Bundesverwaltungsgericht

Tribunal administratif fédéral

Tribunale amministrativo federale

Tribunal administrativ federal

Abteilung I
A-1578/2006
{T 0/2}

Urteil vom 2. Oktober 2008

Besetzung

Richter Michael Beusch (Vorsitz), Richter Pascal Mollard,
Richterin Marianne Ryter Sauvant,
Gerichtsschreiberin Nadine Mayhall.

Parteien

X._____, ...,
vertreten durch ...,
Beschwerdeführerin,

gegen

Eidgenössische Steuerverwaltung,
Hauptabteilung Mehrwertsteuer, Schwarztorstrasse 50,
3003 Bern,
Vorinstanz.

Gegenstand

Mehrwertsteuer (1. Quartal 2001 bis 4. Quartal 2002).

Sachverhalt:

A.

X._____ betreibt in ... ein Coiffeurgeschäft für Damen und Herren. Am 20. Juni 2003 führte ein Inspektor der Eidgenössischen Mehrwertsteuerverwaltung (ESTV) eine Kontrolle im Betrieb von X._____ durch. Dabei kam er zum Ergebnis, dass X._____ in den Geschäftsjahren 1998 bis 2002 eine "ungenügende Bruttogewinnmarge" erzielt habe. Dies veranlasste den Inspektor der ESTV dazu, die steuerbaren Umsätze nach pflichtgemässem Ermessen durch Schätzung festzulegen. Nach Darstellung der ESTV ging er dazu vom verbuchten Materialaufwand aus, den er um das Hilfsmaterial und die Mehrwertsteuer bereinigte und auf 15 % des Umsatzes exkl. Mehrwertsteuer ansetzte. Vom hochgerechneten Umsatz exkl. Mehrwertsteuer berechnete er die Mehrwertsteuer zum Normalsatz, addierte sie zum hochgerechneten Umsatz und legte so den kalkulierten Umsatz inkl. Mehrwertsteuer fest. Zur Berechnung der kalkulierten Steuerzahllast brachte er von der – auf Grundlage des kalkulierten Umsatzes berechneten – Mehrwertsteuer die Vorsteuer auf dem Materialaufwand zuzüglich der Pauschale in Höhe von 0.7 % bzw. von 0.6 % des Umsatzes für den übrigen Aufwand in Abzug. Die so kalkulierten Umsätze und Steuerzahllasten lagen in den Jahren 1997, 1999 und 2000 unter Fr. 75'000.-- bzw. unter Fr. 4'000.--, während in den Jahren 1998, 2001 und 2002 sowohl die Umsatzlimite wie auch die Steuerzahllastlimite überschritten waren.

Gestützt auf dieses Ergebnis ging die ESTV davon aus, dass die Voraussetzungen für eine Eintragung ins Mehrwertsteuerregister seit dem 1. Januar 1998 erfüllt waren und nahm auf diesen Zeitpunkt hin eine rückwirkende Eintragung vor. Mit Ergänzungsabrechnung (EA) Nr. ... machte die ESTV am 1. Juli 2003 für die Abrechnungsperiode 1. Semester 1998 bis 2. Semester 2000 eine Steuerforderung von Fr. 13'525.-- zuzüglich Verzugszins ab 31. Dezember 1999 geltend. Für die Abrechnungsperiode 1. Semester 2001 bis 2. Semester 2002 erhob die ESTV gleichentags mit EA Nr. ... einen Steuerbetrag in der Höhe von Fr. 11'004.-- zuzüglich Verzugszins ab 31. Mai 2002. Der zuständige Inspektor der ESTV forderte X._____ zudem auf, die Unterstellungsunterklärung unter die Saldosteuersätze sowie das Formular für die Abrechnung nach vereinnahmten Entgelten auszufüllen, zu unterzeichnen und einzureichen.

B.
Nach durchgeführter Korrespondenz teilte der inzwischen mandatierte Rechtsvertreter von X._____ der ESTV am 29. August 2003 mit, er sei aufgrund der ihm vorliegenden Akten zum Schluss gelangt, dass die im Betrieb von X._____ erzielten Umsätze keine Mehrwertsteuerpflicht nach sich ziehen würden. Infolgedessen bestehe auch kein Grund zur Einreichung einer Unterstellungserklärung. Für den Fall, dass die ESTV an ihrer Ermessenseinschätzung festhalte, sei eine anfechtbare Verfügung zu erlassen und seiner Mandantin vorab das rechtliche Gehör zu gewähren. Im Übrigen könne es nicht Sache seiner Mandantin sein, das Nichterzielen von Umsätzen zu beweisen; der Nachweis für den geltend gemachten Steueranspruch bzw. die zugrunde gelegten Umsätze sei vielmehr von der Steuerverwaltung zu erbringen.

C.
Angesichts der fehlenden Unterstellungserklärung unter die Saldosteuersätze stornierte die ESTV am 3. September 2003 die EA Nr. ... mit der Gutschriftsanzeige (GS) Nr. ... bzw. die EA Nr. ... mit der GS Nr. ... und berechnete die Steuer neu zum Normalsatz. Mit EA Nr. ... erhob sie gleichentags für die Abrechnungsperiode 1. Semester 1998 bis 2. Semester 2000 eine Steuerforderung in Höhe von Fr. 15'949.-- zuzüglich Verzugszins ab 31. Dezember 1999 bzw. mit EA Nr. ... für die Abrechnungsperiode 1. Semester 2001 bis 2. Semester 2002 eine Steuerforderung in Höhe von Fr. 12'954.-- zuzüglich Verzugszins ab 15. April 2002. Zudem forderte die ESTV X._____ auf, die Vorsteuer nachträglich anhand einer Liste und den Originalbelegen geltend zu machen.
Mit Verfügung vom 22. September 2003 bestätigte die ESTV sowohl die Steuerpflicht ab dem 1. Januar 1998 wie auch die Steuernachforderung in Höhe von Fr. 15'949.-- zuzüglich Verzugszins gemäss EA Nr. ... . Ebenso bestätigte die ESTV mit Verfügung vom 22. September 2003 die Steuernachforderung in Höhe von Fr. 12'954.-- zuzüglich Verzugszins gemäss EA Nr. ... .

D.
Am 23. Oktober 2003 erhob X._____ Einsprache gegen diese beiden Verfügungen der ESTV vom 22. September 2003. Sie beantragte, die jeweils angefochtene Verfügung sei – unter Kosten- und Entschädigungsfolgen – aufzuheben. Zudem sei X._____ nicht in das Register der Steuerpflichtigen einzutragen. Zur Begründung brachte X._____

im Wesentlichen vor, dass die Voraussetzungen für eine Ermessenstaxation nicht erfüllt seien und die ESTV mit der Übernahme schematischer Werte ohne Berücksichtigung der Besonderheiten des in Frage stehenden Betriebs in Willkür verfallen sei.
Auf entsprechende Einladung der ESTV eine Liste der in der Abrechnungsperiode 2002 angefallenen Vorsteuern samt den entsprechenden Belegen einzureichen, reichte X._____ 22. Februar 2006 die einverlangte Liste und die Originalbelege ein.

E.

E.a Mit Entscheid vom 14. März 2005 (recte: 14. März 2006; fortan unter dem korrekten Datum) hiess die ESTV die Einsprache von X._____ betreffend die Abrechnungsperioden 1. Semester 1998 bis 2. Semester 2000 gut und stellte fest, dass X._____ in den Jahren 1998 bis 2000 nicht steuerpflichtig gewesen sei. Zur Begründung gab die ESTV an, die ESTV nehme eine rückwirkende Eintragung ins Steuerregister nur dann vor, wenn die Umsatz- und die Steuerzahllastlimite während einer Mehrzahl der relevanten Abrechnungsperioden überschritten worden sei; dies sei für den erwähnten Zeitraum jedoch nicht der Fall.

E.b Gleichentags wies die ESTV die Einsprache von X._____ betreffend die Abrechnungsperioden 1. Semester 2001 bis 2. Semester 2002 teilweise ab. Sie hielt fest, dass sowohl die Umsatz- wie auch die Steuerzahllastlimite in der Abrechnungsperiode 2001 überschritten worden sei; entsprechend sei somit eine Steuerpflicht ab 1. Januar 2002 gegeben. Die ESTV setzte sodann die Steuerforderung für die Abrechnungsperiode 2002 auf Fr. 5'845.30 zuzüglich Verzugszins seit 15. Oktober 2002 fest.

F.

Mit (innert Nachfrist verbesserter) Beschwerde vom 24. April 2006 an die Eidgenössische Steuerrekurskommission (SRK) beantragte X._____ (Beschwerdeführerin) die kostenpflichtige Aufhebung des Einspracheentscheids der ESTV vom 14. März 2006 betreffend Abrechnungsperiode 1. Semester 2001 bis 2. Semester 2002, soweit die Einsprache der Beschwerdeführerin abgewiesen und überhaupt ein Mehrwertsteuerbetrag festgesetzt worden sei. Des Weiteren sei festzustellen, dass die Beschwerdeführerin in der Abrechnungsperiode 1. Semester 2001 bis 2. Semester 2002 nicht mehrwertsteuerpflichtig

gewesen sei und sie somit auch keine Mehrwertsteuer schulde. Zusätzlich ersuchte sie um Zusprechung einer Parteientschädigung.

Mit Vernehmlassung vom 12. Juni 2006 schloss die ESTV auf kostenpflichtige Abweisung der Beschwerde.

Das Bundesverwaltungsgericht zieht in Erwägung:

1.
Bis zum 31. Dezember 2006 unterlagen Einspracheentscheide der ESTV der Beschwerde an die SRK (Art. 65 des Bundesgesetzes vom 2. September 1999 über die Mehrwertsteuer [MWSTG, SR 641.201], in der Fassung vom 1. Januar 2001 [AS 2000 1300], aufgehoben per 31. Dezember 2006). Das Bundesverwaltungsgericht übernimmt, sofern es zuständig ist, die zu diesem Zeitpunkt bei der SRK hängigen Rechtsmittel.

Das Verfahren vor Bundesverwaltungsgericht richtet sich nach dem Bundesgesetz vom 20. Dezember 1968 über das Verwaltungsverfahren (VwVG, SR 172.021), soweit das Bundesgesetz vom 17. Juni 2005 über das Bundesverwaltungsgericht (Verwaltungsgerichtsgesetz, VGG, SR 173.32) nichts anderes bestimmt (Art. 2 Abs. 4 VwVG; Art. 37 VGG); die Beurteilung der noch hängigen Rechtsmittel erfolgt nach neuem Verfahrensrecht (Art. 53 Abs. 2 VGG). Gemäss Art. 31 VGG beurteilt das Bundesverwaltungsgericht Beschwerden gegen Verfügungen nach Art. 5 des Bundesgesetzes vom 20. Dezember 1968 über das Verwaltungsverfahren (VwVG, SR 172.021), sofern keine Ausnahme nach Art. 32 VGG gegeben ist. Eine solche liegt nicht vor. Die Vorinstanz ist zudem als eine Behörde im Sinne von Art. 33 VGG zu qualifizieren. Das Bundesverwaltungsgericht ist daher für die Beurteilung der vorliegenden Beschwerde sachlich wie funktionell zuständig. Auf die im Übrigen form- und fristgerecht eingereichte Beschwerde ist einzutreten.

2.
2.1 Am 1. Januar 2001 sind das Bundesgesetz vom 2. September 1999 über die Mehrwertsteuer (MWSTG, SR 641.20) sowie die dazu gehörige Verordnung vom 29. März 2000 (MWSTGV, SR 641.201) in Kraft getreten. Die vorliegende Beschwerde richtet sich nur noch gegen den Einspracheentscheid der ESTV vom 14. März 2006 betreffend Abrechnungsperiode 1. Semester 2001 bis 2. Semester 2002. Der massgebliche Sachverhalt hat sich somit im zeitlichen Geltungsbereich

dieser Gesetzgebung ereignet und ist demnach auch nach dieser zu beurteilen.

2.2 Der Mehrwertsteuer unterliegen insbesondere die Umsätze, die durch steuerpflichtige Personen im Inland mit entgeltlich erbrachten Lieferungen von Gegenständen und Dienstleistungen getätigt werden (Art. 5 lit. a und b MWSTG).

Steuerpflichtig ist in diesem Zusammenhang grundsätzlich, wer eine mit der Erzielung von Einnahmen verbundene gewerbliche oder berufliche Tätigkeit selbstständig ausübt, sofern seine Lieferungen und seine Dienstleistungen im Inland jährlich gesamthaft Fr. 75'000.-- übersteigen (Art. 21 Abs. 1 MWSTG). Eine Ausnahme von der Steuerpflicht besteht insofern, als die nach Abzug der Vorsteuer verbleibende Steuer (Steuerzahllast) regelmässig nicht mehr als Fr. 4'000.-- beträgt; diese Ausnahme bleibt auf Jahresumsätze bis zu Fr. 250'000.-- beschränkt (Art. 25 Abs. 1 lit. a MWSTG; vgl. dazu ESTV, Spezialbroschüre Nr. 02, Steuerpflicht bei der Mehrwertsteuer, gültig mit Einführung des MWSTG per 1. Januar 2001 bis 31. Dezember 2007, Ziff. 2.2.3). Bei bestehenden Betrieben, für welche bei Aufnahme der Tätigkeit keine Steuerpflicht gegeben war, beginnt die Steuerpflicht am 1. Januar, wenn im vorangehenden Jahr die oben erwähnten Betragsgrenzen kumulativ überschritten worden sind (Art. 28 Abs. 1 MWSTG). Massgebend für die Steuerpflicht ist das vereinnahmte Entgelt des Vorjahres; dieses ist wie folgt zu ermitteln: Einnahmen zuzüglich Entgelt aus Verrechnung und Warenhingabe an Zahlungs statt (ESTV, Spezialbroschüre Nr. 02, Steuerpflicht bei der Mehrwertsteuer, gültig mit Einführung des MWSTG per 1. Januar 2001 bis 31. Dezember 2007, Ziff. 3.3).

2.3 Die Veranlagung und Entrichtung der Mehrwertsteuer erfolgt nach dem Selbstveranlagungsprinzip (Art. 46 f. MWSTG; Ernst Blumenstein/Peter Locher, System des schweizerischen Steuerrechts, 6. Aufl., Zürich 2002, S. 421 ff.; Alois Camenzind/Niklaus Honauer/Klaus A. Vallender, Handbuch zum Mehrwertsteuergesetz [MWSTG], Bern 2003, 2. Aufl., S. 38 Rz. 78). Dies bedeutet vorab, dass der Leistungserbringer bereits für die Feststellung seiner Mehrwertsteuerpflicht selbst verantwortlich ist und sich gegebenenfalls unaufgefordert anzumelden hat (Art. 56 Abs. 1 MWSTG; vgl. Urteile des Bundesgerichts 2A.109/2005 vom 10. März 2006 E. 2.1, 2A.304/2003 vom 14. November 2003 E. 3.5; Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-1544/2006 vom

11. September 2008 E. 3.1 mit zahlreichen Hinweisen). Bei festgestellter Steuerpflicht hat er sodann selbst und unaufgefordert über seine Umsätze und Vorsteuern abzurechnen und innerhalb von 60 Tagen nach Ablauf der Abrechnungsperiode den geschuldeten Mehrwertsteuerbetrag (Steuer vom Umsatz abzüglich Vorsteuern) an die ESTV abzuliefern. Die ESTV ermittelt die Höhe des geschuldeten Mehrwertsteuerbetrages nur dann an Stelle des Steuerpflichtigen, wenn dieser seinen Pflichten nicht nachkommt (Art. 60 MWSTG; vgl. CAMENZIND/HONAUER/VALLENDER, a.a.O., S. 569, Rz. 1680). Ein Verstoss des Steuerpflichtigen gegen diesen Grundsatz ist als schwerwiegend anzusehen, da der Steuerpflichtige durch das Missachten dieser Vorschrift die ordnungsgemässe Erhebung der ihn betreffenden Mehrwertsteuer gefährdet ([anstelle vieler] Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-1572/2006 vom 21. August 2008 E. 2.5.1; Entscheid der SRK vom 19. Mai 2004, veröffentlicht in Verwaltungspraxis der Bundesbehörden [VPB] 68.131 E. 2b mit weiteren Hinweisen).

2.4

2.4.1 Zu den Obliegenheiten des Steuerpflichtigen gehört insbesondere die Buchführungspflicht (vgl. dazu die Urteile des Bundesgerichts 2A.552/2006 vom 1. Februar 2007 E. 3.1, 2A.109/2005 vom 10. März 2006 E. 2.1 f.). Gemäss Art. 58 Abs. 1 MWSTG hat der Mehrwertsteuerpflichtige seine Geschäftsbücher ordnungsgemäss zu führen und so einzurichten, dass sich aus ihnen die für die Feststellung der Mehrwertsteuerpflicht sowie für die Berechnung der Steuer und der abziehbaren Vorsteuern massgebenden Tatsachen leicht und zuverlässig ermitteln lassen.

Die mehrwertsteuerliche Buchführungspflicht knüpft nach dem klaren Wortlaut von Art. 58 Abs. 1 MWSTG und sachgerechterweise an eine bestehende Mehrwertsteuerpflicht an ("Die steuerpflichtige Person...."). Insofern missverständlich, da logisch nicht denkbar, ist damit die Aussage, das Mehrwertsteuerrecht gebiete die Führung von Geschäftsbüchern in oberwähntem Sinn schon betreffend Feststellung der Steuerpflicht, besteht doch vor Entstehung der Steuerpflicht eben gerade noch keine steuerpflichtige Person, welche unter den Anwendungsbereich von Art. 58 Abs. 1 MWSTG fallen könnte. Da indessen die Selbstveranlagung auch die Anmeldepflicht umfasst (Art. 56 MWSTG), sind auch Unternehmerinnen und Unternehmer, die noch nicht mehrwertsteuerpflichtig sind, gehalten, durch geeignete Massnahmen periodisch zu überprüfen, ob sie der Mehrwertsteuerpflicht

unterliegen (Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-1544/2006 vom 11. September 2008 E. 3.2 mit Hinweisen).

2.4.2 Über die Buchführungspflicht kann die ESTV nähere Bestimmungen aufstellen. Von dieser Befugnis hat sie im Rahmen des Erlasses der Wegleitung für Mehrwertsteuerpflichtige (in erster Auflage erschienen im Herbst 1994; im Frühling 1997 für Mehrwertsteuerpflichtige neu herausgegeben, neu herausgegeben per 1. Januar 2001 als Wegleitung 2001 zur Mehrwertsteuer [Wegleitung 2001] und per 1. Januar 2008 als Wegleitung 2008 zur Mehrwertsteuer) Gebrauch gemacht. In der – vorliegend einschlägigen – Wegleitung 2001 sind genauere Angaben enthalten, wie eine derartige Buchhaltung auszugestalten ist (Rz. 878 ff.). Alle Geschäftsvorfälle müssen fortlaufend, chronologisch und lückenlos aufgezeichnet werden (Rz. 884) und alle Eintragungen haben sich auf entsprechende Belege zu stützen, so dass die einzelnen Geschäftsvorfälle von der Eintragung in die Hilfs- und Grundbücher bis zur Steuerabrechnung und bis zum Jahresabschluss sowie umgekehrt leicht und genau verfolgt werden können («Prüfspur»; vgl. Rz. 893 f.).

3.

3.1 Liegen keine oder nur unvollständige Aufzeichnungen vor oder stimmen die ausgewiesenen Ergebnisse mit dem wirklichen Sachverhalt offensichtlich nicht überein, so nimmt die ESTV nach Art. 60 MWSTG eine Schätzung nach pflichtgemässem Ermessen vor. Mit Art. 60 MWSTG hat der Gesetzgeber die vorgängige Regelung von Art. 48 der Verordnung vom 22. Juni 1994 über die Mehrwertsteuer (MWSTV, AS 1994 1464) übernommen, die ihrerseits bereits auf der zur Warenumsatzsteuer (WUST) ergangenen Rechtsprechung basiert (PASCAL MOLLARD, TVA et taxation par estimation, veröffentlicht in Archiv für Schweizerisches Abgaberecht [ASA] 69 S. 512). Die zu Art. 48 MWSTV sowie zur Ermessenstaxation unter der Herrschaft der WUST etablierte Rechtsprechung bleibt somit auch für die Auslegung und Anwendung von Art. 60 MWSTG anwendbar (Urteil des Bundesgerichts 2A.552/2006 vom 1. Februar 2007 E. 3.2). Diese Bestimmung ist auch heranzuziehen, falls mangels Aufzeichnungen – worunter nicht nur Geschäftsbücher im Sinne von Art. 58 Abs. 1 MWSTG zu verstehen sind (vgl. dazu MOLLARD, a.a.O., S. 518) – die tatbeständlichen Grundlagen zur Beantwortung der Frage, ob überhaupt eine Steuerpflicht vorliegt, nicht einwandfrei ermittelt werden können (zur Ermessensveranlagung als Sachverhaltsermittlung durch Schätzung vgl. grundlegend

BLUMENSTEIN/LOCHER, a.a.O., S. 404 und zur Rechtslage bei den direkten Steuern THOMAS STADELMANN, Beweislast oder Einschätzung nach pflichtgemässem Ermessen, veröffentlicht in SteuerRevue [StR] 2001, S. 258 ff., S. 260).

3.2 Art. 60 MWSTG unterscheidet nach dem Gesagten zwei voneinander unabhängige Konstellationen, welche zu einer Ermessenstaxation führen. Die erste ist diejenige der ungenügenden Aufzeichnung. In diesem Fall hat eine Schätzung insbesondere auch dann zu erfolgen, wenn – bei feststehender Steuerpflicht – die Verstösse gegen die formellen Buchhaltungsvorschriften als derart gravierend zu qualifizieren sind, dass sie die materielle Richtigkeit der Buchhaltungsergebnisse in Frage stellen ([anstelle vieler] BGE 105 Ib 181 E. 4a; Urteil des Bundesgerichts 2A.437/2005 vom 3. Mai 2006 E. 3.1; Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-1527/2006 und A-1528/2006 vom 6. März 2008 E. 2.3). Zweitens kann selbst eine formell einwandfreie Buchführung die Durchführung einer Schätzung erfordern, wenn die ausgewiesenen Ergebnisse mit dem wirklichen Sachverhalt offensichtlich nicht übereinstimmen. Dies ist nach der Rechtsprechung der Fall, wenn die in den Büchern enthaltenen Geschäftsergebnisse von den von der Steuerverwaltung erhobenen branchenspezifischen Erfahrungszahlen wesentlich abweichen, vorausgesetzt der Steuerpflichtige ist nicht in der Lage, allfällige besondere Umstände, auf Grund welcher diese Abweichung erklärt werden kann, nachzuweisen oder zumindest glaubhaft zu machen ([anstelle vieler] Urteil des Bundesgerichts vom 28. August 1985, veröffentlicht in ASA 58 S. 380 E. 2b; Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-1527/2006 und A-1528/2006 vom 6. März 2008 E. 2.3, A-1454/2006 vom 26. September 2007 E. 2.5; Entscheid der SRK vom 3. Dezember 2003, veröffentlicht in VPB 68.73 E. 2b).

3.3

3.3.1 Während für die Beurteilung, ob die erste Konstellation von Art. 60 MWSTG vorliegt, insbesondere durch Ausführungsvorschriften klare und auch für die Frage der Feststellung der Steuerpflicht durchaus brauchbare Kriterien etabliert worden sind (vgl. dazu oben, E. 2.4), hängt die zweite Konstellation davon ab, ob die ausgewiesenen Ergebnisse mit dem wirklichen Sachverhalt "offensichtlich" nicht übereinstimmen. Die tatbeständliche Voraussetzung der Ermessenstaxation wird damit in besonders offener Weise umschrieben, so dass der Schluss, der Tatbestand sei erfüllt, nach einer wertenden Konkretisierung verlangt. Dieses normative Konzept wird in der Lehre als un-

bestimmter Gesetzesbegriff bezeichnet (PIERRE TSCHANNEN/ULRICH ZIMMERLI, Allgemeines Verwaltungsrecht, 2. Aufl., Bern 2005, § 26 Rz. 25; ULRICH HÄFELIN/GEORG MÜLLER/FELIX UHLMANN, Allgemeines Verwaltungsrecht, 5. Aufl., Zürich/Basel/Genf 2006 Rz. 445). Dasselbe gilt für die oben erwähnte Konkretisierung dieser Konstellation durch die Rechtsprechung (dargelegt in E. 3.2): Die tatbestandsmässige Voraussetzung der "wesentlichen" Abweichung von den branchenspezifischen Erfahrungszahlen ist ebenfalls als unbestimmter Rechtsbegriff zu qualifizieren. Zusammenfassend kann somit festgehalten werden, dass Art. 60 MWSTG die Voraussetzungen der Ermessenstaxation zumindest für die zweite Konstellation in unbestimmt gehaltener Weise umschreibt.

3.3.2 So genannte offene Normen, welche durch Offenheit oder Unbestimmtheit charakterisiert sind und mit Generalklauseln, unbestimmten Rechtsbegriffen und Ermessensbefugnissen arbeiten, deren "Freiräume" die Verwaltung aufzufüllen hat, sind in der Regel auf die Komplexität und Veränderlichkeit der zu regelnden Sachverhalte sowie auf die entsprechend gewandelten Anforderungen an die öffentliche Verwaltung, von welcher flexibles und zeitgerechtes Reagieren auf sich wandelnde Sachverhalte und Erkenntnisse verlangt wird, zurückzuführen (BGE 127 V 431 E. 2b/bb; für die Lehre vgl. TSCHANNEN/ZIMMERLI, a.a.O., § 19 Rz. 27; HÄFELIN/MÜLLER/UHLMANN, a.a.O., Rz. 428). Die für flexibles Verwaltungshandeln notwendige Verminderung der Normdichte steht ihrerseits im Spannungsfeld zum Bestimmtheitserfordernis des Legalitätsprinzips von Art. 5 Abs. 1 BV, das die Gewährleistung der Rechtssicherheit und der Rechtsgleichheit bezweckt (BGE 127 V 431 E. 2b/cc; TSCHANNEN/ZIMMERLI, a.a.O., § 19 Rz. 26; HÄFELIN/MÜLLER/UHLMANN, a.a.O., Rz. 427). Zwar darf das Gebot der Bestimmtheit rechtlicher Normen gemäss der bundesgerichtlichen Rechtsprechung nicht in absoluter Weise verstanden werden; verlangt ist lediglich eine den jeweiligen Verhältnissen angemessene optimale Bestimmtheit bzw. eine unter Berücksichtigung aller massgebenden Gesichtspunkte, namentlich auch der Voraussehbarkeit der Verhältnisse, optimale Determinierung (BGE 127 V 431 E. 2b/aa, unter Verweis auf MARTIN WIRTHLIN, Das Legalitätsprinzip im Bereich des Planungs- und Baurechts, veröffentlicht in Aktuelle Juristische Praxis [AJP] 2001 S. 516; BGE 117 Ia 472 E. 3e). Der Verminderung der Voraussehbarkeit der Verhältnisse und damit der Rechtssicherheit, die mit der Anwendung von offenen Normen einhergeht, ist gemäss herrschender Lehre und bundesgerichtlicher Rechtsprechung jedoch mit materiellrechtlichen

und verfahrensrechtlichen Sicherungen sowie mit besonderen Anforderungen an die Begründungspflicht zu begegnen (TSCHANNEN/ZIMMERLI, a.a.O., § 26 Rz. 2 in fine; BGE 127 V 431 E. 2b/cc unter Verweis auf THOMAS COTTIER, Die Verfassung und das Erfordernis der gesetzlichen Grundlage, Diss. Bern 1983, 2. erg. Aufl., Chur 1991, S. 206); die Unbestimmtheit der anzuwendenden Norm ist durch verfahrensrechtliche Garantien gewissermassen zu kompensieren (BGE 127 V 431 E. 2b/cc, unter Verweis auf BGE 109 Ia 284 E. 4d; COTTIER, a.a.O., S. 213; MICHELE ALBERTINI, Der verfassungsmässige Anspruch auf rechtliches Gehör im Verwaltungsverfahren des modernen Staates, Diss. Bern 1999, S. 74 f.; PIERRE MOOR, Principes de l'activité étatique et responsabilité de l'Etat, in: Thürer/Aubert/Müller, Verfassungsrecht der Schweiz, Zürich 2001, S. 265 ff., S. 271; WIRTHLIN, a.a.O., S. 516).

3.3.3 Nach der bundesgerichtlichen Rechtsprechung sind somit umso strengere Anforderungen an die Begründung zu stellen, je grösser die den Behörden durch unbestimmte Gesetzesbegriffe und Ermessensspielräume eingeräumten Freiräume und je vielfältiger die tatsächlichen Voraussetzungen sind, die bei deren Ausfüllen berücksichtigt werden müssen (grundlegend: BGE 112 Ia 107 E. 2b; vgl. auch BGE 129 I 232 E. 3.3 in fine, unter Verweis auf BGE 112 Ia 107 E. 2b; BGE 104 Ia 201 E. 5g; MARK VILLIGER, Die Pflicht zur Begründung von Verfügungen, veröffentlicht in Schweizerisches Zentralblatt [ZBl] 90/1989 S. 137 ff., insbesondere S. 154; LORENZ KNEUBÜHLER, Die Begründungspflicht: Eine Untersuchung über die Pflicht der Behörden zur Begründung ihrer Entscheide, Diss. Bern 1998, S. 33 und 186 f.; BGE 128 I 327 E. 4.1 und BGE 127 V 431 E. 2b/cc: Kompensierung der Unbestimmtheit der Rechtsgrundlage durch eine Stärkung der Verfahrensrechte). Ebenso ist die Begründungsdichte abhängig von der Eingriffsintensität des Entscheides: Je stärker ein Entscheid in individuelle Rechte eingreift, desto höher sind die Anforderungen an die Begründung zu stellen (grundlegend: BGE 112 Ia 107 E. 2b).

Gerade in solchen Fällen kann die Begründungspflicht im Sinne einer Selbstkontrolle zur Rationalisierung der Entscheidfindung beitragen und verhindern, dass sich die Behörde von unsachlichen Erwägungen leiten lässt (BGE 129 I 232 E. 3.3 in fine unter Verweis auf BGE 112 Ia 107 E. 2b; näher zur Selbstkontrollfunktion der Begründung KNEUBÜHLER, a.a.O., S. 95 ff.). Schliesslich ist auch zu bedenken, dass eine sachgerechte Anfechtung und Überprüfung von Entscheiden, die in Anwendung von offenen Normen ergangen sind, nur möglich ist, wenn

die zuständige Instanz die Gründe für ihren Entscheid darlegt (BGE 133 I 270 E. 3.1, 129 I 232 E. 3.3).

4.

4.1 Sind die Voraussetzungen für eine Ermessenstaxation erfüllt, sei es betreffend die Feststellung der Steuerpflicht, sei es bezüglich Höhe des zu versteuernden Umsatzes und damit betreffend Höhe der zu entrichtenden Steuer, so ist die ESTV nicht nur berechtigt, sondern verpflichtet, eine solche nach pflichtgemässem Ermessen vorzunehmen. Die Fälle, in denen die Steuerpflichtigen ihre Mitwirkungspflichten nicht wahrnehmen bzw. keine, unvollständige oder ungenügende Aufzeichnungen über ihre Umsätze (bzw. hinsichtlich Feststellung/Überprüfung der Steuerpflicht) führen, dürfen keine Steuerausfälle zur Folge haben (Urteil des Bundesgerichts 2A.552/2006 vom 1. Februar 2007 E. 3.2).

4.2 Die Vornahme der Schätzung nach pflichtgemässem Ermessen bedeutet insbesondere, dass die ESTV dabei diejenige Schätzungsmethode zu wählen hat, die den individuellen Verhältnissen im Betrieb des Steuerpflichtigen soweit als möglich Rechnung trägt, auf plausiblen Angaben beruht und deren Ergebnis der wirklichen Situation möglichst nahe kommt (Urteile des Bundesgerichts 2C_426/2007 vom 22. November 2007 E. 3.2, 2A.552/2006 vom 1. Februar 2007 E. 3.3, 2A.253/2005 vom 3. Februar 2006 E. 4.1; Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-1572/2006 vom 21. August 2008 E. 2.5.3, A-1549/2006 vom 16. Mai 2008 E. 4.1; CAMENZIND/HONAUER/VALLENDER, S. 570 Rz. 1682). In Betracht kommen einerseits Schätzungsmethoden, die auf eine Ergänzung oder Rekonstruktion der ungenügenden Buchhaltung hinauslaufen, andererseits Umsatzschätzungen aufgrund unbestrittener Teil-Rechnungsergebnisse in Verbindung mit Erfahrungssätzen (Urteile des Bundesverwaltungsgericht A-1572/2006 vom 21. August 2008 E. 2.5.3, A-1549 vom 16. Mai 2008 E. 4.2; A-1527/2006 und A-1528/2006 vom 6. März 2008 E. 2.3, A-1454/2006 vom 26. September 2007 E. 2.6.1 mit Hinweisen; vgl. auch MOLLARD, a.a.O., S. 530 ff.). Bei der Anwendung von Erfahrungszahlen ist allerdings deren Streubreite zu beachten, wenn eine den individuellen Verhältnissen gerecht werdende Schätzung erfolgen soll (Urteile des Bundesgerichts vom 4. Mai 1983, veröffentlicht in ASA 52 S. 234 E. 4, vom 31. März 1983, veröffentlicht in ASA 50 S. 669 E. 2; Entscheid der SRK vom 24. Oktober 2005, veröffentlicht in VPB 70.41 E. 2d/aa und E. 4e/bb/aaa). Die brauchbaren Teile der Buchhaltung und allenfalls

vorhandene Belege sind soweit als möglich bei der Schätzung mitzuberücksichtigen. Sie können durchaus als Basiswerte der Ermessenstaxation fungieren (Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-1572/2006 vom 21. August 2008 E. 2.5.3, A-1527/2006 und A-1528/2006 vom 6. März 2008 E. 2.3, A-1406/2006 vom 30. Januar 2008 E. 2.3; HANS GERBER, Die Steuerschätzung [Veranlagung nach Ermessen], in Steuer Revue [StR] 1980, S. 307).

5.

5.1 Das Bundesverwaltungsgericht kann den angefochtenen Einspracheentscheid grundsätzlich in vollem Umfang überprüfen. Die Beschwerdeführerin kann neben der Verletzung von Bundesrecht (Art. 49 lit. a VwVG) und der unrichtigen oder unvollständigen Feststellung des rechtserheblichen Sachverhaltes (Art. 49 lit. b VwVG) auch die Rüge der Unangemessenheit erheben (Art. 49 lit. c VwVG; ANDRÉ MOSER, in André Moser/Peter Uebersax, Prozessieren vor eidgenössischen Rekurskommissionen, Basel und Frankfurt am Main 1998, Rz. 2.59).

5.2 Das Bundesverwaltungsgericht überprüft das Vorliegen der Voraussetzungen für die Vornahme einer Ermessenstaxation – als Rechtsfrage – uneingeschränkt ([anstelle vieler] Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-1572/2006 vom 21. August 2008 E. 2.5.4, A-1636/2006 und A-1637/2006 vom 2. Juli 2008 E. 2.5). Als ausserhalb der Verwaltungsorganisation und Behördenhierarchie stehendes, von der richterlichen Unabhängigkeit bestimmtes Verwaltungsgericht auferlegt dieses sich trotz des möglichen Rügegrundes der Unangemessenheit bei der Überprüfung von zulässigerweise erfolgten Ermessensveranlagungen jedoch eine gewisse Zurückhaltung und reduziert dergestalt seine Prüfungsdichte. Grundsätzlich setzt das Bundesverwaltungsgericht – wie vormals die SRK – nur dann sein eigenes Ermessen an die Stelle desjenigen der Vorinstanz, wenn dieser bei der Schätzung grössere Ermessensfehler unterlaufen sind ([anstelle vieler] Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-1572/2006 vom 21. August 2008 E. 2.5.4, A-1527/2006 und A-1528/2006 vom 6. März 2008 E. 1.4; Entscheide der SRK vom 24. Oktober 2005, veröffentlicht in VPB 70.41 E. 2d/cc). Diese Praxis wurde am 22. November 2007 höchstrichterlich bestätigt (Urteil des Bundesgerichts 2C_426/2007 vom 22. November 2007 E. 4.3).

5.3 Gemäss der allgemeinen Beweisleistregel trägt die Steuerbehörde die Beweislast für steuerbegründende und steuererhöhende Tatsa-

chen, während der Steuerpflichtige für die steueraufhebenden und steuermindernden Tatsachen beweisbelastet ist (anstelle vieler vgl. dazu das Urteil des Bundesgerichts vom 14. Juli 2005, veröffentlicht in ASA 75 S. 495 ff. E. 5.4; Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-1572/2006 vom 21. August 2008 E. 2.5.4, A-1527/2006 und A-1528/2006 vom 6. März 2008 E. 2.4, je mit Hinweisen; Entscheid der SRK vom 18. November 2002, veröffentlicht in VPB 67.49 E. 3b/bb; BLUMENSTEIN/LOCHER, a.a.O., S. 454). Für das Vorliegen der Voraussetzungen zur Vornahme einer Ermessenseinschätzung ist nach den allgemeinen Regeln die ESTV beweisbelastet (Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-1527/2006 und A-1528/2006 vom 6. März 2008 E. 2.4, A-1531/2006 vom 10. Januar 2008 E. 2.4, A-1454/2006 vom 26. September 2007 E. 2.5; vgl. MOLLARD, a.a.O., S. 527). Gelangt das Gericht somit in freier Beweiswürdigung nicht zur Überzeugung, eine der beiden tatbestandsmässig vorausgesetzten Konstellationen von Art. 60 MWSTG (vgl. dazu oben, E. 3.2) habe sich verwirklicht, so ist gemäss der objektiven Beweislastregel zu Ungunsten der ESTV zu entscheiden (vgl. dazu ausführlich die Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-1527/2006 und A-1528/2006 vom 6. März 2008 E. 2.4).

Nachdem sich das Bundesverwaltungsgericht bei der Überprüfung der Zweckmässigkeit des angefochtenen Entscheids Zurückhaltung auferlegt (vgl. dazu oben, E. 5.2 in fine), kann sich der Steuerpflichtige gegen eine zulässigerweise (vgl. zu den Voraussetzungen oben, E. 3.1 f.) durchgeführte Ermessenseinschätzung nicht mit allgemeiner Kritik zur Wehr setzen. Der Steuerpflichtige hat vielmehr darzulegen, dass die von der ESTV vorgenommene Schätzung offensichtlich fehlerhaft ist und auch den Beweis für ihre vorgebrachten Behauptungen erbringen (anstatt vieler: Urteil des Bundesgerichts 2A.437/2005 vom 3. Mai 2006 E. 3.3 unter Verweis auf MOLLARD, a.a.O., S. 559 und die dort zitierte Rechtsprechung).

Waren die Voraussetzungen für eine Ermessenstaxation im Einzelfall erfüllt und hat die ESTV damit zulässigerweise eine Schätzung nach Ermessen durchgeführt, so obliegt es somit – in Umkehr der allgemeinen Beweislastregeln – dem Steuerpflichtigen, den Beweis für die Unrichtigkeit der Schätzung zu erbringen (anstatt vieler: Urteil des Bundesgerichts 2A.642/2004 vom 14. Juli 2005 E. 5.4; Entscheid der SRK vom 18. November 2002, veröffentlicht in VPB 67.49 E. 3b/bb; Urteile des Bundesverwaltungsgericht A-1572/2006 vom 21. August 2008 E. 2.5.4, A-1527/2006 und A-1528/2006 vom 6. März 2008 E. 2.4).

6.

6.1 In einem ersten Schritt ist somit darüber zu befinden, ob die Vorinstanz zu Recht das Vorliegen der Voraussetzungen für eine Ermessenstaxation bejaht hat. Erst und nur falls dies bejaht werden kann, gilt es in einem zweiten Schritt zu überprüfen, ob sich die Ermessensveranlagung in ihrer Höhe als korrekt erweist.

6.2 Gemäss dem Kontrollbericht des Inspektors der ESTV vom 4. Juli 2003 (Kontrollbericht) hat dieser am 20. Juni 2003 die Buchhaltungen und die entsprechenden Geschäftsabschlüsse der Beschwerdeführerin für die Periode 1. Januar 1998 bis 31. Dezember 2002 einer vertieften Kontrolle unterzogen; den formellen Zustand der Geschäftsbücher bezeichnete er als ordentlich. Diese Feststellung blieb während des ganzen Verfahrensablaufs unbestritten. Als Grund für die Ermessenseinschätzung wird dementsprechend nicht ein Verstoss gegen formelle Buchführungsvorschriften, sondern eine "ungenügende Bruttogewinnmarge" in den Geschäftsjahren 1998 bis 2002 angegeben. Dem besagten Kontrollbericht lässt sich weiter entnehmen, dass der Bruttogewinn mit dem Erlös aus Service/Handel abzüglich Materialaufwand gleichzusetzen ist (Kontrollbericht, Bemerkungen, Ziff. 4). Mit Entscheid vom 22. September 2003 wurde die Beschwerdeführerin rückwirkend auf den 1. Januar 1998 der Mehrwertsteuer unterstellt und zu Steuernachzahlungen verpflichtet; als Begründung wird im Schreiben der ESTV, Hauptabteilung Mehrwertsteuer, vom 22. September 2003, wiederum eine "ungenügende Bruttogewinnmarge" angegeben.

6.3 Mit Einsprache vom 23. Oktober 2003 brachte die Beschwerdeführerin dagegen sinngemäss vor, die ESTV habe die Erfüllung der Voraussetzungen von Art. 60 MWSTG nicht dargelegt. Zu diesem Punkt hält die Vorinstanz in ihrem Entscheid vom 14. März 2006 lediglich fest:

> "Die Geschäftsbücher des Einsprechers wiesen vor allem in den Jahren 1998 und 2002 weit über dem Erfahrungswert liegende Materialanteile aus. Die ESTV sah sich deshalb veranlasst, die steuerbaren Umsätze nach pflichtgemässem Ermessen kalkulatorisch zu ermitteln."

Gemäss Art. 60 MWSTG kann selbst eine einwandfreie Buchhaltung die Durchführung einer Schätzung erfordern, wenn die ausgewiesenen Ergebnisse mit dem wirklichen Sachverhalt offensichtlich nicht übereinstimmen; dies ist nach der Rechtsprechung insbesondere dann der Fall, wenn die in den Büchern enthaltenen Geschäftsergebnisse von den von der Steuerverwaltung erhobenen branchenspezifischen Erfah-

rungszahlen wesentlich abweichen (vgl. dazu oben, E. 3.2). Diese Voraussetzung der Ermessenseinschätzung ist unter Verwendung von unbestimmten Gesetzesbegriffen formuliert worden, was gemäss der bundesgerichtlichen Rechtsprechung eine Erhöhung der Anforderungen an die Begründungspflicht nach sich zieht (siehe dazu oben, E. 3.3). Ebenso ist vorliegend zu berücksichtigen, dass eine Bejahung dieser Voraussetzung – trotz Vorliegen einer formell korrekten Buchhaltung – zu einer Schätzung der Umsätze des Steuerpflichtigen führt, für deren Unrichtigkeit – in Umkehr der allgemeinen Beweislastregeln – der Steuerpflichtige beweisbelastet ist (vgl. oben, E. 5.3 in fine). Auch diese verfahrensrechtliche Schlechterstellung des Steuerpflichtigen rechtfertigt hohe Anforderungen an die Begründung des Vorliegens der oben genannten Voraussetzungen für eine Ermessenstaxation (siehe dazu oben, E. 3.3 in fine).

Die Ausführungen der Vorinstanz genügen den mit der Verwendung von offenen Normen einhergehenden Anforderungen an die Begründungsdichte klar nicht. So wird anlässlich der Behandlung der Voraussetzungen der Ermessenstaxation die Höhe des Prozentsatzes von ausgewiesenen Materialanteilen gemessen am Gesamtumsatz nicht dargelegt. Ebenso fehlt im Rahmen der Prüfung, ob eine Ermessenstaxation zulässig sein soll, der Massstab, gemessen an welchem der für die Begründung einer Abweichung erfolgende Vergleich stattfinden soll. Im Rahmen der Festlegung dieses Massstabes darf sich die Verwaltungsbehörde im Übrigen nicht an Durchschnittswerten ausrichten, sondern hat dabei die gesamte Streubreite der branchenspezifischen Erfahrungszahlen zu beachten: Um namentlich dem Rechtsgleichheitsgebot Rechnung zu tragen, kann für den besagten Vergleich nur die gesamte Bandbreite (zwischen Minimal- und Maximalwert) der Erfahrungszahlen massgebend sein (Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-1454/2006 vom 26. September 2007 E. 3.4.5). Keine Ausführungen finden sich sodann zur Abweichung der Geschäftszahlen der Beschwerdeführerin von diesem der gesamten Streubreite der branchenspezifischen Erfahrungszahlen Rechnung tragenden Wert, welchen die Verwaltung als Masstab ihrem Vergleich zugrunde gelegt hat.

Von zusätzlich ausschlaggebender Bedeutung ist vorliegend jedoch, dass die Begründung des angefochtenen Entscheids keinerlei Ausführungen zur Erfüllung der tatbeständlich vorausgesetzten Wesentlichkeit der Abweichungen enthält, die eine im Sinne von Art. 60 MWSTG "offensichtliche" Nichtübereinstimmung der Buchhaltung mit dem wirk-

lichen Sachverhalt begründen würde. Der angefochtene Entscheid ist somit bereits aufgrund der Verletzung der Begründungspflicht (Art. 5 Abs. 2 VwVG i.V.m. Art. 35 Abs. 1 VwVG; Art. 5 Abs. 1 i.V.m. Art. 29 Abs. 2 BV) aufzuheben.

6.4 Die Begründungspflicht dient insbesondere auch der Selbstkontrolle der Behörden. Eine den verfassungsrechtlichen Anforderungen genügende Begründungsdichte hätte vorliegend aller Voraussicht nach auch die Widersprüchlichkeit der Begründung des angefochtenen Entscheids zu Tage gebracht (vgl. unten E. 7.2)

7.

7.1 Ausführlich dargelegt hat die Vorinstanz hingegen die Methode, welche bei der Durchführung der Ermessenstaxation angewendet worden ist. Selbst wenn die vorinstanzlichen Ausführungen zur Methode der Ermessenstaxation als solche zur Beantwortung der Frage, ob die Voraussetzungen der Ermessenstaxation vorliegend erfüllt seien, herangezogen werden könnten, was vorliegend offen bleiben kann, so vermöchten diese das Gericht in freier Beweiswürdigung nicht davon zu überzeugen, dass sich vorliegend eine der beiden tatbestandsmässig vorausgesetzten Konstellationen von Art. 60 MWSTG verwirklicht hat.

7.2

7.2.1 Ausgangspunkt der Veranlagung nach Ermessen bildete der verbuchte Materialaufwand, der um das Hilfsmaterial und die Mehrwertsteuer bereinigt und auf 15 % des Umsatzes exkl. Mehrwertsteuer angesetzt wurde. Vom hochgerechneten Umsatz exkl. Mehrwertsteuer wurde anschliessend die Mehrwertsteuer zum Normalsatz berechnet, zum hochgerechneten Umsatz addiert und so der kalkulierte Umsatz inkl. Mehrwertsteuer festgesetzt.

Wie bereits ausgeführt (E. 4.2), hat die ESTV bei der Anwendung von Erfahrungszahlen deren Streubreite zu beachten, wenn eine den individuellen Verhältnissen gerecht werdende Schätzung erfolgen soll. Im angefochtenen Entscheid finden sich neben der Angabe des durchschnittlichen Warenaufwandes von 12 % bis 13 % (exklusive Mehrwertsteuer) des Gesamtumsatzes für Damen- und Herrencoiffeurbetriebe in ländlichen Gebieten keine weiteren Angaben zur gesamten Bandbreite. Die ESTV hat jedoch berücksichtigt, dass der Materialanteil der Beschwerdeführerin aufgrund des Umstandes, dass sie nur einen geringen Anteil ihres Umsatzes mit Dienstleistungen an Herren

und Kindern erbringt, über dem Durchschnitt von 12 % bis 13 % liegen muss und diesen für ihre Umsatzkalkulation auf 15 % angesetzt. Vorliegend kann somit davon ausgegangen werden, dass die ESTV gemäss ihren Erfahrungswerten für den Betrieb der Beschwerdeführerin – unter Berücksichtigung ihrer besonderen Verhältnisse – einen Materialanteil in der Höhe von 15 % des Gesamtumsatzes als angemessen betrachtet:

> "Insofern hat die ESTV mit der Annahme eines Materialanteils (Materialaufwand exkl. MWST in % des verbuchten Umsatzes) von 15 % das ihr auferlegte Ermessen offensichtlich pflichtgemäss ausgeübt."

Die ESTV führt im angefochtenen Entscheid weiter aus, dass die Buchhaltung der Beschwerdeführerin für die Jahre 1999 bis 2001 auch einen Materialanteil ausweist, der sich in diesem Rahmen bewegt:

> "(Hierfür spricht die Tatsache, dass) die Einsprecherin gemäss ihren Aufzeichnungen in den drei Jahren 1999 bis 2001 einen Materialanteil ausgewiesen hat, der nur wenig über 15 % liegt, nämlich im doppelten Geschäftsjahr 1999/2000 bei 15.2 % und im Jahr 2001 bei 16.5 %."

Die Abweichung der verbuchten Angaben vom Wert, den die Vorinstanz aufgrund der Verhältnisse im Einzelfall der Beschwerdeführerin als angemessen betrachtet – vorliegend 15 % Anteil des Materials am verbuchten Umsatz – bezeichnet die Vorinstanz ausdrücklich als gering:

> "(Ausserdem) hat die Einsprecherin selbst in den Jahren 1999 bis 2001 Materialanteile (Materialaufwand exkl. MWST in Prozent des verbuchten Umsatzes) ausgewiesen, die nur ganz wenig über diesen 15 % lagen."

7.2.2 Werden diese Überlegungen auf die Beurteilung der Frage übertragen, ob vorliegend die Voraussetzungen einer Ermessenstaxation als erfüllt angesehen werden können, so ist diese Frage zu verneinen.

Liegt der den individuellen Verhältnissen im Betrieb der Beschwerdeführerin Rechnung tragende und vorliegend nach Darstellung der Vorinstanz massgebende Materialanteil in Prozent des Gesamtumsatzes bei 15 %, so rechtfertigt eine ausdrücklich als gering bezeichnete Abweichung davon in der Höhe von 1.5 % für das vorliegend interessierende Geschäftsjahr 2001 noch keine Ermessenstaxation. Gemäss Art. 60 MWSTG ist eine solche nur unter der Voraussetzung möglich, dass die ausgewiesenen Ergebnisse mit dem wirklichen Sachverhalt offensichtlich nicht übereinstimmen, was gemäss der Rechtsprechung dann der Fall ist, wenn die in den Büchern enthaltenen Geschäfts-

ergebnisse von den von der Steuerverwaltung erhobenen branchenspezifischen Erfahrungszahlen – die in ihrer ganzen Bandbreite gemäss den individuellen Verhältnissen des Steuerpflichtigen zu würdigen sind – wesentlich abweichen.

Zusammenfassend kann somit festgehalten werden, dass das Gericht auch unter diesem Gesichtspunkt in freier Würdigung der vorinstanzlich festgehaltenen Sachverhaltselemente nicht zur Überzeugung gelangt ist, dass im vorliegend interessierenden Geschäftsjahr 2001 die Voraussetzungen für eine Ermessenstaxation gemäss Art. 60 MWSTG als erfüllt angesehen werden können. Nachdem für das Vorliegen der Voraussetzungen zur Vornahme einer Ermessenseinschätzung nach den allgemeinen Regeln die ESTV beweisbelastet ist, muss entsprechend der objektiven Beweislastregel zu Ungunsten der ESTV entschieden werden.

7.3 Bei bestehenden Betrieben, für welche bei der Aufnahme der Tätigkeit keine Steuerpflicht gegeben war, beginnt die Steuerpflicht am 1. Januar, wenn im vorangehenden Jahr die massgebenden Beitragsgrenzen überschritten worden sind (Art. 28 Abs. 1 MWSTG; vgl. dazu oben, E. 2.2). Nachdem vorliegend die Voraussetzungen einer Ermessenstaxation für das Jahr 2001 nicht erfüllt waren, ist für die Frage, ob die Beschwerdeführerin für das Geschäftsjahr 2002 mehrwertsteuerpflichtig war und die dafür geforderten Steuernachzahlungen schuldet, nicht auf die kalkulatorische Umsatzberechnung des Inspektors der ESTV, sondern auf die von der Beschwerdeführerin gemäss ihrer Geschäftsbuchhaltung vereinnahmten Entgelten des Vorjahres bzw. des Geschäftsjahres 2001 abzustellen (vgl. dazu oben, E. 2.2). Der für das Geschäftsjahr 2001 ausgewiesene Umsatz der Beschwerdeführerin aus Produkteverkauf und aus Erlös aus Serviceleistungen beläuft sich auf Fr. 74'527.60 und liegt damit unterhalb der massgeblichen Grenze von Art. 21 Abs. 1 MWSTG. Daraus folgt, dass die Beschwerdeführerin am 1. Januar 2002 nicht steuerpflichtig war und für die Steuerperiode 1. Quartal 2002 bis 4. Quartal 2002 die entsprechende Steuernachforderung in der Höhe von Fr. 5'845.30 zuzüglich Verzugszins seit 15. Oktober 2002 nicht schuldet.

8.

Dem Gesagten zufolge ist die Beschwerde vollumfänglich gutzuheissen. Es wird festgestellt, dass die Beschwerdeführerin am 1. Januar 2002 nicht steuerpflichtig war und die Steuernachforderung für die

Steuerperiode 1. Quartal 2002 bis 4. Quartal 2002 in der Höhe von Fr. 5'845.30 zuzüglich Verzugszins seit 15. Oktober 2002 nicht schuldet. Damit erübrigen sich weitere Ausführungen zu den Vorbringen der Beschwerdeführerin betreffend Materialaufwand in den Jahren 1998 und 2002 sowie zu der von der ESTV angewendeten Methode zur Durchführung der Ermessenseinschätzung.

9.

9.1 Bei diesem Verfahrensausgang sind der obsiegenden Beschwerdeführerin und der Vorinstanz keine Verfahrenskosten aufzuerlegen (Art. 63 VwVG). Der einbezahlte Kostenvorschuss in Höhe von Fr. 600.-- ist der Beschwerdeführerin nach Eintritt der Rechtskraft des vorliegenden Entscheides zurückzuerstatten.

9.2 Im Übrigen hat die Vorinstanz die obsiegende Beschwerdeführerin für die ihr erwachsenen notwendigen Kosten zu entschädigen. Die Parteientschädigung umfasst die Kosten der Vertretung und allfällige weitere Auslagen der Partei, inklusive Mehrwertsteuer; das Gericht setzt die Parteientschädigung aufgrund der eingereichten Kostennoten oder, mangels Einreichung einer solchen, aufgrund der Akten fest. Das Anwaltshonorar wird dabei nach dem notwendigen Zeitaufwand bemessen, wobei der Stundenansatz mindestens Fr. 200.-- und höchstens Fr. 400.-- beträgt. Die Auslagen der Vertretung werden aufgrund der tatsächlichen Kosten ausbezahlt (Art. 64 Abs. 1 und 2 VwVG; Art. 7 ff. des Reglements vom 21. Februar 2008 über die Kosten und Entschädigungen vor dem Bundesverwaltungsgericht [VGKE, SR 173.320.2]).

Mit Kostennote vom 18. September 2008 hat die Beschwerdeführerin für das vorliegende Beschwerdeverfahren einen Zeitaufwand von ... Stunden geltend gemacht, für die Höhe des Honorars jedoch auf das richterlichen Ermessen verwiesen. Die Vorinstanz hat die Beschwerdeführerin demnach für das vorliegende Beschwerdeverfahren mit Fr. ... (inkl. Mehrwertsteuer) zu entschädigen. Für die – für das gesamte Verfahren – geltend gemachten Auslagen in Höhe von Fr. ... (inkl. Mehrwertsteuer) erscheint ein Ersatz von Fr. ... (inkl. Mehrwertsteuer) als angemessen.

9.3 Ferner hatte die Beschwerdeführerin im Verfahren vor der ESTV eine Parteientschädigung beantragt. Da die ESTV die Einsprache abgewiesen hat, wurde dem Antrag entsprechend auch nicht stattgegeben. Es ist angesichts der vorliegenden Gutheissung zu prüfen, ob der

Beschwerdeführerin auch für das Verfahren vor der ESTV eine Parteientschädigung zuzusprechen ist.

Art. 68 Abs. 1 MWSTG (zur Anwendbarkeit von Art. 68 MWSTG vgl. Urteile des Bundesgerichts 2A.68/2003 und 2A.69/2003 vom 31. August 2004, je E. 9; ausführlich: Entscheid der SRK vom 10. Januar 2006, veröffentlicht in VPB 70.56, E. 4a) sieht – unabhängig vom Verfahrensausgang – die Kostenlosigkeit des Veranlagungs- und des Einspracheverfahrens vor. Gemäss Art. 68 Abs. 2 MWSTG können hingegen Kosten von Untersuchungshandlungen derjenigen Person auferlegt werden, die sie schuldhaft verursacht hat; dies ist insbesondere dann der Fall, wenn ein Steuerpflichtiger seinen Mitwirkungspflichten nicht nachgekommen ist (Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-1452/2006 vom 24. Januar 2008 E. 2.2, A-1435/2006 und A-1584/2006 vom 8. Februar 2007 E. 2.1). Praxisgemäss hat umgekehrt auch die ESTV eine Parteikostenentschädigung nur dann auszurichten, wenn ihr ebenfalls ein solches schuldhaftes Verhalten vorgeworfen werden kann (Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-1385/2006 vom 3. April 2008 E. 9.2; Entscheid der SRK vom 8. Juni 2004, VPB 68.161 E. 5).

Eine Pflichtverletzung der ESTV kann vorliegend in der mangelhaften Begründung des angefochtenen Entscheids erblickt werden (vgl. oben E. 6). Die Vorinstanz hat somit die Beschwerdeführerin in Abweichung von der Regel gemäss Art. 68 Abs. 1 MWSTG für das vorinstanzliche Einspracheverfahren zu entschädigen. Mit Kostennote vom 18. September 2008 hat die Beschwerdeführerin für das vorinstanzliche Einspracheverfahren einen Zeitaufwand von ... Stunden geltend gemacht; die Höhe des Honorars solle jedoch nach richterlichem Ermessen bestimmt werden. Die Vorinstanz hat die Beschwerdeführerin demnach für das vorinstanzliche Einspracheverfahren mit Fr. ... (inkl. Mehrwertsteuer) zu entschädigen. Für die – für das gesamte Verfahren – geltend gemachten Auslagen in Höhe von Fr. ... (inkl. Mehrwertsteuer) erscheint ein Ersatz von Fr. ... (inkl. Mehrwertsteuer) als angemessen.

Demnach erkennt das Bundesverwaltungsgericht:

1.
Die Beschwerde wird gutgeheissen. Der Einspracheentscheid der ESTV vom 14. März 2006 wird aufgehoben. Es wird im Sinne der Erwägungen festgestellt, dass die Beschwerdeführerin am 1. Januar 2002 nicht mehrwertsteuerpflichtig war und die von der Vorinstanz

geltend gemachte Steuernachforderung für die Steuerperiode 1. Quartal 2002 bis 4. Quartal 2002 in der Höhe von Fr. 5'845.30 zuzüglich Verzugszins seit 15. Oktober 2002 nicht schuldet.

2.
Es werden keine Verfahrenskosten auferlegt. Der von der Beschwerdeführerin geleistete Kostenvorschuss von Fr. 600.-- wird ihr nach Eintritt der Rechtskraft dieses Entscheids zurückerstattet.

3.
Die Vorinstanz hat die Beschwerdeführerin für das vorliegende Beschwerdeverfahren und für das vorinstanzliche Einspracheverfahren mit insgesamt Fr. ... zu entschädigen.

4.
Dieses Urteil geht an:

- die Beschwerdeführerin (Gerichtsurkunde)
- die Vorinstanz (Ref-Nr. ...; Gerichtsurkunde)

Der vorsitzende Richter:	Die Gerichtsschreiberin:
Michael Beusch	Nadine Mayhall

Rechtsmittelbelehrung:

Gegen diesen Entscheid kann innert 30 Tagen nach Eröffnung beim Bundesgericht, 1000 Lausanne 14, Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten geführt werden (Art. 82 ff., 90 ff. und 100 des Bundesgerichtsgesetzes vom 17. Juni 2005 [BGG, SR 173.110]). Die Rechtsschrift ist in einer Amtssprache abzufassen und hat die Begehren, deren Begründung mit Angabe der Beweismittel und die Unterschrift zu enthalten. Der angefochtene Entscheid und die Beweismittel sind, soweit sie die beschwerdeführende Partei in Händen hat, beizulegen (vgl. Art. 42 BGG).

Versand: