Bundesverwaltungsgericht

Tribunal administratif fédéral

Tribunale amministrativo federale

Tribunal administrativ federal

Abteilung I
A-5712/2007
{T 0/2}

Urteil vom 17. Januar 2008

Besetzung

Richter Markus Metz (Vorsitz), Richter Daniel Riedo,
Richterin Claudia Pasqualetto Péquignot,
Gerichtsschreiber Jürg Steiger.

Parteien

A._____ und **B.**_____,
Beschwerdeführer,

gegen

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

Gegenstand

MWST (1. Quartal 1999 bis 2. Quartal 2001;
Umsatzschätzung).

Sachverhalt:

A.
A._____ und B._____ (Steuerpflichtige) übernahmen als einfache Gesellschaft auf den 19. Januar 1998 das Restaurant X._____. Sie meldeten sich am 14. März 1998 als Mehrwertsteuerpflichtige bei der Eidgenössischen Steuerverwaltung (ESTV) an und erhielten die Mehrwertsteuer Nr. (...). Auf den 1. November 1999 übernahmen sie zusätzlich die Führung des Restaurants Y._____ im Tennis Center in (...). Es wurde ihnen am 12. Januar 2000 die Abrechnung nach vereinnahmten Entgelten bewilligt. Auf den 1. Juni 2000 übernahmen A._____ und C._____ das Restaurant X._____ als einfache Gesellschaft, später als Kollektivgesellschaft (Kollektivgesellschaft), und rechneten ab 1. Juli 2001 unter der Mehrwertsteuer Nr. (...) ab. Am 30. Juni 2001 wurden die Steuerpflichtigen aus dem Register der Mehrwertsteuerpflichtigen gelöscht.

B.
Die ESTV führte zwischen dem 21. April und dem 11. Mai 2004 eine Kontrolle bei den Steuerpflichtigen und der Kollektivgesellschaft durch und prüfte die Steuerperioden 1. Quartal 1999 bis 1. Quartal 2003 (Zeit vom 1. Januar 1999 bis 31. März 2003). Die ESTV stellte im Kontrollbericht vom 11. Mai 2004 nach teilweise vollständiger Prüfung fest, dass zwar die Debitoren/Kassarapporte und die Belege der Kreditoren vorhanden waren, aber ein Kassabuch fehlte und die Geschäftsbücher unordentlich geführt und unvollständig waren. Die deklarierten Umsätze stimmten teilweise nicht mit der Buchhaltung überein. Die ESTV legte deshalb die Umsätze basierend auf dem effektiven Materialaufwand gemäss der Buchhaltung mittels Schätzung fest und ging dabei von einem Materialaufwand von 32% aus, was unter Berücksichtigung der vorherrschenden Verhältnisse etwas über den der ESTV zur Verfügung stehenden Erfahrungszahlen von 30% lag. Gestützt darauf sandte die ESTV den Steuerpflichtigen am 10. Mai 2004 die Ergänzungsabrechnung (EA) Nr. 275'831 über einen Betrag von Fr. 32'555.--, zuzüglich Verzugszins von 5% seit dem 31. August 2000, für die Periode vom 1. Januar 1999 bis 31. Dezember 2000, die EA Nr. 275'832 über einen Betrag von Fr. 7'296.--, zuzüglich Verzugszins von 5% seit dem 31. August 2000, für die Periode vom 1. Januar bis 30. Juni 2001 und der Kollektivgesellschaft die EA Nr. 275'833 über einen Betrag von Fr. 12'436.-- für die Periode vom 1. Juli 2001 bis 30. Juni 2002. Wegen festgestellten Umsatzdifferenzen

erhielten die Steuerpflichtigen ebenfalls am 10. Mai 2004 eine Gutschrift (GS) Nr. 275'234 über Fr. 2'777.-- für die Zeit vom 1. Januar bis 30. Juni 2001 und die Kollektivgesellschaft eine GS Nr. 275'235 von Fr. 464.-- für zu Unrecht nachbelasteten Eigenverbrauch. Beim festgestellten Materialaufwand ging die ESTV von einem konstanten Warenlager über alle Jahre aus, da keine Inventare vorgelegt wurden, und sie nahm an, dass im letzten Geschäftsjahr das Warenlager aufgebraucht bzw. an Materiallieferanten zurückgeschoben worden war. Da die Steuerpflichtigen mit den EA nicht einverstanden waren, erliess die ESTV am 5. Juli 2004 zwei formelle Entscheide, in denen sie die Steuerforderungen bestätigte. Dagegen liessen die Steuerpflichtigen am 1. September 2004 Einsprache einreichen mit der Begründung, die Bruttogewinnmarge von 68% sei völlig unrealistisch und entbehre jeglicher Grundlage.

C.

Die ESTV bestätigte indessen im Einspracheentscheid vom 27. Juni 2007 ihre Forderungen vollumfänglich. Sie begründete ihren Entscheid im Wesentlichen damit, die Steuerpflichtigen hätten kein Kassabuch mit taggenauen, chronologischen Aufzeichnungen geführt, es habe weder eine Trennung zwischen der Privatkasse des Geschäftsführers und der Firmenkasse bestanden noch seien regelmässig Abgleiche zwischen dem verbuchten Kassensaldo und dem tatsächlichen Bargeldbestand vorgenommen worden. Die Steuerpflichtigen hätten einen im Vergleich zu den Erfahrungszahlen der ESTV bei ähnlichen Betrieben unüblich tiefen Bruttogewinn aufgewiesen. Die ESTV habe deshalb zu Recht eine Umsatzschätzung vorgenommen. Die Bruttogewinnmarge von 68% liege noch unter den ermittelten Erfahrungszahlen für Restaurantbetriebe. Es sei berücksichtigt worden, dass der Betrieb X._____ zur Hälfte italienische Spezialitäten und zur anderen Hälfte gutbürgerliche, traditionelle Küche angeboten habe. Ebenso sei die tiefere Marge aufgrund des Produkte- und Raumangebots im Betrieb Y._____ (Restaurant in einem Tenniscenter) im Zeitraum November 1999 bis Anfang August 2001 berücksichtigt worden.

D.

Die Steuerpflichtigen (Beschwerdeführer) liessen am 27. August 2007 Beschwerde einreichen mit dem Begehren, der angefochtene Entscheid sei aufzuheben und die Angelegenheit sei zwecks Neufestsetzung der Nachforderung an die ESTV zurückzuweisen,

unter Kosten- und Entschädigungsfolge zu Lasten der ESTV. Die Beschwerdeführer rügten, es sei ihnen das rechtliche Gehör nicht gewährt worden und es liege eine Rechtsverzögerung vor. Es bestehe ausserdem kein Bericht über die Kontrolle der ESTV bzw. sei dieser den Beschwerdeführern nicht zur Stellungnahme vorgelegt worden. Es werde bestritten, dass nicht zwischen der Privatkasse von A._____ und der Firmenkasse unterschieden worden sei. Die für 2002 insignifikante Abweichung rechtfertige keine Korrektur. In Bezug auf Einnahmen, die an Betriebe im gleichen Haus durch Abrechnung fakturiert würden, stelle sich die Frage des ungenügenden Ertrags nicht. Auch bezüglich des Betriebs Y._____ sei die tiefere Marge zu berücksichtigen. Ebensowenig sei die durch die Beschwerdeführer gewählte günstig kalkulierte Preisstruktur berücksichtigt worden. Unbeachtet seien schliesslich der Umsatzrückgang, die Aufgabe der Geschäftstätigkeit im Jahr 2001, die persönlichen Rahmenbedingungen durch mangelnde Erfahrung der Beschwerdeführer und die betrieblichen Rahmenbedingungen geblieben. Die Erfahrungszahl von 32% (Warenaufwand) werde nicht in Frage gestellt, könne aber nur unter normalen Umständen herangezogen werden, was hier nicht der Fall sei. Die Beschwerdeführer beantragten die Erstellung eines Gutachtens zur Frage ihrer Umsatz- und Preisstruktur.

E.

Die ESTV beantragte in ihrer Vernehmlassung vom 19. Oktober 2007, die Beschwerde abzuweisen. Das rechtliche Gehör sei den Beschwerdeführern gewährt worden. Sie hätten nie ein Gesuch um Einsichtnahme in den Kontrollbericht gestellt und die Verfahrensdauer von nicht ganz drei Jahren sei noch als angemessen zu betrachten. Insbesondere wies die ESTV darauf hin, dass beim Umsatzanteil von Fr. 32'000.-- (5% des Gesamtumsatzes) im Jahr 1999 im Betrieb Y._____ die angenommene tiefere Marge nicht ins Gewicht falle. Die per Abrechnung getätigten Verkäufe an das Hotel X._____ hätten sich lediglich auf 4 bis 9% des jeweiligen Jahresumsatzes belaufen. Die diesbezüglichen Lieferungen seien zu marktüblichen Preisen erfolgt. Bezüglich der festgestellten, unüblich tiefen Bruttogewinne hätten die Beschwerdeführer trotz Aufforderung keine Begründung geliefert. Die im Beschwerdeverfahren beige-brachten Mittagsmenuekarten könnten den diesbezüglichen Beweis auch nicht liefern, insbesondere liessen sie gar keinen Schluss auf die ordentliche Speise- und Getränkekarte am Abend und an den Wochenenden zu. Würden ausserdem zur Berechnung der

Preisstruktur – entsprechend der Methode der Beschwerdeführer – neben Bier und Kaffee auch Wein, Spirituosen und Mineralwasser berücksichtigt, ergebe sich nicht ein kohärentes Bild. Die Preise für Wein, Spirituosen und Mineralwasser lägen auf hohem Niveau. Die starken Schwankungen würden ausserdem den Schluss nahelegen, dass nicht alle Verkäufe über die Kassa(streifen) abgerechnet bzw. erfasst worden seien. Die als Vergleichsgrössen eingereichten übrigen Mittagsmenuekarten und Kassastreifen entstammten Betrieben, die mit demjenigen der Beschwerdeführer nicht direkt vergleichbar seien. Der aus dem Materialaufwand hochgerechnete Umsatz gemäss Erfahrungszahlen berücksichtige einen Umsatzrückgang automatisch. Gleiches gelte für die persönlichen wie auch betrieblichen Rahmenbedingungen.

F.
Auf Begehren des Bundesverwaltungsgerichts reichte die ESTV am 10. Dezember 2007 weitere Akten des Verfahrens ein, die den Beschwerdeführern zur Einsicht zugestellt wurden, worauf die Beschwerdeführer mit der Eingabe vom 4. Januar 2008 geltend machten, immer noch nicht im Besitze sämtlicher Akten zu sein.

G.
Weitere entscheidrelevante Begründungen der Parteien werden im Rahmen der Erwägungen des Bundesverwaltungsgerichts aufgenommen.

Das Bundesverwaltungsgericht zieht in Erwägung:

1.

1.1 Das Bundesverwaltungsgericht ist nach Art. 53 Abs. 2 des Bundesgesetzes vom 17. Juni 2005 über das Bundesverwaltungsgericht (VGG, SR 173.32) zur Entscheidung in der vorliegenden Streitsache zuständig. Die Beschwerde vom 27. August 2007 gegen den Einspracheentscheid der ESTV vom 27. Juni 2007 wurde frist- und formgerecht eingereicht. Die Beschwerdeführer sind nach Art. 48 Abs. 1 Bst. b des Bundesgesetzes vom 20. Dezember 1968 über das Verwaltungsverfahren (VwVG, SR 172.021) zur Beschwerde legitimiert. Der von den Beschwerdeführern gestützt auf Art. 63 Abs. 4 VwVG einverlangte Kostenvorschuss von Fr. 2'000.-- ist fristgerecht bezahlt worden. Auf die Beschwerde ist mithin einzutreten.

1.2 Das Bundesverwaltungsgericht kann den angefochtenen Einspracheentscheid grundsätzlich in vollem Umfang überprüfen. Die Beschwerdeführer können 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; 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.). Das Bundesverwaltungsgericht klärt den Sachverhalt von Amtes wegen (MOSER, a.a.O., Rz. 2.72).

1.3 Nach Art. 2 Abs. 1 VwVG findet u.a. Art. 12 VwVG im Steuerverfahren keine Anwendung; der Beweis durch Gutachten ist deshalb nach Art. 12 Bst. e VwVG grundsätzlich ausgeschlossen, soweit nicht die allgemeinen Verfahrensgarantien betreffend das rechtliche Gehör nach Art. 29 Abs. 2 der Bundesverfassung der Schweizerischen Eidgenossenschaft vom 18. April 1999 (BV, SR 101) zur Anwendung gelangen (Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-1386/2006 vom 3. April 2007 E.1.3.2). Falls eine antizipierte Beweiswürdigung ergibt, dass die angebotenen Beweise unerheblich sind oder sich der Sachverhalt auch sonst genügend ermitteln lässt, darf das Bundesverwaltungsgericht auf angebotene Beweismittel – so auch Gutachten – verzichten (Urteil des Bundesgerichts 2A.110/2000 vom 26. Januar 2001 E. 3b und c; MOSER, a.a.O., Rz. 3.68 ff.). So liegt es im pflichtgemässen Ermessen der Beschwerdeinstanz darüber zu befinden, mit welchen Mitteln der Sachverhalt abzuklären ist und insbesondere, ob im Einzelfall ein Gutachten oder eine Zeugeneinvernahme neue Tatsachen beweisen könnte. Dies gilt speziell dann, wenn die Fakten bereits aus den Akten genügend ersichtlich sind und eine Zeugenbefragung keine von den Akten abweichenden Entscheidungsgrundlagen ergeben würden (zum Ganzen: Entscheide der Eidgenössischen Steuerrekurskommission [SRK] vom 6. April 2000, veröffentlicht in Verwaltungspraxis der Bundesbehörden [VPB] 64.111 E. 5b, vom 27. Juli 2004, veröffentlicht in VPB 69.7 E. 4b; Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-1386/2006 vom 3. April 2007 E. 1.3.4; vgl. auch MOSER, a.a.O., Rz. 3.66 ff.).

1.4 Am 1. Januar 2001 ist das Bundesgesetz vom 2. September 1999 über die Mehrwertsteuer (MWSTG, SR 641.20) in Kraft getreten. Soweit Sachverhalte vor dem 1. Januar 2001 zu beurteilen sind, findet je-

doch die Verordnung vom 22. Juni 1994 über die Mehrwertsteuer (MWSTV, AS 1994 1464) Anwendung (Art. 93 Abs. 1 MWSTG).

2.

2.1 Der Steuer unterliegen nach Art. 4 Bst. a und b MWSTV bzw. Art. 5 Bst. a und b MWSTG die im Inland gegen Entgelt erbrachten Lieferungen von Gegenständen und Dienstleistungen sowie der Eigenverbrauch (Art. 4 Bst. c MWSTV, Art. 5 Bst. c MWSTG). Eine Lieferung liegt vor, wenn die Befähigung verschafft wird, im eigenen Namen über einen Gegenstand wirtschaftlich zu verfügen (Art. 5 Abs. 1 MWSTV, Art. 6 Abs. 1 MWSTG). Als Dienstleistung gilt nach Art. 6 Abs. 1 MWSTV bzw. Art. 5 Abs. 1 MWSTG jede Leistung, die keine Lieferung eines Gegenstandes ist.

2.2 Steuerpflichtig ist, wer eine mit der Erzielung von Einnahmen verbundene gewerbliche oder berufliche Tätigkeit selbständig ausübt, selbst wenn die Gewinnabsicht fehlt, sofern seine Lieferungen, Dienstleistungen und sein Eigenverbrauch im Inland jährlich gesamthaft Fr. 75'000.-- übersteigen (Art. 17 Abs. 1 MWSTV, Art. 21 Abs. 1 MWSTG). Von der Steuerpflicht sind nach Art. 19 Abs. 1 Bst. a MWSTV bzw. Art. 25 Abs. 1 Bst. a MWSTG Unternehmer ausgenommen, deren Jahresumsatz höchstens Fr. 250'000.-- erreicht, sofern die nach Abzug der Vorsteuer verbleibende Steuer regelmässig nicht mehr als Fr. 4'000.-- im Jahr betragen würde. Die Steuerpflicht beginnt nach Ablauf des Kalenderjahres, in dem der massgebende Umsatz erzielt worden ist (Art. 21 Abs. 1 MWSTV, Art. 28 Abs. 1 MWSTG).

2.3 Die Steuer wird vom Entgelt berechnet (Art. 26 Abs. 1 MWSTV, Art. 33 Abs. 1 MWSTG). Zum Entgelt gehört alles, was der Empfänger als Gegenleistung für die Lieferung oder Dienstleistung aufwendet (Art. 26 Abs. 2 MWSTV, Art. 33 Abs. 2 MWSTG).

2.4 Die Veranlagung und Entrichtung der Mehrwertsteuer erfolgt nach dem Selbstveranlagungsprinzip (Art. 37 f. MWSTV, Art. 46 MWSTG; vgl. ERNST BLUMENSTEIN/PETER LOCHER, System des schweizerischen Steuerrechts, 6. Aufl., Zürich 2002, S. 421 ff.). Dies bedeutet, dass der Steuerpflichtige selbst und unaufgefordert über seine Umsätze und Vorsteuern abzurechnen und innerhalb von 60 Tagen nach Ablauf der Abrechnungsperiode den geschuldeten Mehrwertsteuerbetrag an die ESTV abzuliefern hat. Der Steuerpflichtige hat seine Mehrwert-

steuerforderung selbst festzustellen; er ist allein für die vollständige und richtige Versteuerung seiner steuerbaren Umsätze und für die korrekte Ermittlung der Vorsteuer verantwortlich (Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-1476/2006 und A-1492/2006 vom 26. April 2007, E. 4.2.1; ISABELLE HOMBERGER GUT, in mwst.com, Basel/Genf/München 2000, Art. 46 Rz. 1 ff.; ALOIS CAMENZIND/NIKLAUS HONAUER/KLAUS A. VALLENDER, Handbuch zum Mehrwertsteuergesetz, 2. Aufl., Bern 2003, Rz. 1579 ff.; vgl. Kommentar des Eidgenössischen Finanzdepartements zur Verordnung über die Mehrwertsteuer vom 22. Juni 1994, S. 38). Ein Verstoss des Mehrwertsteuerpflichtigen gegen diesen Grundsatz ist als schwerwiegend anzusehen, da der Steuerpflichtige durch das Missachten dieser Vorschrift die ordnungsgemässe Erhebung der Mehrwertsteuer und damit das Steuersystem als solches gefährdet (Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-1553/2006 vom 26. September 2007 E. 2.4, A-1403/2006 vom 5. Juli 2007 E. 2.2.1).

2.5 Gemäss Art. 47 Abs. 1 MWSTV bzw. Art. 58 Abs. 1 MWSTG hat der Steuerpflichtige seine Geschäftsbücher ordnungsgemäss zu führen und so einzurichten, dass sich aus ihnen die für die Feststellung der Steuerpflicht 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 für Mehrwertsteuerpflichtige (in erster Auflage erschienen im Herbst 1994; im Frühling 1997 für Mehrwertsteuerpflichtige neu herausgegeben [Wegleitung 1997], neu herausgegeben auch im Sommer 2000 als Wegleitung 2001 zur Mehrwertsteuer [Wegleitung 2001]) Gebrauch gemacht. In der Wegleitung 1997 und in der Wegleitung 2001 sind genauere Angaben enthalten, wie eine derartige Buchhaltung auszugestalten ist (Rz. 870 ff. Wegleitung 1997, Rz. 878 ff. Wegleitung 2001). Alle Geschäftsvorfälle müssen fortlaufend, chronologisch und lückenlos aufgezeichnet werden (Rz. 874 der Wegleitung 1997, Rz. 884 Wegleitung 2001) und alle Eintragungen haben sich auf entsprechende Belege zu stützen, so dass die einzelnen Geschäftsvorfälle von der Eintragung in die Hilfs- und Grundbücher bis zur Steuerabrechnung und bis zum Jahresabschluss sowie umgekehrt leicht und genau verfolgt werden können («Prüfspur»; vgl. Rz. 879 der Wegleitung 1997, Rz. 893 f. der Wegleitung 2001).

2.6 Die ESTV ermittelt die Höhe des geschuldeten Mehrwertsteuerbetrags nur dann an Stelle des Steuerpflichtigen, wenn dieser seinen Pflichten nicht nachkommt (vgl. ALOIS CAMENZIND/NIKLAUS HONAUER, Handbuch zur neuen Mehrwertsteuer, Bern 1995, S. 267 f. Rz. 994 ff.). Nach Art. 48 MWSTV bzw. 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. Eine Schätzung muss insbesondere auch dann erfolgen, wenn die Verstösse gegen die formellen Buchhaltungsregeln derart gravierend sind, dass sie die materielle Richtigkeit der Buchhaltungsergebnisse in Frage stellen (Entscheid der SRK vom 3. Dezember 2003, veröffentlicht in VPB 68.73 E. 2b; vgl. zum Recht der Warenumsatzsteuer: BGE 105 Ib 182 ff. mit weiteren Hinweisen; Archiv für Schweizerisches Abgaberecht [ASA] 61 S. 819 E. 3a, 61 S. 532 f. E. 2b, 59 S. 563 E. 1). Selbst eine formell einwandfreie Buchführung kann die Durchführung einer Schätzung erfordern, wenn die in den Büchern enthaltenen Geschäftsergebnisse von den Erfahrungszahlen wesentlich abweichen (ASA 58 S. 383 E. 2b, mit weiteren Hinweisen, 42 S. 407 E. 2c, mit Hinweisen, 35 S. 479 E. 2). Dabei hat die Verwaltung diejenige Schätzungsmethode zu wählen, die den individuellen Verhältnissen im Betrieb des Steuerpflichtigen soweit als möglich Rechnung trägt, auf plausiblen Angaben beruht und deren Ergebnis der wirklichen Situation möglichst nahe kommt (Entscheid der SRK vom 5. Januar 2000, veröffentlicht in VPB 64.83 E. 3a; 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 (ASA 63 S. 239, 52 S. 239 E. 4). Dabei obliegt es dem Steuerpflichtigen, den Beweis für die Unrichtigkeit der Schätzung zu erbringen. Erst wenn der Steuerpflichtige den Nachweis dafür erbringt, dass der Vorinstanz bei der Schätzung erhebliche Ermessensfehler unterlaufen sind, nimmt das Bundesverwaltungsgericht – wie früher die SRK – eine Korrektur der vorinstanzlichen Schätzung vor (Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-1553/2006 vom 26. September 2007 E. 2.6, A-1587/2006 vom 14. Mai 2007 E. 2.5; ausführlich zur Praxis der SRK: Entscheide der SRK vom 5. Januar 2000, a.a.O., E. 2 mit zahlreichen Hinweisen, vom 14. Mai 2003, veröffentlicht in VPB 67.122 E. 2 c/cc).

2.7 Der Anspruch auf rechtliches Gehör ist das Recht des Privaten, in einem vor einer Verwaltungs- oder Justizbehörde geführten Verfahren mit ihrem Begehren angehört zu werden, Einblick in die Akten zu erhalten und zu den für die Entscheidung wesentlichen Punkten Stellung nehmen zu können. Der Anspruch auf rechtliches Gehör dient einerseits der Sachaufklärung und stellt andererseits zugleich ein persönlichkeitsbezogenes Mitwirkungsrecht der Parteien dar (HÄFELIN/MÜLLER/UHLMANN, a.a.O., Rz. 1672 f.). Ein verfassungsrechtlicher Anspruch auf mündliche Stellungnahme besteht hingegen nicht (BGE 130 II 428 E. 2.1, 125 I 219 E. 9b; Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-1349/2006 vom 22. Mai 2007 E. 2.9).

2.8 Rechtsverzögerung im Sinn einer Verletzung des Art. 29 Abs. 1 BV ist gegeben, wenn die zuständige Behörde den Entscheid nicht innerhalb der Frist fällt, die nach der Natur der Sache und nach der Gesamtheit der übrigen Umstände noch als angemessen erscheint (BGE 130 I 312 E. 5, BGE 129 V 411 E. 1; HÄFELIN/MÜLLER/UHLMANN, a.a.O. Rz. 1658).

3.
Im vorliegenden Fall machen die Beschwerdeführer geltend, die ESTV habe ihnen in der Sachverhaltsermittlung das rechtliche Gehör dadurch nicht gewährt, dass ihnen der Kontrollbericht vom 11. Mai 2004 nicht unaufgefordert zur Stellungnahme zugestellt worden sei. Die Beschwerdeführer rügen auch eine unrichtige Feststellung des Sachverhalts durch die ESTV. Die von der ESTV zur Umsatzermittlung herangezogene Bruttogewinnmarge von 68% basierend auf dem ausgewiesenen Wareneinkauf entspreche nicht den tatsächlichen Verhältnissen in ihrem Betrieb. Sie stellen jedoch die von der ESTV verwendete Erfahrungszahl von 32% als Anteil des Warenaufwands am gesamten Umsatz nicht grundsätzlich in Frage (Beschwerde S. 15).

3.1 Die Kontrolle durch die ESTV bei den Beschwerdeführern fand am 21. und 22. April sowie am 10. und 11. Mai 2004 im Beisein von C._____ in der Privatwohnung von A._____ statt. C._____ war kaufmännische Leiterin/Gesellschafterin des Betriebs. Sie konnte sich laufend zur Kontrolle der ESTV äussern. Die Beschwerdeführer hatten ausserdem jederzeit Gelegenheit, volle Einsicht in die Akten des Verfahrens zu nehmen. Diese Einsicht wurde ihnen nie verwehrt. Allein aus dem Umstand, dass ihnen der Kontrollbericht vom 11. Mai 2004 nicht unaufgefordert zugestellt worden ist, kann keine Verletzung des

rechtlichen Gehörs abgeleitet werden. Dies gilt insbesondere auch angesichts des umfangreichen Schreibens der ESTV vom 21. April 2004 an A._____ und C._____, mit dem die ESTV die Vorlage zahlreicher Belege einforderte, zu denen sich die Angeschriebenen äussern konnten. Schliesslich enthalten auch die EA Nr. 275'831 und 275'832 detaillierte Aufstellungen und Berechnungen der ESTV, zu denen sich die Beschwerdeführer schon ausserhalb des Einspracheverfahrens, aber dann auch in diesem selbst vor der ESTV ausführlich äussern konnten. Das rechtliche Gehör wurde den Beschwerdeführern mithin in jedem Stadium des Verfahrens gewährt. Es bestehen auch keine Anzeichen dafür, dass die ESTV den Sachverhalt – soweit sie diesen im Licht des Art. 2 Abs. 1 VwVG in Bezug auf steuerbegründende oder steuererhöhende Tatsachen abzuklären hat (Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-1454/2006 vom 26. September 2007 E. 2.5) – nicht ermittelt hätte.

Das Bundesverwaltungsgericht seinerseits basiert seinen Entscheid u.a. auf den Akten der ESTV, die in den beiden Aktenverzeichnissen vom 19. Oktober und 10. Dezember 2007 mit Nr. 1 bis 35 nummeriert sind und die den Beschwerdeführern zur Einsicht überlassen wurden. Der Kontrollbericht umfasst auch die Beilagen und die internen Bemerkungen. Die durch die ESTV abgedeckten internen Notizen über u.a. die Einleitung eines Strafverfahrens und über die Beurteilung des künftigen Steuerausfallrisikos sind im vorliegenden Fall nicht entscheidrelevant und müssen deshalb durch die ESTV auch nicht offengelegt werden (Zwischenverfügung des Bundesverwaltungsgerichts im Verfahren A-1601/2006 vom 25. September 2007).

3.2 Die ESTV hat die Entscheide, die Gegenstand der vorliegenden Beschwerdesache bilden, am 5. Juli 2004 erlassen. Die Beschwerdeführer haben dagegen am 1. September 2004 – unter Ausnützung der Gerichtsferien – Einsprache eingereicht, über die am 27. Juni 2007 entschieden worden ist. Die lange Verfahrensdauer mag für die Beschwerdeführer nicht ganz verständlich sein; allein, eine Rechtsverzögerung ist darin noch nicht zu erblicken, hat doch das Bundesgericht in einem anderen Fall bei einem etwas mehr als zwei Jahre dauernden Verfahren eine Rechtsverzögerung ausdrücklich verneint (Urteil des Bundesgerichts 2A.455/2006 vom 1. März 2007 E. 3.3; vgl. auch Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-1535/2007 vom 26. September 2007 E. 1.7). Ausserdem ist den Beschwerde-

führern durch die Verfahrensdauer ohnehin kein Nachteil erwachsen; jedenfalls führen sie keinen solchen an.

3.3 Die Voraussetzungen für eine Ermessenseinschätzung durch die ESTV lagen zweifellos vor (oben. E. 2.6). Das bestreiten die Beschwerdeführer denn auch zu Recht nicht. Die Beschwerdeführer haben insbesondere kein Kassabuch geführt, obwohl sie im Restaurant X._____ und im Betrieb Y._____ bargeldintensive Betriebe führten. Ein korrektes Verfolgen der Geschäftsvorfälle anhand einer Prüfspur war damit nicht möglich (E. 2.5). Sie erstellten rudimentäre Erfolgsrechnungen und Bilanzen. Hingegen hatte die ESTV in Bezug auf die Systematik der Debitoren/Kassarapporte nichts auszusetzen. Sie prüfte die Kreditoren für die Zeit vom 1. Januar bis 31. März 2002 vollständig und für die übrigen Steuerperioden stichprobenweise, was ebenfalls zu keinen Beanstandungen führte.

Die ESTV berechnete den Umsatz der Beschwerdeführer anhand der vorliegenden Belege über den Warenaufwand. Entgegen ihren verfügbaren Erfahrungszahlen, nahm sie für den Betrieb der Beschwerdeführer nicht eine Bruttogewinnmarge von 70%, sondern nur eine solche von 68% zur Berechnung des relevanten Umsatzes in Anschlag. Die Beschwerdeführer behaupten nicht, dieser Ansatz sei falsch.
Zu den einzelnen Einwendungen der Beschwerdeführer ist das Folgende auszuführen:

3.3.1 Zunächst machen die Beschwerdeführer geltend, die Umsätze bzw. der damit verbundene Warenaufwand aus den Verkäufen an den Hotelbetrieb im gleichen Haus seien bei der Berechnung der Marge ausser acht zu lassen, da sich bei diesen Umsätzen die Frage eines ungenügenden Ertrags von vornherein nicht stelle. Das Gleiche gelte bei der tieferen Marge des Betriebs Y._____.

Es ist für das Bundesverwaltungsgericht unerfindlich, weshalb sich bezüglich des Umsatzes mit dem Hotel im gleichen Haus für die Beschwerdeführer „die Frage ungenügenden Ertrags von vornherein nicht“ stellen soll. Jedenfalls vermag die dazu von den Beschwerdeführern eingelegte Aufstellung (welche entgegen den Behauptungen der Beschwerdeführer keine „Abrechnung“ ist) für den Verkauf eines Kaffees für Fr. 1.-- pro Tasse im März 2002 (ausserhalb des Beurteilungszeitraums) und die „Wochenabrechnung Hotel an

Restaurant 06.05.-12.05.2002“ über einen Halbpensionspreis von Fr. 15.-- (ebenfalls ausserhalb des Beurteilungszeitraums) nicht darauf hinzudeuten, dass die Beschwerdeführer dem Hotelbetrieb niedrigere Preise verrechneten, als dies marktüblich war. Die ESTV hat diesbezüglich im Rahmen ihrer Kontrolle vielmehr marktgerechte Preise festgestellt. Die Beschwerdeführer haben das Gegenteil nicht bewiesen. Es rechtfertigt sich deshalb nicht, die Umsätze mit dem Hotel bei der Festsetzung des Warenaufwands separat zu betrachten; dies gilt auch, weil die Beschwerdeführer den entsprechenden Warenaufwand nicht gesondert erfassten. Eine tiefere Marge im Betrieb Y._____ wirkt sich schon deshalb auf das Ergebnis nicht aus, weil der Umsatz dieses Betriebs im Jahr 1999 lediglich 5% des Gesamtumsatzes ausmachte. Einen Beweis über die tiefere Marge sind die Beschwerdeführer schuldig geblieben.

3.3.2 Die Beschwerdeführer werfen der ESTV weiter vor, ihre günstige Preisstruktur nicht berücksichtigt zu haben. Soweit sie dazu eine Expertise fordern, ist auf Art. 2 Abs. 1 VwVG hinzuweisen, wonach im Steuerverfahren Art. 12 Bst. e VwVG keine Anwendung findet. Auch im Rahmen der Ermittlung des Sachverhalts von Amtes wegen durch das Bundesverwaltungsgericht (E. 1.2) bedarf es keiner Abklärung durch einen externen Gutachter, da der rechtserhebliche Sachverhalt genügend erstellt ist. Schliesslich hätte es den Beschwerdeführern frei gestanden, eine Beurteilung durch einen Gutachter als Parteistandpunkt und geeignete Beweise für ihre Behauptungen einzureichen.

Die von den Beschwerdeführern eingelegten Menuekarten des Restaurant X._____ aus der zweiten Hälfte des Jahres 2000 zeigen Preise zwischen Fr. 11.-- und Fr. 27.50. Es handelt sich dabei offensichtlich um Mittagessen. Die Beschwerdeführer vergleichen diese Preise mit solchen eines ihrer Ansicht nach vergleichbaren Betriebs mit Menuekarten aus der Zeit November 2002 bis März 2003. Danach bewegten sich jene Preise in der Spanne von Fr. 14.50 bis Fr. 26.50. Weitere von den Beschwerdeführern zum Vergleich im Verfahren eingelegte Belege von diversen Betrieben zeigen Menuepreise zwischen Fr. 17.50 und Fr. 24.50 (inklusive Suppe oder Jus). Soweit aus diesen Belegen (ausserhalb des Beurteilungszeitraums) überhaupt ein Vergleich der verschiedenen Betriebe in unterschiedlichen Zeitabschnitten und bezüglich unterschiedlicher Speisen möglich ist, lässt sich daraus nur ableiten, dass die

Beschwerdeführer im Jahr 2000 zwar ein sehr günstiges, einfaches Menu über Mittag angeboten haben (Salat und Teigwaren oder Pizza), sich ihre Preisstruktur im Übrigen aber von den anderen Betrieben nicht wesentlich unterschied. Wie oft sie dieses günstigste Menue verkauft haben, geht allerdings aus den Unterlagen ebensowenig hervor. Keine Belege finden sich über die von den Beschwerdeführern verfolgte Preisstruktur für Essen und Getränke am Abend. Die Beschwerdeführer vermögen deshalb die Schätzung der ESTV insoweit nicht in Frage zu stellen.

Gleiches gilt für die Berechnung der Getränkepreise. Die ESTV hat aufgezeigt, dass allenfalls günstigen Preisen der Beschwerdeführer für Bier und Kaffee höhere Preise für Wein, Mineralwasser und Spirituosen gegenüberstanden, wobei die grossen Preisschwankungen (z.B. zwischen Fr. 8.38 und Fr. 794.25 pro Einheit für Wein) nicht erklärbar sind. Aber auch ein Durchschnittspreis zwischen Fr. 3.09 und Fr. 4.05 für 3dl Bier oder Fr. 3.34 und Fr. 3.55 für eine Tasse Kaffee zeigt keine aussergewöhnlich tiefe Preisstruktur, die zu einem höheren Warenanteil führen müsste, als der von der ESTV berechnete. Die Beschwerdeführer konnten damit keine Beweise für ihre Behauptung vorlegen, sie seien „mindestens ca. 10% billiger als vergleichbare Betriebe“ gewesen.

3.3.3 Schliesslich machen die Beschwerdeführer geltend, die ESTV habe den Umsatzrückgang – der sich im rückläufigen Warenaufwand zeige –, die Aufgabe der Geschäftstätigkeit per 30. Juni 2002, die persönlichen Rahmenbedingungen durch die berufliche Unerfahrenheit der Beschwerdeführer, die betrieblichen Rahmenbedingungen (hoher Mietzins bei ungeeignetem Lokal) und den Umstand nicht berücksichtigt, dass Ware entwendet worden sei. Die Beschwerdeführer sind darauf hinzuweisen, dass sich – mit Ausnahme der behaupteten, nicht quantifizierten Warendiebstähle – alle genannten Faktoren im tatsächlichen Warenaufwand widerspiegeln, wie ihn die ESTV auf Grund der bei den Beschwerdeführern vorhandenen Unterlagen zusammengestellt hat. Der Warenaufwand hängt direkt vom (abnehmenden) Umsatz ab und der Umsatz wiederum hängt von den betrieblichen und persönlichen Rahmenbedingungen ab, die für die Beschwerdeführer herrschten. Es ist deshalb nicht ersichtlich, was die Beschwerdeführer aus dieser Argumentation zu ihren Gunsten ableiten können.

3.3.4 Die ESTV hat damit zusammenfassend die Schätzungsmethode gewählt, die den individuellen Verhältnissen im Betrieb der Beschwerdeführer im Restaurant X._____ und im Betrieb Y._____ soweit als möglich Rechnung trägt, auf plausiblen Angaben beruht und deren Ergebnis der wirklichen Situation möglichst nahe kommt. Sie hat Umsatzschätzungen aufgrund unbestrittener Teil-Rechnungsergebnisse in Verbindung mit – von den Beschwerdeführern nicht bestrittenen – Erfahrungssätzen verwendet (E. 2.6). Die ESTV hat bei ihren Schätzungen dem individuellen Betrieb insbesondere Rechnung getragen, indem sie Korrekturen aufgrund von Angaben von C._____ für Non-Food-Aufwendungen machte und die Personalverpflegung berücksichtigte; sie hat auch das spezielle Angebot im Restaurant X._____ mit Pizzas und traditioneller Küche angemessen in die Schätzung miteinbezogen. Die Beschwerdeführer haben demgegenüber den Beweis für die Unrichtigkeit der Schätzung nicht erbracht (E. 2.6). Das Bundesverwaltungsgericht hat deshalb keinen Anlass, eine Korrektur der Schätzung der ESTV vorzunehmen. Die Beschwerde ist mithin abzuweisen.

4.
Die Verfahrenskosten sind bei diesem Ausgang des Verfahrens den Beschwerdeführern aufzuerlegen (Art. 63 Abs. 1 VwVG). Sie betragen nach Art. 4 des Reglements vom 11. Dezember 2006 über die Kosten und Entschädigungen vor dem Bundesverwaltungsgericht (VGKE, SR 173.320.2) Fr. 2'000.-- und werden mit dem Kostenvorschuss in gleicher Höhe verrechnet. Eine Parteientschädigung wird bei diesem Ausgang des Verfahrens nicht ausgerichtet.

Demnach erkennt das Bundesverwaltungsgericht:

1.
Die Beschwerde wird abgewiesen.

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

3.
Es wird keine Parteientschädigung ausgerichtet.

4.
Dieses Urteil geht an:

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

Der vorsitzende Richter: Der Gerichtsschreiber:

Markus Metz Jürg Steiger

Rechtsmittelbelehrung:

Gegen diesen Entscheid kann innert 30 Tagen nach Eröffnung beim Bundesgericht, 1000 Lausanne 14, Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten geführt werden (Art. 82 ff., 90 ff. und 100 des Bundesgerichtsgesetzes vom 17. Juni 2005 [BGG, SR 173.110]). Die Rechtsschrift ist in einer Amtssprache abzufassen und hat die Begehren, deren Begründung mit Angabe der Beweismittel und die Unterschrift zu enthalten. Der angefochtene Entscheid und die Beweismittel sind, soweit sie die Beschwerdeführer in Händen haben, beizulegen (vgl. Art. 42 BGG).

Versand: