Bundesverwaltungsgericht

Tribunal administratif fédéral

Tribunale amministrativo federale

Tribunal administrativ federal

Abteilung I
A-1407/2006
{T 0/2}

Urteil vom 30. Januar 2008

Besetzung

Richterin Salome Zimmermann (Vorsitz),
Richter Thomas Stadelmann (Kammerpräsident),
Richter Pascal Mollard,
Gerichtsschreiber Johannes Schöpf.

Parteien

X._____, ...,
vertreten durch ...,
Beschwerdeführerin,

gegen

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

Gegenstand

Mehrwertsteuer (MWSTG; 1. Semester 2001 bis
4. Semester 2003).

Sachverhalt:

A.
Die X._____ betreibt in ... ein Malergeschäft. Aufgrund ihrer Tätigkeit wurde sie per 1. Juli 1997 im Sinne von Art. 17 der Verordnung vom 22. Juni 1994 über die Mehrwertsteuer (MWSTV, AS 1994 1464) bzw. Art. 21 des Bundesgesetzes vom 2. September 1999 (MWSTG, SR 641.20) in das von der Eidgenössischen Steuerverwaltung (ESTV) geführte Register der Mehrwertsteuerpflichtigen eingetragen.

Am 7. Juli 2004 führte die ESTV im Betrieb der Mehrwertsteuerpflichtigen eine Kontrolle (Art. 50 MWSTV bzw. Art. 62 MWSTG) durch, die sich über die Steuerperioden 1. Semester 1999 bis 2. Semester 2003 erstreckte. Dabei stellte die Verwaltung fest, dass die Geschäftsbücher nicht den gesetzlichen Anforderungen entsprachen, insbesondere sei kein Kassabuch geführt worden, obwohl die Einnahmen und Ausgaben teilweise bar abgewickelt worden seien. Im Jahr 2002 seien nachweislich vereinnahmte Barzahlungen von zwei Kunden nicht verbucht worden. Ausserdem habe die Mehrwertsteuerpflichtige in den Jahren 2000 bis 2003 Bruttogewinne ausgewiesen, die deutlich unter dem im Geschäftsjahr 1998/99 ausgewiesenen Wert und den Erfahrungszahlen der ESTV liegen würden. Die Verwaltung sei daher befugt und verpflichtet gewesen, die tatsächlich erzielten Umsätze der Jahre 2000 bis 2003 auf Basis des Material- und Lohnaufwandes kalkulatorisch zu ermitteln. Die Schätzung der unverbuchten Umsätze der Jahre 2001 bis 2003 habe eine Mehrwertsteuernachforderung von Fr. ... zuzüglich Verzugszins ab 31. Dezember 2002 (mittlerer Verfall) ergeben, welche mit Ergänzungsabrechnung (EA) Nr. ... vom 28. Juli 2004 geltend gemacht wurde.

B.
Mit Entscheid vom 12. August 2004 bestätigte die ESTV die Mehrwertsteuernachforderung von Fr. ... zuzüglich Verzugszins. Am 17. August 2004 wurde die Nachforderung von Fr. ... bezahlt.

Gegen den Entscheid vom 12. August 2004 liess die Mehrwertsteuerpflichtige mit Eingabe vom 13. September 2004 Einsprache erheben und beantragte sinngemäss, der Entscheid sei aufzuheben, die Steuerforderung der zu beurteilenden Jahre sei auf Grundlage der bestehenden Buchhaltung neu zu berechnen und die bereits bezahlte

Mehrwertsteuer sei unter Berücksichtigung der Mehrwertsteuer auf den beiden nicht deklarierten Einnahmen von insgesamt Fr. ... zurückzuerstatten.

Die Mehrwertsteuerpflichtige beanstandete im Wesentlichen, dass zwei aus Versehen nicht verbuchte Bareinnahmen zu einer Ermessenseinschätzung geführt hätten; eine Aufrechnung dürfe nur im Umfang der festgestellten Abweichung vorgenommen werden. Die Treuhänderin führe ein Kassakonto und es werde auch ein Einnahmen- und Ausgabenjournal geführt. Die Feststellung der Verwaltung, es sei kein ordnungsgemäss geführtes Kassabuch vorhanden, sei daher tatsachenwidrig. Die ESTV gehe im Rahmen der Ermessensveranlagung von einer Bruttomarge von 40% und einem Jahreseinkommen der beiden Inhaber von insgesamt Fr. ... aus. Die Verwaltung habe die individuellen Verhältnisse der Mehrwertsteuerpflichtigen nicht ausreichend berücksichtigt, da die Steuerverwaltung des Kantons A._____ das Einkommen der beiden Inhaber im Jahr 2002 ermessensweise auf insgesamt Fr. ... geschätzt habe. Eine Kontrolle durch die Treuhänderin habe ergeben, das die Beschwerdeführerin in den Jahren 1999 bis 2003 im Rahmen der Mehrwertsteuerabrechnungen einen Umsatz von Fr. ... zu viel deklariert habe. Bei einem Mehrwertsteuersatz von 5.2% mache dies einen Mehrwertsteuerbetrag von rund Fr. ... aus, der zu Gunsten der Mehrwertsteuerpflichtigen zu berücksichtigen sei.

C.
Mit Einspracheentscheid vom 24. November 2004 bestätigte die ESTV den Entscheid vom 12. August 2004 und hiess die Einsprache im Umfang von Fr. ... teilweise gut. Die zuviel bezahlten Fr. ... wurden an den Zins angerechnet, der auf der bezahlten Steuer von Fr. ... für die Zeit vom 31. Dezember 2002 (mittlerer Verfall) bis zum 17. August 2004 (Zahlungsdatum) geschuldet ist.

Zur Begründung führte die ESTV im Wesentlichen aus, die Geschäftsbücher der Mehrwertsteuerpflichtigen seien mangelhaft geführt worden, weil es sich weder bei dem von der Mehrwertsteuerpflichtigen geführte Journal "recettes et dépenses" noch bei dem von der Treuhänderin geführten Kassakonto um ein zeitnah und chronologisch geführtes Kassabuch gehandelt habe. Gemäss den Erfahrungswerten der Verwaltung betrage der Bruttogewinn (definiert als Umsatz exklusive Mehrwertsteuer ./. Materialaufwand exklusive Mehrwertsteuer ./.

Löhne der produktiv tätigen Personen) im Durchschnitt bei Betrieben dieser Branche zwischen 40% und 45%. Die Buchhaltungszahlen für das Geschäftsjahr 1998/99 (1. Juli 1998 bis 31. Dezember 1999) der Mehrwertsteuerpflichtigen zeigten, dass mit einem produktiven Eigenlohn von Fr. ... pro Jahr für die beiden Gesellschafter ein Bruttogewinn von 41.2% resultiere, was in etwa dem Durchschnitt der Vergleichsbetriebe entspreche. Dies bedeute, dass die produktive Arbeit der beiden Gesellschafter mit etwa Fr. ... pro Jahr angesetzt werden müsse, wenn es sich um gleich qualifizierte Angestellte handeln würde. Wende man die gleichen Ansätze für die produktive Arbeit der Gesellschafter auch in den nachfolgenden Jahren an, zeige sich mit aller Deutlichkeit, dass in allen vier Jahren massiv niedere Bruttogewinne ausgewiesen worden seien (2000: 24.9%; 2001: 32.0%; 2002: 20.3%; 2003: 21.0%). Die ausgewiesenen Ergebnisse könnten daher mit den tatsächlich erzielten Umsätzen nicht übereinstimmen und eine Schätzung sei daher vorzunehmen gewesen.

Die ESTV habe die individuellen Verhältnisse der Mehrwertsteuerpflichtigen berücksichtigt. Die Verwaltung habe für die beiden Gesellschafter einen produktiven Lohn eingesetzt, der sich am Tariflohn eines Vorarbeiters bzw. erfahrenen Berufsarbeiters mit abgeschlossener Malerlehre orientiert habe. Bei einer Annahme von Fr. ... für beide Gesellschafter (respektive von Fr. ... pro Gesellschafter) seien auch in beträchtlichem Umfang unproduktive Arbeiten (Einholen von Aufträgen, Erstellen von Offerten und Rechnungen, Büroarbeiten, etc.) abgedeckt.

Die teilweise Gutheissung im Umfang von Fr. ... ergebe sich dadurch, dass die Verwaltung bei der Umsatzschätzung die kalkulierten Umsätze mit den verbuchten und nicht mit den deklarierten Umsätzen verglichen habe; der zuviel bezahlte Mehrwertsteuerbetrag von Fr. ... (5.2% von Fr. ...) sei gutzuschreiben.

D.

Mit Eingabe vom 10. Januar 2005 erhebt die X._____ (Beschwerdeführerin) gegen den Einspracheentscheid der ESTV vom 24. November 2004 Beschwerde an die Eidgenössische Steuerrekurskommission (SRK) mit folgendem Rechtsbegehren:

„1a) (bezieht sich auf das Parallelverfahren)

1b) (bezieht sich auf das Parallelverfahren)

2a) Der Einspracheentscheid der Eidgenössischen Steuerverwaltung,

Hauptabteilung Mehrwertsteuer, vom 24. November 2004 (Ref.-Nr. 415'004/2281) betreffend Nachforderung von CHF ... für die Steuerperioden vom 1. Januar 2001 bis 31. Dezember 2003 gemäss Ergänzungsabrechnung Nr. ... sei aufzuheben.
2b) Die Eidgenössische Steuerverwaltung, Hauptabteilung Mehrwertsteuer, sei anzuweisen, den Beschwerdeführern den Betrag von CHF ... zurückzuerstatten.
- alles unter Kosten- und Entschädigungsfolge -“

Die Begründung entspricht im Wesentlichen jener der Einsprache.

E.
In der Vernehmlassung vom 25. Februar 2005 schliesst die ESTV auf kostenpflichtige Abweisung der Beschwerde. Sie wiederholt im Wesentlichen das im Einspracheentscheid Ausgeführte und weist darauf hin, dass die von der Verwaltung gewählte Methode der kalkulatorischen Umsatzermittlung häufig und schon seit Jahrzehnten verwendet werde.

F.
Mit Schreiben vom 2. Februar 2007 teilte das Bundesverwaltungsgericht den Parteien mit, dass es das hängige Beschwerdeverfahren übernommen hat.

Auf die weiteren Begründungen in den Eingaben der Parteien wird – soweit entscheidwesentlich – im Rahmen der nachfolgenden Erwägungen eingegangen.

Das Bundesverwaltungsgericht zieht in Erwägung:

1.

1.1 Bis zum 31. Dezember 2006 unterlagen Einspracheentscheide der ESTV der Beschwerde an die SRK. Das Bundesverwaltungsgericht übernimmt, sofern es zuständig ist, die Ende 2006 bei der SRK hängigen Rechtsmittel. Die Beurteilung erfolgt nach neuem Verfahrensrecht (Art. 53 Abs. 2 des Bundesgesetzes vom 17. Juni 2005 über das Bundesverwaltungsgericht [Verwaltungsgerichtsgesetz, VGG, SR 173.32]). Soweit das VGG nichts anderes bestimmt, richtet sich gemäss Art. 37 VGG das Verfahren nach dem Bundesgesetz vom

20. Dezember 1968 über das Verwaltungsverfahren (VwVG, SR 172.021). Das Bundesverwaltungsgericht ist zur Behandlung der Beschwerde sachlich wie funktionell zuständig (Art. 31 und 33 Bst. d 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 Sachverhalts (Art. 49 Bst. b VwVG) auch die Rüge der Unangemessenheit erheben (Art. 49 Bst. c VwVG; vgl. ANDRÉ MOSER, in: Moser/Uebersax, Prozessieren vor Eidgenössischen Rekurskommissionen, Basel und Frankfurt am Main 1998, S. 59 f., Rz. 2.59; ULRICH HÄFELIN/GEORG MÜLLER/FELIX UHLMANN, Allgemeines Verwaltungsrecht, 5. Aufl., Zürich 2006, Rz. 1758 ff.). Das Bundesverwaltungsgericht auferlegt sich allerdings bei der Überprüfung von Ermessensveranlagungen eine gewisse Zurückhaltung und führt so die gefestigte diesbezügliche Rechtsprechung der SRK weiter (vgl. Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-1398/2006 vom 19. Juli 2007 E. 2.1 und A-1535/2006 vom 14. März 2007 E. 2.1; Entscheide der SRK vom 10. Mai 2005 [SRK 2004-023] E. 1b, vom 24. Oktober 2005, veröffentlicht in Verwaltungspraxis der Bundesbehörden [VPB] 70.41 E. 2d/cc, vom 14. Mai 2003, veröffentlicht in VPB 67.122 E. 2c/cc).

2.

2.1 Die Veranlagung und Entrichtung der Mehrwertsteuer erfolgt nach dem Selbstveranlagungsprinzip (Art. 46 f. MWSTG; vgl. ERNST BLUMENSTEIN/PETER LOCHER, System des Steuerrechts, 6. Aufl., Zürich 2002, S. 421 ff.). Dies bedeutet, dass der Mehrwertsteuerpflichtige 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 Verwaltung ermittelt die Höhe des geschuldeten Mehrwertsteuerbetrages nur dann an Stelle des Mehrwertsteuerpflichtigen, wenn dieser seinen Pflichten nicht nachkommt (Art. 60 MWSTG, Ermessenseinschätzung; vgl. ALOIS CAMENZIND/NIKLAUS HONAUER/KLAUS A. VALLENDER, Handbuch zum Mehrwertsteuergesetz [MWSTG], 2. Aufl., Bern 2003, Rz. 1680 ff.). Ein Verstoss des Mehrwertsteuerpflichtigen gegen diesen Grundsatz ist als schwerwiegend anzusehen, da durch die Nichtein-

haltung dieser Vorschrift der Mehrwertsteuerpflichtige die ordnungsgemässe Erhebung der Mehrwertsteuer und damit das Steuersystem als solches gefährdet (vgl. Entscheide der SRK [zur MWSTV] vom 18. September 1998, veröffentlicht in VPB 63.80 E. 2a, vom 25. August 1998, veröffentlicht in VPB 63.27 E. 3a; vgl. auch den Entscheid der SRK vom 19. Mai 2004, veröffentlicht in VPB 68.131 E. 2b; vgl. auch Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-1398/2006 vom 19. Juli 2007 E. 2.2).

2.2 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 für Mehrwertsteuerpflichtige (in erster Auflage erschienen im Herbst 1994; im Frühling 1997 als "Wegleitung 1997 für Mehrwertsteuerpflichtige" neu herausgegeben), Gebrauch gemacht. Mit dem Datum des Inkrafttretens des Mehrwertsteuergesetzes ab dem 1. Januar 2001 waren diese Bestimmungen in der "Wegleitung 2001 zur Mehrwertsteuer" (Wegleitung 2001) enthalten, die im Sommer 2000 erschienen ist. In der Wegleitung 2001 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). Das Bundesgericht hat (bereits unter dem Warenumsatzsteuerrecht) entschieden, dass der Steuerpflichtige selbst bei geringem Barverkehr zur Führung zumindest eines einfachen ordentlichen Kassabuches verpflichtet ist. Er ist zwar mehrwertsteuerlich 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 (Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-1398/2006 vom 19. Juli 2007 E. 2.3; Archiv für Schweizerisches Abgaberecht [ASA] 73 S. 233 E. 2c/aa, mit Hinweisen; vgl. auch VPB 63.27 E. 3b, 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. 888 der Wegleitung 2001). 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. Urteil des Bundesgerichts 2A.657/2005 vom 9. Juni 2006 E. 3 sowie Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-1398/2006 vom 19. Juli 2007 E. 2.3 sowie A-1454/2006 vom 26. September 2007 E. 2.3).

2.3 Nach 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.

Dabei hat die Verwaltung diejenige Schätzungsmethode zu wählen, die den individuellen Verhältnissen im Betrieb der Mehrwertsteuerpflichtigen soweit als möglich Rechnung trägt, auf plausiblen Angaben beruht und deren Ergebnis der wirklichen Situation möglichst nahe kommt (Urteil des Bundesgerichts 2A.253/2005 vom 3. Februar 2006 E. 4.1; Entscheid der SRK vom 24. Oktober 2005, veröffentlicht in VPB 70.41 E. 2d/aa;). 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 (Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-1356 vom 21. Mai 2007 E. 2.5, A-1398/2006 vom 19. Juli 2007 E. 2.4 und A-1454/2006 vom 26. September 2007 E. 2.6.1; Entscheid der SRK vom 24. Oktober 2005, veröffentlicht in VPB 70.41 E. 2d/aa und E. 4e.bb.aaa sowie vom 12. August 2002, veröffentlicht in ASA 73 S. 228 E. 2c/aa, mit weiteren Hinweisen; vgl. zum Ganzen auch PASCAL MOLLARD, TVA et taxation par estimation, ASA 69 S. 526 ff.). 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 (vgl. HANS GEBER, Die Steuerschätzung [Veranlagung nach Ermessen], in Steuer Revue [StR] 1980, S. 307). Selbst eine formell einwandfreie Buchführung kann die Durch-

führung einer Schätzung erfordern, wenn die in den Büchern enthaltenen Geschäftsergebnisse von den Erfahrungszahlen wesentlich abweichen, vorausgesetzt die Steuerpflichtige ist nicht in der Lage, allfällige besondere Umstände, auf Grund welcher diese Abweichung erklärt werden kann, nachzuweisen oder zumindest glaubhaft zu machen (Urteil des Bundesgerichts vom 28. August 1985, veröffentlicht in ASA 58 380 E. 3; Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-1397/2006 vom 19. Juli 2007 E. 2.4; Entscheid der SRK 2003-094 vom 10. August 2005 E. 2d). Im Rahmen einer Ermessenstaxation ist es nach der Rechtsprechung des Bundesgerichts zulässig, dass die ESTV eine Prüfung der Verhältnisse während eines Teils der Kontrollperiode vornimmt und in der Folge das Ergebnis auf den gesamten kontrollierten Zeitraum umlegt bzw. hochrechnet, vorausgesetzt die massgebenden Verhältnisse im eingehend kontrollierten Zeitabschnitt sind ähnlich wie in der gesamten Kontrollperiode (Urteil des Bundesgerichts 2A.148/2000 vom 1. November 2000 E. 5b, betreffend die Warenumsatzsteuer).

2.4 Im Beschwerdeverfahren kann der Mehrwertsteuerpflichtige die vorgenommene Schätzung der Ausgangsumsatzsteuer als solche bestreiten und er hat die Möglichkeit, die erforderlichen Beweismittel einzureichen, um die Unrichtigkeit der durch die Verwaltung vorgenommenen Schätzung nachzuweisen. Sind die Voraussetzungen einer Ermessenstaxation erfüllt, obliegt es ihm, den Beweis für die Unrichtigkeit der Schätzung zu erbringen (vgl. ASA 61 S. 819, 58 S. 384, 50 S. 432 E. 1b; BGE 105 Ib 186; Entscheide der SRK vom 19. Februar 1998 [SRK 1997-021] E. 2b und vom 15. Oktober 1999, veröffentlicht in VPB 64.47 E. 5b). Dabei ist eine ausführliche Begründung unter Hinweis auf Beweismittel erforderlich, inwiefern die Mehrwertsteuerforderung tiefer sein soll als von der ESTV geschätzt. Erst wenn der Mehrwertsteuerpflichtige den Nachweis dafür erbringt, dass der Vorinstanz bei der Schätzung grössere Ermessensfehler unterlaufen sind, setzt das Bundesverwaltungsgericht sein eigenes Ermessen an die Stelle jenes der Vorinstanz (Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-1398/2006 vom 19. Juli 2007 E. 2.5.2 und A-1454/2006 vom 26. September 2007 E. 2.6.2; Entscheide der SRK vom 5. Januar 2000, veröffentlicht in VPB 64.83 E. 3b, vom 25. August 1998, veröffentlicht in VPB 63.27 E. 5c/aa und vom 24. Oktober 2005, veröffentlicht in VPB 70.41 E. 2d/bb).

2.5 Wie die kantonalen Steuerbehörden die Situation eines Mehrwertsteuerpflichtigen bezüglich der direkten Steuern beurteilen, ist für die Beurteilung der mehrwertsteuerlichen Situation nicht massgebend. So ist bei einer Schätzung bezüglich der indirekten Steuern die Veranlagung zu den direkten Steuern nicht bindend (vgl. Urteile des Bundesgerichts 2A.222/2002 vom 4. September 2002 E. 3.4, vom 12. November 1998, veröffentlicht in ASA 68 S. 660; 42 S. 407; Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-1349/2006 vom 22. Mai 2007 E. 2.8 und 3.4 sowie Urteil der SRK vom 8. Oktober 2003, veröffentlicht in VPB 68.53 E. 6a, mit weiteren Hinweisen).

3.
Demnach ist zu untersuchen, ob die von der Beschwerdeführerin geführten Aufzeichnungen die ESTV berechtigten, eine Schätzung des von der Mehrwertsteuerpflichtigen tatsächlich erzielten Umsatzes vorzunehmen (E. 3.1). Falls dies zutrifft, ist zu prüfen, ob der Beschwerdeführerin der ihr obliegende Nachweis der Unrichtigkeit der Schätzung gelingt (E. 3.2).

3.1 Laut Einspracheentscheid vom 24. November 2004 sah sich die ESTV insbesondere aufgrund folgender Mängel in den Geschäftsbüchern der Beschwerdeführerin gezwungen, die tatsächlich erzielten Umsätze kalkulatorisch zu ermitteln:
a) Obwohl sowohl Einnahmen als auch Ausgaben teilweise bar abgewickelt wurden, wurde kein Kassabuch geführt;
b) Im Jahr 2002 wurden zwei Bareinnahmen nachweislich weder verbucht noch deklariert;
c) die Bruttogewinne der Jahre 2000 bis 2003 lagen weit unter dem im Geschäftsjahr 1998/99 ausgewiesenen Wert und unter dem Erfahrungswert der ESTV, was ebenfalls auf unverbuchte Umsätze hindeutet.

3.1.1 Gemäss den Angaben der Beschwerdeführerin verfügt sie über ein Kassakonto in der Buchhaltung. Es sei ein Journal ("recettes et dépenses") geführt worden, das als Grundlage für die Buchhaltung gedient habe, aber nicht als eigentliches Kassabuch qualifiziert werden könne. Aufgrund dieser Angaben habe die Treuhänderin der Beschwerdeführerin das Kassakonto erstellt. Die Beschwerdeführerin weise nur einen geringen Barzahlungsverkehr auf. Anhand der vorhandenen Geschäftsdokumentation könne der Geschäftsverlauf nur mit geringem Mehraufwand zurückverfolgt werden, wie dies der Fall wäre,

wenn sie über ein Kassabuch verfügen würde, das bis ins letzte Detail den Ansprüchen der ESTV genüge.

3.1.2 Zu Recht bestreitet die Beschwerdeführerin nicht, dass sie in ihrem Unternehmen kein ordnungsgemässes Kassabuch geführt hat, indem keine Aufzeichnungen existieren, in welchen die Bareinnahmen und Barausgaben chronologisch und zeitgerecht aufgezeichnet wurden. Sie räumt ein, dass das Kassakonto durch die Treuhänderin nicht täglich, sondern erst nach Monaten und nicht "regelmässig" nachgeführt worden ist. Dazu kommt, dass anlässlich der Kontrolle für das Jahr 2002 – zwar nur zwei – unverbuchte Einnahmen festgestellt wurden und die Gesellschafter der Beschwerdeführerin häufig vom Postcheckkonto Geld bezogen haben, um auswärts eingenommene Mittagessen zu bezahlen. Unter diesen Umständen kann nicht die Rede davon sein, dass die Einnahmen und Ausgaben des Betriebes der Beschwerdeführerin von ihr selber oder von der von ihr beauftragten Treuhänderin zeitnah, lückenlos und in chronologischer Reihenfolge erfasst worden sind, wie dies die Wegleitung (vgl. E. 2.2) verlangt. Aufgrund dieser ungenügenden Buchführung konnte auch keine periodische Abstimmung der Kassensaldi mit dem Kassakonto vorgenommen werden. Dass überhaupt Kassastürze oder periodische Saldierungen vorgenommen wurden, wurde weder bei der Kontrolle noch im Einspracheverfahren noch im Beschwerdeverfahren behauptet und noch weniger nachgewiesen.

Auch der Hinweis auf den geringen Barverkehr ist unbehelflich. Selbst bei geringem Barverkehr wäre die Beschwerdeführerin nach der in E. 2.2 dargelegten Rechtsprechung zur Führung zumindest eines einfachen ordentlichen Kassabuches verpflichtet gewesen; die Hinweise auf das Verhältnismässigkeitsprinzip und den geringen Mehraufwand für eine Rückverfolgung sind unbehelflich. Selbst wenn das Kassakonto als Kassabuch betrachtet werden könnte, steht fest, dass dieses nicht täglich, sondern nach eigenen Angaben der Beschwerdeführerin in unbestimmten längeren Zeitabschnitten durch die Treuhänderin nachgetragen wurde, was nach der zitierten Rechtsprechung ungenügend ist. Vorliegend scheint die Beschwerdeführerin die von ihr verlangte Kassabuchführung mit der Führung einer Betriebsrechnung oder Bilanz zu verwechseln. Indes genügen weder Aufzeichnungen, die bloss in längeren Zeitabständen erfolgen, noch eine regelmässige Führung von Betriebsrechnungen oder Bilanzen den Anforderungen an eine ordentliche Kassabuchführung. Die Buchhaltung der Be-

schwerdeführerin weist somit schwere formelle Mängel auf, was die ESTV bereits berechtigt eine Ermessenstaxation vorzunehmen.

3.1.3 Die ESTV hätte zwar unter diesen Voraussetzungen die materielle Richtigkeit der Buchhaltungsergebnisse nicht mehr überprüfen müssen. Sie legt aber trotzdem noch zusätzlich dar, dass die ausgewiesenen Ergebnisse mit den tatsächlich erzielten Umsätzen nicht übereinstimmen können. Dabei geht sie von Erfahrungszahlen aus, nach welchen der Bruttogewinn von Betrieben dieser Branche zwischen 40% und 45% beträgt, und weist darauf hin, dass die Buchhaltung der Beschwerdeführerin für das Geschäftsjahr 1998/99 einen Bruttogewinn von 41.2% ausweist. In den nachfolgenden vier Geschäftsjahren (2000 bis 2003) hat die Beschwerdeführerin massiv niedere Bruttogewinne ausgewiesen (zwischen 20.3% und 32.0%). Diese Abweichungen sind als wesentlich zu bezeichnen und lassen auch nach Auffassung des Bundesverwaltungsgerichts auf eine unvollständige Aufzeichnung der Umsätze schliessen. Auch diese Abweichungen würden für sich allein genommen die ESTV berechtigen, den effektiv durch die Beschwerdeführerin erzielten Umsatz bzw. die darauf entfallende Mehrwertsteuer durch eine Schätzung festzusetzen.

3.1.4 Entgegen der Auffassung der Beschwerdeführerin kann somit nicht die Rede davon sein, dass die nicht verbuchten Bareingänge im Jahr 2002 (dazu im Sachverhalt A.) auslösendes Moment für die Ermessenseinschätzung sind, wobei anzumerken bleibt, dass die ESTV zu Recht festhält, dass diesbezüglich lediglich behauptet und nicht bewiesen sei, dass es sich dabei um Versehen gehandelt habe. Gesamthaft gesehen spielten diese fehlenden Buchungen keine entscheidende Rolle für den – gerechtfertigten – Entscheid der ESTV, die Geschäftsbücher der Beschwerdeführerin abzulehnen und die Umsätze auf dem Weg einer Ermessenstaxation zu ermitteln.

3.1.5 Nicht beigepflichtet werden kann somit der Auffassung der Beschwerdeführerin, dass sich ein Abweichen von einer formell korrekten Abrechnung nach dem klaren Wortlaut von Art. 60 MWSTG nur bei offensichtlich falschen Angaben rechtfertigt. Der Wortlaut erwähnt ebenso klar auch unvollständige Aufzeichnungen als selbständigen Grund für eine Ermessenseinschätzung.

3.2 Die Beschwerdeführerin beanstandet die von der ESTV angewendeten Erfahrungswerte für die Ermittlung des Bruttogewinnes in Malerbetrieben wie dem ihren nicht zahlenmässig. Es kann deshalb darauf

verzichtet werden, diese Erfahrungszahlen von der ESTV einzufordern. Hingegen ist die Beschwerdeführerin der Meinung, dass ihre individuellen Verhältnisse bei der vorgenommenen Ermessenseinschätzung ungenügend berücksichtigt worden seien. Dabei ist sie jedoch daran zu erinnern, dass sie nicht bloss die Unangemessenheit nachweisen müsste, sondern die Unrichtigkeit der Ermessenseinschätzung oder einen grösseren Ermessenfehler beweisen müsste (E. 2.4).

3.2.1 Die ESTV hat bei der Umsatzschätzung die tatsächlich erzielten Umsätze auf Basis der von der Beschwerdeführerin verbuchten Materialaufwendungen und der geschätzten produktiven Löhne der beiden Gesellschafter der Mehrwertsteuerpflichtigen kalkulatorisch ermittelt. Konkret hat sie für diese beiden Personen einen so genannten produktiven Jahreslohn von je Fr. ..., mithin total Fr. ..., für die Mitarbeit im Malergeschäft eingesetzt. Bei der Festsetzung dieses Betrages orientierte sich die Verwaltung am Rahmenvertrag für das Maler- und Gipsergewerbe vom 29. Februar 2000, der in 20 Kantonen allgemein verbindlich erklärt worden ist. Die Verwaltung konnte zutreffend davon ausgehen, dass auch das Lohnniveau im Kanton A._____, einem Kanton für den zwar keine Allgemeinverbindlicherklärung jenes Rahmenvertrages ausgesprochen wurde, dem der anderen Kantone entspricht. Die Jahresmindestlöhne für qualifiziertes Personal im Malergewerbe liegen zwischen Fr. ... und Fr. ..., sodass der von der ESTV gewählte Ansatz auch berücksichtigt, dass die beiden Inhaber der Beschwerdeführerin in gewissem Umfang unproduktive Arbeiten (Einholen von Aufträgen, Erstellen von Offerten und Rechnungen, Büroarbeiten, etc.) erledigen müssen. Zu berücksichtigen ist auch, dass der von der ESTV ermittelte Lohn in den Jahren 2000 und 2001 ziemlich genau den in den Konten 4001 und 4002 ausgewiesenen Bezügen jedes der beiden Kollektivgesellschafter entspricht, während diese in den Jahren 2002 und 2003 bei ca. Fr. ... bzw. ca. Fr. ... lagen. Dazu wurden weitere Posten vom Unternehmen übernommen, so beispielsweise die vollen Sozialversicherungsbeiträge. Den so kalkulierten produktiven Inhaberlohn erachtet das Bundesverwaltungsgericht als weder übermässig noch willkürlich, so dass die von der Verwaltung angewandte Kalkulation im Rahmen der Schätzung nicht zu beanstanden ist.

3.2.2 Die Beschwerdeführerin erhebt ferner den Einwand, die kantonale Steuerverwaltung habe bei der Veranlagung zu den direkten Steu-

ern für das Jahr 2002 eine Schätzung des erzielten Umsatzes vorgenommen, dabei sei der produktive Jahreslohn nur auf insgesamt Fr. ... geschätzt worden. Dieser Einwand vermag jedoch nicht zu überzeugen.

Die Veranlagung der kantonalen Steuerbehörden ist für die ESTV bezüglich der Mehrwertsteuer nicht massgeblich (E. 2.5), zumal diese, wie sich aus den eingereichten Veranlagungsverfügungen ergibt, zum Teil einfach die Zahlen aus den Geschäftsbüchern übernimmt. Dass diese Angaben aus mehrwertsteuerlicher Sicht nicht massgebend sind, wurde bereits ausgeführt.

3.2.3 Auch die von der Beschwerdeführerin eingereichten Auswertungen ihrer eigenen und der Jahresrechnungen zweier weiterer Unternehmen (Beschwerdebeilagen 13 bis 15) sind nicht geeignet, die Unrichtigkeit der Ermessenseinschätzung bzw. einen grösseren Ermessensfehler der ESTV (dazu E. 2.4) zu beweisen, weil – wie die ESTV zu Recht anführt – die Vergleichbarkeit der Betriebe nicht dargelegt ist.

3.2.4 Nicht zu hören ist ferner der Einwand der Beschwerdeführerin, dass ein Unternehmer, welcher die in die Berechnung einfliessenden Produktivitätsvorgaben der ESTV nicht erfülle, bestraft werde, indem er Mehrwertsteuer auf gar nicht erzielten Umsätzen zu bezahlen habe. Es bleibt daran zu erinnern, dass ein Unternehmer, der seinen Aufzeichnungspflichten vollständig nachkommt, keiner Ermessenseinschätzung unterliegt.

3.2.5 Zusammenfassend ist festzuhalten, dass der Beschwerdeführerin der Beweis der Unrichtigkeit der Ermessenstaxation nicht gelungen ist.

3.3 Was den Einwand der Beschwerdeführerin anbelangt, die Ermessensveranlagung verletze das verfassungsmässige Gebot der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit, hat die SRK wiederholt entschieden, dass die Vorschriften der Mehrwertsteuerverordnung über die Buchführung (Art. 47 MWSTV) und über die Ermessenseinschätzung (Art. 48 MWSTV) sich direkt auf Art. 8 Abs. 1 der (alten) Übergangsbestimmungen der Bundesverfassung der Schweizerischen Eidgenossenschaft vom 29. Mai 1874, in Kraft bis zum 31. Dezember 1999 (aÜB-BV) stützen und dass diese Verfassungsnorm mangels weiterer Vorgaben einen sehr weiten Ge-

staltungsspielraum des Verordnungsgebers mit Bezug auf die Ermessenseinschätzung begründet (vgl. Entscheide der SRK vom 20. Februar 2006 [SRK 2004-054] E. 2b und vom 11. Juli 1996 [SRK 1995-023] E. 4b). Mit dem Inkrafttreten des Mehrwertsteuergesetzes am 1. Januar 2001 stützen sich die Bestimmungen über die Buchführung (Art. 58 MWSTG) und über die Ermessenseinschätzung (Art. 60 MWSTG) direkt auf ein Bundesgesetz ab.

3.4 Aus dem Gesagten ergibt sich, dass die Beschwerde somit vollumfänglich abzuweisen ist.

4.
Bei diesem Verfahrensausgang hat die Beschwerdeführerin nach Art. 63 Abs. 1 VwVG sämtliche Verfahrenskosten für das Beschwerdeverfahren vor dem Bundesverwaltungsgericht zu tragen. Diese werden nach Art. 4 des Reglements vom 11. Dezember 2006 über die Kosten und Entschädigungen vor dem Bundesverwaltungsgericht (VGKE, SR 173.320.2) auf Fr. ... festgesetzt und mit dem geleisteten Kostenvorschuss in derselben Höhe verrechnet. Der Beschwerdeführerin als Unterliegender steht keine Parteientschädigung zu (Art. 7 Abs. 1 VGKE e contrario).

Demnach erkennt das Bundesverwaltungsgericht:

1.
Die Beschwerde wird abgewiesen.

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

3.
Es wird keine Parteientschädigung ausgerichtet.

4.
Dieses Urteil geht an:

- die Beschwerdeführerin (Gerichtsurkunde)
- die Vorinstanz (Gerichtsurkunde)

Der Kammerpräsident: Der Gerichtsschreiber:

Thomas Stadelmann Johannes Schöpf

Rechtsmittelbelehrung:

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

Versand: