



SRK 2004-023

Der Vizepräsident: André Moser
Die Richter: Sarah Protti Salmina, Peter Spinnler
Der Gerichtsschreiber: Johannes Schöpf

Entscheid vom 10. Mai 2005

in Sachen

X, Coiffeurgeschäft, Beschwerdeführerin,

gegen

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

betreffend

Mehrwertsteuer (MWSTG);
1. Quartal 2001 bis 4. Quartal 2002 / Beginn der Mehrwertsteuerpflicht

Sachverhalt:

A.- X betreibt in A seit dem 1. Mai 1999 ein Damen- und Herren-Coiffeurgeschäft.

Am 14. März 2003 führte die Eidgenössische Steuerverwaltung (ESTV) im Geschäftsbetrieb von X gemäss Art. 49 und 50 der Verordnung über die Mehrwertsteuer vom 22. Juni 1994 (MWSTV; aSR 641.201) bzw. Art. 61 und 62 des Bundesgesetzes über die Mehrwertsteuer vom 2. September 1999 (MWSTG; SR 641.20) eine Kontrolle durch. Dabei stellte die Verwaltung fest, dass die Geschäftsbücher sehr mangelhaft geführt waren. Insbesondere fehlten ein Kassabuch mit fortlaufendem Saldo sowie Zusammenstellungen über den Wareneinkauf der

Jahre 2000 und 2002. Der Inspektor musste ebenfalls feststellen, dass der ausgewiesene Warenaufwand in einem Missverhältnis zum verbuchten Umsatz stand. Die ESTV sah sich deshalb dazu gezwungen, die seit der Geschäftseröffnung durch X erzielten Umsätze nach pflichtgemäßem Ermessen zu schätzen. Ausgehend vom verbuchten Materialaufwand sowie einem geschätzten produktiven Monatslohn von X wurde der Umsatz auf der Basis der Erfahrungszahlen der Verwaltung kalkulatorisch ermittelt. Dabei zeigte sich, dass infolge Überschreitens der Umsatzlimite von Fr. 75'000.-- im Jahr 2000 ihre Mehrwertsteuerpflicht ab 1. Januar 2001 gegeben war. Die ESTV trug daher X auf dieses Datum hin rückwirkend in das von ihr geführte Register der Mehrwertsteuerpflichtigen ein.

Gestützt auf das Ergebnis dieser Kontrolle machte die Verwaltung bei X für die Steuerperioden 1. Quartal 2001 bis 4. Quartal 2002 (Zeitraum vom 1. Januar 2001 bis 31. Dezember 2002) mit Ergänzungsabrechnung (EA) Nr. ... vom 14. März 2003 einen kalkulatorisch ermittelten Mehrwertsteuerbetrag von total Fr. 12'599.-- zuzüglich 5 % Verzugszins ab 31. Mai 2002 geltend. In den gleichentags erstellten und abgegebenen Weisungen wurde X zudem aufgefordert, bis zum 15. April 2003 entweder die Unterstellungserklärung betreffend Saldosteuersatz oder aber ein detailliertes Vorsteuerjournal samt Originalbelegen und Zahlungsnachweisen einzureichen. X kam dieser Aufforderung nicht nach.

Am 2. April 2003 reichte die B als Vertreterin von X ein Gesuch um Sistierung der EA ein. Aufgrund eines Versehens der ESTV wurde dieses Schreiben erst verspätet im Dossier der Mehrwertsteuerpflichtigen abgelegt.

B.- Mit Entscheid im Sinne von Art. 63 MWSTG vom 15. Mai 2003 bestätigte die ESTV die Mehrwertsteuerpflicht von X per 1. Januar 2001 und die Mehrwertsteuerforderung im Betrag von Fr. 12'599.-- für die Steuerperioden 1. Quartal 2001 bis 4. Quartal 2002 (zuzüglich 5 % Verzugszins ab 15. April 2002 [mittlerer Verfall]).

Gegen den Entscheid vom 15. Mai 2003 liess X am 27. Mai 2003 bei der ESTV Einsprache erheben. Darin wird die Mehrwertsteuerpflicht bestritten und die Umsatzberechnung der Verwaltung als in keiner Art und Weise den Tatsachen entsprechend bezeichnet. Am 12. August 2003 reichte die Vertreterin von X den Jahresabschluss 2001/2002 und den Halbjahresabschluss 2003 ein. Mit Schreiben vom 22. September 2003 forderte die ESTV X auf, die Vorsteuerjournale samt den dazu gehörenden Originalbelegen einzureichen. Fristgerecht wurden die Vorsteuerjournale für die Jahre 2001 und 2002 sowie Ordner mit Originalrechnungen eingereicht. Mit Schreiben vom 6. November 2003 stellte die ESTV ihr mehrere Fragen bezüglich Brandschaden, Materialeinkauf und Postcheckkonto. Am 12. November 2003 nahm X zu diesen Fragen Stellung und reichte weitere Unterlagen ein.

C.- Im Einspracheentscheid vom 19. Januar 2004 hielt die ESTV fest, dass die Mehrwertsteuerpflicht von X erst ab 1. Januar 2002 gegeben war. Die Einsprache wurde für den

Betrag von Fr. 7'669.30 gutgeheissen, im Übrigen aber abgewiesen. X wurde dazu verpflichtet, der Verwaltung für die Steuerperioden 1. Quartal 2002 bis 4. Quartal 2002 (Zeitraum vom 1. Januar 2002 bis 31. Dezember 2002) noch den Mehrwertsteuerbetrag von Fr. 4'889.70 zuzüglich 5 % Verzugszins seit 15. Oktober 2002 (mittlerer Verfall) zu bezahlen.

Zur Begründung führte die ESTV aus, die Geschäftsbücher von X seien nicht ordnungsgemäss geführt worden, insbesondere sei kein Kassabuch mit fortlaufendem Saldo geführt worden. Ausserdem fehlten Zusammenstellungen über den Wareneinkauf der Jahre 2000 und 2002. Die Abschlüsse für die Jahre 2000 bis 2002 seien erst nach der Kontrolle durch die ESTV durch die B erstellt worden. Der Warenaufwand habe in einem starken Missverhältnis zum Umsatz gestanden und sei stark von den Erfahrungszahlen der Verwaltung abgewichen. Daher habe der tatsächlich erzielte Umsatz auf der Basis des Materialaufwandes und des geschätzten Lohnes von X für ihre produktive Tätigkeit anhand von Erfahrungswerten der ESTV ermittelt werden müssen. In ihren nur rudimentären Aufzeichnungen habe X im Jahre 2000 doppelt so hohe Warenaufwendungen ausgewiesen, als dies den Erfahrungswerten der ESTV entspreche.

Die Verwaltung habe bei der kalkulatorischen Ermittlung des Umsatzes für die acht Monate des Jahres 1999 (Mai bis Dezember) einen produktiven Lohn für X von je Fr. 1'750.-- angesetzt. Im Rahmen einer Neuberechnung des erzielten Umsatzes werde für das Jahr 2000 ein produktiver Monatslohn von je Fr. 2'300.--, für das Jahr 2001 von je Fr. 2'700.-- und für das Jahr 2002 von je Fr. 3'100.-- angesetzt. Der Mindestlohn für eine angestellte Damen- und Herrencoiffeuse betrage gemäss Gesamtarbeitsvertrag im Vergleich dazu mehr als Fr. 3'000.-- pro Monat. Da X bei der Eröffnung des Coiffeurgeschäftes keinen Kundenstamm habe übernehmen können, werde der mehrjährigen Aufbauphase des Coiffeurgeschäftes durch die erwähnten niederen produktiven Monatslöhne in den einzelnen Jahren angemessen Rechnung getragen. Diese Korrekturen hätten zur Folge, dass der kalkulierte Umsatz des Jahres 2000 auf Fr. 68'539.-- berechnet werde und damit unter die für die Mehrwertsteuerpflicht massgebliche Limite von Fr. 75'000.-- Jahresumsatz zu liegen komme. Daher beginne die Mehrwertsteuerpflicht von X erst am 1. Januar 2002, da ihr geschätzter Jahresumsatz für das Jahr 2001 Fr. 83'227.-- betrage. Für das Jahr 2002 errechne sich ein geschätzter Jahresumsatz von Fr. 87'873.--, die Mehrwertsteuer auf dem Umsatz betrage mithin Fr. 6'207.--. Die abzugsfähige Vorsteuer errechne sich auf Fr. 1'317.30, sodass sich der geschuldete Mehrwertsteuerbetrag auf Fr. 4'889.70 belaufe. Da X für das Jahr 2001 nicht mehr der Mehrwertsteuerpflicht unterstehe, ergebe sich ein neuer mittlerer Verfall (15. Oktober 2002), wobei die offene Mehrwertsteuerforderung ab diesem Tag mit 5 % zu verzinsen sei.

D.- Mit Eingabe vom 4. Februar 2004 bzw. Verbesserung vom 12. Februar 2004 erhebt X (Beschwerdeführerin) gegen den Einspracheentscheid vom 19. Januar 2004 Beschwerde an die Eidgenössische Steuerrekurskommission (SRK). Sie beantragt sinngemäss, der angefochtene Einspracheentscheid sei aufzuheben. Zur Begründung bringt sie insbesondere vor, sie habe wesentlich weniger Einnahmen erzielt, als von der ESTV im Rahmen der Umsatzschätzung

angenommen. Es sei zwar zutreffend, dass die Geschäftsbücher nicht ganz konform geführt worden seien, doch seien die notwendigen Unterlagen wahrheitsgetreu nachgeführt worden. Die der Beschwerdeführerin von der Verwaltung unterstellten Umsätze seien jenseits von "Gut und Böse", in den Jahren 2000 bis 2003 hätten die tatsächlichen Umsätze den Betrag von ca. Fr. 58'000.-- nie überschritten, sodass keine Mehrwertsteuerpflicht gegeben sei. Beim Wareneinkauf habe die Beschwerdeführerin anlässlich der Eröffnung des neuen Coiffeurgeschäftes zu optimistische Annahmen bezüglich der Verkaufsmöglichkeiten getroffen. In der Zwischenzeit habe sie das Warenlager nach und nach abgebaut. Der Produktverbrauch bewege sich nun im Rahmen von ca. 10 % des Umsatzes, dies entspreche den Erfahrungszahlen der Verwaltung.

E.- Mit Vernehmlassung vom 17. März 2003 beantragt die ESTV, die Beschwerde sei kostenpflichtig abzuweisen. In der Begründung verweist die Verwaltung neuerlich auf die Buchführungsmängel in den Geschäftsbüchern der Beschwerdeführerin. Wie jede andere nachträglich erstellte Buchhaltung hätten die von der B erst nach der Kontrolle erstellten Abschlüsse lediglich beschränkte Beweiskraft, sodass nicht darauf abgestellt werden könne. Da die Beschwerdeführerin keine Inventare der Warenvorräte erstellt habe, könne der Warenaufwand in den einzelnen Jahren nachträglich gar nicht mehr korrekt ermittelt werden. Im Einspracheentscheid vom 19. Januar 2004 habe die ESTV die angenommenen produktiven Löhne der Beschwerdeführerin für die Jahre 2000 und 2001 im Vergleich zur ursprünglichen Schätzung herabgesetzt, um der längeren Aufbauphase des Coiffeurgeschäftes angemessen Rechnung zu tragen. Dies habe dazu geführt, dass die Beschwerdeführerin erst ab dem 1. Januar 2002 - und nicht bereits seit dem 1. Januar 2001 - mehrwertsteuerpflichtig sei. In die kalkulatorische Umsatzberechnung der Verwaltung seien die Besonderheiten des Betriebes der Beschwerdeführerin eingeflossen, es sei eine vorsichtige Schätzung vorgenommen worden. Insgesamt sei an der Mehrwertsteuerforderung von Fr. 4'889.70 nebst Verzugszins festzuhalten.

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. 65 MWSTG). Die SRK ist somit zur Behandlung der Beschwerde sachlich und funktionell zuständig. Die Beschwerdeführerin ist mit ihren Anträgen im vorinstanzlichen Verfahren nur zum Teil durchgedrungen. Sie ist daher beschwert und zur Anfechtung befugt (Art. 48 VwVG). Der angefochtene Einspracheentscheid ist der Vertreterin der Beschwerdeführerin offensichtlich am 20. Januar 2004 zugestellt worden. Die am 4. Februar 2004 zuhanden der SRK der schweizerischen Post übergebene Be-

schwerde ist damit rechtzeitig erfolgt bzw. wurde mit Eingabe vom 12. Februar 2004 fristgerecht verbessert (Art. 21 Abs. 1 VwVG). Der von der Beschwerdeführerin gestützt auf Art. 63 Abs. 4 VwVG einverlangte Kostenvorschuss von Fr. 600.-- 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) Die SRK kann den angefochtenen Entscheid grundsätzlich in vollem Umfang überprüfen. Die Beschwerdeführerin kann neben der Verletzung von Bundesrecht (Art. 49 Bst. a VwVG) und der unrichtigen oder unvollständigen Feststellung des rechtserheblichen Sachverhaltes (Art. 49 Bst. b VwVG) auch die Rüge der Unangemessenheit erheben (Art. 49 Bst. c VwVG). 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 Kognitionsseingrenzung 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) Gemäss der Bestimmung von Art. 21 Abs. 1 MWSTG beginnt die Mehrwertsteuerpflicht nach Ablauf desjenigen Kalenderjahres, in dem der massgebende Umsatz erzielt worden ist (Art. 28 Abs. 1 MWSTG). Die Steuerpflicht endet am Ende des Kalenderjahres, in welchem die für die Mehrwertsteuerpflicht massgebenden Beträge nicht mehr überschritten wurden und zu erwarten ist, dass diese Beträge auch im nachfolgenden Kalenderjahr nicht überschritten werden (Art. 29 Bst. b MWSTG). Das bedeutet, dass die Mehrwertsteuerpflicht nicht bereits in jenem Jahr entfällt, in welchem die massgebenden Umsatzgrenzen nicht mehr erreicht werden, sondern frühestens im Folgejahr (vgl. Entscheid der SRK vom 11. Februar 2000 in Sachen N. [SRK 1999-064] E. 2a, mit weiteren Hinweisen).

Mehrwertsteuerpflichtig ist gemäss Art. 21 Abs. 1 MWSTG grundsätzlich, wer eine mit der Erzielung von Einnahmen verbundene gewerbliche oder berufliche Tätigkeit selbständig ausübt, selbst wenn eine Gewinnabsicht fehlt, sofern seine Lieferungen, seine Dienstleistungen und sein Eigenverbrauch im Inland gesamthaft jährlich Fr. 75'000.-- übersteigen. Von der Mehrwertsteuerpflicht ausgenommen sind Unternehmer mit einem Jahresumsatz zwischen

Fr. 75'000.-- und Fr. 250'000.--, sofern der nach Abzug der Vorsteuer verbleibende Mehrwertsteuerbetrag regelmässig nicht mehr als Fr. 4'000.-- betragen würde (Art. 25 Abs. 1 Bst. a MWSTG; vgl. Entscheid der SRK vom 11. Februar 2000 in Sachen N. [SRK 1999-064] E. 2b, mit weiteren Hinweisen).

b) Die Veranlagung und Entrichtung der Mehrwertsteuer erfolgt nach dem Selbstveranlagungsprinzip (Art. 46 f. MWSTG; vgl. Ernst Blumenstein/Peter Locher, System des Steuerrechts, 6. Auflage, Zürich 2002, S. 421 ff.). Dies bedeutet, dass die Steuerpflichtige selbst und unaufgefordert über ihre 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 der Steuerpflichtigen, wenn diese ihren Pflichten nicht nachkommt (vgl. Alois Camenzind/Niklaus Honauer, Handbuch zur neuen Mehrwertsteuer, Bern 1994, S. 267 f. Rz. 994 ff.). Die Steuerpflichtige hat ihre Mehrwertsteuerforderung selbst festzustellen; sie ist allein für die vollständige und richtige Versteuerung ihrer 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 der Mehrwertsteuerpflichtigen gegen diesen Grundsatz ist nach wiederholt geäusselter Ansicht der SRK als schwerwiegend anzusehen, da die 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).

c) Gemäss Art. 58 Abs. 1 MWSTG hat die Steuerpflichtige 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. 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) bereits unter dem Regime der MWSTV Gebrauch gemacht. In der Wegleitung sind genauere Angaben enthalten, wie eine derartige Buchhaltung auszugestalten ist. Rz. 878 ff. der im Sommer 2000 erschienenen und ab dem 1. Januar 2001, das heisst dem Datum des Inkrafttretens des MWSTG, gültigen Wegleitung 2001 zur Mehrwertsteuer (im Folgenden: Wegleitung), hat diese Regelung übernommen. Alle Geschäftsfälle müssen fortlaufend, chronologisch und lückenlos aufgezeichnet werden (Rz. 884 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. 890 der Weg-

leitung bzw. Ziff. 133 der Richtlinien). Die Aufzeichnung sämtlicher Einnahmen in einem Kassabuch ist kein unverhältnismässiger Aufwand. Das Bundesgericht hat (unter dem Warenumsatzsteuerrecht) entschieden, dass die Steuerpflichtige selbst bei geringem Barverkehr zur Führung zumindest eines einfachen ordentlichen Kassabuches verpflichtet ist. Sie 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).

d) Auch Unternehmerinnen, die noch nicht mehrwertsteuerpflichtig sind, sind gehalten, durch geeignete Massnahmen periodisch zu überprüfen, ob sie der Mehrwertsteuerpflicht unterliegen; dies ist eine Konsequenz 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.).

Kann im Falle der Neuaufnahme oder Erweiterung einer grundsätzlich der Mehrwertsteuer unterliegenden Tätigkeit nicht zum voraus angenommen werden, dass die massgebenden Grenzen überschritten werden, so hat die Leistungserbringerin gemäss der Praxis der ESTV nach Ablauf der ersten drei Monate ihrer Geschäftstätigkeit den seit Beginn derselben erzielten Umsatz auf ein volles Jahr umzurechnen, ebenso den Betrag der abziehbaren Vorsteuer. Wurden die Betragsgrenzen bezüglich Umsatz oder Steuervorteil überschritten, so hat sich die Betroffene umgehend bei der ESTV zu melden (vgl. Entscheid der SRK vom 3. Dezember 1998, veröffentlicht in MWST-Journal 1/1999 S. 37 ff.).

e) 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. 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 der 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 Umsatzzuschätzungen 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 unter dem Regime der MWSTV 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 der 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 Urteil des Bundesgerichts vom 21. Juni 2000 [2A.580/1999]). Dabei hat sie 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 Bundesgerichts vom 12. November 1998 in Sachen E. G. AG, E. A. AG und F. [2A.55/1998], E. 8). Es obliegt der Mehrwertsteuerpflichtigen, den Beweis für die Unrichtigkeit der Schätzung zu erbringen. 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 von der Beschwerdeführerin geführten Aufzeichnungen der ESTV zutreffend Anlass gaben, diese nicht anzuerkennen und die Unternehmerin der Mehrwertsteuerpflicht zu unterwerfen bzw. eine Schätzung des von der 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 von der Beschwerdeführerin geführten Aufzeichnungen weisen zahlreiche gravierende Mängel auf und sind lückenhaft. Sie hat insbesondere kein Kassabuch mit fortlaufendem Saldo geführt. Zusammenstellungen über den Wareneinkauf der Jahre 2000 und 2002 fehlten vollständig, Inventare über die vorhandenen Warenvorräte wurden von ihr nicht erstellt. Aus diesem Grund - den die Beschwerdeführerin ausschliesslich sich selbst zuzuschreiben hat - konnte der Warenaufwand der einzelnen Jahre nachträglich nicht mehr korrekt ermittelt werden. Die Abschlüsse der Jahre 2000 bis 2002 wurden erst nach der Kontrolle durch die ESTV durch die B erstellt.

Die Verstösse gegen die formellen Buchhaltungsvorschriften, die die Beschwerdeführerin zu verantworten hat, führen dazu, dass die materielle Richtigkeit der anlässlich der Kontrolle vorhandenen Buchhaltungsergebnisse von der ESTV zutreffend als nicht gegeben angesehen werden musste. Wegen der markanten Abweichung von den Erfahrungszahlen der Verwaltung im Bereich des Warenaufwandes ist dieser "Buchhaltung" ebenfalls die Beweiskraft abzuspochen. Die Verwaltung war unter diesen Umständen dazu berechtigt und verpflichtet, die nur rudimentär geführten Aufzeichnungen der Beschwerdeführerin abzulehnen, sie bei Überschreiten der für den Beginn der Mehrwertsteuerpflicht massgeblichen Limiten in das Register der Mehr-

wertsteuerpflichtigen einzutragen und die von ihr erzielten Umsätze durch Schätzung zu ermitteln.

Wie das Bundesgericht in seinem Urteil vom 4. Mai 1983 bereits grundsätzlich festgehalten hat, ist einer nachträglich erstellten Buchhaltung von vornherein lediglich beschränkte Beweiskraft zuzusprechen (ASA 52 S. 234 ff., E. 3a und b). Diese von der Beschwerdeführerin gewählte Vorgehensweise, die Buchhaltung der Jahre 2000 bis 2002 erst nach der Kontrolle durch die ESTV zu erstellen, verstösst gegen die Grundsätze, die bei der Führung der Geschäftsbücher zu beachten sind (vgl. Ziff. 878 ff. der Wegleitung), insbesondere gegen das fortlaufende Erfassen von Einnahmen und Ausgaben. Gerade bei einem Coiffeurbetrieb, der erfahrungsgemäss einen grossen Teil der erzielten Umsätze in bar einnimmt, ist die konsequente fortlaufende und chronologische Führung des Kassabuches (Einnahmen und Ausgaben) unverzichtbar. Wie bereits erwähnt, konnte der Warenaufwand der Beschwerdeführerin in den Jahren 2000 bis 2002 wegen Fehlens der einschlägigen Aufzeichnungen (Inventare der Warenvorräte) nicht konkret ermittelt werden. Der Einwand der Beschwerdeführerin, wonach auf die nachträglich erstellte Buchhaltung der Jahre 2000 bis 2002 abzustellen sei, ist unter den gegebenen Umständen abzuweisen.

Den Umstand, dass die geschäftlichen Aufzeichnungen der Beschwerdeführerin anlässlich der Kontrolle durch die ESTV nur unvollständig vorhanden waren, hat sie sich selbst zuzuschreiben. Bei diesem Stand der Dinge kann eine Schätzung der erzielten Einnahmen durch die Verwaltung nur mit einer gewissen Unschärfe vorgenommen werden. Derartige Abweichungen müssen bei einer Umsatzschätzung jedoch systembedingt in Kauf genommen werden. Die Beschwerdeführerin kann sich jedenfalls nicht dadurch entlasten, dass sie sich auf die Ungenauigkeit bzw. Unvollständigkeit der von ihr 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.

c) Die ESTV ist bei der Umsatzschätzung nach folgender Methode vorgegangen: sie hat für die in ihrem Coiffeurgeschäft allein tätige Beschwerdeführerin für das Jahr 1999 (Mai bis Dezember) einen produktiven Monatslohn von Fr. 1'750.--, für das Jahr 2000 von Fr. 2'300.--, für das Jahr 2001 von Fr. 2'700.-- und für das Jahr 2002 von Fr. 3'100.-- angesetzt. Im Vergleich zum Mindestlohn gemäss Gesamtarbeitsvertrag für eine angestellte Damen- und Herrencoiffeuse wurde mit diesen Ansätzen der Aufbauphase des Coiffeurgeschäftes der Beschwerdeführerin Rechnung getragen, da anlässlich der Eröffnung des Unternehmens offensichtlich kein Kundentamm übernommen wurde. Beim Materialaufwand wurden von der ESTV die Ansätze der nachträglich erstellten Jahresabschlüsse übernommen und die Erfahrungswerte der Verwaltung bezüglich der Aufteilung in Wiederverkaufsware und direkter Verwendung am Kunden im Coiffeursalons verwendet. Diese Vorgehensweise ergab für das Jahr 2000 einen kalkulatorisch ermittelten Umsatz von Fr. 68'539.--, für das Jahr 2001 einen Umsatz der Beschwerdeführerin von Fr. 83'227.-- und für das Jahr 2002 einen Umsatz von Fr. 87'873.--. Bei der Festsetzung des produktiven Monatslohnes musste sich die ESTV zwangsläufig auf Annahmen bzw. ihre Er-

fahrungszahlen bzw. einen Vergleich mit den Ansätzen des betreffenden Gesamtarbeitsvertrages (für angestellte Coiffeusen und Coiffeure) abstützen, da sich die Aufzeichnungen der Beschwerdeführerin - wie bereits ausgeführt - nicht als ordnungsgemäss geführte Geschäftsbücher erwiesen haben. Diese Schätzungsmethode der ESTV nimmt auf die individuellen Verhältnisse des beurteilten Betriebes ausreichend Rücksicht und ist von der SRK nicht zu beanstanden, weil sie den wirklichen Gegebenheiten möglichst nahe kommt. Daher war von der Verwaltung auf den Beginn der Mehrwertsteuerpflicht der Beschwerdeführerin per 1. Januar 2002 zu erkennen. Das Betriebsprofil der Beschwerdeführerin deckt sich denn auch mit einem "durchschnittlichen" Coiffeurbetrieb, der sich im Aufbau befindet, Abweichungen davon konnte sie nicht unter Beweis stellen, sodass die Vorgehensweise der ESTV als sachgerecht zu bezeichnen ist.

4.- a) Sind die Voraussetzungen einer Ermessenstaxation erfüllt, obliegt es der Mehrwertsteuerpflichtigen, den Beweis für die Unrichtigkeit der Schätzung zu erbringen. Sie 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 - wie bereits ausgeführt - 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 von der Mehrwertsteuerpflichtigen erstellte Buchhaltung der Jahre 2000 bis 2002 konnte - aus den erwähnten Gründen - von der ESTV nicht als Ausgangspunkt für die Schätzung des von der Beschwerdeführerin tatsächlich erzielten Umsatzes herangezogen werden. Immerhin hat die Verwaltung den Materialaufwand gemäss jenen nachträglich erstellten Abschlüssen in ihre Berechnungen einfliessen lassen.

Die Beschwerdeführerin hat sich in ihrer Beschwerde an die SRK nicht vollständig mit dem fraglichen Zeitraum auseinandergesetzt. Lediglich pauschal vorgebrachte Einwendungen, wonach der geschätzte Umsatz von der ESTV "jenseits von Gut und Böse" ermittelt worden sei, sind nicht dazu geeignet, die Aussagekraft der Schätzung zu erschüttern. Auch die in der Beschwerde erhobene Behauptung, "der Schätzer hat sich hier erheblich verschätzt", wird nicht näher belegt. Anzumerken ist zwar, dass eine Schätzung naturgemäss immer gewisse Fehlerquellen bzw. Unschärfen aufweist, doch wäre es Aufgabe der Beschwerdeführerin als Mehrwertsteuerpflichtige gewesen, durch ordnungsgemäss geführte vollständige Aufzeichnungen von vornherein Klarheit über die erzielten Umsätze zu schaffen und daraus den Zeitpunkt des Beginns ihrer Mehrwertsteuerpflicht und die Höhe des geschuldeten Mehrwertsteuerbetrages zu ermitteln. Dieser Verpflichtung ist sie nicht nachgekommen und die Beschwerdeführerin hat allfällig sich daraus ergebende Konsequenzen zu ihren Lasten selbst zu tragen. Selbst wenn bezüglich einzelner Monate die von der Verwaltung verwendeten monatlichen Produktivlöhne tatsächlich nicht vollständig erreicht wurden, muss bei einer Schätzung, die sich über einen längeren Zeitraum (mehrere Jahre) erstreckt, 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 Umsätzen der Beschwerdeführerin festzuhalten, wobei die SRK die bei der Ermessenstaxation von der Verwaltung zu beachtenden materiellrechtlichen Grundsätze als eingehalten ansieht.

c) Die weiteren Einwendungen der Beschwerdeführerin betreffend den Abbau des Warenlagers und den ihrer Meinung nach unterdurchschnittlichen Materialverbrauch sind ebenfalls nicht stichhaltig. Die Mehrwertsteuerpflichtige geht bei ihrer Argumentation von der unrichtigen Annahme aus, dass ihr die ESTV jeden einzelnen Einsatz von Material im Coiffeurgeschäft bzw. den Wiederverkauf an Kunden nachweisen müsste. Wie bereits mehrfach ausgeführt, wiesen die Geschäftsbücher der Beschwerdeführerin diverse gravierende Mängel auf. Der tatsächliche Wareneinsatz lässt sich nicht mehr exakt feststellen, da Zusammenstellungen über den Warenverkauf der Jahre 2000 und 2002 fehlten und auch keine Inventare vorhanden waren. Aus diesen Gründen musste die Verwaltung zum Mittel der Schätzung greifen. Es ist Sache der Mehrwertsteuerpflichtigen, steuermindernde Tatsachen zu beweisen; in diesem Fall den Umstand, dass der Warenaufwand unter der Schätzung der ESTV gelegen ist. Die Verwaltung hat bei der Schätzung ohnehin den in den nachträglich von der Beschwerdeführerin erstellten Abschlüssen angeführten Materialaufwand herangezogen. Die von der ESTV angenommene Aufteilung in Wiederverkaufsware an Kunden bzw. direkte Verwendung am Kunden im Coiffeursalons stützt sich auf die betriebswirtschaftlichen Angaben, welche die Inspektoren anlässlich von Kontrollen erheben. Da die Beschwerdeführerin nicht nachweisen konnte, dass sie in einem über- oder unterdurchschnittlichen Ausmass Produkte für den einen oder anderen Verwendungszweck verwendet hat, waren die diesbezüglichen Erfahrungswerte der Verwaltung, die sich auf durchschnittliche Coiffeurbetriebe beziehen, anwendbar.

d) Zusammenfassend hat sich die Beschwerdeführerin in ihrer Beschwerde 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 sie sich darauf beschränkt, vor der SRK mit eher allgemein gehaltenen Überlegungen betreffend die angebliche Richtigkeit ihrer erst nachträglich erstellten geschäftlichen Aufzeichnungen und die behauptete Unzuverlässigkeit der Schätzung der Verwaltung zu argumentieren. Mit ihren insgesamt sehr pauschalen Ausführungen vermag die Beschwerdeführerin nicht durchzudringen.

Gegen die rechnerische Ermittlung des geschuldeten Mehrwertsteuerbetrages auf der Basis der von der Verwaltung anlässlich der Kontrolle erhobenen Ergebnisse bzw. der nachträglich eingereichten Unterlagen hat die Beschwerdeführerin keine Einwendungen erhoben. Auch die Berechnung der von der ESTV geforderten Verzinsung (Zinssatz, Fälligkeit) des Mehrwertsteuerbetrages wurde durch die Mehrwertsteuerpflichtige nicht gerügt. Daher sieht auch die SRK keinen Anlass, diese Berechnung einer neuerlichen Überprüfung zu unterziehen.

5.- Dem Gesagten zufolge ist die Beschwerde in allen Punkten abzuweisen und der angefochtene Einspracheentscheid vom 19. Januar 2004 zu bestätigen. Bei diesem Verfahrensausgang sind der Beschwerdeführerin sämtliche Verfahrenskosten für das Beschwerdeverfahren vor der SRK aufzuerlegen (vgl. Art. 63 Abs. 1 VwVG). Die Verfahrenskosten werden mit Fr. 600.-- (bestehend aus Spruch- und Schreibgebühren) festgesetzt und der Beschwerdeführerin 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 4. / 12. Februar 2004 wird abgewiesen und der Einspracheentscheid der Eidgenössischen Steuerverwaltung vom 19. Januar 2004 wird bestätigt.

- 2.- Die Verfahrenskosten für das Beschwerdeverfahren vor der Eidgenössischen Steuerrekurskommission im Betrage von Fr. 600.-- (Spruch- und Schreibgebühren) werden X auferlegt und mit dem geleisteten Kostenvorschuss von Fr. 600.-- verrechnet.

- 3.- Dieser Entscheid wird der Vertreterin der Beschwerdeführerin 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