Bundesverwaltungsgericht
Tribunal administratif fédéral
Tribunale amministrativo federale
Tribunal administrativ federal

Abteilung I
A-3678/2007 und A-3680/2007
{T 0/2}

Urteil vom 18. August 2009

Besetzung

Richter Markus Metz (Vorsitz), Richter Michael Beusch, Richter Daniel Riedo,
Gerichtsschreiber Jürg Steiger.

Parteien

A._____,
Beschwerdeführer,

gegen

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

Gegenstand

Mehrwertsteuer, Ermessenseinschätzung (MWSTV, MWSTG; 1. Quartal 1999 bis 3. Quartal 2004).

Sachverhalt:

A.
A._____ betreibt in (...) unter der Bezeichnung (...) ein Restaurant. Er ist seit dem 4. Oktober 1995 im Register der Mehrwertsteuerpflichtigen bei der Eidgenössischen Steuerverwaltung (ESTV) als Steuerpflichtiger eingetragen. Die ESTV führte bei A._____ am 13. Dezember 2004 eine Kontrolle bezüglich der Abrechnungsperioden vom 1. Quartal 1999 bis 3. Quartal 2004 (Zeit vom 1. Januar 1999 bis 30. September 2004) durch.

Am 13. Dezember 2004 forderte die ESTV von A._____ aufgrund der Kontrolle unter anderen mit der Ergänzungsabrechnung (EA) Nr. 280'437 betreffend den Zeitraum vom 1. Januar 1999 bis 31. Dezember 2000 Fr. 12'963.-- nach. Zur Begründung legte sie dar, dass die Buchhaltung mangelhaft sei, da Umsatzrückvergütungen von Lieferanten nicht und der Wareneinkauf nicht vollständig verbucht worden seien. Auf der Basis des Jahres 2001 legte sie den nicht verbuchten Warenaufwand auf die Jahre 1999 und 2000 um und nahm eine kalkulatorische Umsatzermittlung vor, wobei sie davon ausging, dass der Warenaufwand 30% des Umsatzes entspricht. Für das Jahr 1999 resultiere eine Umsatzdifferenz (kalkulatorisch ermittelter minus verbuchter Umsatz) von Fr. 33'366.-- und für das Jahr 2000 eine solche von Fr. 139'485.--. Gleich ging die ESTV mit der EA Nr. 280'438 vom 13. Dezember 2004 für den Zeitraum vom 1. Januar 2001 bis 31. Dezember 2003 vor. Hier führte die kalkulatorische Umsatzermittlung zu Umsatzdifferenzen von Fr. 68'200.-- (Jahr 2001), Fr. 100'722.-- (2002) und Fr. 150'471.-- (2003). Für den Zeitraum vom 1. Januar bis 30. September 2004 schätzte die ESTV aufgrund des durchschnittlichen Fehlbetrags der Jahre 1999-2003 im Verhältnis zum Umsatz gemäss Buchhaltung von 5,72% eine Umsatzdifferenz in der Höhe von Fr. 74'546.--. Mit der EA Nr. 280'438 forderte die ESTV von A._____ schliesslich den Betrag von Fr. 29'939.-- Mehrwertsteuer nach.

B.
Da A._____ die beiden EA bestritt, traf die ESTV am 17. Januar 2005 zwei formelle Entscheide, welche die Nachbelastungen bestätigten. Gegen diese Entscheide erhob A._____ am 15. Februar 2005 Einsprache. In der Folge erliess die ESTV am 26. April 2007 zwei praktisch gleich lautende Einspracheentscheide, in denen sie die

Einsprachen teilweise guthiess. Die ESTV nahm zwar weiterhin eine kalkulatorische Umsatzermittlung vor. Zum Warenaufwand wurde neu aber nur der konkret festgestellte, aber nicht verbuchte Warenaufwand hinzugerechnet. Da die ESTV für das Jahr 1999 keinen unverbuchten Warenaufwand gefunden hatte, verzichtete sie für dieses Jahr auf eine Korrektur. Für die Abrechnungsperioden vom 1. Quartal 1999 bis 4. Quartal 2000 resultierte noch eine Steuernachforderung von Fr. 7'554.-- zuzüglich Verzugszins seit dem 5. August 2000. Für die Abrechnungsperioden vom 1. Quartal 2001 bis 3. Quartal 2004 ergab sich noch eine Nachforderung von Fr. 17'433.-- zuzüglich Verzugszins seit dem 30. Juni 2003. Dabei schätzte die ESTV für die Zeit vom 1. Januar bis 30. September 2004 die Umsatzdifferenz auf Fr. 52'119.-- (aufgrund des durchschnittlichen Fehlbetrags der Jahre 2000-2003 im Verhältnis zum Umsatz gemäss Buchhaltung in der Höhe von 4%).

C.

Gegen die Einspracheentscheide vom 26. April 2007 liess A._____ (nachfolgend Beschwerdeführer) am 29. Mai 2007 Beschwerde an das Bundesverwaltungsgericht einreichen mit dem Begehren, die angefochtenen Einspracheentscheide seien aufzuheben resp. an die ESTV zur erneuten Überprüfung zurückzuweisen. Er machte geltend, die Ermessenseinschätzungen seien zu Unrecht durchgeführt worden und die angewendeten Kennzahlen seien nicht auf seine Verhältnisse anwendbar. Im Wesentlichen liess er anführen, dass sowohl im Verhältnis zum jährlichen Gesamtumsatz als auch zum Warenaufwand die durch die ESTV aufgerechneten unverbuchten Beträge einen unbedeutenden Anteil ausmachten. Der Schluss von nicht verbuchtem Warenaufwand auf nicht verbuchten Umsatz sei willkürlich. Seine Umsatzkennzahlen würden dem von der ESTV verwendeten Rahmen entsprechen. Sein Warenaufwand betrage rund 31%; die Differenz von 1% führe zur bestrittenen Nachforderung.

D.

In der Vernehmlassung vom 19. September 2007 beharrte die ESTV auf ihrer kalkulatorischen Berechnung des Umsatzes mit einer Bruttogewinnmarge von 70% und beantragte die Abweisung der Beschwerden. Entgegen der Auffassung des Beschwerdeführers sei die Buchhaltung infolge gravierender materieller Mängel zurückzuweisen. Im Übrigen schliesse ihre Erfahrungszahl den Eigenverbrauch ein. Werde diese Position nicht berücksichtigt, ändere

sich – aufgrund geänderter Basis – anschliessend die Erfahrungszahl.

Auf die weiteren entscheidrelevanten Begründungen der Verfahrensparteien wird das Bundesverwaltungsgericht im Rahmen seiner Erwägungen zurückkommen.

Das Bundesverwaltungsgericht zieht in Erwägung:

1.

1.1 Das Verfahren vor Bundesverwaltungsgericht richtet sich nach dem Bundesgesetz vom 20. Dezember 1968 über das Verwaltungsverfahren (VwVG, SR 172.021), soweit das Bundesgesetz vom 17. Juni 2005 über das Bundesverwaltungsgericht (Verwaltungsgerichtsgesetz, VGG, SR 173.32) nichts anderes bestimmt (Art. 2 Abs. 4 VwVG; Art. 37 VGG). Das Bundesverwaltungsgericht beurteilt Beschwerden gegen Verfügungen nach Art. 5 VwVG, sofern keine Ausnahme nach Art. 32 VGG gegeben ist (Art. 31 VGG). Eine solche liegt nicht vor. Die ESTV ist zudem als Behörde im Sinn von Art. 33 VGG zu qualifizieren. Das Bundesverwaltungsgericht ist daher für die Beurteilung der vorliegenden Beschwerde sachlich wie funktionell zuständig. Auf die im Übrigen form- und fristgerecht eingereichten Beschwerden ist einzutreten.

1.2 Grundsätzlich bildet jeder vorinstanzliche Entscheid ein selbständiges Anfechtungsobjekt und ist deshalb einzeln anzufechten. Eine Abweichung von diesem Grundsatz in Form der Anfechtung in einem gemeinsamen Verfahren mit einem einzigen Urteil rechtfertigt sich dann, wenn die einzelnen Sachverhalte in einem engen inhaltlichen Zusammenhang stehen und sich in allen Fällen gleiche oder ähnliche Rechtsfragen stellen. Unter den gleichen Voraussetzungen können auch getrennt eingereichte Beschwerden in einem Verfahren vereinigt werden (vgl. BGE 131 V 222 E. 1; Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-1612/2006 vom 9. Juli 2009 E. 1.2, A-7342/2008 und A-7426/2008 vom 5. März 2009 E. 1.3 mit Hinweisen). Ein solches Vorgehen dient der Verfahrensökonomie und liegt im Interesse aller Beteiligten (André Moser/Michael Beusch/Lorenz Kneubühler, Prozessieren vor dem Bundesverwaltungsgericht, Basel 2008, N. 3.17).

Die Voraussetzungen für eine Verfahrensvereinigung sind vorliegend erfüllt, ist doch in beiden Fällen dasselbe Steuersubjekt betroffen, stehen die Sachverhalte in engem inhaltlichen Zusammenhang und stel-

len sich gleiche oder gleichartige Rechtsfragen. Die Verfahren A-3678/2007 und A-3680/2007 sind zu vereinigen.

1.3 Am 1. Januar 2001 sind das Mehrwertsteuergesetz vom 2. September 1999 (MWSTG, SR 641.20) sowie die zugehörige Verordnung vom 29. März 2000 zum Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer (MWSTGV, SR 641.201) in Kraft getreten. Der zu beurteilende Sachverhalt bezieht sich auf die Jahre 1999 bis 2004, so dass auf die vorliegende Beschwerde betreffend den Sachverhalt bis Ende 2000 noch das Recht der Verordnung vom 22. Juni 1994 über die Mehrwertsteuer (MWSTV, AS 1994 1464) und für die restliche Zeit neues Recht anwendbar ist (Art. 93 und 94 MWSTG).

2.

2.1 Die Veranlagung und Entrichtung der Mehrwertsteuer erfolgt nach dem Selbstveranlagungsprinzip (Art. 37 f. MWSTV, Art. 46 f. 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 (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 (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 Verordnung vom 22. Juni 1994 über die Mehrwertsteuer [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-4360/2007 vom 3. Juli 2009 E. 2.1, A-1634/2006 vom 31. März 2009 E. 3.4, A-1527/2006 vom 6. März 2008 E. 2.1, A-1406/2006 vom 30. Januar 2008 E. 2.1 mit weiteren Hinweisen).

2.2 Gemäss Art. 47 Abs. 1 MWSTV bzw. Art. 58 Abs. 1 MWSTG hat der Mehrwertsteuerpflichtige seine Geschäftsbücher ordnungsgemäss zu führen und so einzurichten, dass sich aus ihnen die für die Feststellung der Mehrwertsteuerpflicht sowie für die Berechnung der Steuer und der abziehbaren Vorsteuern massgebenden Tatsachen leicht und zuverlässig ermitteln lassen. Die ESTV kann hierüber nähere Bestimmungen aufstellen. Von dieser Befugnis hat sie mit dem Erlass der "Wegleitung 1997 für Mehrwertsteuerpflichtige" vom Frühling 1997 (Wegleitung 1997) und der "Wegleitung 2001 zur Mehrwertsteuer" vom Sommer 2000 (Wegleitung 2001), gültig ab 1. Januar 2001, Gebrauch gemacht. Darin sind genauere Angaben enthalten, wie eine Buchhaltung auszugestalten ist (Rz. 870 ff. Wegleitung 1997, Rz. 878 ff. Wegleitung 2001). Alle Geschäftsfälle müssen fortlaufend, chronologisch und lückenlos aufgezeichnet werden (Rz. 874 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 Wegleitung 1997, Rz. 890 Wegleitung 2001).

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 bzw. Art. 60 MWSTG 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 logische Folge von Art. 50 MWSTV bzw. Art. 62 MWSTG, der die ESTV beauftragt, die Erfüllung der den Steuerpflichtigen obliegenden Pflichten zu überprüfen (Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-4360/2007 vom 3. Juli 2009 E. 2.3, A-1549/2006 vom 16. Mai 2008 E. 2.3; PASCAL MOLLARD, TVA et taxation par estimation, veröffentlicht in Archiv für Schweizerisches Abgaberecht [ASA] 69 S. 519).

3.

3.1 Zu unterscheiden sind zwei voneinander unabhängige Konstellationen, welche zu einer Ermessenseinschätzung gemäss Art. 48 MWSTV bzw. Art. 60 MWSTG führen. Erstens geht es um diejenige der ungenügenden Aufzeichnung, wobei eine Schätzung insbesondere dann erfolgen muss, wenn die Verstösse gegen die formellen Buchhaltungsregeln derart gravierend sind, dass sie die materielle Richtigkeit der Buchhaltungsergebnisse in Frage stellen (statt vieler: Urteil des Bundesgerichts 2A.437/2005 vom 3. Mai 2006 E. 3.1; Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-4360/2007 vom 3. Juli 2009 E. 3.1, A-1531/2006 vom 10. Januar 2008 E. 2.4). 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 (statt vieler: Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-1406/2006 vom 30. Januar 2008 E. 2.3, A-5712/2007 vom 17. Januar 2008 E. 2.6). Für das Vorliegen der Voraussetzungen zur Vornahme einer Ermessenseinschätzung ist nach den allgemeinen Regeln die ESTV beweisbelastet (Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-4360/2007 vom 3. Juli 2009 E. 3.1, A-1578/2006 vom 2. Oktober 2008 E. 5.3, A-1527/2006 vom 6. März 2008 E. 2.4, A-1531/2006 vom 10. Januar 2008 E. 2.4; BLUMENSTEIN/LOCHER, a.a.O., S. 454).

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: Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-4360/2007 vom 3. Juli 2009 E. 3.2, A-1549/2006 vom 16. Mai 2008 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-4360/2007 vom 3. Juli 2009 E. 4.1, A-1523/2006 vom 10. Dezember 2008 E. 2.3.3, A-1526/2006 vom 28. Januar 2008 E. 3.3 und 3.4, A-1531/2006 vom 10. Januar 2008 E. 2.5.1 mit Hinweisen). Ein pflichtgemässes Ermessen schliesst 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-1549/2006 vom 16. Mai 2008 E. 4.1).

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 Bundesverwaltungsgerichts A-4360/2007 vom 3. Juli 2009 E. 4.2, A-1634/2006 vom 31. März 2009 E. 3.7, A-1578/2006 vom 2. Oktober 2008 E. 4.2,

A-1549/2006 vom 16. Mai 2008 E. 4.2, A-1527/2006 vom 6. März 2008 E. 2.3).

5.
Ob die Voraussetzungen für die Vornahme einer Ermessensveranlagung gegeben sind, überprüft das Bundesverwaltungsgericht uneingeschränkt (Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-4360/2007 vom 3. Juli 2009 E. 5.1, A-1523/2006 vom 10. Dezember 2008 E. 2.2, A-1475/2006 vom 20. November 2008 E. 2.1, A-1406/2006 vom 30. Januar 2008 E. 1.3 mit weiteren Hinweisen). Das Bundesverwaltungsgericht auferlegt sich indessen bei der Überprüfung von zulässigerweise erfolgten Ermessensveranlagungen eine gewisse Zurückhaltung (Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-1596/2006 vom 2. April 2009 E. 2.5.3) und führt so die gefestigte diesbezügliche Rechtsprechung der SRK weiter, die höchstrichterlich bestätigt worden ist (vgl. Urteil des Bundesgerichts 2C_426/2007 vom 22. November 2007 E. 4.3).

6.
6.1 Im vorliegenden Fall schätzte die ESTV zunächst den unverbuchten Warenaufwand des Beschwerdeführers, indem sie seine verbuchten und die unverbuchten Warenbezüge von einigen ausgewählten Lieferanten im Jahr 2001 verglich, woraus sie unverbuchten im Verhältnis zum verbuchten Warenaufwand von 4,03% errechnete (vgl. amtl. Akten Nr. 2). Diesen Anteil von 4,03% unverbuchtem Warenaufwand legte sie auf die Jahre 1999 bis 2003 um. Im Weiteren ging sie bei der vorgenommenen kalkulatorischen Umsatzermittlung von einem Warenaufwand von 30% des Umsatzes aus.

In den Einspracheentscheiden vom 26. April 2007 sah die ESTV jedoch von der dargelegten Umlage des unverbuchten Warenaufwandes ab und legte der kalkulatorischen Umsatzermittlung den tatsächlich bereinigten Warenaufwand zugrunde, d.h. dem verbuchten Warenaufwand wurden nur die in den jeweiligen Jahren tatsächlich festgestellten, unverbuchten Wareneinkäufe hinzugerechnet (wobei die ESTV in den Jahren 1999 und 2003 keinen unverbuchten Warenaufwand festgestellt hatte). Für die kalkulatorische Umsatzermittlung nahm sie wie bis anhin einen Warenaufwand von 30% an.

Der Beschwerdeführer ist der Ansicht, sein Warenaufwand entspreche rund 31% des Umsatzes und hält den angenommenen Warenaufwand der ESTV von 30% für willkürlich und nicht den tatsächlichen

Verhältnissen entsprechend. Er bemängelt aber nicht das Aufaddieren des festgestellten unverbuchten Warenaufwands für die Jahre 2000-2002 durch die ESTV.

6.2

6.2.1 Offensichtlich kam die ESTV im Laufe des Einspracheverfahrens zum Schluss, dass bezüglich der Berechnung des Warenaufwands eine Schätzung angesichts der vorliegenden Geschäftsbücher nicht notwendig war. Sie hiess die Einsprachen deshalb in einem erheblichen Umfang gut und korrigierte den Warenaufwand bloss noch um die konkret festgestellten, unverbuchten Lieferantenrechnungen. Sie hielt indessen daran fest, den Umsatz kalkulatorisch aufgrund ihrer Erfahrungszahlen zu ermitteln, wobei sie davon ausging, dass der Warenaufwand 30% des Umsatzes entspricht.

Die unvollständige Verbuchung von Rechnungen einzelner Lieferanten und damit von Aufwandpositionen stellt zwar einen Verstoss gegen die formellen Buchhaltungsregeln dar, er ist vorliegend aber nicht derart gravierend, dass die materielle Richtigkeit der Buchhaltungsergebnisse generell in Frage zu stellen wäre (E. 2.3, 3.1). Entgegen der Ansicht der ESTV lassen die unverbuchten Lieferantenrechnungen nicht zwingend auf höhere Umsätze schliessen. Ihrem pauschalen Einwand, es widerspreche der allgemeinen Lebenserfahrung, dass Aufwendungen nicht verbucht würden und die daraus resultierenden Umsätze hingegen schon (Vernehmlassung, Ziff. 2.1), kann in dieser Form nicht gefolgt werden. Im Übrigen bestreitet der Beschwerdeführer die Richtigkeit der Aufrechnungen des unverbuchten Warenaufwands nicht.

6.2.2 Zur Prüfung, ob die ESTV zu Recht eine Ermessenseinschätzung des Umsatzes vorgenommen hat, bleibt die Frage zu beantworten, ob die ausgewiesenen Umsätze erheblich von den von der Steuerverwaltung erhobenen branchenspezifischen Erfahrungszahlen abweichen (E. 3.1). Die ESTV geht bei Restaurationsbetrieben wie dem vorliegenden mit hauptsächlich italienischer Küche davon aus, dass der Warenaufwand 30% des Umsatzes entspricht. Unter Berücksichtigung des nachträglich aufgerechneten unverbuchten Warenaufwands ergibt sich beim Beschwerdeführer im Jahr 2000 ein Warenaufwand von 31,81%, im Jahr 2001 ein solcher von 30,76%, im Jahr 2002 30,97% und im Jahr 2003 31,35%, im Durchschnitt der Jahre 2000 bis 2003 ein Warenaufwand von 31,22% des Umsatzes.

Der tatsächlich ausgewiesene Warenaufwand des Beschwerdeführers von durchschnittlich 31,22% liegt nicht derart weit vom erhobenen Branchendurchschnitt von 30% der ESTV, dass eine Korrektur gerechtfertigt erscheint; er liegt vielmehr in einer den individuellen Verhältnissen durchaus gerecht werdenden Streubreite (E. 4.2). Die ESTV legt auch nicht dar, inwiefern ihr errechneter Erfahrungsdurchschnitt den tatsächlichen Verhältnissen des Beschwerdeführers besser entspreche. Damit bleibt für eine Umsatzschätzung aufgrund von Erfahrungszahlen kein Raum mehr.

6.2.3 Die Voraussetzungen für eine Ermessenstaxation sind nicht erfüllt und die ESTV ist weder berechtigt noch verpflichtet, eine solche vorzunehmen (E. 3.2). Vielmehr ist grundsätzlich der verbuchte Umsatz des Beschwerdeführers (korrigiert durch die nicht im Streit liegenden Positionen wie Personalverpflegung und Naturalbezüge, vgl. Einspracheentscheid, Seite 6) massgebend. Die Beschwerde ist deshalb gutzuheissen und die Angelegenheit zur korrekten Berechnung der Mehrwertsteuern im Sinn der Erwägungen für die Zeit vom 1. Januar 1999 bis 30. September 2004 an die ESTV zurückzuweisen.

7.
Bei diesem Ausgang des Verfahrens hat der Beschwerdeführer nach Art. 63 Abs. 1 VwVG keine Verfahrenskosten zu tragen. Der geleistete Kostenvorschuss von Fr. 4'300.-- (für beide Verfahren) wird ihm zurückerstattet. Die Vorinstanz hat dem obsiegenden Beschwerdeführer eine Parteientschädigung auszurichten (Art. 64 Abs. 1 und 2 VwVG; Art. 7 ff. des Reglements vom 21. Februar 2008 über die Kosten und Entschädigungen vor dem Bundesverwaltungsgericht [VGKE, SR 173.320.2]). Die Parteientschädigung wird in Anwendung von Art. 7 Abs. 1 VGKE auf Fr. 3'000.-- (inkl. Auslagen und Mehrwertsteuer) festgesetzt.

Demnach erkennt das Bundesverwaltungsgericht:

1.
Die Verfahren A-3678/2007 und A-3680/2007 werden vereinigt.

2.
Die Beschwerden werden im Sinne der Erwägungen gutgeheissen.

3.
Die Einspracheentscheide der Eidgenössischen Steuerverwaltung vom 26. April 2007 (Ref-Nr. ...) werden aufgehoben und die Sache zur Fällung eines neuen Einspracheentscheids im Sinn der Erwägungen an die Eidgenössische Steuerverwaltung zurückgewiesen.

4.
Es werden keine Verfahrenskosten erhoben. Der Kostenvorschuss von Fr. 4'300.-- wird dem Beschwerdeführer nach Eintritt der Rechtskraft des vorliegenden Urteils zurückerstattet.

5.
Die Eidgenössische Steuerverwaltung wird verpflichtet, dem Beschwerdeführer eine Parteientschädigung von Fr. 3'000.-- zu bezahlen.

6.
Dieses Urteil geht an:

- den 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 beschwerdeführende Partei in Händen hat, beizulegen (vgl. Art. 42 BGG).

Versand: