



SRK 2003-033

Der Vizepräsident: André Moser  
Die Richter: Daniel Riedo, Peter Spinnler  
Der Gerichtsschreiber: Johannes Schöpf

## **Entscheidung vom 24. Januar 2005**

in Sachen

**X**, Beschwerdeführer,

gegen

**Eidgenössische Steuerverwaltung**, Hauptabteilung Mehrwertsteuer, Schwarztorstrasse 50,  
3003 Bern (Ref. ...)

betreffend

Mehrwertsteuer (MWSTV);  
4. Quartal 1995 - 2. Semester 1999 / Geschäftsbücher, Schätzung

---

### **Sachverhalt:**

A.- X ist selbständiger Taxihalter in der Stadt A.

Am 27. und 28. März 2000 führte die Eidgenössische Steuerverwaltung (ESTV) im Geschäftsbetrieb von X gemäss Art. 50 der Verordnung über die Mehrwertsteuer vom 22. Juni 1994 (MWSTV; aSR ...) eine Kontrolle durch. Dabei stellte die Verwaltung fest, dass die Geschäftsbücher den gesetzlichen Anforderungen nicht entsprachen. Die ESTV ermittelte deshalb den von ihm erzielten Umsatz ermessensweise auf der Basis der geschäftlich gefahrenen Kilometer sowie der Anzahl der Fahrten. Daraus ergab sich, dass die Mehrwertsteuerpflicht von

X gemäss Art. 17 MWSTV ab Beginn seiner Tätigkeit per 1. Oktober 1995 gegeben war. Er wurde deshalb rückwirkend auf dieses Datum in das von der ESTV geführte Register der Mehrwertsteuerpflichtigen eingetragen. Gestützt auf das Ergebnis dieser Kontrolle machte die Verwaltung bei X für die Steuerperioden 3. Quartal 1995 bis 2. Semester 1999 (Zeitraum vom 1. Oktober 1995 bis 31. Dezember 1999) mit Ergänzungsabrechnung (EA) Nr. ... vom 28. März 2000 eine Nachbelastung von (gerundet) Fr. 30'622.-- Mehrwertsteuer zuzüglich 5 % Verzugszins ab 30. Juli 1998 (mittlerer Verfall) geltend.

Mit Schreiben vom 26. April 2000 teilte die Vertreterin des Mehrwertsteuerpflichtigen der ESTV mit, dass er mit der Ermessenseinschätzung nicht einverstanden sei. Nach Aufforderung durch die Verwaltung reichte X am 15. Mai 2000 die Unterstellungserklärung Saldosteuersätze ein, worauf mit der Gutschriftsanzeige (GS) Nr. ... vom 26. Mai 2000 ein Betrag von Fr. 11'078.-- an die geschuldete Mehrwertsteuerforderung gemäss EA angerechnet wurde.

B.- Mit Entscheid (im Sinne von Art. 51 MWSTV) vom 13. Juni 2000 bestätigte die ESTV sowohl den rückwirkenden Eintrag von X in das Register der Mehrwertsteuerpflichtigen per 1. Oktober 1995 als auch die Mehrwertsteuerforderung im Betrag von Fr. 19'544.-- (Fr. 30'622.-- ./ Fr. 11'078.--) nebst Verzugszins.

Gegen den Entscheid vom 13. Juni 2000 liess X mit Eingabe vom 13. Juli 2000 bei der ESTV Einsprache erheben und den Antrag stellen, der angefochtene Entscheid sei aufzuheben.

Mit Schreiben vom 7. Januar 2002 forderte die ESTV die Vertreterin von X auf, ihr zusätzliche Beweismittel (Fahrtenschreiberscheiben, Kontrollkarten, Standblätter sowie die noch nicht eingereichten Buchhaltungsunterlagen) vorzulegen. Die Vertreterin des Mehrwertsteuerpflichtigen reichte am 19. Mai 2000 zusätzliche Unterlagen bei der Verwaltung ein. Es fehlten dabei aber unter anderem die Fahrtenschreiberscheiben, die Kontrollkarten für die gesamte Kontrollperiode sowie die Standblätter der Jahre 1998 und 1999.

C.- Im Einspracheentscheid vom 8. Januar 2003 wurde die Einsprache für den Betrag von Fr. 742.-- gutgeheissen, im Übrigen jedoch abgewiesen. Die Mehrwertsteuerpflicht von X per 1. Oktober 1995 wurde bestätigt. Er wurde dazu verpflichtet, Fr. 18'802.-- (Fr. 19'544.-- ./ Fr. 742.--) Mehrwertsteuer zuzüglich 5 % Verzugszins seit 30. Juli 1998 (mittlerer Verfall) zu bezahlen. Zusätzlich wurden ihm die reduzierten Verfahrenskosten von Fr. 570.-- auferlegt.

Zur Begründung hielt die ESTV im Wesentlichen fest, dass die Geschäftsbücher von X zahlreiche Mängel aufgewiesen hätten. Es sei kein ordentliches Kassenbuch vorhanden gewesen. Ausser für die Jahre 1995 und 1996 seien keine Kontoblätter vorgelegt worden. Die ausgewiesenen Zahlen der Erfolgsrechnung 1996 stimmten nicht mit denen des "Kontoblattes" Kasse überein. Für das Jahr 1997 existiere einzig ein Ordner mit grob geordneten Belegen. Für

die Jahre 1998 und 1999 sei keine Bilanz erstellt worden; die Geschäftsvorfälle seien nicht verbucht worden, sondern lediglich in einer Betriebsrechnung per Ende Jahr aufaddiert. Die Entgelte (Einlösung der "Kreditkarte") von B, A, seien in der Buchhaltung nicht überprüfbar. Die Herkunft von Gutschriften auf festgestellten Bankkonti sei nicht dokumentiert. Auf den Standblättern seien nur Umsatz- und Kilometer totale aufgeführt. Die Fahrtenschreiberscheiben der Jahre 1995, 1996 und 1997 seien bereits anlässlich der Kontrolle nicht beigebracht worden. Im Laufe des weiteren Verfahrens seien diese trotz Aufforderung - wie auch die Fahrtenschreiberscheiben der Jahre 1998 und 1999 - nicht eingereicht worden.

Aus diesen Gründen sei die ESTV dazu gezwungen gewesen, die von X tatsächlich erzielten Umsätze kalkulatorisch zu ermitteln. Die Umsatzschätzung sei unter Anwendung der Erfahrungswerte der Verwaltung erstellt worden. Bei den Taxibetrieben in der Stadt A werde - nach der aktuellen Berechnungsmethode der ESTV - ein Umsatz pro geschäftlich gefahrenem Kilometer von Fr. 2.40 als Basis herangezogen. Die Aufteilung der geschäftlich bzw. privat gefahrenen Kilometer sei neuerlich überprüft und zu Gunsten von X geringfügig korrigiert worden, sodass sich der geschuldete Mehrwertsteuerbetrag um Fr. 742.-- reduziere.

C.- Mit Eingabe vom 6. Februar 2003 erhebt X (Beschwerdeführer) gegen den Einspracheentscheid vom 8. Januar 2003 Beschwerde an die Eidgenössische Steuerrekurskommission (SRK). Er beantragt sinngemäss, der angefochtene Einspracheentscheid sei aufzuheben und es sei festzustellen, dass er nicht der Mehrwertsteuer unterliege. Zur Begründung bringt er insbesondere vor, die von der ESTV getroffenen Annahmen im Rahmen der Schätzung seien unrealistisch. Er erreiche den von der Verwaltung verwendeten Erfahrungswert von Fr. 2.40 pro geschäftlich gefahrenem Kilometer nicht. Auch die Anzahl der von der ESTV geschätzten privaten Kilometer werde bestritten, diese sei zu tief angesetzt.

In der Vernehmlassung vom 25. März 2003 beantragt die ESTV, die Beschwerde sei im Umfang von Fr. 135.-- gutzuheissen, im Übrigen jedoch kostenpflichtig abzuweisen. Von einer ordnungsgemässen Buchführung könne nicht gesprochen werden. Die Erfahrungszahlen der ESTV beinhalteten sowohl Teilzeit- wie Vollzeitangestellte, Tag- und Nachtauffeure, solche mit und ohne Funk; sogar die zu Spezialpreisen durchgeführten Fahrten seien in den Erfahrungswert von Fr. 2.40 pro geschäftlich gefahrenem Kilometer eingeflossen. Der Beschwerdeführer habe die Fahrtenschreiberscheiben erst im Beschwerdeverfahren vor der SRK eingereicht, obwohl er bereits zu einem früheren Zeitpunkt von der Verwaltung ausdrücklich dazu aufgefordert worden sei.

Die ESTV habe bezüglich der Aufteilung der Kilometeranteile "geschäftlich" bzw. "privat" Stichproben bei den Fahrtenschreiberscheiben vorgenommen. Dabei seien gravierende Unregelmässigkeiten entdeckt worden. An Tagen, welche gemäss den Standblättern und den Notizbüchern Ruhetage ohne Umsatz sein müssten, seien offensichtlich Taxifahrten vorgenommen worden. Die Fahrtenschreiberscheiben seien dabei teilweise auch auf "geschäftlich" umgestellt worden. An Arbeitstagen sei wiederholt nach ca. elf Stunden Arbeitszeit die Fahrtenschreiber-

scheibe auf privat gestellt worden. Das Muster der darauf folgenden Fahrten unterscheide sich aber nicht von den Taxifahrten zuvor, mithin müsse davon ausgegangen werden, er habe weiter gearbeitet. Vereinzelt sei auf den Fahrtenschreiberscheiben - im Vergleich zu den Standblättern - eine kleinere Anzahl privater Kilometer ausgewiesen worden. Bei der Mehrzahl der Arbeitstage errechne sich gemäss Aufzeichnungen (Standblätter bzw. Notizbücher) ein Umsatz pro geschäftlich gefahrenem Kilometer von Fr. 1.77. Dieses Ergebnis sei - im Vergleich zu anderen in der Stadt A tätigen Taxibetrieben - als ungewöhnlich tief zu bezeichnen. Besonders eklatant falle dies auf, wenn an einem Tag mit einer erkennbar längeren Auswärtsfahrt der gleiche Kilometer-Schnitt resultiere wie an einem "normalen" Tag. Grundsätzlich sei der ausgewiesene Umsatz des Beschwerdeführers pro Kilometer nach den Erfahrungszahlen der ESTV unrealistisch klein.

D.- In der Replik vom 29. April 2003 hält die Vertreterin des Beschwerdeführers an der bisherigen Argumentation fest. Bemängelt wird insbesondere, dass die Berechnungen der ESTV auf zu vielen Annahmen beruhen würden. Die für die Umrechnung auf zwölf Monate herangezogenen Zeiträume müssten repräsentativ sein, was jedoch nicht der Fall sei.

Die ESTV führt in der Duplik vom 16. Mai 2003 aus, dass Ausgangspunkt der Schätzung die völlig unzuverlässigen bzw. fehlenden geschäftlichen Aufzeichnungen des Beschwerdeführers seien. In einem derartigen Fall müsse die Verwaltung zum Mittel der Schätzung greifen. Bei Vorliegen dieser Umstände sei es Sache des Beschwerdeführers, steuermindernde Tatsachen zu beweisen. Derartige Beweise habe er jedoch nicht erbracht.

Auf die weiteren Begründungen in den Eingaben an die SRK wird - soweit erforderlich - im Rahmen der Erwägungen eingegangen.

### **Erwägungen:**

1.- a) Auf dem Gebiet der Mehrwertsteuer unterliegen Einspracheentscheide der ESTV der Beschwerde an die SRK (Art. 71 a Abs. 1 des Bundesgesetzes über das Verwaltungsverfahren vom 20. Dezember 1968 [VwVG; SR 172.021] i.V.m. Art. 53 MWSTV). Die SRK ist somit zur Behandlung der Beschwerde sachlich und funktionell zuständig. Der Beschwerdeführer ist mit seinen Anträgen im vorinstanzlichen Verfahren nicht durchgedrungen. Er ist daher beschwert und zur Anfechtung befugt (Art. 48 VwVG). Der angefochtene Einspracheentscheid ist der Vertreterin des Beschwerdeführers offensichtlich am 9. Januar 2003 zugestellt worden. Die am 6. Februar 2003 zuhanden der SRK der schweizerischen Post übergebene Beschwerde ist damit rechtzeitig erfolgt (Art. 21 Abs. 1 VwVG). Der vom Beschwerdeführer gestützt auf Art. 63 Abs. 4 VwVG einverlangte Kostenvorschuss von Fr. 1'800.-- ist fristgerecht bezahlt worden. Auf die form- und fristgerecht (Art. 50 ff. VwVG) eingereichte Beschwerde ist mithin

einzutreten. Das Verfahren bestimmt sich nach dem VwVG (Art. 71a Abs. 2 VwVG), soweit nicht spezialgesetzliche Normen des Steuerrechts anzuwenden sind.

b) Gemäss Art. 8 Abs. 1 der Übergangsbestimmungen der alten Bundesverfassung der Schweizerischen Eidgenossenschaft vom 29. Mai 1874, in Kraft bis zum 31. Dezember 1999 (aÜB-BV, aSR 101) bzw. Art. 196 Ziff. 14 Abs. 1 der (neuen) Bundesverfassung vom 18. April 1999 (BV; SR 101) erlässt der Bundesrat die Ausführungsbestimmungen bis zum Inkrafttreten eines Mehrwertsteuergesetzes. Aufgrund dessen erliess der Bundesrat die Mehrwertsteuerverordnung. Am 2. September 1999 beschloss die Bundesversammlung das Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer (MWSTG; SR 641.20). Dieses ist am 1. Januar 2001 in Kraft getreten (Beschluss des Bundesrates vom 29. März 2000; AS 2000 1346), woraus folgt, dass die Mehrwertsteuerverordnung aufgehoben wurde. Indessen bleiben nach Art. 93 Abs. 1 MWSTG die aufgehobenen Bestimmungen, unter Vorbehalt von Art. 94 MWSTG, weiterhin auf alle während deren Geltungsdauer eingetretenen Tatsachen und entstandenen Rechtsverhältnisse anwendbar. Vorliegend kommt Art. 94 MWSTG nicht zur Anwendung. Die hier in Frage stehende Steuerforderung betrifft Umsätze, welche in den Jahren 1995 bis 1999 getätigt worden sind. Somit finden die Bestimmungen der Mehrwertsteuerverordnung auf den vorliegend zu beurteilenden Sachverhalt weiterhin Anwendung.

c) Die SRK kann den angefochtenen Entscheid 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). Als ausserhalb der Verwaltungsorganisation und Behördenhierarchie stehendes, von der richterlichen Unabhängigkeit bestimmtes Verwaltungsgericht erachtet es die SRK dennoch als geboten, sich bei der Überprüfung von Ermessensveranlagungen eine gewisse Zurückhaltung aufzuerlegen, soweit die Zweckmässigkeit der Entscheidung in Frage steht, welche rechtlich nicht fassbar ist, sondern vielmehr eine Angelegenheit der Sachkunde und von deren praktischer Anwendung darstellt. In Anbetracht des Charakters der SRK als Fachinstanz geht die Kognitionseingrenzung aber etwas weniger weit als beim Bundesgericht (vgl. Entscheid der SRK vom 25. August 1998, veröffentlicht in Verwaltungspraxis der Bundesbehörden [VPB] 63/1999 Nr. 27 E. 5c/bb mit Hinweisen; Archiv für Schweizerisches Abgaberecht [ASA] 61 S. 819; siehe auch Hans Gerber, Die Steuerschätzung [Veranlagung nach Ermessen], in Steuer Revue 1980, S. 298). Freier Prüfung unterliegt im Übrigen die Einhaltung der bei der Vornahme einer Ermessensveranlagung zu beachtenden materiellrechtlichen Grundsätze (ASA 54 S. 220, 43 S. 241). Rechtsfrage ist insbesondere, wann die Voraussetzungen einer Ermessensveranlagung erfüllt sind (Fritz Gygi, Bundesverwaltungsrechtspflege, 2. Auflage, Bern 1983, S. 280, mit Hinweisen auf die Rechtsprechung).

2.- a) Die Veranlagung und Entrichtung der Mehrwertsteuer erfolgt nach dem Selbstveranlagungsprinzip (Art. 37 f. MWSTV; vgl. Ernst Blumenstein/Peter Locher, System des Steuerrechts, 6. Auflage, A 2002, S. 421 ff.). Dies bedeutet, dass der Steuerpflichtige selbst und

unaufgefordert über seine Umsätze und Vorsteuern abzurechnen und innerhalb von 60 Tagen nach Ablauf der Abrechnungsperiode den geschuldeten Mehrwertsteuerbetrag (Steuer vom Umsatz abzüglich Vorsteuern) an die ESTV abzuliefern hat. Die ESTV ermittelt die Höhe des geschuldeten Mehrwertsteuerbetrages nur dann an Stelle des Steuerpflichtigen, wenn dieser seinen Pflichten nicht nachkommt (vgl. Alois Camenzind/Niklaus Honauer, Handbuch zur neuen Mehrwertsteuer, S. 267 f. Rz. 994 ff.). Der Steuerpflichtige hat seine Mehrwertsteuerforderung selbst festzustellen; er ist allein für die vollständige und richtige Versteuerung seiner steuerbaren Umsätze und für die korrekte Ermittlung der Vorsteuer verantwortlich (vgl. Kommentar des Eidgenössischen Finanzdepartementes zur Verordnung über die Mehrwertsteuer vom 22. Juni 1994 [Kommentar EFD], S. 38). Ein Verstoß des Mehrwertsteuerpflichtigen gegen diesen Grundsatz ist nach wiederholt geäußelter Ansicht der SRK als schwerwiegend anzusehen, da der Steuerpflichtige durch das Missachten dieser Vorschrift die ordnungsgemäße Erhebung der Mehrwertsteuer und damit das Steuersystem als solches gefährdet (vgl. die Entscheide der SRK vom 12. August 2002, veröffentlicht in ASA 73 S. 232 f., vom 25. August 1998, veröffentlicht in VPB 63/1999 Nr. 27 S. 244 ff. E. 3a sowie vom 2. Oktober 1997, veröffentlicht in VPB 62/1998 Nr. 46 S. 400 ff. E. 3c).

b) Die Vorschriften der Mehrwertsteuerverordnung über die Buchführung (Art. 47 MWSTV) und über die Ermessenseinschätzung (Art. 48 MWSTV) stützen sich direkt auf Art. 8 Abs. 1 aÜB-BV. Diese Verfassungsnorm begründet mangels weiterer Vorgaben einen sehr weiten Gestaltungsspielraum des Ordnungsgebers mit Bezug auf die Ermessenseinschätzung (vgl. Entscheid der SRK vom 11. Juli 1996 in Sachen T. AG [SRK 1995-023], E. 4b). Gemäss Art. 47 Abs. 1 MWSTV hat der Steuerpflichtige 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; im Folgenden: Wegleitung) Gebrauch gemacht. In der Wegleitung sind genauere Angaben enthalten, wie eine derartige Buchhaltung auszugestalten ist (Rz. 870 ff.; vgl. auch Rz. 878 ff. der im Sommer 2000 erschienenen und ab dem 1. Januar 2001, das heisst dem Datum des Inkrafttretens des Mehrwertsteuergesetzes, gültigen Wegleitung 2001 zur Mehrwertsteuer). Alle Geschäftsfälle müssen fortlaufend, chronologisch und lückenlos aufgezeichnet werden (Rz. 874 der Wegleitung) und alle Eintragungen haben sich auf entsprechende Belege zu stützen (vgl. auch die von der ESTV - noch unter der Geltung des Warenumsatzsteuerrechts - in Zusammenarbeit mit dem Bundesamt für Justiz herausgegebenen Richtlinien für die Ordnungsmässigkeit des Rechnungswesens [Richtlinien], Ziff. 115), so dass die einzelnen Geschäftsvorfälle von der Eintragung in die Hilfs- und Grundbücher bis zur Steuerabrechnung und bis zum Jahresabschluss sowie umgekehrt leicht und genau verfolgt werden können ("Prüfspur"; vgl. Rz. 879 der Wegleitung bzw. Ziff. 133 der Richtlinien). Das Bundesgericht hat (unter dem Warenumsatzsteuerrecht) entschieden, dass der Steuerpflichtige selbst bei geringem Barverkehr zur Führung zumindest eines einfachen ordentlichen Kassabuches verpflichtet ist. Er ist zwar 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 (ASA 73 S. 233 E. 2c/aa; 63 S. 236 E. 2a; 55 S. 574 E. 2c).

c) 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. 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 (vgl. zum Recht der Warenumsatzsteuer: BGE 105 Ib 182 ff. mit weiteren Hinweisen; ASA 61 S. 819 E. 3a; 61 S. 532 f. E. 2b; 59 S. 563 E. 1). 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, mit weiteren Hinweisen; 42 S. 407 E. 2c, mit Hinweisen; 35 S. 479 E. 2). Dabei hat die Verwaltung diejenige Schätzungsmethode zu wählen, die den individuellen Verhältnissen im Betrieb des Steuerpflichtigen soweit als möglich Rechnung trägt, auf plausiblen Angaben beruht und deren Ergebnis der wirklichen Situation möglichst nahe kommt (ASA 61 S. 819 E. 3a; 52 S. 238 E. 4). In Betracht fallen einerseits Methoden, die auf eine Ergänzung oder Rekonstruktion der ungenügenden Buchhaltung hinauslaufen, andererseits Umsatzsätzungen aufgrund unbestrittener Teil-Rechnungsergebnisse in Verbindung mit Erfahrungssätzen (ASA 73 S. 233 f. E. 2c/aa; 63 S. 239; 52 S. 239 E. 4).

Diese Rechtsprechung betreffend die Warenumsatzsteuer hat die ESTV für ihre Praxis beim Vollzug der Mehrwertsteuer übernommen (vgl. Entscheid der SRK vom 25. August 1998, veröffentlicht in VPB 63/1999 Nr. 27 S. 244 ff. E. 4b). Sind die Voraussetzungen einer Ermessenstaxation erfüllt, obliegt es dem Steuerpflichtigen, den Beweis für die Unrichtigkeit der Schätzung zu erbringen (vgl. betreffend die Warenumsatzsteuer: ASA 61 S. 819 E. 3a; 58 S. 384 E. 3b; Urteil des Bundesgerichtes vom 12. November 1998 in Sachen E. AG [2A.55/1998], E. 4, 6b und 6c, je mit weiteren Hinweisen; betreffend Mehrwertsteuer: Entscheid der SRK vom 29. Oktober 1999 in Sachen H. [SRK 1998-102 und SRK 1998-103], E. 5, bestätigt durch Entscheid des Bundesgerichts vom 21. Juni 2000 [2A.580/1999]). Dabei hat er sich mit den Elementen der vorgenommenen Ermessenstaxation im Einzelnen zu befassen und aufzuzeigen, dass und inwiefern die Schätzung nicht auf haltbaren Grundlagen beruht (Urteil des Bundesgerichtes vom 12. November 1998 in Sachen E. G. AG, E. A. AG und F. [2A.55/1998], E. 8).

d) Im Rahmen einer Ermessenstaxation ist es nach der Rechtsprechung des Bundesgerichtes 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 Bundesgerichtes vom 1. November 2000 in Sachen R. AG [2A.148/2000], E. 5b, betreffend die Warenumsatzsteuer).

e) Sind die Voraussetzungen einer Ermessenstaxation erfüllt, obliegt es dem Mehrwertsteuerpflichtigen, den Beweis für die Unrichtigkeit der Schätzung durch die Verwaltung zu erbringen. Er hat sich mit den Elementen der vorgenommenen Ermessenstaxation im Einzelnen zu befassen und aufzuzeigen, dass und inwiefern die Schätzung nicht auf haltbaren Grundlagen beruht. Die SRK auferlegt sich bei der Überprüfung von Ermessensveranlagungen - wie bereits erwähnt - eine gewisse Zurückhaltung, soweit die Zweckmässigkeit der Entscheidung in Frage steht, welche rechtlich nicht fassbar ist, sondern vielmehr eine Angelegenheit der Sachkunde und von deren praktischer Anwendung darstellt.

3.- a) Im vorliegenden Fall ist zu untersuchen, ob die vom Beschwerdeführer geführten Aufzeichnungen der ESTV zutreffend Anlass gaben, diese nicht anzuerkennen und ihn der Mehrwertsteuerpflicht zu unterwerfen bzw. eine Schätzung des vom Mehrwertsteuerpflichtigen tatsächlich erzielten Umsatzes vorzunehmen. Falls darauf zu erkennen ist, dass die Verwaltung zutreffend eine Umsatzschätzung vorgenommen hat, ist die Höhe des von der Verwaltung geforderten Mehrwertsteuerbetrages zu kontrollieren.

b) Die vom Beschwerdeführer geführten Aufzeichnungen weisen zahlreiche gravierende Mängel auf und sind lückenhaft. Es wurde beispielsweise kein ordentliches Kassabuch geführt. Ausser für die Jahre 1995 und 1996 konnten von ihm keine Kontoblätter vorgelegt werden. Die ausgewiesenen Zahlen der Erfolgsrechnung 1996 stimmten nicht mit denen des "Kontoblattes" Kasse überein. Für das Jahr 1997 existierte einzig ein Ordner mit grob geordneten Belegen. Für die Jahre 1998 und 1999 wurde keine Bilanz erstellt; die Geschäftsvorfälle wurden nicht verbucht, sondern lediglich in einer Betriebsrechnung per Ende Jahr aufaddiert. Die Entgelte (Einlösung der "Kreditkarte") von B, A, waren in der Buchhaltung nicht überprüfbar. Die Herkunft von Gutschriften auf festgestellten Bankkonti wurde nicht dokumentiert. Auf den Standblättern wurden lediglich die Umsatz- und Kilometertotale aufgeführt.

Dazu kommt, dass die Einnahmen des Beschwerdeführers im Vergleich zu den gefahrenen geschäftlichen Kilometern anderer Taxiunternehmen in der Stadt A im Branchenvergleich aussergewöhnlich tief waren und von den Erfahrungszahlen der ESTV massiv abweichen. Der Beschwerdeführer verzeichnete - gemäss seinen Aufzeichnungen - angeblich nur einen Umsatz von Fr. 1.17 pro geschäftlich gefahrenem Kilometer. Die Erfahrungszahlen der ESTV führen zu einem Erfahrungswert von Fr. 2.40 pro geschäftlich gefahrenem Kilometer, mithin erzielte der Beschwerdeführer angeblich nur etwa die Hälfte des von der Verwaltung ermittelten Durchschnittswertes.

Die Verstösse gegen die formellen Buchhaltungsvorschriften, die der Beschwerdeführer zu verantworten hat, sind derart gravierend, dass die materielle Richtigkeit der Buchhaltungsergebnisse von der ESTV zutreffend als nicht gegeben angesehen werden musste. Wegen der markanten Abweichung von den Erfahrungszahlen der Verwaltung im Bereich des Taxigewerbes ist seiner "Buchhaltung" ebenfalls die Beweiskraft abzusprechen. Es ist daher offensichtlich, dass die Verwaltung unter diesen Umständen dazu berechtigt und verpflichtet war, die nur rudi-

mentär geführten Aufzeichnungen des Beschwerdeführers abzulehnen, ihn bei Überschreiten der für den Beginn der Mehrwertsteuerpflicht massgeblichen Limiten in das Register der Mehrwertsteuerpflichtigen einzutragen und die von ihm erzielten Umsätze im Wege einer Schätzung zu ermitteln.

c) Art. 47 Abs. 1 MWSTV verlangt, dass der Mehrwertsteuerpflichtige seine Geschäftsbücher ordnungsgemäss zu führen hat. Die Aufzeichnung sämtlicher Einnahmen in einem Kassabuch ist kein unverhältnismässiger Aufwand. Auch Unternehmer, die noch nicht mehrwertsteuerpflichtig sind, sind gehalten, durch geeignete Massnahmen periodisch zu überprüfen, ob sie der Mehrwertsteuerpflicht unterliegen; dies ist ein Ausfluss des Selbstveranlagungsprinzips (vgl. Entscheid der SRK vom 3. Dezember 1998, veröffentlicht in VPB 63/1999 Nr. 76 S. 709 ff.; Entscheid der SRK vom 9. Dezember 2003, veröffentlicht in VPB 67/2003 Nr. 51 S. 434 ff.; Entscheid der SRK vom 20. Januar 2003, veröffentlicht in VPB 67/2003 Nr. 79 S. 727 ff.).

d) Die Auswertung der vom Beschwerdeführer eingereichten Unterlagen unter Anwendung des Erfahrungswertes der ESTV pro geschäftlich gefahrenem Kilometer in der Stadt A ergab, dass seine Mehrwertsteuerpflicht ab 1. Oktober 1995 gegeben war. Für die letzten drei Monate (Oktober bis Dezember) des Jahres 1995 waren in den Standblättern insgesamt 11'887 Kilometer verzeichnet; abzüglich 1'230 Kilometer für Privatfahrten (durch die Verwaltung geschätzter Wert, da keine zuverlässigen Aufzeichnungen vorhanden), ergeben sich 10'657 geschäftlich gefahrene Kilometer. Bei einem Ansatz von Fr. 2.40 pro geschäftlich gefahrenem Kilometer ist ein durch Schätzung ermittelter Umsatz von Fr. 25'577.-- zu verzeichnen. Unter Anwendung des auf Taxibetriebe zum damaligen Zeitpunkt anzuwendenden Saldosteuersatzes von 4 % ergibt sich eine Steuerzahllast von Fr. 1'023.-- für dieses Quartal. Auf ein vollständiges Jahr umgelegt, überschreitet der Beschwerdeführer die für die Mehrwertsteuerpflicht geforderte Steuerzahllast von Fr. 4'000.-- im Jahr. Die ESTV hat daher zutreffend den Beginn der Mehrwertsteuerpflicht auf den 1. Oktober 1995 festgesetzt.

e) Den Umstand, dass die geschäftlichen Aufzeichnungen des Beschwerdeführers nur unvollständig vorhanden und teilweise auch widersprüchlich waren, hat sich der Beschwerdeführer selbst zuzuschreiben. Bei diesem Stand der Dinge kann eine Schätzung der von ihm geschäftlich gefahrenen Kilometer durch die Verwaltung nur mit einer gewissen Unschärfe vorgenommen werden. Derartige Abweichungen müssen bei einer Umsatzschätzung jedoch systembedingt in Kauf genommen werden. Der Beschwerdeführer kann sich jedenfalls nicht dadurch entlasten, dass er sich auf die Ungenauigkeit bzw. Unvollständigkeit seiner von ihm selbst mangelhaft geführten Geschäftsunterlagen beruft. Jedenfalls waren in casu die Voraussetzungen für eine Ermessenstaxation durch die Verwaltung ohne weiteres gegeben; dies betrifft ebenfalls die Festsetzung des Beginns der Mehrwertsteuerpflicht auf der Basis der von der ESTV geschätzten Umsatzzahlen.

Die ESTV ist nach folgender Methode vorgegangen: sie hat für die einzelnen Jahre die insgesamt vom Beschwerdeführer zurückgelegten Kilometer ermittelt und davon die privat ge-

fahrenen Kilometer abgezogen. Bei den Privatkilometern musste die Verwaltung teilweise auf Annahmen abstellen, da sich die diesbezüglichen Angaben und Behauptungen des Mehrwertsteuerpflichtigen als unrichtig erwiesen haben. Die Differenz zwischen den insgesamt und den privat zurückgelegten Kilometern ergibt - aufgeschlüsselt auf die einzelnen Kalenderjahre - die geschäftlich zurückgelegten Kilometer pro Jahr. Diese Zahl wurde mit dem Erfahrungswert (Ansatz pro Kilometer von Fr. 2.40) multipliziert, wodurch sich der Jahresumsatz ergibt. Unter Anwendung des vom Beschwerdeführer beantragten Saldosteuersatzes ergibt sich die jährliche Steuerzahllast. Diese Schätzungsmethode wird seit längerer Zeit durch die ESTV angewendet, hat sich als tauglich erwiesen, da diese - wie in casu - auf die individuellen Verhältnisse eines Betriebes Rücksicht nimmt und ist von der Rekurskommission nicht zu beanstanden, weil sie den wirklichen Gegebenheiten möglichst nahe kommt. Bei der Festsetzung der pro geschäftlich gefahrenem Kilometer erzielten Einnahmen (Fr. 2.40) in der Stadt A konnte die ESTV auf umfangreiches Datenmaterial zurückgreifen. Zur Festsetzung dieses Betrages wurden nach den glaubwürdigen Angaben der Verwaltung die Daten von zahlreichen Chauffeuren aus mehreren Betrieben erhoben. Dabei wurden Vollzeit- und Teilzeitangestellte, Tag- und Nachtchauffeure, solche mit und ohne Funk bzw. auch Fahrten zu (reduzierten) Spezialpreisen berücksichtigt. Ausgehend von dieser Erhebung auf breiter Basis konnte die ESTV diesen bei Schätzungen gegenüber den Taxiunternehmen in der Stadt A in Ansatz gebrachten Betrag pro geschäftlichem Kilometer ermitteln.

Das Betriebsprofil des Beschwerdeführers deckt sich denn auch mit einem "durchschnittlichen" Taxibetrieb in der Stadt A, Abweichungen davon konnte er nicht unter Beweis stellen, sodass die Anwendung jener Erfahrungswerte der ESTV als sachgerecht zu bezeichnen ist.

4.- a) Sind die Voraussetzungen einer Ermessenstaxation erfüllt, obliegt es dem Mehrwertsteuerpflichtigen, den Beweis für die Unrichtigkeit der Schätzung zu erbringen. Er hat sich mit den Elementen der vorgenommenen Ermessenstaxation im Einzelnen zu befassen und aufzuzeigen, dass und inwiefern die Schätzung nicht auf haltbaren Grundlagen beruht. Die Rekurskommission auferlegt sich bei der Überprüfung von Ermessensveranlagungen eine gewisse Zurückhaltung, soweit die Zweckmässigkeit der Entscheidung in Frage steht, welche rechtlich nicht fassbar ist, sondern vielmehr eine Angelegenheit der Sachkunde und von deren praktischer Anwendung darstellt.

b) Die erst nachträglich vom Mehrwertsteuerpflichtigen gegen die Schätzung der Verwaltung erhobenen Einwände sind nicht stichhaltig, behandeln diese doch immer nur einzelne Tage bzw. Monate sowie einzelne exemplarische Geschäftsvorfälle. Der Beschwerdeführer hat sich in seiner Beschwerde an die SRK nicht vollständig mit dem fraglichen Zeitraum auseinandergesetzt. Lediglich punktuell vorgebrachte Rügen zu bestimmten Tagen bzw. Monaten sowie einzelnen Geschäftsvorfällen sind nicht dazu geeignet, die Schätzung der ESTV als Ganzes in Frage zu stellen. Anzumerken ist zwar, dass eine Schätzung naturgemäss immer gewisse Fehlerquellen bzw. Unschärfen aufweist, doch wäre es Aufgabe des Beschwerdeführers als Mehrwertsteuerpflichtiger gewesen, durch ordnungsgemäss geführte vollständige Aufzeichnungen

von vornherein Klarheit über die geschäftlich bzw. privat gefahrenen Kilometer zu schaffen. Dieser Verpflichtung ist er nicht nachgekommen und der Beschwerdeführer hat allfällig sich daraus ergebende Konsequenzen zu seinen Lasten selbst zu tragen. Selbst wenn bezüglich einzelner Tage bzw. sogar einzelner Monate der erwähnte Erfahrungswert der Verwaltung tatsächlich nicht vollständig erreicht wurde, muss bei einer Schätzung, die sich über einen längeren Zeitraum erstreckt (insgesamt 51 Monate), mit einem gewissen Ausgleich durch Perioden gerechnet werden, in denen die erzielten Einnahmen über jenem Wert liegen. Daher ist an den von der ESTV mittels Schätzung ermittelten durch den Beschwerdeführer geschäftlich gefahrenen Kilometern festzuhalten, wobei die SRK die bei der Ermessenstaxation von der Verwaltung zu beachtenden materiellrechtlichen Grundsätze als eingehalten ansieht.

c) Die weiteren Einwendungen des Beschwerdeführers betreffend die Funktionsweise und Verwendung des Fahrtenschreibers und "schwarze Fahrten" sind ebenfalls nicht stichhaltig. Der Mehrwertsteuerpflichtige geht bei seiner Argumentation von der unrichtigen Annahme aus, dass ihm die ESTV jeden einzelnen geschäftlich gefahrenen Kilometer nachweisen müsste. Wie bereits mehrfach ausgeführt, wiesen die Geschäftsbücher des Beschwerdeführers diverse gravierende Mängel auf. Die tatsächlich gefahrenen Kilometer lassen sich nicht mehr exakt feststellen, sodass die Verwaltung zum Mittel der Schätzung greifen musste. Es ist Sache des Mehrwertsteuerpflichtigen, steuermindernde Tatsachen zu beweisen; in diesem Fall den Umstand, dass die Anzahl der tatsächlich privat gefahrenen Kilometer über die Anzahl gemäss Schätzung der ESTV hinaus geht. Seine Hinweise auf zusätzliche private Fahrten (z.B. Fahrt zum Kino, private Transporte, etc.) sind nur sehr allgemein gehalten und nicht konkretisiert, sodass diese Einwendungen nicht berücksichtigt werden können.

d) Ebenfalls nichts zu seinen Gunsten ableiten kann der Beschwerdeführer aus dem Umstand, dass er eine Wechselnummer eingelöst hat; seiner Ansicht nach müsse dies zu einer Neuberechnung der privat gefahrenen Kilometer in der Kalkulation der ESTV führen.

Mit einer Wechselnummer kann immer nur mit einem Fahrzeug gefahren werden. Das Lösen einer (teureren) Wechselnummer macht nur Sinn, wenn damit gerechnet wird, auch mit einem zweiten Auto zu fahren. Diese Fahrten mit dem zweiten Fahrzeug (kein Taxifahrzeug) können nur privater Natur sein, sodass davon ausgegangen werden muss, dass bei eingelöster Wechselnummer mit dem Taxifahrzeug weniger private Kilometer gefahren werden als in Perioden, in denen kein zweites Fahrzeug zur Verfügung steht. Aus diesem Grund hat die Verwaltung zutreffend in jenen Zeiträumen die pauschal im Rahmen der Schätzung als privat anerkannten 100 Kilometer nicht in Abzug gebracht. Die von der ESTV akzeptierten zehn privaten Kilometer pro Arbeitstag beim Betrieb des Taxifahrzeuges sind daher angemessen.

e) Zusammenfassend hat sich der Beschwerdeführer in seinen Eingaben an die SRK nicht mit der Schätzung der ESTV im Einzelnen auseinandergesetzt. Obwohl eine ausführliche und detaillierte Begründung erforderlich ist, die sich eingehend mit der Höhe der Mehrwertsteuerforderung auseinandersetzt und die Schätzung der Verwaltung widerlegt (vgl. auch ASA 46 S. 455 E. 2; 33 S. 283 E. 3), hat er sich darauf beschränkt, vor der Rekurskommission mit eher

allgemein gehaltenen Überlegungen betreffend die angebliche Richtigkeit seiner geschäftlichen Aufzeichnungen und die behauptete Unzuverlässigkeit der Schätzung der Verwaltung zu argumentieren.

Der Beschwerdeführer hat keine Einwendungen gegen die rechnerische Ermittlung des geschuldeten Mehrwertsteuerbetrages auf der Basis der von der Verwaltung getroffenen Annahmen erhoben. Auch die Berechnung der von der ESTV geforderten Verzinsung (Zinssatz, Fälligkeit) des geforderten Mehrwertsteuerbetrages wurde durch den Beschwerdeführer nicht gerügt. Daher sieht auch die SRK keinen Anlass, diese Berechnung einer neuerlichen Überprüfung zu unterziehen. Der Beschwerdeführer schuldet der ESTV gemäss Neuberechnung in der Vernehmlassung den Mehrwertsteuerbetrag von Fr. 18'667.-- (Fr. 18'802.-- ./ Fr. 135.--) zuzüglich 5 % Verzugszins seit 30. Juli 1998.

5.- a) Die ESTV hat dem Beschwerdeführer im Einspracheentscheid vom 8. Januar 2003 die Kosten des Einspracheverfahrens von Fr. 570.-- auferlegt.

b) aa) Art. 68 Abs. 1 MWSTG sieht - im Gegensatz zur entsprechenden Bestimmung der Mehrwertsteuerverordnung - vor, dass im Veranlagungs- und Entscheidverfahren in der Regel keine Kosten auferlegt und keine Parteientschädigungen ausgerichtet werden.

Nach der bundesgerichtlichen Rechtsprechung sind indes neue Verfahrensvorschriften grundsätzlich sofort anzuwenden, wenn die Kontinuität des materiellen Rechts dadurch nicht gefährdet wird und Übergangsbestimmungen nicht ausdrücklich etwas anderes vorsehen. Das leuchte namentlich dann ein, wenn das neue Recht dem Rechtssuchenden günstiger ist (BGE 115 II 101; 111 V 47; vgl. Alfred Kölz/Isabelle Häner, Verwaltungsverfahren und Verwaltungsrechtspflege des Bundes, 2. Auflage, A 1998, S. 29 Rz. 79; Pierre Moor, Droit administratif, Band I, 2. Auflage, Bern 1994, S. 171). Das gilt namentlich für Bestimmungen über die Verfahrenskosten oder wenn die Bestimmungen für die betroffene Person günstiger sind (Urteile des Bundesgerichts vom 31. August 2004 in Sachen E. AG [2A.68/2003], E. 9, und D. SA [2A.69/2003], E. 9; vgl. ASA 67 S. 409 E. 3b). Die Übergangsbestimmungen des Mehrwertsteuergesetzes betreffend Kosten bzw. Parteientschädigungen schliessen die sofortige Anwendung der neuen Vorschrift für am 1. Januar 2001 vor der ESTV hängige Verfahren nicht aus. Das Bundesgericht hat eine entgegenstehende Praxis der Verwaltung aufgehoben (Urteile des Bundesgerichts vom 31. August 2004 in Sachen E. AG [2A.68/2003], E. 9, und D. SA [2A.69/2003], E. 9).

bb) In casu hat die ESTV den Einspracheentscheid vom 8. Januar 2003 nach dem 1. Januar 2001, dem Zeitpunkt des Inkrafttretens des Mehrwertsteuergesetzes, erlassen. Die im angefochtenen Einspracheentscheid verfügte Auferlegung der Kosten für das Einspracheverfahren zu Lasten des Beschwerdeführers ist daher aufzuheben und die Beschwerde bezüglich dieses Punktes gutzuheissen.

6.- Dem Gesagten zufolge ist die Beschwerde hinsichtlich der Auferlegung von Verfahrenskosten im Einspracheverfahren gutzuheissen, im Übrigen - mit Ausnahme der teilweisen Gutheissung gemäss Antrag der ESTV von Fr. 135.-- - in allen Punkten abzuweisen. Bei diesem Verfahrensausgang hat der Beschwerdeführer nur in einem untergeordneten Punkt obsiegt, so dass ihm als im Hauptpunkt unterliegender Partei dennoch sämtliche Verfahrenskosten für das Beschwerdeverfahren vor der SRK aufzuerlegen sind (vgl. Art. 63 Abs. 1 VwVG). Die Verfahrenskosten werden mit Fr. 1'800.-- (bestehend aus Spruch- und Schreibgebühren) festgesetzt und dem Beschwerdeführer zur Zahlung auferlegt. Die Beschwerdeinstanz hat im Dispositiv den Kostenvorschuss mit den Verfahrenskosten zu verrechnen und einen allfälligen Überschuss zurückzuerstatten (Art. 63 Abs. 1 VwVG; Art. 1 ff., insbesondere Art. 5 Abs. 3 der Verordnung über Kosten und Entschädigungen im Verwaltungsverfahren vom 10. September 1969 [VwKV; SR 172.041.0]).

Aus diesen Gründen hat die Eidgenössische Steuerrekurskommission nach Art. 23 Abs. 1 der Verordnung über Organisation und Verfahren eidgenössischer Rekurs- und Schiedskommissionen vom 3. Februar 1993 (VRSK; SR 173.31) auf dem Zirkulationsweg

**erkannt:**

- 1.- Die Beschwerde von X vom 6. Februar 2003 gegen den Einspracheentscheid der Eidgenössischen Steuerverwaltung vom 8. Januar 2003 wird teilweise gutgeheissen. X hat der Eidgenössischen Steuerverwaltung für die Steuerperioden 4. Quartal 1995 bis 2. Semester 1999 (Zeitraum vom 1. Oktober 1995 bis 31. Dezember 1999) noch Fr. 18'667.-- Mehrwertsteuer zuzüglich 5 % Verzugszins ab 30. Juli 1998 zu bezahlen.
  
  - 2.- Dispositiv Ziff. 4 des Einspracheentscheides der Eidgenössischen Steuerverwaltung vom 8. Januar 2003, wonach X für das Einspracheverfahren die reduzierten Verfahrenskosten von Fr. 570.-- zu bezahlen hat, wird aufgehoben.
  
  - 3.- Die Verfahrenskosten für das Beschwerdeverfahren vor der Eidgenössischen Steuerrekurskommission im Betrage von Fr. 1'800.-- (Spruch- und Schreibgebühren) werden X auferlegt und mit dem geleisteten Kostenvorschuss von Fr. 1'800.-- verrechnet.
  
  - 4.- Dieser Entscheid wird der Vertreterin des Beschwerdeführers und der Eidgenössischen Steuerverwaltung schriftlich eröffnet.
- 

### **Rechtsmittelbelehrung**

Der Entscheid kann innerhalb von dreissig Tagen seit der Eröffnung mit Verwaltungsgerichtsbeschwerde (Art. 97 ff. des Bundesgesetzes vom 16. Dezember 1943 über die Organisation der Bundesrechtspflege [OG; SR 173.110]) beim Schweizerischen Bundesgericht angefochten werden; **ausgenommen sind Entscheide über Erlass oder Stundung geschuldeter Abgaben (Art. 99 Abs. 1 lit. g OG)**. Die Beschwerdeschrift ist dem Bundesgericht, 1000 Lausanne 14, in

drei Ausfertigungen einzureichen. Sie hat die Begehren, deren Begründung mit Angabe der Beweismittel und die Unterschrift des Beschwerdeführers oder seines Vertreters zu enthalten; die Ausfertigung des angefochtenen Entscheides und die als Beweismittel angerufenen Urkunden sind beizulegen, soweit der Beschwerdeführer sie in Händen hat (Art. 106 Abs. 1 und Art. 108 Abs. 1 und 2 OG). Die Beschwerdefrist steht still (Art. 34 Abs. 1 OG):

- a) vom siebten Tage vor Ostern bis und mit dem siebten Tage nach Ostern;
- b) vom 15. Juli bis und mit dem 15. August;
- c) vom 18. Dezember bis und mit dem 1. Januar.

---

Eidg. Steuerrekurskommission

Der Vizepräsident:

Der Gerichtsschreiber:

André Moser

Johannes Schöpf