



SRK 2004-066

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

## **Entscheid vom 24. April 2006**

in Sachen

**X. AG**, ..., Beschwerdeführerin

gegen

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

betreffend

Mehrwertsteuer (MWSTV);  
1. Quartal 1996 - 4. Quartal 2000

---

### **Sachverhalt:**

A.- Die Y. AG wurde am 11. Juni 1991 mit dem Sitz in A. in das Handelsregister des Kantons Zürich eingetragen. Die Firma dieser Gesellschaft wurde mit Statutenänderung vom 31. Juli 1991 auf X. AG geändert; der Sitz der Gesellschaft wurde mit Statutenänderung vom 27. März 1997 nach B. verlegt. Zum Zeitpunkt der Gründung der Y. AG war der Zweck der Gesellschaft der Handel und die Vermittlung von Geschäften aller Art; sie kann sich an ähnlichen Unternehmungen im In- und Ausland beteiligen und andere Finanzgeschäfte tätigen sowie Grundstücke erwerben, veräussern und verwalten. Die Statutenänderung vom 27. März

1997 führte zu folgender Zweckänderung: Handel und Vermittlung von Geschäften aller Art; kann sich an anderen Unternehmen beteiligen, Liegenschaften erwerben, überbauen und veräussern sowie Kapitalanlagen aller Art halten und verwalten. Die Gesellschaft betreibt den Handel mit Waren aller Art, insbesondere mit Uhren und Textilien.

Gemäss Art. 17 der Verordnung über die Mehrwertsteuer vom 22. Juni 1994 (MWSTV; aSR 641.201) bzw. Art. 62 des Bundesgesetzes über die Mehrwertsteuer vom 2. September 1999 (MWSTG; SR 641.20) ist die X. AG seit dem 1. Januar 1995 in dem von der ESTV geführten Register der Mehrwertsteuerpflichtigen eingetragen.

An mehreren Tagen im Juli 2001 führte die ESTV gestützt auf Art. 50 MWSTV bzw. Art. 62 MWSTG eine Kontrolle im Geschäftsbetrieb der X. AG durch, die sich auf die Steuerperioden 1. Quartal 1996 bis 1. Quartal 2001 (Zeitraum vom 1. Januar 1996 bis 31. März 2001) erstreckte. Dabei stellte die Verwaltung insbesondere fest, dass die Geschäftsbücher mangelhaft geführt wurden, dass Nachweise für Exportlieferungen fehlten und Vorsteuern zu Unrecht geltend gemacht worden sind. Gestützt auf das Ergebnis dieser Kontrolle machte die ESTV bei der X. AG für den Zeitraum vom 1. Januar 1996 bis 31. Dezember 2000 mit Ergänzungsabrechnung (EA) Nr. (...) vom 31. Juli 2001 eine Nachbelastung von (gerundet) Fr. 321'751.-- Mehrwertsteuer zuzüglich 5 % Verzugszins ab 30. April 1999 (mittlerer Verfall) geltend. Nachdem die Gesellschaft zwischen Oktober und November 2001 der ESTV weitere Belege (betreffend Vorsteuerabzüge, Zollfreilagergeschäfte und Geschäftsfahrzeug) nachgereicht hatte, konnte die Verwaltung mit den beiden Gutschriftsanzeigen (GS) Nr. (...) vom 31. Mai 2002 (Fr. 154'886.--) und Nr. (...) vom 20. Juni 2002 (Fr. 1'050.--) die Nachbelastung entsprechend reduzieren.

B.- Mit formellem Entscheid (im Sinne von Art. 51 MWSTV) vom 20. Juni 2002 bestätigte die ESTV ihre Mehrwertsteuerforderung im Betrag von Fr. 152'482.20 (Fr. 321'751.-- [gemäss EA vom 31. Juli 2001] ./ Fr. 9'544.25 [Anrechnung Restguthaben 4. Quartal 2000] ./ Fr. 3'788.55 [Anrechnung Guthaben 1. Quartal 2001] ./ Fr. 154'886.-- [gemäss GS vom 31. Mai 2002] ./ Fr. 1'050.-- [gemäss GS vom 20. Juni 2002]) nebst Verzugszins zu 5 % seit 30. April 1999.

Gegen den Entscheid vom 20. Juni 2002 liess die X. AG durch ihren seinerzeitigen Vertreter am 15. August 2002 bei der ESTV Einsprache erheben. Da sich die Einsprache als ungenügend erwies, setzte die Verwaltung am 24. März 2003 eine Nachfrist bis zum 28. April 2003 an, um die Einsprache mit entsprechenden Beweismitteln zu ergänzen. Innert erstreckter Frist (26. Mai 2003) reichte der damalige Vertreter der X. AG diverse - jedoch nicht alle angeforderten - Dokumente bei der ESTV ein.

C.- Mit Einspracheentscheid vom 25. Februar 2004 erkannte die ESTV wie folgt:

"1. Die Einsprache ist für den Betrag von Fr. 50'782.-- zuzüglich Verzugszins seit 30. April 1999 (mittlerer Verfall) in Rechtskraft erwachsen.

2. Die Einsprache wird abgewiesen.

3. Die X. AG hat der Eidg. Steuerverwaltung für die Steuerperioden 1. Quartal 1996 bis 4. Quartal 2000 (Zeit vom 1. Januar 1996 bis 31. Dezember 2000) ausser den rechtskräftigen Steuern gemäss Ziffer 1 hievor noch zu bezahlen:

	Fr. 115'033.00	Bestrittene Steuerforderung
./.	Fr. 9'544.25	Anrechnung Restguthaben 4. Quartal 2000
./.	<u>Fr. 3'788.55</u>	Anrechnung Guthaben 1. Quartal 2001
	<u>Fr. 101'700.20</u>	Mehrwertsteuer zuzüglich Verzugszins ab 30. April 1999.

4. Es werden keine Verfahrenskosten erhoben."

Zur Begründung führte die ESTV insbesondere aus, die Ziffern 4, 5 und 6 der EA vom 31. Mai 2002 und der EA vom 20. Juni 2002 seien im Umfang von Fr. 50'782.-- (nebst Verzugszins) in der Einsprache nicht mehr angefochten worden und deshalb in Rechtskraft erwachsen. Die Geschäftsbücher der X. AG hätten mehrere gravierende Mängel aufgewiesen; vor allem sei kein chronologisches, zeitnahes und periodisch saldiertes Kassabuch geführt worden. Das Kassakonto habe in allen Jahren - mit Ausnahme des Jahres 1998 - massive Minussaldi (bis zu ca. minus Fr. 170'000.--) ausgewiesen. Auffallend seien die im Jahr 2000 während längerer Zeiträume auftretenden Minussaldi gewesen: vom 3. März bis zum 1. April sowie vom 21. September bis zum 29. Dezember. Umsätze, welche seit Anfang 2000 in Zollfreilagern (Zollausland) getätigt worden seien, seien weder aufwand- noch ertragseitig in der Buchhaltung aufgeführt worden. Unverbuchte Kundenrechnungen hätten festgestellt werden müssen und es seien keine Wareninventare erstellt worden. Angesichts dieser Sachlage habe die ESTV eine Ermessenseinschätzung vornehmen müssen.

D.- Mit Eingabe vom 29. März 2004 lässt die X. AG (Beschwerdeführerin), vertreten durch Rechtsanwalt ..., gegen den Einspracheentscheid der ESTV vom 25. Februar 2004 Beschwerde an die Eidgenössische Steuerrekurskommission (SRK) erheben. Sie beantragt, der angefochtene Einspracheentscheid sei kostenpflichtig aufzuheben. Zur Begründung bringt sie insbesondere vor, die Buchhaltung der Jahre 1996 bis 1998 sei sauber und lückenlos aufgezeichnet worden und müsse daher als Basis für die Mehrwertsteuerabrechnungen herangezogen werden, für eine Umsatzschätzung durch die ESTV bestehe kein Raum. Die Beschwerdeführerin sei in den fraglichen Jahren nicht zur Führung eines Kassabuches verpflichtet gewesen, da sie in jener Zeit keinen bargeldintensiven Betrieb geführt habe. Bargeldtransaktionen seien vor allem auf Darlehensbewegungen zwischen dem Verwaltungsrat und / oder Dritten zurückzuführen gewesen. Die meisten Minussaldi seien auf die Chronologie der Buchung zurückzuführen, das heisst Überträge von Bankkonten oder Einzahlungen von Dritten seien am gleichen Tag, aber erst nach Verbuchung der Aufwendungen vorgenommen worden. Die kassamässigen Vorgänge hätten nichts mit dem Hauptgeschäft, dem Kauf und Verkauf von Textilien zu tun, sondern hätten einzig der Finanzierung des Unternehmens, hauptsächlich durch den einzigen Verwaltungsrat, gedient. Fünf Rechnungen für Lieferungen an die

Modeagentur N. seien nicht verbucht worden, weil diese rückwirkend aufgehoben worden seien. Wegen Widerrechtlichkeit seien die Verträge ex tunc nichtig gewesen. Dieser Umstand sei von den beteiligten Parteien so akzeptiert worden; die Ware (Jeans) habe die Bezirksanwaltschaft Zürich beschlagnahmt, da es sich dabei um Fälschungen gehandelt habe. Die Gewinnspanne sei immer sehr klein gewesen, die von der ESTV in der Schätzung angenommenen Bruttomargen (15 %) seien zu hoch. Die Wareninventare für die Jahre 1995 bis 1999 seien ihrer Ansicht nach richtig gewesen.

E.- In der Vernehmlassung vom 30. Juni 2004 beantragt die ESTV, die Beschwerde sei kostenpflichtig abzuweisen. Die Verwaltung habe im angefochtenen Einspracheentscheid erkannt, ein Teil des Entscheides vom 20. Juni 2002 sei in Rechtskraft erwachsen. Die Beschwerdeführerin habe in der Einsprache in Bezug auf die Treuhandgeschäfte bzw. die direkte Stellvertretung (Ziff. 4 der EA), die Vorsteuerabzüge (Ziff. 5 der EA unter Berücksichtigung der GS) und die Privatanteile Personenwagen (Ziff. 6 der EA) keine Ausführungen gemacht. Auch in der Beschwerde vom 29. März 2004 sei zu diesen Punkten nichts vorgebracht worden. Im Jahr 1996 seien ca. 480 Bewegungen auf dem Konto Kasse zu verbuchen gewesen, daher sei die Beschwerdeführerin verpflichtet gewesen, ein korrektes Kassabuch bzw. Kassakonto zu führen. Zwischen März und April 1996 seien insgesamt fünf Rechnungen für Exporte der Unternehmerin an die Modeagentur N. nicht verbucht worden. Bei vier Rechnungen handle es sich um andere Geschäftsvorgänge, als die von der Beschwerdeführerin erwähnten beschlagnahmten Jeans. Die Mehrwertsteuerpflichtige habe - entgegen ihrer Behauptung in ihrem Schreiben vom 26. Mai 2003 an die ESTV - nicht sämtliche Buchhaltungsunterlagen eingereicht, sondern lediglich eine Zusammenstellung der getätigten Zollfreilagergeschäfte für das Jahr 2000 mit den dazu gehörigen Rechnungen sowie die Bilanz- und Erfolgsrechnungen. Dass die Verwaltung nicht nochmals Belege eingefordert habe, bedeute nicht, dass sie die Jahresrechnungen als richtig betrachte; sie sei nicht verpflichtet gewesen, die Beschwerdeführerin neuerlich zur Einreichung fehlender Unterlagen aufzufordern. Aufgrund der Tatsache, dass die Geschäftsbücher im Untersuchungszeitraum nicht ordnungsgemäss geführt worden seien, sei evident, dass die in den Buchhaltungen ausgewiesenen Bruttogewinnmargen nicht der Realität entsprochen hätten. Nicht zu beanstanden sei, dass der Inspektor der ESTV nur die Jahre 1996, 1999 und 2000 detailliert untersucht habe und diese Jahre als Basis für die Umsatzschätzung herangezogen worden seien. Überhaupt seien Einzelkalkulationen aufgrund der unüberschaubaren Belegsituation ohnehin nicht möglich gewesen, das Jahr 1999 sei das einzige Jahr gewesen, in dem keine unverbuchten Belege hätten festgestellt werden müssen. Für das Jahr 1999 betrage die Bruttogewinnmarge gemäss den Geschäftsbüchern 15.4 %, für das Jahr 2000 27.9 %. Die Annahme einer niedrigeren Bruttogewinnmarge als 15 % für den kontrollierten Zeitraum sei daher nicht gerechtfertigt. Für das Jahr 2000 habe der Inspektor ein anderes Vorgehen gewählt, weil gemäss Bilanz- und Erfolgsrechnung der Mehrwertsteuerpflichtigen für dieses Jahr (aufgrund eines redimensionierten Angebotes; Konzentration auf Rucksäcke, ...-Schuhe und Uhren) eine höhere Marge ausgewiesen worden sei. Demzufolge habe der Inspektor einen Zuschlagssatz für unverbuchte Geschäftsfälle geschätzt.

Mit Schreiben vom 6. Januar 2006 (Postaufgabe 9. Januar 2006) teilt Rechtsanwalt ... der SRK mit, dass er die Beschwerdeführerin nicht mehr vertritt.

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. 71a 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. Die Beschwerdeführerin ist mit ihren Anträgen im vorinstanzlichen Verfahren nicht durchgedrungen. Sie ist daher beschwert und zur Anfechtung befugt (Art. 48 VwVG). Der angefochtene Einspracheentscheid vom 25. Februar 2004 ist dem seinerzeitigen Vertreter der Beschwerdeführerin frühestens am 26. Februar 2004 zugestellt worden. Die am 29. März 2004 zuhanden der SRK der schweizerischen Post übergebene Beschwerde ist damit rechtzeitig erfolgt (Art. 21 Abs. 1 VwVG). Der von der Beschwerdeführerin gestützt auf Art. 63 Abs. 4 VwVG einverlangte Kostenvorschuss von Fr. 3'000.-- ist fristgerecht bezahlt worden. Auf die form- und fristgerecht (Art. 50 ff. VwVG) eingereichte Beschwerde ist mithin einzutreten. Das Verfahren bestimmt sich gemäss Art. 71a Abs. 2 VwVG grundsätzlich nach diesem Gesetz, 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 (ÜB-aBV), in Kraft bis zum 31. Dezember 1999, bzw. Art. 196 Ziff. 14 Abs. 1 der (neuen) Bundesverfassung vom 18. April 1999 (BV; SR 101) war der Bundesrat gehalten, die Ausführungsbestimmungen betreffend die Mehrwertsteuer bis zum Inkrafttreten eines Bundesgesetzes zu erlassen. 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 Sachverhalte, welche in den Jahren 1996 bis 2000 verwirklicht worden sind. Somit finden die Bestimmungen der Mehrwertsteuerverordnung - jedenfalls soweit das materielle Recht in Frage steht - auf den vorliegend zu beurteilenden Sachverhalt weiterhin Anwendung.

c) Die SRK kann den angefochtenen Einspracheentscheid grundsätzlich in vollem Umfang überprüfen. Wer Beschwerde führt, 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 Unangemessenheit rügen (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 Kognitionsengrenzung 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, Zürich 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 25. August 1998, veröffentlicht in VPB 63/1999 Nr. 27 S. 244 ff. E. 3a sowie vom 2. Oktober 1997, 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 wei-

ten Gestaltungsspielraum des Verordnungsgebers 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 auszugestaltet 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], Ziffer 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 (bereits 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 63 S. 236 E. 2a; 55 S. 574 E. 2c).

c) Nach Art. 48 MWSTV nimmt die ESTV eine Schätzung nach pflichtgemässen 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 Umsatzschätzungen aufgrund unbestrittener Teil-Rechnungsergebnisse in Verbindung mit Erfahrungssätzen (ASA 63 S. 239, 52 S. 239 E. 4).

Sind die Voraussetzungen einer Ermessenstaxation erfüllt, obliegt es dem Mehrwertsteuerpflichtigen, den Beweis für die Unrichtigkeit der Schätzung zu erbringen (vgl. Entscheid der SRK vom 15. Oktober 1999, veröffentlicht in VPB 64/2000 Nr. 47 S. 581 ff., E. 5b; 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]). Erst wenn der Mehrwertsteuerpflichtige den Nachweis dafür erbringt, dass die Verwaltung mit der Ermessensveranlagung Bundesrecht verletzt bzw. dass ihr dabei erhebliche Ermessensfehler unterlaufen sind, nimmt die Rekurskommission eine Korrektur der Schätzung vor (vgl. Entscheide der SRK vom 5. Januar 2000, veröffentlicht in VPB 64/2000 Nr. 83 S. 929 ff., E. 2; Entscheid der SRK vom 25. August 1998, veröffentlicht in VPB 63/1999 Nr. 27 S. 244 ff., E. 5c; Entscheid der SRK vom 24. Oktober 2005 in Sachen S. [SRK 2003-105], E. 2d/bb).

d) Im Rahmen einer Ermessenstaxation ist es nach der Rechtsprechung des Bundesgerichts zulässig, dass die ESTV eine Prüfung der Verhältnisse während eines Teils der Kontrollperiode vornimmt und in der Folge das Ergebnis auf den gesamten kontrollierten Zeitraum umlegt bzw. hochrechnet, vorausgesetzt die massgebenden Verhältnisse im eingehend kontrollierten Zeitabschnitt sind ähnlich wie in der gesamten Kontrollperiode (Urteil des Bundesgerichts vom 1. November 2000 in Sachen R. AG [2A.148/2000], E. 5b, betreffend die Warenumsatzsteuer).

3.- a) Im vorliegenden Fall ist zu untersuchen, ob die von der Beschwerdeführerin geführte Buchhaltung der ESTV zutreffend Anlass gab, diese nicht anzuerkennen und eine Schätzung des von der Mehrwertsteuerpflichtigen tatsächlich erzielten Umsatzes vorzunehmen. Falls darauf zu erkennen ist, dass die Verwaltung mit Recht eine Umsatzschätzung vorgenommen hat, ist die Höhe des von der ESTV geforderten Mehrwertsteuerbetrages zu kontrollieren.

b) Die von der Beschwerdeführerin geführte Buchhaltung weist zahlreiche Mängel auf und ist lückenhaft. So wurde von der Mehrwertsteuerpflichtigen kein chronologisches, zeitnahes und periodisch saldiertes Kassabuch geführt, obwohl sie hiezu verpflichtet gewesen wäre. Allein im Jahr 1996 haben nach den Feststellungen des Inspektors der ESTV ca. 480 Bewegungen auf dem Konto "Kasse" stattgefunden, sodass die Notwendigkeit eines korrekt geführten Kassabuches bzw. Kassakontos offensichtlich ist. Das Kassakonto wies massive Minussaldi (bis zu ca. minus Fr. 170'000.--) auf. Minussaldi sind im Kassakonto unmöglich, da der Bargeldbestand der Kasse wiedergegeben wird; diese sind daher ein Indiz dafür, dass nicht alle Einnahmen verbucht worden sind. Extrem auffallend sind ausserdem Minussaldi, die sich über einen längeren Zeitraum erstrecken (vom 3. März bis zum 1. April 2000 sowie vom 21. September bis zum 29. Dezember 2000). Der von der Beschwerdeführerin vorgebrachten Rechtfertigung, die Minussaldi seien auf die Chronologie der Buchungen zurückzuführen (Überträge von Bankkonten oder Einzahlungen von Dritten seien am gleichen Tag vorgenommen worden, aber erst nach Verbuchung der Aufwendungen), kann nicht gefolgt werden. Die Minussaldi auf dem Konto Kasse



treten - mit Ausnahme des Jahres 1998 - in allen Jahren des kontrollierten Zeitraumes auf. Die Beschwerdeführerin ist darauf hinzuweisen, dass sämtliche Einnahmen und Ausgaben gemäss Rz. 874 der Wegleitung in chronologischer Reihenfolge in Kassa-, Postcheck- oder Bank-Büchern (oder in die entsprechenden Konti) einzutragen sind.

Nach den Feststellungen des Inspektors der ESTV wurden Umsätze, welche seit Anfang 2000 in Zollfreilagern (im Zollaussland) getätigt wurden, weder aufwand- noch ertragseitig in der Buchhaltung erfasst. Ebenfalls wurden fünf Lieferungen (Exporte) an die Modeagentur N. nicht verbucht. Es kann dahingestellt bleiben, ob jene Rechnung, die sich auf von der Polizei beschlagnahmte Ware bezieht, hätte verbucht werden müssen. Die übrigen vier Rechnungen (aus dem Jahr 1996) wurden nicht erfasst und die Beschwerdeführerin kann nichts zur Rechtfertigung dieses Umstandes vorbringen. Dazu kommt, dass die Beschwerdeführerin keine Wareninventare aufgestellt hat, obwohl sie dazu verpflichtet gewesen wäre. Angesichts dieser Tatsachen war die Prüfspur durch die Verwaltung gar nicht bzw. nur mit grossem Zeitverlust nachvollziehbar.

Die Verstösse gegen die formellen Buchhaltungsvorschriften, die die Beschwerdeführerin zu verantworten hat (kein chronologisches, zeitnahes und periodisch saldiertes Kassabuch; massive Minussaldi auf dem Kassakonto, teilweise über längere Zeiträume; keine Erstellung von Wareninventaren und unverbuchte Kundenrechnungen), sind derart gravierend, dass die materielle Richtigkeit der Buchhaltungsergebnisse von der ESTV berechtigterweise als nicht gegeben angesehen werden musste. Es ist daher offensichtlich, dass die Verwaltung unter diesen Umständen dazu berechtigt und verpflichtet war, die Buchhaltung der Beschwerdeführerin abzulehnen und die von der Mehrwertsteuerpflichtigen erzielten Umsätze auf dem Wege einer Schätzung zu ermitteln.

c) aa) Die ESTV hat zu Recht die von der Beschwerdeführerin in den Erfolgsrechnungen ausgewiesenen Bruttogewinnmargen beanstandet (1996: 5.43 %; 1997: 4.35 %; 1998: 9.32 %; 1999: 15.35 % (wovon nur 5.12 % der Beschwerdeführerin zuzurechnen seien nach Abzug der Anteile Dritter); 2000: 27.5 % (wovon nur 9.13 % der Beschwerdeführerin zuzurechnen seien nach Abzug der Anteile Dritter); 2001: 10.5 %). Diese von der Beschwerdeführerin stammenden Zahlen können nicht der Realität entsprechen, da unverbuchte Umsätze festgestellt worden sind, dies insbesondere wegen der mehrfach ausgewiesenen Minussaldi auf dem Konto Kasse bzw. aufgrund der nicht verbuchten Rechnungen. Da die Mehrwertsteuerpflichtige keine Wareninventare erstellt hat, konnte auch nicht überprüft werden, ob die in ihren Bilanzrechnungen ausgewiesenen Warenlagerbestände den tatsächlichen Verhältnissen Rechnung tragen (1995: Fr. 225'000.--; 1996: Fr. 480'000.--; 1997: Fr. 150'000.--; 1998: Fr. 150'000.--; 1999: Fr. 15'000.--). Es ist offensichtlich, dass es sich bei diesen gerundeten Angaben nur um Schätzungen der Beschwerdeführerin handeln kann.

Der Inspektor der ESTV ist bei seiner Schätzung nach folgender Methode vorgegangen. Da für das Jahr 1999 keine unverbuchten Belege in der Buchhaltung der Beschwerdeführerin festgestellt werden mussten, ist er von diesem Jahr als Referenzjahr ausgegangen. In weiterer Folge wurden von ihm die Erfahrungszahlen der Verwaltung herangezogen, die bei der Kontrolle

anderer Betriebe derselben Branche festgestellt worden sind. Die von der ESTV erhobenen betriebswirtschaftlichen Kennzahlen von Unternehmen aus der Textilhandels- bzw. Uhrenbranche stammen aus der ganzen Schweiz und sind daher als repräsentativ anzusehen. Die Abweichungen zwischen den von der Beschwerdeführerin ausgewiesenen Ergebnissen und den Erfahrungswerten der Verwaltung sind als massiv zu bezeichnen. Als branchenspezifisch wird für einen derartigen Betrieb nämlich eine Bruttomarge von 15 % angesehen und dieser Wert wurde von der ESTV bei der Umsatzschätzung für die Jahre 1996 bis 1999 herangezogen. Die Ergebnisse des Referenzjahres 1999 wurden durch Umlage auf die übrigen Jahre der Kontrollperiode - mit Ausnahme des Jahres 2000 - angewendet. Für das Jahr 2000 musste eine andere Vorgehensweise gewählt werden, weil die Beschwerdeführerin ihr Angebot redimensioniert hatte (Konzentration auf Rucksäcke, ...-Schuhe und Uhren). Mit dieser neu gestalteten Angebotspalette konnte die Mehrwertsteuerpflichtige eine höhere Marge erzielen. Der Inspektor der ESTV hat demzufolge zutreffend einen Zuschlagsatz für unverbuchte Geschäftsfälle geschätzt, wobei nochmals darauf hinzuweisen ist, dass gerade in jenem Jahr über längere Zeiträume hinweg (3. März bis 1. April 2000 und 21. September bis 29. Dezember 2000) Minussaldi auf dem Konto Kasse zu verzeichnen waren.

bb) Da sich die Verwaltung auf ihre bisherigen Erfahrungen bzw. Erfahrungswerte in den Betrieben anderer Mehrwertsteuerpflichtiger aus der gleichen bzw. aus ähnlichen Branchen abstützen konnte, sind die Grundlagen der Schätzung als realistisch und sachgerecht anzusehen. Die Voraussetzungen für eine Ermessenstaxation waren erfüllt und die von der ESTV dabei gewählte Vorgehensweise bzw. Schätzungsmethode ist durch die SRK nicht zu beanstanden.

Sind die Voraussetzungen einer Ermessenstaxation erfüllt, obliegt es grundsätzlich der Mehrwertsteuerpflichtigen, den Beweis für die Unrichtigkeit der Schätzung durch die Verwaltung 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 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.

Die Beschwerdeführerin hat sich nun aber in der Beschwerde vom 29. März 2004 nicht rechtsgenügend mit der Schätzung der ESTV auseinandergesetzt. Obwohl eine ausführliche Begründung erforderlich ist, die sich eingehend mit der Höhe der Mehrwertsteuerforderung befasst und die Schätzung der Verwaltung widerlegt (vgl. auch ASA 46 S. 455 E. 2, 33 S. 283 E. 3), hat sie sich vor allem darauf beschränkt, vor der SRK mit allgemein gehaltenen Überlegungen betreffend die angebliche Unzuverlässigkeit der Schätzung (z. B. die Buchhaltung der Jahre 1996 bis 1998 sei völlig lückenlos aufgezeichnet worden und alle Belege seien vorhanden; S. 4 der Beschwerde) zu argumentieren.

Eine Schätzung der erzielten Einnahmen durch die Verwaltung bei derart unvollständigen bzw. widersprüchlichen Buchhaltungsunterlagen kann nur mit einer gewissen Unschärfe vorge-

nommen 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 bzw. sinngemäss geltend macht, sie sei in einem Beweisnotstand. Jedenfalls waren in casu die Voraussetzungen für eine Ermessenstaxation durch die Verwaltung ohne weiteres gegeben und die erhobenen Einwendungen können die Rechtmässigkeit der von der ESTV vorgenommenen plausiblen und sachgerechten Schätzung nicht widerlegen.

cc) Mit der von der Beschwerdeführerin erhobenen sinngemässen Einwendung, ihr Betrieb sei ein "Spezialfall", vermag sie nicht durchzudringen.

Die Mehrwertsteuerpflichtige macht geltend, die ESTV habe die von ihr bei der Verwaltung eingereichten (Buchhaltungs-)Unterlagen als vollständig akzeptiert. Zutreffend ist, dass die Beschwerdeführerin mit Eingabe vom 15. August 2002 gegen den Entscheid der ESTV vom 20. Juni 2002 Einsprache erhoben hat. Da sich die Einsprache als ungenügend begründet erwies, setzte die Verwaltung der Mehrwertsteuerpflichtigen am 24. März 2003 eine Nachfrist an, um die Einsprache zu verbessern und durch detailliert bezeichnete Beweismittel zu ergänzen. Insbesondere wurde sie aufgefordert, die Rechnungen für die Ein- und Verkäufe sowie für die Bereiche Uhren als auch Textilien für den Zeitraum 1996 bis 2000 vorzulegen. Innert erstreckter Frist (26. Mai 2003) reichte die Beschwerdeführerin der Verwaltung zwar einige Unterlagen ein, doch waren diese nicht vollständig. Die ESTV erhielt lediglich eine Zusammenstellung der getätigten Zollfreilagergeschäfte für das Jahr 2000 mit den dazugehörigen Rechnungen sowie die Bilanzen und Erfolgsrechnungen. Die Verwaltung war nicht dazu verpflichtet, nochmals von der Beschwerdeführerin, die seinerzeit durch einen Rechtsanwalt vertreten war, Beweise (z. B. fehlende Belege) nachzufordern, enthält doch das Schreiben vom 24. März 2003 unter Hinweis auf Art. 52 Abs. 4 MWSTV die ausdrücklichen Androhung, dass im Falle des unbenutzten Fristablaufes aufgrund der Akten entschieden werde.

Die Beschwerdeführerin hält weiter dafür, dass ihr Gewinn in den kontrollierten Jahren nur etwa einen Drittel des in den Geschäftsbüchern ausgewiesenen Gesamtgewinnes ausmachen würde, da sich dieser auf weitere Personen aufteile. Die Mehrwertsteuerpflichtige hat keine Beweise für die von ihr aufgestellte Behauptung beigebracht, wonach Anteile am Gesamtgewinn von der Gesellschaft an Dritte geschuldet seien. Ebenfalls hat sie nicht näher ausgeführt, welche Vereinbarungen konkret mit Dritten zu diesem Punkt abgeschlossen worden seien. Bei den sogenannten Zollfreilagergeschäften tritt nur die Beschwerdeführerin als Rechnungsstellerin auf den Verkaufsrechnungen in Erscheinung. Auf diesen Fakturen befindet sich kein schriftlicher Hinweis, wonach die Mehrwertsteuerpflichtige ausdrücklich im Namen von Dritten aufgetreten wäre (direkte Stellvertretung; vgl. Art. 10 Abs. 1 MWSTV). Diese Umsätze sind daher der Beschwerdeführerin zuzurechnen und der gesamte erzielte Erlös ist von ihr zu versteuern.

d) Die ESTV hat im Einspracheentscheid vom 25. Februar 2004 erkannt, dass die Einsprache für den Betrag von Fr. 50'782.-- zuzüglich Verzugszins seit 30. April 1999 (mittlerer

Verfall) in Rechtskraft erwachsen ist (Ziff. 1 des Dispositivs). Dies betrifft die Positionen Treuhandgeschäfte bzw. direkte Stellvertretung (Ziff. 4 der EA), Vorsteuerabzüge (Ziff. 5 der EA unter Berücksichtigung der GS) und Privatanteile Personenwagen (Ziff. 6 der EA). Die Beschwerdeführerin hat zwar in der Beschwerde vom 29. März 2004 die Aufhebung des gesamten angefochtenen Einspracheentscheides beantragt, doch führt sie in der Begründung dazu lediglich aus, es könne nicht richtig sein, dass ein Teil des Entscheides in Rechtskraft erwachsen sei, sie habe seinerzeit eine "volle Aufhebung" beantragt.

Die zum Zeitpunkt der Einreichung der Beschwerde an die SRK durch einen Rechtsanwalt vertretene Beschwerdeführerin hat sich in der Eingabe an die Rekurskommission nicht weiter mit diesen Punkten auseinandergesetzt und nur die erwähnte rudimentäre Begründung dazu vorgebracht. Ebenfalls hat die Beschwerdeführerin im Beschwerdeverfahren vor der SRK die von der ESTV durch Schätzung ermittelten Umsatzzahlen der Höhe nach nicht bestritten, sodass auch die Rekurskommission keinen Anlass sieht, die Frage des Eintrittes der Rechtskraft diverser Positionen der EA bzw. die Berechnung der Höhe des geschuldeten Mehrwertsteuerbetrages einer neuerlichen Überprüfung zu unterziehen.

4.- Dem Gesagten zufolge ist die Beschwerde in allen Punkten abzuweisen. 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. 3'000.-- (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 der X. AG vom 29. März 2004 gegen den Einspracheentscheid der Eidgenössischen Steuerverwaltung vom 25. Februar 2004 wird abgewiesen.
- 2.- Die Verfahrenskosten für das Beschwerdeverfahren vor der Eidgenössischen Steuerrekurskommission im Betrage von Fr. 3'000.-- (Spruch- und Schreibgebühren) werden der X. AG auferlegt und mit dem geleisteten Kostenvorschuss von Fr. 3'000.-- verrechnet.
- 3.- Dieser Entscheid wird 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:

André Moser

Der Gerichtsschreiber:

Johannes Schöpf