



SRK 2004-119

Der Vizepräsident: André Moser
Die Richter: Sarah Protti Salmina, Peter Spinnler
Die Gerichtsschreiberin: Sonja Bossart

Entscheid vom 13. September 2005

in Sachen

X, Restaurant A, Beschwerdeführer

gegen

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

betreffend

Mehrwertsteuer (MWSTV);
Geschäftsbücher, Schätzung

Sachverhalt:

A.- X betreibt als Einzelfirma ein Restaurant auf der B und ist seit dem 1. Januar 1995 im Register der Mehrwertsteuerpflichtigen der Eidgenössischen Steuerverwaltung (ESTV) eingetragen. Mitte Juli 2001 führte die ESTV 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 den Geschäftsbüchern fest und nahm in der Folge eine Ermessenseinschätzung vor. Mit Ergänzungsabrechnung (EA) Nr. ... vom 30. Juli 2001 wurde für die Steuerperioden 1. Quartal 1996 bis 4. Quartal 2000 (Zeitraum vom 1. Januar 1996 bis 31. Dezember 2000) ein Be-

trag von Fr. 21'533.-- zuzüglich Verzugszins nachgefordert. Diese Steuernachforderung bestätigte die ESTV mit Entscheid vom 5. November 2001. Dagegen erhob X mit Eingabe vom 20. November 2001 bei der ESTV Einsprache und wandte sich gegen die Ermessenseinschätzung für die Jahre 1997 bis 2000.

B.- Mit Einspracheentscheid vom 24. Juni 2004 stellte die ESTV fest, dass der Entscheid im Umfang von Fr. 1'972.85 zuzüglich Verzugszins in Rechtskraft erwachsen sei. Die Steuernachforderungen für die Verpflegung des Personals von Fr. 280.45 und der Familie von Fr. 622.40 sowie die Vorsteuerkorrekturen von Fr. 1'070.-- seien nicht bestritten worden (total Fr. 1'972.85). Im Übrigen wurde die Einsprache abgewiesen und X verpflichtet, zusätzlich zu den rechtskräftigen Steuern und Zinsen Fr. 19'560.15 zuzüglich Verzugszins für die Steuerperioden 1. Quartal 1996 bis 4. Quartal 2000 zu bezahlen. Zur Begründung hielt die ESTV im Wesentlichen fest, dass die Geschäftsbücher von X verschiedene gravierende Mängel aufgewiesen hätten, der Buchhaltung die Beweiskraft habe abgesprochen werden müssen und die ESTV befugt gewesen sei, eine Ermessenseinschätzung vorzunehmen. Weiter erläuterte die ESTV die von ihr vorgenommene Umsatzschätzung auf der Basis des Warenaufwands.

C.- Gegen diesen Einspracheentscheid führt X (Beschwerdeführer) mit Eingaben vom 19. Juli 2004 und vom 20. August 2004 Beschwerde an die Eidgenössische Steuerrekurskommission (SRK). Er beantragt, die nach Berechnung der ESTV zu wenig verbuchten und deklarierten Umsätze von Fr. 163'648.-- für die Jahre 1997 und 1998 und von Fr. 118'986.-- für die Jahre 1999 und 2000 seien zu streichen und die Ermessensberechnung nicht zu akzeptieren. Der Beschwerdeführer macht namentlich geltend, dass seine Geschäftsbücher sehr wohl den gesetzlichen Anforderungen entsprächen und insbesondere ein Kassabuch geführt werde. Weiter bringt er Einwände gegen die Berechnungen der ESTV im Rahmen der Ermessensveranlagung vor.

D.- Mit Vernehmlassung vom 22. September 2004 beantragt die ESTV die kostenfällige Abweisung der Beschwerde und nimmt namentlich Stellung zu den Vorbringen des Beschwerdeführers.

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 1997 (vgl. sogleich E. 1b) bis 2000 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.

Auf dem Gebiet der Mehrwertsteuer unterliegen Einspracheentscheide der ESTV der Beschwerde an die SRK (Art. 71 a Abs. 1 des Bundesgesetzes vom 20. Dezember 1968 über das Verwaltungsverfahren [VwVG; SR 172.021] i.V.m. Art. 53 MWSTV). Die SRK ist somit zur Behandlung der Beschwerde sachlich und funktionell zuständig. Das Verfahren bestimmt sich nach dem Verwaltungsverfahrensgesetz (Art. 71a Abs. 2 VwVG), soweit nicht spezialgesetzliche Normen des Steuerrechts anzuwenden sind. Der Beschwerdeführer ist zur Anfechtung befugt (Art. 48 VwVG). Auf die form- und fristgerecht (Art. 50 ff. VwVG) eingereichte Beschwerde ist somit einzutreten.

b) Der Einspracheentscheid der ESTV vom 24. Juni 2004 erstreckt sich (nach dem Wortlaut von Ziff. 3 Dispositiv) über die Steuerperioden 1. Quartal 1996 bis 4. Quartal 2000. Hingegen betrifft die im vorinstanzlichen Verfahren noch im Streite liegende Steuerforderung von Fr. 19'560.15 allein die Jahre 1997 bis und mit 2000 (nur für diese Jahre wurde eine Ermessenseinschätzung vorgenommen); der restliche Steuernachbezug aufgrund von EA Nr. ... war im Einspracheverfahren nicht mehr strittig (Ziff. 1 Dispositiv Einspracheentscheid). Der Beschwerdeführer beantragt in seiner Eingabe vom 20. August 2004 an die SRK denn auch, die nach Berechnung der ESTV zu wenig verbuchten und deklarierten Umsätze im Betrag von Fr. 163'648.-- für die Jahre 1997 und 1998 und von Fr. 118'986.-- für die Jahre 1999 und 2000 seien zu streichen und die Ermessensberechnung sei nicht zu akzeptieren. Es ist demnach festzustellen, dass im vorliegenden Verfahren nur noch Steuerforderungen betreffend die Steuerperioden 1. Quartal 1997 bis 4. Quartal 2000 Streitgegenstand bilden (Fr. 19'560.15).

c) Die SRK kann den angefochtenen Entscheid grundsätzlich in vollem Umfang überprüfen. Der Beschwerdeführer kann neben der Verletzung von Bundesrecht (Art. 49 Bst. a VwVG) und der unrichtigen oder unvollständigen Feststellung des rechtserheblichen Sachverhaltes (Art. 49 Bst. b VwVG) auch die Rüge der Unangemessenheit erheben (Art. 49 Bst. c VwVG). Als ausserhalb der Verwaltungsorganisation und Behördenhierarchie stehendes, von der richterlichen Unabhängigkeit bestimmtes Verwaltungsgericht erachtet es die SRK dennoch als geboten, sich bei der Überprüfung von Ermessensveranlagungen eine gewisse Zurückhaltung aufzuerlegen, soweit die Zweckmässigkeit der Entscheidung in Frage steht, welche rechtlich nicht fassbar ist, sondern vielmehr eine Angelegenheit der Sachkunde und von deren praktischer Anwendung darstellt. In Anbetracht des Charakters der SRK als Fachinstanz geht die Kognitionseingrenzung aber etwas weniger weit als beim Bundesgericht (vgl. Entscheid der SRK vom 25. August 1998, veröffentlicht in Verwaltungspraxis der Bundesbehörden [VPB] 63.27, 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 [StR] 1980 S. 298). Freier Prüfung unterliegt im Übrigen die Einhaltung der bei der Vornahme einer Ermessensveranlagung zu be-

achtenden 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) stützen sich direkt auf Art. 8 Abs. 1 ÜB-aBV bzw. Art. 196 Ziff. 14 Satz 1 BV. Diese Verfassungsnorm begründet mangels weiterer Vorgaben einen sehr weiten 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 (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 kon-

trollierten Zeitabschnitt sind ähnlich wie in der gesamten Kontrollperiode (Urteil des Bundesgerichts vom 1. November 2000 i.S. R. AG [2A.148/2000], E. 5b).

3.- Im vorliegenden Fall ist zu untersuchen, ob die ESTV zu Recht die vom Beschwerdeführer geführte Buchhaltung nicht anerkannt und eine Schätzung des vom Mehrwertsteuerpflichtigen tatsächlich erzielten Umsatzes vorgenommen hat. Falls dies zu bejahen ist, muss überprüft werden, ob die ESTV bei der Vornahme der Schätzung des Umsatzes korrekt vorgegangen ist.

a) Laut Einspracheentscheid war der Buchhaltung des Beschwerdeführers aufgrund verschiedener Fehler in den Geschäftsbüchern die Beweiskraft abzusprechen; die ESTV nannte die folgenden Mängel:

- Als bargeldintensiver Betrieb wurde kein Kassabuch geführt.
- Das Kassakonto zeigte immer wieder Minussaldi.
- Die Umsätze wurden teilweise aufgrund von Schätzungen verbucht.
- Es fehlten die Originalbelege zu den Lieferungen des Partyservices und den fakturierten Restaurantleistungen.

aa) Die ESTV weist zutreffend darauf hin, dass mit dem Fehlen eines Kassabuchs und den verschiedenen Minussaldi im Kassakonto (im September 1996, vom Januar bis Mai 1998, im Juli und August 1999 sowie vom Januar bis Oktober 2000) die fortlaufende, chronologische und lückenlose Aufzeichnung der Geschäftsvorfälle nicht gewährleistet ist. Der Steuerpflichtige ist zur Führung eines zumindest einfachen ordentlichen Kassabuches verpflichtet (E. 2b). Der Beschwerdeführer hat seine Behauptung, er habe sehr wohl ein Kassabuch geführt, in keiner Weise belegt (auch im Verfahren vor der SRK wurde ein solches nicht beigebracht), womit auf die Feststellung der ESTV abzustellen ist, dass kein Kassabuch geführt bzw. ein solches nie vorgelegt worden ist (vgl. Kontrollbericht, Vorakten Nr. 2; EA Nr. ... Ziff. 1, Vorakten Nr. 2a). Weiter muss der Saldo des Kassakontos grundsätzlich mit dem tatsächlichen Kassabestand übereinstimmen - was bei Minussaldi unmöglich der Fall sein kann -, andernfalls die Ordnungsmässigkeit der Buchhaltung in Frage gestellt ist (vgl. Entscheid der SRK vom 28. September 2001 i.S. S. [SRK 2000-149], E. 5b/aa). Ferner sind die fehlenden Originalbelege (dazu oben E. 2b) zu den Lieferungen des Partyservices und den fakturierten Restaurantleistungen zu beanstanden; auch diesbezüglich begnügt sich der Beschwerdeführer mit der nicht substantiierten und den Feststellungen der ESTV widersprechenden Behauptung, solche Belege seien der ESTV vorgelegt worden. In Bezug auf das fehlende Kassabuch, fehlende Belege und die Führung des Kassakontos weist die Buchhaltung des Beschwerdeführers somit zweifellos schwere formelle Mängel auf.

bb) Der (im Übrigen nicht nachgewiesene) Einwand des Beschwerdeführers, seine Geschäftsbücher seien von anderen Stellen und Behörden, namentlich den Steuerbehörden des Kantons, akzeptiert worden, verfängt nicht, da die Praxis der kantonalen Behörden bzw. die Veranlagung zu den direkten Steuern für die ESTV und insbesondere den Bereich der Mehrwertsteuer offensichtlich nicht massgeblich sein können (vgl. Urteile des Bundesgerichts vom 4. September

2002 i.S. W. [2A.222/2002], E. 3.4; vom 12. November 1998, veröffentlicht in ASA 68 S. 660, E. 3e; Entscheid der SRK vom 8. Oktober 2003, veröffentlicht in VPB 68.53, E. 6a mit weiteren Hinweisen).

cc) Zusammengefasst ist der Buchhaltung des Beschwerdeführers aufgrund der Verstösse gegen die formellen Buchhaltungsvorschriften die Beweiskraft abzuspochen. Die Verwaltung war unter diesen Umständen dazu berechtigt und verpflichtet, dessen Geschäftsbücher abzulehnen und die Umsätze auf dem Wege einer Ermessenstaxation zu ermitteln.

b) Sind die Voraussetzungen einer Steuerschätzung erfüllt, hat der Mehrwertsteuerpflichtige die Unrichtigkeit der Schätzung nachzuweisen. 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 ESTV hat bei ihrer Schätzung aufgrund der verbuchten Warenaufwände des Beschwerdeführers (abzüglich Kosten für die Verpflegung des Personals und die Naturalbezüge) die Umsätze kalkuliert, indem sie unterstellte, dass diese Warenaufwände 38% der Umsätze ausmachten, die Bruttogewinnmarge 62% mithin betrage. Die ESTV erläuterte, ihre Erfahrungszahlen der Branche bezüglich des Materialaufwandes lägen bei 30% - 35% und somit unter dem für den Beschwerdeführer angewendeten Wert, dies aufgrund der Berücksichtigung der angebotenen Leistungen und des Standortes des Restaurants. Die daraus resultierenden Umsätze seien den verbuchten Umsätzen (bereinigt um Kosten für die Verpflegung von Personal und Familie) gegenübergestellt und die Differenzen als Fehlbeträge nachbesteuert worden.

aa) Der Beschwerdeführer wehrt sich (bereits in der Einsprache, worauf er in der Beschwerde Bezug nimmt, vgl. Vorakten Nr. 3) gegen die erfolgte Schätzung, indem er mittels verschiedener Beispiele aus der Speisekarte seines Restaurants aufzuzeigen versucht, dass die Materialkosten im Verhältnis zum Umsatz höher waren als von der ESTV angenommen, nämlich zwischen 40,7% und 47,59%. Die Mehrheit dieser Beispiele sind, wie die ESTV im Einspracheentscheid zutreffend bemerkte, nicht überprüfbar, da die der Berechnung zugrunde zu legende Fleischmenge nicht bekannt ist; sie ist weder aus der Speisekarte, noch aus den Kalkulationen des Beschwerdeführers ersichtlich. Weiter hält die ESTV dessen Berechnungen (soweit sie aufgrund des soeben Gesagten überhaupt überprüfbar sind) entgegen, dass die Beilagekosten (vgl. detailliert kalkuliertes Menu „Schweinsfilet vom Grill“ in der Einsprache) zu hoch angesetzt worden seien. Dabei stützte sich die ESTV auf die Sortimentsliste der C. AG betreffend die Bezüge des Restaurants des Jahres 2000 (vgl. Beilagen der Einsprache, Vorakten Nr. 6). Was der Beschwerdeführer dem in der Beschwerde entgegen hält, nämlich dass die Pommes-Frites und das Tiefkühl-Gemüse nicht von der C. AG bezogen, sowie dass nicht nur Kräuterbutter, sondern insgesamt drei Saucen zu den Grilladen serviert worden seien, wird von ihm in keiner Weise untermauert, weder mit präzisen Angaben betreffend Lieferanten oder Preisen noch mit entsprechenden Belegen wie Preislisten, Lieferungsbezügen usw. Die Behauptung, es seien drei Saucen serviert worden, widerspricht zudem der vom Beschwerdeführer selbst vorgenommenen Kalku-

lation des Menus „Schweinsfilet“ in der Einsprache, wo auch er nur Kräuterbutter einberechnet hat. In Bezug auf das Menu „Schweinsfilet“ ist ebenfalls nicht belegt, dass tatsächlich Portionen von 250g Schweinsfilet serviert worden sind, wie vom Beschwerdeführer in seiner Kostenberechnung (in welcher er einen Materialaufwand von 47,6% errechnet hat) angegeben. Es erübrigt sich vorliegend eine Prüfung der Frage, welche Portionen branchenüblich sind (die ESTV bezeichnet 180g als üblich). Es ist nämlich in grundsätzlicher Weise daran zu erinnern, dass die ESTV im Rahmen einer Ermessensveranlagung nicht den genau erzielten Umsatz nachweisen muss. Da die Geschäftsbücher des Steuerpflichtigen wie ausgeführt schwerwiegende Mängel aufgewiesen haben (oben E. 3a), lässt sich der Umsatz gerade nicht mehr exakt feststellen und die ESTV musste diesen schätzen. Es wäre nun Sache des Beschwerdeführers, zu beweisen, dass sein Umsatz kleiner war als von der ESTV angenommen. Insgesamt vermögen aber dessen vage Ausführungen, bei denen es sich um reine Behauptungen ohne Abstützung auf Belege handelt, die Richtigkeit der von der ESTV vorgenommenen Schätzung nicht annähernd in Zweifel zu ziehen.

bb) Selbst wenn die Kalkulationen des Beschwerdeführers (in der Einsprache) als richtig angesehen werden müssten, wäre anzufügen, dass sich die von ihm errechneten Warenkosten in sechs von sieben Beispielen zwischen 40,7% und 43,09% bewegten (nur beim Schweinsfilet wurde ein Wert von 47,59% errechnet). Für Menus, bei welchen auf der Speisekarte das Gewicht des Fleisches angegeben ist (Entrecôte vom Rind, Rindsfilet) und bei welchen die Kalkulation somit einigermaßen überprüfbar ist, hat der Beschwerdeführer Warenaufwände von 40,7% und 41,7% errechnet. Die Abweichungen dieser Zahlen vom geschätzten Wert der ESTV von 38% sind jedoch nicht so erheblich, dass die Schätzung der ESTV von vorneherein angezweifelt werden müsste. Zu berücksichtigen ist diesbezüglich zudem die Tatsache, dass der Beschwerdeführer in seinen Berechnungen keine Getränke miteinbezogen hat, welche nach glaubwürdiger Angabe der ESTV (in der Regel) weit höhere Bruttogewinnmargen aufweisen als die Leistungen aus der Küche und sich unter Miteinbezug der Getränke der vom Beschwerdeführer errechnete durchschnittliche Warenaufwand weiter reduzieren würde. Eine weitere Unbekannte ist zudem die Einzelkalkulation im Bereich Partyservice, wozu der Beschwerdeführer keine Angaben gemacht hat. Unter diesen Gesichtspunkten und in Anbetracht der Tatsache, dass es sich bei dem von der ESTV angewendeten Wert von 38% um eine Schätzung handelt, welche per se nicht exakt sein kann und die Verwaltung den genauen Umsatz auch nicht nachzuweisen hat (vgl. oben E. 3b/aa), erweist sich die Annahme der ESTV, dass die Materialaufwände im Betrieb des Beschwerdeführers 38% des Umsatzes betragen, als durchaus nachvollziehbar.

cc) Auf weitere Einwände allgemeiner Art des Beschwerdeführers, welche sich nicht auf die konkrete Schätzung beziehen, ist vorliegend nicht weiter einzugehen. Betreffend die strittige Anzahl des eingesetzten Personals bleibt anzumerken, dass die ESTV bei der Schätzung des Umsatzes gerade nicht auf die Lohnkosten, sondern auf den Materialaufwand abgestellt hat. Zudem wird vom Beschwerdeführer nicht erläutert und es ist auch nicht ersichtlich, weshalb es ihm unmöglich gewesen sein sollte, zusammen mit je nach Saison bis zu drei weiteren Personen, den von der ESTV angenommen Umsatz (welcher 12% über dem deklarierten Umsatz lag) zu erwirtschaften.

dd) Weiter hat die ESTV bei ihrer Schätzung die individuellen Verhältnisse im Betrieb des Beschwerdeführers bezüglich des Standortes und der angebotenen Speisen berücksichtigt, indem sie den prozentualen Warenaufwand in casu (38%) höher angesetzt hat als bei ihren Erfahrungswerten von 30% bis 35%. Weitere Besonderheiten des Einzelfalls, welche eine tiefere Bruttogewinnmarge rechtfertigen würden, hat der Beschwerdeführer überdies nicht vorgebracht. Die ESTV hat (vgl. namentlich E. 3b/bb) die Ermessensveranlagung einleuchtend dargelegt. Der Beschwerdeführer hingegen hat sich nach dem Gesagten (E. 3b/aa) in seiner Beschwerde (bzw. Einsprache) zwar anhand von einzelnen Beispielen mit der Schätzung der ESTV auseinandergesetzt, jedoch konnten die von ihm angeführten Beispiele und Erklärungen einen höheren als von der ESTV angenommenen Materialaufwand gerade nicht belegen; ihm ist der erforderliche Nachweis der Unrichtigkeit der Schätzung der ESTV nicht gelungen. Die von der ESTV vorgenommene Schätzung erweist sich als nachvollziehbar und angemessen.

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. 2'000.-- (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, B, vom 19. Juli bzw. 20. August 2004 wird abgewiesen und der Einspracheentscheid der Eidgenössischen Steuerverwaltung vom 24. Juni 2004 bestätigt.
- 2.- Die Verfahrenskosten für das Beschwerdeverfahren vor der Eidgenössischen Steuerrekurskommission im Betrage von Fr. 2'000.-- (Spruch- und Schreibgebühren) werden dem Beschwerdeführer auferlegt und mit dem geleisteten Kostenvorschuss von Fr. 2'000.-- verrechnet.

- 3.- Dieser Entscheid wird dem Beschwerdeführer 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