Bundesverwaltungsgericht
Tribunal administratif fédéral
Tribunale amministrativo federale
Tribunal administrativ federal

Abteilung I
A-746/2007
{T 0/2}

Urteil vom 6. November 2009

Besetzung

Richter Markus Metz (Vorsitz), Daniel Riedo,
Pascal Mollard,
Gerichtsschreiber Jürg Steiger.

Parteien

A._____,
Beschwerdeführer,

gegen

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

Gegenstand

MWST (Umsatzschätzung / 1. Quartal 1999 bis
4. Quartal 2003).

Sachverhalt:

A.
A._____ führt eine Einzelfirma; er ist seit dem 1. Januar 1995 als Mehrwertsteuerpflichtiger im Register der Eidgenössischen Steuerverwaltung (ESTV) eingetragen. Ihm wurde am 19. Juli 1994 die Abrechnung nach vereinnahmten Entgelten bewilligt.

Im April 2004 führte die ESTV bei A._____ eine Kontrolle über die Abrechnungsperioden 1. Quartal 1999 bis 4. Quartal 2003 (Zeitraum vom 1. Januar 1999 bis zum 31. Dezember 2003) durch. Wegen mangelhafter Buchhaltung ermittelte die ESTV die massgebenden Umsätze kalkulatorisch auf der Basis des direkten Materialaufwands und der produktiven Löhne. Ausserdem wurden einige Vorsteuerkorrekturen, eine Nachbelastung für den Privatanteil an den Fahrzeugkosten sowie eine Umsatzabstimmung vorgenommen.

Die ESTV stellte A._____ mit der Ergänzungsabrechnung (EA) Nr. 131'690 vom 7. April 2004 für die Abrechnungsperiode 1. Quartal 1999 bis 4. Quartal 2000 Fr. 15'733.-- Mehrwertsteuern zuzüglich Verzugszins zu 5% seit dem 15. April 2000 und mit der EA Nr. 131'691 vom 7. April 2004 für die Abrechnungsperiode 1. Quartal 2001 bis 4. Quartal 2003 Fr. 18'638.-- Mehrwertsteuern zuzüglich Verzugszins zu 5% seit dem 31. Dezember 2002 in Rechnung.

Da A._____ mit den Nachbelastungen nicht einverstanden war, erliess die ESTV am 26. Mai 2004 zwei formelle Entscheide, in denen sie an ihren Forderungen festhielt.

B.
Gegen diese beiden Entscheide reichte A._____ am 25. Juni 2004 zwei Einsprachen ein, in denen er sich ausschliesslich gegen die Rückweisung der Buchhaltung und gegen die deswegen vorgenommene kalkulatorische Umsatzschätzung wehrte. Er reichte am 1. März 2006 der ESTV sein Hauptbuch und die Geschäftsabschlüsse der Jahre 2003 und 2004 nach.

Die ESTV erliess am 12. Dezember 2006 einen Einspracheentscheid, in dem sie beide Einsprachen behandelte, da feststehe, dass hinsichtlich der umstrittenen Steuerperioden dieselben Fragen zu beantworten seien und bezüglich der rechtlichen Bestimmungen und der

diesbezüglichen Praxis sich keine relevanten Unterschiede ergäben.

Die ESTV machte für ihren Entscheid fehlende Verbuchungen von zwei Umsatzrückvergütungen und im falschen Geschäftsjahr verbuchte Geschäftsvorfälle geltend. Sie stellte fest, dass kein vollständiges Kassabuch vorhanden gewesen sei, das Kassakonto Minussaldi aufgewiesen habe, die jeweils über das Privatkonto ausgeglichen worden seien, keine ordnungsgemässe Inventare für alle Geschäftsjahre vorlägen, angefangene Arbeiten ohne Nachweis aufgeführt worden seien und im Vergleich zu ihren Erfahrungszahlen ein zu tiefer und stark schwankender Bruttogewinn ausgewiesen worden sei.

Aufgrund der durch A._____ nachgereichten Dokumente für das Geschäftsjahr 2003 errechnete die ESTV für das Jahr 2003 einen Fehlbetrag von Fr. 19'405.-- (statt der bisherigen Fr. 87'703.--) und reduzierte demzufolge die geschuldete Steuer um Fr. 4'824.05 auf Fr. 1'370.60; in diesem Umfang hiess die ESTV die Einsprache teilweise gut. Sie stornierte die EA Nr. 131'691 und erliess am 12. Dezember 2006 eine neue EA Nr. 131'929 im Umfang von Fr. 13'814.--.

C.
Am 26. Januar 2007 reichte A._____ (nachfolgend Beschwerdeführer) beim Bundesverwaltungsgericht Beschwerde gegen den Einspracheentscheid vom 12. Dezember 2006 ein mit dem Begehren, dessen Ziffern 3-5, d.h. die Nachforderungen aufgrund der kalkulatorischen Umsatzermittlung, aufzuheben und zur Neubeurteilung an die ESTV zurückzuweisen.

Er machte im Wesentlichen geltend, die ESTV habe seine beiden Einsprachen zu Unrecht in einem Einspracheentscheid beurteilt. Seine Buchhaltung hätte mit ihren seines Erachtens geringen Mängeln mit Nachbesserungen/Aufrechnungen akzeptiert werden können. Die Umsatzermittlung stelle einen Ermessensmissbrauch der ESTV dar. Er habe ein kleines Warenlager; eine Korrekturbuchung von Fr. 3'000.-- pro Jahr wäre angebracht gewesen. In administrativer Hinsicht hätten in den Beurteilungsperioden sicher kleinere Mängel bestanden; der Kassaumsatz habe pro Jahr ca. Fr. 6'000.-- bis 7'000.-- betragen. Er bestreite ein nicht ordnungsgemässes „Verzeichnis Kreditoren und Debitoren“. Bei der Berechnung des Bruttogewinns habe die ESTV die lokalen Verhältnisse nicht berücksichtigt.

D.
Die ESTV hielt in ihrer Vernehmlassung vom 4. September 2009 an ihrem Einspracheentscheid fest und wies darauf hin, dass die Buchhaltung des Beschwerdeführers diverse Mängel aufgewiesen habe, die zu einer kalkulatorischen Umsatzschätzung geführt hätten.

E.
Am 7. Oktober 2009 reichte der Beschwerdeführer eine Replik ein. Er legte insbesondere dar, dass die Ermessenstaxation zu einem Resultat geführt habe, dass jenseits vernünftigen Ermessens liege. Eine solche Nachforderung würde zur Liquidation seines Betriebes führen, der seit dem Jahr 1986 bestehe. Die ESTV habe sich im Übrigen nicht zu dem von ihm gerügten Verhalten des Experten geäussert. Bei einem anderen Experten wäre die Kontrolle sicher anders ausgefallen. Insbesondere sei bei der Kontrolle nicht berücksichtigt worden, dass es sich beim Kassabuch, Inventar und weiteren Verzeichnissen, die bemängelt worden seien, um Nebenbuchhaltungen handle, die unverhältnismässigen Aufwand erfordern würden und bei ihm nicht von Fachleuten geführt worden seien. Die Tatsache, dass es sich um die erste Kontrolle gehandelt habe, sei ebenfalls in die Beurteilung miteinzubeziehen.

In ihrer Duplik vom 23. Oktober 2009 hielt die ESTV an ihren bisher gemachten Ausführungen vollumfänglich fest. Eine Gehörsverletzung sei nicht gegeben. Der Beschwerdeführer habe sowohl bei der Kontrollvornahme mitwirken wie auch zu den Kontrollergebnissen Stellung nehmen können.

Auf die weiteren Eingaben der Parteien wird – soweit entscheidwesentlich – im Rahmen der nachfolgenden Erwägungen eingegangen.

Das Bundesverwaltungsgericht zieht in Erwägung:

1.
1.1 Gemäss Art. 31 des Bundesgesetzes vom 17. Juni 2005 über das Bundesverwaltungsgericht (Verwaltungsgerichtsgesetz, VGG, SR 173.32) 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 und die ESTV ist eine Behörde im Sinne von Art. 33 VGG. Das Bundesverwaltungsgericht ist daher für die Beurteilung der vorliegenden Beschwerde zuständig.

1.2 Das Bundesverwaltungsgericht kann den angefochtenen Einspracheentscheid grundsätzlich in vollem Umfang überprüfen. Die Beschwerdeführerin kann neben der Verletzung von Bundesrecht (Art. 49 Bst. a VwVG) und der unrichtigen oder unvollständigen Feststellung des rechtserheblichen Sachverhaltes (Art. 49 Bst. b VwVG) auch die Rüge der Unangemessenheit erheben (Art. 49 Bst. c VwVG; André Moser/Michael Beusch/Lorenz Kneubühler, Prozessieren vor dem Bundesverwaltungsgericht, Basel 2008, Rz. 2.149 ff.; Ulrich Häfelin/Georg Müller/Felix Uhlmann, Allgemeines Verwaltungsrecht, 5. Aufl., Zürich 2006, Rz. 1758 ff.).

1.3 Am 1. Januar 2001 sind das Bundesgesetz vom 2. September 1999 über die Mehrwertsteuer (MWSTG, SR 641.20) sowie die zugehörige Verordnung in Kraft getreten. Der zu beurteilende Sachverhalt bezieht sich auf die Jahre 1999 bis 2003, so dass auf die vorliegende Beschwerde betreffend den Sachverhalt bis Ende 2000 noch das damalige Recht der Verordnung vom 22. Juni 1994 über die Mehrwertsteuer (MWSTV, AS 1994 1464) und für die restliche Zeit das MWSTG anwendbar ist (Art. 93 und 94 MWSTG).

1.4 Grundsätzlich bildet jeder (vorinstanzliche) Entscheid ein selbständiges Anfechtungsobjekt und ist deshalb einzeln anzufechten und in einem separaten Verfahren zu beurteilen. Eine Abweichung von diesem Grundsatz in Form der Beurteilung in einem gemeinsamen Verfahren mit einem einzigen Urteil rechtfertigt sich dann, wenn die einzelnen Sachverhalte in einem engen inhaltlichen Zusammenhang stehen und sich in allen Fällen gleiche oder ähnliche Rechtsfragen stellen (vgl. BGE 131 V 222 E. 1; Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-7342/2008 und A-7426/2008 vom 5. März 2009 E. 1.3 mit Hinweisen). Ein solches Vorgehen dient der Verfahrensökonomie und liegt im Interesse aller Beteiligten (Moser/Beusch/Kneubühler, a.a.O., N. 3.17).

1.5 Der Anspruch auf rechtliches Gehör ergibt sich aus Art. 29 Abs. 2 der Bundesverfassung der Schweizerischen Eidgenossenschaft vom 18. April 1999 (BV, SR 101). Dieses umfasst unter anderem auch das Recht des Betroffenen, erhebliche Beweise beizubringen und Beweisanträge zu erheblichen Tatsachen zu stellen bzw. an der

Erhebung wesentlicher Beweise mitzuwirken (Urteil des Bundesgerichts 2A.110/2000 vom 26. Januar 2001 E. 3b). Im Weiteren verlangt der Grundsatz des rechtlichen Gehörs, dass die Behörde die Vorbringen des vom Entscheid in seiner Rechtsstellung Betroffenen auch tatsächlich hört, sorgfältig und ernsthaft prüft und in der Entscheidfindung berücksichtigt (vgl. auch [anstelle vieler] BGE 129 I 232 E. 3.2; Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-1393/2006 vom 10. Dezember 2007 E. 1.5). Daraus folgt die grundsätzliche Pflicht der Behörden, sich mit den wesentlichen Vorbringen des Rechtssuchenden zu befassen und ihren Entscheid zu begründen (Urteil des Bundesgerichts 9C_136/2009 vom 10. August 2009 E. 2.4.1). Nimmt die Behörde zu entscheidwesentlichen Fragen – aus welchen Gründen auch immer – keine Stellung, so ist das rechtliche Gehör verletzt und die Streitsache zur Wahrung des gesetzlich vorgesehenen Instanzenzuges grundsätzlich zurückzuweisen (vgl. HÄFELIN/MÜLLER/UHLMANN, a.a.O., Rz. 1709 ff.).

2.

2.1 Die Veranlagung und Entrichtung der Mehrwertsteuer erfolgt nach dem Selbstveranlagungsprinzip (Art. 37 f. MWSTV, Art. 46 f. MWSTG; vgl. ERNST BLUMENSTEIN/PETER LOCHER, System des schweizerischen Steuerrechts, 6. Aufl., Zürich 2002, S. 421 ff.). Dies bedeutet, dass der Steuerpflichtige 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 hat. Die ESTV ermittelt die Höhe des geschuldeten Mehrwertsteuerbetrages nur dann an Stelle des Steuerpflichtigen, wenn dieser seinen Pflichten nicht nachkommt (ALOIS CAMENZIND/NIKLAUS HONAUER/KLAUS A. VALLENDER, Handbuch zum neuen Mehrwertsteuergesetz [MWSTG], 2. Aufl., Bern 2003, Rz. 1680 ff.). Der Steuerpflichtige hat seine Mehrwertsteuerforderung selbst festzustellen; er ist allein für die vollständige und richtige Versteuerung seiner steuerbaren Umsätze und für die korrekte Ermittlung der Vorsteuer verantwortlich (vgl. Kommentar des Eidgenössischen Finanzdepartementes zur MWSTV [Kommentar EFD], S. 38). Ein Verstoss des Steuerpflichtigen gegen diesen Grundsatz ist als schwerwiegend anzusehen, da der Steuerpflichtige durch das Missachten dieser Vorschrift die ordnungsgemässe Erhebung der Mehrwertsteuer gefährdet (Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-1634/2006 vom 31. März 2009 E. 3.4, A-1527/2006

vom 6. März 2008 E. 2.1, A-1406/2006 vom 30. Januar 2008 E. 2.1 mit weiteren Hinweisen).

2.2 Gemäss Art. 47 Abs. 1 MWSTV bzw. 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 ESTV kann hierüber nähere Bestimmungen aufstellen. Von dieser Befugnis hat sie mit dem Erlass der „Wegleitung 1997 für Mehrwertsteuerpflichtige“ vom Frühling 1997 (Wegleitung 1997) und mit der "Wegleitung 2001 zur Mehrwertsteuer" vom Sommer 2000 (Wegleitung 2001), gültig ab 1. Januar 2001, Gebrauch gemacht. Darin sind genauere Angaben enthalten, wie eine Buchhaltung auszugestalten ist (Rz. 870 ff. Wegleitung 1997 und Rz. 878 ff. Wegleitung 2001). Alle Geschäftsfälle müssen fortlaufend, chronologisch und lückenlos aufgezeichnet werden (Rz. 874 Wegleitung 1997, Rz. 884 Wegleitung 2001) 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. 879 Wegleitung 1997 und Rz. 890 der Wegleitung 2001). Nach der Rechtsprechung ist der Steuerpflichtige selbst bei geringem Barverkehr zur Führung zumindest eines einfachen ordentlichen Kassabuchs verpflichtet. Er ist zwar mehrwertsteuerrechtlich nicht gehalten, kaufmännische Bücher im Sinne des Handelsrechts zu führen; die Bücher müssen die erzielten Umsätze jedoch lückenlos erfassen und die entsprechenden Belege sind aufzuheben (Urteile des Bundesgerichts 2A.693/2006 vom 26. Juli 2007 E. 3.1, 2A.569/2006 vom 28. Februar 2007 E. 3.1; Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-1634/2006 vom 31. März 2009 E. 3.5, A-1527/2006 vom 6. März 2008 E. 2.2, A-1406/2006 vom 30. Januar 2008 E. 2.2 mit weiteren Hinweisen). Damit befinden sich die mehrwertsteuerlichen Anforderungen an die Aufzeichnungspflicht auch im Einklang mit den bei den direkten Steuern geltenden Regelungen (vgl. auch Rz. 888 der Wegleitung 2001).

2.2.1 Die detaillierte und chronologische Führung eines Kassabuches muss besonders hohen Anforderungen genügen (vgl. dazu auch HANS GERBER, Die Steuerschätzung [Veranlagung nach Ermessen], in Steuer

Revue [StR] 1980 S. 306). Soll also ein Kassabuch für die Richtigkeit des erfassten Bargeldverkehrs Beweis erbringen, ist zu verlangen, dass in diesem die Bareinnahmen und -ausgaben fortlaufend, lückenlos und zeitnah aufgezeichnet werden und durch Kassenstürze regelmässig – in bargeldintensiven Betrieben täglich – kontrolliert werden. Nur auf diese Weise ist gewährleistet, dass die erfassten Bareinnahmen vollständig sind, das heisst den effektiven Bareinnahmen entsprechen (vgl. Urteile des Bundesgerichts 2A.693/2006 vom 26. Juli 2007 E. 3.1, 2A.657/2005 vom 9. Juni 2006 E. 3; Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-1634/2006 vom 31. März 2009 E. 3.5, A-1527/2006 vom 6. März 2008 E. 2.2, A-1406/2006 vom 30. Januar 2008 E. 2.2 mit weiteren Hinweisen).

2.2.2 Im Weiteren hat der Mehrwertsteuerpflichtige grundsätzlich auf Ende jedes Geschäftsjahres ein detailliertes Inventar der Warenvorräte, ein detailliertes Verzeichnis der Debitoren und Kreditoren, detaillierte Aufstellungen über die angefangenen und nicht fakturierten Arbeiten und Dienstleistungen und eine detaillierte Aufstellung über die erhaltenen und geleisteten Vorauszahlungen zu erstellen (Rz. 880 Wegleitung 1997, Rz. 891 Wegleitung 2001).

2.3 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. 48 MWSTV bzw. Art. 60 MWSTG eine Schätzung nach pflichtgemässem Ermessen vor. Eine Ermessenstaxation ist somit immer dann nötig, wenn eine steuerpflichtige Person ihren Obliegenheiten zur Mitwirkung nicht ordnungsgemäss nachkommt und entweder überhaupt keine oder aber unvollständige oder ungenügende Aufzeichnungen führt (DIETER METZGER, Kurzkommentar zum Mehrwertsteuergesetz, Bern 2000, S. 190 Rz. 1). Die Ermessenseinschätzung ist deshalb auch logische Folge von Art. 50 MWSTV bzw. Art. 62 MWSTG, der die ESTV beauftragt, die Erfüllung der den Steuerpflichtigen obliegenden Pflichten zu überprüfen (Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-1549/2006 vom 16. Mai 2008 E. 2.3; PASCAL MOLLARD, TVA et taxation par estimation, veröffentlicht in Archiv für Schweizerisches Abgaberecht [ASA] 69 S. 519).

3.

3.1 Zu unterscheiden sind zwei voneinander unabhängige Konstellationen, welche zu einer Ermessenseinschätzung gemäss Art. 48

MWSTV bzw. Art. 60 MWSTG führen. Erstens geht es um diejenige der ungenügenden Aufzeichnung, wobei eine Schätzung insbesondere dann erfolgen muss, wenn die Verstösse gegen die formellen Buchhaltungsregeln derart gravierend sind, dass sie die materielle Richtigkeit der Buchhaltungsergebnisse in Frage stellen (statt vieler: Urteil des Bundesgerichts 2A.437/2005 vom 3. Mai 2006 E. 3.1; Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-1531/2006 vom 10. Januar 2008 E. 2.4). 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 (statt vieler: Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-1406/2006 vom 30. Januar 2008 E. 2.3, A-5712/2007 vom 17. Januar 2008 E. 2.6). Für das Vorliegen der Voraussetzungen zur Vornahme einer Ermessenseinschätzung ist nach den allgemeinen Regeln die ESTV beweisbelastet (Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-1578/2006 vom 2. Oktober 2008 E. 5.3, A-1527/2006 vom 6. März 2008 E. 2.4, A-1531/2006 vom 10. Januar 2008 E. 2.4; BLUMENSTEIN/LOCHER, a.a.O., S. 454).

3.2 Sind die Voraussetzungen für eine Ermessenstaxation erfüllt, ist die ESTV nicht nur berechtigt, sondern verpflichtet, eine solche nach pflichtgemässem Ermessen vorzunehmen. Die Fälle, in denen die Steuerpflichtigen ihre Mitwirkungspflichten nicht wahrnehmen und keine, unvollständige oder ungenügende Aufzeichnungen über ihre Umsätze führen, dürfen keine Steuerausfälle zur Folge haben (Kommentar EFD zu Art. 48 MWSTV; Urteil des Bundesgerichts 2A.552/2006 vom 1. Februar 2007 E. 3.2: Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-1549/2006 vom 16. Mai 2008 E. 3.2).

4.

4.1 Die ESTV hat die Schätzung nach pflichtgemässem Ermessen vorzunehmen, d.h. diejenige Schätzungsmethode zu wählen, die den individuellen Verhältnissen im Betrieb der 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.253/2005 vom 3. Februar 2006 E. 4.1, vom 29. August 1991, veröffentlicht in ASA 61 S. 819 E. 3a, vom 4. Mai 1983, veröffentlicht in ASA 52 S. 238 E. 4). Die Ermessensveranlagung hat somit zum Ziel, den tatsächlichen Gegebenheiten möglichst gerecht zu werden. Es haftet ihr deshalb eine gewisse Unsicherheit an, die der Steuerpflichtige aufgrund seiner Pflichtverletzung jedoch selber zu vertreten hat (Urteil des Bundesgerichts 2A.437/2005 vom 3. Mai 2006 E. 3.2; Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-1523/2006 vom 10. Dezember 2008 E. 2.3.3, A-1526/2006 vom 28. Januar 2008 E. 3.3 und 3.4, A-1531/2006 vom 10. Januar 2008 E. 2.5.1 mit Hinweisen). Ein pflichtgemässes Ermessen schliesst aber auch ein, dass die ESTV in zumutbarem Rahmen Auskünfte, Nachweise und Belege bei Dritten einholt (METZGER, a.a.O., S. 190 Rz. 3). Im Weiteren ist dem Steuerpflichtigen Gelegenheit zur Stellungnahme zu geben und Akteneinsicht zu gewähren (vgl. Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-1549/2006 vom 16. Mai 2008 E. 4.1).

4.2 In Betracht fallen 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-1454/2006 vom 26. September 2007 E. 2.6.1, A-1398/2006 vom 19. Juli 2007 E. 2.4 mit Hinweisen; vgl. auch MOLLARD, a.a.O., in: ASA 69 S. 526 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). 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-1634/2006 vom 31. März 2009 E. 3.7, A-1549/2006 vom 16. Mai 2008 E. 4.2, A-1527/2006 vom 6. März 2008 E. 2.3; GERBER, a.a.O., S. 307).

4.3 Im Rahmen einer Ermessenstaxation ist es nach der Rechtsprechung des Bundesgerichts zulässig, dass die ESTV eine Prüfung der Verhältnisse während eines Teils der Kontrollperiode vornimmt und in der Folge das Ergebnis auf den gesamten

kontrollierten Zeitraum umlegt bzw. hochrechnet, vorausgesetzt die massgebenden Verhältnisse im eingehend kontrollierten Zeitabschnitt sind ähnlich wie in der gesamten Kontrollperiode (Urteile des Bundesgerichts 2A.437/2005 vom 3. Mai 2006 E. 4.3.2, 2A.148/2000 vom 1. November 2000 E. 5b; Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-1596/2006 vom 2. April 2009 E. 2.5.2, A-1549/2006 vom 16. Mai 2008 E. 4.3). Die Umlage des Referenzjahres auf die übrigen Jahre der Kontrollperiode darf allerdings nicht unbesehen geschehen. Da es sich um eine schätzungsweise Ermittlung der nicht ausgewiesenen Umsätze handelt, ist die ESTV zwar nicht verpflichtet, in den anderen Zeitabschnitten Erhebungen mit dem gleichen Aufwand zu betreiben. Es bedarf jedoch gewichtiger Anhaltspunkte dafür, dass in den anderen Kalenderjahren dieselben Verhältnisse vorgeherrscht haben wie im Basisjahr (Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-1475/2006 vom 20. November 2008 E. 2.4, A-1549/2006 vom 16. Mai 2008 E. 4.3, A-1531/2006 vom 10. Januar 2008 E. 2.5.1 mit weiteren Hinweisen).

5.

5.1 Das Bundesverwaltungsgericht auferlegt sich bei der Überprüfung von zulässigerweise erfolgten Ermessensveranlagungen eine gewisse Zurückhaltung (Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-1596/2006 vom 2. April 2009 E. 2.5.3; vgl. auch Urteil des Bundesgerichts 2C_426/2007 vom 22. November 2007 E. 4.3). Ob indessen die Voraussetzungen für die Vornahme einer Ermessensveranlagung gegeben sind, überprüft das Bundesverwaltungsgericht uneingeschränkt (Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-1523/2006 vom 10. Dezember 2008 E. 2.2, A-1475/2006 vom 20. November 2008 E. 2.1, A-1406/2006 vom 30. Januar 2008 E. 1.3 mit weiteren Hinweisen).

5.2 Sind die Voraussetzungen einer Ermessenstaxation erfüllt, obliegt es dem Steuerpflichtigen, den Beweis für die Unrichtigkeit der Schätzung zu erbringen (Urteile des Bundesgerichts 2C_171/2008 vom 30. Juli 2008 E. 4.3, 2A.437/2005 vom 3. Mai 2006 E. 3.3). Aufgrund der Zurückhaltung bei der Überprüfung der zulässigerweise erfolgten Ermessensveranlagung (E. 5.1) nimmt das Bundesverwaltungsgericht erst dann eine Korrektur der erstinstanzlichen Schätzung vor, wenn der Mehrwertsteuerpflichtige den Nachweis dafür erbringt, dass der Vorinstanz bei der Schätzung erhebliche und offensichtliche Ermessensfehler unterlaufen sind (Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-4360/2007 vom 3. Juli 2009 E. 5.2, A-1425/2006

vom 6. November 2008 E. 2, A-1527/2006 vom 6. März 2008 E. 2.4 mit weiteren Hinweisen).

6.
Im vorliegenden Fall bringt der Beschwerdeführer zunächst vor, die ESTV habe die beiden Verfahren hinsichtlich der Abrechnungsperioden vom 1. Januar 1999 bis 31. Dezember 2000 sowie vom 1. Januar 2001 bis 31. Dezember 2003 mit ihrem Einspracheentscheid vom 12. Dezember 2006 zu Unrecht vereinigt. Es treffe nicht zu, dass gleiche Sachverhalte vorliegen würden. Ihm seien durch die Vereinigung Nachteile erwachsen, die er nicht hinzunehmen habe. Es mache einen Unterschied, ob Sachverhalte in der betreffenden Abrechnungsperiode gewürdigt würden oder ob eine generelle Betrachtungsweise erfolge, wie es die Vorinstanz offenbar anstrebe. Im Weiteren habe er sich nicht vorgängig zur Verfahrensvereinigung äussern können (E. 6.1). Im Weiteren kritisiert der Beschwerdeführer die vorgenommene Ermessenseinschätzung. Er macht insbesondere geltend, es sei unverhältnismässig gewesen, die Buchhaltungsunterlagen für die Jahre 1999-2003 zurückzuweisen (E. 6.2). Zudem sei die Schätzung willkürlich erfolgt. Die Nachforderung stütze sich nicht auf die tatsächlichen Verhältnisse und berücksichtigte die Besonderheiten seines Betriebes zu wenig (E. 6.3).

6.1 Die Argumentation des Beschwerdeführers, dass die ESTV zu Unrecht eine Verfahrensvereinigung vorgenommen habe, ist nicht stichhaltig. Die Voraussetzungen für eine solche im Einspracheverfahren waren erfüllt (E. 1.4). Es war in beiden Verfahren dasselbe Steuersubjekt betroffen, die Sachverhalte standen in einem engen inhaltlichen Zusammenhang und es stellten sich gleiche oder gleichartige Rechtsfragen, nämlich das Vorliegen der Voraussetzungen für eine Ermessenseinschätzung sowie deren Durchführung. Daran vermag auch der Umstand nichts zu ändern, dass für das 1. Quartal 1999 bis 4. Quartal 2000 noch die MWSTV und für das 1. Quartal 2001 bis 4. Quartal 2003 das MWSTG zur Anwendung kam, zumal sich die vorliegend relevanten Bestimmungen materiell ohnehin entsprechen (vgl. E. 2 und 3). Ob die Voraussetzungen für eine Ermessensveranlagung für alle kontrollierten Abrechnungsperioden gegeben sind, muss im Weiteren unabhängig davon, ob die Nachforderung in einem oder zwei Entscheiden geltend gemacht wird, stets geprüft werden. Es ist deshalb nicht ersichtlich, inwiefern dem Beschwerdeführer durch die Vereinigung der Verfahren Nachteile

entstanden wären. Aus diesem Grund konnte auch eine vorgängige Mitteilung über die Zusammenlegung unterbleiben. Eine Verletzung des rechtlichen Gehörs kann insoweit also nicht vorliegen. Die ESTV durfte deshalb die beiden Einsprachen des Beschwerdeführers in einem Einspracheentscheid behandeln.

6.2 Der Beschwerdeführer legt dar, es sei unverhältnismässig, die Buchhaltungsunterlagen für die Jahre 1999-2003 zurückzuweisen. Die zu bezahlende Mehrwertsteuer könne durchaus – ohne Durchführung einer Ermessenseinschätzung – anhand seiner Buchhaltung und weiteren Unterlagen zuverlässig ermittelt werden. Der Beschwerdeführer macht damit sinngemäss geltend, dass die Voraussetzungen für eine Ermessenseinschätzung (vgl. E. 3.1) nicht erfüllt seien. Diese Frage wird im Nachfolgenden geprüft.

6.2.1 Der Beschwerdeführer hat unbestrittenermassen zwei Umsatzsteuerrückvergütungen der X._____AG nicht verbucht. Es handelt sich um eine solche vom 9. Februar 2000 in der Höhe von Fr. 5'262.65 und vom 21. Februar 2001 im Betrag von Fr. 5'567.50. Der Beschwerdeführer wendet ein, dass es sich um singuläre Fehler handle und die Höhe verhältnismässig klein sei. Ihm ist insoweit zuzustimmen, dass diese zwei fehlenden Buchungen für sich alleine nicht derart gravierend sind, dass sie die materielle Richtigkeit der Buchhaltungsergebnisse generell in Frage zu stellen vermöchten (E. 3.1). Nur aufgrund dieser fehlenden Buchungen wäre somit eine ermessensweise Einschätzung nicht gerechtfertigt gewesen.

6.2.2 Unbestritten ist zudem aber, dass über sämtliche kontrollierten Abrechnungsperioden ein ordnungsgemäss geführtes Kassabuch fehlt. Es ist lückenhaft (Seite 36 fehlt im Ausgabenbuch völlig) und weist Minussaldi über die jeweiligen Jahre auf, die auf das Jahresende über das Privatkonto ausgeglichen wurden. Im Weiteren wurden mehrere Geschäftsvorfälle im Jahr 2000 erst im Folgejahr verbucht (vgl. dazu amtl. Akten Nr. 1). Der Beschwerdeführer bringt dagegen vor, dass sein Betrieb nicht bargeldintensiv sei. Es gehe um einen Kassaumsatz von Fr. 6'000.-- bis Fr. 7'000.--. Seine Ehefrau habe das Kassabuch nach bestem Wissen geführt. Sie verfüge aber nicht über eine spezialisierte Ausbildung. Mängel des Kassabuches hätten zudem mit der Ermittlung der Mehrwertsteuer direkt nichts zu tun, es gehe um buchhalterische Fragen, wobei es sich beim Kassabuch bloss um eine Hilfs- bzw. Nebenbuchhaltung handle. Die vorgetragenen Einwände

des Beschwerdeführers sind nicht stichhaltig. Selbst bei geringem Bargeldverkehr ist der Steuerpflichtige zur Führung eines zumindest einfachen ordentlichen Kassabuches verpflichtet (E. 2.2). Im Weiteren hat der Beschwerdeführer sich das Verhalten seiner Ehefrau als Mitarbeiterin bzw. Hilfsperson anrechnen zu lassen und umfassend wie für sein eigenes dafür einzustehen (vgl. Art. 101 des Obligationenrechts vom 30. März 1911 [OR, SR 220]; Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-1635/2006 vom 27. August 2008 E. 5.2; BGE 114 Ib 67 E. 2c-e mit Hinweisen). Entgegen der Ansicht des Beschwerdeführers wirken sich Mängel im Kassabuch, insbesondere nicht eingetragene Bareinnahmen, direkt auf die zu versteuernden Umsätze und damit die zu entrichtende Mehrwertsteuer aus. Nur ein lückenloses Kassabuch, das regelmässig kontrolliert wird, kann für die Richtigkeit des erfassten Bargeldverkehrs Beweis erbringen (E. 2.2.1). Daran ändert nichts, ob es – wie der Beschwerdeführer behauptet – zur Hilfs- bzw. Nebenbuchhaltung gezählt wird. Schliesslich geht der Beschwerdeführer auch fehl in der Annahme, dass in den Jahren 1999-2000 keine Richtlinien über die ordnungsgemässe Führung des Kassabuches bestanden hätten (vgl. Wegleitung 1997 Rz. 874; E. 2.2).

6.2.3 Die ESTV bemängelt im Weiteren, dass verschiedene Inventare (Warenvorräte, Verzeichnis Kreditoren und Debitoren, Aufstellungen angefangene Arbeiten) nicht ordnungsgemäss geführt worden seien. Der Beschwerdeführer ist dagegen der Ansicht, dass der von der ESTV verlangte Aufwand für sein kleines Warenlager unverhältnismässig sei. Die Aufstellung „angefangene Arbeiten“ habe er jeweils bei der Mehrwertsteuerabrechnung des Folgejahres eingereicht. Im Weiteren seien die Buchhaltungsunterlagen betreffend die Kreditoren und Debitoren vorhanden. Auch die angefangenen Arbeiten könnten anhand der quartalsweise eingereichten Abrechnungen abgegrenzt und nachvollzogen werden. In Bezug auf das Warenlager wäre pro Jahr eine Korrekturbuchung von bis Fr. 3'000.-- angemessen gewesen.

Eine Überprüfung der Buchhaltungsunterlagen zeigt, dass der Warenbestand über die gesamte Kontrollperiode unverändert mit Fr. 9'500.-- ausgewiesen wurde (amtl. Akten Nr. 1 und Nr. 17), obwohl unbestrittenermassen Änderungen im Warenbestand vorkamen. Der Beschwerdeführer geht fehl in der Annahme, dass bei einem kleinen Warenlager kein Inventar geführt werden muss (vgl. dazu E. 2.2.2). Die Forderung der Führung eines solchen ist nicht unverhältnismässig, da es zur Überprüfung der Wareneinkäufe und -verkäufe unabdingbar ist.

Zudem fällt bei einem kleinen Warenlager zumindest tendenziell auch der benötigte Zeitaufwand für die Inventur geringer aus. Im Weiteren sind die Aufzeichnungen der Debitoren und Kreditoren sowie über angefangene Arbeiten in detaillierter Weise und auf das Ende des jeweiligen Geschäftsjahres zu erstellen (E. 2.2.2). Die vom Beschwerdeführer mit seinen Einsprachen eingereichten Aufstellungen entsprechen diesen Anforderungen nicht. Die Verzeichnisse der Debitoren und Kreditoren per 31. Dezember 2000 wurden in unübersichtlicher Weise auf der Grundlage der Ein- und Auszahlungen auf dem Kontokorrentkonto im Monat Januar 2001 erstellt (vgl. amtl. Akten Nr. 10). Im Weiteren wurden die nachgereichten Verzeichnisse der Debitoren, der Kreditoren sowie der angefangenen Arbeiten per 31. Dezember 2001 offenbar erst am 30. Oktober 2002 erarbeitet. Ebenfalls auf der Grundlage der Ein- und Auszahlungen im Folgejahr wurden die Verzeichnisse der Debitoren und Kreditoren per 31. Dezember 2002 erstellt (vgl. amtl. Akten Nr. 11). Die erforderlichen Stichtagsinventare auf Ende Jahr fehlen.

6.2.4 Neben den fehlenden Verbuchungen ist die mangelhafte Führung des Kassabuches sowie der verschiedenen Inventare über sämtliche kontrollierten Abrechnungsperioden als erheblicher Verstoss gegen die formellen Buchhaltungsregeln zu qualifizieren, der die materielle Richtigkeit der Buchhaltungsergebnisse in Frage stellt (E. 3.1). Die Voraussetzungen für eine Ermessenseinschätzung sind deshalb in sämtlichen kontrollierten Abrechnungsperioden erfüllt. Die vom Beschwerdeführer vorgebrachten Umstände, dass es sich um die erste Mehrwertsteuerkontrolle gehandelt und der Kanton seine von einem Treuhandbüro geführte Buchhaltung immer akzeptiert habe, vermögen an diesem Resultat nichts zu ändern. Die ESTV kann nur punktuell Steuerpflichtige kontrollieren. Ob bereits früher einmal eine Kontrolle stattgefunden hat, ist grundsätzlich irrelevant. Es würde gegen das Gebot der rechtsgleichen Behandlung (Art. 8 Abs. 1 BV) verstossen, wenn die ESTV bei denjenigen Steuerpflichtigen, die noch nie kontrolliert worden sind, andere Massstäbe ansetzten würde als bei den übrigen. Entgegen der Ansicht des Beschwerdeführers ist schliesslich die Veranlagung der direkten Steuern für die Beurteilung der mehrwertsteuerlichen Situation nicht massgebend (vgl. Urteil des Bundesgerichts 2A.222/2002 vom 4. September 2002 E. 3.4; Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-1407/2006 vom 30. Januar 2008 E. 2.5, A-1349/2006 vom 22. Mai 2007 E. 2.8 mit weiteren Hinweisen). Was die Buchführung durch das Treuhandbüro betrifft, muss wieder-

holt festgestellt werden, dass der Beschwerdeführer sich das Handeln seiner Hilfspersonen anzurechnen hat (vgl. dazu bereits gemachte Ausführungen in E. 6.2.2).

Zusammenfassend sind somit die Voraussetzungen für eine Ermessenseinschätzung gegeben. Da die materielle Richtigkeit der Buchhaltungsergebnisse ohnehin zu verneinen ist, erübrigt sich die Prüfung, ob die ausgewiesenen Bruttogewinne unüblich tief und zudem stark schwankend sind, wie die ESTV darlegt.

6.3 Sind die Voraussetzungen einer Ermessenseinschätzung erfüllt, obliegt es dem Beschwerdeführer den Nachweis zu erbringen, dass der Vorinstanz bei der Schätzung erhebliche und offensichtliche Ermessensfehler unterlaufen sind (E. 5.2).

6.3.1 Die ESTV nahm die kalkulatorische Umsatzermittlung auf der Basis ihrer Erfahrungszahlen für Sanitär- und Heizungsinstallationsbetriebe vor. Sie wendete eine Bruttogewinnmarge von 30% an. Der Beschwerdeführer bringt dagegen vor, dass die lokalen Verhältnisse in (...) zu berücksichtigen seien. Hier herrsche anders als im Unterland ein Saisonbetrieb. Diesem Einwand ist entgegenzuhalten, dass eine allfällig geringere Umsatzerzielung aufgrund des Saisonbetriebes nicht zwingend zu einer erheblich tieferen Bruttogewinnmarge führen muss, da in diesem Fall auch der direkte Materialeinkauf sowie die produktiven Löhne zumindest tendenziell niedriger sein müssten. Im Übrigen verweist der Beschwerdeführer in seinem Schreiben vom 21. April 2004 selber darauf hin, dass der Schweizerische Spenglermeister- und Installateur-Verband (SSIV) im Betriebsvergleich des Jahres 1999 für die Spengler-, Sanitär- und Heizungsbranche bei Kleinstbetrieben wie dem vorliegenden eine durchschnittliche Bruttogewinnmarge von 31,2% ermittelt hat (amtl. Akten Nr. 5). Es bestehen deshalb keine stichhaltigen Gründe, weshalb vorliegend die Erfahrungszahl der ESTV von 30% Bruttogewinnmarge nicht zur Anwendung kommen sollte. Der Beschwerdeführer bringt zudem vor, er habe zur vorgenommenen kalkulatorischen Umsatzermittlung bzw. zur Erfahrungszahl der ESTV vor Erlass der Verfügung nicht Stellung nehmen können. Dem muss aufgrund der Akten widersprochen werden. Die EA Nr. 131'690 und Nr. 131'691 vom 7. April 2004 (mit ausführlicher Darlegung der vorgenommenen kalkulatorischen Umsatzermittlung) wurden dem Beschwerdeführer im Anschluss an die Kontrolle per Einschreiben zugesandt. Er nahm dazu in der Folge

mit Schreiben vom 21. April 2004 (amtl. Akten Nr. 5) auch explizit Stellung. Von einer Verletzung des rechtlichen Gehörs kann keine Rede sein.

6.3.2 Es kann somit festgehalten werden, dass keine Anhaltspunkte für erhebliche und offensichtliche Ermessensfehler der Vorinstanz vorliegen. Es bleibt anzumerken, dass es nicht Aufgabe des Bundesverwaltungsgerichts ist, das vom Beschwerdeführer mehrmals kritisierte persönliche Verhalten des Steuerexperten zu überprüfen bzw. zu bewerten. Es hat sich auf die Prüfung der Rechtmässigkeit der Steuernachforderung zu beschränken.

7.
Dem Gesagten zufolge ist die Beschwerde abzuweisen. Bei diesem Verfahrensausgang sind dem Beschwerdeführer als unterliegende Partei sämtliche Kosten für das Beschwerdeverfahren vor dem Bundesverwaltungsgericht aufzuerlegen (vgl. Art. 63 Abs. 1 VwVG). Die Verfahrenskosten werden auf Fr. 3'000.-- festgesetzt (Art. 4 des Reglements vom 21. Februar 2008 über die Kosten und Entschädigungen vor dem Bundesverwaltungsgericht [VGKE, SR 173.320.2]) und dem Beschwerdeführer zur Zahlung auferlegt. Eine Parteientschädigung ist nicht zuzusprechen (Art. 64 Abs. 1 VwVG e contrario).

Demnach erkennt das Bundesverwaltungsgericht:

1.
Die Beschwerde wird abgewiesen.

2.
Die Verfahrenskosten von Fr. 3'000.-- werden dem Beschwerdeführer auferlegt. Sie werden mit dem geleisteten Kostenvorschuss von Fr. 3'000.-- verrechnet.

3.
Eine Parteientschädigung wird nicht ausgerichtet.

4.
Dieses Urteil geht an:

- den Beschwerdeführer (Gerichtsurkunde)
- die Vorinstanz (Ref-Nr. ...; Gerichtsurkunde)

Der vorsitzende Richter: Der Gerichtsschreiber:

Markus Metz Jürg Steiger

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: