Bundesverwaltungsgericht
Tribunal administratif fédéral
Tribunale amministrativo federale
Tribunal administrativ federal

Abteilung I
A-1641/2006
{T 0/2}

Urteil vom 22. September 2008

Besetzung

Richter Pascal Mollard (Vorsitz), Richter Markus Metz, Richter Michael Beusch,
Gerichtsschreiber Jürg Steiger.

Parteien

A._____SA,
Beschwerdeführerin,

gegen

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

Gegenstand

Mehrwertsteuer (Schlussabrechnung per 30. Juni 2003); Ermessenseinschätzung.

Sachverhalt:

A.
Die A._____SA bezweckt die Ausstellung von Orientteppichen, Knüpfkunst und Kunstwerken aller Art im Rahmen einer Galerie, Kauf und Verkauf von Orientteppichen sowie alle damit zusammenhängenden Tätigkeiten (vgl. Auszug aus dem Handelsregister). Aufgrund ihrer Tätigkeit war sie vom 1. Januar 1995 bis 30. Juni 2003 im Register der Mehrwertsteuerpflichtigen bei der Eidgenössischen Steuerverwaltung (ESTV) eingetragen. Am 7. Mai 2003 teilte die A._____SA der ESTV mit, sie habe ihren Geschäftsbetrieb eingestellt; sie ersuchte um Löschung im Register der Mehrwertsteuerpflichtigen. Darauf sandte die ESTV ihr das Formular „Schlussabrechnung bei Beendigung der Steuerpflicht“ zu.

B.
Am 10. November 2003 forderte die ESTV die A._____SA vergeblich auf, die Schlussabrechnung ausgefüllt zurück zu senden. Mit Schreiben vom 14. Januar 2004 setzte die ESTV ihr eine letzte Frist von 20 Tagen zur Einreichung der Schlussabrechnung unter Androhung, dass sie ansonsten eine annäherungsweise Ermittlung vornehmen werde. Die A._____SA liess diese Frist unbenutzt verstreichen. Da sie auch die Abrechnung für das 2. Quartal 2003 nicht eingereicht hatte, nahm die ESTV in der Folge eine ermessensweise Schätzung für das 2. Quartal 2003 und die Schlussabrechnung vor. Mit der Ergänzungsabrechnung (EA) Nr. 254'806 vom 14. April 2004 forderte sie für das 2. Quartal 2003 und die Schlussabrechnung Fr. 20'000.-- zuzüglich Verzugszins zu 5% seit dem 30. August 2003 nach. Am 28. Juni 2004 erliess die ESTV einen anfechtbaren Entscheid im Sinn von Art. 63 Abs. 1 Bst. c des Bundesgesetzes über die Mehrwertsteuer (MWSTG, SR 641.20), in dem sie ihre Nachforderung gemäss EA Nr. 254'806 bestätigte. Die ESTV behielt sich vor, ihre Forderung aufgrund einer Kontrolle gemäss Art. 62 MWSTG zu berichtigen.

C.
Mit Schreiben vom 2. März 2005 bat die A._____SA die ESTV um Zustellung eines Abrechnungsformulars für das 2. Quartal 2003. Die ESTV sandte ihr dieses zu und die A._____SA reichte es am 22. März 2005 ausgefüllt ein. Sie deklarierte darin für das 2. Quartal 2003 einen Umsatz sowie eine Steuerschuld von 0. Mit Schreiben vom

30. März 2005 teilte die ESTV der A._____SA mit, dass sie für eine Korrektur der Schätzung noch die Schlussabrechnung benötige. Sie setzte der A._____SA dazu eine Frist von 20 Tagen und drohte ihr an, dass sie nach unbenutztem Ablauf der Frist den geschätzten Steuerbetrag auf dem Rechtsweg einfordern werde.

D.
Am 17. März 2005 fand gemäss Angaben der ESTV ein Telefonat zwischen ihr und B._____, damaliger Buchhalter der A._____SA, statt. Im Rahmen dieses Telefonats habe er erklärt, dass sich der Wert des Warenlagers bei Beendigung der Steuerpflicht per 30. Juni 2003 auf ca. Fr. 700'000.-- bis Fr. 800'000.-- belaufen habe (vgl. Text der EA Nr. 688'300 vom 5. April 2005). Aufgrund dieser Aussage forderte die ESTV mit der EA Nr. 688'300 vom 5. April 2005 die Differenz zwischen der Steuer von 7,6% auf Fr. 800'000.--, ausmachend Fr. 60'800.--, und dem bereits mit der EA Nr. 254'806 in Rechnung gestellten MWST-Betrag von Fr. 20'000.--, somit resultierend Fr. 40'800.-- zuzüglich Verzugszins, nach.

E.
Am 16. März 2006 erliess die ESTV einen anfechtbaren Entscheid, in dem sie ihre Nachforderung gemäss EA Nr. 688'300 vom 5. April 2005 für die Schlussabrechnung per 30. Juni 2003 über Fr. 40'800.-- zuzüglich Verzugszins bestätigte. Sie behielt sich wiederum vor, ihre Forderung aufgrund einer Kontrolle gemäss Art. 62 MWSTG zu berichtigen. Gegen diesen Entscheid erhob die A._____SA am 1. Mai 2006 Einsprache. Sie machte insbesondere geltend, das nicht abgerechnete Warenlager befinde sich im Zollfreilager Zürich und habe lediglich einen Wert von rund Fr. 200'000.--, was einer Mehrwertsteuer von Fr. 15'200.-- entspreche. Nachdem mit der EA Nr. 254'806 bereits Fr. 20'000.-- in Rechnung gestellt worden sei, sei die zusätzliche Nachforderung nicht gerechtfertigt. Die Buchhaltung befände sich bei der Revisionsstelle und werde kurzfristig eingereicht. Im Weiteren bot sie als Beweisofferte eine Schätzung des Warenlagers an.

F.
Mit Schreiben vom 9. Juni 2006 forderte die ESTV die A._____SA auf, bis am 30. Juni 2006 die Buchhaltung sowie die Schätzung des Warenlagers nachzureichen. Die A._____SA antwortete am 29. Juni 2006, indem sie im Wesentlichen darlegte, dass die von der

X._____AG vorgenommene Schätzung einen Listenpreis des Warenlagers von Fr. 170'837.20 ergeben habe. Die bisherigen Versuche, das Lager pauschal zu verkaufen, hätten zu Angeboten der X._____AG von Fr. 30'625.60 sowie der Firma Y._____ von Euro 50'000.-- geführt. Höhere Angebote hätten nicht erzielt werden können. Eine intern vorgenommene Bewertung durch den Experten C._____ sei zu einem Wert von Fr. 68'600.-- gekommen. Als Beweismittel legte die A._____SA die entsprechenden Kaufangebote sowie die Schätzung von C._____ bei.

G.

In ihrem Einspracheentscheid vom 17. Juli 2006 wies die ESTV die Einsprache ab und erkannte, dass die A._____SA ihr für die Schlussabrechnung per 30. Juni 2003 Fr. 40'800.-- Mehrwertsteuer zuzüglich 5% Verzugszins schulde. Im Weiteren auferlegte sie der A._____SA Verfahrenskosten von Fr. 340.--. Eine Kontrolle nach Art. 62 MWSTG behielt sie sich wiederum vor. Zur Begründung führte die ESTV im Wesentlichen aus, dass die A._____SA im Einspracheverfahren zwar die Einreichung der Buchhaltung sowie einer Schätzung des Warenlagers in Aussicht gestellt, innert der ihr angesetzten Nachfrist jedoch lediglich zwei Kaufofferten für das Lager und eine interne Schätzung nachgereicht habe. Den Nachweis, dass die Schätzung der ESTV zu hoch sei, habe sie damit nicht erbracht.

H.

Die A._____SA (Beschwerdeführerin) führte am 14. September 2006 gegen den Einspracheentscheid der ESTV vom 17. Juli 2006 Beschwerde an die Eidgenössische Steuerrekurskommission (SRK) mit dem folgenden Antrag: „Es sei die Schlussabrechnung per 30. Juni 2003, mit welcher die Ergänzungsabrechnung (EA) Nr. 254'806 vom 14. April 2004 über insgesamt Fr. 20'000.-- um den Betrag von Fr. 40'800.-- nebst Verzugszins von 5% seit dem 1. September 2003 (EA Nr. 688'300) erhöht wurde, aufzuheben.“ Die Beschwerdeführerin legt insbesondere dar, die Buchhaltungsunterlagen sowie die Steuererklärungen würden in der Woche vom 18. bis 22. September 2006 vorliegen. Unabhängig von den Buchhaltungsarbeiten sei jedoch erstellt, dass das Teppichlager jedenfalls nicht einen Wert von Fr. 700'000.-- bis Fr. 800'000.-- aufweise. Die diesbezügliche, offenbar am 17. März 2005 von B._____ der ESTV abgegebene Erklärung sei falsch. B._____ sei nicht Organ der A._____SA und aufgrund seiner Kenntnisse nicht in der Lage, eine Bewertung des noch

vorhandenen Warenlagers vorzunehmen. Es sei willkürlich, wenn die ESTV aufgrund eines Telefongesprächs mit einer Person, die weder Organ noch Angesteller der A._____SA sei, eine Schätzung vornehme. B._____ verfüge auch nicht über die nötige Fachkenntnis, um das Warenlager zu bewerten. Eine solche Bewertung hätte einzig vom Geschäftsleiter vorgenommen werden können. Dieser sowie der einzige Verwaltungsrat der A._____SA seien jedoch überhaupt nicht angefragt worden. Tatsache sei, dass das Teppichlager von zwei fachkundigen Organisationen sowie dem Experten C._____ bewertet worden sei. Es sei willkürlich, bei der Schätzung des Warenlagers auf eine nicht autorisierte Mitteilung eines nicht fachkundigen B._____ abzustellen, wenn auf der anderen Seite eine Schätzung der X._____AG vorliege, die einen Listenpreis von Fr. 170'837.20 ermittelt habe. Daneben liege auch noch die Schätzung des Experten C._____ vom 22. August 2005, der von einem Wert von Fr. 68'600.-- ausgehe, sowie die Offerten der X._____AG in der Höhe von Fr. 30'651.60 und der Firma Y._____ von Euro 50'000.-- vor. Aufgrund dieser Unterlagen sei erstellt, dass das Teppichlager jedenfalls keinen Wert über Fr. 300'000.-- aufweise. Die erste Schätzung der ESTV, die von einer Steuerforderung von Fr. 20'000.-- ausging, erscheine deshalb angemessen. Die Erhöhung um Fr. 40'800.-- sei willkürlich, da sie jeglicher Grundlage entbehre. Zum Beweis werde die Buchhaltung der Jahre 2003 bis 2005 offeriert, die sofort nach deren Erstellung nachgereicht werde.

I.

In ihrer Vernehmlassung vom 30. November 2006 schloss die ESTV auf Abweisung der Beschwerde unter Kostenfolge zu Lasten der Beschwerdeführerin. Zur Begründung führte sie insbesondere aus, die Beschwerdeführerin sei trotz mehrfacher Aufforderung ihrer Pflicht zur Einreichung der Schlussabrechnung per 30. Juni 2003 nicht nachgekommen und sie sei deshalb gezwungen gewesen, die Steuerforderung zu schätzen. Seien die Voraussetzungen für eine Schätzung wie im vorliegenden Fall gegeben, dann müsse die steuerpflichtige Person anhand einer eingehenden Auseinandersetzung mit der vorgenommenen Schätzung deren Unzulänglichkeit nachweisen. Dies sei der Beschwerdeführerin nicht gelungen. Die ESTV habe sich zu Recht auf die Angaben von B._____, Buchhalter der Beschwerdeführerin, gestützt. B._____ habe zwischen 1998 und 2005 diverse Schreiben im Namen der Beschwerdeführerin unterschrieben. Zudem seien auch alle Abrechnungen vom 2. Quartal

1997 bis zum 2. Quartal 2003 von ihm unterzeichnet worden. Die ESTV habe deshalb davon ausgehen dürfen, dass er berechtigt gewesen sei, die erwähnte Auskunft zu geben. Zumal er in der Vergangenheit öfters telefonischer Ansprechpartner der ESTV gewesen sei, wenn Unklarheiten bezüglich der Abrechnungen bestanden hätten. Falls B._____ in der Zwischenzeit nicht mehr für die Beschwerdeführerin tätig sei, so sei dies für die ESTV nicht relevant, gehe es doch um den Zeitpunkt, in dem er offensichtlich noch für die Beschwerdeführerin gearbeitet habe. Im Weiteren könne die von der ESTV vorgenommene Schätzung für die Schlussabrechnung per 30. Juni 2003 nur durch Dokumente widerlegt werden, die aufzeigten, dass der Wert des Warenlagers zum Zeitpunkt der Schlussabrechnung tiefer gewesen sei als von der ESTV geschätzt. Einen solchen Nachweis habe die Beschwerdeführerin jedoch nicht erbracht.

J.
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 Umfang 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.).

2.

2.1 Der Mehrwertsteuer unterliegen u.a. die von steuerpflichtigen Personen im Inland gegen Entgelt erbrachten Lieferungen von Gegenständen und Dienstleistungen sowie der Eigenverbrauch (Art. 5 Bst. a bis c MWSTG).

2.2 Die Eigenverbrauchsteuer ist bei Wegfall der Steuerpflicht geschuldet, wenn die steuerpflichtige Person aus ihrem Unternehmen Gegenstände dauernd oder vorübergehend entnimmt, die oder deren Bestandteile sie zum vollen oder teilweisen Vorsteuerabzug berechtigt haben, und die sich zu diesem Zeitpunkt noch in ihrer Verfügungsmacht befinden (Art. 9 Abs. 1 Bst. d MWSTG). Das Ziel des Eigenverbrauchstatbestandes ist, unbesteuerten Endverbrauch zu verhindern, und zwar dort, wo der Steuerpflichtige steuerentlastete Leistungsbezüge und eigene Leistungen nicht der entgeltlichen Fremdversorgung, sondern der unentgeltlichen Selbstversorgung zuführt. Die Eigenverbrauchsteuer soll die durch den Vorsteuerabzug beim Steuerpflichtigen eintretende Steuerentlastung rückgängig machen (Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-572/2008 vom 23. Juli 2008 E. 2.1.2; DANIEL RIEDO, mwst.com, Kommentar zum Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer, Basel/Genf/München 2000, ad Art. 9 Rz. 5 und 8).

2.3 Die Eigenverbrauchsteuer infolge Wegfalls der Steuerpflicht stellt einen Spezialtatbestand der Entnahme für unternehmensfremde Zwecke dar. Es genügt nach Art. 9 Abs.1 Bst. d MWSTG, dass sich die Gegenstände bei Wegfall der Steuerpflicht noch in der Verfügungsmacht des Unternehmers befinden (vgl. IVO GUT, mwst.com, a.a.O., ad Art. 9 Abs. 1 Rz. 16), ohne dass sie auch tatsächlich für unternehmensfremde Zwecke verwendet werden. Ebenso wenig setzt

das Gesetz für eine Besteuerung voraus, dass der Steuerpflichtige seinerzeit die auf dem Bezug der Gegenstände lastende Steuer tatsächlich als Vorsteuer geltend machte. Ausreichend ist, dass er hierzu berechtigt war (s. Bericht vom 28. August 1996 der Kommission für Wirtschaft und Abgaben des Nationalrats [WAK-N] zur parlamentarischen Initiative [Parlamentarische Initiative Dettling, 93.461] über den Erlass eines Bundesgesetzes über die Mehrwertsteuer, ad Art. 9 Abs. 1). Als Gegenstände kommen bei diesem Eigenverbrauchstatbestand typischerweise jene in Frage, die im Warenlager verbleiben, oder die noch vorhandenen Anlagegüter bzw. Betriebsmittel inklusive der Betriebsliegenschaft (Entscheid der SRK vom 25. Oktober 2004, veröffentlicht in VPB 69.37 E. 4c aa; ALOIS CAMENZIND/NIKLAUS HONAUER/KLAUS A. VALLENDER, Handbuch zum Mehrwertsteuergesetz [MWSTG], Bern 2003, 2. Aufl., Rz. 394).

2.4 Bemessungsgrundlage beim Eigenverbrauch infolge Wegfalls der Steuerpflicht bilden bei neuen beweglichen Gegenständen der Einkaufspreis, bei in Gebrauch genommenen beweglichen Gegenständen der Zeitwert im Zeitpunkt der Entnahme (Art. 34 Abs. 1 Bst. a und b MWSTG; zum Ganzen: Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-572/2008 vom 23. Juli 2008 E. 2.1.2 und 2.1.3, A-1556/2006 vom 8. Oktober 2007 E. 2.2 und 2.3). Neu ist ein Gegenstand, wenn er im Betrieb des Steuerpflichtigen nachweislich (noch) nicht für einen steuerbaren oder der Steuer nicht unterliegenden Geschäftszweck verwendet wurde. Abgestellt wird nur auf die Verhältnisse beim Steuerpflichtigen. Dass der Steuerpflichtige einen gebrauchten Gegenstand erworben hat, der durch den früheren Eigentümer in Gebrauch genommen wurde, ist ohne Bedeutung (CAMENZIND/HONAUER/VALLENDER, a.a.O., Rz. 1238).

3.

3.1 Die Veranlagung und Entrichtung der Mehrwertsteuer erfolgt nach dem Selbstveranlagungsprinzip (Art. 46 f. MWSTG; vgl. ERNST BLUMENSTEIN/PETER LOCHER, System des schweizerischen Steuerrechts, 6. Aufl., Zürich 2002, S. 421 ff.). Dies bedeutet, dass der 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 Mehrwertsteuerbetrags nur

dann an Stelle des Steuerpflichtigen, wenn dieser seinen Pflichten nicht nachkommt (statt vieler: Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-8637/2007 vom 9. Juli 2008 E. 2.1.1, A-1550/2006 vom 16. Mai 2008 E. 2.1, A-1527/2006 vom 6. März 2008 E. 2.1; CAMENZIND/HONAUER/VALLENDER, a.a.O., Rz. 1680 ff.).

Aufgrund des Selbstveranlagungsprinzips ist der Steuerpflichtige grundsätzlich an seine Erklärungen gegenüber der Steuerverwaltung gebunden (Urteil des Bundesgerichts 2A.304/2003 vom 14. November 2003 E. 3.5; Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-3822/2007 vom 3. Juni 2008 E. 3.1.1, A-1413/2006 vom 16. November 2007 E. 2.2.2, A-1393/2006 vom 10. Dezember 2007 E. 3.3.4 in fine). Der Mehrwertsteuerpflichtige ist allein für die korrekte (vollständige und rechtzeitige) Deklaration und Ablieferung der Mehrwertsteuer verantwortlich. Demnach hat er auch selber darüber zu befinden, ob er den von ihm geschuldeten Mehrwertsteuerbetrag vorbehaltlos, das heisst aufgrund der geltenden Praxis abliefern will, oder ob er, wenn er sich mit dem einen oder anderen Punkt nicht einverstanden erklärt, dies nur unter Vorbehalt tun will. Der Mehrwertsteuerpflichtige ist daher auch an seine Abrechnung gebunden, wenn er in Bezug auf Steuerpflicht, Steuerbetrag, Abzüge etc. keinen Vorbehalt anbringt (Urteil des Bundesgerichts 2A.321/2002 vom 2. Juni 2003 E. 2.4.3.2; Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-1391/2006 vom 16. Januar 2008 E. 2.2, A-1520/2006 vom 29. August 2007 E. 3.3). Er kann deshalb auf die Abrechnung bzw. Selbstveranlagung – ausser in den gesetzlich vorgesehenen Fällen – nicht mehr zurückkommen (Urteile des Bundesgerichts 2A.320/2002 und 2A.326/2002 vom 2. Juni 2003 E. 3.4.3.2).

3.2 Gemäss Art. 58 Abs. 1 MWSTG hat der Mehrwertsteuerpflichtige seine Geschäftsbücher ordnungsgemäss zu führen und so einzurichten, dass sich aus ihnen die für die Feststellung der Mehrwertsteuerpflicht sowie für die Berechnung der Steuer und der abziehbaren Vorsteuern massgebenden Tatsachen leicht und zuverlässig ermitteln lassen. Die ESTV kann hierüber nähere Bestimmungen aufstellen. Von dieser Befugnis hat sie mit dem Erlass 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. 878 ff.). Alle Geschäftsfälle müssen fortlaufend, chronologisch und lückenlos aufgezeichnet werden (Rz. 884) und alle Eintragungen

haben sich auf entsprechende Belege zu stützen, so dass die einzelnen Geschäftsvorfälle von der Eintragung in die Hilfs- und Grundbücher bis zur Steuerabrechnung und bis zum Jahresabschluss sowie umgekehrt leicht und genau verfolgt werden können ("Prüfspur"; vgl. Rz. 890 der Wegleitung 2001). Der Steuerpflichtige ist zwar mehrwertsteuerrechtlich nicht gehalten, kaufmännische Bücher im Sinn 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).

4.

4.1 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. 60 MWSTG eine Schätzung 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. 62 MWSTG, 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).

4.2 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 (Urteil des Bundesgerichts 2A.552/2006 vom 1. Februar 2007 E. 3.2). Eine Schätzung des geschuldeten Mehrwertsteuerbetrages kann durch die

Verwaltung entweder nach vorangehender Kontrolle des Betriebes des Mehrwertsteuerpflichtigen (insbesondere der Geschäftsbücher; so genannte "externe Schätzung") oder ohne eine derartige Kontrolle vor Ort vorgenommen werden (so genannte "interne Schätzung"), dies jedoch unter dem Vorbehalt einer späteren Kontrolle. Die interne Schätzung wird vor allem dann Anwendung finden, wenn der Mehrwertsteuerpflichtige seiner Aufzeichnungs- und Abrechnungspflicht nicht nachgekommen ist bzw. er nicht einmal rudimentäre geschäftliche Aufzeichnungen vorweisen kann oder er seine Abrechnung nicht eingereicht hat (Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-1389/2006 vom 21. Januar 2008 E. 3.2, A-1454/2006 vom 26. September 2007 E. 2.6.1, A-1397/2006 und A-1398/2006 vom 19. Juli 2007 E. 2.5.1).

4.3 Obwohl Art. 60 MWSTG keine Unterscheidung zwischen einer Schätzung mit einer vorangehenden Kontrolle und einer Schätzung ohne vorgängige Kontrolle vornimmt, ist gegen die diesbezügliche Praxis der ESTV nichts einzuwenden (vgl. Entscheide der SRK vom 19. Mai 2004, veröffentlicht in VPB 68.131 E. 2b, vom 24. April 2003 [SRK 2003-022] E. 2b). Wenn die interne Fristenkontrolle der ESTV zeigt, dass ein Steuerpflichtiger seine Abrechnungspflicht verletzt hat, so ist die ESTV keineswegs verpflichtet, vor der schätzungsweisen Ermittlung des Umsatzes dieses Steuerpflichtigen eine Kontrolle in dessen Betrieb bzw. seiner Geschäftsunterlagen durchzuführen. Es genügt vielmehr, wenn der Umsatz des Steuerpflichtigen von der ESTV durch eine interne Schätzung ermittelt wird und sich die ESTV eine spätere Kontrolle vorbehält. In diesem Sinn handelt es sich bei der internen Schätzung nicht um eine definitive, sondern um eine provisorische Schätzung (Entscheid der SRK vom 8. Dezember 2004 [SRK 2004-106] E. 2a). Die interne Schätzung durch die ESTV kann tendenziell nicht zu einem gleich exakten Ergebnis führen wie die Schätzung nach einer Kontrolle im Betrieb bzw. der Geschäftsunterlagen des Steuerpflichtigen. Bei der internen Schätzung stehen der Verwaltung naturgemäss weniger Kenntnisse über den Steuerpflichtigen zur Verfügung, als nach einer vorangegangenen Kontrolle, es handelt sich mithin um eine «grobe Schätzung» (Entscheid der SRK vom 25. August 1998, veröffentlicht in VPB 63.27 E. 4d).

Die interne Schätzung kann zu einer definitiven Schätzung werden, wenn sie in Rechtskraft erwächst und die ESTV in der Folge auf eine Kontrolle im Betrieb bzw. der Geschäftsunterlagen des Steuer-

pflichtigen verzichtet (Entscheid der SRK vom 19. Mai 2004, veröffentlicht in VPB 68.131 E. 2c). Der Steuerpflichtige hat jedoch keinen Rechtsanspruch auf eine Kontrolle seines Betriebes bzw. seiner Geschäftsunterlagen durch die ESTV vor der ermessensweisen Festsetzung des geschuldeten Steuerbetrages (Entscheid der SRK vom 25. August 1998, veröffentlicht in VPB 63.27 E. 4d). Die Methode der internen Schätzung ist zur Ermittlung des Steuerbetrages als sachgerecht, angemessen, praktikabel sowie als mit Art. 9 der Bundesverfassung der Schweizerischen Eidgenossenschaft vom 18. April 1999 (BV, SR 101) vereinbar anzusehen und deshalb vom Richter nicht zu beanstanden (Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-1535/2006 vom 14. März 2007 E. 2.5.1; Entscheide der SRK vom 27. August 1998 [SRK 1997-013] E. 2d/aa und vom 16. April 1999 [SRK 1998-001] E. 3b). Nach der bisherigen Rechtsprechung soll der Kontrollvorbehalt bei einer internen Schätzung somit verhindern, dass die Rechtskraft des entsprechenden Entscheids einer Kontrolle vor Ort entgegensteht. Aufgrund des Kontrollvorbehalts kann die ESTV auch – aufgrund neuer Erkenntnisse, die sie auf andere Weise erhalten hat – eine neue, den individuellen Verhältnissen besser entsprechende interne Schätzung vornehmen (vgl. dazu E. 5.1 und 5.2). Dies muss insbesondere in den Fällen möglich sein, in denen davon auszugehen ist, dass eine Kontrolle vor Ort nicht zu einem anderen Ergebnis führen würde.

5.

5.1 Die ESTV hat 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 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).

5.2 Naturgemäss weist die Methode der internen Schätzung tendenziell mehr Fehlerquellen auf, als eine Schätzung nach vorangehender Kontrolle des Betriebes. Dies entbindet die ESTV jedoch nicht davon, die individuellen Verhältnisse des Steuerpflichtigen möglichst exakt in die Schätzung einfliessen zu lassen. Wie bei der Schätzung nach der vorangehenden Kontrolle des Betriebes bzw. der Geschäftsunterlagen des Steuerpflichtigen gibt es auch bei der internen Schätzung folgende zwei Methoden: unter Verwendung der bereits der ESTV zur Verfügung stehenden Unterlagen (z. B. frühere Abrechnungen, Ergebnisse früherer Kontrollen, Auskünfte Dritter, betriebliche Kennzahlen wie Anzahl der Mitarbeiter etc.) kann einerseits durch die Verwaltung eine Rekonstruktion der Abrechnung vorgenommen werden. Die Verwaltung hat in diesem Fall die Schätzung unter Berücksichtigung der vorhandenen Ausgangsunterlagen vorzunehmen. Andererseits kann die ESTV die interne Schätzung auf Grund von Erfahrungszahlen vornehmen, die sie bei Kontrollen von Betrieben der gleichen Branche gewonnen hat (Entscheid der SRK vom 25. August 1998, veröffentlicht in VPB 63.27 E. 5b).

5.3 Eine steuerpflichtige Person hat grundsätzlich zwei Möglichkeiten, um gegen eine von der ESTV vorgenommene interne Schätzung eine Beschwerde zu begründen (vgl. Urteil des Bundesgerichts vom 13. Oktober 1998, veröffentlicht in ASA 68 S. 429 E. 3c/bb und 3d). Sie reicht zusammen mit ihrer Beschwerde eine vollständig ausgefüllte und unterzeichnete Mehrwertsteuerabrechnung für das fragliche Quartal ein, welche sich auf die Buchhaltung ihres Betriebes abstützt. Es besteht aber auch die Möglichkeit, die Höhe der internen Schätzung auf andere Weise zu bestreiten. Die beschwerdeführende Person muss diesfalls ausführlich begründen und beweisen, weshalb die von der ESTV zugrunde gelegten Zahlen nicht der Realität entsprechen können. Es genügt nicht, einzig zu erklären, die Buchhaltung habe nicht erstellt werden können oder die Schätzung sei zu hoch. Vielmehr ist nach der Rechtsprechung des Bundesgerichts eine ausführliche Begründung erforderlich, die sich eingehend mit der Höhe der Steuerforderung auseinandersetzt und die Schätzung der Verwaltung widerlegt (Urteil des Bundesgerichts 2A.109/2005 vom 10. März 2006 E. 2.3; Urteil des Bundesverwaltungsgerichts

A-1403/2006 vom 5. Juli 2007 E. 2.2.1; Entscheide der SRK vom 28. Mai 2003, veröffentlicht in VPB 67.128 E. 4d, vom 30. September 2002, veröffentlicht in VPB 67.54 E. 1b/aa).

6.
Im vorliegenden Fall ist strittig, ob die ESTV zu Recht für die Schlussabrechnung auf das Ende der Steuerpflicht per 30. Juni 2003 zusätzlich Fr. 40'800.-- Eigenverbrauchsteuer auf dem Warenlager nebst Verzugszins nachforderte. Zur Beantwortung dieser Frage ist zunächst zu klären, ob die Aussage des damaligen Buchhalters als nachträgliche Deklaration der Eigenverbrauchsteuer bei Beendigung der Steuerpflicht zu qualifizieren ist oder ob die ESTV gestützt darauf (bloss) eine erneute interne Schätzung der Eigenverbrauchsteuer vornahm (E. 6.1). Bei der Annahme einer neuen internen Schätzung ist zu prüfen, ob der in Rechtskraft erwachsene Entscheid vom 28. Juni 2004, mit dem die ESTV die Beschwerdeführerin für das 2. Quartal 2003 und die Schlussabrechnung bereits zu einer Zahlung von insgesamt Fr. 20'000.-- Mehrwertsteuer zuzüglich Verzugszins verurteilt hat, nicht dieser zusätzlichen Steuernachforderung entgegensteht (E. 6.2). Wird dies verneint, ist schliesslich die Durchführung der Schätzung auf ihre Rechtmässigkeit zu überprüfen (E. 6.3).

6.1 Der damalige Buchhalter der Beschwerdeführerin, B._____, teilte der ESTV am 17. März 2005 unbestrittenermassen telefonisch mit, dass der Wert des Warenlagers bei Beendigung der Steuerpflicht per 30. Juni 2003 sich auf ca. 700'000.-- bis Fr. 800'000.-- belaufen habe. Die gemachte Erklärung stellt jedoch von Vornherein keine vorbehaltlose Deklaration dar, an welche die Beschwerdeführerin nach konstanter Rechtsprechung gebunden wäre (E. 3.1). Der Buchhalter hat keine genaue Angabe gemacht, sondern selber – offenbar auf entsprechende Frage der ESTV – eine Schätzung des Wertes des Teppichlagers vorgenommen. Im Weiteren ist für die Bemessung der Eigenverbrauchsteuer bei Beendigung der Steuerpflicht bei neuen Gegenständen bzw. solchen, die von der steuerpflichtigen Person nicht in Gebrauch genommen worden sind, wovon vorliegend auszugehen ist, nicht auf den Marktwert des Warenlagers, sondern gemäss Art. 34 Abs. 1 Bst. a MWSTG auf die betreffenden Einkaufspreise abzustellen (vgl. dazu E. 2.4). Auch aus diesem Grund kann keine Deklaration der Eigenverbrauchsteuer vorliegen. Im Übrigen geht die ESTV selber von einer „Annahme“ und nicht von einer „Deklaration“ aus (vgl. EA

Nr. 688'300 vom 5. April 2005). Die ESTV nahm somit aufgrund der Aussage des damaligen Buchhalters eine erneute interne Schätzung der Eigenverbrauchsteuer bei Beendigung der Steuerpflicht vor und korrigierte ihre bisherige Schätzung.

6.2 In ihrem Entscheid vom 28. Juni 2004 behielt sich die ESTV vor, ihre Forderung aufgrund einer neuen Kontrolle zu berichtigen. Dieser Kontrollvorbehalt ermöglicht der ESTV die Steuerschätzung sowohl aufgrund einer Kontrolle vor Ort als auch – aufgrund neuer Erkenntnisse, die sie auf andere Weise erhalten hat – mittels einer neuen internen Schätzung zu korrigieren (E. 4.3 in fine). Vorliegend stellt die Aussage des damaligen Buchhalters diese neue Erkenntnis dar, aufgrund derer sie eine neue interne Schätzung vornahm. Das Vorgehen der ESTV war folglich durch den Kontrollvorbehalt des Entscheids vom 28. Juni 2004 gedeckt und seine Rechtskraft steht deshalb der zusätzlichen Steuerforderung für die Schlussabrechnung nicht entgegen.

6.3

6.3.1 Es gelang der Beschwerdeführerin vorliegend nicht, mit ihrer Beschwerde die ausstehende Schlussabrechnung, die sich auf die Buchhaltung ihres Betriebs abstützt, vollständig ausgefüllt und unterzeichnet einzureichen, um so die (neue) interne Schätzung der ESTV zu widerlegen. Gemäss der Rechtsprechung hat die Beschwerdeführerin aber auch die Möglichkeit, die Höhe der internen Schätzung auf andere Weise zu bestreiten. Sie muss diesfalls aber ausführlich begründen und beweisen, weshalb die von der ESTV zugrunde gelegten Zahlen nicht der Realität entsprechen (E. 5.3).

6.3.2 Dazu macht die Beschwerdeführerin geltend, die offenbar von B._____ abgegebene Erklärung, wonach sich der Wert des Teppichlagers auf Fr. 700'000.-- bis Fr. 800'000.-- belaufen habe, sei falsch. Es sei willkürlich, wenn die ESTV aufgrund eines Telefongesprächs mit einer Person, die weder Organ noch Angestellter sei, eine Schätzung vornehme. B._____ verfüge nicht über die Fachkenntnis, um das Warenlager zu bewerten. Eine solche Bewertung hätte einzig vom Geschäftsleiter vorgenommen werden können. Dieser sowie der einzige Verwaltungsrat seien jedoch überhaupt nicht angefragt worden. Das Bundesverwaltungsgericht teilt die Ansicht der Beschwerdeführerin insoweit, dass die ESTV die Schätzung der Eigenverbrauchsteuer auf dem Warenlager bei Beendi-

gung der Steuerpflicht aus mehreren Gründen nicht nach pflichtgemässem Ermessen vorgenommen hat. Zum einen hätte die ESTV nach dem Telefonat mit dem damaligen Buchhalter weitere Erkundigungen (z.B. beim Geschäftsführer oder bei Dritten wie der kantonalen Steuerverwaltung) einholen oder eine Kontrolle vor Ort durchführen müssen. Sich einzig auf ein Telefongespräch mit dem Buchhalter abzustützen, der selber nur von geschätzten Werten spricht, ohne diese auf ihre Plausibilität hin zu überprüfen, ist für eine pflichtgemässe Schätzung nicht ausreichend (vgl. E. 5.1 und 5.2). Im Übrigen ist an die konstante Rechtsprechung im Zusammenhang mit der Berufung auf den Grundsatz von Treu und Glauben zu erinnern, wonach eine nicht schriftlich bestätigte telefonische Auskunft der ESTV grundsätzlich keine genügende Vertrauensgrundlage bildet, auf die sich ein Steuerpflichtiger berufen kann (Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-1561/2007 vom 4. Juli 2008 E. 5.1.4, A-1681/2006 vom 13. März 2008 E. 5.2.7, A-1391/2006 vom 16. Januar 2008 E. 3.2). Dies muss auch im umgekehrten Fall, d.h. bei einer nicht schriftlich bestätigten telefonischen Auskunft des Steuerpflichtigen, gelten. Zudem ist vorliegend für die Bemessung der Eigenverbrauchsteuer die offensichtlich von der ESTV dem Buchhalter gestellte Frage nach dem Wert des Teppichlagers nicht entscheidend, ist doch – wie bereits erwähnt – bei neuen Gegenständen auf die betreffenden Einkaufspreise abzustellen (vgl. E. 2.4). Die von der ESTV vorgenommene Schätzung basiert somit auf einer falschen Basis. Da die ESTV ihre Schätzung auf unmassgebliche Gesichtspunkte stützte, ist vorliegend ein Fall des Ermessensmissbrauchs im Sinn von Art. 49 Bst. a VwVG gegeben (HÄFELIN/MÜLLER/UHLMANN, a.a.O., Rz. 463). Insbesondere ist es geradezu willkürlich und verletzt die Begründungspflicht, wenn die ESTV nach der Aussage des Buchhalters, dass das Warenlager einen Wert von Fr. 700'000.-- bis Fr. 800'000.-- aufweise, ohne weitere Erklärungen vom höheren Wert ausgeht. Der ESTV sind bei der vorgenommenen Schätzung erhebliche und offensichtliche Fehler unterlaufen. Die Schätzung erfolgte deshalb nicht rechtmässig. Die ESTV hat eine neue Schätzung nach pflichtgemässem Ermessen im Sinn der obigen Erwägungen vorzunehmen. Bei diesem Ergebnis erübrigt es sich auf die weiteren Argumente der Beschwerdeführerin einzugehen.

7.

7.1 Nach dem Gesagten ist die Beschwerde gutzuheissen, der Einspracheentscheid vom 17. Juli 2006 ist aufzuheben und die Sache an die ESTV zur Durchführung einer neuen Schätzung nach pflichtgemässem Ermessen zurückzuweisen.

7.2 Bei diesem Verfahrensausgang hat die Beschwerdeführerin als obsiegende Partei keine Verfahrenskosten zu tragen. Der ESTV sind ebenfalls keine Verfahrenskosten aufzuerlegen (Art. 63 Abs. 1 und 2 VwVG). Der einbezahlte Kostenvorschuss (Fr. 2'750.--) ist der Beschwerdeführerin nach Eintritt der Rechtskraft des vorliegenden Entscheides zu erstatten.

7.3 Die obsiegende Partei hat Anspruch auf eine Parteientschädigung für die ihr erwachsenen notwendigen Kosten (Art. 64 Abs. 1 VwVG i.V.m. Art. 7 Abs. 1 des Reglements vom 21. Februar 2008 über die Kosten und Entschädigungen vor dem Bundesverwaltungsgericht [VGKE, SR 173.320.2]). Die Parteientschädigung umfasst die Kosten der Vertretung sowie allfällige weitere notwendige Auslagen der Partei (Art. 8 VGKE). Im vorliegenden Fall wurde keine Parteientschädigung beantragt. Zudem hatte der Vertreter der Beschwerdeführerin im Zeitpunkt der Beschwerdeeinreichung Organstellung. Die Rechtsprechung geht dahin, dass grundsätzlich keine Entschädigung für die Anwaltskosten auszurichten ist, wenn eine Partei sich durch ein Organ vertreten lässt (Urteile des Bundesgerichts 1C_198/2007 vom 21. Dezember 2007 E. 6, 5C.177/2005 vom 25. Februar 2006 E. 8; Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-1420/2006 vom 10. April 2008 E. 6.2.3; Entscheide der SRK vom 9. November 2004 [SRK 2003-169] E. 8, vom 14. Juli 2004 [SRK 2004-103]). Der Beschwerdeführerin ist somit keine Parteientschädigung auszurichten.

Demnach erkennt das Bundesverwaltungsgericht:

1.
Die Beschwerde wird gutgeheissen. Der Einspracheentscheid der Eidgenössischen Steuerverwaltung vom 17. Juli 2006 wird aufgehoben und die Sache zur Fällung eines neuen Einspracheentscheids im Sinne der Erwägungen an die Eidgenössische Steuerverwaltung zurückgewiesen.

2.
Es werden keine Verfahrenskosten erhoben. Der geleistete Kostenvorschuss von Fr. 2'750.-- wird der Beschwerdeführerin nach Rechtskraft dieses Urteils erstattet.

3.
Es wird keine Parteientschädigung ausgerichtet.

4.
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 die beschwerdeführende Partei in Händen hat, beizulegen (vgl. Art. 42 BGG).

Versand: