**Bundesverwaltungsgericht**

**Tribunal administratif fédéral**

**Tribunale amministrativo federale**

**Tribunal administrativ federal**

Abteilung I
A-1532/2006
{T 0/2}

# Urteil vom 10. Januar 2008

Besetzung

Richter Michael Beusch (Vorsitz), Markus Metz,
André Moser,
Gerichtsschreiber Keita Mutombo.

Parteien

Gebrüder A._____, Automobile + Garage,
vertreten durch Rechtsanwältin lic. iur.
Irene Buchschacher, Walchestrasse 17, 8006 Zürich,
Beschwerdeführerin,

gegen

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

Gegenstand

Mehrwertsteuer (MWSTG; 1. Quartal 2001 bis
2. Quartal 2003; Buchführung, Ermessenseinschätzung).

## Sachverhalt:

**A.**
Die Kollektivgesellschaft Gebrüder A._____, Automobile + Garage (Gebrüder A._____), handelt mit Occasionsfahrzeugen, verkauft daneben in kleinem Umfang Neuwagen und erbringt für Dritte Reparaturleistungen. Aufgrund ihrer gewerblichen Tätigkeiten ist die Gesellschaft gestützt auf Art. 17 der Verordnung vom 22. Juni 1994 über die Mehrwertsteuer (MWSTV, AS 1994 1464) seit dem 1. Januar 1995 als Mehrwertsteuerpflichtige im entsprechenden Register bei der Eidgenössischen Steuerverwaltung (ESTV) eingetragen. Weil die ESTV im Rahmen einer im Spätherbst 2003 an mehreren Tagen durchgeführten Kontrolle über die Steuerperioden 1. Quartal 1997 bis 2. Quartal 2003 bei den Gebrüdern A._____ mehrere unverbuchte Einnahmen festgestellt hatte, sprach sie der im Übrigen "formell ordnungsgemäss" geführten Buchhaltung der Gebrüder A._____ die Glaubwürdigkeit ab und ermittelte die unverbuchten Umsätze der gesamten kontrollierten Periode kalkulatorisch. Diese so ermittelten Umsätze stellte die ESTV sodann den verbuchten Umsätzen gegenüber und nahm weitere Korrekturen vor. Für die unter das Bundesgesetz vom 2. September 1999 über die Mehrwertsteuer (MWSTG, SR 641.20) fallenden Steuerperioden ergab sich auf diese Weise eine Steuernachforderung von Fr. 19'996.-- zuzüglich Verzugszins ab 30. April 2001 (mittlerer Verfall über die gesamte Kontrollperiode), welche die ESTV mit Ergänzungsabrechnung (EA) Nr. ... vom ... geltend machte.

**B.**
Mit Schreiben vom 30. September 2003 ersuchte die Vertreterin der Gebrüder A._____ in deren Namen um einen anfechtbaren Entscheid. In der Beilage befand sich eine als Bestreitung der EA bezeichnete Stellungnahme des Treuhänders der Gebrüder A._____. In der Folge bestätigte die ESTV ihre Steuernachforderung von Fr. 19'996.-- zuzüglich Verzugszins mit förmlichem Entscheid vom 4. Dezember 2003.

**C.**
Gegen diesen Entscheid erhob die Vertreterin der Gebrüder A._____ am 16. Januar 2004 Einsprache und beantragte, der förmliche Entscheid sei aufzuheben, und die Nachforderung der Mehrwertsteuer für die Steuerperioden 1. Quartal 2001 bis 2. Quartal 2003 sei auf Fr. 573.05 zuzüglich Verzugszins zu beschränken. Die EA Nr. ... wurde am 1. März 2004 vollständig bezahlt. Mit Einsprache-

entscheid vom 6. Dezember 2005 stellte die ESTV die Teilrechtskraft ihres Entscheids vom 4. Dezember 2003 im Betrag von Fr. 572.20 zuzüglich Verzugszins fest. Im Übrigen wies die ESTV die Einsprache ab und machte die Mehrwertsteuerforderung für die unter das MWSTG fallenden Steuerperioden (nebst dem für rechtskräftig erklärten Steuerbetrag) in der Höhe von Fr. 19'423.80 zuzüglich Verzugszins ab 30. April 2001 erneut geltend.

Die ESTV hielt in ihrer Begründung im Wesentlichen fest, dass der Handel mit Occasionswagen bargeldintensiv sei, weshalb sich auch die Prüfung der Buchhaltung auf ihre materielle Vollständigkeit als schwierig erweise. Vorliegend seien nicht nur Bestimmungen der ESTV für (die im Rahmen der Einsprache behaupteten) Stellvertretungsverhältnisse nicht erfüllt gewesen, sondern es seien überhaupt keine Rechnungen, Quittungen oder sonstige schriftliche Vereinbarungen über die in Frage stehenden Geschäfte vorhanden gewesen. Weil die ESTV die unverbuchten Umsätze (lediglich) durch Zufall entdeckt habe, dränge sich die Frage nach weiteren "Löchern" geradezu auf. Denn die Wahrscheinlichkeit, dass beim vorliegenden Sachverhalt weitere unverbuchte Umsätze vorlägen, sei grösser, als dass sie per Zufall sämtliche unverbuchte Umsätze aufgedeckt habe.

**D.**
Mit Eingabe vom 18. Januar 2006 (bzw. verbesserter Eingabe vom 30. Januar 2006) liessen die Gebrüder A._____ (Beschwerdeführerin) gegen den erwähnten Einspracheentscheid Beschwerde bei der Eidgenössischen Steuerrekurskommission (SRK) erheben mit dem Antrag, dessen Ziffer 3 (betreffend nachgeforderter Mehrwertsteuern) aufzuheben und ersatzlos zu streichen; alles unter Kosten- und Entschädigungsfolgen zu Lasten der ESTV.

Zur Begründung wies die Beschwerdeführerin zunächst darauf hin, dass sich ihr Bargeldverkehr im Wesentlichen auf billige Fahrzeuge beschränke, was für die Ermessenseinschätzung keine Rolle spielen könne. Es sei (aber) richtig, dass sieben Fahrzeuge in 6 ½ Jahren nicht verbucht worden seien, wobei nur bei sechs Fahrzeugen keine Belege vorhanden gewesen seien. Zudem sei ein weiteres Fahrzeug (Nissan Terrano 3.0) ihrer Überzeugung nach zu Recht nicht verbucht worden. Da die ESTV die nicht verbuchten Fahrzeuge nicht zufällig, sondern sehr gezielt entdeckt habe, könne ausgeschlossen werden, dass weitere Check-Zahlungen nicht verbucht worden seien. In jedem

Betrieb könne ein Fehler geschehen. Diesen mit einer Ermessenseinschätzung zu verdammen, sei angesichts der geringfügigen Vorfälle unverhältnismässig und gesetzeswidrig.

**E.**
In ihrer Vernehmlassung vom 13. April 2006 beantragte die ESTV die kostenpflichtige Abweisung der Beschwerde und verwies zur Begründung in erster Linie auf die Ausführungen im Einspracheentscheid vom 6. Dezember 2005. Namentlich bekräftigte sie, dass sich die Aufzeichnungen der Beschwerdeführerin mit den aufgedeckten Fällen als unvollständig erwiesen hätten und eine Ermessenseinschätzung deshalb gesetzmässig sei.

**F.**
Mit Schreiben vom 29. Januar 2007 teilte das Bundesverwaltungsgericht den Parteien mit, dass es das hängige Beschwerdeverfahren übernommen habe.

Auf die weiteren Begründungen in den Eingaben der Parteien wird soweit entscheidwesentlich im Rahmen der nachfolgenden Erwägungen eingegangen.

## Das Bundesverwaltungsgericht zieht in Erwägung:

**1.**
Bis zum 31. Dezember 2006 unterlagen Einspracheentscheide der ESTV der Beschwerde an die SRK. Das Bundesverwaltungsgericht übernimmt, sofern es zuständig ist, die Ende 2006 bei der SRK hängigen Rechtsmittel. Die Beurteilung erfolgt nach neuem Verfahrensrecht (Art. 53 Abs. 2 des Bundesgesetzes vom 17. Juni 2005 über das Bundesverwaltungsgericht [Verwaltungsgerichtsgesetz, VGG, SR 173.32]). Soweit das VGG nichts anderes bestimmt, richtet sich gemäss Art. 37 VGG das Verfahren nach dem Bundesgesetz vom 20. Dezember 1968 über das Verwaltungsverfahren (VwVG, SR 172.021). Das Bundesverwaltungsgericht ist zur Behandlung der Beschwerde sachlich wie funktionell zuständig (Art. 31 und 33 Bst. d VGG).

**2.**

**2.1** 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 Sachverhalts (Art. 49 Bst. b VwVG) auch die Rüge der Unangemessenheit erheben (Art. 49 Bst. c VwVG; vgl. ANDRÉ MOSER, in: Moser/Uebersax, Prozessieren vor Eidgenössischen Rekurskommissionen, Basel und Frankfurt am Main 1998, S. 59 f., Rz. 2.59; ULRICH HÄFELIN/GEORG MÜLLER/FELIX UHLMANN, Allgemeines Verwaltungsrecht, Zürich 2006, 5. Aufl., Rz. 1758 ff.). Das Bundesverwaltungsgericht auferlegt sich allerdings bei der Überprüfung von zulässigerweise erfolgten Ermessensveranlagungen eine gewisse Zurückhaltung und führt so die gefestigte diesbezügliche Rechtsprechung der SRK weiter (vgl. Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-1516/2006 vom 5. Dezember 2007 E. 1.2, A-1454/2006 vom 26. September 2007 E. 2.1, je mit weiteren Hinweisen; Entscheide der SRK vom 10. Mai 2005 [SRK 2004-023] E. 1b, vom 24. Oktober 2005, veröffentlicht in Verwaltungspraxis der Bundesbehörden [VPB] 70.41 E. 2d/cc, vom 14. Mai 2003, veröffentlicht in VPB 67.122 E. 2c/cc). Ob indessen die Voraussetzungen für die Vornahme einer Ermessensveranlagung gegeben sind, überprüft das Bundesverwaltungsgericht wie früher die SRK uneingeschränkt (Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-1454/2006 vom 26. September 2007 E. 2.1; Entscheid der SRK vom 3. Dezember 2003, veröffentlicht in VPB 68.73 E. 1c; vgl. PASCAL MOLLARD, TVA et taxation par estimation, in: Archiv für Schweizerisches Abgaberecht [ASA] 69 S. 557).

**2.2** Die Veranlagung und Entrichtung der Mehrwertsteuer erfolgt nach dem Selbstveranlagungsprinzip (Art. 46 f. MWSTG; vgl. ERNST BLUMENSTEIN/PETER LOCHER, System des schweizerischen Steuerrechts, 6. Aufl., Zürich 2002, S. 421 ff.). Dies bedeutet, dass der Mehrwertsteuerpflichtige 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 Verwaltung ermittelt die Höhe des geschuldeten Mehrwertsteuerbetrages nur dann an Stelle des Mehrwertsteuerpflichtigen, wenn dieser seinen Pflichten nicht nachkommt (Art. 60 MWSTG, Ermessenseinschätzung; vgl. ALOIS CAMENZIND/NIKLAUS HONAUER/KLAUS A. VALLENDER,

Handbuch zum Mehrwertsteuergesetz [MWSTG], 2. Aufl., Bern 2003, Rz. 1680 ff.). Ein Verstoss des Mehrwertsteuerpflichtigen gegen diesen Grundsatz ist als schwerwiegend anzusehen, da durch die Nichteinhaltung dieser Vorschrift der Mehrwertsteuerpflichtige die ordnungsgemässe Erhebung der Mehrwertsteuer und damit das Steuersystem als solches gefährdet (vgl. Entscheide der SRK [zur MWSTV] vom 18. September 1998, veröffentlicht in VPB 63.80 E. 2a, vom 25. August 1998, veröffentlicht in VPB 63.27 E. 3a; vgl. auch den Entscheid der SRK vom 19. Mai 2004, veröffentlicht in VPB 68.131 E. 2b).

**2.3** 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 ESTV kann hierüber nähere Bestimmungen aufstellen. Von dieser Befugnis hat sie in der "Wegleitung 2001 zur Mehrwertsteuer" vom Sommer 2000 (Wegleitung 2001), gültig ab 1. Januar 2001, Gebrauch gemacht. In der Wegleitung 2001 sind genauere Angaben enthalten, wie eine Buchhaltung auszugestalten ist (Rz. 878 ff.). Alle Geschäftsfälle 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. 890 der Wegleitung 2001). Das Bundesgericht hat (bereits unter dem Warenumsatzsteuerrecht und später auch unter der Mehrwertsteuerverordnung) entschieden, dass der Steuerpflichtige selbst bei geringem Barverkehr zur Führung zumindest eines einfachen ordentlichen Kassabuches verpflichtet ist. Er ist zwar 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.569/2006 vom 28. Februar 2007 E. 3.1, 2A.693/2006 vom 26. Juli 2007 E. 3.1; vgl. ASA 73 S. 233 E. 2c/aa; vgl. auch VPB 63.27 E. 3b mit weiteren Hinweisen).

**2.4** Nach Art. 60 MWSTG 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. Zu

unterscheiden sind mithin zwei voneinander unabhängige Konstellationen, welche zu einer Ermessenseinschätzung führen. Erstens geht es um diejenige der ungenügenden Aufzeichnung, wobei eine Schätzung insbesondere auch dann erfolgen muss, wenn die Verstösse gegen die formellen Buchhaltungsregeln derart gravierend sind, dass sie die materielle Richtigkeit der Buchhaltungsergebnisse in Frage stellen (ASA 73 S. 233 E. 2c/aa; vgl. zum Recht der Warenumsatzsteuer: BGE 105 Ib 182 ff. mit weiteren Hinweisen; ASA 61 S. 819 E. 3a, 61 S. 532 f. E. 2b, 59 S. 563 E. 1). 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 (Entscheid der SRK vom 3. Dezember 2003, veröffentlicht in VPB 68.73 E. 2b; ASA 58 S. 383 E. 2b mit weiteren Hinweisen, 42 S. 407 E. 2c mit Hinweisen, 35 S. 479 E. 2). Für das Vorliegen der Voraussetzungen zur Vornahme einer Ermessenseinschätzung ist nach den allgemeinen Regeln die ESTV beweisbelastet (vgl. BLUMENSTEIN/LOCHER, a.a.O., S. 454; vgl. zum Ganzen: Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-1454/2006 vom 26. September 2007 E. 2.5).

**2.5**

**2.5.1** Sind die Voraussetzungen für die Vornahme einer Ermessenseinschätzung gegeben, so hat die Verwaltung 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 (VPB 70.41 E. 2d/aa; ASA 61 S. 819 E. 3a, 52 S. 238 E. 4). 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 (VPB 70.41 E. 2d/aa; ASA 73 S. 233 f. E. 2c/aa mit weiteren Hinweisen; vgl. zum Ganzen auch MOLLARD, a.a.O., in: ASA 69 S. 526 ff.).

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 Fol-

ge 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 (Urteil des Bundesgerichts 2A.148/2000 vom 1. November 2000 E. 5b). Der Ermessensveranlagung haftet deshalb eine gewisse Unsicherheit an, die der Steuerpflichtige aufgrund seiner Pflichtverletzung jedoch selber zu vertreten hat (vgl. Urteil des Bundesgerichts 2A.437/2005 vom 3. Mai 2006 E. 3.2 mit Hinweisen).

Gemäss Rechtsprechung der SRK (zur Wahrenumsatzsteuer) darf die Umlage des Referenzjahres auf die übrigen Jahre der Kontrollperiode allerdings nicht unbesehen geschehen. Da es sich um eine schätzungsweise Ermittlung der nicht ausgewiesenen Umsätze handle, sei die ESTV zwar nicht verpflichtet, in den anderen Zeitabschnitten Erhebungen mit dem gleichen Aufwand zu betreiben. Es bedürfe jedoch gewichtiger Anhaltspunkte dafür, dass in den anderen Kalenderjahren dieselben Verhältnisse vorgeherrscht haben wie im Basisjahr. Die ESTV habe deshalb stichprobenweise zu prüfen und einzelfallweise zu belegen, dass die Beschwerdeführerin auch in den anderen Zeitabschnitten Fahrzeugverkäufe buchhalterisch nicht ausgewiesen hat (Entscheid der SRK vom 10. Juli 1997 [SRK 86/96] E. 3 mit Hinweisen). Das Bundesverwaltungsgericht sieht beim hier zu beurteilenden Sachverhalt keinen Grund, von dieser für die vorliegende Konstellation sachgerechten Rechtsprechung abzuweichen.

**2.5.2** Im Beschwerdeverfahren kann der Mehrwertsteuerpflichtige die vorgenommene Schätzung der Ausgangsumsatzsteuer als solche bestreiten und er hat die Möglichkeit, die erforderlichen Beweismittel einzureichen, um die Unrichtigkeit der durch die Verwaltung vorgenommenen Schätzung nachzuweisen. Sind die Voraussetzungen einer Ermessenstaxation erfüllt, obliegt es ihm, den Beweis für die Unrichtigkeit der Schätzung zu erbringen (vgl. ASA 61 S. 819, 58 S. 384, 50 S. 432 E. 1b; BGE 105 Ib 186; Entscheide der SRK vom 19. Februar 1998 [SRK 1997-021] E. 2b und vom 15. Oktober 1999, veröffentlicht in VPB 64.47 E. 5b). Dabei ist eine ausführliche Begründung unter Hinweis auf Beweismittel erforderlich, inwiefern die Mehrwertsteuerforderung tiefer sein soll als von der ESTV geschätzt. Erst wenn der Mehrwertsteuerpflichtige den Nachweis dafür erbringt, dass der Vorinstanz bei der Schätzung grössere Ermessensfehler unterlaufen sind, setzt das Bundesverwaltungsgericht sein eigenes Ermessen an die Stelle jenes der Vorinstanz (vgl. Entscheide der SRK vom 5. Januar 2000, veröf-

fentlicht in VPB 64.83 E. 3b, vom 25. August 1998, veröffentlicht in VPB 63.27 E. 5c/aa, vom 21. Juni 1999 [SRK 1998-138] E. 4c, vom 24. Oktober 2005, veröffentlicht in VPB 70.41 E. 2d/bb).

**3.**

**3.1** Im vorliegenden Fall ist zunächst zu untersuchen, ob die ESTV zu Recht zu einer Ermessenseinschätzung geschritten ist. Nur wenn dies der Fall ist, ist zu überprüfen, ob der Beschwerdeführerin der ihr obliegende Nachweis der Unrichtigkeit der Schätzung gelingt.

**3.1.1** Die ESTV macht geltend, sie habe anlässlich ihrer Kontrolle bei der Beschwerdeführerin insgesamt sieben, nachstehend aufgelistete verkaufte Wagen festgestellt, deren Verkaufserlös nicht verbucht worden sei. Angesichts dieser gravierenden Buchführungsmängel habe sie sich gezwungen gesehen, der im Übrigen "formell ordnungsgemäss" geführten Buchhaltung der Beschwerdeführerin die Glaubwürdigkeit abzusprechen und die unverbuchten Umsätze der gesamten kontrollierten Periode kalkulatorisch zu ermitteln.

| Geschäftsjahr | Verkaufsdatum | Occasionswagen | Totalbetrag | Bemerkungen |
|---|---|---|---|---|
| 01.10.1996 - 30.09.1997 | 04.03.1997 | - Suzuki Vitara<br>- Toyota Previa | Fr. 27'500.-- | kein Hinweis in der Buchhaltung |
| | 03.04.1997 | - Ferrari GT4<br>- Renault Espace | Fr. 38'000.-- | kein Hinweis in der Buchhaltung |
| | 17.08.1997 | Toyota Lite Ace | Fr. 7'800.-- | kein Hinweis in der Buchhaltung |
| 01.10.1997 - 30.09.1998 | 18.11.1997 | BMW 530i | Fr. 27'000.-- | Einkauf in der Wagenhandelskontrolle erfasst; Verkaufsquittung vorhanden |
| 01.10.2002 - 30.09.2003 | 18.12.2002 | Nissan Terrano 3.0 | Fr. 7'800.-- | kein Hinweis in der Buchhaltung |

Solche materielle Buchhaltungsfehler seien von aussen nicht erkennbar und könnten anlässlich von Buchprüfungen in der Regel weder aufgedeckt noch berichtigt werden, was besonders schwer wiege.

**3.1.2** Die Beschwerdeführerin hält dafür, es sei unzulässig, "die Ermessenseinschätzung mit der nicht erhärteten Behauptung der ESTV zu begründen, dass die Wahrscheinlichkeit grösser sei, dass beim vorliegenden Sachverhalt weitere unverbuchte Umsätze vorliegen würden als dass sie per Zufall sämtliche unverbuchte Umsätze aufgedeckt habe". Damit räume die ESTV zumindest indirekt ein, dass die aufge-

deckten Fälle angesichts des gesamten Umsatzes für sich nicht genügen würden, um eine Ermessenseinschätzung vorzunehmen. Da die Steuerbehörde die Beweislast trage für die steuerbegründenden und -erhöhenden Tatsachen und somit auch für die Erfüllung der Voraussetzungen der Ermessenstaxation, seien die von der ESTV getroffenen Vermutungen gerade nicht geeignet, den rechtsgenügenden Beweis zu erbringen. Eine Ermessenseinschätzung sei somit nicht zulässig.

Dem hält die Vorinstanz entgegen, die vorgenommene Ermessenseinschätzung sei vorliegend deshalb gesetzmässig, weil sich mit den aufgedeckten Fällen die Aufzeichnungen der Beschwerdeführerin als unvollständig erweisen würden. Damit sei die Argumentation der ESTV im Einspracheentscheid hinsichtlich der Wahrscheinlichkeit weiterer "Löcher" (in der Buchhaltung der Beschwerdeführerin; vgl. oben Bst. C) keine notwendige Rechtfertigung zur Vornahme der Schätzung.

**3.2** Der Beschwerdeführerin ist nur insoweit zuzustimmen, als zutrifft, dass die ESTV das Vorliegen der Voraussetzungen für eine Ermessenseinschätzung nachzuweisen hat (oben E. 2.4 in fine). Im Übrigen kann den Ausführungen der Beschwerdeführerin nicht gefolgt werden: Denn unbestrittenermassen wurden mindestens sieben verkaufte Fahrzeuge nicht verbucht (oben Bst. D). Damit liegt zweifellos ein Fall von ungenügenden Aufzeichnungen im Sinne von Art. 60 MWSTG vor. Mithin ist vorliegend erstellt, dass die Buchhaltung der Beschwerdeführerin für die kontrollierten Steuerperioden ein ungenaues, unvollständiges Bild der wirklichen Situation wiedergibt, weshalb der Buchhaltung trotz ansonsten "formell ordnungsgemässer" Führung die Beweiskraft abzusprechen ist. Die ESTV war unter diesen Umständen dazu berechtigt und verpflichtet, die Geschäftsbücher der Beschwerdeführerin abzulehnen und die Umsätze auf dem Weg einer Ermessenstaxation zu ermitteln (vgl. oben E. 2.4).

**3.2.1** An diesem Ergebnis ändert nichts, dass wie auch die ESTV festgestellt hat beim BMW 530i die entsprechenden Belege offenbar vorhanden waren bzw. nach Überzeugung der Beschwerdeführerin der Umsatz für den Nissan Terrano 3.0 zu Recht nicht verbucht worden sei. Denn im ersten Fall fehlt es nach wie vor an der buchhalterischen Erfassung des Verkaufserlöses; und im zweiten Fall ist mit der ESTV davon auszugehen, dass die Beschwerdeführerin Eigentümerin des Nissan Terrano 3.0 war, zumal sie auch in der Verkaufsquittung vom 3. Juni 2002 eindeutig als Käuferin des Fahrzeugs aufgeführt wird.

Daran vermögen auch die ins Recht gelegten (anderslautenden) Bestätigungen der beiden Mitarbeiter der Beschwerdeführerin, B._____ und C._____, nichts zu ändern. Ausserdem sind keinerlei Hinweise ersichtlich, dass der Nissan Terrano 3.0 zu irgendeinem Zeitpunkt und namentlich zum Verkaufszeitpunkt (18.12.2002) tatsächlich im Eigentum von B._____ stand. Insofern zielen sämtliche diesbezüglichen Erklärungsversuche der Beschwerdeführerin an der Sache vorbei. Es ist mithin davon auszugehen, dass auch der erzielte Umsatz für den Nissan Terrano 3.0 anlässlich des Wiederverkaufs durch die Beschwerdeführerin nicht ordnungsgemäss verbucht worden war.

**3.2.2** Als Fehlschluss erweist sich schliesslich die Ansicht der Beschwerdeführerin, wonach bei ca. 1'625 gehandelten Fahrzeugen in 6 ½ Jahren fünf nicht verbuchte Autos lediglich 0,3% entsprechen würden, was vernachlässigbar sei. Abgesehen davon, dass wie gesehen von mindestens sieben unverbuchten Fahrzeugen auszugehen ist (E. 3.2), kann es vorliegend nicht auf die Anzahl verkaufter Fahrzeuge ankommen, sondern einzig und allein auf das Total unverbuchter Einnahmen im Verhältnis zum Total (buchmässig erfasster) Einnahmen aus dem Verkauf von Occasionen (siehe sogleich E. 3.3). Die Vornahme einer Ermessenstaxation durch die ESTV rechtfertigte sich vorliegend indessen bereits aufgrund der unvollständigen Buchführung der Beschwerdeführerin (vgl. oben E. 3.2).

**3.3** Für die Umsatzkalkulation hat die ESTV die in der Periode 1. Quartal 1997 bis 3. Quartal 1997 festgestellten unverbuchten Umsätze als Basis genommen und ins Verhältnis zu den verbuchten Umsätzen aus Occasionshandel gesetzt. Den so ermittelten Fehlbetrag im Prozentsatz von 3,6% legte sie auf die gesamte Kontrollperiode um. Dieses Vorgehen trage den besonderen Verhältnissen im Betrieb der Beschwerdeführerin genügend Rechnung.

**3.4** Sind wie im vorliegenden Fall die Voraussetzungen einer Ermessenstaxation erfüllt, obliegt es der Mehrwertsteuerpflichtigen, den Beweis für die Unrichtigkeit der Schätzung zu erbringen. Sie hat sich mit den Elementen der vorgenommenen Ermessenstaxation im Einzelnen zu befassen und aufzuzeigen, dass und inwiefern die Schätzung nicht auf haltbaren Grundlagen beruht (vgl. oben E. 2.5.2). Das Bundesverwaltungsgericht auferlegt sich wie bereits ausgeführt bei der Überprüfung von Ermessensveranlagungen eine gewisse Zurückhaltung,

soweit die Zweckmässigkeit der Entscheidung in Frage steht (vgl. oben E. 2.1).

**3.4.1** Gegen die Umsatzberechnung bringt die Beschwerdeführerin vor, dass sich die ihr zur Last gelegten Vorfälle (mit Ausnahme des von ihr bestrittenen Falles betreffend des Nissan Terrano 3.0) auf das Jahr 1997 beschränkten. Somit sei es nicht zulässig, die Buchhaltung für die gesamte Kontrollperiode abzulehnen. Eine Aufrechnung des steuerpflichtigen Umsatzes von 3,6% über die gesamte Kontrollperiode rechtfertige sich deshalb nicht.

Diesbezüglich weist die ESTV zu Recht darauf hin, dass vorliegend nicht das Kalenderjahr, sondern das davon abweichende Geschäftsjahr massgebend ist. Laut eigenen Angaben des Treuhänders der Beschwerdeführerin beläuft sich dieses jeweils vom 1. Oktober bis zum 30. September. Unbestritten sind in diesem Zusammenhang die fünf unverbuchten Verkaufserlöse im Geschäftsjahr 1996/1997, welches die Basis der Schätzung bildet. Der unverbuchte Erlös aus dem Verkauf des BMW 530i betrifft demgegenüber das Geschäftsjahr 1997/1998. Wie erwähnt, ist ferner auch der im Laufe des Geschäftsjahres 2002/2003 veräusserte Nissan Terrano 3.0 als unverbuchter Umsatz der Beschwerdeführerin zu qualifizieren (vgl. dazu oben E. 3.2.1). Damit verteilen sich die unverbuchten Geschäftsfälle wie die ESTV richtig feststellt auf insgesamt drei Geschäftsjahre.

Für die Umlage der Basisperioden auf die gesamte Kontrollperiode war die ESTV wie bereits dargelegt nicht verpflichtet, in den anderen Zeitabschnitten Erhebungen mit dem gleichen Aufwand zu betreiben. Vielmehr genügt es, wenn es der ESTV, wie dies vorliegend in Bezug auf die beiden verkauften Fahrzeuge BMW 530i und Nissan Terrano 3.0 gelungen ist, einzelfallweise zu belegen, dass die Beschwerdeführerin auch in den Geschäftsjahren 1997/1998 bzw. 2002/2003 Fahrzeugverkäufe buchhalterisch nicht ausgewiesen hat. Damit bestehen auch nach Ansicht des Bundesverwaltungsgerichts gewichtige Anhaltspunkte dafür, dass in den besagten Geschäftsjahren dieselben oder ähnliche Verhältnisse vorgeherrscht haben wie in der Basiszeitspanne, zumal die Beschwerdeführerin diesbezüglich nicht in der Lage ist, das Gegenteil zu beweisen (vgl. oben E. 2.5.1, 3. Absatz). Aus diesen Gründen ist die vorgenommene Umlage der Schätzung auf die gesamte Kontrollperiode durch die ESTV nicht zu beanstanden.

**3.4.2** Die Beschwerdeführerin macht schliesslich geltend, dass es ihr nicht möglich sei, den positiven Beweis dafür zu erbringen, dass keine (weiteren) nicht verbuchten Einnahmen vorhanden seien. In diesem Zusammenhang verkennt die Beschwerdeführerin indes, dass sie sich diesen Umstand selber zuzuschreiben hat. Denn es wäre ihre Aufgabe als Mehrwertsteuerpflichtige gewesen, durch ordnungsgemäss geführte vollständige Aufzeichnungen von vornherein Klarheit über die erzielten Umsätze zu schaffen. Dieser Verpflichtung ist die Beschwerdeführerin nicht nachgekommen, weshalb sie allfällig sich daraus ergebende Konsequenzen zu ihren Lasten selbst zu tragen hat (vgl. oben E. 2.5.1, 2. Absatz).

**3.5** Zusammenfassend ist festzuhalten, dass die ESTV angesichts der unvollständigen Aufzeichnungen der Beschwerdeführerin zur Vornahme einer Ermessenseinschätzung berechtigt und verpflichtet war. Den Nachweis der ESTV, dass die Beschwerdeführerin auch in zwei weiteren Geschäftsjahren Fahrzeugverkäufe buchhalterisch nicht ausgewiesen hat, vermochte Letztgenannte nicht zu widerlegen. Die von der ESTV angewandte Umsatzkalkulation und namentlich die Umlage der Schätzung auf die gesamte Kontrollperiode ist deshalb nicht zu beanstanden, und die Beschwerde ist vollumfänglich abzuweisen.

**3.6** Bei diesem Verfahrensausgang hat die Beschwerdeführerin nach Art. 63 Abs. 1 VwVG sämtliche Verfahrenskosten für das Beschwerdeverfahren vor der SRK bzw. dem Bundesverwaltungsgericht zu tragen. Diese werden nach Art. 4 des Reglements vom 11. Dezember 2006 über die Kosten und Entschädigungen vor dem Bundesverwaltungsgericht (VGKE, SR 173.320.2) auf Fr. 1'800.-- angesetzt und mit dem geleisteten Kostenvorschuss in derselben Höhe verrechnet. Der Beschwerdeführerin als Unterliegender steht keine Parteientschädigung zu (Art. 64 Abs. 1 VwVG und Art. 7 Abs. 1 VGKE e contrario).

## Demnach erkennt das Bundesverwaltungsgericht:

**1.**
Die Beschwerde wird abgewiesen.

**2.**
Die Verfahrenskosten von Fr. 1'800.-- werden der Beschwerdeführerin

auferlegt und mit dem von ihr geleisteten Kostenvorschuss in gleicher Höhe verrechnet.

**3.**
Eine Parteientschädigung wird nicht zugesprochen.

**4.**
Dieses Urteil geht an:

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

| Der vorsitzende Richter: | Der Gerichtsschreiber: |
|---|---|
| Michael Beusch | Keita Mutombo |

## 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 der Beschwerdeführer in Händen hat, beizulegen (vgl. Art. 42 BGG).

Versand: