Bundesverwaltungsgericht
Tribunal administratif fédéral
Tribunale amministrativo federale
Tribunal administrativ federal

Abteilung I
A-4146/2009
{T 0/2}

Urteil vom 9. März 2010

Besetzung

Richter Markus Metz (Vorsitz),
Richter Thomas Stadelmann, Richter Michael Beusch,
Gerichtsschreiber Jürg Steiger.

Parteien

A._____,
Beschwerdeführerin,

gegen

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

Gegenstand

MWST (1. Quartal 1998 - 4. Quartal 2000 und
1. Quartal 2001 - 3. Quartal 2003); Umlage.

Sachverhalt:

A.
Die A._____ übernahm durch Fusion auf den 1. Januar 2001 14 früher selbständige regionale Genossenschaften sowie die B._____. Auf diesen Zeitpunkt wurde sie ins Register der Mehrwertsteuerpflichtigen bei der Eidgenössischen Steuerverwaltung (ESTV) eingetragen. Die A._____ bezweckt laut Handelsregisterauszug insbesondere die Förderung der wirtschaftlichen und sozialen Interessen der Mitglieder der Genossenschaft in gemeinsamer Selbsthilfe sowie der Konsumentinnen und Konsumenten.

B.
Im Jahr 2003 führte die ESTV bei der A._____ eine Kontrolle durch, in deren Verlauf mehrere Ergänzungsabrechnungen (EA) erstellt wurden. Die ESTV forderte u.a. für die Zeit vom 1. Januar 1998 bis 31. Dezember 2000 in Ziff. 4.1 der EA Nr. 160'542 vom 13. Mai 2004 für nicht berechtigte Vorsteuerabzüge im Zusammenhang mit allgemeinen Unkosten Fr. 510'000.-- Mehrwertsteuer nach. Mit der EA Nr. 160'543, Ziff. 4.1, gleichen Datums stellte sie für die Zeit vom 1. Januar 2001 bis 30. September 2003 für nicht berechtigte Vorsteuerabzüge Fr. 467'500.-- in Rechnung. Die Nachforderungen wurden aufgrund von Stichproben im Jahr 2002 ermittelt und das Ergebnis auf die gesamte Kontrollperiode umgelegt.

C.
Mit Schreiben vom 28. April 2006 teilte die A._____ der ESTV mit, sie erachte die vorgenommene Stichprobe, welche als Basis für die Umlage diente, als nicht repräsentativ. Sie beantragte eine nochmalige stichprobenweise Überprüfung der Vorsteuerabzüge vorzunehmen. Am 2. März 2007 antwortete die ESTV, sie sei bereit, die Stichprobe zu ergänzen. Sie werde dazu die Monate April, August und Dezember eines Jahres der Kontrollperiode näher prüfen. Die A._____ könne ein Jahr aus dem Zeitraum 1998 bis und mit 2001 auswählen. Mit Schreiben vom 26. März 2007 führte die A._____ aus, es sei zu beachten, dass die jeweiligen Buchhaltungen vor der Fusion der 14 Genossenschaften und der B._____ dezentral geführt worden seien. Ein Zugriff auf das alte System sei heute nicht mehr möglich. Sämtliche Daten dieser vorangegangenen Perioden lägen nur in Papierform resp. Microfiche vor. Diese würden an diversen Orten in der

Schweiz aufbewahrt. Um ein vergleichbares Ergebnis zu den bisher getroffenen Feststellungen zu erhalten und den administrativen Aufwand in vertretbarem Rahmen zu halten, schlage sie vor, weitere 10 Schachteln aus dem 1. Semester 2002 als Basis für die Umlage zu prüfen. Die ESTV erklärte sich am 29. März 2007 mit diesem Vorgehen grundsätzlich einverstanden, allerdings werde sich die Zusatzkontrolle nicht nur auf das 1. Semester 2002 beschränken. Die ESTV führte die Zusatzkontrolle im April 2007 durch. Sie ergab eine Anpassung der Umlageberechnung. Für die Zeit vom 1. Quartal 1998 bis 4. Quartal 2000 resultierte noch eine Nachforderung von Fr. 255'000.-- (vgl. Gutschriftsanzeige [GS] Nr. 160'195 vom 30. Mai 2007 in der Höhe von Fr. 255'000.--); für das 1. Quartal 2001 bis 3. Quartal 2003 noch eine solche von Fr. 233'750.-- (vgl. GS Nr. 160'196 vom 30. Mai 2007 in der Höhe von Fr. 233'750.--).

D.

Am 30. Mai 2007 erliess die ESTV zwei anfechtbare Entscheide, in denen sie ihre Steuernachforderungen von Fr. 255'000.-- für das 1. Quartal 1998 bis 4. Quartal 2000 bzw. von Fr. 233'750.-- für das 1. Quartal 2001 bis 3. Quartal 2003 zuzüglich Verzugszins zu 5% bestätigte. Gegen diese Entscheide erhob die A._____ am 2. Juli 2007 Einsprache.

Am 25. Mai 2009 hies die ESTV in zwei separaten Einspracheentscheiden die Einsprachen in der Höhe von Fr. 30'000.-- bzw. Fr. 27'500.-- teilweise gut. Sie erkannte, dass die A._____ ihr für das 1. Quartal 1998 bis 4. Quartal 2000 Fr. 225'000.-- zuzüglich Verzugszins und für das 1. Quartal 2001 bis 3. Quartal 2003 Fr. 206'250.-- zuzüglich Verzugszins schulde. Zur Begründung führte die ESTV im Wesentlichen aus, jeder Ermessensveranlagung hafte eine gewisse Unsicherheit an, die jedoch der Steuerpflichtige mitunter aufgrund einer Verletzung von Mitwirkungspflichten selber zu vertreten habe. Dies sei in casu nicht anders. Eine leichte und zuverlässige Ermittlung der zulässigen Vorsteuern 1998 bis 2000 sei im Zeitpunkt der Kontrolle nicht möglich gewesen. Die vorgenommene Umlage sei zulässig, da die massgebenden Verhältnisse im eingehend kontrollierten Zeitabschnitt ähnlich seien wie in der gesamten Kontrollperiode. Es komme nicht darauf an, ob jeder einzelne zu viel vorgenommene Vorsteuerabzug neben dem Basisjahr auch in den übrigen Kalenderjahren als gleichartiger Geschäftsfall vorkomme. Von der ESTV aufgerechnet würde die „Thematik“ der zu Unrecht

vorgenommenen Vorsteuerabzüge. Stehe die Umlagebasis fest, genüge das Finden von gewichtigen Anhaltspunkten, dass in den übrigen Kalenderjahren, auf die umgelegt werden soll, ebenfalls unberechtigte Vorsteuerabzüge in vergleichbarem Umfang vorgekommen seien. Im Übrigen gebe es gewichtige Indizien dafür, am behaupteten Zweijahresrhythmus der Management-Tagungen zu zweifeln. Die Rechnung der X._____AG vom 31. Mai 2002 im Zusammenhang mit der Durchführung einer solchen Veranstaltung sei also zu Recht in die Umlage einbezogen worden. Im Weiteren habe sie von insgesamt 277 Schachteln mit Belegen (für den Zeitraum vom 1. Januar 2002 bis 30. Mai 2003) 39 Schachteln bzw. 14,08% überprüft. Aus dem unverändert massgeblichen Steuerbetrag, den es umzulegen gelte (Fr. 15'073.30), resultiere eine Gesamtbelastung (100%) von Fr. 107'054.65. Im Unterschied zur bisherigen Berechnung entfalle diese Summe nun aber auf einen Zeitraum von 17 Monaten, weshalb die jährliche Nachbelastung neu auf (rund) Fr. 75'000.-- reduziert werde. Die ESTV hiess die Einsprachen folglich insoweit gut.

E.

Am 25. Juni 2009 führte die A._____ (Beschwerdeführerin) gegen die Einspracheentscheide je separat Beschwerde an das Bundesverwaltungsgericht (Verfahrensnummern A-4146/2009 und A-4156/2009). In diesen stellte sie folgende Anträge: „Es sei der Entscheid vom 25. Mai 2009 teilweise aufzuheben und die Rechnung der X._____AG vom 31. Mai 2002 nicht in die Berechnung der Umlage miteinzubeziehen. In diesem Sinne sei die Steuerschuld für die Zeit vom 1. Quartal 1998 bis 4. Quartal 2000, beschränkt auf die Thematik „Hauptsitz – Allgemeine Unkosten; nicht berechtigte Vorsteuerabzüge“ auf Fr. 97'314.-- festzusetzen bzw. A._____ eine zusätzliche Gutschriftsanzeige von Fr. 127'686.-- (zzgl. 5% Verzugszins seit dem 14. Juni 2004) auszustellen.“ „Es sei der Entscheid vom 25. Mai 2009 teilweise aufzuheben und die Rechnung der X._____AG vom 31. Mai 2002 nicht in die Berechnung der Umlage miteinzubeziehen. In diesem Sinne sei die Steuerschuld für die Zeit vom 1. Quartal 2001 bis 3. Quartal 2003, beschränkt auf die Thematik „Hauptsitz – Allgemeine Unkosten; nicht berechtigte Vorsteuerabzüge“ auf Fr. 109'431.90 festzusetzen bzw. A._____ eine zusätzliche Gutschriftsanzeige von Fr. 96'818.10 (zzgl. 5% Verzugszins seit dem 14. Juni 2004) auszustellen“. Alles unter Kostenfolge.

Zur Begründung legte die Beschwerdeführerin im Wesentlichen dar,

bei der Rechnung der X._____AG im Betrag von Fr. 161'290.28 handle es sich um eine Belastung für das Catering der Management-Tagung vom 29. Mai 2002 in Luzern, an welcher ca. 2'000-2'300 Personen teilgenommen hätten. Sie habe auf dieser Rechnung für Getränke und Verpflegung den vollen, anstatt den um 50% reduzierten Vorsteuerabzug geltend gemacht. Die entsprechenden unberechtigten Vorsteuerabzüge dieser Rechnung dürften nicht in die Umlage einbezogen werden. Vor der Fusion zur A._____ hätten andere Verhältnisse geherrscht. In den Jahren 1998 bis 2000 hätten keine Veranstaltungen in der Grössenordnung der Management-Tagung vom 29. Mai 2002 stattgefunden. Aufgrund der Aufteilung in 14 regionale Genossenschaften wäre eine solche Veranstaltung vor der Fusion gar nicht möglich gewesen. Der Einbezug der Rechnung in die Umlage lasse sich auch nicht damit rechtfertigen, dass nach der Fusion weitere grosse Anlässe stattgefunden hätten. Bei den Personalfesten der Verkaufsregionen, die nach der Fusion im Jahr 2001 durchgeführt worden seien, handle es sich allesamt um Einzelereignisse, die aufgrund des Zusammenschlusses ausgetragen worden seien. In den Jahren 2001 bis 2008 hätten lediglich vier solche Management-Tagungen stattgefunden. Die Hochrechnung von 14,08% auf 100% bedeute, dass alle zwei bis drei Monate eine Veranstaltung in der Grössenordnung der Management-Tagung vom 29. Mai 2002 stattgefunden haben müsste. Dies entspreche aber nicht den tatsächlichen Verhältnissen. Nur die Herausnahme der Rechnung der X._____AG vom 31. Mai 2002 aus der Umlage und eine einzelfallweise Aufrechnung ergebe ein korrektes Ergebnis.

Am 14. Juli 2009 vereinigte das Bundesverwaltungsgericht die beiden Beschwerdeverfahren unter der Verfahrensnummer A-4146/2009.

F.
Mit ihren Vernehmlassungen vom 8. September 2009 schloss die ESTV auf Abweisung der Beschwerden unter Kostenfolge zulasten der Beschwerdeführerin. Sie legte insbesondere dar, es falle auf, dass die Beschwerdeführerin nur so viel bereit sei zuzugeben, wie ihr die ESTV nachweisen könne. Erst nachdem sie der Beschwerdeführerin vorgehalten habe, dass neben den bereits eingestandenen Management-Tagungen weitere Anlässe durchgeführt worden seien, habe sie diese zugegeben. Die Beschwerdeführerin streiche jeweils den ihrer Ansicht nach zu beachtenden ausserordentlichen Charakter der verschiedenen Gruppierungen von Einzelereignissen hervor;

weder die Management-Tagungen noch die Personalfeste oder die (...)-Mitarbeiterevents seien je für sich als regelmässige Ereignisse anzusehen. Eine Umlage sei indessen nicht erst dann zulässig, wenn jede beanstandete Einzelposition nebst dem Basisjahr nachweislich auch in den übrigen Kalenderjahren als gleichartiger Geschäftsfall vorkomme. Allein entscheidend sei, dass sowohl im Zusammenhang mit dem Personalfest in Genf als auch mit dem (...)-Mitarbeiterevent in Zofingen unbestrittenermassen unberechtigte Vorsteuerabzüge bei ähnlich grossen Anlässen im Umfang von rund Fr. 9'200.-- bzw. Fr. 10'879.40 vorgenommen worden, die nicht in der Basis der Umlage enthalten seien, aber offensichtlich die Umlage der zu Unrecht vorgenommenen Vorsteuerabzüge in Sachen „Rechnung X._____AG“ rechtfertigten.

G.
Am 24. September 2009 reichte die Beschwerdeführerin unaufgefordert eine Replik zur Vernehmlassung der ESTV vom 8. September 2009 ein. Sie legte im Wesentlichen dar, es sei Aufgabe der ESTV, dem Steuerpflichtigen steuerbegründende Tatsachen nachzuweisen. Es sei ihr Recht, den Gegenbeweis dazu anzutreten und damit naturgemäss nur das anzuerkennen, was die ESTV einwandfrei bewiesen habe. Dies gelte besonders auch im hier zu beurteilenden Fall, wo es um die Frage gehe, ob die von der ESTV vorgenommene Umlage zu einem sachgerechten, den tatsächlichen Verhältnissen möglichst nahe kommenden Ergebnis führe.

Auf die Eingaben der Parteien wird – soweit entscheidwesentlich – im Rahmen der nachfolgenden Erwägungen näher 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. Soweit das VGG

nichts anderes bestimmt, richtet sich gemäss dessen Art. 37 das Verfahren nach dem VwVG.

1.2 Das Bundesverwaltungsgericht kann die angefochtenen Entscheide 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 Sachverhalts (Art. 49 Bst. b VwVG) auch die Rüge der Unangemessenheit erheben (Art. 49 Bst. c VwVG; vgl. ANDRÉ MOSER/MICHAEL BEUSCH/LORENZ KNEUBÜHLER, Prozessieren vor dem Bundesverwaltungsgericht, Basel 2008, Rz. 2.149).

1.3 Am 1. Januar 2010 ist das Mehrwertsteuergesetz vom 12. Juni 2009 (MWSTG, SR 641.20) in Kraft getreten. Die bisherigen gesetzlichen Bestimmungen sowie die darauf gestützt erlassenen Vorschriften bleiben grundsätzlich weiterhin auf alle während ihrer Geltungsdauer eingetretenen Tatsachen und entstandenen Rechtsverhältnisse anwendbar (Art. 112 Abs. 1 MWSTG). Soweit der Sachverhalt vom 1. Januar 2001 bis 30. September 2003 betroffen ist, untersteht das vorliegende Verfahren deshalb in materieller Hinsicht dem Bundesgesetz vom 2. September 1999 über die Mehrwertsteuer (aMWSTG, AS 2000 1300). Für die Zeit vom 1. Januar 1998 bis 31. Dezember 2000 finden ferner die Bestimmungen der Verordnung vom 22. Juni 1994 über die Mehrwertsteuer (aMWSTV, AS 1994 1464) Anwendung (Art. 93 und 94 aMWSTG). Namentlich die Verjährung ist ein materiell-rechtliches Institut (vgl. dazu BGE 126 II 1 E. 2a mit weiteren Hinweisen). Die Frage nach der Verjährung der bis Ende des Jahres 2000 geschuldeten Steuer wird deshalb nach den Bestimmungen der aMWSTV beurteilt, für die Zeit danach gemäss dem aMWSTG (Art. 112 Abs. 1 letzter Satz MWSTG i.V.m. Art. 93 aMWSTG).

Demgegenüber ist das neue mehrwertsteuerliche Verfahrensrecht im Sinne von Art. 113 Abs. 3 MWSTG auf sämtliche im Zeitpunkt des Inkrafttretens hängige Verfahren anwendbar. Allerdings ist Art. 113 Abs. 3 MWSTG insofern restriktiv auszulegen, als gemäss höchstrichterlicher Rechtsprechung nur eigentliche Verfahrensnormen sofort auf hängige Verfahren anzuwenden sind, und es dabei nicht zu einer Anwendung von neuem materiellen Recht auf altrechtliche Sachverhalte kommen darf (ausführlich: Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-1113/2009 vom 23. Februar 2010 E. 1.3.3.2). Kein

Verfahrensrecht in diesem engen Sinn stellen im vorliegenden Fall etwa die nachfolgend abgehandelten Themen wie die Buchführungspflicht, das Selbstveranlagungsprinzip oder die Ermessensveranlagung etc. dar, so dass vorliegend diesbezüglich noch altes Recht anwendbar ist. Keine Anwendung finden deshalb beispielsweise Art. 70, 71, 72, oder 79 MWSTG, obwohl sie unter dem Titel "Verfahrensrecht für die Inland- und die Bezugsteuer" stehen (Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-4360/2008 vom 4. März 2010 E. 1.2).

2.

2.1 Der Mehrwertsteuer unterliegen u.a. die im Inland gegen Entgelt erbrachten Lieferungen von Gegenständen und Dienstleistungen (Art. 4 Bst. a und b aMWSTV, Art. 5 Bst. a und b aMWSTG).

2.2 Verwendet ein Steuerpflichtiger Gegenstände oder Dienstleistungen für steuerbare Ausgangsleistungen, so kann er in seiner Steuerabrechnung die ihm von anderen Steuerpflichtigen in Rechnung gestellte Steuer für Lieferungen und Dienstleistungen abziehen (Art. 29 Abs. 1 und 2 aMWSTV bzw. Art. 38 Abs. 1 und 2 aMWSTG). Für einen Vorsteuerabzug ist gemäss Art. 29 Abs. 1 aMWSTV bzw. Art. 38 Abs. 1 aMWSTG unter anderem erforderlich, dass die mit der Vorsteuer belasteten Gegenstände oder Dienstleistungen für einen geschäftlich begründeten Zweck gemäss Abs. 2 der Bestimmungen verwendet werden, namentlich für steuerbare Lieferungen und Dienstleistungen (statt vieler: BGE 132 II 353 E. 8.3, 10). Werden bezogene Leistungen nicht für einen geschäftlich begründeten Zweck bzw. nicht für einen steuerbaren Ausgangsumsatz verwendet, liegt Endverbrauch beim Steuerpflichtigen vor, welcher nicht zum Vorsteuerabzug berechtigt (BGE 132 II 353 E. 10, 8.2; Urteil des Bundesgerichts 2C_309/2009 vom 1. Februar 2010 E. 7.2; Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-1602/2006 vom 4. März 2010 E. 3.1.2, A-4057/2009 vom 3. September 2009 E. 2.3, A-3069/2007 vom 29. Januar 2008 E. 2.3, A-1357/2006 vom 27. Juni 2007 E. 2.2 mit Hinweisen).

2.3 Vom Vorsteuerabzugsrecht ausgeschlossen sind 50% der Steuerbeträge auf – geschäftlich begründeten – Ausgaben für Verpflegung und Getränke (Art. 30 Abs. 2 aMWSTV, Art. 38 Abs. 5 aMWSTG; vgl. BGE 123 II 295 E. 8; Entscheid der Eidgenössischen Steuerrekurskommission [SRK] vom 17. Juni 2002, veröffentlicht in Verwaltungspraxis der Bundesbehörden [VPB] 67.125 E. 2b). Die 50%-

Regelung dient im Ergebnis dazu, einen Teil des Endverbrauchs zu belasten. Essen und Trinken sind Grundbedürfnisse, die von jedermann befriedigt werden müssen und deshalb auch umsatzsteuerrechtlich erfasst werden sollen (ALOIS CAMENZIND/NIKLAUS HONAUER/KLAUS A. VALLENDER, Handbuch zum Mehrwertsteuergesetz [MWSTG], 2. Aufl., Bern 2003, Rz. 1402).

3.

3.1 Die Veranlagung und Entrichtung der Mehrwertsteuer erfolgt nach dem Selbstveranlagungsprinzip (Art. 37 f. aMWSTV, Art. 46 aMWSTG; 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 an die ESTV abzuliefern hat. Die ESTV ermittelt die Höhe des geschuldeten Mehrwertsteuerbetrags nur dann an Stelle des Steuerpflichtigen, wenn dieser seinen Pflichten nicht nachkommt. 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 (Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-746/2007 vom 6. November 2009 E. 2.1, A-1634/2006 vom 31. März 2009 E. 3.4, A-1527/2006 vom 6. März 2008 E. 2.1; ISABELLE HOMBERGER GUT, mwst.com, Kommentar zum Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer, Basel 2000, N. 1 ff. zu Art. 46; CAMENZIND/HONAUER/VALLENDER, a.aO., Rz. 1579 ff.).

3.2 Nach Art. 48 aMWSTV bzw. Art. 60 aMWSTG nimmt die ESTV eine Schätzung nach pflichtgemässem Ermessen vor, wenn keine oder nur unvollständige Aufzeichnungen vorliegen oder die ausgewiesenen Ergebnisse mit dem wirklichen Sachverhalt offensichtlich nicht übereinstimmen. Eine Schätzung muss insbesondere auch dann erfolgen, 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; Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-1560/2007 vom 20. Oktober 2009 E. 4.3, A-1531/2006 vom 10. Januar 2008 E. 2.4). Selbst eine formell einwandfreie Buchführung kann die Durchführung einer Schätzung erfordern, wenn die in den Büchern enthaltenen Geschäftsergebnisse von den Erfahrungszahlen wesentlich abweichen. Eine Ermessens-

veranlagung ist demnach immer dann vorzunehmen, wenn auf Grund der vorhandenen Aufzeichnungen keine ordnungsgemässe Veranlagung möglich ist. Dazu ist nicht erforderlich, dass die gesamten Aufzeichnungen fehlerhaft sind; vielmehr reicht aus, wenn dies für Teile davon zutrifft (Urteil des Bundesgerichts 2A.273/2002 vom 13. Januar 2003 E. 5.3). Die Verwaltung hat diejenige Schätzungsmethode zu wählen, 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 (Urteil des Bundesgerichts 2A.253/2005 vom 3. Februar 2006 E. 4.1). In Betracht fallen einerseits Methoden, die auf eine Ergänzung oder Rekonstruktion der ungenügenden Buchhaltung hinauslaufen, andererseits Umsatzschätzungen aufgrund unbestrittener Teil-Rechnungsergebnisse in Verbindung mit Erfahrungssätzen (Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-5754/2008 vom 5. November 2009 E. 2.6 f [zur Veröffentlichung in den BVGE bestimmt], A-1337/2007 vom 21. September 2009 E. 5.2, A-3678/2007 und A-3680/2007 vom 18. August 2009 E. 4.2; Entscheid der SRK vom 24. Oktober 2005, veröffentlicht in VPB 70.41 E. 2d.aa).

3.3 Sind die Voraussetzungen einer Ermessenstaxation erfüllt, obliegt es nach ständiger Rechtsprechung dem Mehrwertsteuerpflichtigen, den Beweis für die Unrichtigkeit der Schätzung zu erbringen (so etwa schon Entscheide der SRK vom 15. Oktober 1999, veröffentlicht in VPB 64.47 E. 5b, vom 29. Oktober 1999 [SRK 1998-102] E. 5, bestätigt durch Urteil des Bundesgerichts 2A.580/1999 vom 21. Juni 2000). Erst wenn der Mehrwertsteuerpflichtige den Nachweis dafür erbringt, dass die Verwaltung mit der Ermessensveranlagung Bundesrecht verletzt hat bzw. dass ihr dabei erhebliche Ermessensfehler unterlaufen sind, nimmt das Bundesverwaltungsgericht eine Korrektur der Schätzung vor (Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-1572/2006 vom 21. August 2008 E. 2.5.4, A-1531/2006 vom 10. Januar 2008 E. 2.5.2, A-1388/2006 vom 11. Oktober 2007 E. 2.6; Entscheid der SRK vom 5. Januar 2000, veröffentlicht in VPB 64.83 E. 2).

3.4 Die ESTV nimmt im Rahmen von Steuerrevisionen Umlagen vor, indem sie aufgrund eines nach Belegen kontrollierten Zeitraums die Ergebnisse auf andere Zeitperioden der übrigen Kontrollperiode von normalerweise fünf Jahren überträgt (CAMENZIND/HONAUER/VALLENDER, a.a.O., Rz. 1684). Das Bundesgericht hat diese Praxis als praktikabel und rechtmässig bestätigt, sofern die massgebenden Verhältnisse im

eingehend kontrollierten Zeitabschnitt ähnlich sind 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-1595/2006 vom 2. April 2009 E. 2.5.2, A-1406/2006 vom 30. Januar 2008 E. 2.3, A-1531/2006 vom 10. Januar 2008 E. 2.5.1; Entscheid der SRK vom 25. März 2002, veröffentlicht in VPB 66.97 mit weiteren Hinweisen). Eine solche Umlage ist jedoch nicht zulässig, wenn begründete Anhaltspunkte dafür bestehen, dass die festgestellten Mängel nicht auf die übrigen Jahre übertragen werden können. Die ESTV muss die übrigen Jahre mindestens mit Stichproben prüfen und einzelfallweise belegen, dass die betreffenden Mängel auch in den anderen Zeitabschnitten aufgetreten sind (Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-1475/2006 vom 20. November 2008 E. 2.4, A-1531/2006 vom 10. Januar 2008 E. 2.5.1; Entscheid der SRK vom 12. Mai 2005 [SRK 2003-167] E. 4a/bb; UELI MANSER, mwst.com, a.a.O., N. 6 zu Art. 60).

4.

Im vorliegenden Fall hat die ESTV bei ihrer ursprünglichen Kontrolle im Jahr 2003 die Zeit vom 1. Januar 2002 bis 31. Dezember 2002 (12 Monate) stichprobenweise überprüft. Im April 2007 kontrollierte sie zusätzlich die Zeit vom 2. Januar 2003 bis 30. Mai 2003 (5 Monate) ebenfalls mittels Stichproben. Insgesamt überprüfte sie für die Zeit vom 1. Januar 2002 bis 30. Mai 2003 (17 Monate) von total 277 Schachteln mit Belegen eine Auswahl von 39 Schachteln (d.h. 14,08% der Schachteln). In diesen 39 Schachteln stellte sie Belege mit unzulässigen Vorsteuerabzügen im Umfang von Fr. 15'073.30 fest. Diesen Betrag rechnete sie auf 100% hoch (d.h. auf Fr. 107'055.-- für 17 Monate) und legte ihn auf 12 Monate um, ausmachend rund Fr. 75'000.--. In der Folge legte sie dieses Ergebnis auf das 1. Quartal 1998 bis 3. Quartal 2003 (69 Monate) um und forderte von der Beschwerdeführerin für diese Zeit insgesamt Fr. 431'250.-- nach. Im Streit liegt, ob die ESTV die von der Beschwerdeführerin auf der Rechnung der X._____AG vom 31. Mai 2002 für die Verpflegung bei einer Management-Tagung zu viel abgezogenen Vorsteuern von Fr. 9'348.-- zu Recht in die Umlage einbezogen hat. Unbestritten ist, dass die Beschwerdeführerin bei dieser Rechnung anstatt den zulässigen Vorsteuern von Fr. 9'348.--, Fr. 18'696.-- in Abzug brachte, da sie keine Kürzung um 50% gemäss Art 38 Abs. 5 aMWSTG vorgenommen hatte.

4.1 Die ESTV stellte bei ihrer stichprobenweisen Überprüfung der Vorsteuerabzüge somit Mängel fest. Es ist deshalb nicht zu beanstanden, wenn sie eine Schätzung der zu viel abgezogenen Vorsteuern nach pflichtgemässem Ermessen vorgenommen hat, führt doch der unrechtmässige Abzug von Vorsteuern zu einer offensichtlich falschen Deklaration im Sinn von Art. 48 aMWSTV bzw. Art. 60 aMWSTG (vgl. Urteil des Bundesgerichts 2A.273/2002 vom 13. Januar 2003 E. 5.3 und oben E. 3.2). Dass die ESTV für die Umlagebasis vom 1. Januar 2002 bis 30. Mai 2003 nicht jeden einzelnen Beleg überprüfte, sondern sich auf Stichproben beschränkte und in der Folge eine Hochrechnung der unzulässigen Vorsteuerabzüge für diese Zeit vornahm, erscheint angesichts der grossen Anzahl von Vorsteuerbelegen als zweckmässig. Die betreffende Hochrechnung auf 100% war somit rechtmässig (vgl. auch Urteil des Bundesgerichts vom 22. Dezember 1976, veröffentlicht in Archiv für Schweizerisches Abgaberecht [ASA] 46 S. 200). Zu klären ist im Weiteren, ob die vorgenommene Umlage auf die Zeit nach der Fusion per 1. Januar 2001 (E. 4.2) sowie auf die Jahre 1998 bis 2000 (E. 4.3) zulässig war.

4.2

4.2.1 Hinsichtlich der Umlage der stichprobenweise geprüften Zeit vom 1. Januar 2002 bis 30. Mai 2003 auf die übrigen Kontrollperioden nach der Fusion per 1. Januar 2001 (d.h. auf das Jahr 2001 sowie auf die Zeit vom 1. Juni bis 30. September 2003) bestehen keine Anhaltspunkte, dass die massgebenden Verhältnisse nicht grundsätzlich ähnlich waren (vgl. E. 3.4).

4.2.2 Die Beschwerdeführerin wendet ein, dass am 10. Januar 2001 zwar ebenfalls eine Management-Tagung stattgefunden habe, bei dieser aber nachweislich die Vorsteuern korrekt abgerechnet worden seien. Die Rechnung der X._____AG vom 31. Mai 2002 dürfe deshalb nicht auf das Jahr 2001 umgelegt werden. Die Beschwerdeführerin verkennt, dass sie im Jahr 2001 nicht nur die erwähnte Management-Tagung, sondern ebenfalls Personalfeste durchführt hat, die vom Umfang her vergleichbar mit der Management-Tagung von 2002 waren (vgl. Beschwerdebeilage Nr. 4: fünf Personalfeste im Jahr 2001 mit je über 3'000 Personen). Auch wenn diese Personalfeste – wie die Beschwerdeführerin ausführt – aufgrund der Fusion stattgefunden haben und somit je für sich Einzelereignisse darstellen, ändert dies nichts daran, dass die massgebenden Verhältnisse auch mit Bezug auf die Rechnung der X._____AG vom

31. Mai 2002 im Jahr 2001 ähnlich waren. Es fanden vergleichbar grosse Veranstaltungen statt und folglich kann davon ausgegangen werden, dass auch ähnliche Aufwendungen für Verpflegung gemacht worden sind. Im Weiteren hat die ESTV festgestellt, dass die Beschwerdeführerin im Zusammenhang mit einem Personalfest vom 1. September 2001 in Genf Vorsteuern in der Höhe von rund Fr. 9'200.-- zu viel abgezogen hat (vgl. Einspracheentscheid S. 6). Die Beschwerdeführerin bestreitet dies nicht. Zudem führte sie am 22. Juni 2003 einen (...)-Mitarbeiter Anlass mit rund 2'000 Personen durch. Auch für diese Veranstaltung wurden (zumindest) bei der Rechnung der Y._____AG vom 18. August 2003 unbestrittenermassen Fr. 10'879.40 an Vorsteuern zu viel geltend gemacht (vgl. Beschwerde S. 8).

4.2.3 Zusammenfassend bestehen genügend Anhaltspunkte, dass die massgebenden Verhältnisse der stichprobenweise überprüften Zeit (1. Januar 2002 bis 30. Mai 2003) grundsätzlich ähnlich waren wie im Jahre 2001 sowie in der Zeit vom 1. Juni bis 30. September 2003. Zudem bestehen unbestrittenermassen Lieferantenrechnungen für Veranstaltungen in den Jahren 2001 und 2003, bei denen Vorsteuerbeträge in ähnlichem Umfang wie bei der Rechnung der X._____AG zu viel in Abzug gebracht worden sind. Hinsichtlich des Jahres 2001 sowie der Zeit vom 1. Juni bis 30. September 2003 hat die ESTV demnach mittels Stichproben einzelfallweise belegt, dass mangelhafte Vorsteuerabzüge in ähnlicher Höhe aufgetreten sind. Die Voraussetzungen für die betreffende Umlage sind somit erfüllt (E. 3.4). Die Beschwerdeführerin konnte den Nachweis nicht erbringen, dass gleichartige Fehler wie beim Vorsteuerabzug betreffend die Rechnung der X._____AG vom 31. Mai 2002 nicht auch in der vorliegend fraglichen Zeit vorgekommen sind. Da es sich um eine Schätzung handelt, hilft ihr auch der Einwand nicht weiter, in einzelnen Fällen habe sie Vorsteuerbeträge gar nicht geltend gemacht. Die betreffende Umlage erweist sich als rechtmässig.

4.3 Die von der ESTV vorgenommene Umlage auf die Jahre 1998 bis 2000 erfüllt hingegen die nach der Rechtsprechung zu erfüllenden Voraussetzungen (E. 3.4) nicht. Die massgebenden Verhältnisse der geprüften Zeit vom 1. Januar 2002 bis 30. Mai 2003 waren nicht mit den Jahren 1998 bis 2000 vergleichbar. Die Beschwerdeführerin hat auf den 1. Januar 2001 14 regionale Genossenschaften sowie die B._____ durch Fusion übernommen. Die Organisationsstruktur vor

und nach der Fusion lässt sich nicht vergleichen. Es bestehen deshalb begründete Anhaltspunkte, dass die bei der Beschwerdeführerin festgestellten Mängel nicht auf die Zeit vor der Fusion übertragen werden können. Die ESTV hätte zumindest eine stichprobenweise Überprüfung der Jahre 1998 bis 2000 vornehmen müssen, auch wenn dies mit erheblichem zusätzlichem Aufwand verbunden gewesen wäre. Die erforderlichen Belege waren offensichtlich bei den regionalen Genossenschaften in Papierform bzw. Microfiche vorhanden (vgl. Schreiben der Beschwerdeführerin vom 26. März 2007; amtl. Akten Nr. 6). Eine stichprobenweise Überprüfung der Jahre vor der Fusion – zumindest bei einer Auswahl der regionalen Genossenschaften – wäre nicht nur möglich, sondern auch zumutbar gewesen. Die Umlage auf die Jahre 1998 bis 2000 erweist sich somit als unzulässig. Im Weiteren handelt es sich bei der vorliegend im Streit liegenden Rechnung der X._____AG vom 31. Mai 2002 um eine solche für eine Management-Tagung mit über 2'000 Personen. Unbestrittenermassen gab es vor der Fusion keine Anlässe im vergleichbaren Umfang. Die Umlage der hinsichtlich dieser Rechnung zu viel vorgenommenen Vorsteuerabzüge auf die Zeit vor dem 1. Januar 2001 ist auch aus diesem Grund unzulässig. Keine Auswirkung hat im Übrigen der Umstand, dass die ESTV vorgehabt hatte, frühere Jahre stichprobenweise zu überprüfen (vgl. Schreiben der ESTV vom 2. März 2007; amtl. Akten Nr. 5), die Beschwerdeführerin indessen vorschlug, aufgrund des erheblichen Aufwands hinsichtlich der Perioden vor der Fusion 10 weitere Schachteln mit Belegen aus dem 1. Semester 2002 zu kontrollieren (vgl. amtl. Akten Nr. 6). Zum einen hat die ESTV diesen Vorschlag nur insoweit akzeptiert, als sie anstatt frühere Jahre die Zeit vom 2. Januar bis 30. Mai 2003 zusätzlich überprüfte und andererseits trägt die ESTV die Letztverantwortung für eine rechtmässige Schätzung. Sie könnte sich deshalb auch nicht erfolgreich auf Treu und Glauben hinsichtlich der Auswahl der stichprobenweise kontrollierten Perioden berufen. Der Einspracheentscheid der ESTV vom 25. Mai 2009 betreffend das 1. Quartal 1998 bis 4. Quartal 2000 ist folglich teilweise aufzuheben und die Rechnung der X._____AG vom 31. Mai 2002 antragsgemäss nicht in die Berechnung der Umlage einzubeziehen. Die Sache wird der ESTV insoweit zur Fällung eines neuen Einspracheentscheids bzw. zur genauen Berechnung zurückgewiesen.

5.

5.1 Dem Gesagten zufolge ist die Beschwerde im Sinn der Erwägungen teilweise gutzuheissen. Die Verfahrenskosten von Fr. 9'500.-- (Art. 4 des Reglements vom 21. Februar 2008 über die Kosten und Entschädigungen vor dem Bundesverwaltungsgericht [VGKE, SR 173.320.2]) werden der teilweise unterlegenen Beschwerdeführerin gemäss Art. 63 Abs. 1 VwVG im Umfang von Fr. 4'500.-- auferlegt. Der Vorinstanz können keine Verfahrenskosten auferlegt werden (Art. 63 Abs. 2 VwVG).

5.2 Die ESTV hat der teilweise obsiegenden Beschwerdeführerin eine reduzierte Parteientschädigung auszurichten (Art. 64 Abs. 1 VwVG i.V.m. Art. 7 bis 9 VGKE). Die Parteientschädigung ist aufgrund der eingereichten detaillierten Kostennote festzusetzen (Art. 14 VGKE), wobei sich die geltend gemachte Stundenentschädigung im Rahmen der reglementarischen Vorgaben bewegen muss und auch hier nur der notwendige Zeitaufwand zu entschädigen ist (Art. 10 VGKE). Bei Fehlen einer (detaillierten) Kostennote wird die Entschädigung aufgrund der Akten festgesetzt (Art. 14 Abs. 2 VGKE). Mit Schreiben vom 13. Juli 2009 reichte die Beschwerdeführerin eine Kostennote von insgesamt Fr. 22'596.-- ein. Aus dieser ist ersichtlich, welche Arbeiten durchgeführt worden sind (Akten- und Rechtsstudium, Erarbeitung der Beschwerden, Sitzung, diverse e-Mails). Nicht ersichtlich ist jedoch, wie viel Zeit für welche Tätigkeit und wie viele Stunden insgesamt aufgewendet worden sind. Eine Überprüfung, ob der Stundenansatz dem Höchstsatz der reglementarischen Vorgaben (Art. 10 Abs. 2 und 3 VGKE) entspricht, ist nicht möglich. Ebensowenig kann überprüft werden, ob es sich beim geltend gemachten Aufwand vollumfänglich um entschädigungsberechtigten notwendigen Aufwand im Sinn der bundesgerichtlichen Rechtsprechung handelt. In Anwendung von Art. 14 Abs. 2 VGKE muss deshalb über die Entschädigung aufgrund der Akten entschieden werden, zumal angesichts der erwähnten klaren reglementarischen Grundlagen auf eine Aufforderung zur Einreichung einer verbesserten Kostennote verzichtet wird (vgl. zum Ganzen Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-1500/2006 vom 1. Oktober 2008 E. 7.2). Angesichts des Umfangs der Eingaben der Beschwerdeführerin, der Schwierigkeit der rechtlichen Fragestellungen und der bloss teilweisen Gutheissung der Beschwerde wird die Parteientschädigung ermessensweise auf Fr. 7'000.-- (inkl. MWST) festgesetzt.

Demnach erkennt das Bundesverwaltungsgericht:

1.
Die Beschwerde wird teilweise gutgeheissen, der Einspracheentscheid vom 25. Mai 2009 betreffend das 1. Quartal 1998 bis 4. Quartal 2000 wird aufgehoben und die Sache zur neuen Beurteilung im Sinn der Erwägungen an die Eidgenössische Steuerverwaltung zurückgewiesen. Im Übrigen wird die Beschwerde abgewiesen.

2.
Die Verfahrenskosten von Fr. 9'500.-- werden der Beschwerdeführerin im Umfang von Fr. 4'500.-- auferlegt. Sie werden mit den geleisteten Kostenvorschüssen von insgesamt Fr. 9'500.-- verrechnet. Der Überschuss von Fr. 5'000.-- wird nach Rechtskraft des vorliegenden Entscheids zurückerstattet. Der Vorinstanz werden keine Kosten auferlegt.

3.
Die Eidgenössische Steuerverwaltung hat der Beschwerdeführerin eine Parteientschädigung von Fr. 7'000.-- auszurichten.

4.
Dieses Urteil geht an:

- die Beschwerdeführerin (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: