Bundesverwaltungsgericht
Tribunal administratif fédéral
Tribunale amministrativo federale
Tribunal administrativ federal

Abteilung I
A-1635/2006
{T 0/2}

Urteil vom 27. August 2008

Besetzung

Richter Pascal Mollard (Vorsitz),
Richterin Salome Zimmermann, Richter Michael Beusch,
Gerichtsschreiber Jürg Steiger.

Parteien

A._____,
Beschwerdeführerin,

gegen

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

Gegenstand

Mehrwersteuer (1. Quartal 1999 bis 4. Quartal 2000);
Ermessenseinschätzung

Sachverhalt:

A.
A._____ betrieb einen Coiffeursalon und war aufgrund ihrer Tätigkeit vom 1. Januar 1999 bis zum 30. Juni 2005 im Register der Mehrwertsteuerpflichtigen bei der Eidgenössischen Steuerverwaltung (ESTV) eingetragen. Am 3. Juni 2003 nahm die ESTV bei der Steuerpflichtigen eine Kontrolle vor. Die ESTV erachtete die Buchführung in den Jahren 1999 und 2000 aufgrund von Minussaldi auf dem Kassakonto als mangelhaft und stellte zudem fest, dass die Bruttogewinnmarge in diesen Jahren beträchtlich tiefer gewesen sei als 2001 und 2002. Weiter sei im Jahr 2000 der Prozentanteil des Warenaufwandes am Umsatz aus Dienstleistungen grösser gewesen als im 2001, obwohl der Umsatz aus Produktverkäufen sich im 2001 gegenüber dem Vorjahr verdoppelt habe. Sie nahm deshalb eine ermessensweise Umsatzschätzung vor. Im Weiteren stellte die ESTV Differenzen zwischen den verbuchten und deklarierten Vorsteuern fest und war ferner der Ansicht, dass Vorsteuern auf Privataufwendungen geltend gemacht worden seien. Gestützt auf die durchgeführte Kontrolle forderte sie schliesslich mit Ergänzungsabrechnung (EA) Nr. 280'798 vom 16. Juni 2003 für das 1. Quartal 1999 bis 4. Quartal 2000 Fr. 6'045.-- zuzüglich Verzugszins zu 5% nach.

B.
Am 23. Juni 2003 erliess die ESTV einen Entscheid gemäss Art. 63 Abs. 1 Bst. c des Bundesgesetzes vom 2. September 1999 über die Mehrwertsteuer (MWSTG; SR 641.20), in dem sie ihre Nachforderung gemäss EA Nr. 280'798 bestätigte. Im Begleitschreiben zum Entscheid führte die ESTV aus, u.a. aufgrund der mangelhaften Buchhaltung (z.B. Minussaldi auf dem Kassakonto, obwohl die Einnahmen täglich verbucht worden seien) habe sie den massgeblichen Umsatz kalkulatorisch ermittelt. Dazu sei sie in solchen Fällen gemäss Art. 48 der Verordnung vom 22. Juni 1994 über die Mehrwertsteuer (MWSTV, AS 1994 1464-1500) verpflichtet.

C.
Die Steuerpflichtige erhob am 14. Juli 2003 Einsprache gegen den Entscheid der ESTV vom 23. Juni 2003. Sie brachte im Wesentlichen vor, sie habe die Einnahmen jeweils am Ende des Tages ins Kassabuch eingetragen, deshalb könne es vorkommen, dass das Kassakonto „Schein-Minussaldi“ aufweise. Im Jahr 1999 habe sie ihren

Coiffeursalon langsam aufgebaut. 1999 habe sie nur eine Angestellte gehabt, im Jahr 2000 zwei, 2001 drei und im Jahr 2002 wiederum zwei. Da in den Jahren 1999 und 2000 der Coiffeursalon im Aufbau gewesen sei, habe sie in diesen Jahren weniger Bruttogewinn erzielt. Im Weiteren legte die Einsprecherin dar, sie habe das Fahrzeug zu maximal 20% privat genutzt.

Mit Schreiben vom 22. Februar 2006 verlangte die ESTV von der Einsprecherin folgende Unterlagen ein: Jahresabschlüsse 1999-2003, Kontoauszüge des Kontos „Kassa“ für 1999-2003, Kontoauszüge des Kontos „Löhne/Gehälter“ 1999-2003, Kontoauszüge der Materialkonti 1999-2003, Kassabuch für die Jahre 1999-2003. Die Einsprecherin kam dieser Aufforderung fristgerecht nach.

D.
Mit Einspracheentscheid vom 7. August 2006 wies die ESTV die Einsprache ab. Sie erkannte, die Einsprecherin habe ihr für das 1. Quartal 1999 bis 4. Quartal 2000 Fr. 6'045.-- abzüglich ihrer Zahlung von Fr. 1'907.80, resultierend somit noch Fr. 4'137.20, zuzüglich Verzugszins zu bezahlen. Zur Begründung führte die ESTV im Wesentlichen aus, das Kassakonto habe mehrmals am Tagesende einen Minussaldo aufgewiesen. Im Weiteren sei die Bruttogewinnmarge in den Jahren 1999 und 2000 deutlich tiefer als in den Folgejahren. Die Umsatzentwicklung 1999-2001 könne mit dem Aufbau des Geschäftes erklärt werden, die Bruttogewinnmarge sei aber nicht abhängig vom Geschäftsgang. Es falle auf, dass die Bruttogewinnmarge in den Jahren ohne Buchhaltungsmängel (2001 und 2002) deutlich höher sei, als in den vorangegangenen Jahren, in welchen Minussaldi auf dem Kassakonto festgestellt worden seien. Die Vermutung liege deshalb nahe, dass die grossen Schwankungen unter anderem durch unverbuchte Umsätze in den Jahren 1999-2000 zu erklären seien. Die ESTV halte deshalb daran fest, den Umsatz 1999-2000 ermessensweise zu ermitteln.

E.
A._____ (Beschwerdeführerin) führte am 3. September 2006 gegen den Einspracheentscheid vom 7. August 2006 Beschwerde an die Eidgenössische Steuerrekurskommission (SRK). Ihre Beschwerde richtete sich gegen die vorgenommene Ermessenseinschätzung, die eine Steuernachforderung von Fr. 4'670.20 zuzüglich Verzugszins zur Folge hatte. Sie brachte insbesondere vor, die von der ESTV

bemängelten Minussaldi hätten sich aufgrund von Fehlbuchungen ergeben. Im Einzelnen zeigte sie die Fehlbuchung zu jedem beanstandeten Minussaldo auf. Im Weiteren führte die Beschwerdeführerin hinsichtlich der unterschiedlichen Bruttogewinne aus, dass sich ihr Geschäft in den Jahren 1999-2000 im Aufbau befunden habe. Den Bruttogewinn habe sie danach Jahr für Jahr steigern können. Ihre Lieferantin habe zudem verschiedene Aktionen durchgeführt. Da es sich dabei immer um grössere Bestellmengen gehandelt habe, seien Teile dieser Bestellungen auch noch im Folgejahr am Lager gewesen und ihre Einkäufe deshalb danach geringer. Dazu komme, dass sie – je nach Auslastung ihrer Angestellten – weniger gearbeitet habe. Sie habe ihre Buchhaltung stets nach bestem Wissen geführt. Sie wehre sich deshalb entschieden gegen den Entscheid der ESTV, der ihre Buchhaltung für die Jahre 1999-2000 als nicht beweiskräftig zurückweise. Die Voraussetzungen für eine Ermessenseinschätzung gemäss Art. 48 MWSTV seien nicht erfüllt.

F.

Die ESTV schloss in ihrer Vernehmlassung vom 24. Oktober 2006 auf Gutheissung der Beschwerde, unter Kostenfolge zulasten der Beschwerdeführerin. Sie legte im Wesentlichen dar, im Beschwerdeverfahren sei der Beschwerdeführerin nun der Nachweis gelungen, dass die Minussaldi auf dem Kassakonto auf Buchungsfehler zurückzuführen seien. Mit einer Ausnahme liege die Ursache bei Storno-Buchungen. Diese seien nicht mit dem Datum der Falschbuchung auf dem Kassakonto verbucht worden, sondern mit demjenigen der Feststellung des Fehlers. Dies habe für die Zeit zwischen den Buchungen falsche bzw. unmögliche Kassasaldi ergeben. Wären alle Vorgänge korrekt verbucht worden, hätten sich auf dem Kassakonto keine Negativsaldi ergeben. Trotzdem blieben gewisse Vorbehalte gegenüber der Buchhaltung der Beschwerdeführerin, insbesondere sei die Bruttogewinnmarge in den Jahren 1999-2000 deutlich tiefer als in den Folgejahren. Allerdings würden diese Vorbehalte keine Ermessenseinschätzung rechtfertigen. Damit reduziere sich die Steuernachforderung für das 1. Quartal 1999 bis 4. Quartal 2000 um Fr. 4'670.20. Im Übrigen seien die Gründe für die Umsatzschätzung bereits in der EA Nr. 280'798 aufgeführt gewesen und die Beschwerdeführerin hätte ihre Vorbringen deshalb ohne Weiteres bereits im Einspracheverfahren geltend machen können. Folglich seien die Verfahrenskosten der Beschwerdeführerin aufzuerlegen.

G.
Am 13. November 2006 nahm die Beschwerdeführerin Stellung zur Vernehmlassung der ESTV vom 24. Oktober 2006. Sie führte insbesondere aus, dass die ESTV in der EA die beanstandeten Mängel nicht im Detail umschrieben habe. Erst im Einspracheentscheid seien die exakten Daten der bemängelten Negativsaldi aufgeführt worden, weshalb sie dazu erst in ihrer Beschwerdeschrift eingehender habe Stellung nehmen können. Ihre Treuhänderin habe die Angelegenheit anfänglich bagatellisiert, anschliessend ihre Verantwortung nicht wahrgenommen und ihr die Sache überlassen. Sie habe zu jeder Zeit nach bestem Wissen alle ihr zur Verfügung stehenden Fakten zusammengetragen und mitgeteilt. Es sei für sie deshalb nicht nachvollziehbar, weshalb sie nun die Kosten für das Beschwerdeverfahren tragen solle.

Mit Schreiben vom 19. Januar 2007 hielt die ESTV an ihrem Antrag gemäss ihrer Vernehmlassung vom 24. Oktober 2006 fest und verzichtete im Weiteren auf eine Duplik.

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.).

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

2.

2.1 Die Veranlagung und Entrichtung der Mehrwertsteuer erfolgt nach dem Selbstveranlagungsprinzip (Art. 37 f. MWSTV; vgl. Ernst Blumenstein/Peter Locher, System des schweizerischen Steuerrechts, 6. Aufl., Zürich 2002, S. 421 ff.). Dies bedeutet, dass der Steuerpflichtige selbst und unaufgefordert über seine Umsätze und Vorsteuern abzurechnen und innerhalb von 60 Tagen nach Ablauf der Abrechnungsperiode den geschuldeten Mehrwertsteuerbetrag (Steuer vom Umsatz abzüglich Vorsteuern) an die ESTV abzuliefern hat. Die ESTV ermittelt die Höhe des geschuldeten Mehrwertsteuerbetrages nur dann an Stelle des Steuerpflichtigen, wenn dieser seinen Pflichten nicht nachkommt (vgl. Alois Camenzind/Niklaus Honauer/Klaus A. Vallender, Handbuch zum neuen Mehrwertsteuergesetz [MWSTG], 2. Aufl., Bern 2003, Rz. 1680 ff.). Der Steuerpflichtige hat seine Mehrwertsteuerforderung selbst festzustellen; er ist allein für die vollständige und richtige Versteuerung seiner steuerbaren Umsätze und für die korrekte Ermittlung der Vorsteuer verantwortlich (vgl. Kommentar des Eidgenössischen Finanzdepartementes zur MWSTV [Kommentar EFD], S. 38). Ein Verstoss des Steuerpflichtigen gegen diesen Grundsatz ist als schwerwiegend anzusehen, da der Steuerpflichtige durch das Missachten dieser Vorschrift die

ordnungsgemässe Erhebung seiner Mehrwertsteuer gefährdet (Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-1527/2006 vom 6. März 2008 E. 2.1, A-1406/2006 vom 30. Januar 2008 E. 2.1, A-1531/2006 vom 10. Januar 2008 E. 2.2, A-1454/2006 vom 26. September 2007 E. 2.2, A-1398/2006 vom 19. Juli 2007 E. 2.2 mit weiteren Hinweisen).

2.2 Gemäss Art. 47 Abs. 1 MWSTV hat der Mehrwertsteuerpflichtige seine Geschäftsbücher ordnungsgemäss zu führen und so einzurichten, dass sich aus ihnen die für die Feststellung der Mehrwertsteuerpflicht sowie für die Berechnung der Steuer und der abziehbaren Vorsteuern massgebenden Tatsachen leicht und zuverlässig ermitteln lassen. Die ESTV kann hierüber nähere Bestimmungen aufstellen. Von dieser Befugnis hat sie mit dem Erlass der "Wegleitung 1997 für Mehrwertsteuerpflichtige" vom Frühling 1997 (Wegleitung 1997), gültig ab 1. Januar 1997, Gebrauch gemacht. In der Wegleitung 1997 sind genauere Angaben enthalten, wie eine Buchhaltung auszugestalten ist (Rz. 870 ff.). Alle Geschäftsfälle müssen fortlaufend, chronologisch und lückenlos aufgezeichnet werden (Rz. 874) und alle Eintragungen haben sich auf entsprechende Belege zu stützen, so dass die einzelnen Geschäftsvorfälle von der Eintragung in die Hilfs- und Grundbücher bis zur Steuerabrechnung und bis zum Jahresabschluss sowie umgekehrt leicht und genau verfolgt werden können ("Prüfspur"; vgl. Rz. 879 der Wegleitung 1997).

Nach der Rechtsprechung ist der Steuerpflichtige selbst bei geringem Barverkehr zur Führung zumindest eines einfachen ordentlichen Kassabuchs verpflichtet. Er ist zwar mehrwertsteuerrechtlich nicht gehalten, kaufmännische Bücher im Sinne des Handelsrechts zu führen; die Bücher müssen die erzielten Umsätze jedoch lückenlos erfassen und die entsprechenden Belege sind aufzuheben (Urteile des Bundesgerichts 2A.693/2006 vom 26. Juli 2007 E. 3.1, 2A.569/2006 vom 28. Februar 2007 E. 3.1; Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-1636/2006 und A-1637/2006 vom 2. Juli 2008 E. 2.2, A-1527/2006 vom 6. März 2008 E. 2.2, A-1406/2006 vom 30. Januar 2008 E. 2.2; Entscheid der SRK vom 24. Oktober 2002, veröffentlicht in Archiv für Schweizerisches Abgaberecht [ASA] 73 S. 233 E. 2c.aa mit weiteren Hinweisen). Damit befinden sich die mehrwertsteuerlichen Anforderungen an die Aufzeichnungspflicht auch im Einklang mit den bei den direkten Steuern geltenden Regelungen (vgl. auch Rz. 877 der Wegleitung 1997).

Die detaillierte und chronologische Führung eines Kassabuches muss besonders hohen Anforderungen genügen (vgl. dazu auch HANS GERBER, Die Steuerschätzung [Veranlagung nach Ermessen], in Steuer Revue [StR] 1980 S. 306). Soll also ein Kassabuch für die Richtigkeit des erfassten Bargeldverkehrs Beweis erbringen, ist zu verlangen, dass in diesem die Bareinnahmen und -ausgaben fortlaufend, lückenlos und zeitnah aufgezeichnet werden und durch Kassenstürze regelmässig – in bargeldintensiven Betrieben täglich – kontrolliert werden. Nur auf diese Weise ist gewährleistet, dass die erfassten Bareinnahmen vollständig sind, das heisst den effektiven Bareinnahmen entsprechen (vgl. Urteile des Bundesgerichts 2A.693/2006 vom 26. Juli 2007 E. 3.1, 2A.657/2005 vom 9. Juni 2006 E. 3; Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-1527/2006 vom 6. März 2008 E. 2.2, A-1406/2006 vom 30. Januar 2008 E. 2.2, A-1454/2006 vom 26. September 2007 E. 2.3 mit weiteren Hinweisen). Da einer Kasse nicht mehr entnommen werden kann, als darin enthalten ist, ist ein Negativsaldo in einer Kasse definitionsgemäss nicht möglich. Nur wenn anderweitige flüssige Mittel vorhanden sind, können Zahlungen vorgenommen werden, deren Einsatz aber offensichtlich nicht verbucht worden ist. Der Umstand von Negativsaldi auf dem Kassenkonto ist deshalb ein gewichtiges Indiz für das Vorhandensein von Geschäftsvorgängen, die nicht ordnungsgemäss bzw. gar nicht verbucht worden sind (Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-1353/2006 vom 7. April 2008 E. 3.1, A-1527/2006 vom 6. März 2008 E. 4.3.3; Entscheide der SRK vom 18. Juli 2006 [SRK 2004-178] E. 3b, vom 24. April 2006 [SRK 2004-066] E. 3b, vom 18. Juli 2003, veröffentlicht in Verwaltungspraxis der Bundesbehörden [VPB] 68.19 E. 4c/cc).

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

MOLLARD, TVA et taxation par estimation, veröffentlicht in ASA 69 S. 519).

3.

3.1 Zu unterscheiden sind zwei voneinander unabhängige Konstellationen, welche zu einer Ermessenseinschätzung gemäss Art. 48 MWSTV führen. Erstens geht es um diejenige der ungenügenden Aufzeichnung, wobei eine Schätzung insbesondere auch dann erfolgen muss, wenn die Verstösse gegen die formellen Buchhaltungsregeln derart gravierend sind, dass sie die materielle Richtigkeit der Buchhaltungsergebnisse in Frage stellen (Urteil des Bundesgerichts 2A.437/2005 vom 3. Mai 2006 E. 3.1; Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-1531/2006 vom 10. Januar 2008 E. 2.4, A-1397/2006 vom 19. Juli 2007 E. 2.4; Entscheid der SRK vom 24. Oktober 2002, veröffentlicht in ASA 73 S. 233 E. 2c.aa). Zweitens kann selbst eine formell einwandfreie Buchführung die Durchführung einer Schätzung erfordern, wenn die ausgewiesenen Ergebnisse mit dem wirklichen Sachverhalt offensichtlich nicht übereinstimmen. Dies ist nach der Rechtsprechung der Fall, wenn die in den Büchern enthaltenen Geschäftsergebnisse von den von der Steuerverwaltung erhobenen branchenspezifischen Erfahrungszahlen wesentlich abweichen, vorausgesetzt der Steuerpflichtige ist nicht in der Lage, allfällige besondere Umstände, auf Grund welcher diese Abweichung erklärt werden kann, nachzuweisen oder zumindest glaubhaft zu machen (Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-1406/2006 vom 30. Januar 2008 E. 2.3, A-5712/2007 vom 17. Januar 2008 E. 2.6; Entscheid der SRK vom 3. Dezember 2003, veröffentlicht in VPB 68.73 E. 2b mit weiteren Hinweisen). Für das Vorliegen der Voraussetzungen zur Vornahme einer Ermessenseinschätzung ist nach den allgemeinen Regeln die ESTV beweisbelastet (vgl. BLUMENSTEIN/LOCHER, a.a.O., S. 454; Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-1527/2006 vom 6. März 2008 E. 2.4, A-1531/2006 vom 10. Januar 2008 E. 2.4, A-1454/2006 vom 26. September 2007 E. 2.5).

3.2 Sind die Voraussetzungen für eine Ermessenstaxation erfüllt, ist die ESTV nicht nur berechtigt, sondern verpflichtet, eine solche nach pflichtgemässem Ermessen vorzunehmen. Die Fälle, in denen die Steuerpflichtigen ihre Mitwirkungspflichten nicht wahrnehmen und keine, unvollständige oder ungenügende Aufzeichnungen über ihre Umsätze führen, dürfen keine Steuerausfälle zur Folge haben

(Kommentar EFD zu Art. 48 MWSTV; Urteil des Bundesgerichts 2A.552/2006 vom 1. Februar 2007 E. 3.2).

3.3 Das Bundesverwaltungsgericht auferlegt sich bei der Überprüfung von zulässigerweise erfolgten Ermessensveranlagungen eine gewisse Zurückhaltung und führt so die gefestigte diesbezügliche Rechtsprechung der SRK weiter. Diese Praxis wurde am 22. November 2007 höchstrichterlich bestätigt (Urteil des Bundesgerichts 2C_426/2007 vom 22. November 2007 E. 4.3). Ob indessen die Voraussetzungen für die Vornahme einer Ermessensveranlagung gegeben sind, überprüft das Bundesverwaltungsgericht uneingeschränkt (Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-1636/2006 und A-1637/2006 vom 2. Juli 2008 E. 2.5, A-1406/2006 vom 30. Januar 2008 E. 1.3, A-1516/2006 vom 5. Dezember 2007 E. 1.2; Entscheide der SRK vom 10. Mai 2005 [SRK 2004-023] E. 1b, vom 24. Oktober 2005, veröffentlicht in VPB 70.41 E. 2d/cc mit weiteren Hinweisen).

4.

4.1 Im vorliegenden Fall wies das Kassakonto der Beschwerdeführerin in den vorliegend relevanten Jahren mehrfach Minussaldi auf (am 18. und 20. Mai, 6. und 9. August 1999, 28. und 29. März, 1., 4., 5. und 7. April, 12. Mai und 13. Juni 2000). Dabei handelte es sich um Negativsaldi am Tagesende und nicht um sog. „unechte Minussaldi“ während des Tages, wie die Beschwerdeführerin in ihrer Einsprache vom 14. Juli 2003 behauptete. Ein Negativsaldo in einer Kasse ist definitionsgemäss nicht möglich und bildet ein gewichtiges Indiz für das Vorhandensein von Geschäftsvorgängen, die nicht ordnungsgemäss bzw. gar nicht verbucht worden sind (E. 2.2 in fine); dies muss insbesondere bei einem bargeldintensiven Betrieb wie dem vorliegenden Coiffeursalon gelten. Die ESTV ging somit zu Recht davon aus, dass die Negativsaldi auf dem Kassakonto die materielle Richtigkeit der vorhandenen Buchhaltungsergebnisse in Frage stellen (E. 3.1). Im Weiteren legte die ESTV in ihrem Einspracheentscheid vom 7. August 2006 zutreffend dar, dass die Bruttogewinnmargen in den Jahren 1999 (23%) und 2000 (30%) erheblich von denjenigen der Jahre 2001 und 2002 (beide 39%) abwichen, was ebenfalls auf unverbuchte Umsätze in den beiden ersten Jahren schliessen lässt. Die Verwaltung war unter diesen Umständen dazu berechtigt und verpflichtet, die von der Beschwerdeführerin erzielten Umsätze durch pflichtgemässe Schätzung zu ermitteln (E. 3.2).

4.2 Die Beschwerdeführerin legte in ihrer Beschwerde vom 3. September 2006 dar, dass Fehlbuchungen zu den vorliegend in Frage stehenden Minussaldi auf dem Kassakonto führten. Im Einzelnen begründete und belegte sie jeden ausgewiesenen Negativsaldo mit dem entsprechenden Buchungsfehler. Mit einer Ausnahme waren es Fehlbuchungen, die das Kassakonto tangierten (insbesondere „Doppelbuchungen“) und nachträglich insoweit falsch storniert wurden, als die Stornobuchung nicht per Datum der ursprünglichen Fehlbuchung vorgenommen wurde, sondern mit einem späteren Datum. Im Weiteren leistete die Beschwerdeführerin in einem Fall eine Zahlung von Fr. 300.-- mit EC-Direkt, verbuchte den Betrag aber fälschlicherweise als Barauslage. Aufgrund der Angaben der Beschwerdeführerin und den eingereichten Buchungsbelegen erachtet das Bundesverwaltungsgericht den Nachweis als erbracht, dass die Minussaldi aufgrund von Buchungsfehlern und nicht infolge unverbuchter Einnahmen resultierten. Im Weiteren sind diese Buchungsfehler bzw. die entsprechenden Verstösse gegen die formellen Buchhaltungsvorschriften nicht derart gravierend, dass sie die materielle Richtigkeit der Buchhaltungsergebnisse in Frage stellen (E. 3.1). Die Beschwerdeführerin legte zudem glaubhaft dar, weshalb die Bruttogewinne bzw. die Bruttogewinnmargen 1999 und 2000 tiefer waren als in den Jahren 2001 und 2002; einerseits sei der tiefere Bruttogewinn mit dem Aufbau des Coiffeur-Geschäftes verbunden gewesen, anderseits habe sie in den ersten Jahren grössere Einkäufe auch für die Folgejahre vorgenommen. Zusammenfassend sind die Voraussetzungen für eine Ermessenseinschätzung nicht (mehr) erfüllt und die Ergebnisse der Buchhaltung sind anzuerkennen.

4.3 Die Steuernachforderung auf der Differenz zwischen dem ermessensweise geschätzten bzw. kalkulierten Umsatz und dem verbuchten Umsatz im Betrag von Fr. 2'416.90 (1999) und Fr. 2'253.30 (2000) (vgl. Ziff. 1 der EA Nr. 280'798), d.h. von insgesamt Fr. 4'670.20, ist folglich nicht gerechtfertigt. Entsprechend dem Antrag der ESTV ist deshalb die Beschwerde gutzuheissen.

5.

5.1 Gemäss Art. 63 Abs. 1 VwVG sind die Verfahrenskosten in der Regel der unterliegenden Partei aufzuerlegen. Keine Verfahrenskosten werden Vorinstanzen auferlegt (Art. 63 Abs. 2 VwVG). Nach Art. 63 Abs. 3 VwVG dürfen einer obsiegenden Partei die Kosten des

Beschwerdeverfahrens auferlegt werden, sofern sie diese durch Verletzung von Verfahrenspflichten verursacht hat. Dies ist insbesondere dann der Fall, wenn der Beschwerdeführer das Beschwerdeverfahren durch Verletzung von Mitwirkungspflichten unnötigerweise verursacht hat, indem er beispielsweise Beweismittel spät eingereicht hat (Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-1418/2006 vom 14. Mai 2008 E. 10.2, A-1527/2006 und A-1528/2006 vom 6. März 2008 E. 6.2, A-1389/2006 vom 21. Januar 2008 E. 7.2, A-1344/2006 vom 11. September 2007 E. 5.1; Entscheide der SRK vom 6. Januar 2006, veröffentlicht in VPB 70.58 E. 6b, vom 12. Dezember 2000, veröffentlicht in VPB 65.85 E. 7b; vgl. MICHAEL BEUSCH/ANDRÉ MOSER/LORENZ KNEUBÜHLER, Ausgewählte prozessrechtliche Fragen im Verfahren vor dem Bundesverwaltungsgericht, in: Schweizerisches Zentralblatt für Staats- und Verwaltungsrecht [ZBl] 2008 S. 35).

5.2 Indem die Beschwerdeführerin erst im vorliegenden Beschwerdeverfahren detailliert darlegte, dass die beanstandeten Negativsaldi auf dem Kassakonto aufgrund von Buchungsfehlern resultierten, ist ihr eine Pflichtverletzung zum Vorwurf zu machen. Sie hätte die betreffenden Angaben bereits anlässlich der Kontrolle oder aber im Verfahren vor der Vorinstanz vorbringen können. Unter diesen Umständen ist das von ihr vor der SRK bzw. dem Bundesverwaltungsgericht angestrengte Verfahren als von ihr unnötig verursacht zu bezeichnen. Die Beschwerdeführerin wendet dagegen ein, sie habe erst aufgrund des Einspracheentscheides die exakten Daten der vorgeworfenen Minussaldi erfahren, weshalb sie erst mit ihrer Beschwerdeingabe näher Stellung habe nehmen können. In der EA seien die vorgeworfenen Mängel nicht im Detail aufgeführt gewesen. Dieser Einwand der Beschwerdeführerin ist nicht stichhaltig. In der EA Nr. 280'798 führte die ESTV in Ziff. 1 auf, weshalb sie eine kalkulatorische Umsatzermittlung vornehmen musste. Explizit nannte sie als Grund für die Mangelhaftigkeit der Buchhaltung 1999 und 2000: „Minussaldi auf dem Konto Kasse“. Diese Angabe ist ausreichend, um sich dagegen zu wehren. Im Weiteren wiederholte die ESTV in ihrem Begleitschreiben zum Entscheid vom 23. Juni 2003, dass die Buchhaltung aufgrund von „Minussaldi auf dem Konto Kasse, obwohl die Einnahmen täglich verbucht worden“ seien, mangelhaft sei. Entgegen der Ansicht der Beschwerdeführerin ist es nicht erforderlich, dass die ESTV alle Minussaldi mit Datum aufführt, sind diese doch aus dem Kontoblatt des Kassakontos (vgl. Kontoblatt Nr. 1000) ersichtlich. Ebenso nicht stichhaltig ist das Argument der Beschwerde-

führerin, ihre Treuhänderin habe die Angelegenheit anfänglich bagatellisiert und danach ihre Verantwortung nicht wahrgenommen. Beauftragt die Beschwerdeführerin eine Drittperson (Treuhänderin), hat sie für das Verhalten dieser Hilfsperson (nach Art. 101 des Obligationenrechts vom 30. März 1911 [OR, SR 220]) umfassend und wie für ihr eigenes einzustehen. Auch allfälliges fehlerhaftes bzw. schuldhaftes Verhalten der Hilfsperson ist der Beschwerdeführerin anzurechnen (Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-1680/2006 vom 26. November 2007 E. 3.2.1; BGE 114 Ib 67 E. 2c-e mit Hinweisen, 107 Ia 168 E. 2). Die Handlungen bzw. das Unterlassen der Treuhänderin sind der Beschwerdeführerin somit vollumfänglich zuzurechnen. Aus deren Beauftragung kann sie deshalb für das vorliegende Verfahren nichts zu ihren Gunsten ableiten. Die Verfahrenskosten, die auf Fr. 600.-- festgesetzt werden (Art. 4 des Reglements vom 21. Februar 2008 über die Kosten und Entschädigungen vor dem Bundesverwaltungsgericht [VGKE, SR 173.320.2]), sind somit der Beschwerdeführerin aufzuerlegen. Eine Parteientschädigung ist aus denselben Gründen und weil die Beschwerdeführerin im vorliegenden Beschwerdeverfahren ohnehin nicht durch einen Anwalt oder einen anderen berufsmässigen Vertreter vertreten ist, nicht zuzusprechen (Art. 8 und 9 Abs. 1 VGKE).

Demnach erkennt das Bundesverwaltungsgericht:

1.
Die Beschwerde wird gutgeheissen.

2.
Die Verfahrenskosten von Fr. 600.-- werden der Beschwerdeführerin auferlegt. Sie werden mit dem geleisteten Kostenvorschuss von Fr. 600.-- verrechnet.

3.
Es wird keine Parteientschädigung zugesprochen.

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: