



SRK 2003-157

Der Vizepräsident: André Moser  
Die Richter: Sarah Protti Salmina, Daniel Riedo  
Die Gerichtsschreiberin: Sonja Bossart

## **Entscheid vom 11. August 2005**

in Sachen

**X.**, in A., Beschwerdeführer, vertreten durch ...

gegen

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

betreffend

Mehrwertsteuer (MWSTV);  
1. Quartal 1995 - 4. Quartal 1999,  
Geschäftsbücher, Schätzung

---

### **Sachverhalt:**

A.- X. betreibt ein Verkaufsgeschäft für Sportartikel (Schwerpunkt Trendsportarten) sowie passender Bekleidung und Accessoires und ist seit dem 1. Januar 1995 im Register der Mehrwertsteuerpflichtigen der Eidgenössischen Steuerverwaltung (ESTV) eingetragen. Mitte Mai 2000 führte die ESTV im Geschäft von X. eine Kontrolle gemäss Art. 50 der Verordnung über die Mehrwertsteuer vom 22. Juni 1994 (MWSTV; AS 1994 1464) durch. Die Verwaltung

stellte dabei Mängel in der Mehrwertsteuerabrechnung fest sowie, dass der Bruttogewinn des Sportgeschäftes von den Erfahrungszahlen der ESTV stark abwich. Mit Ergänzungsabrechnung (EA) Nr. (...) vom 28. April 2001 wurde aufgrund einer Ermessenseinschätzung für die Steuerperioden 1. Quartal 1995 bis 4. Quartal 1999 (Zeitraum vom 1. Januar 1995 bis 31. Dezember 1999) ein Betrag von Fr. 53'812.-- zuzüglich Verzugszins nachgefordert. Diese Steuernachforderung bestätigte die ESTV (neben weiteren Nachforderungen) mit Entscheid vom 29. Juni 2001.

B.- Gegen den Entscheid vom 29. Juni 2001 liess X. mit Eingabe vom 28. August 2001 bei der ESTV Einsprache erheben und den Antrag stellen, die EA Nr. (...) sei aufzuheben, eventualiter sei die geschuldete Steuer von Fr. 53'812.-- auf Fr. 33'323.-- herabzusetzen. Mit Schreiben vom 12. September 2002 hielt die ESTV X. zum Einreichen zusätzlicher Unterlagen an (Abschluss 1995, 1996 und 1998, Buchhaltung 1999, Buchungsjournale und Originalbelege des Privatkontos 1995 und 1996). Das Verlangte wurde eingesandt, wobei die Originalbelege des Privatkontos der Jahre 1995 und 1996 sowie die Originalbelege und das Inventar der Buchhaltung 1999 fehlten. Mit Schreiben vom 26. Mai 2003 forderte die ESTV überdies das Inventar per 31. Dezember der Buchhaltung 1999, die Korrekturbuchungen inklusive Belege, die eine Veränderung des Material- und Werkstattaufwandes bewirkt haben, und die Kontoblätter des Jahres 1999 ein.

C.- Mit Einspracheentscheid vom 8. September 2003 wurde die Einsprache für den Betrag von Fr. 20'358.-- gutgeheissen, im Übrigen jedoch abgewiesen. Von X. sei ein Betrag von Fr. 29'975.-- (Fr. 53'812.-- abzüglich Fr. 20'358.-- gemäss Gutheissung sowie abzüglich verschiedener Gutschriften von Fr. 1'453.--, Fr. 230.-- und Fr. 1'796.--) zuzüglich Verzugszins zu Recht nachgefordert worden. Zur Begründung hielt die ESTV im Wesentlichen fest, dass die Geschäftsbücher von X. verschiedene gravierende Mängel aufgewiesen hätten, weswegen deren Beweiskraft eingeschränkt und die ESTV befugt gewesen sei, eine Ermessenseinschätzung vorzunehmen. Die Schätzung sei auch aufgrund der ungenügenden Bruttogewinnmarge in den Geschäftsjahren 1995 bis 1999 erfolgt. Die Umsatzschätzung sei unter Anwendung der Erfahrungswerte der Verwaltung erstellt worden.

D.- Gegen diesen Einspracheentscheid lässt X. (Beschwerdeführer) mit Eingabe vom 3. Oktober 2003 Beschwerde an die Eidgenössische Steuerrekurskommission (SRK) führen. Er beantragt, der angefochtene Einspracheentscheid und die EA Nr. (...) seien aufzuheben und es sei festzustellen, dass für die Steuerperioden 1. Quartal 1995 bis 4. Quartal 1999 keine Mehrwertsteuer mehr geschuldet sei. Weiter seien allfällig bezahlte Steuerbeträge betreffend die EA Nr. (...) inklusive Vergütungszinsen zurückzuerstatten. Der Beschwerdeführer bestreitet namentlich die Zulässigkeit der Ermessenseinschätzung. Er bringt vor, die Vollständigkeit der buchhalterischen Aufzeichnungen habe die ESTV explizit bestätigt. Den Vorwurf der ESTV, er habe nicht alle Einnahmen getippt bzw. verbucht, sondern diese schwarz eingenommen, bestreitet der Beschwerdeführer. Die Abweichungen der Bruttogewinnmarge von den Erfahrungswerten könnten durch die Besonderheiten des Einzelfalls begründet werden. Der Beschwerdeführer macht zudem Erläuterungen zu den von der ESTV bemängelten Minussaldi, den hohen Privateinlagen

und dem Vorwurf, dass der Beschwerdeführer die Belege für das Jahr 1999 nicht eingereicht habe.

In der Vernehmlassung vom 24. November 2003 beantragt die ESTV, die Beschwerde sei kostenpflichtig abzuweisen und nimmt unter anderem Stellung zur Beanstandung des Beschwerdeführers, die ESTV habe die Besonderheiten des Einzelfalles bei ihrer Schätzung nicht berücksichtigt.

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

### **Erwägungen:**

1.- a) Am 1. Januar 2001 sind das Bundesgesetz vom 2. September 1999 über die Mehrwertsteuer (MWSTG; SR 641.20) sowie die zugehörige Verordnung (MWSTGV; SR 641.201) in Kraft getreten. Der zu beurteilende Sachverhalt hat sich indessen in den Jahren 1995 bis 1999 zugetragen, so dass auf die vorliegende Beschwerde grundsätzlich noch bisheriges Recht anwendbar ist (Art. 93 und 94 MWSTG). Die MWSTV ist eine selbständige, das heisst direkt auf der Verfassung beruhende Verordnung des Bundesrates. Sie stützt sich auf Art. 8 Abs. 1 der Übergangsbestimmungen der bis zum 31. Dezember 1999 in Kraft befindlichen (alten) Bundesverfassung der Schweizerischen Eidgenossenschaft vom 29. Mai 1874 (aBV) bzw. auf Art. 196 Ziff. 14 Abs. 1 der Bundesverfassung der Schweizerischen Eidgenossenschaft vom 18. April 1999 (BV; SR 101) und stellte bis zur Regelung des Mehrwertsteuerrechts durch den ordentlichen Gesetzgeber gesetzesvertretendes Recht dar.

b) Die SRK beurteilt als Beschwerdeinstanz Einspracheentscheide der ESTV (Art. 71a Abs. 1 des Bundesgesetzes über das Verwaltungsverfahren vom 20. Dezember 1968 [VwVG; SR 172.021] i.V.m. Art. 53 MWSTV). Der Beschwerdeführer hat den Einspracheentscheid vom 8. September 2003 mit Eingabe vom 3. Oktober 2003 frist- und formgerecht angefochten. Die SRK ist zur Behandlung der Beschwerde zuständig. Das Verfahren vor der SRK bestimmt sich gemäss Art. 71a Abs. 2 VwVG grundsätzlich nach diesem Gesetz.

c) Der Beschwerdeführer beantragt die Feststellung, dass für die Steuerperioden 1. Quartal 1995 bis 4. Quartal 1999 der ESTV keine Mehrwertsteuer mehr geschuldet sei (Ziff. 2 der Rechtsbegehren). Gleichzeitig verlangt er die Aufhebung des angefochtenen Einspracheentscheides. Da ein negatives Gestaltungsbegehren gestellt ist, bleibt für das Feststellungsbegehren hier kein Raum, so dass auf Ziff. 2 der Anträge der Beschwerde nicht einzutreten ist (vgl. auch: Urteil des Bundesgerichts vom 13. Februar 2002 i. S. S. D. [2A.150/2001], E. 2b mit Hinweisen, zusammengefasst in Steuer Revue [StR] 2002 S. 670 f.). Zudem ist auf die Beschwerde auch nicht einzutreten, soweit sie die Aufhebung der EA Nr. (...) verlangt. Anfechtungsobjekt bildet im vorliegenden Verfahren einzig der vorinstanzliche Einspracheentscheid (vgl. André Moser, in

Moser/Uebersax, Prozessieren vor eidgenössischen Rekurskommissionen, Basel und Frankfurt a.M. 1998, Rz. 2.13). Im Übrigen ist auf die Beschwerde einzutreten.

d) 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] 63.27, E. 5c/bb mit Hinweisen; Archiv für Schweizerisches Abgaberecht [ASA] 61 S. 819; siehe auch Hans Gerber, Die Steuer-schätzung [Veranlagung nach Ermessen], in StR 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 12. August 2002, veröffentlicht in ASA 73 S. 232 f., vom 25. August 1998, veröffentlicht in VPB 63.27, E. 3a, sowie vom 2. Oktober 1997, veröffentlicht in VPB 62.46, E. 3c).

b) Die Vorschriften der Mehrwertsteuerverordnung über die Buchführung (Art. 47 MWSTV) und über die Ermessenseinschätzung (Art. 48 MWSTV) stützten sich direkt auf Art. 8 Abs. 1 aÜB-BV bzw. Art. 196 Ziff. 14 Satz 1 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 (Wegleitung vom Herbst 1994 bzw. vom Frühling 1997; 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 Wegleitung 2001 betreffend MWSTG). 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). Gemäss Rechtsprechung ist der Steuerpflichtige selbst bei geringem Barverkehr zur Führung zumindest eines einfachen ordentlichen Kassabuches verpflichtet. 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 und der Steuerpflichtige nicht in der Lage ist, allfällige besondere Umstände, auf Grund welcher diese Abweichung erklärt werden kann, nachzuweisen oder zumindest glaubhaft zu machen (ASA 58 S. 383 E. 2b; 42 S. 407 E. 2c, je mit Hinweisen; 35 S. 479 E. 2).

Die Verwaltung hat 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 73 S. 233 f. E. 2c/aa; 63 S. 239; 52 S. 239 E. 4).

Sind die Voraussetzungen einer Ermessenstaxation erfüllt, obliegt es dem Steuerpflichtigen, den Beweis für die Unrichtigkeit der Schätzung zu erbringen (vgl. statt vieler: Entscheid der SRK vom 15. Oktober 1999, veröffentlicht in VPB 64.47, E. 5b; 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 Bundesgerichts 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 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).

3.- Im vorliegenden Fall ist zu untersuchen, ob die vom Beschwerdeführer geführten Aufzeichnungen der ESTV zutreffend Anlass gaben, diese nicht anzuerkennen, d.h. ob keine oder nur unvollständige Aufzeichnungen vorlagen (Art. 48 erster Halbsatz MWSTV) oder ob die ausgewiesenen Ergebnisse mit dem wirklichen Sachverhalt offensichtlich nicht übereinstimmten (Art. 48 zweiter Halbsatz MWSTV), mithin ob die Voraussetzungen für die Vornahme einer Schätzung des vom Mehrwertsteuerpflichtigen tatsächlich erzielten Umsatzes gegeben waren. Falls darauf zu erkennen ist, dass die Verwaltung zu Recht eine Umsatzschätzung vorgenommen hat, ist zu überprüfen, ob sie bei der Vornahme der Schätzung korrekt vorgegangen ist.

a) Laut Einspracheentscheid war aufgrund verschiedener Fehler in den Geschäftsbüchern des Beschwerdeführers deren Beweiskraft eingeschränkt und die ESTV befugt, eine Ermessenseinschätzung vorzunehmen. Unter anderem wurden die folgenden Mängel genannt:

- Der Saldo des Kassakontos habe nicht dem aktuellen Kassabestand entsprochen. Die zahlreichen Minussaldi im Kassakonto seien unmöglich. Das Kassakonto sei überdies nicht zeitnah geführt worden und enthalte unzutreffende Eintragungen; die Tageseinnahmen mehrerer Tage seien mit einer Buchung und unter einem Datum verbucht worden.
- Wegleitung Rz. 875 sei nicht Genüge getan worden, indem trotz fehlender individueller Debitoren- und Kreditorenkonti die Art der Zahlung, das Zahlungsdatum und der bezahlte Betrag auf den Kopien der Kunden und auf den Lieferantenrechnungen nicht vermerkt worden seien.

- Einnahmen aus Teilnahmen an Messen seien pauschal erfasst worden (die ESTV führt drei Beispiele von drei verschiedenen Tagen an).
- Die Privatbezüge in den Jahren 1995 und 1996 seien zu gering gewesen, um die Lebenshaltungskosten zu decken.
- Nicht erläuterte hohe Privateinlagen im Jahre 1995, welche durch das Privatvermögen des Beschwerdeführers gemäss Steuererklärung nicht finanzierbar gewesen seien und wofür auch keine Unterlagen betreffend Darlehen vorlägen.
- In Anbetracht des ermittelten Materialaufwandes sei der verbuchte Umsatz unrealistisch niedrig.

b) Die ESTV beruft sich in ihrem Einspracheentscheid (Ziff. 3 und Ziff. 7) bezüglich der Voraussetzungen für eine Ermessenseinschätzung somit explizit auch auf mangelhafte Aufzeichnungen im Sinne von Art. 48 erster Halbsatz MWSTV. Diese Begründung im Einspracheentscheid ist vorliegend relevant; unerheblich ist für die Überprüfung des vorinstanzlichen Entscheids, ob die ESTV, wie der Beschwerdeführer geltend macht, in einem Begleitschreiben die Vollständigkeit der Aufzeichnungen bestätigt hat.

aa) Die ESTV bemängelt die Führung des Kassakontos; im Geschäftsjahr 1999 seien insgesamt elf Mal grössere Minussaldi ausgewiesen worden. Ein Minussaldo bei einem Kassakonto sei überhaupt nicht möglich. Die Minussaldi zeigten überdies, dass die Buchhaltung nicht „à jour“ geführt worden sei. Als Beispiel verweist die ESTV auf eine Verbuchung vom 23. Februar 1999 über Einnahmen vom 23. – 26. Februar 1999, bei welcher einerseits die Zeitnähe nicht gegeben sei und welche andererseits dokumentiere, dass die Angaben der Buchführung nicht mit den wirklichen Gegebenheiten übereinstimmten. Der Beschwerdeführer räumt ein, dass die Anforderungen an die Kassaführung nicht eingehalten worden seien. Zu den Minussaldi sei es durch die Vermischung von Privat- und Geschäftskasse gekommen; wenn das Geschäft Geld benötigt habe, habe er eine (Privat-)Einlage vorgenommen.

Die ESTV weist zutreffend darauf hin, dass mit der gewählten Vorgehensweise die fortlaufende, chronologische und lückenlose Aufzeichnung der Geschäftsvorfälle (oben E. 2b) nicht gewährleistet ist. Der Steuerpflichtige ist zur Führung eines zumindest einfachen ordentlichen Kassabuches verpflichtet (E. 2b). Die Vermischung von Privat- und Geschäftskonto entspricht gerade nicht den Anforderungen an eine ordnungsgemässe Buchführung. Der Saldo des Kontos muss grundsätzlich mit dem tatsächlichen Kassabestand übereinstimmen, andernfalls die Ordnungsmässigkeit der Buchhaltung in Frage gestellt ist (vgl. betreffend Minussaldi in Kassakonto auch Entscheid der SRK vom 28. September 2001 i.S. S. [SRK 2000-149], E. 5b/aa). In Bezug auf die Kassaführung weist die Buchhaltung des Beschwerdeführers somit zweifellos schwere formelle Mängel auf.

bb) Weiter beanstandet die ESTV im Einspracheentscheid die hohen Privateinlagen im Jahre 1995, die nicht erklärt werden könnten. Diese seien durch das Privatvermögen gemäss Steuererklärung nicht finanzierbar und Unterlagen betreffend Darlehen lägen keine vor (vgl. z.B. Steuererklärung, Vernehmlassungsbeilage 15). In der Vernehmlassung erläutert die ESTV (mit

Hinweis auf Vernehmlassungsbeilagen 13 und 14) weiter, dass die Privatbezüge in den Jahren 1995 und 1996 für die Bestreitung des Lebensunterhalts ungenügend gewesen seien. Der Verdacht, dass der Beschwerdeführer über Einnahmen aus unverbuchten Verkäufen verfügt habe, sei deshalb nicht von der Hand zu weisen. Der Beschwerdeführer macht geltend, er sei mit Geldbeiträgen seines Vaters unterstützt worden. Es möge zutreffen, dass die Anforderungen an die Kassaführung auch diesbezüglich nicht eingehalten worden seien. Schwarzeinnahmen dürften dem Beschwerdeführer deswegen aber nicht vorgeworfen werden.

Die Erklärung, dass der Beschwerdeführer von seinem Vater mit Geldbeiträgen unterstützt worden sei, mag zwar plausibel sein; sie ist aber nicht belegt. Nachweise betreffend Darlehen liegen keine vor. Der Beschwerdeführer räumt selbst ein, dass auch hier zutreffen möge, dass die Anforderungen an die Kassaführung nicht eingehalten wurden. Es steht somit fest, dass auch bezüglich der Privateinlagen die Erfordernisse einer ordnungsgemässen Buchhaltung nicht erfüllt worden sind, insbesondere, dass sich alle Eintragungen auf entsprechende Belege zu stützen haben (oben E. 2b). Solche Belege über die Darlehen wären vorliegend durchaus nötig, denn nachdem die Einlagen in den Aufzeichnungen nicht näher präzisiert bzw. nicht korrekt deklariert wurden, müsste grundsätzlich der Schluss gezogen werden, dass sie als Privateinlagen vom Beschwerdeführer stammten. In diesem Fall wäre wiederum – wie von der ESTV geschildert - unklar, wie der Beschwerdeführer angesichts der Höhe der Einlagen und Bezüge seinen Lebensunterhalt bestreiten bzw. wie er überhaupt solche Einlagen erbringen konnte aufgrund nicht genügend hohen Privatvermögens. Auch bezüglich der genannten Einlagen sind somit Mängel in der Buchhaltung festzustellen.

cc) Die ESTV wirft dem Beschwerdeführer weitere Mängel in der Buchhaltung vor, welche durch diesen nicht explizit bestritten werden und wozu er keine Ausführungen macht. Eine nähere Überprüfung dieser Beanstandungen durch die SRK erübrigt sich damit. Die vorstehenden Ausführungen zeigen ohnehin, dass die Geschäftsbücher des Beschwerdeführers in der Tat gravierende formelle Mängel aufwiesen, welche die materielle Richtigkeit der Buchhaltungsergebnisse in Frage stellten und eine Ermessenseinschätzung rechtfertigten (oben E. 2c).

c) Die ESTV begründet die Ermessenseinschätzung zudem (neben den formellen Mängeln) mit der ungenügenden Bruttogewinnmarge in den Geschäftsjahren 1995 bis 1999. Die ESTV hat (selbst im Falle einer formell einwandfreien Buchführung) eine Schätzung des steuerbaren Umsatzes vorzunehmen, wenn die in den Büchern enthaltenen Geschäftsergebnisse von den Erfahrungszahlen wesentlich abweichen, vorausgesetzt der Steuerpflichtige ist nicht in der Lage, besondere Umstände glaubhaft zu machen, welche diese Abweichungen erklären (oben E. 2c).

aa) Gemäss den von der ESTV angerufenen Erfahrungszahlen beträgt die Bruttogewinnmarge in städtischen Sportgeschäften im Durchschnitt etwa 40%. Die Bruttogewinne der 30 zum Vergleich herangezogenen Detailhandelsgeschäfte mit Sportartikeln lagen im Durchschnitt bei 39,3% (Mittelwert), wobei der minimale und der maximale Wert 28% bzw. 50% betragen (Spezialdossier der ESTV). Der Durchschnittswert von 39,3% stimmt ungefähr mit den vom Be-

schwerdeführer angeführten Vergleichswerten der Y. GmbH überein (S. 4 der Beschwerde: Durchschnitt der Handelsmargen von 39,82%; vgl. auch Einsprachebeilage Nr. 2 in Vernehmlassungsbeilage Nr. 4). Die Erfahrungszahlen der ESTV, welche der Beschwerdeführer grundsätzlich nicht bestreitet, sind somit vorliegend nicht in Zweifel zu ziehen.

Demgegenüber wies der Beschwerdeführer in seinen Buchhaltungen der Jahre 1995 bis 1999 Bruttogewinnmargen von lediglich 18,22% bis 23,26% aus (durchschnittlich 21,2%), womit seine Geschäftsergebnisse von den Erfahrungszahlen (sowohl der ESTV als auch der Y. GmbH) wesentlich abweichen. Dies bestreitet an sich auch der Beschwerdeführer nicht, er macht aber besondere Umstände geltend, welche diese Abweichungen erklären.

bb) Nach Darstellung des Beschwerdeführers würden die Werte seines Geschäfts aus den folgenden Gründen von den Vergleichszahlen abweichen:

- Der Beschwerdeführer habe immer nur die neueste Ware im Geschäft.
- Er reduziere die Preise sehr bald, noch vor dem Saisonende.
- Er habe einen sehr hohen Warenumsatz.

Diese Punkte würden naturgemäss eine tiefere Marge bewirken. Der Beschwerdeführer konzentriere sich auf Trendsportarten und versuche, günstiger zu sein als andere. Er gewähre den Kunden regelmässig Rabatte von 10 – 20% und habe sich einen Ruf als Sportdiscounter aufgebaut. Er wolle möglichst grossen Umsatz machen, die Marge interessiere ihn weniger, bei den Bikes verdiene er beispielsweise nur circa Fr. 100.-- pro Stück.

Die grossen Abweichungen von den Vergleichswerten sind mit diesen allgemeinen Ausführungen nicht genügend begründet. Mit der ESTV ist darin grundsätzlich einig zu gehen, dass neueste und gute Ware im Laden bei Sportgeschäften mit Trendartikeln die Regel ist und nichts Ausserordentliches. Ebenso ist davon auszugehen, dass Preise und Verdienstmöglichkeiten, also auch die einkalkulierte Gewinnmarge, bei Trendartikeln prinzipiell sogar eher höher sind als bei üblichen Sportartikeln, weil die Kunden für trendige Waren tendenziell bereit sind, höhere Preise zu zahlen. Die Behauptung, dass der Beschwerdeführer Trendartikel und überdies immer neueste Ware im Geschäft führe, erklärt folglich noch keineswegs, weswegen er gegenüber Vergleichsbetrieben wesentlich geringere Bruttogewinnmargen aufweist.

cc) Die vorgebrachten Besonderheiten seines Geschäfts illustriert der Beschwerdeführer zudem mit verschiedenen Zahlen, wobei er als Vergleichszahlen auf jene der Y. GmbH zurückgreift.

Der Beschwerdeführer erläutert, sein Geschäft habe einen zweieinhalb Mal so hohen Lagerumschlag wie die Vergleichsgeschäfte. Er verfüge immer über die neueste Ware und setze deren Preise sehr bald herab, weil er sie wieder draussen haben wolle. Durch die Preisherabsetzung verringere sich die Marge. Diesen Ausführungen ist entgegen zu halten, dass ein grosser Lagerumschlag für sich genommen nicht zwangsläufig eine geringere Marge bewirkt. Preisreduktionen (noch vor Saisonende) hingegen führen zwar selbstverständlich zu einer geringeren Marge, diese sind jedoch nicht nachgewiesen (fehlende Nachweise zu den Kaufs- und Verkaufszahlen).

preisen sowie zum Zeitpunkt der geltend gemachten Reduktionen). Dasselbe gilt im Übrigen für den behaupteten grossen Lagerumschlag. Der Beschwerdeführer hat somit nicht dargetan, inwiefern er Preisreduktionen (in für die vorliegende rechtliche Problematik relevanter Weise) anders handhabt als andere Sportgeschäfte. Unter diesen Umständen braucht zu der Berechnungsformel des Beschwerdeführers für den Lagerumschlag, welche von der ESTV in Zweifel gezogenen wird, nicht Stellung genommen zu werden.

Der Beschwerdeführer begründet die tiefen Bruttogewinnmargen weiter mit in Prozenten des Umsatzes wesentlich tieferen Personal- und sonstigen Fixkosten. Es mag grundsätzlich zutreffen, dass, wie der Beschwerdeführer vorbringt, bei tiefen Fixkosten auch tiefere Margen möglich sind. Die tiefen Personalkosten sind allerdings vorliegend namentlich darauf zurückzuführen, dass die Eltern des Beschwerdeführers ohne Lohn im Geschäft mitarbeiteten. Die Vergleichbarkeit mit den Zahlen von Y. GmbH wird, wie die ESTV zu Recht anführt, zudem auch dadurch erschwert, dass die Werte der Y. GmbH nicht nach Rechtsform differenziert aufgeführt werden. Bei einer Einzelunternehmung werde dem im Geschäft mitarbeitenden Inhaber anders als bei anderen Rechtsformen grundsätzlich kein Lohn ausbezahlt. Nachdem betreffend die Höhe des Personalaufwands Unklarheiten bestehen, gilt dies auch für die gesamten Fixkosten. Der Vergleich der Werte des Beschwerdeführers mit jenen der Y. GmbH ist entsprechend wenig aussagekräftig. Ohnehin würden tieferer Personalaufwand und tiefere übrige Fixkosten die doch beträchtlichen Margenabweichungen nicht abschliessend erklären.

Die Ausführungen des Beschwerdeführers zum vergleichsweise hohen Umsatz pro Mitarbeiter eignen sich nicht zur Begründung der tiefen Marge. Die ESTV erläutert in ihrer Vernehmlassung in nachvollziehbarer Weise, dass mit dem höheren Umsatz pro Mitarbeiter nicht nachgewiesen ist, dass die Marge des Beschwerdeführers tatsächlich so stark von den Erfahrungswerten der ESTV abweicht. Auch die Kennzahl des Erfolgs vor Steuern vermag nach überzeugender Darstellung der ESTV die Konkurrenzfähigkeit von Sportgeschäften nicht zu evaluieren. Um vergleichbare Werte über die Rentabilität der Sportgeschäfte zu erhalten, wären die Abschreibungen zum Erfolg vor Steuern hinzuzuzählen. Bei Berücksichtigung dieser Kennzahl wäre das Unternehmen des Beschwerdeführers verglichen zu den Y. GmbH-Betrieben wiederum weniger konkurrenzfähig.

Weitere Hinweise darauf, dass die ausgewiesenen Ergebnisse mit den geringen Bruttogewinnmargen nicht der Realität entsprechen, sind einerseits die Angabe einer Marge von 43% auf den Inventaren durch den Beschwerdeführer selbst (Vernehmlassungsbeilagen Nr. 16 – 18) und andererseits die von der ESTV anhand der Angaben des Geschäftsführers ermittelte durchschnittliche Bruttogewinnmarge von 42% für einzelne Artikel des Sortimentes (vgl. Beilage zum Einspracheentscheid, Vernehmlassungsbeilage Nr. 4, wobei die ESTV selbst einräumt, dass diese Zahl nicht das ganze Sortiment abdeckt). Ebenso sind in diesem Zusammenhang zu nennen die Minussaldi im Kassakonto (vgl. E. 3b/aa) und die von der ESTV festgestellten zu geringen Privatbezüge (vgl. E. 3b/bb), welche grundsätzlich darauf hindeuten können, dass der Beschwerdeführer über zusätzliche, nicht ausgewiesene Einnahmen verfügt hat.

dd) Zusammengefasst ist es dem Beschwerdeführer nicht gelungen, die Abweichungen von den Erfahrungszahlen zumindest glaubhaft zu begründen. Zu den Verstössen gegen die formellen Buchhaltungsvorschriften kommen die rechtswesentlichen Abweichungen von den Erfahrungszahlen, aufgrund derer der Buchhaltung des Beschwerdeführers ebenfalls die Beweiskraft abzusprechen ist. Die Verwaltung war unter diesen Umständen dazu berechtigt und verpflichtet, die Buchhaltung des Beschwerdeführers abzulehnen und die Umsätze auf dem Wege einer Steuerschätzung zu ermitteln.

d) 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. Erforderlich ist eine ausführliche und detaillierte Begründung, die sich eingehend mit der Höhe der Mehrwertsteuerforderung auseinandersetzt und die Schätzung der Verwaltung widerlegt (oben E. 2c; vgl. auch ASA 46 S. 455 E. 2; 33 S. 283 E. 3). 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 (E. 1d hievore).

Die ESTV hat bei der Vornahme der Schätzung zuerst vom gesamten Wareneinkauf 1999 gemäss Buchhaltung verschiedene Sonderumsätze abgezogen, so die Umsatzanteile der Snowboard-Börse, die Restpostenverkäufe bzw. den Umsatz der Filiale Z., den Umsatz aus den Bikesverkäufen usw. (vgl. Anhang 1 der EA Nr. ...). Es wurden damit von der Umsatzaufrechnung die Geschäftsfelder und Sonderaktionen ausgeklammert, die nicht zum normalen Verkaufsgeschäft gezählt werden können. Die vom Beschwerdeführer vorgebrachte jeweils rasch vorgenommene Reduktion der Preise (Ausverkauf) hat die ESTV somit unter anderem dadurch berücksichtigt, dass der Umsatz der Filiale Z., wo die Ware nochmals zusätzlich reduziert wurde, von der Aufrechnung der Marge ausgenommen worden ist. Auch die - vom Beschwerdeführer beispielhaft für geringe Margen erwähnten - Umsätze aus Bikesverkäufen sind abgezogen worden. Überdies hat die ESTV auf dem dadurch bereinigten Wareneinkauf des Hauptgeschäftes in A. eine gegenüber dem durchschnittlichen Erfahrungswert von 40% erheblich reduzierte Marge von 33% angewendet (sogenannte „Discountmarge“). Diese Marge liegt im unteren Bereich der Vergleichswerte der ESTV und auch der Y. GmbH sowie deutlich unter den durchschnittlichen Erfahrungswerten der von der ESTV bei einzelnen Artikeln im Geschäft des Beschwerdeführers eruierten Marge von 42%. Mit dieser reduzierten Marge von 33% dürften die vom Beschwerdeführer angeführten Besonderheiten, so dass er im Geschäft immer über neueste Ware verfüge, welche er so schnell wie möglich los werden wolle, der jeweils baldigen Reduktion der Preise noch vor dem Saisonende und des hohen Warenumschlages (alles Besonderheiten, mit denen er sich einen Ruf als Sportdiscounter geschaffen habe), grundsätzlich berücksichtigt sein. Es ist davon auszugehen, dass die ESTV berechtigterweise bei der Schätzung des Umsatzes eine Bruttogewinnmarge von 33% angenommen hat.

Der Beschwerdeführer hat sich in seiner Beschwerde nicht mit der erfolgten Schätzung der ESTV im Einzelnen auseinandergesetzt, sondern hauptsächlich die Zulässigkeit der Schätzung der Verwaltung überhaupt bestritten. Insbesondere hat der Beschwerdeführer nicht nachgewiesen, dass die für das Hauptgeschäft angewendete Marge von 33% nicht erreicht wurde. Die von ihm angeführten Besonderheiten des Einzelfalls und die Gründe für eine tiefere Marge wurden weitgehend nicht belegt. Er ist somit der Begründungspflicht für die Widerlegung einer Ermessenseinschätzung nicht nachgekommen, und es ist ihm nicht gelungen, die Unrichtigkeit der Schätzung zu beweisen. Die von der ESTV vorgenommene Schätzung erweist sich als nachvollziehbar, bewegt sich innerhalb des ihr zustehenden Ermessensspielraums und ist als angemessen anzusehen.

4.- Dem Gesagten zufolge ist die Beschwerde abzuweisen. Bei diesem Verfahrensausgang sind dem Beschwerdeführer als unterliegender Partei sämtliche Kosten für das Beschwerdeverfahren vor der SRK aufzuerlegen (vgl. Art. 63 Abs. 1 VwVG). Die Verfahrenskosten werden mit Fr. 1'500.-- (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 3. Oktober 2003 wird, soweit darauf einzutreten ist, abgewiesen und der Einspracheentscheid der Eidgenössischen Steuerverwaltung vom 8. September 2003 bestätigt.
- 2.- Die Verfahrenskosten für das Beschwerdeverfahren vor der Eidgenössischen Steuerrekurskommission im Betrage von Fr. 1'500.-- (Spruch- und Schreibgebühren) werden dem Beschwerdeführer auferlegt und mit dem geleisteten Kostenvorschuss von Fr. 1'500.-- verrechnet.
- 3.- Dieser Entscheid wird dem Vertreter 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.

---

Eidgenössische Steuerrekurskommission

Der Vizepräsident:

André Moser

Die Gerichtsschreiberin:

Sonja Bossart