

BVGer A-1429/2006 vom 29. August 2007

Bundesverwaltungsgericht, 2007-08-29, DE

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bvger_A-1429_2006

FR: TAF A-1429/2006 du 29 août 2007

IT: TAF A-1429/2006 del 29 agosto 2007

Regeste

Mehrwertsteuer

Erwägungen

E. 1.1

Bis zum 31. Dezember 2006 unterlagen Einspracheentscheide der ESTV der Beschwerde an die SRK. Das Bundesverwaltungsgericht übernimmt beim Inkrafttreten des Bundesgesetzes vom 17. Juni 2005 über das Bundesverwaltungsgericht (Verwaltungsgerichtsgesetz, VGG, SR 173.32) am 1. Januar 2007 die bei der SRK hängigen Rechtsmittel, sofern es zuständig ist und keine Ausnahme vorliegt; die Beurteilung erfolgt nach neuem Verfahrensrecht (Art. 31 bis Art. 33 und Art. 53 Abs. 2 VGG). 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). Vorliegend ist keine Ausnahme gegeben und gegen den Entscheid der Vorinstanz ist die Beschwerde beim Bundesverwaltungsgericht zulässig (Art. 32 e contrario und Art. 33 Bst. d VGG). Dieses ist mithin zur Beurteilung in der Sache sachlich wie funktionell zuständig.

E. 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: André Moser/Peter 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. Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-1397/2006 vom 19. Juli 2007 E. 2.1, A-1535/2006 vom 14. März 2007 E. 2.1; Entscheide der SRK 2004-023 vom 10. Mai 2005 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).

E. 2.1

Die Voraussetzungen der subjektiven Steuerpflicht bei der Inlandsteuer ergeben sich aus Art. 21 des Bundesgesetzes vom 2. September 1999 über die Mehrwertsteuer (MWSTG, SR 641.20). Demnach ist steuerpflichtig, wer eine mit der Erzielung von Einnahmen

verbundene Tätigkeit selbständig ausübt, sofern ihre Lieferungen, ihre Dienstleistungen und ihr Eigenverbrauch im Inland jährlich gesamthaft Fr. 75'000.-- übersteigen. Ob und wann die Steuerpflichtige diese Voraussetzungen erfüllt, hat sie aufgrund des bei der Mehrwertsteuer geltenden Selbstveranlagungsprinzips selber zu klären (vgl. Art. 46 f. MWSTG, vgl. Urteil des Bundesgerichts 2A.109/2005 vom 10. März 2006 E. 2.1; Entscheide der SRK vom 9. Dezember 2003, veröffentlicht in VPB 67.51 E. 2a.aa, vom 20. Januar 2003, veröffentlicht in VPB 67.79 E. 2a). Zu den Obliegenheiten der Steuerpflichtigen gehören unter anderem: die An- und Abmeldepflicht als steuerpflichtige Person (Art. 56 Abs. 1 MWSTG), die Auskunftspflicht gegenüber der Eidgenössischen Steuerverwaltung (Art. 57 Abs. 1 MWSTG) sowie die Buchführungspflicht (Art. 58 MWSTG; vgl. auch Alois Camenzind/Niklaus Honauer/Klaus A. Vallender, Handbuch zum Mehrwertsteuergesetz [MWSTG], Bern 2003, 2. Aufl., Rz. 1579 ff.; insbesondere zum Selbstveranlagungsprinzip Ernst Blumenstein/Peter Locher, System des Steuerrechts, 6. Aufl., Zürich 2002, S. 421 ff.).

E. 2.2

Gemäss Art. 58 Abs. 1 MWSTG hat die Mehrwertsteuerpflichtige ihre 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. Daraus ergibt sich, dass auch nicht buchführungspflichtige selbständig Erwerbende die Geschäftsbücher so zu führen haben, dass sämtliche Einnahmen und Ausgaben in chronologischer Reihenfolge erfasst und auch sämtliche Kunden- und Lieferantenbelege gesammelt werden (zur Buchführung und Aufbewahrung der Geschäftsbücher und Belege vgl. "Wegleitung 2001 zur Mehrwertsteuer", herausgegeben von der ESTV im Sommer 2000 [Wegleitung 2001] Rz. 878 ff., insbesondere Rz. 888; Camenzind/Honauer/Vallender, a.a.O., Rz. 1671 ff.; vgl. Entscheide der SRK vom 9. Dezember 2003, veröffentlicht in VPB 67.51 E. 4b, vom 9. November 1999, veröffentlicht in TVA/MWST/VAT-Journal 2000 S. 1 E. 2c, 2004-187 vom 18. Oktober 2006 E. 2b). Gemäss Rechtsprechung sind auch selbständig Erwerbende, die nur geringe Umsätze aufweisen und ihre Einnahmen bar erzielen, verpflichtet, wenn auch nicht kaufmännische Bücher im Sinne des Handelsrechts, so doch zumindest ein einfaches ordentliches Kassabuch zu führen, die erzielten Umsätze lückenlos zu erfassen und die geschäftsrelevanten Belege aufzubewahren (Urteil des Bundesgerichts 2A.109/2005 vom 10. März 2005 E. 2.2; Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-1397/2006 vom 19. Juli 2007 E. 2.3; Entscheide der SRK 2003-094 vom 10. August 2005 E. 2d.aa, vom 12. August 2002, veröffentlicht in Archiv für Schweizerisches Abgaberecht [ASA] 73 233 E. 2c.aa, vom 25. August 1998, veröffentlicht in VPB 63.27 E. 3b, mit weiteren Hinweisen). Die detaillierte und chronologische Führung eines Kassabuches muss demnach besonders hohen Anforderungen genügen (vgl. dazu auch Hans Gerber, Die Steuerschätzung [Veranlagung nach Ermessen], in Steuer Revue [StR] 1980 S. 306). Soll 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 und durch Kassenstürze regelmässig - in bargeldintensiven Betrieben täglich - kontrolliert werden. Nur auf diese Weise ist gewährleistet, dass die erfassten Bareinnahmen vollständig sind, d.h. den effektiven Bareinnahmen entsprechen (vgl. etwa Urteil des Bundesgerichts 2A.657/2005 vom 9. Juni 2006 E. 3; Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-1397/2006 vom 19. Juli 2007 E. 2.3).

E. 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 Steuerpflichtigen 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; Entscheide der SRK vom 24. Oktober 2005, veröffentlicht in VPB 70.41 E. 2d.aa, vom 5. Januar 1998, veröffentlicht in VPB 64.83 E. 3a). 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-1397/2007 vom 19. Juli 2007 E. 2.4, A-1356/2006 vom 21. Mai 2007 E. 2.5; Entscheide der SRK vom 24. Oktober 2005, veröffentlicht in VPB 70.41 E. 2d.aa und E. 4e.bb.aaa., vom 12. August 2002, veröffentlicht in ASA 73 228 E. 2c.aa). 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. Gerber, a.a.O., S. 307). Selbst eine formell einwandfreie Buchführung kann die Durchführung 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 1397/2006 vom 19. Juli 2007 E. 2.4, Entscheid der SRK 2003-094 vom 10. August 2005 E. 2d).

E. 2.4

Die Beweiswürdigung endet mit dem richterlichen Entscheid darüber, ob eine rechtserhebliche Tatsache als erwiesen zu gelten hat oder nicht. Der Beweis ist geleistet, wenn der Richter bzw. die Richterin gestützt auf die freie Beweiswürdigung zur Überzeugung gelangt ist, dass sich der rechtserhebliche Sachumstand verwirklicht hat. Gelangt der Richter bzw. die Richterin aufgrund der Beweiswürdigung nicht zur Überzeugung, die feststellungsbedürftige Tatsache habe sich verwirklicht, so fragt es sich, ob zum Nachteil der Abgabebehörde oder des Abgabepflichtigen zu entscheiden ist, wer also die Folgen der Beweislosigkeit zu tragen hat. Nach der objektiven Beweislastregel ist bei Beweislosigkeit zu Ungunsten desjenigen zu urteilen, der die Beweislast trägt (Fritz Gygi, Bundesverwaltungsrechtspflege, Bern 1983, S. 279 f.; Martin Zweifel, Die Sachverhaltsermittlung im Steuerveranlagungsverfahren, Zürich 1989, S. 109 f.). Die Abgabebehörde trägt die Beweislast für Tatsachen, welche die Abgabepflicht als solche begründen oder die Abgabeforderung erhöhen, d.h. für die abgabebegründenden und -mehrenden Tatsachen. Demgegenüber ist der Abgabepflichtige für die abgabeaufhebenden und -mindernden Tatsachen beweibelastet, d.h. für solche Tatsachen, welche Abgabebefreiung oder Abgabebegünstigung bewirken (statt vieler: Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-1687/2006 vom 18. Juni 2007 E. 2.4; Entscheide der Eidgenössischen Zollrekurskommission [ZRK] vom 6. Juli 2004, in VPB 68.166, E. 2 d; vom 2. Oktober 1995, in ASA 65 413; Blumenstein/Locher, S. 454; Zweifel, a.a.O., S. 48).

Sind die Voraussetzungen einer Ermessenstaxation erfüllt, obliegt es der Steuerpflichtigen, den Beweis für die Unrichtigkeit der Schätzung zu erbringen. Erst wenn die Steuerpflichtige den Nachweis dafür erbringt, dass der Vorinstanz bei der Schätzung erhebliche Ermessensfehler unterlaufen sind, nimmt das Bundesverwaltungsgericht eine Korrektur der vorinstanzlichen Schätzung vor (Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-1397/2006 vom 19. Juli 2007 E. 2.5.2; Entscheide der SRK 2003-094 vom 10. August 2005 E. 2d, 1998-175 vom 5. Januar 2000, veröffentlicht in VPB 64.83 E. 2, mit Hinweisen).

E. 3

Im vorliegenden Fall ist zunächst darüber zu befinden, ob die ESTV zu Recht die von der Beschwerdeführerin geführte Buchhaltung abgelehnt und damit die Voraussetzungen für eine Ermessenstaxation als erfüllt betrachtet hat. Falls dies zu bejahen ist, gilt es in einem zweiten Schritt zu überprüfen, ob die Ermessensveranlagung sich als rechtmässig erweist (E. 4 hienach).

E. 3.1

Die ESTV nennt für die Ermessenseinschätzung hauptsächlich zwei Gründe. Zum einen sei die Buchführung formell mangelhaft. So sei keine Buchhaltung geführt, sondern einzig eine Gegenüberstellung per Jahresende erstellt worden. Ein direkter Bezug zu den vorhandenen Belegen lasse sich nicht herstellen. Es hätten keine "Kassastürze" (Abgleichung Kassabuch-Saldo mit dem tatsächlichen Bargeldbestand) nachgewiesen werden können, und es sei kein Inventar erstellt worden. Zum anderen habe der Materialanteil am ausgewiesenen Umsatz massiv über den Erfahrungswerten der ESTV gelegen (vgl. Ziffer 2 des Einspracheentscheides).

E. 3.2

Aus diesen Gründen hat die ESTV die Umsätze zu Recht ermessenweise festgelegt. Die Überprüfung durch das Bundesverwaltungsgericht kommt zu keinem anderen Ergebnis, wie auch die nachfolgenden Ausführungen zeigen. Wie die Beschwerdeführerin selber ausführt, hat sie - mit der Begründung der Unverhältnismässigkeit angesichts des effektiv erzielten geringen Umsatzes - bis Ende 2003 keine eigentliche Buchhaltung geführt. Sie habe aber die Tageseinnahmen im Kassabuch festgehalten. Die Einträge in die entsprechenden Kassabücher seien jeweils durch Übertrag aus den Agenden, in denen nicht nur die Kundentermine, sondern auch die Tageseinnahmen notiert worden seien, erfolgt. Was die Kundenagenda betrifft, die gemäss Ausführung der Beschwerdeführerin als Grundlage für das Kassabuch gedient habe, fehlt darin an zahlreichen Tagen ein Eintrag der Tageseinnahmen (Beispiele: 9. Februar 2002 bis 20. April [Ausnahme 2. April] 2002; 13. September [Ausnahme 25. September] 2002 bis 31. Januar [Ausnahme 11. Januar] 2003, 11. bis 13. und 18. bis 20. Februar 2003). Die Tageseinnahmen sind als Total in der Kundenagenda ein- bzw. im Kassabuch übertragen worden. Wie sich die Tageseinnahmen zusammensetzen, kann daraus nicht ermittelt werden. Für ihre Leistungen stellte die Beschwerdeführerin offenbar keine Quittungen aus; über eine Registrierkasse verfügte sie erst nach der Kontrollperiode. Deshalb können die einzelnen Geschäftsvorfälle nicht im Detail chronologisch und lückenlos nachvollzogen werden. Insbesondere kann nicht ermittelt werden, ob die Beschwerdeführerin die verbuchten Umsätze aus Frisierdienstleistungen oder aus dem Verkauf von Handelswaren tatsächlich in dieser Höhe erzielt hat. Und folglich kann nicht nachvollzogen werden, welche Dienstleistung zu

welchem Preis die jeweiligen Kunden beansprucht haben. Als bargeldintensiver Betrieb hätte die Beschwerdeführerin überdies "Kassastürze" durchführen müssen; dass solches geschehen ist, lässt sich aus den Unterlagen (z.B. mittels Notiz oder Visierung) nicht schliessen und wird von der Beschwerdeführerin auch nicht behauptet. Ausserdem wurde im überprüften Zeitraum kein Inventar erstellt. Entgegen der Auffassung der Beschwerdeführerin genügen ihre Aufzeichnungen und das Kassabuch in keiner Weise den obgenannten Anforderungen (E. 2.2). Für die Richtigkeit des erfassten Bargeldverkehrs erbringt das Kassabuch der Beschwerdeführerin folglich nicht den erforderlichen Nachweis. Die massgebenden Tatsachen für die Feststellung der Steuerpflicht (bzw. der allenfalls fehlenden Steuerpflicht) lassen sich daraus weder leicht noch zuverlässig ermitteln. Der verbuchte Materialanteil lag im Verhältnis zum Umsatz zudem beträchtlich über den Erfahrungswerten der ESTV. Gemäss den Aufschrieben der Beschwerdeführerin hat der Materialaufwand in Prozenten des Umsatzes 49,9% im Jahr 2001 und 39% im Jahr 2002 betragen. Der maximale Erfahrungswert der ESTV liegt bei 19% (gemäss Stichprobe 2 der Damen- und Herrencoiffeurbetriebe ohne Einschränkung hinsichtlich Grösse und Umsatz [Branche 9302A, Untergruppe C]; Minimaler Wert 4.5%, Mittelwert 11.3%; Datensatz umfasst 230 Betriebe). Im Jahr 2001 bzw. 2002 übertraf die Beschwerdeführerin diesen Wert folglich um 30.9% bzw. 20%. Da für die ESTV diese Abweichungen aufgrund der konkreten Umstände nicht erklärbar und die Buchführung nicht zuverlässig waren, durfte sie davon ausgehen, dass sich die ausgewiesenen Ergebnisse mit dem wirklichen Sachverhalt offensichtlich nicht in Übereinstimmung befanden. Der (im Übrigen nicht nachgewiesene) Einwand der Beschwerdeführerin, ihre Geschäftsbücher seien von anderen Stellen und Behörden, namentlich den Steuerbehörden des Kantons, akzeptiert worden, verfängt nicht. Die Praxis der kantonalen Behörden bzw. die Veranlagung zu den direkten Steuern kann für die ESTV und insbesondere den Bereich der Mehrwertsteuer offensichtlich nicht massgeblich sein (vgl. Urteile des Bundesgerichts 2A.222/2002 vom 4. September 2002 E. 3.4, vom 12. November 1998, veröffentlicht in ASA 68 660, E. 3e; Entscheid der SRK vom 8. Oktober 2003, veröffentlicht in VPB 68.53 E. 6a, mit weiteren Hinweisen).

E. 4.1

Sind wie im vorliegenden Fall die Voraussetzungen einer Ermessenstaxation erfüllt, obliegt es der Beschwerdeführerin, den Nachweis zu erbringen, dass die Schätzung der ESTV unrichtig ist bzw. dieser dabei erhebliche Ermessensfehler unterlaufen sind. Sie hat sich mit den Elementen der vorgenommenen Ermessenseinschätzung im Einzelnen zu befassen und - unter Hinweis auf Beweismittel - die Schätzung der Verwaltung zu widerlegen (vgl. oben E. 2.4).

E. 4.2

Die Beschwerdeführerin bringt gegen die Schätzung der ESTV vor, es sei von einem Materialverbrauch von mindestens 25% (Ziffer 6 der Beschwerdeschrift), eher 30% (Ziffer 5 der Beschwerdeschrift) auszugehen, wobei sie auf die überwiegend weibliche Kundschaft verweist, Privatentnahmen im Umfang von jährlich Fr. 1000.--, jährliche Kundengeschenke, zahlreiche, der Kundengewinnung dienende, kostenlose Frisierdienstleistungen für verschiedene Vereine sowie die Kosten für die massive Aufstockung des Lagers in den Jahren 2000 bis 2003 bzw. die nicht optimale Lagerbewirtschaftung geltend macht. Um als Kleinstbetrieb konkurrenzfähig zu sein, müsse sie das ganze Sortiment anbieten können, was zu einem höheren Materialanteil führe.

Insbesondere hätten deswegen auch grössere Materialverluste hingenommen werden müssen. Wenig benötigte Produkte seien eingetrocknet und entsorgt worden. Im Weiteren gehe nicht an, den gesamten Warenumsatz für die theoretische Berechnung des Gesamtumsatzes heranzuziehen. Da die Beschwerdeführerin tiefere Preise für Handelswaren anbieten könne, sei ihr Umsatz diesbezüglich grösser, was entsprechend zu berücksichtigen sei. Die Vorinstanz hätte überdies nicht berücksichtigt, dass in den Wareneinkäufen wiederverwendbare Artikel inbegriffen seien.

E. 4.3.1

Die ESTV hat den Umsatz auf Basis der von der Beschwerdeführerin verbuchten Materialaufwendungen kalkulatorisch ermittelt. Konkret ist sie von den Materialeinkäufen gemäss Belegen der Beschwerdeführerin ausgegangen und hat den Materialaufwand auf 15% des Umsatzes (ohne Mehrwertsteuer) angesetzt. Auf den kalkulierten Nettoumsätzen hat sie die geschuldete Steuer zum Normalsatz berechnet. Zur Vervollständigung sei angefügt, dass die ESTV den Materialeinkauf für das 1. und 2. Quartal 2003 auf der Basis des Vorjahres ebenfalls geschätzt hat. Diese Kalkulation wurde von der Beschwerdeführerin nicht bestritten.

E. 4.3.2

Die Festlegung des Materialanteils basiert auf den von der ESTV erfassten Erfahrungszahlen. Gemäss dem von der ESTV eingereichten Spezialdossier beträgt der durchschnittliche Materialverbrauch eines Coiffeursalons für Damen und Herren ohne Einschränkungen 11.3% (Stichprobe 2, vgl. E. 3.2). Bei - wie bei der Beschwerdeführerin - kleinen ländlichen Damen- und Herren-coiffeurbetrieben liegen die durchschnittlichen Materialanteile mit maximal einer produktiv beschäftigten Person und einem Umsatz unter Fr. 200'000.-- etwas höher, nämlich bei 12.6% (Stichprobe 1 [Branche 9302A, Untergruppe C], Datensatz umfasst 19 Betriebe). Der minimale Wert liegt bei 7%, der maximale bei 18%. Insbesondere bei den vier im Datensatz enthaltenen Betrieben, die - wie die Beschwerdeführerin - keine Beschäftigten haben, liegt der Materialaufwand bei 9%, 10%, 11% und 15%.

E. 4.3.3

Die ESTV hat bei der Festsetzung des Materialanteils im Fall der Beschwerdeführerin nicht auf den Mittelwert von 12.3% abgestellt, sondern ist von einem höheren, für sie vorteilhafteren Materialverbrauch ausgegangen. Dadurch sollte berücksichtigt werden, dass die Beschwerdeführerin vorwiegend weibliche Kundschaft bedient, deren Materialverbrauch gegenüber demjenigen der Männer in der Regel höher liege (vgl. Vernehmlassung Ziffer 9, Stellungnahme zu lit. a). Der Verkauf von Handelswaren ist im Umfang von 10% des Gesamtumsatzes berücksichtigt worden (vgl. Ziffer 1 der EA Nr. 275'761 [betreffend MWSTV] auf die die EA Nr. 275'762 verweist). Sofern die Beschwerdeführerin einen höheren Anteil an Handelsprodukten berücksichtigt haben will, hat sie es gerade selber versäumt, die buchmässigen Voraussetzungen für eine solche Ausscheidung zu schaffen. Die daraus entstehenden Nachteile hat sie nun selber zu tragen. Mit der pauschalen Behauptung, die Preise für Handelswaren seien bei der Beschwerdeführerin tiefer gewesen und deshalb der Umsatz höher, kann die Ermessenseinschätzung der ESTV jedenfalls nicht widerlegt werden. Im Übrigen hat die ESTV bereits in ihrem Einspracheentscheid dargelegt, dass ein akzeptierter Materialdirektverkauf gemäss Angaben der Beschwerdeführerin im Umfang von einem

Drittel der Einkäufe (und einem Materialanteil von 10% für Behandlungen) zu einem noch höheren Umsatz geführt hätte (vgl. Einspracheentscheid, Beilage 1, Variante zur kalkulatorischen Umsatzermittlung). In den Materialaufwendungen mitberechnet ist der Privatverbrauch, da dieser auch in den Erfahrungswerten der ESTV mitenthalten ist (Vernehmlassung Ziffer 9, Stellungnahme zu lit. d). An der subjektiven Steuerpflicht der Beschwerdeführerin vermöchte der beantragte, überdies unbelegte, Abzug von Fr. 1000.-- jährlich nichts zu ändern. Die der Umsatzkalkulation zugrunde gelegten Materialaufwendungen enthalten ausschliesslich Verbrauchsprodukte. Sämtliche Ausgaben für Produkte, die nicht an Kunden verabreicht werden können, sind darin nicht enthalten (Vernehmlassung Ziffer 9, Stellungnahme zu lit. f). Insbesondere nicht erfasst sind die auf das Jahr 2001 fallenden Kosten für die Saloneinrichtung, die Aufwendungen für Verbrauchsmaterialien, Maschinen und Ausstellungsmobilien (vgl. Ziffer 1 der EA Nr. 275'761 [betreffend MWSTV] auf die die EA Nr. 275'762 verweist). Der Vorwurf der Beschwerdeführerin, die Vorinstanz hätte wiederverwendbare Artikel in die Berechnung miteinbezogen, kann deshalb nicht gefolgt werden. Der Einwand, der erhebliche Materialmehrverbrauch sei mitunter durch die kostenlos erbrachten Frisierdienstleistungen an Laienschauspielerinnen und -schauspielern begründet, erscheint in Anerkennung einer gewissen Freigiebigkeit der Beschwerdeführerin im behaupteten Umfang als unglaubhaft. Gleiches gilt für die der Höhe nach ebenfalls nicht nachgewiesenen Kundengeschenke. Was das Warenlager betrifft, so wurde in den Jahren 2001 und 2002 kein Inventar erstellt, weshalb die Verwaltung zu Recht von einem konstanten Warenlagerbestand ausging. Hinsichtlich des geltend gemachten Aufbaus des Warenbestandes hat die ESTV in nachvollziehbarer Weise dargelegt, anhand der eingereichten Lieferantenrechnungen ergebe sich vielmehr, dass die Beschwerdeführerin gezielt nur diejenigen Produkte bestellt hat, die unmittelbar benötigt wurden. Für eine massive Aufstockung des Lagers oder grosse Materialverluste gibt es keine Hinweise (Vernehmlassung Ziffer 9 Stellungnahme zu lit. e, Ziffer 10; Einspracheentscheid Ziffer 4 lit. c). Insofern die Beschwerdeführerin zum Nachweis der nicht erreichten Umsatzgrenze im überprüften Zeitraum auf die Geschäftsabschlüsse der nachfolgenden Jahre verweist bzw. auf die dort behaupteten über 15% liegenden Materialanteile, und geltend macht, dass trotz höherem Pensum der Beschwerdeführerin und der Beschäftigung von Lehrtöchtern die mehrwertsteuerlich relevante Umsatzgrenze noch immer nicht erreicht sei, betrifft dies Geschäftsjahre ausserhalb der Kontrollperiode. Sie könnten im vorliegenden Verfahren nur bedingt berücksichtigt werden und für sich allein den rechtsgenügenden Nachweis für die Fehlerhaftigkeit der fraglichen Veranlagung jedenfalls nicht erbringen.

E. 4.3.4

Zusammenfassend ist das Vorgehen der ESTV nicht zu beanstanden. Inwiefern diese dadurch ihr pflichtgemässes Ermessen verletzt haben soll, ist nicht ersichtlich. Die Schätzungsgrundlagen und -methoden erscheinen nicht als sachwidrig oder unvereinbar mit den aktenkundigen Verhältnissen des Einzelfalles.

E. 5

Es bleibt, auf die Argumente der Beschwerdeführerin einzugehen, soweit sie durch die voranstehenden Erwägungen nicht bereits ausdrücklich oder implizite widerlegt sind.

E. 5.1.1

Die Beschwerdeführerin bringt zunächst hinsichtlich der Erfahrungszahlen vor, das erhobene Datenmaterial sei mit 230 (Stichprobe 2) bzw. 19 (Stichprobe 1) Datensätzen bei rund 13'000 Einträgen unter "Coiff*" im elektronischen Telefonverzeichnis nicht repräsentativ. Die Erfahrungszahlen seien deshalb nicht relevant und untauglich für die Berechnung des (theoretischen) Umsatzes. Massgebend sei allein der effektiv erzielte Umsatz. Die einzelnen Coiffeurgeschäfte liessen sich aufgrund ihrer unterschiedlichen Struktur, Grösse und Lage kaum vergleichen. Zudem seien die Kriterien, gemäss derer die Datensätze Eingang in die Statistik gefunden hätten, unklar.

E. 5.1.2

Aufgrund der eingereichten Unterlagen ist ersichtlich, dass die einzelnen Coiffeurbetriebe tatsächlich hinsichtlich Grösse, Umsatz, Preise und Anzahl Mitarbeitende sehr unterschiedlich strukturiert zu sein scheinen. Ob solches allein für das Coiffeurgewerbe typisch ist, erscheint jedoch fraglich. Dennoch zeigt die Beschwerdeführerin damit exemplarisch die Schwierigkeiten der Verwaltung auf, wenn diese zu einer Ermessenveranlagung verpflichtet ist. Um eine Basis für die Ausübung ihres Ermessens zu schaffen, sammelt die ESTV die Daten der Steuerabrechnungen der anderen Steuerpflichtigen. Dies gehört zur konstanten und langjährigen Praxis der ESTV und wird auch vom Bundesgericht gestützt (vgl. statt vieler Urteile des Bundesgerichts 2A.693/2006 vom 26. Juli 2007 E. 5, 2A.109/2005 vom 10. März 2006 E. 4.3). Die Abstützung auf Erfahrungszahlen ist auch in der Literatur dem Grundsatz nach völlig unbestritten (statt vieler Camenzind/Honauer/Vallender, a.a.O., N. 1681, Ueli Mauser, mwst.com, Kommentar zum Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer, Basel 2000, N. 4 zu Art. 60, Pascal Mollard, TVA et taxation par estimation, in: ASA 69 S. 511 ff., 553 f.). Das Datenmaterial, auf das sich die ESTV stützt, muss nicht repräsentativ im Sinne einer sämtliche schweizerische Coiffeurbetriebe umfassenden - annähernd wissenschaftlichen - Analyse sein; solches ist nicht ihr gesetzlicher Auftrag. Solange die ESTV die gesammelten Daten nach sachgemässen Kriterien auswertet und diejenigen Datensätze und Erfahrungswerte heranzieht, die dem zu beurteilenden Fall am nächsten kommen, sowie diese Daten rechtsgleich anwendet und die individuellen Umstände des Einzelfalles berücksichtigt, übt sie ihr Ermessen pflichtgemäss aus. Dass dies vorliegend der Fall war, wurde hinlänglich dargelegt.

E. 5.2.1

Die Beschwerdeführerin bringt vor, sie sei nicht in der Lage gewesen, den von der Steuerverwaltung errechneten Umsatz zu erzielen. Neben der Tätigkeit als Mutter und der Arbeit im Betrieb ihres Mannes während 1,5 Stunden pro Tag, habe sie höchstens 50% als Coiffeuse arbeiten können. Selbst mit einem Stundenlohn von Fr. 50.--, welcher sich im Coiffeurgewerbe allerdings kaum erzielen liesse, sei es unmöglich, den kalkulatorisch ermittelten Umsatz zu erreichen. Maximal hätte sie einen Umsatz von 54'000.-- erzielt (4,5 Stunden x 5 Tage x 48 Wochen x Fr. 50.--). Selbst bei der von der Steuerverwaltung angenommenen Preiserhöhung von 35% (die prozentuale Berechnung wird von der Beschwerdeführerin allerdings bestritten) ab dem Umzug in das Einfamilienhaus werde die Umsatzgrenze nicht erreicht. Daraus sei ersichtlich, wie konstruiert, unrealistisch und willkürlich die Berechnungen der Vorinstanz seien. Ihre Preise seien, verglichen mit anderen Betrieben, deutlich niedriger, habe sie sich doch nach den herrschenden Marktverhältnissen zu richten.

E. 5.2.2

Abgesehen davon, dass sich der Umsatz nicht anhand des Stundenlohnes berechnet, wie die Beschwerdeführerin dies in ihrer hypothetischen Berechnung tut, ist die Höhe des behaupteten Stundenlohnes sowie der Arbeitsaufwand gänzlich unbelegt geblieben. Überdies ist zu bemerken, dass sich die Beschwerdeführerin keinen Lohn ausbezahlt hat, jedoch der Gewinn ihrer Einzelfirma als Abgeltung für die von ihr geleistete Arbeit anzusehen ist. Aufgrund der schwerwiegenden Mängel in den Aufzeichnungen der Beschwerdeführerin könnte ein Stundenlohn ohnehin nicht aussagekräftig errechnet werden. Aus den Kundenagenden ist nicht ohne Weiteres und zuverlässig ersichtlich, wie gross der von der Beschwerdeführerin geleistete Arbeitszeiteinsatz gewesen ist. Indes kann eine Klärung dieser Fragen im Rahmen der Ermessensüberprüfung offen bleiben. Belegt und der Höhe nach unbestritten geblieben sind einzig die Materialeinkäufe der Beschwerdeführerin. Diese wurden deshalb für die Umsatzkalkulation herangezogen. Diese Methode erscheint im vorliegenden Fall ohne Zweifel als sachgerecht. Warum gerade die Beschwerdeführerin einen über den Erfahrungswerten liegenden höheren Bedarf an Material gehabt haben soll, hat sie - wie bereits ausgeführt - nicht nachweisen können. Das Bundesverwaltungsgericht verkennt nicht, dass der auf diese Weise ermittelte Nettoumsatz gegenüber dem von ihr deklarierten hoch ist (jeweils rund das Dreifache). Jedoch ist darauf hinzuweisen, dass gewisse Fehlerquellen bzw. Unschärfen einer Schätzung grundsätzlich inhärent sind. Es wäre Aufgabe der Beschwerdeführerin gewesen, durch ordnungsgemäss geführte, vollständige Aufzeichnungen von vornherein Klarheit über sämtliche von ihr erzielten Einnahmen zu schaffen. Dieser Obliegenheit ist sie nicht nachgekommen und die Beschwerdeführerin hat allfällig nun sich daraus ergebende Konsequenzen zu ihren Lasten zu tragen. Jedenfalls liegt der durchschnittliche Nettoumsatz gemäss Stichprobe 1 (ländliche Betriebe) bei rund Fr. 133'700.-- (Minimum Fr. 82'000.--, Maximum Fr. 195'000.--). Insbesondere der Mittelwert der vier Betriebe ohne Angestellte beträgt Fr. 116'000.-- (Fr. 82'000.--, Fr. 179'000.--, Fr. 92'000.--, Fr. 111'000.--). Bei der Beschwerdeführerin liegt der Schnitt für die kontrollierte Periode bei rund Fr. 126'000.--. Der von der ESTV kalkulierte Umsatz liegt klar im Rahmen und nicht ausserhalb der Erfahrungswerte. Er befindet sich somit keineswegs im Bereich des Unmöglichen oder des Konstruierten, wie die Beschwerdeführerin behauptet. Mit Blick auf die Zahlen, insbesondere der vier Betriebe ohne Angestellte, ist dieser Umsatz von einer Einzelperson durchaus erreichbar, so dass der Verdacht der ESTV, die Beschwerdeführerin habe unter Umständen Mitarbeiterinnen gehabt, dahingestellt bleiben kann. Inwiefern schliesslich die spezifisch lokalen Marktverhältnisse die Beschwerdeführerin zu niedrigeren Preisen - und entsprechend tieferem Umsatz - als andere Betriebe in ebenfalls ländlichen Gebieten der Schweiz gedrängt haben sollen, ist nicht dargetan und auch nicht ersichtlich. Die Beschwerdeführerin hat zwar ihr Angebot ab 2000 verändert und ausgebaut, sodass ein detaillierter Preisvergleich nicht für jede Leistung möglich ist. Dennoch ergibt sich aus den eingereichten Preislisten, dass die Beschwerdeführerin ihre Preise im Jahr 2000 - entgegen ihrer Auffassung - deutlich hat erhöhen können, wie auch immer diese Preiserhöhung in Prozenten - die ESTV geht von 35.5%, die Beschwerdeführerin von maximal 29% aus - korrekt zu berechnen ist (als beispielhaften Vergleich die von den Parteien diskutierte, wohl gebräuchlichste Leistung "Waschen/ Schneiden/Föhnen": Damen bis 1999: Fr. 51.--, ab 2000: Fr. 64.-- bis Fr. 72.--; Herren: bis 1999: Fr. 30.--, ab 2000: Fr. 38.--; weitere Beispiele: Dauerwelle Damen: bis 1999: Fr. 50.--, ab 2000: Fr. 52.-- bis Fr. 62.--; Mèches Oberkopf Damen: bis 1999: Fr. 20.--, ab 2000: Fr. 37.--). Dem Vorwurf, die ESTV habe

den Umsatz willkürlich festgelegt, kann unter all diesen Umständen nicht gefolgt werden.

E. 5.3

Zusammenfassend hat die Beschwerdeführerin mit ihrer Argumentation die Rechtmässigkeit der Schätzung der ESTV nicht zu widerlegen vermocht. Die von der ESTV angewandte Umsatzkalkulation hält der Überprüfung durch das Bundesverwaltungsgericht stand. Die Beschwerde ist abzuweisen.

E. 6

Die Verfahrenskosten in der Höhe von Fr. 2'000.-- sind der Beschwerdeführerin aufzuerlegen (Art. 63 Abs. 1 VwVG in Verbindung mit Art. 4 des Reglements vom 11. Dezember 2006 über die Kosten und Entschädigungen vor dem Bundesverwaltungsgericht [VGKE, SR 173.320.2]) und mit dem geleisteten Kostenvorschuss in gleicher Höhe zu verrechnen. Eine Parteientschädigung an die Beschwerdeführerin ist nicht zuzusprechen (Art. 64 Abs. 1 VwVG e contrario, vgl. auch Art. 7 Abs. 1 VGKE e contrario).

Export aus OpenCaseLaw (CC0). Verbindlich ist allein der vom erlassenden Gericht veröffentlichte Originaltext. Quellen-URL siehe oben.