

BVGer A-1516/2006 vom 5. Dezember 2007

Bundesverwaltungsgericht, 2007-12-05, DE

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bvger_A-1516_2006

FR: TAF A-1516/2006 du 5 décembre 2007

IT: TAF A-1516/2006 del 5 dicembre 2007

Regeste

Mehrwertsteuer

Erwägungen

E. 1.1

Gemäss Art. 31 des Bundesgesetzes vom 17. Juni 2005 über das Bundesverwaltungsgericht (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 des am 31. Dezember 2006 bei der SRK hängigen Rechtsmittels und wendet das neue Verfahrensrecht an (Art. 53 Abs. 2 VGG).

E. 1.2

Das Bundesverwaltungsgericht kann den angefochtenen Einspracheentscheid grundsätzlich in vollem Umfang überprüfen. Der Beschwerdeführer 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.). 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 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).

E. 1.3

Am 1. Januar 2001 sind das Bundesgesetz vom 2. September 1999 über die Mehrwertsteuer (MWSTG, SR 641.20) sowie die Verordnung vom 29. März 2000 zum Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer (MWSTGV, SR 641.201) in Kraft getreten. Der zu beurteilende Sachverhalt hat sich indessen im Jahr 2000 zugetragen. Auf die vorliegende Beschwerde ist damit noch altes Recht (Mehrwertsteuerverordnung) anwendbar (Art. 93 und 94 MWSTG).

E. 1.4

Die Beschwerde erfolgte seinerzeit fristgerecht an die SRK. Der Beschwerdeführer ist beschwert und zur Anfechtung befugt (vgl. Art. 48 VwVG). Der vom Beschwerdeführer einverlangte Kostenvorschuss von Fr. ... ist fristgerecht bezahlt worden. Auf die Beschwerde ist deshalb einzutreten.

E. 2.1

Gemäss Art. 17 Abs. 1 MWSTV ist mehrwertsteuerpflichtig, wer eine mit der Erzielung von Einnahmen verbundene gewerbliche oder berufliche Tätigkeit selbständig ausübt, sofern seine mehrwertsteuerrechtlichen Leistungen im Inland jährlich Fr. 75'000.-- übersteigen. Von der Mehrwertsteuerpflicht ausgenommen ist nach Art. 19 Abs. 1 Bst. a MWSTV ein Unternehmer mit einem Jahresumsatz nach Art. 17 Abs. 5 MWSTV bis zu Fr. 250'000.--, sofern die nach Abzug der Vorsteuer verbleibende Mehrwertsteuerbetrag regelmässig nicht mehr als Fr. 4'000.-- im Jahr betragen würde. Auf der Basis der Rechtsprechung zur Warenumsatzsteuer (vgl. Urteil des Bundesgerichts vom 11. September 1991, veröffentlicht in Archiv für schweizerisches Abgaberecht [ASA] 61 S. 809 ff., 813) hat die Rechtsprechung die Kriterien der Abgrenzung der selbständigen und der unselbständigen Erwerbstätigkeit erarbeitet, so insbesondere die Verantwortung für die Erfüllung der übernommenen Arbeit, das Handeln im eigenen Namen, die Beteiligung an Gewinn und Verlust, die Freiheit eine Arbeit zu übernehmen oder abzulehnen und die eigene Arbeit selbständig zu organisieren (Urteile des Bundesgerichts 2A.47/2006 vom 6. Juli 2006 E. 3.2, 2A.520/2003 vom 29. Juni 2004, veröffentlicht in Praxis 2005 Nr. 26 S. 187 E. 5, 2A.304/2003 vom 14. November 2003 E. 3.3 und 2A.468/1999 vom 27. Oktober 2000, veröffentlicht in ASA 71 S. 651; Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-1392/2006 vom 29. Oktober 2007 E. 3.2, A-1428/2006 vom 29. August 2007 E. 2.2). Die Lehre erwähnt noch andere Kriterien, wie die Vornahme erheblicher Investitionen, die Verwendung eigener Geschäftsräumlichkeiten, die Beschäftigung von eigenem Personal, die Übernahme des Unternehmerrisikos und die Übernahme der direkten Steuern und der Sozialversicherungsabgaben (Gerhard Schafroth/Dominik Romang, in: mwst.com, Basel 2000, Rz. 29 zu Art. 21 MWSTG; Alois Camenzind/Niklaus Honauer/Klaus A. Vallender, Handbuch zum Mehrwertsteuergesetz [MWSTG], Bern 2003, 2. Aufl., Rz. 1009 f.; Schaller/Sudan/Scheuner/ Huguenot [Hrsg.], TVA annotée, Zürich 2005, S. 134 f. zu Art. 21 MWSTG). Die Rechtsprechung beurteilt die Übernahme der Sozialversicherungsabgaben als wichtiges Indiz, das aber allein nicht entscheidend ist (Urteil des Bundesgerichts vom 11. September 1991, veröffentlicht in ASA 61 S. 809 ff., 813); die zivilrechtliche Literatur wiederum erachtet das Abführen der Sozialversicherungsabgaben als zweitrangiges Kriterium (Frank Vischer, Der Arbeitsvertrag, 3. Aufl., Basel Genf München, S. 20; entscheidend ist für sie das Subordinationsverhältnis, vgl. Zürcher Kommentar Staehelin, Zürich Basel Genf 2006 Rz. 26 zu Art. 319 OR). Gleiche Kriterien sind im Rahmen der direkten Bundessteuer erarbeitet worden (Urteil des Bundesgerichts 2A.304/2003 vom 14. November 2003 E. 3.3.2, 2A.468/1999 vom 27. Oktober 2000 in ASA 71 S. 651, ASA 66 S. 162 E. 2a und 2b, mit Hinweisen; vgl. auch den Bericht des Bundesrats über eine einheitliche und kohärente Behandlung von selbständiger bzw. unselbständiger Erwerbstätigkeit im Steuer- und Sozialversicherungsabgaberecht vom 14. November 2001, BBl 2002 1076 ff.). Unbeachtlich ist hingegen, wie die Parteien ihr Vertragsverhältnis benennen (Urteile des Bundesgerichts 2A.47/2006 vom 6. Juli 2006 E.3.2 und 2A.304/2003 vom 14. November E.

3.3.2). Das zivilrechtliche Verhältnis der Parteien kann im Bereich der Mehrwertsteuer gewisse Indizien über die selbständige Erwerbstätigkeit vermitteln, die jedoch für sich allein auch nicht entscheidend sein können (Urteile des Bundesgerichts 2A.47/2006 vom 6. Juli 2006 E.3.2 und 2A.502/2004 vom 28. April 2005 E. 5.1, mit Hinweisen; Kommentar des Eidgenössischen Finanzdepartements (EFD) vom 22 Juni über die Mehrwersteuerverordnung, BBl 1994 III 534, 554 zu Art. 17 Abs. 1; WAK-N vom 28. August 1996 über die parlamentarische Initiative betreffend das MWSTG [Dettling], BBl 1996 V 701, 748/749 zu Art. 20 Abs. 1). Die europäische Rechtsprechung und Literatur verwendet die selben Kriterien (Verweis in den Urteilen des Bundesgerichts 2A.47/2006 vom 6. Juli 2006 E.3.2, 2A.502/2004 vom 28. April 2005 E. 5.1 und 2A.468/1999 vom 27. Oktober 2000 E. 4).

E. 2.2

Die Mehrwertsteuer stellt auf wirtschaftliche Vorgänge ab; sie besteuert den wirtschaftlichen Konsum. Bestand und Umfang einer der Mehrwertsteuer unterstehenden Leistung wird aufgrund der wirtschaftlichen Betrachtungsweise bestimmt. Die mehrwertsteuerliche Qualifikation von Vorgängen hat nicht in erster Linie aus einer zivil-, sprich vertragsrechtlichen Sicht, sondern nach wirtschaftlichen, tatsächlichen Kriterien zu erfolgen (Urteil des Bundesgerichts 2A.304/2003 vom 14. November 2003 E. 3.6.1, mit Hinweisen; Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-1383/2006 vom 19. Juli 2007 E. 2.5, A-1431/2006 vom 25. Mai 2007 E. 2.2; Entscheide der SRK vom 5. Juli 2005, veröffentlicht in VPB 70.7 E. 2a., mit Hinweisen, vom 18. November 2002, veröffentlicht in VPB 67.49 E. 3c/aa, mit Hinweisen; ausführlich: Daniel Riedo, Vom Wesen der Mehrwertsteuer als allgemeine Verbrauchsteuer und von den entsprechenden Wirkungen auf das schweizerische Recht, Bern 1999, S. 112 Fn. 125; Jean-Marc Rivier/Annie Rochat, La taxe sur la valeur ajoutée, Fribourg 2000, S. 24). Der wirtschaftlichen Betrachtungsweise kommt im Bereich der Mehrwertsteuer einerseits bei der Auslegung von zivilrechtlichen und von steuerrechtlichen Begriffen sowie andererseits bei der rechtlichen Qualifikation von Sachverhalten Bedeutung zu (Urteil des Bundesgerichts vom 8. Januar 2003, veröffentlicht in ASA 73 S. 569 E. 3.2; Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-1341/2006 vom 7. März 2007 E. 2.4).

E. 2.3

Die Veranlagung und Entrichtung der Mehrwertsteuer erfolgt nach dem Selbstveranlagungsprinzip (Art. 37 f. MWSTV; 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 an die ESTV abzuliefern hat. Der Steuerpflichtige hat seine Mehrwertsteuerschuld selbst festzustellen; er ist allein für die vollständige und richtige Versteuerung seiner steuerbaren Umsätze und für die korrekte Ermittlung der Vorsteuer verantwortlich (Isabelle Homberger Gut, in mwst.com, a.a.O., Art. 46, Rz. 1 ff.; Alois Camenzind/Niklaus Honauer, Handbuch zur neuen Mehrwertsteuer, Bern 1995, Rz. 994 ff.).

E. 2.4

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 für Mehrwertsteuerpflichtige (in erster Auflage erschienen im Herbst 1994; im Frühling 1997 als Wegleitung 1997 für Mehrwertsteuerpflichtige neu herausgegeben [Wegleitung 1997]) Gebrauch gemacht. In der Wegleitung 1997 sind genauere Angaben enthalten, wie eine derartige Buchhaltung auszugestaltet ist. Insbesondere müssen alle Geschäftsvorfälle fortlaufend, chronologisch und lückenlos aufgezeichnet werden (Rz. 874 der Wegleitung 1997).

E. 2.5

Nach Art. 48 MWSTV 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 (zum Ganzen Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-1397/2006 vom 19. Juli 2007 E. 2.4). Eine Schätzung muss insbesondere auch dann erfolgen, wenn die Verstösse gegen die formellen Buchhaltungsregeln derart gravierend sind, dass sie die materielle Richtigkeit der Buchhaltungsergebnisse in Frage stellen (BGE 105 Ib 182 ff.; ASA 61 S. 819 E. 3a; Urteil des Bundesgerichts 2A.109/2005 vom 10. März 2006 E. 2.2). Selbst eine formell einwandfreie Buchführung kann die Durchführung einer Schätzung erfordern, wenn die in den Büchern enthaltenen Geschäftsergebnisse von den Erfahrungszahlen wesentlich abweichen (ASA 58 S. 383 E. 2b, 42 S. 407 E. 2c, 35 S. 479 E. 2). Dabei hat die Verwaltung diejenige Schätzungsmethode zu wählen, die den individuellen Verhältnissen im Betrieb des Mehrwertsteuerpflichtigen soweit als möglich Rechnung trägt, auf plausiblen Angaben beruht und deren Ergebnis der wirklichen Situation möglichst nahe kommt (ASA 61 S. 819 E. 3a; Urteil des Bundesgerichts 2A.253/2005 vom 3. Februar 2006 E. 4.1). 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 (ASA 73 S. 233 f. E. 2c/aa; Entscheid der SRK vom 24. Oktober 2005, veröffentlicht in VPB 70.41 E. 2d/aa). Sind die Voraussetzungen einer Ermessenstaxation erfüllt, obliegt es dem Mehrwertsteuerpflichtigen, den Beweis für die Unrichtigkeit der Schätzung zu erbringen (vgl. Urteil des Bundesverwaltungsgerichts vom 19. Juli 2007, a.a.O. E. 2.5.2; Entscheide der SRK vom 15. Oktober 1999, veröffentlicht in VPB 64.47 E. 5b, vom 29. Oktober 1999 [SRK 1998-102 und SRK 1998-103] E. 5, bestätigt durch Urteil des Bundesgerichts 2A.580/1999 vom 21. Juni 2000). Erst wenn der Mehrwertsteuerpflichtige den Nachweis dafür erbringt, dass die Verwaltung mit der Ermessensveranlagung Bundesrecht verletzt bzw. dass ihr dabei erhebliche Ermessensfehler unterlaufen sind, nahm die SRK eine Korrektur der Schätzung vor (vgl. Entscheide der SRK vom 5. Januar 2000, veröffentlicht in VPB 64.83 E. 2, vom 25. August 1998, veröffentlicht in VPB 63.27 E. 5c, vom 24. Oktober 2005 [SRK 2003-105] E. 2d/bb). Für das Bundesverwaltungsgericht besteht kein Anlass von diesem Vorgehen abzuweichen (Urteile des Bundesverwaltungsgerichts vom 19. Juli 2007, a.a.O. E.2.5, A-1356/2006 vom 21. Mai 2007 E. 2.6).

E. 2.6

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 gestützt auf die freie Beweiswürdigung zur Überzeugung gelangt ist, dass

sich der rechtserhebliche Sachumstand verwirklicht hat. Gelangt der Richter aufgrund der Beweiswürdigung nicht zur Überzeugung, die feststellungsbedürftige Tatsache habe sich verwirklicht, so fragt es sich, ob zum Nachteil der Steuerbehörde oder des Steuerpflichtigen 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 Steuerbehörde trägt die Beweislast für Tatsachen, welche die Steuerpflicht als solche begründen oder die Steuerforderung erhöhen, das heisst für die steuerbegründenden und -mehrenden Tatsache (Diego Clavadetscher, in mwst.com, a.a.O., Art. 41 Rz. 62). Demgegenüber ist der Steuerpflichtige für die steueraufhebenden und -mindernden Tatsachen beweisbelastet, das heisst für solche Tatsachen, welche Steuerbefreiung oder Steuerbegünstigung bewirken (vgl. ASA 60 S. 416, 59 S. 634, 55 S. 627; BGE 92 I 255 ff.; Entscheid der SRK vom 18. November 2002, veröffentlicht in VPB 67.49 E. 3b/bb; Blumenstein/Locher, a.a.O., S. 454; Zweifel, a.a.O., S. 48).

E. 2.7

Nach Art. 2 Abs. 1 VwVG findet unter anderem Art. 12 VwVG im Steuerverfahren keine Anwendung; der Zeugenbeweis ist deshalb nach Art. 12 Bst. c VwVG grundsätzlich ausgeschlossen, soweit nicht die allgemeinen Verfahrensgarantien betreffend das rechtliche Gehör nach Art. 29 Abs. 2 der Bundesverfassung der Schweizerischen Eidgenossenschaft vom 18. April 1999 (BV, SR 101) zur Anwendung gelangen (Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-1386/2006 vom 3. April 2007 E.1.3.2). Falls eine antizipierte Beweiswürdigung ergibt, dass die angebotenen Beweise unerheblich sind oder sich der Sachverhalt auch sonst genügend ermitteln lässt, darf das Bundesverwaltungsgericht auf angebotene Beweismittel - so auch Auskünfte von Zeugen - verzichten (vgl. bezüglich der SRK: Urteil des Bundesgerichts 2A.110/2000 vom 26. Januar 2001 E. 3b und c; Moser, a.a.O., Rz. 3.68 ff.). So liegt es beispielsweise im pflichtgemässen Ermessen der Beschwerdeinstanz darüber zu befinden, mit welchen Mitteln der Sachverhalt abzuklären ist und insbesondere, ob im Einzelfall eine Zeugeneinvernahme neue Tatsachen beweisen könnte. Dies speziell dann, wenn die Fakten bereits aus den Akten genügend ersichtlich sind und eine Zeugenbefragung keine von den Akten abweichenden Entscheidungsgrundlagen ergeben würde (zum Ganzen: Entscheide der SRK vom 30. Juni 1998, a.a.O. E. 3a/bb, vom 6. April 2000, veröffentlicht in VPB 64.111 E. 5b, vom 27. Juli 2004, veröffentlicht in VPB 69.7 E. 4b; Urteil des Bundesverwaltungsgerichts vom 3. April 2007, a.a.O. E. 1.3.4; vgl. Moser, a.a.O., Rz. 3.66 ff.).

E. 3.1

Im vorliegenden Fall forderte der Beschwerdeführer Akteneinsicht mit der Begründung, die ESTV habe sich auf Aufzeichnungen von Materialeinkäufen gestützt, die dem Unternehmer unbekannt seien. Die Verwaltung entgegnete, sie habe die in den Aufzeichnungen des Beschwerdeführers enthaltenen Totale des Materialaufwands übernommen. Nachdem der Unternehmer Einsicht in die Unterlagen der ESTV über den Materialanteil bei Herrencoiffeuren und in Coiffeursalons erhalten hat, zu denen er hat Stellung nehmen können, hat er in alle Akten, die diesem Beschwerdeverfahren zugrunde liegen, Einsicht nehmen können und Einsicht genommen.

E. 3.2

Was die vom Beschwerdeführer geforderte Einvernahme von B._____ anbelangt, ist nicht einzusehen, weshalb die angerufene Zeugin anders als der Beschwerdeführer anlässlich der Revision durch die ESTV die Dauer der Mitarbeit der Damen Z._____ und Y._____ bestätigen könnte. Es ist im Sinn der antizipierten Beweiswürdigung (E. 2.6, 2.7) auf die diesbezüglichen Angaben des Beschwerdeführers und die vorhandenen Unterlagen abzustellen.

E. 3.3

Der Beschwerdeführer macht geltend, die Damen Z._____ und Y._____ hätten selbständig in seinem Salon "A._____" gearbeitet; ihr Umsatz könne nicht dem Mehrwertsteuerpflichtigen zugeschrieben werden. Den Akten lässt sich das Folgende entnehmen:

E. 3.3.1

Am 5. Oktober 1996 hat der Beschwerdeführer einen bestehenden Coiffeursalons an der ... in ... mit drei Plätzen übernommen, dafür Fr. ... bezahlt und ist in den bestehenden Mietvertrag eingetreten. Am 25. April 2000 hat er in der gleichen Liegenschaft im ersten Obergeschoss eine Wohnung (Kosmetiksalon) gemietet. In seiner Buchhaltung hat er für das Jahr 1999 keine Löhne für Angestellte ausgewiesen, wogegen er im Jahr 2000 Fr. ..., im Jahr 2001 Fr. ... und im Jahr 2002 ebenfalls Fr. ... als "Löhne an Angestellte" verbuchte. Er hatte damit seit dem Jahr 2000 zumindest eine Person angestellt.

E. 3.3.2

Der Beschwerdeführer hat mit Z._____ am 15. Januar 2000 einen Mietvertrag über einen Coiffeurstuhl im Salon "A._____" abgeschlossen. Der Vertrag war auf einen Monat befristet; die Mietdauer konnte im gegenseitigen Einverständnis jeweils um einen Monat verlängert werden. Z._____ arbeitete danach selbständig und hatte dem Beschwerdeführer 20% ihrer Bruttoeinnahmen als Mietzins abzuliefern. Tatsächlich war es so, dass der Beschwerdeführer das Inkasso bei den Kundinnen vornahm und Z._____ jeweils monatlich ihren Umsatzanteil ausrichtete. So erhielt Z._____ nach den Aufzeichnungen des Beschwerdeführers für den Monat Februar 2000 Fr. ..., für den März 2000 Fr. ... und für den April 2000 Fr. Das Arbeitsamt ... erteilte Z._____ am 27. Januar 2000 die Bewilligung zur selbständigen Erwerbstätigkeit.

E. 3.3.3

Mit Y._____ hat der Beschwerdeführer am 7. Januar 2000 einen analogen Mietvertrag über einen Coiffeurstuhl im Coiffeursalons "A._____" abgeschlossen. Die Mieterin bestätigte, vom 8. Januar bis 31. Mai 2000 beim Beschwerdeführer auf eigene Rechnung gearbeitet zu haben. Tatsächlich leistete der Beschwerdeführer in dieser Zeit Y._____ Umsatzzahlungen von insgesamt Fr. In Bezug auf Y._____ gilt dasselbe wie für Z._____; der Beschwerdeführer hat offensichtlich gegenüber den Kundinnen abgerechnet und ist damit gegen aussen als Unternehmer in seinem Salon "A._____" aufgetreten.

E. 3.3.4

Aus den vorliegenden Unterlagen lässt sich ableiten, dass der Umsatz von Z._____ und von Y._____ dem Beschwerdeführer anzurechnen ist. Offensichtlich hat der Beschwerdeführer zwar im internen Verhältnis den Damen einen Coiffeurstuhl in seinem Salon vermietet, damit sie selbständig ihre eigenen Kunden und Kundinnen bedienen würden. Sie taten dies vorwiegend auf dem Gebiet der Haarverlängerungen, das nicht zum

Geschäftsfeld des Beschwerdeführers gehörte. Der Beschwerdeführer hat aber gegenüber den Kundinnen abgerechnet, da er sonst nicht anschliessend Z. _____ und Y. _____ monatlich ihren Anteil von 80% am Bruttoumsatz ausgerichtet hätte. Die beiden Damen hatten den Arbeitsplatz beim Beschwerdeführer und ausserdem kein unternehmerisches Risiko zu tragen (E. 2.1), denn sie hatten nur soweit einen Mietzins für den Coiffeurstuhl zu übernehmen, als sie darauf Umsatz erzielten. Die beiden Damen waren insoweit vom Beschwerdeführer abhängig und damit nicht selbständig, als sie bei ihm nur solange tätig sein konnten, wie er selbst den Coiffeursaloon "A. _____" mit dem entsprechenden Mietvertrag führte. Der Umsatz von Z. _____ und Y. _____ ist deshalb mehrwertsteuerlich dem Umsatz des Beschwerdeführers zuzurechnen. Nicht ausschlaggebend sind dabei auch die Verhältnisse bei den direkten Steuern und den Sozialversicherungsabgaben (E. 2.1).

E. 3.4

Zweifellos sind die Voraussetzungen für eine Ermessenseinschätzung erfüllt (E. 2.7). Der Beschwerdeführer hat für den Umsatz im Coiffeursaloon "A. _____" praktisch keine Buchhaltung geführt, er hat Belege über seine Wareneinkäufe in der Schweiz und im Ausland weitgehend nicht aufbewahrt und hat keine Unterlagen über seinen Ertrag vorweisen können. Es bleibt damit zu prüfen, ob die Ermessenseinschätzung der ESTV einer Überprüfung durch das Bundesverwaltungsgericht standhält oder der Beschwerdeführer den Nachweis dafür erbringt, dass die ESTV mit der Ermessensveranlagung Bundesrecht verletzt bzw. dass ihr dabei erhebliche Ermessensfehler unterlaufen sind (E. 1.2, 2.7).

E. 3.4.1

Der ausgewiesene Warenaufwand des Beschwerdeführers betrug für das Jahr 2000 Fr. ..., im Jahr 2001 Fr. ... und im Jahr 2002 Fr. Dass der Unternehmer im Jahr 2000 den Betrag von Fr. ... fälschlicherweise im Materialaufwand verbucht hätte, ist eine durch nichts belegte Behauptung. Sie stimmt auch nicht mit der Tatsache überein, dass im Jahr 2000 zeitweise vier Arbeitskräfte im Coiffeursaloon arbeiteten - und damit einen erheblichen Materialaufwand erzeugten. Die ESTV schätzte den gesamten Materialaufwand im Coiffeursaloon (ohne Materialaufwand für die Echthaarverlängerungen) auf insgesamt Fr. ..., nämlich den ausgewiesenen Aufwand von Fr. ... mit einem Zuschlag von 25% für unverbuchten Aufwand und Materialeinkäufe im Ausland (vgl. Einspracheentscheid S. 6, Ziff. 1.9). Gegen diesen Zuschlag ist nichts einzuwenden, nachdem der Beschwerdeführer keine genügenden Belege vorweisen konnte und anlässlich der Revision selbst bestätigte, in Italien Material eingekauft zu haben, das nicht verbucht wurde. Nicht geteilt werden kann hingegen die Ansicht der ESTV, der 25% Zuschlag sei dadurch in Rechtskraft erwachsen, dass der Beschwerdeführer den formellen Entscheid vom 17. Juli 2003 über die Ermessenseinschätzung für die Steuerperioden 1. Semester 2001 bis 2. Semester 2002 nicht angefochten habe (Vernehmlassung S. 8/11). Rechtskraft bedeutet, dass eine Verfügung innerhalb eines bestimmten Verfahrens unabänderlich geworden ist (Alfred Kölz/Isabelle Häner, *Verwaltungsverfahren und Verwaltungsrechtspflege des Bundes*, 2. Aufl., Zürich 1998, Rz. 380). Sie bedeutet aber nicht, dass dieselbe Tatsachen- oder Rechtsfrage in einem anderen Verfahren nicht wieder neu aufgeworfen werden könnte. So erlangt auch nur das Dispositiv, nicht hingegen der gesamte Entscheid mit den Erwägungen Verbindlichkeit (vgl. Kölz/Häner, a.a.O., Rz. 1004). Der geschätzte Materialaufwand ist angesichts von bis zu vier Arbeitskräften durchaus plausibel. Den Materialanteil des Beschwerdeführers von

Fr. ... übernahm die ESTV unter Berücksichtigung des Verbrauchs in den Jahren 1998/1999 bzw. 2001/2002; der restliche Materialanteil wurde auf die beiden Damen im Verhältnis ihrer Beschäftigungsdauer verteilt und mit einer Bruttogewinnmarge von 40% zum kalkulatorischen Umsatz der Echthaarverlängerungen hochgerechnet (Vernehmlassung S. 7/11). Nach den Auswertungen der Verwaltung beträgt der Mittelwert des Materialanteils in einem Coiffeursaloon für Herren 7.9% des Umsatzes, der minimale Wert 2% und der maximale Wert 13.7%. Wenn deshalb die ESTV im vorliegenden Fall von 10% ausgeht, bewegt sie sich innerhalb ihres Ermessens. Die ESTV kalkulierte damit den Nettoumsatz des Beschwerdeführers mit Fr. ..., was bei einem Haarschnitt von Fr. 50.-- für das gesamte Jahr ca. ... oder täglich durchschnittlich ca. ... Herrenhaarschnitte ergab. Wird berücksichtigt, dass der Beschwerdeführer seit dem Mai 2000 eine weitere Angestellte beschäftigte und Z. _____ und Y. _____ wohl ebenfalls auch Herrenhaarschnitte fertigten, scheint die Schätzung der ESTV durchaus plausibel, nachvollziehbar und den individuellen Gegebenheiten des Beschwerdeführers zu entsprechen. Es wäre Pflicht des Beschwerdeführers, die unrichtige Berechnung der ESTV nicht nur zu behaupten, sondern durch geeignete Unterlagen nachzuweisen (E. 2.5).

E. 3.4.2

In Bezug auf den Umsatz von Z. _____ geht die ESTV von einer Beschäftigungsdauer von zwölf Monaten aus, während der Beschwerdeführer sie nur vom 15. Januar bis 30. April 2000 beschäftigt haben will. Die ESTV leitet die Beschäftigungsdauer zunächst aus der handschriftlichen Notiz auf dem Mietvertrag mit Z. _____ ab. Der Beschwerdeführer gab ausserdem anlässlich der Revision an, einer der Mietverträge sei nach sechs bis neun Monaten, der andere per Ende Dezember 2000 aufgelöst worden. Der Beschwerdeführer hat die Abrechnungen mit Z. _____ bis Ende April 2000 eingereicht. Zu Recht hat die ESTV für die Feststellung der Arbeitsdauer nicht auf die Arbeitsbestätigung abgestellt, sondern nur auf die beschränkte Eignung als Beweismittel dieses nachträglich gefertigten Dokuments hingewiesen. Obwohl der Beschwerdeführer nach einer Ermessenseinschätzung zum Beweis verpflichtet ist, dass die Schätzung falsch ist (E. 2.5), hat er keine geeigneten Unterlagen eingereicht, aus denen sich die (angeblich kürzere) Beschäftigungsdauer eindeutig ableiten liesse. An der Schätzung der ESTV von zwölf Monaten ist deshalb nichts auszusetzen. Daraus ergibt sich - bei den von der ESTV angenommenen Echthaareinkäufen ein Materialaufwand von Fr. Bei einem Materialanteil von 60% des Nettoumsatzes hat Z. _____ in diesen zwölf Monaten einen Bruttoumsatz von Fr. ... mit Echthaarverlängerungen und Herrenhaarschnitten erzielt. Die Rückrechnung zeigt bei Kosten von ca. Fr. ... für eine Haarverlängerung (vgl. Beschwerde S. 10), dass Z. _____ damit pro Monat ungefähr fünf Haarverlängerungen gemacht hat, was keineswegs als abwegig erscheint und nicht weit von den höchstens vier Arbeiten pro Monat, die der Beschwerdeführer anerkennt, liegt. Die Schätzung der ESTV erscheint damit plausibel; der Beschwerdeführer ist nicht in der Lage, den notwendigen Gegenbeweis zu führen.

E. 3.4.3

Bezüglich des Umsatzes von Y. _____ ist die ESTV von einer Beschäftigungsdauer von sechs Monaten ausgegangen, während Y. _____ bestätigte, vom 8. Januar bis 31. Mai 2000 beim Beschwerdeführer beschäftigt gewesen zu sein. Auch in dieser Hinsicht ist die Schätzung der ESTV mangels anderer und geeigneter Beweismittel des Beschwerdeführers nachvollziehbar; sie stimmt auch mit seinen eigenen Aussagen anlässlich der Revision überein. Die handschriftlichen Notizen von unbekannter Hand auf dem Mietvertrag von

Z._____ über eine Beschäftigungsdauer von ca. sechs Monaten deuten ebenfalls auf eine solche Beschäftigungsdauer hin. Die nachträgliche Bestätigung von Y._____ ist nicht als Beweis geeignet, diese Annahme umzustossen. Bei einem von der ESTV geschätzten Materialeinkauf von Fr. ... ergibt sich bei einem Materialanteil von 60% ein Bruttoumsatz von Fr. Auch hier zeigt die Rückrechnung eine Anzahl von ... Haarverlängerungen pro Monat; das erscheint plausibel.

E. 3.4.4

Zusammenfassend zeigt sich, dass die Ermessenseinschätzung der ESTV korrekt und nachvollziehbar ist, sowohl in Bezug auf die Schätzung des Materialaufwands als auch bezüglich der Anteile des Materialaufwands am Umsatz und der Dauer der Mitarbeit der Angestellten des Beschwerdeführers. Die Ermessenschätzung berücksichtigt mit dem ausgewiesenen Aufwand Teilergebnisse und trägt den individuellen Verhältnissen Rechnung. Der Beschwerdeführer seinerseits hat keine Beweise für die Unrichtigkeit der Ermessenseinschätzung der ESTV geliefert. Die Beschwerde ist abzuweisen.

E. 4

Bei diesem Ausgang hat der Beschwerdeführer nach Art. 63 Abs. 1 VwVG die Kosten für das Verfahren vor Bundesverwaltungsgericht zu tragen. Die Verfahrenskosten werden mit Fr. ... bestimmt, dem Beschwerdeführer auferlegt (Art. 4 des Reglements vom 11. Dezember 2006 über die Kosten und Entschädigungen vor dem Bundesverwaltungsgericht [VGKE, SR 173.320.2]) und mit dem Kostenvorschuss in derselben Höhe verrechnet. Eine Parteientschädigung wird unter diesen Umständen nicht ausgerichtet (Art. 64 Abs. 1 VwVG und Art. 7 Abs. 1 VGKE e contrario).

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