Bundesverwaltungsgericht

Tribunal administratif fédéral

Tribunale amministrativo federale

Tribunal administrativ federal

Abteilung I
A-1549/2006
{T 0/2}

Urteil vom 16. Mai 2008

Besetzung

Richter Pascal Mollard (Vorsitz), Richter Michael Beusch, Richter André Moser,
Gerichtsschreiber Jürg Steiger.

Parteien

A._____,
Beschwerdeführerin,

gegen

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

Gegenstand

Mehrwertsteuer (1. Semester 1999 - 2. Semester 2000); Ermessenseinschätzung, Einheit des Unternehmens

Sachverhalt:

A.
Frau A._____ führte bis zum 30. April 2003 das Hotel X._____ in (...) und danach das Hotel Y._____ in (...). Aufgrund ihrer Tätigkeit war sie seit dem 1. Mai 1998 im Register der Mehrwertsteuerpflichtigen bei der Eidgenössischen Steuerverwaltung (ESTV) eingetragen. Am 18. August 2004 nahm die ESTV bei der Steuerpflichtigen eine Kontrolle vor. Die ESTV erachtete die Buchführung als mangelhaft und führte deshalb eine ermessensweise Umsatzschätzung durch. Gestützt darauf forderte sie mit der Ergänzungsabrechnung (EA) Nr. 271'771 vom 1. September 2004 für das 1. Semester 1999 bis 2. Semester 2000 Fr. 7'890.-- zuzüglich Verzugszins nach. Nachdem die Steuerpflichtige die Nachforderung bestritten hatte, erliess die ESTV am 4. April 2005 einen anfechtbaren Entscheid, in dem sie ihre Steuerforderung gemäss EA Nr. 271'771 bestätigte.

B.
Am 27. April 2005 erhob die Steuerpflichtige Einsprache gegen den Entscheid der ESTV vom 4. April 2005. Sie machte insbesondere geltend, dass die von der ESTV vorgenommene Schätzung absolut nicht der Realität entspreche. Die Aufbereitung der entsprechenden Belege benötige aber einige Zeit. Die ESTV forderte die Einsprecherin in der Folge am 18. Mai 2005 sowie am 1. Juni 2005 auf, Beweismittel zu ihrer Einsprache vom 27. April 2005 einzureichen. Die Einsprecherin antwortete mit ihrem Schreiben vom 6. Juni 2005, worin sie ausführte, es sei ihr bewusst, dass klare Beweise fehlten. Die vorhandenen Belege habe sie aber alle aufgearbeitet. Sie seien jetzt in ca. 20 Ordner sauber nach Einnahmen und Aufwand sowie nach Datum geordnet. Es gelte zu berücksichtigen, dass die Hotelzimmer praktisch immer leer gestanden hätten. Das Restaurant sei nur fünf Tage die Woche geöffnet und die Umsätze seien gering gewesen. Es handle sich um einen Familienbetrieb. Sie beantrage deshalb eine erneute Kontrolle.

C.
In ihrem Einspracheentscheid vom 12. Januar 2006 wies die ESTV die Einsprache ab und erkannte, die Einsprecherin habe ihr für die Steuerperioden 1. Semester 1999 bis 2. Semester 2000 noch Fr. 7'890.-- Mehrwertsteuer zuzüglich Verzugszins seit 15. April 2000

zu bezahlen. Zur Begründung führte die ESTV im Wesentlichen aus, dass die Einsprecherin anlässlich der Kontrolle der ESTV mit Ausnahme von ungeordneten Kreditorenfakturen keine Unterlagen vorgelegt habe. Es sei deshalb offensichtlich, dass die ESTV befugt gewesen sei, die Umsätze zu schätzen. Bei der Schätzung habe sie sich teilweise auf die Abschlüsse der Jahre 1999 bis 2002, die die Einsprecherin bei der kantonalen Steuerverwaltung eingereicht habe, gestützt. Stichhaltige Beweise für die Unrichtigkeit der Schätzung habe die Einsprecherin nicht erbracht. Im Weiteren lehnte die ESTV den Antrag auf Nachkontrolle ab, da nachträglich erstelle Geschäftsbücher nie den gleichen Beweiswert hätten, wie eine laufend nachgeführte Buchhaltung. So sei es beispielsweise nicht möglich, den Saldo eines nachträglich erstellten Kassabuches mit dem Bargeldbestand in der Kasse zu überprüfen. Da die Einsprecherin in den Jahren 1999 und 2000 die Mehrwertsteuer mit der Saldosteuersatzmethode abgerechnet habe, seien die Vorsteuern pauschal abgegolten und es erübrige sich, die Aufwandbelege zu überprüfen.

D.

A._____ (Beschwerdeführerin) führte am 12. Februar 2006 gegen den Einspracheentscheid der ESTV vom 12. Januar 2006 Beschwerde an die Eidgenössische Steuerrekurskommission (SRK) mit dem folgenden Antrag: "Die Einsprache von A._____ sei gutzuheissen und A._____ hat für die Steuerperioden 1. Semester 1999 bis 2. Semester 2000 nichts mehr zu bezahlen". Die Beschwerdeführerin brachte im Wesentlichen vor, das Restaurant betreffend gebe es keine nicht deklarierten und auch keine unverbuchten Umsätze. Die Buchhaltung sei durch das Treuhandbüro (...) und später durch das Treuhandbüro (...) geführt worden. Im Weiteren seien die Hotelzimmer vorwiegend an Arbeiter der nahe gelegenen Zuckerfabrik (...) vermietet worden. Diese hätten jedoch nur Fr. 350.-- pro Monat für ein Zimmer bezahlt. Der Jahresumsatz aus der Beherbergung habe deshalb höchstens Fr. 18'000.-- betragen. Zudem sei die Bar des Hotels X._____ nicht durch sie, sondern durch B._____ betrieben worden. Dieser habe ebenfalls mit der Mehrwertsteuer abgerechnet.

E.

In ihrer Vernehmlassung vom 11. Mai 2006 schloss die ESTV auf vollumfängliche Abweisung der Beschwerde. Sie legte insbesondere dar, dass es hinsichtlich des Umsatzes des Restaurants zwischen den von der Beschwerdeführerin bei der kantonalen Steuerverwaltung

eingereichten Geschäftsabschlüssen und den MWST-Deklarationen Unstimmigkeiten gebe. Zudem wiesen die betreffenden Geschäftsabschlüsse im Vergleich zu den erzielten Betriebserträgen unüblich hohe Warenaufwandpositionen auf. Zusammen mit der Tatsache, dass die Beschwerdeführerin im Zeitpunkt der Kontrolle unbestrittenermassen keine aussagekräftige Buchhaltung habe vorlegen können, sei sie zweifellos zur Durchführung einer Schätzung befugt gewesen. Im Weiteren habe die Beschwedeführerin keine stichhaltigen Beweise beigebracht, dass die vorgenommene Schätzung falsch sei. Auch betreffend den Umsatz des Hotels habe die Beschwerdeführerin es unterlassen, ihre Behauptung, dass sie die Hotelzimmer an Arbeiter der Zuckerfabrik zu einem festen Monatszins von Fr. 350.-- vermietet habe, in irgendeiner Art und Weise zu belegen. Hinsichtlich des Umsatzes der Bar anerkenne die ESTV zwar, dass der Bruder der Beschwerdeführerin (B._____) diese betrieben habe. Falsch sei allerdings, dass dieser ebenfalls mit der Mehrwertsteuer abrechne, dies treffe frühestens ab dem 1. Mai 2003 zu. Entscheidend sei, dass der fragliche Barbetrieb Dritten gegenüber nicht deutlich erkennbar als getrenntes Unternehmen aufgetreten sei. Es gelte deshalb der Grundsatz der Einheit des Unternehmens.

Am 9. Februar 2007 teilte das Bundesverwaltungsgericht den Parteien mit, es habe das vorliegende Verfahren zuständigkeitshalber übernommen.

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

Das Bundesverwaltungsgericht zieht in Erwägung:

1.

1.1 Gemäss Art. 31 des Bundesgesetzes vom 17. Juni 2005 über das Bundesverwaltungsgericht (Verwaltungsgerichtsgesetz, VGG, SR 173.32) beurteilt das Bundesverwaltungsgericht Beschwerden gegen Verfügungen nach Art. 5 des Bundesgesetzes vom 20. Dezember 1968 über das Verwaltungsverfahren (VwVG, SR 172.021), sofern keine Ausnahme nach Art. 32 VGG gegeben ist. Eine solche liegt nicht vor und die Vorinstanz ist eine Behörde im Sinne von Art. 33 VGG. Das Bundesverwaltungsgericht ist daher für die Beurteilung der vorliegenden Beschwerde zuständig. Es

übernimmt die Beurteilung der Ende 2006 bei der SRK hängigen Rechtsmittel und wendet das neue Verfahrensrecht an (Art. 53 Abs. 2 VGG).

1.2 Das Bundesverwaltungsgericht kann den angefochtenen Einspracheentscheid grundsätzlich in vollem Umfange überprüfen. Die Beschwerdeführerin kann neben der Verletzung von Bundesrecht (Art. 49 Bst. a VwVG) und der unrichtigen oder unvollständigen Feststellung des rechtserheblichen Sachverhaltes (Art. 49 Bst. b VwVG) auch die Rüge der Unangemessenheit erheben (Art. 49 Bst. c VwVG; ANDRÉ MOSER, in André Moser/Peter Uebersax, Prozessieren vor eidgenössischen Rekurskommissionen, Basel und Frankfurt am Main 1998, Rz. 2.59; ULRICH HÄFELIN/GEORG MÜLLER/FELIX UHLMANN, Allgemeines Verwaltungsrecht, 5. Aufl., Zürich 2006, Rz. 1758 ff.).

1.3 Am 1. Januar 2001 sind das Bundesgesetz vom 2. September 1999 über die Mehrwertsteuer (MWSTG, SR 641.20) sowie die zugehörige Verordnung (Verordnung vom 29. März 2000 zum Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer [MWSTGV, SR 641.201]) in Kraft getreten. Das neue Recht gilt für Umsätze, die ab Inkrafttreten des MWSTG getätigt worden sind. Der zu beurteilende Sachverhalt hat sich indessen in den Jahren 1999 bis 2000 zugetragen. Auf die vorliegende Beschwerde ist damit noch altes Recht, d.h. die Verordnung vom 22. Juni 1994 über die Mehrwertsteuer (MWSTV, AS 1994 1464), anwendbar (Art. 93 Abs. 1 und Art. 94 Abs. 1 MWSTG).

2.

2.1 Die Veranlagung und Entrichtung der Mehrwertsteuer erfolgt nach dem Selbstveranlagungsprinzip (Art. 37 f. MWSTV; vgl. ERNST BLUMENSTEIN/PETER LOCHER, System des schweizerischen Steuerrechts, 6. Aufl., Zürich 2002, S. 421 ff.). Dies bedeutet, dass der Steuerpflichtige selbst und unaufgefordert über seine Umsätze und Vorsteuern abzurechnen und innerhalb von 60 Tagen nach Ablauf der Abrechnungsperiode den geschuldeten Mehrwertsteuerbetrag (Steuer vom Umsatz abzüglich Vorsteuern) an die ESTV abzuliefern hat. Die ESTV ermittelt die Höhe des geschuldeten Mehrwertsteuerbetrages nur dann an Stelle des Steuerpflichtigen, wenn dieser seinen Pflichten nicht nachkommt (vgl. ALOIS CAMENZIND/NIKLAUS HONAUER/KLAUS A. VALLENDER, Handbuch zum neuen Mehrwertsteuergesetz [MWSTG], 2.Aufl., Bern 2003, Rz. 1680 ff.). Der Steuerpflichtige hat seine

Mehrwertsteuerforderung selbst festzustellen; er ist allein für die vollständige und richtige Versteuerung seiner steuerbaren Umsätze und für die korrekte Ermittlung der Vorsteuer verantwortlich (vgl. Kommentar des Eidgenössischen Finanzdepartementes zur MWSTV [Kommentar EFD], S. 38). Ein Verstoss des Steuerpflichtigen gegen diesen Grundsatz ist als schwerwiegend anzusehen, da der Steuerpflichtige durch das Missachten dieser Vorschrift die ordnungsgemässe Erhebung der Mehrwertsteuer gefährdet (Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-1527/2006 vom 6. März 2008 E. 2.1, A-1406/2006 vom 30. Januar 2008 E. 2.1, A-1531/2006 vom 10. Januar 2008 E. 2.2, A-1454/2006 vom 26. September 2007 E. 2.2, A-1398/2006 vom 19. Juli 2007 E. 2.2 mit weiteren Hinweisen).

2.2 Gemäss Art. 47 Abs. 1 MWSTV hat der Mehrwertsteuerpflichtige seine Geschäftsbücher ordnungsgemäss zu führen und so einzurichten, dass sich aus ihnen die für die Feststellung der Mehrwertsteuerpflicht sowie für die Berechnung der Steuer und der abziehbaren Vorsteuern massgebenden Tatsachen leicht und zuverlässig ermitteln lassen. Die ESTV kann hierüber nähere Bestimmungen aufstellen. Von dieser Befugnis hat sie mit dem Erlass der "Wegleitung 1997 für Mehrwertsteuerpflichtige" vom Frühling 1997 (Wegleitung 1997), gültig ab 1. Januar 1997, Gebrauch gemacht. In der Wegleitung 1997 sind genauere Angaben enthalten, wie eine Buchhaltung auszugestalten ist (Rz. 870 ff.). Alle Geschäftsfälle müssen fortlaufend, chronologisch und lückenlos aufgezeichnet werden (Rz. 874) und alle Eintragungen haben sich auf entsprechende Belege zu stützen, so dass die einzelnen Geschäftsvorfälle von der Eintragung in die Hilfs- und Grundbücher bis zur Steuerabrechnung und bis zum Jahresabschluss sowie umgekehrt leicht und genau verfolgt werden können ("Prüfspur"; vgl. Rz. 879 der Wegleitung 1997). Nach der Rechtsprechung ist der Steuerpflichtige selbst bei geringem Barverkehr zur Führung zumindest eines einfachen ordentlichen Kassabuchs verpflichtet. Er ist zwar mehrwertsteuerrechtlich nicht gehalten, kaufmännische Bücher im Sinne des Handelsrechts zu führen; die Bücher müssen die erzielten Umsätze jedoch lückenlos erfassen und die entsprechenden Belege sind aufzuheben (Urteile des Bundesgerichts 2A.693/2006 vom 26. Juli 2007 E. 3.1, 2A.569/2006 vom 28. Februar 2007 E. 3.1; Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-1527/2006 vom 6. März 2008 E. 2.2, A-1406/2006 vom 30. Januar 2008 E. 2.2, A-1531/2006 vom 10. Januar 2008 E. 2.3, A-1397/2006 vom 19. Juli 2007 E. 2.3; Entscheid der SRK vom 24. Oktober 2002,

veröffentlicht in Archiv für Schweizerisches Abgaberecht [ASA] 73 S. 233 E. 2c.aa mit weiteren Hinweisen). Damit befinden sich die mehrwertsteuerlichen Anforderungen an die Aufzeichnungspflicht auch im Einklang mit den bei den direkten Steuern geltenden Regelungen (vgl. auch Rz. 877 der Wegleitung 1997).

Die detaillierte und chronologische Führung eines Kassabuches muss besonders hohen Anforderungen genügen (vgl. dazu auch HANS GERBER, Die Steuerschätzung [Veranlagung nach Ermessen], in Steuer Revue [StR] 1980 S. 306). Soll also ein Kassabuch für die Richtigkeit des erfassten Bargeldverkehrs Beweis erbringen, ist zu verlangen, dass in diesem die Bareinnahmen und -ausgaben fortlaufend, lückenlos und zeitnah aufgezeichnet werden und durch Kassenstürze regelmässig – in bargeldintensiven Betrieben täglich – kontrolliert werden. Nur auf diese Weise ist gewährleistet, dass die erfassten Bareinnahmen vollständig sind, das heisst den effektiven Bareinnahmen entsprechen (vgl. Urteile des Bundesgerichts 2A.693/2006 vom 26. Juli 2007 E. 3.1, 2A.657/2005 vom 9. Juni 2006 E. 3; Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-1527/2006 vom 6. März 2008 E. 2.2, A-1406/2006 vom 30. Januar 2008 E. 2.2, A-1454/2006 vom 26. September 2007 E. 2.3 mit weiteren Hinweisen).

2.3 Liegen keine oder nur unvollständige Aufzeichnungen vor, oder stimmen die ausgewiesenen Ergebnisse mit dem wirklichen Sachverhalt offensichtlich nicht überein, so nimmt die ESTV nach Art. 48 MWSTV eine Schätzung nach pflichtgemässem Ermessen vor. Eine Ermessenstaxation ist somit immer dann nötig, wenn eine steuerpflichtige Person ihren Obliegenheiten zur Mitwirkung nicht ordnungsgemäss nachkommt und entweder überhaupt keine, oder aber unvollständige oder ungenügende Aufzeichnungen führt (DIETER METZGER, Kurzkommentar zum Mehrwertsteuergesetz, Bern 2000, S. 190 Rz. 1). Die Ermessenseinschätzung ist deshalb auch logische Folge von Art. 50 MWSTV, der die ESTV beauftragt, die Erfüllung der den Steuerpflichtigen obliegenden Pflichten zu überprüfen (PASCAL MOLLARD, TVA et taxation par estimation, veröffentlicht in ASA 69 S. 519).

3.

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

MWSTV 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 (Urteil des Bundesgerichts 2A.437/2005 vom 3. Mai 2006 E. 3.1; Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-1531/2006 vom 10. Januar 2008 E. 2.4, A-1397/2006 vom 19. Juli 2007 E. 2.4; Entscheid der SRK vom 24. Oktober 2002, veröffentlicht in ASA 73 S. 233 E. 2c.aa). Zweitens kann selbst eine formell einwandfreie Buchführung die Durchführung einer Schätzung erfordern, wenn die ausgewiesenen Ergebnisse mit dem wirklichen Sachverhalt offensichtlich nicht übereinstimmen. Dies ist nach der Rechtsprechung der Fall, wenn die in den Büchern enthaltenen Geschäftsergebnisse von den von der Steuerverwaltung erhobenen branchenspezifischen Erfahrungszahlen wesentlich abweichen, vorausgesetzt der Steuerpflichtige ist nicht in der Lage, allfällige besondere Umstände, auf Grund welcher diese Abweichung erklärt werden kann, nachzuweisen oder zumindest glaubhaft zu machen (Urteile des Bundesverwaltunsgerichts A-1406/2006 vom 30. Januar 2008 E. 2.3, A-5712/2007 vom 17. Januar 2008 E. 2.6; Entscheid der SRK vom 3. Dezember 2003, veröffentlicht in Verwaltungspraxis der Bundesbehörden [VPB] 68.73 E. 2b mit weiteren Hinweisen). 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; Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-1527/2006 vom 6. März 2008 E. 2.4, A-1531/2006 vom 10. Januar 2008 E. 2.4, A-1454/2006 vom 26. September 2007 E. 2.5).

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

4.

4.1 Die ESTV hat die Schätzung nach pflichtgemässem Ermessen vorzunehmen, d.h. diejenige Schätzungsmethode zu wählen, die den individuellen Verhältnissen im Betrieb der Steuerpflichtigen soweit als möglich Rechnung trägt, auf plausiblen Angaben beruht und deren Ergebnis der wirklichen Situation möglichst nahe kommt (Urteile des Bundesgerichts 2C_426/2007 vom 22. November 2007 E. 3.2, 2A.253/2005 vom 3. Februar 2006 E. 4.1, vom 29. August 1991, veröffentlicht in ASA 61 S. 819 E. 3a, vom 4. Mai 1983, veröffentlicht in ASA 52 S. 238 E. 4). Die Ermessensveranlagung hat somit zum Ziel, den tatsächlichen Gegebenheiten möglichst gerecht zu werden. Es haftet ihr deshalb eine gewisse Unsicherheit an, die der Steuerpflichtige aufgrund seiner Pflichtverletzung jedoch selber zu vertreten hat (Urteil des Bundesgerichts 2A.437/2005 vom 3. Mai 2006 E. 3.2; Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-1526/2006 vom 28. Januar 2008 E. 3.3 und 3.4, A-1531/2006 vom 10. Januar 2008 E. 2.5.1, A-1393/2006 vom 10. Dezember 2007 E. 3.2.2 mit Hinweisen). Ein pflichtgemässes Ermessen schliesst aber auch ein, dass die ESTV in zumutbarem Rahmen Auskünfte, Nachweise und Belege bei Dritten einholt (METZGER, a.a.O., S. 190 Rz. 3). Im Weiteren ist dem Steuerpflichtigen Gelegenheit zur Stellungnahme zu geben und Akteneinsicht zu gewähren (vgl. Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-5738/2007 vom 17. Januar 2008 E. 3.1).

4.2 In Betracht fallen einerseits Schätzungsmethoden, die auf eine Ergänzung oder Rekonstruktion der ungenügenden Buchhaltung hinauslaufen, andererseits Umsatzschätzungen aufgrund unbestrittener Teil-Rechnungsergebnisse in Verbindung mit Erfahrungssätzen (Urteile des Bundesverwaltungsgericht A-1454/2006 vom 26. September 2007 E. 2.6.1, A-1398/2006 vom 19. Juli 2007 E. 2.4 mit Hinweisen; vgl. auch MOLLARD, a.a.O., in: ASA 69 S. 526 ff.). Bei der Anwendung von Erfahrungszahlen ist allerdings deren Streubreite zu beachten, wenn eine den individuellen Verhältnissen gerecht werdende Schätzung erfolgen soll (Urteile des Bundesgerichts vom 4. Mai 1983, veröffentlicht in ASA 52 S. 234 E. 4, vom 31. März 1983, veröffentlicht in ASA 50 S. 669 E. 2). Die brauchbaren Teile der Buchhaltung und allenfalls vorhandene Belege sind soweit als möglich bei der Schätzung mitzuberücksichtigen. Sie können durchaus als Basiswerte der Ermessenstaxation fungieren (Urteile des Bundes-

verwaltungsgerichts A-1527/2006 vom 6. März 2008 E. 2.3, A-1406/2006 vom 30. Januar 2008 E. 2.3; GERBER, a.a.O., S. 307).

4.3 Im Rahmen einer Ermessenstaxation ist es nach der Rechtsprechung des Bundesgerichts zulässig, dass die ESTV eine Prüfung der Verhältnisse während eines Teils der Kontrollperiode vornimmt und in der Folge das Ergebnis auf den gesamten kontrollierten Zeitraum umlegt bzw. hochrechnet, vorausgesetzt die massgebenden Verhältnisse im eingehend kontrollierten Zeitabschnitt sind ähnlich wie in der gesamten Kontrollperiode (Urteile des Bundesgerichts 2A.437/2005 vom 3. Mai 2006 E. 4.3.2, 2A.148/2000 vom 1. November 2000 E. 5b; Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-1406/2006 vom 30. Januar 2008 E. 2.3; Entscheide der SRK vom 18. Januar 2005 [SRK 2003-026] E. 2d, vom 12. August 2002 [SRK 2001-100] E. 2b/bb). Die Umlage des Referenzjahres auf die übrigen Jahre der Kontrollperiode darf allerdings nicht unbesehen geschehen. Da es sich um eine schätzungsweise Ermittlung der nicht ausgewiesenen Umsätze handelt, ist die ESTV zwar nicht verpflichtet, in den anderen Zeitabschnitten Erhebungen mit dem gleichen Aufwand zu betreiben. Es bedarf jedoch gewichtiger Anhaltspunkte dafür, dass in den anderen Kalenderjahren dieselben Verhältnisse vorgeherrscht haben wie im Basisjahr (Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-1531/2006 vom 10. Januar 2008 E. 2.5.1; Entscheid der SRK vom 10. Juli 1997 [SRK 86/96] E. 3 mit Hinweisen).

4.4 Der ESTV obliegt bloss, den pflichtwidrig nicht oder falsch deklarierten Umsatz des Steuerpflichtigen zu ermitteln. Die Geltendmachung der eventuell angefallenen Vorsteuern ist demgegenüber ein Recht des Steuerpflichtigen; ihm ist es anheim gestellt, ob er davon Gebrauch machen will. Es ist nicht die Aufgabe der ESTV, ein Recht, das dem Steuerpflichtigen zusteht, für diesen auszuüben. Da es sich bei den Vorsteuern um steuermindernde Tatsachen handelt, obliegt der formgerechte Beweis für deren Vorliegen dem Steuerpflichtigen (BLUMENSTEIN/LOCHER, a.a.O., S. 379). Abzüge dürfen deshalb grundsätzlich nie geschätzt werden (Urteil des Bundesgerichts 2A.558/2005 vom 8. Mai 2006 E. 2.3; Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-1353/2006 vom 7. April 2008 E. 3.1, A-1374/2006 vom 21. Januar 2008 E. 3.2, A-1553/2006 vom 26. September 2007 E. 3.1, A-1535/2006 vom 14. März 2007 E. 2.5.3 und 2.5.4). Hingegen ist eine Umlage (vgl. E. 4.3) mangelhafter Vorsteuerbelege möglich (Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-3069/2007 vom 29. Januar 2008 E. 3.1;

Entscheid der SRK vom 12. Mai 2005 [SRK 2003-167] E. 4b/bb/ccc und 5b/aa). Werden die Abzüge vom Steuerpflichtigen jedoch nicht deklariert bzw. auf Aufforderung hin nicht nachgewiesen, sind sie vollumfänglich zu verweigern, ohne dass eine Schätzung Platz greifen würde. Es bleibt aber darauf hinzuweisen, dass es dem Steuerpflichtigen unbenommen ist, sogar noch im Rahmen einer Beschwerde gegen eine Schätzung mittels Belegen den Nachweis für angefallene Vorsteuern zu erbringen (Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-3069/2007 vom 29. Januar 2008 E. 3.1, A-1535/2006 vom 14. März 2007 E. 2.5.4; Entscheide der SRK vom 10. Oktober 2005 [SRK 2003-186] E. 4f, vom 12. Mai 2005 [SRK 2003-167] E. 4b/bb, vom 9. Januar 2001 [SRK 1999-066] E. 2c). Ohne Bedeutung ist die Frage der Schätzung von Vorsteuern bei jenen Steuerpflichtigen, welche nach Saldosteuersätzen abrechnen, denn hier hat die ESTV den Ausgangsumsatz zu schätzen und die Steuer sodann mittels dem branchenkonformen Saldosteuersatz, der die Vorsteuer pauschal berücksichtigt, zu berechnen (Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-1535/2006 vom 14. März 2007 E. 2.5.3; zum Ganzen: Entscheid der SRK vom 15. Oktober 1999, veröffentlicht in VPB 64.47 E. 5b).

5.

5.1 Das Bundesverwaltungsgericht auferlegt sich bei der Überprüfung von zulässigerweise erfolgten Ermessensveranlagungen eine gewisse Zurückhaltung und führt so die gefestigte diesbezügliche Rechtsprechung der SRK weiter. Diese Praxis wurde am 22. November 2007 höchstrichterlich bestätigt (Urteil des Bundesgerichts 2C_426/2007 vom 22. November 2007 E. 4.3). Ob indessen die Voraussetzungen für die Vornahme einer Ermessensveranlagung gegeben sind, überprüft das Bundesverwaltungsgericht uneingeschränkt (Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-1406/2006 vom 30. Januar 2008 E. 1.3, A-1516/2006 vom 5. Dezember 2007 E. 1.2, A-1454/2006 vom 26. September 2007 E. 2.1; Entscheide der SRK vom 10. Mai 2005 [SRK 2004-023] E. 1b, vom 24. Oktober 2005, veröffentlicht in VPB 70.41 E. 2d/cc mit weiteren Hinweisen).

5.2 Sind die Voraussetzungen einer Ermessenstaxation erfüllt, obliegt es dem Steuerpflichtigen, den Beweis für die Unrichtigkeit der Schätzung zu erbringen. Aufgrund der Zurückhaltung bei der Überprüfung der zulässigerweise erfolgten Ermessensveranlagung (E. 5.1) nimmt das Bundesverwaltungsgericht erst dann eine Korrektur

der erstinstanzlichen Schätzung vor, wenn der Mehrwert-steuerpflichtige den Nachweis dafür erbringt, dass der Vorinstanz bei der Schätzung erhebliche und offensichtliche Ermessensfehler unterlaufen sind (Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-1527/2006 vom 6. März 2008 E. 2.4, A-1406/2006 vom 30. Januar 2008 E. 2.4, A-1531/2006 vom 10. Januar 2008 E. 2.5.2, A-1429/2006 vom 29. August 2007 E. 2.4, A-1397/2006 vom 19. Juli 2007 E. 2.5.2; Entscheide der SRK vom 24. Oktober 2005, veröffentlicht in VPB 70.41 E. 2d/bb, vom 16. Juni 2005 [SRK 2003-114] E. 2d, bestätigt durch das Urteil des Bundesgerichts 2A.437/2005 vom 3. Mai 2006).

6.

6.1 Der für das Warenumsatzsteuerrecht entwickelte Grundsatz der Einheit der Unternehmung gilt nach konstanter Rechtsprechung auch im Mehrwertsteuerrecht. Er leitet sich hier aus dem Tatbestands-merkmal der Selbständigkeit gemäss Art. 17 Abs. 1 MWSTV ab. Nach dem Grundsatz der Einheit des Unternehmens bezieht sich die Steuerpflicht auf sämtliche Umsätze und Betriebszweige des Unternehmens, gleichgültig, ob die Betriebe eigene Firmennamen tragen, für sich allein Buch führen, einander Rechnung stellen etc. Nach diesem Grundsatz sind die Umsätze des gesamten Unternehmens zusammenzurechnen; ausgenommen sind nur diejenigen aus Tätigkeiten, die der privaten (oder hoheitlichen) Sphäre des Unternehmers zugehören. Besteht ein Unternehmen aus zwei oder mehreren Einzelbetrieben, sind die Einnahmen (nach Höhe und Zusammensetzung) aus allen diesen Betrieben insgesamt zu berücksichtigen (Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-1351/2006 vom 29. Oktober 2007 E. 3.2, A-1428/2006 vom 29. August 2007 E. 2.5, A-1382/2006 vom 19. Juli 2007 E. 2.3 und E. 3.4.1; Entscheide der SRK vom 5. September 2005, veröffentlicht in VPB 70.8 E. 2c, 4a, vom 10. August 2005 [SRK 2004-033] E. 2c/aa, vom 23. April 2003, veröffentlicht in VPB 67.123 E. 3b).

6.2 Der Grundsatz der Einheit des Unternehmens ist auch anwendbar auf Gesellschaften, die zwar zivilrechtlich selbständig sind, wirtschaftlich jedoch eine Unternehmenseinheit bilden. Er führt hier dazu, dass die betreffenden Gesellschaften ihre Umsätze gesamthaft als ein Steuersubjekt und folglich unter einer MWST-Nummer zu versteuern haben (Urteile des Bundesgerichts 2A.75/2002 vom

9. August 2002 E. 3.1, 2A.222/2002 vom 4. September 2002 E. 3.1; Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-1520/2006 vom 29. August 2007 E. 4.2.2). Ob zivilrechtlich selbständige Gesellschaften wirtschaftlich eine Unternehmenseinheit bilden, muss aufgrund der Gesamtheit der Umstände anhand von Indizien beurteilt werden. Für eine wirtschaftliche Unternehmenseinheit der Gesellschaften sprechen insbesondere die fehlende räumliche und organisatorische sowie führungsmässige Trennung der Betriebe, gemeinsame Ladenkassen, Telefon- bzw. Faxnummern oder Geschäftspapiere (Urteile des Bundesgerichts 2A.75/2002 vom 9. August 2002 E. 3.2, 2A.222/2002 vom 4. September 2002 E. 3.2; Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-1474/2006 vom 28. Januar 2008 E. 2.4.2).

7.

Im vorliegenden Fall legte die Beschwerdeführerin gemäss Ausführungen der ESTV im Kontrollbericht und im Einspracheentscheid anlässlich der Kontrolle mit Ausnahme von ungeordneten Kreditorenfakturen keine Unterlagen vor. Insbesondere habe sie kein Kassabuch vorweisen können. Die Beschwerdeführerin bestreitet nicht, dass sie in ihrem Unternehmen kein ordnungsgemässes Kassabuch geführt hat, in dem die Bareinnahmen und Barausgaben chronologisch und zeitgerecht aufgezeichnet werden. Bei einem Hotel/Restaurant, d.h. bei einem bargeldintensiven Betrieb, wäre dies aber zwingend erforderlich gewesen. Die Buchführung ist somit bereits aus diesem Grund schwer mangelhaft und eine Ermessenseinschätzung nach der bundesgerichtlichen Rechtsprechung gerechtfertigt (E. 2.2). Hinzu kommt, dass die Marge des Betriebes gemäss den vorhandenen Geschäftsabschlüssen nicht den Erfahrungszahlen der ESTV entsprach sowie Differenzen bestanden zwischen den MWST-Deklarationen und den verbuchten Umsätzen. Die Voraussetzungen für eine Ermessenstaxation waren somit zweifellos gegeben. Die ESTV war somit nicht nur berechtigt, sondern auch verpflichtet, eine Schätzung nach pflichtgemässem Ermessen vorzunehmen (E. 3.2).

8.

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

8.1 Für die Berechnung des Umsatzes des Restaurants nahm die ESTV eine kalkulatorische Ermittlung auf Basis des Warenaufwands gemäss den von der Beschwerdeführerin bei der kantonalen Steuerverwaltung eingereichten Abschlüssen vor. Nach ihren Erfahrungszahlen bei Hotels ohne Stern wie auch bei kleinen Hotels mit oder ohne Stern ging die ESTV von einem durchschnittlichen Warenaufwand von 33% des Umsatzes (Bruttogewinnmarge von 67%) aus. Diese Berechnung ergab im Geschäftsjahr 1999/2000 einen Umsatz von Fr. 236'996.-- bzw. nicht verbuchte Umsätze von Fr. 47'226.-- und für das 2. Halbjahr 2000 einen Umsatz von Fr. 114'444.-- (½ von Fr. 228'888.--) bzw. nicht verbuchte Umsätze von Fr. 23'321.-- (½ von Fr. 46'642.--). Da keine Angaben zum ersten Halbjahr 1999 vorhanden gewesen seien, ging die ESTV für dieses Halbjahr pauschal von Fr. 23'000.-- nicht verbuchten Umsätzen aus. Es kann somit festgehalten werden, dass die von der ESTV vorgenommene kalkulatorische Umsatzermittlung sich auf Teilergebnisse der Buchhaltung stützt und eine branchenspezifische Bruttogewinnmarge anwendet. Dieses Vorgehen ist nicht zu beanstanden. Im Weiteren bringt die Beschwerdeführerin keine stichhaltigen Einwände dagegen vor. Ihr Argument, es gebe weder nicht deklarierte, noch unverbuchte Umsätze (ihre Buchhaltung sei von Treuhandfirmen geführt worden), stellt eine blosse Behauptung dar. Eine detaillierte Begründung sowie den erforderlichen Nachweis dafür, dass der ESTV grössere und offensichtliche Fehler bei der Schätzung unterlaufen sind (E. 5.2), erbringt sie in keiner Weise. Der Umstand, dass die Geschäftsabschlüsse von Treuhandfirmen erstellt worden sind, stellt keinen Nachweis für deren Richtigkeit dar.

8.2 Aufgrund ihrer Beobachtungen anlässlich der Kontrolle ging die ESTV bei Schätzung des Hotelumsatzes davon aus, dass die Beschwerdeführerin zwei der sieben Zimmer des Hotels X._____ nicht als Hotelzimmer, sondern zu anderen Zwecken (privates Zimmer bzw. Abstellraum) nutzte. Berücksichtigung fand im Weiteren ausschliesslich der Einzelzimmertarif von Fr. 65.--. Zudem ging die ESTV von einer maximal möglichen Auslastung von 48 Wochen zu 5 Nächten aus und legte ihrer Berechnung schliesslich eine effektive Auslastung von 75% zugrunde. Diesen Auslastungsgrad begründete die ESTV mit der Aussage des Nachfolgers der Beschwerdeführerin, dass die Belegung der Hotelzimmer bedingt durch Arbeiter der nahe gelegenen Zuckerfabrik und deutsche Gäste recht gut sei. Aufgrund dieser Annahmen ging die ESTV von einem Jahresumsatz aus

Beherbergung von Fr. 58'500.-- aus. Die Beschwerdeführerin bringt dagegen vor, sie habe die Hotelzimmer vorwiegend an Arbeiter der Zuckerfabrik vermietet, diese hätten aber nur Fr. 350.-- pro Monat für ein Zimmer bezahlt. Der Jahresumsatz aus der Beherbergung habe deshalb höchstens Fr. 18'000.-- betragen. Für ihre Behauptung kann die beweisbelastete Beschwerdeführerin jedoch wiederum keinerlei Beweismittel beibringen. Die Schätzung der ESTV, die die individuellen Verhältnisse so weit als möglich berücksichtigt (E. 4.1), ist folglich nicht zu beanstanden.

8.3

8.3.1 Bei der Ermittlung des Umsatzes der Bar des Hotels X._____ ging die ESTV ebenfalls vom entsprechenden Warenaufwand der Bar gemäss den bei der kantonalen Steuerbehörde eingereichten Abschlüssen aus und berücksichtigte eine branchenspezifische Bruttogewinnmarge von 70%. Dies ergab für das Geschäftsjahr 1999/2000 einen kalkulierten Umsatz von Fr. 75'235.--. Da in diesem Geschäftsjahr ein Umsatz von Fr. 75'934.-- verbucht und auch deklarierte wurde, kam es hier nicht zu einer Berichtigung. Betreffend das 2. Halbjahr 2000 ergab die kalkulatorische Umsatzermittlung jedoch im Vergleich zum verbuchten Umsatz eine Differenz von Fr. 15'559.-- (½ von Fr. 31'117.--). Die Beschwereführerin wendet dagegen ein, dass die Bar des Hotels X._____ nicht durch sie, sondern durch B._____ betrieben worden sei. Dieser rechne ebenfalls mit der Mehrwertsteuer ab. Die ESTV führte in ihrer Vernehmlassung zu diesem Einwand aus, sie anerkenne, dass die fragliche Bar durch den Bruder der Beschwerdeführerin (B._____) betrieben worden sei. Falsch sei jedoch die Behauptung, dass er ebenfalls mit der Mehrwertsteuer abrechne. Dies treffe frühestens ab dem 1. Mai 2003 zu (Eintragung von B._____ im Register der Mehrwertsteuerpflichtigen unter einer separaten MWST-Nummer). Entscheidend sei vorliegend aber, dass der fragliche Barbetrieb Dritten gegenüber nicht deutlich erkennbar als getrenntes Unternehmen aufgetreten sei. Es komme somit der Grundsatz der Einheit des Unternehmens zur Anwendung.

8.3.2 Unbestritten ist, dass die Beschwerdeführerin in der vorliegend relevanten Zeit das Hotel und Restaurant X._____ führte und ihr Bruder die in diesem Hotel befindliche Bar betrieb. Gemäss Feststellung der ESTV trat der Barbetrieb Dritten gegenüber jedoch

nicht deutlich erkennbar als getrenntes Unternehmen auf. Diese Feststellung belegt das Geschäftspapier der Beschwerdeführerin (vgl. Schreiben vom 27. Januar 2003, amtl. Akten Nr. 11). Hotel, Restaurant und Bar treten als eine Einheit mit auch nur einer Telefonnummer auf. Wirtschaftlich betrachtet handelt es sich deshalb beim Hotel und Restaurant sowie dem Barbetrieb um ein Unternehmen. Gemäss dem Grundsatz der Einheit des Unternehmens sind die betreffenden Umsätze somit unter einer Mehrwertsteuer-Nummer gesamthaft zu versteuern (E. 6.2). Die ESTV rechnete die Barumsätze somit zu Recht bei der Beschwerdeführerin auf. Im Weiteren ist die Schätzung aufgrund des Warenaufwands und unter Anwendung einer branchenspezifischen Bruttogewinnmarge nicht zu beanstanden. Die Beschwerdeführerin bringt diesbezüglich auch keine Einwände vor. Die Richtigkeit der Schätzung zeigt im Übrigen insbesondere das Geschäftjahr 1999/2000, bei dem der verbuchte Umsatz sogar etwas höher war als der kalkulatorisch ermittelte.

9.

Dem Gesagten zufolge ist die Beschwerde abzuweisen. Bei diesem Verfahrensausgang sind der Beschwerdeführerin als unterliegender Partei sämtliche Kosten für das Beschwerdeverfahren vor dem Bundesverwaltungsgericht aufzuerlegen (vgl. Art. 63 Abs. 1 VwVG). Die Verfahrenskosten werden mit Fr. 700.-- festgesetzt und der Beschwerdeführerin zur Zahlung auferlegt.

Demnach erkennt das Bundesverwaltungsgericht:

1.
Die Beschwerde wird abgewiesen.

2.
Die Verfahrenskosten von Fr. 700.-- werden der Beschwerdeführerin auferlegt. Sie werden mit dem geleisteten Kostenvorschuss von Fr. 700.-- verrechnet.

3.
Dieses Urteil geht an:

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

Der vorsitzende Richter:	Der Gerichtsschreiber:
Pascal Mollard	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 der Beschwerdeführer in Händen hat, beizulegen (vgl. Art. 42 BGG).

Versand: