Bundesverwaltungsgericht
Tribunal administratif fédéral
Tribunale amministrativo federale
Tribunal administrativ federal



Abteilung I
A-549/2010

Urteil vom 12. September 2011

Besetzung

Richter Daniel Riedo (Vorsitz),
Richterin Salome Zimmermann, Richter Pascal Mollard,
Gerichtsschreiberin Iris Widmer.

Parteien

X._____ AG,
Beschwerdeführerin,

gegen

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

Gegenstand

MWST (1/2003-1/2008); Vorsteuerkorrektur; Steuersatz; Ermessensveranlagung.

Sachverhalt:

A.
Die X._____ AG (nachfolgend: Steuerpflichtige) betreibt eine Landschafts- und Handelsgärtnerei.

An diversen Tagen im September und November 2008 führte die Eidgenössische Steuerverwaltung (ESTV) bei der Steuerpflichtigen eine Mehrwertsteuerkontrolle betreffend die Zeit vom 1. Januar 2003 bis zum 30. Juni 2008 (1. Quartal 2003 bis 2. Quartal 2008) durch. Es wurden dabei insbesondere Unstimmigkeiten hinsichtlich der deklarierten Umsätze, Steuersätze und Vorsteuern festgestellt. Die ESTV stellte deshalb am 7. November 2008 zu Lasten der Steuerpflichtigen zwei Ergänzungsabrechungen (EA) aus: Die EA Nr. 171'752 (1. Quartal 2003 bis 1. Quartal 2008; Zeitraum vom 1. Januar 2003 bis 31. März 2008) in der Höhe von (gerundet) Fr. 351'240.-- zuzüglich Verzugszins von 5% seit dem 30. Juni 2006 sowie die EA Nr. 171'753 (2. Quartal 2008; Zeit vom 1. April 2008 bis 30. Juni 2008) in der Höhe von (gerundet) Fr. 24'070.-- zuzüglich Verzugszins von 5% seit dem 31. August 2008.

B.
Mit Brief vom 9. November 2008 (erneut eingesendet in Kopie am 8. April 2009) bestritt die Steuerpflichtige die Rechtmässigkeit der beiden EA und verlangte eine einsprachefähige Verfügung.

Am 8. Mai 2009 erliess die ESTV je EA einen separaten Entscheid, der – unter Verweis auf die bisherigen Ausführungen und die von ihr erteilten Weisungen – die Rechtmässigkeit der jeweiligen Steuerforderung bestätigte.

C.
Dagegen erhob die Steuerpflichtige am 7. Juni 2009 (betreffend die EA Nr. 171'752) bzw. am 6. Juni 2009 (betreffend die EA Nr. 171'753) Einsprache (Postaufgabe jeweils 8. Juni 2009). Auf Aufforderung der ESTV hin reichte die Steuerpflichtige am 20. Oktober 2009 innert Frist diverse Unterlagen betreffend die EA Nr. 171'753 nach. Die Steuerpflichtige bestritt einzelne Punkte der Berechnung der Umsatzdifferenzen, beanstandete die Aufrechnung von Steuersatzdifferenzen und die durch die ESTV vorgenommenen Vorsteuerkorrekturen.

Mit Einspracheentscheid vom 15. Dezember 2009 vereinigte die ESTV die beiden Verfahren (Ziffer 1 des Dispositivs). Die Einsprache betreffend die EA Nr. 171'752 (1. Quartal 2003 bis 1. Quartal 2008) wurde abgewiesen, soweit darauf eingetreten wurde (Ziffer 2 des Dispositivs) und die Steuerpflichtige zur Leistung von Mehrwertsteuern in der bereits in der EA festgehaltenen Höhe verpflichtet (Ziffer 4 des Dispositivs). Die Einsprache betreffend die EA Nr. 171'753 (2. Quartal 2008) wurde gutgeheissen (Ziffer 3 des Dispositivs) und die Steuerpflichtige zur Leistung von Mehrwertsteuern in der Höhe von Fr. 9'941.-- zuzüglich 5% Verzugszins seit dem 31. August 2008 verpflichtet. In ihrer Begründung brachte die ESTV hauptsächlich vor, dass die Steuerpflichtige den Beweis für verschiedene steuermindernde Tatsachen schuldig geblieben sei. Aufgrund der mangelhaften und teilweise nicht nachvollziehbaren Buchführung sei die ESTV zur Schätzung der Steuersatzdifferenzen und der Vorsteuern verpflichtet gewesen.

D.
Mit Eingabe vom 28. Januar 2010 (Postaufgabe 29. Januar 2010) erhob die Steuerpflichtige (Beschwerdeführerin) Beschwerde beim Bundesverwaltungsgericht. Sie beantragte sinngemäss die Aufhebung von Ziffer 2 des Einspracheentscheides und die Neuberechnung der von ihr für die Zeit vom 1. Quartal 2003 bis zum 1. Quartal 2008 geschuldeten Steuer unter Berücksichtigung der eingereichten Beweismittel.

In ihrer Vernehmlassung vom 8. April 2010 schloss die ESTV (Vorinstanz) auf die kostenpflichtige Abweisung der Beschwerde.

Das Bundesverwaltungsgericht zieht in Erwägung:

1.
1.1. Das Bundesverwaltungsgericht beurteilt gemäss Art. 31 des Bundesgesetzes vom 17. Juni 2005 über das Bundesverwaltungsgericht (Verwaltungsgerichtsgesetz, VGG, SR 173.32) 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 hier nicht vor. Die Vorinstanz ist eine Behörde im Sinn von Art. 33 VGG. Das Bundesverwaltungsgericht ist demnach für die Beurteilung der vorliegenden Beschwerde sachlich zuständig. Auf die im Übrigen frist- und formgerecht eingereichte Beschwerde ist einzutreten.

1.2. Am 1. Januar 2010 ist das Mehrwertsteuergesetz vom 12. Juni 2009 (MWSTG, SR 641.20) in Kraft getreten. Der zu beurteilende Sachverhalt hat sich in den Jahren 2003 bis 2008 zugetragen, also vor dem Inkrafttreten des neuen Gesetzes. Gemäss Art. 112 Abs. 1 MWSTG bleiben die bisherigen gesetzlichen Bestimmungen sowie die gestützt darauf erlassenen Vorschriften grundsätzlich weiterhin auf alle während ihrer Geltungsdauer eingetretenen Tatsachen und entstandenen Rechtsverhältnisse anwendbar. Das vorliegende Verfahren untersteht deshalb in materieller Hinsicht dem bisherigen Recht (aMWSTG, AS 2000 1300).

Demgegenüber ist das neue mehrwertsteuerliche Verfahrensrecht im Sinn 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, vgl. auch Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-6642/2008 vom 8. November 2010 E. 1.3). Kein Verfahrensrecht in diesem engen Sinn stellen etwa die Regelungen betreffend das Selbstveranlagungsprinzip, die Buchführung, die Einreichung der Abrechnung und die Ermessenseinschätzung dar, so dass vorliegend diesbezüglich noch altes Recht anwendbar ist (statt vieler: Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-6299/2009 vom 21. April 2011 E. 2.2 und E. 5.7, A-7652/2009 vom 8. Juni 2010 E. 1.3 mit Hinweisen).

1.3. Streitgegenstand des vorliegenden Verfahrens ist ausschliesslich noch die EA Nr. 171'752 (betreffend 1. Quartal 2003 bis 1. Quartal 2008; vgl. act. 10). Die EA Nr. 171'753 (betreffend 2. Quartal 2008) hingegen ist unstrittig. Folgende drei Punkte der EA Nr. 171'752 liegen noch im Streit: Umsatzdifferenzen gemäss Ziffer 1a (betreffend Konto 3000; Ertrag aus Lieferungen und Leistungen), Steuersatzdifferenzen gemäss Ziffer 2 und Vorsteuerkorrekturen gemäss Ziffer 3.

2.

2.1. Der Mehrwertsteuer unterliegen insbesondere die Umsätze, die durch steuerpflichtige Personen im Inland mit entgeltlich erbrachten Lieferungen von Gegenständen und Dienstleistungen getätigt werden (Art. 5 Bst. a und b aMWSTG). Von der Steuer ausgenommen sind

namentlich die Übertragung und Bestellung von dinglichen Rechten an Grundstücken (Art. 18 Ziffer 20 aMWSTG).

2.2. Bemessungsgrundlage der Mehrwertsteuer ist das Entgelt (Art. 33 Abs. 1 aMWSTG; vgl. statt vieler: BGE 126 II 451 E. 6). Dazu gehört alles, was die Empfängerin oder an ihrer Stelle eine dritte Person als Gegenleistung für die Lieferung oder Dienstleistung aufwendet (Art. 33 Abs. 2 aMWSTG).

2.3. Der Steuersatz betrug in der massgeblichen Zeit in der Regel 7.6% (vgl. Art. 36 Abs. 3 aMWSTG). Für u.a. lebende Pflanzen betrug er 2.4%. Gesonderte Rechnungsstellung vorausgesetzt, unterliegt die Lieferung dieser Gegenstände auch dann dem reduzierten Steuersatz, wenn sie in Kombination mit einer zum Normalsatz steuerbaren Leistung erbracht wird (Art. 36 Abs. 1 Ziffer 5 aMWSTG).

2.4. Verwendet eine steuerpflichtige Person Gegenstände oder Dienstleistungen für steuerbare Ausgangsleistungen, so kann sie in ihrer Steuerabrechnung die ihr von anderen Steuerpflichtigen in Rechnung gestellte Steuer für Lieferungen und Dienstleistungen abziehen (Art. 38 Abs. 1 und 2 aMWSTG; sog. Vorsteuerabzug).

2.5. Die Veranlagung und Entrichtung der Mehrwertsteuer erfolgt nach dem Selbstveranlagungsprinzip (Art. 46 aMWSTG; vgl. Urteil des Bundesgerichts 2C_356/2008 vom 21. November 2008 E. 3.2; vgl. auch Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-62992009 vom 21. April 2011 E. 5.1, A-4011/2010 vom 18. Januar 2011 E. 2.5.1; vgl. auch ERNST BLUMENSTEIN/PETER LOCHER, System des schweizerischen Steuerrechts, 6. Aufl., Zürich 2002, S. 421 ff.). Dies bedeutet, dass die steuerpflichtige Person selbst und unaufgefordert über ihre Umsätze und Vorsteuern abzurechnen und innerhalb von 60 Tagen nach Ablauf der Abrechnungsperiode den geschuldeten Mehrwertsteuerbetrag an die ESTV abzuliefern hat. Dabei hat sie die geschuldete Mehrwertsteuer selbst festzustellen. Sie ist allein für die vollständige und richtige Versteuerung ihrer steuerbaren Umsätze und für die korrekte Ermittlung der Vorsteuer verantwortlich. Die ESTV ermittelt die Höhe des geschuldeten Mehrwertsteuerbetrags nur dann an Stelle der steuerpflichtigen Person, wenn diese ihren Pflichten nicht nachkommt (Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A 4011/2010 vom 18. Januar 2011 E. 2.5.1, A-6642/2008 vom 8. November 2010 E. 2, A-4146/2009 vom 9. März 2010 E. 3.1, A-746/2007 vom 6. November 2009 E. 2.1;

ISABELLE HOMBERGER GUT, mwst.com, Kommentar zum Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer [nachfolgend: mwst.com], Basel 2000, N. 1 ff. zu Art. 46; ALOIS CAMENZIND/NIKLAUS HONAUER/KLAUS A. VALLENDER, Handbuch zum Mehrwertsteuergesetz [MWSTG], 2. Aufl., Bern 2003, Rz. 1579 ff.).

2.5.1. Zu den Obliegenheiten der steuerpflichtigen Person gehört insbesondere die Buchführungspflicht (vgl. dazu die Urteile des Bundesgerichts 2A.552/2006 vom 1. Februar 2007 E. 3.1, 2A.109/2005 vom 10. März 2006 E. 2.1 f.; BVGE 2009/60 E. 2.5.1). Gemäss Art. 58 Abs. 1 aMWSTG hat die Mehrwertsteuerpflichtige ihre 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 (statt vieler: Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-6299/2009 vom 21. April 2011 E. 5.2, A-4011/2010 vom 18. Januar 2011 E. 2.5.2).

2.5.2. Über die Buchführungspflicht kann die ESTV nähere Bestimmungen aufstellen. Von dieser Befugnis hat sie im Rahmen des Erlasses der Wegleitung für Mehrwertsteuerpflichtige (in erster Auflage erschienen im Herbst 1994 [neu herausgegeben im Frühling 1997]; als Wegleitung 2001 zur Mehrwertsteuer [Wegleitung 2001] neu herausgegeben per 1. Januar 2001 [und per 1. Januar 2008 als Wegleitung 2008 zur Mehrwertsteuer]) Gebrauch gemacht. In den – vorliegend einschlägigen – Wegleitungen 2001 und 2008 sind genauere Angaben enthalten, wie eine derartige Buchhaltung auszugestalten ist (Rz. 878 ff.). Demnach ist die abzugsberechtigte Vorsteuer auf separaten Konti zu verbuchen (Rz. 900 f.). Alle Geschäftsvorfälle müssen fortlaufend, chronologisch und lückenlos aufgezeichnet werden (Rz. 884) und alle Eintragungen haben sich auf entsprechende Belege zu stützen, so dass die einzelnen Geschäftsvorfälle von der Eintragung in die Hilfs- und Grundbücher bis zur Steuerabrechnung und bis zum Jahresabschluss sowie umgekehrt leicht und genau verfolgt werden können (sog. «Prüfspur»; vgl. Rz. 893 f.; vgl. Urteil des Bundesgerichts 2A.297/2005 vom 3. Februar 2006 E. 3.1; Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-4011/2010 vom 18. Januar 2011 E. 2.5.2, A-2998/2009 vom 11. November 2010 E. 2.5.3).

2.6. Liegen keine oder nur unvollständige Aufzeichnungen vor oder stimmen die ausgewiesenen Ergebnisse mit dem wirklichen Sachverhalt

offensichtlich nicht überein, so nimmt die ESTV eine Schätzung nach pflichtgemässem Ermessen vor (Art. 60 aMWSTG). Diese Vorschrift unterscheidet *zwei* voneinander unabhängige Konstellationen, welche zu einer Ermessenstaxation führen. Die *erste* ist diejenige der ungenügenden Aufzeichnung (Konstellation 1). In diesem Fall hat eine Schätzung insbesondere dann zu erfolgen, wenn die Verstösse gegen die formellen Buchhaltungsvorschriften als derart gravierend zu qualifizieren sind, dass sie die materielle Richtigkeit der Buchhaltungsergebnisse in Frage stellen (statt vieler: BGE 105 Ib 181 E. 4a, Urteil des Bundesgerichts 2A.437/2005 vom 3. Mai 2006 E. 3.1; statt vieler: Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-2682/2007 vom 7. Oktober 2010 E. 2.3.1). *Zweitens* kann selbst eine formell einwandfreie Buchführung die Durchführung einer Schätzung erfordern, wenn die ausgewiesenen Ergebnisse mit dem wirklichen Sachverhalt offensichtlich nicht übereinstimmen (Konstellation 2; statt vieler: Urteil des Bundesgerichts vom 28. August 1985, veröffentlicht in: Archiv für Schweizerisches Abgaberecht [ASA] 58 S. 380 E. 2b; Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-2682/2007 vom 7. Oktober 2010 E. 2.3.2, A-3678/2007 und A-3680/2007 vom 18. August 2009 E. 3.1).

2.7. Sind die Voraussetzungen für eine Ermessenstaxation erfüllt, so ist die ESTV nicht nur berechtigt, sondern verpflichtet, eine solche nach pflichtgemässem Ermessen vorzunehmen (Urteile des Bundesgerichts 2A.552/2006 vom 1. Februar 2007 E. 3.2, 2A.552/2006 vom 1. Februar 2007 E. 3.2; Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-2682/2007 vom 7. Oktober 2010 E. 2.4.1, A-3678/2007 und A-3680/2007 vom 18. August 2009 E. 3.2).

2.7.1. Die Vornahme der Schätzung nach pflichtgemässem Ermessen bedeutet insbesondere, dass die ESTV dabei diejenige Schätzungsmethode zu wählen hat, die den individuellen Verhältnissen im Betrieb der steuerpflichtigen Person soweit als möglich Rechnung trägt, auf plausiblen Angaben beruht und deren Ergebnis der wirklichen Situation möglichst nahe kommt (Urteile des Bundesgerichts 2C_426/2007 vom 22. November 2007 E. 3.2, 2A.552/2006 vom 1. Februar 2007 E. 3.3; Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-4011/2010 vom 18. Januar 2011 E. 2.5.3, A-5754/2008 vom 5. November 2009 E. 2.7 [auszugsweise publiziert in BVGE 2009/60], A-1578/2006 vom 2. Oktober 2008 E. 4.2; CAMENZIND/HONAUER/VALLENDER, a.a.O., Rz. 1682). In Betracht kommen einerseits Schätzungsmethoden, die auf eine Ergänzung oder Rekonstruktion der ungenügenden Buchhaltung

hinauslaufen, andererseits Umsatzschätzungen aufgrund unbestrittener Teil-Rechnungsergebnisse in Verbindung mit Erfahrungssätzen (Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-1572/2006 vom 21. August 2008 E. 2.5.3, A-1549/2006 vom 16. Mai 2008 E. 4.2). 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 (statt vieler: Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-2682/2007 vom 7. Oktober 2010 E. 2.4.3, A-1578/2006 vom 2. Oktober 2008 E. 4.2, A-1572/2006 vom 21. August 2008 E. 2.5.3; HANS GERBER, Die Steuerschätzung [Veranlagung nach Ermessen], in: Steuer Revue [StR] 1980, S. 307).

2.7.2. Eine besondere Methode der Schätzung ist die Umlage. Dabei werden aufgrund eines nach Belegen kontrollierten Zeitraums die Ergebnisse auf andere Zeitperioden der übrigen Kontrollperiode (normalerweise fünf Jahren umfassend) übertragen (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-4146/2009 vom 9. März 2010 E. 3.4, A-1595/2006 vom 2. April 2009 E. 2.5.2, A-1406/2006 vom 30. Januar 2008 E. 2.3). 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-4146/2009 vom 9. März 2010 E. 3.4, A-1475/2006 vom 20. November 2008 E. 2.4, A-1531/2006 vom 10. Januar 2008 E. 2.5.1; UELI MANSER, mwst.com, a.a.O., N. 6 zu Art. 60).

2.8.

2.8.1. Im Steuerrecht gilt grundsätzlich, dass die Steuerbehörde für die steuerbegründenden und -mehrenden Tatsachen den Nachweis zu erbringen hat, während der steuerpflichtigen Person der Nachweis der Tatsachen obliegt, welche die Steuerschuld mindern oder aufheben (Urteil des Bundesgerichts vom 14. Juli 2005, veröffentlicht in: ASA 75 S. 495 ff. E. 5.4; anstelle vieler: BVGE 2009/60 E. 2.1.3, Urteil des

Bundesverwaltungsgerichts A-2998/2009 vom 11. November 2010 E. 2.7.1; BLUMENSTEIN/LOCHER, a.a.O., S. 454).

2.8.2. Für das Vorliegen der Voraussetzungen zur Vornahme einer Ermessenseinschätzung ist nach den allgemeinen Beweislastregeln die ESTV beweisbelastet (vgl. oben E. 2.8.1; statt vieler: BVGE 2009/60 E. 2.1.3, 2.9.3).

Waren die Voraussetzungen für eine Ermessenstaxation im Einzelfall erfüllt und hat die ESTV damit zulässigerweise eine Schätzung nach Ermessen durchgeführt, obliegt es – in Umkehr der allgemeinen Beweislastregeln (vgl. oben E. 2.8.1) – der steuerpflichtigen Person, den Beweis für die Unrichtigkeit der Schätzung zu erbringen (statt vieler: Urteil des Bundesgerichts 2A.642/2004 vom 14. Juli 2005 E. 5.4; BVGE 2009/60 E. 2.9.3, Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-2998/2009 vom 11. November 2010 E. 2.10.3). Sie kann sich gegen eine zulässigerweise durchgeführte Ermessenseinschätzung deshalb nicht mit allgemeiner Kritik zur Wehr setzen. Vielmehr hat sie darzulegen, dass die von der ESTV vorgenommene Schätzung offensichtlich fehlerhaft ist, und sie hat auch den Beweis für ihre vorgebrachten Behauptungen zu erbringen (anstatt vieler: Urteil des Bundesgerichts 2A.437/2005 vom 3. Mai 2006 E. 3.3 mit weiteren Hinweisen; BVGE 2009/60 E. 2.9.3, Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-2998/2009 vom 11. November 2010 E. 2.10.3).

2.9. Da es sich bei den Vorsteuern (vgl. E. 2.4) um steuermindernde Tatsachen handelt, obliegt der formgerechte Beweis (vgl. Art. 38 Abs. 1 Bst. a i.V.m. Art. 37 aMWSTG) für deren Vorliegen der steuerpflichtigen Person (vgl. E. 2.8.1). Zwar muss die ESTV den Grundsatz der Neutralität der Mehrwertsteuer respektieren, dies kann indes nur dann gelten, wenn die steuerpflichtige Person ihren aus dem Selbstveranlagungsprinzip fliessenden Pflichten nachkommt. Tut jene dies nicht, kann die ESTV eine Korrektur der Vorsteuern vornehmen, indem sie den von der steuerpflichtigen Person deklarierten Vorsteuerabzug mittels Schätzung kürzt bzw. den unzulässigen Vorsteuerabzug mittels Schätzung ermittelt. Eine Umlage mangelhaft belegter Vorsteuerbeträge eines Teils der Kontrollperiode auf den gesamten kontrollierten Zeitraum ist dabei zulässig (sog. "Fehlumlage"), sofern in den anderen Zeitabschnitten dieselben Verhältnisse vorgeherrscht haben. Die ESTV ist keinesfalls verpflichtet, nach entsprechenden Vorsteuerbelegen zu suchen. Es obliegt der

steuerpflichtigen Person, im Rahmen ihrer Mitwirkungspflicht die entsprechenden Dokumente zur Verfügung zu stellen (vgl. Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-1636/2006 und A-1637/2006 vom 2. Juli 2008 E. 2.4.2, A-3069/2007 vom 29. Januar 2008 E. 3.1; vgl. bereits Entscheid der Eidgenössischen Steuerrekurskommission [SRK] vom 12. Mai 2005 E. 4b.bb.bbb und ccc sowie 5b.aa). Es ist der steuerpflichtigen Person unbenommen, sogar noch im Rahmen eines Beschwerdeverfahrens mittels Belegen den Nachweis für angefallene Vorsteuern zu erbringen (vgl. Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-1636/2006 und A-1637/2006 vom 2. Juli 2008 E. 2.4.2, A-3069/2007 vom 29. Januar 2008 E. 3.1, A-1535/2006 vom 14. März 2007 E. 2.5.4). Nur der Vollständigkeit halber bleibt anzumerken, dass die Ermittlung des unzulässigen Vorsteuerabzugs mittels Schätzung wegen mangelhafter Belege zu unterscheiden ist von Konstellationen, in denen die Vorinstanz den pflichtwidrig nicht oder falsch deklarierten Umsatz der Steuerpflichtigen zu ermitteln hat (vgl. E. 2.6). In diesen Fällen ist die Geltendmachung der eventuell angefallenen Vorsteuern ein Recht der Steuerpflichtigen und die Verwaltung darf die Vorsteuern nicht schätzen (statt vieler: Urteil des Bundesgerichts 2C_356/2008 vom 21. November 2008 E. 4.3; vgl. auch etwa Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-1636/2006 und A-1637/2006 vom 2. Juli 2008 E. 2.4.2).

3.

3.1. Im vorliegenden Fall korrigierte die Vorinstanz die ihr vorgelegte «Abrechnung» wegen «verbuchte[n], jedoch nicht deklarierte[n] Entgelte[n]» zu Lasten der Beschwerdeführerin (vgl. act. 10, Beiblatt zur EA 171'752 Ziffer 1a). In die durch die Vorinstanz vorgenommene Neuberechnung floss betreffend das Jahr 2006 unter anderem ein Betrag von Fr. 4'175'945.-- aus dem Konto 3000: «Ertrag aus Lieferungen und Leistungen») ein.

3.2. Die Beschwerdeführerin macht nun sinngemäss geltend, der Betrag auf dem Konto 3000 enthalte Umsätze in der Höhe von Fr. 654'285.--, die aus Landverkäufen resultierten und folglich von der Mehrwertsteuer ausgenommen seien. Dies lasse sich anhand der beigelegten Unterlagen belegen. Es sei deshalb vom Betrag von Fr. 4'175'945.-- der «Nettobetrag» von Fr. 504'285.-- (Fr. 654'285.-- abzüglich mehrwertsteuerpflichtiger Leistungen der Beschwerdeführerin im Betrag von Fr. 150'000.--) abzuziehen. In diesem Sinne müsse – so die Beschwerdeführerin – bei der EA «auf Seite 2» des Beiblattes (betreffend

Neuberechnung der zu bezahlenden Mehrwertsteuer) «die Differenz zu meinen Gunsten im Betrag von Fr. 215'833.-- lauten».

3.3. Die Beschwerdeführerin hat zum Nachweis ihrer Behauptung folgende Unterlagen (in Kopien) eingereicht: Fünf «Öffentliche Urkunden betreffend die Übertragung von Grundeigentum», abgeschlossen zwischen X._____ und diversen Käufern, datierend vom 18.3.2006 (Verkaufspreis: Fr. 130'140.--), vom 25.3.2006 (Verkaufspreis: Fr. 124'845.--), vom 3.4.2006 (Verkaufspreis: Fr. 107'300.--), vom 29.5.2006 (Verkaufspreis: Fr. 112'200.--), vom 8.6.2006 (Verkaufspreis: Fr. 241'200.--); diverse – mit diesen Verkaufsverträgen in Zusammenhang stehende – Zahlungsversprechen zu Gunsten von X._____; Postenauszüge des Kontokorrentkredit-Kontos der Beschwerdeführerin vom 29.3.2006, 19.4.2006, 9.6.2006 und vom 29.11.2006; Postenauszüge des Universalkontos von X._____ vom 28.3.2006, 4.4.2006, 13.4.2006 und vom 8.6.2006 sowie einen vermutlich zu Gunsten der Beschwerdeführerin ausgestellten Check über Fr. 180'000.-- (aufgrund schwacher Kopie teilweise nicht lesbar, Check-Nummer nicht erkennbar).

Zunächst ist festzuhalten, dass die Kaufverträge nicht die Beschwerdeführerin, sondern X._____ als Verkäufer der Grundstücke nennen. Die Vorinstanz geht deshalb zu Recht davon aus, dass die Verkaufserlöse nicht den Umsätzen der Beschwerdeführerin zuzurechnen sind.

Im Übrigen hat zwar die Beschwerdeführerin im Auftrag von X._____ verschiedene Vergütungen erhalten. Die Grundlage für diese Zahlungen ist nicht bekannt. Für eine dieser Vergütungen (im Umfang von Fr. 130'140.--) ist als Mitteilung des Auftraggebers «Kaufpreis GB 450» vermerkt (Postenauszug des Kontokorrentkredit-Kontos vom 29.3.2006). Allerdings ist nicht nachvollziehbar, wie die Beschwerdeführerin den von ihr geltend gemachten Betrag von Fr. 654'285.-- errechnet, ergibt sich doch aus den Kaufverträgen ein Verkaufserlös von total Fr. 715'685.--. Von X._____ wurden aber lediglich Fr. 475'285.-- (Fr. 130'140.-- am 28.3.2006, Fr. 232'145.-- am 19.4.2006 und Fr. 112'000.-- am 29.11.2006, vgl. Postenauszüge des Kontokorrentkredit-Kontos) überwiesen. Massgebend ist nun aber ohnehin, dass die von der Beschwerdeführerin vorgelegten Bankbelege in keiner Weise den Nachweis zu erbringen vermögen, dass diese Verkaufserlöse anschliessend tatsächlich auf dem Konto 3000 verbucht worden und in

den Betrag von Fr. 4'175'945.-- eingeflossen sind. Wie die Vorinstanz richtig bemerkt, kann in der Bilanz (act. 2) der Beschwerdeführerin per 31. Dezember 2006 im Anlagevermögen bzw. betriebsfremden Vermögen im Vergleich zum Vorjahreswert per 31. Dezember 2005 kein den geltend gemachten Landverkäufen entsprechender Abfluss festgestellt werden. Aus den eingereichten Unterlagen vermag die Beschwerdeführerin somit nichts zu ihren Gunsten abzuleiten.

Die Beschwerde ist deshalb in diesem Punkt mangels Nachweis von steuermindernden Tatsachen (vgl. E. 2.8.1) abzuweisen.

4.

4.1. Die Vorinstanz stellte anlässlich ihrer Kontrolle fest, dass die Beschwerdeführerin nahezu alle von ihr erbrachten Leistungen zum Normalsatz von 7.6% fakturiert hatte. Die Pflanzenlieferungen waren meistens nicht, wie vorgeschrieben, gesondert (mit Ausweis des reduzierten Steuersatzes von 2.4%) in Rechnung gestellt worden (vgl. E. 2.3). Gegenüber der ESTV hat die Beschwerdeführerin allerdings zu einem grossen Teil zum reduzierten Satz abgerechnet. Die Vorinstanz nahm wegen dieser Steuersatzdifferenzen eine Ermessenseinschätzung vor. Den prozentualen Anteil der tatsächlich zu 2.4% abgerechneten Leistungen errechnete sie auf der Basis der Debitorenrechnungen des Jahres 2003 (Buchstaben «A-E») und den Debitorenrechnungen des Jahres 2006 (Buchstaben «N-R»). Dies ergab einen Anteil von 0.46% am Gesamtumsatz. Weiter ging die Vorinstanz zu Gunsten der Beschwerdeführerin von der Annahme aus, dass Pflanzenverkäufe gegen Bar (ohne Belege) stattgefunden haben. Die Vorinstanz ging gestützt auf diese Überlegungen von einem prozentualen Anteil von 2% (des Gesamtumsatzes) der zum reduzierten Satz steuerbaren Leistungen aus.

4.2. Die Beschwerdeführerin anerkennt in grundsätzlicher Hinsicht, dass anhand ihrer Buchführung die Festlegung der Steuersatzdifferenzen «im Nachhinein schwierig» ist. Sie macht aber geltend, aus den nachgereichten, lückenlosen Unterlagen betreffend die – vorliegend nicht strittige – EA Nr. 171'753 gehe «ein Umsatzanteil von 10.456% vom Gesamtumsatz zum Mehrwertsteuersatz von 2.4%» hervor. Diesen Anteil habe die ESTV so akzeptiert. Da ihre «Geschäftsnatur» unverändert geblieben sei, müsse auch auf die vorangegangenen, noch strittigen Perioden ebenfalls «ein Anteil von 10% zum Mehrwertsteuersatz von 2.4% anrechenbar» sein. Entsprechend sei die Mehrwertsteuerschuld neu zu berechnen.

4.3. Aus dem von der Beschwerdeführerin Dargelegten geht hervor, dass sie – zu Recht – nicht bestreitet, dass die Vorinstanz zur Ermessenseinschätzung verpflichtet war: Da die Beschwerdeführerin ihren Kunden für ihre Pflanzenlieferungen Mehrwertsteuer mit einem Satz von 7.6% in Rechnung stellte, gegenüber der Vorinstanz für dieselben Lieferungen aber denjenigen von 2.4% auswies, stimmten die deklarierten Ergebnisse mit dem wirklichen Sachverhalt offensichtlich nicht überein (vgl. E. 2.6 und 2.7). Was die Beschwerdeführerin allerdings nun beanstandet, ist die Schätzung selbst. Sie verlangt die Anrechnung von 10% an satzreduzierten Leistungen (statt 2% [vgl. E. 4.1]) aufgrund der angeblich gleich gebliebenen «Geschäftsnatur».

Für die Unrichtigkeit einer zu Recht vorgenommenen Schätzung ist die Beschwerdeführerin beweisbelastet. Ein solcher Beweis verlangt, dass im Einzelnen dargelegt und nachgewiesen wird, wo und inwiefern die von der ESTV vorgenommene Schätzung offensichtlich fehlerhaft sein soll (vgl. E. 2.8.2). Mit ihrem pauschalen und gänzlich unbelegt gebliebenen Einwand, ihre «Geschäftsnatur» während der drei Monate des 2. Quartal 2008 entspreche derjenigen in der Zeit vom 1. Januar 2003 bis zum 31. März 2008, ist sie diesen Anforderungen an die Beweispflicht in keiner Weise nachgekommen. Sie vermag damit die von der Vorinstanz sorgfältig vorgenommene Ermessenseinschätzung, die sich auf Daten aus zwei ganzen Kalenderjahren (und nicht bloss auf drei Monate) stützt (vgl. E. 4.1) und damit den Schwankungen des Geschäftsverlaufs Rechnung trägt, nicht zu entkräften.

Die Beschwerde ist deshalb auch in diesem Punkt abzuweisen.

5.

5.1. Die Beschwerdeführerin stellt sich weiter gegen die durch die Vorinstanz vorgenommene Kürzung der von ihr deklarierten Vorsteuern. Sie wendet ein, die Vorinstanz hätte die Vorsteuern nicht mit dem prozentualen Anteil der Vorsteuern am Bruttoumsatz von 3.96% korrigieren dürfen. Sie stellt sich erneut auf den Standpunkt, die Vorinstanz habe das Steuerjournal für das (hier nicht strittige) 2. Quartal 2008 anerkannt. Danach betrage der «Vorsteuersatz» 4.904% des Gesamtumsatzes. Auf dieser Grundlage seien die Vorsteuerkorrekturen der noch strittigen Perioden ebenfalls anzupassen.

5.2. Die Vorinstanz befand, die Beschwerdeführerin habe, abgesehen vom (provisorischen) Steuerjournal des Jahres 2007, die Vorsteuern

teilweise mangelhaft belegt. Das wird von der Beschwerdeführerin denn auch gar nicht bestritten. Anhand des Steuerjournales des Jahres 2007 ermittelte die Vorinstanz einen effektiven, prozentualen Anteil der Vorsteuern am Bruttoumsatz von 3.96%. Auf der Basis dieses Kalenderjahres korrigierte sie die Vorsteuern der übrigen, mangelhaft belegten Perioden mittels Umlage. Dieses Vorgehen der Vorinstanz ist grundsätzlich nicht zu beanstanden, darf die ESTV doch – sofern die steuerpflichtige Person den aus dem Selbstveranlagungsprinzip fliessenden Pflichten nicht nachkommt – den Vorsteuerabzug mittels Schätzung kürzen und das entsprechende Ergebnis auf die gesamte Kontrollperiode umlegen (vgl. E. 2.9). Hinsichtlich der Basis der Umlage ist sodann – entgegen der Auffassung der Beschwerdeführerin – der zutreffenden Argumentation der Vorinstanz zu folgen, wonach ein ein ganzes Kalenderjahr umfassendes Steuerjournal (i.c. das Jahr 2007) eine weit geeignetere und aussagekräftigere Basis für die Umlage bildet, als das bloss drei Monate betreffende Steuerjournal des 2. Quartals 2008. Indem die Beschwerdeführerin lediglich pauschal und in allgemeiner Weise behauptet, die Vorsteuern seien auf der Basis des (hier nicht strittigen) 2. Quartals 2008 zu korrigieren, verkennt sie, dass sie die Beweislast für die steuermindernden Tatsachen trägt (vgl. E. 2.8.1 und E. 2.9). Demgemäss obliegt es ihr, entsprechende Belege und Dokumente beizubringen, um die angefallenen Vorsteuern in den strittigen Perioden genau nachzuweisen bzw. zu belegen, dass die Umlage nicht auf haltbaren Grundlagen beruht. Nachdem sie keine solchen Beweismittel eingereicht hat, trägt sie die Folgen der Beweislosigkeit.

Die Beschwerde ist deshalb auch in diesem Punkt abzuweisen.

6.

6.1. In verfahrensrechtlicher Hinsicht kritisiert die Beschwerdeführerin, dass sie nicht – wie bei der EA Nr. 171'753 – zur Einreichung weiterer Unterlagen und Dokumente aufgefordert worden sei. Dies stelle eine «Rechtsungleichheit in der Urteilsfindung» dar.

6.2. Gemäss Art. 64 Abs. 3 aMWSTG hat, wer eine Einsprache erhebt, die geeigneten Beweismittel anzugeben und von sich aus einzureichen. Der Einwand erweist sich somit als offensichtlich unbegründet.

7.

Nach dem Gesagten ist die Beschwerde vollumfänglich abzuweisen. Bei

diesem Verfahrensausgang sind die Verfahrenskosten für das Beschwerdeverfahren vor dem Bundesverwaltungsgericht, die auf Fr. 5'000.-- festgesetzt werden, der Beschwerdeführerin aufzuerlegen (Art. 63 Abs. 1 VwVG in Verbindung mit Art. 4 des Reglements vom 11. Dezember 2006 über die Kosten und Entschädigungen vor dem Bundesverwaltungsgericht [VGKE, SR 173.320.2]) und mit dem geleisteten Kostenvorschuss in gleicher Höhe zu verrechnen. Der Beschwerdeführerin wird keine Parteientschädigung zugesprochen (Art. 64 Abs. 1 VwVG e contrario, Art. 8 ff. VGKE).

Demnach erkennt das Bundesverwaltungsgericht:

1.
Die Beschwerde wird abgewiesen.

2.
Die Verfahrenskosten von Fr. 5'000.-- werden der Beschwerdeführerin auferlegt. Sie werden mit dem geleisteten Kostenvorschuss von Fr. 5'000.-- verrechnet.

3.
Es wird keine Parteientschädigung zugesprochen.

4.
Dieses Urteil geht an:

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

Der vorsitzende Richter:	Die Gerichtsschreiberin:
Daniel Riedo	Iris Widmer

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 (Art. 42 BGG).

Versand: