



Abteilung I
A-1337/2007
{T 0/2}

Urteil vom 21. September 2009

Besetzung

Richter Michael Beusch (Vorsitz), Richter Pascal Mollard,
Richter Markus Metz,
Gerichtsschreiberin Nadine Mayhall.

Parteien

X._____,
vertreten durch ... ,
Beschwerdeführer,

gegen

Eidgenössische Steuerverwaltung ESTV,
Hauptabteilung Mehrwertsteuer, Schwarztorstrasse 50,
3003 Bern,
Vorinstanz.

Gegenstand

MWST (2. Semester 1998 bis 2. Semester 2000;
Umsatzschätzung).

Sachverhalt:**A.**

X._____ betrieb an der ..., ..., ein Geschäft für Nagelkosmetik und einen Handel mit kosmetischen Produkten. Im Zusammenhang mit dieser Tätigkeit war er seit dem ... im Register der Mehrwertsteuerpflichtigen eingetragen. Aufgrund am ... bzw. ... erteilter Bewilligung rechnete er nach vereinnahmten Entgelten und nach Saldosteuersätzen ab.

B.

B.a Am 22. Mai 2002 reiste X._____ von ..., ..., kommend beim Zollinspektorat Zürich-Flughafen in die Schweiz ein. Wegen Verdachts auf illegale Einfuhr von Arzneimitteln und Medizinprodukten sowie Handel damit wurde er dort von der Eidgenössischen Zollverwaltung (EZV) als Beschuldigter einvernommen.

Dem durch die EZV am 22. Mai 2002 erstellten Einvernahme-Protokoll lässt sich entnehmen, dass die EZV während des Auslandsaufenthalts von X._____ auf Grund eines Durchsuchungsbefehls eine Hausdurchsuchung in dessen Geschäft an der ..., ..., sowie an dessen damaligem Wohnsitz an der ..., ..., durchgeführt hatte, wobei verschiedene Arzneimittel und Unterlagen über den Handel mit diesen Produkten aufgefunden worden waren. Zu Beginn der Einvernahme erklärte sich X._____ bereit, im Rahmen des Möglichen dazu Auskunft zu erteilen. Er gab zu Protokoll, sich vom Handel zu distanzieren und auch nichts eingeführt zu haben; die Anschuldigung der illegalen Einfuhr wurde bestritten. Er habe keine Produkte in die Schweiz eingeführt, weder Anabolika noch andere Produkte.

Auf den Vorhalt, in seinem Bastelraum sei eine Kartonschachtel mit Arzneimitteln gefunden worden, und die Frage, um was für Produkte es sich dabei handle, gab X._____ zu Protokoll:

"Ich habe mich vor Jahren interessiert, um solche Produkte zu kaufen. Ich kaufte damals auch eine Kur für mich. Es sind Tabletten und ich glaube es sind noch Ampullen. Ich wusste gar nicht, dass ich diese noch hatte. Ich kaufte diese an einer Meisterschaft. Ich hatte damals im ... ein wenig trainiert. Es ist mir schon bekannt."

Als Erklärung, wie die Arzneimittel in seinen Bastelraum gelangt seien, gab X._____ an, dass er die Schachtel in den Bastelraum gebracht habe. Zum Bastelraum machte er folgende Angaben:

"Vor 2 – 3 Jahren hatte ich im Bastelraum mein Büro eingerichtet. Ich habe dann das Büro vor einem Jahr an die ... gezügelt. Alles, was Sie im Bastelraum gefunden haben, kommt von dieser Zeit. Ich gebe zu, dass ich in dieser Zeit, vor ca. 2 oder 3 Jahren, an Meisterschaften Arzneimittel/ Anabolika gekauft habe und diese an weitere Personen, die ebenfalls an Meisterschaften anwesend waren, weiterverkauft habe. Es war eine kurze Zeitdauer. Ich weiss es nicht mehr, 1 oder 2 Monate, ich würde formulieren einige Monate. Für mich war das nicht wichtig. Ich habe dem keine Bedeutung zugemessen."

Nach den Verkäufern und den Abnehmern der Produkte gefragt, gab er folgende Auskunft:

"Die Produkte kaufte ich immer an Meisterschaften von Personen. Ich kenne diese Personen nicht, man bestellt über Natelnummern, ich kenne die Namen nicht. Ich verkaufte die Waren an verschiedene Personen, aus der ganzen Schweiz, z.B. einen A._____, einen B._____ usw. Ich war an den Meisterschaften, man redete, sie können selber an eine Meisterschaft gehen, es gibt diesen Markt. Ich hatte mit der Zeit einen Stock an Lager. Natürlich habe ich etwas damit verdient. Dies ist ja sicher aus den Listen aus den Abfalleimern bekannt. Ich weiss, es ist Jahre her, pro Ampulle ist Fr. Es kann aber auch 60 – 80 % Gewinn sein. (...)"

B.b Die Einvernahme von X._____ wurde am 23. Mai 2002 fortgesetzt. Auf die Frage, ob er zu der Befragung vom 22. Mai 2002 etwas zu berichtigen oder zu ergänzen habe, gab er zu Protokoll:

"(...) Zudem möchte ich berichtigen, dass es sich beim Umsatz, den ich mit den Arzneimitteln erzielt habe, nicht nur um ca. Fr. ... handelt sondern um Fr. ..., d.h. ich habe sicher mehr als 2 – 3 Mal Ware gekauft an Veranstaltungen als Hinterhofgeschäft. Ich habe dabei immer Cash bezahlt. Die Geschäfte laufen genau gleich ab, wie wenn sie irgendwo "Gras" kaufen. So hat sich bei mir ein gewisses Lager angesammelt. Diese Produkte habe ich dann in gleicher Weise wieder verkauft.

Ich habe meinen Bruder C._____ an die Veranstaltungen begleitet und ihm beim Filmen geholfen. Dabei bin ich mit verschiedenen Leuten in Kontakt gekommen. Ich sah dabei, dass ein gewisser Markt vorhanden war. Ich habe dies nicht uneigennützig gemacht. Ich sah, dass ich hier Geld verdienen konnte. Soweit ich mich erinnern kann, habe ich immer bei 2 – 3 Personen Waren eingekauft. (...) Es handelte sich immer um Bodybuilder. (...) Die Bodybuilder finanzieren sich damit den Eigenkonsum. Ich bin weder schriftlich dokumentiert noch habe ich Natelnummer. Ich habe das Zeug gekauft, wieder verkauft und den Gewinn habe ich in den Hosensack genommen. (...) Die von mir gekaufte Ware habe ich an Lager genommen. Mit der Zeit ergab sich eine Kundschaft. Diese riefen an oder bestellten per SMS, ob ich das Produkt habe. Wenn ja lieferte ich gegen cash. Dann kam die Sache mit den Natel dazu. Daraufhin habe ich aufgeräumt und die Unterlagen fortgeschmissen. Das sind eben noch die Unterlagen, die sie heute noch haben bzw. gefunden haben. (...)"

Hinsichtlich der Zeitspanne, während welcher er mit Anabolika gehandelt hatte, machte X._____ folgende Angaben:

"Es kann ein halbes Jahr sein, es kann aber auch 3 – 4 Monate sein. Es kann gewesen sein in den Jahren 1999 – 2001. Nein so lange habe ich das nicht betrieben. Als die Natelgeschichte passierte, ab diesem Datum habe ich aufgehört. Ich weiss es nicht mehr genau, da ich dieser Sache keine Bedeutung zugemessen habe."

Auf eine weitere Nachfrage nach dem Bezug der Produkte antwortete er, dass er die Produkte – wie bereits ausgesagt – an Meisterschaften bei Händlern gekauft und diese anschliessend in sein Lager gebracht habe; das Lager habe sich im Bastelraum befunden. An die Einkaufspreise könne er sich nicht mehr erinnern. Den Gewinn gab er mit ca. 50 – 60 % an. Angesprochen auf die Quelle der Einkaufspreise gab X._____ zur Auskunft:

"Ich kann es heute nicht mehr nachsehen. Ich habe Ihnen doch erklärt, dass ich alles fortgeworfen habe. Sie haben sicher Listen gefunden. Dort stehen die Einkaufspreise sicher drauf."

Hinsichtlich der Frage, ob er bereit sei, weitere Abnehmer bekannt zu geben, antwortete er:

"Ich kann Ihnen nur die von mir vorher genannten Namen sagen, ansonsten müssen wir uns auf die Listen stützen."

Zu einzelnen, im Bastelraum aufgefundenen Auflistungen mit Arzneimitteln – auf welchen die Namen D._____, E._____, F._____, G._____ und H._____ aufgeführt sind – erläuterte X._____ jeweils die den einzelnen Listen zugrunde liegenden Verkäufe mit den namentlich genannten Abnehmern. Betreffend Aufzeichnung des Geschäftsgangs und der entsprechenden Kontrollführung führte er aus:

"Ich hatte alles ab einer Diskette ausgedruckt. Die Listen habe ich ab dem Internet heruntergeladen. Die Listen haben Sie im Papierkorb gefunden und die Diskette habe ich gelöscht oder überspielt. Es hat mich auch gar nicht mehr interessiert. Seit, im Zeitraum Frühjahr 2001, Sommer 2001 habe ich aufgehört mit dem Handel von Arzneimitteln und Anabolika. Ich denke, dass das so richtig ist. Ich wollte auch gar nicht."

B.c Anlässlich einer weiteren Einvernahme am 27. Mai 2002 wurde X._____ eingangs gefragt, ob er zu den beiden vorgängigen Einvernahmen vom 22. Mai 2002 und vom 23. Mai 2002 etwas zu ergänzen oder zu berichtigen habe. X._____ antwortete darauf, dass er daran festhalte, Handel betrieben zu haben, sich jedoch weiterhin klar davon distanzieren, irgendwelche Arzneimittel oder Anabolika in die Schweiz eingeführt, übernommen oder bestellt zu haben. Auf die Aufforderung hin, die Periode, in welcher er mit Arzneimitteln gehandelt habe, sowie

die umgesetzte Menge bekannt zu geben, gab X._____ zu Protokoll:

"Ich kann mich nicht genau dazu äussern. Ich habe ca. während 2 Jahren den Handel mit Arzneimitteln und Anabolika vorgenommen. Es ist auch sporadisch passiert. Einmal da, einmal dort. Ich kann den Zeitraum nicht mehr einrahmen. Über die Menge kann ich nur sagen, dass es sich um die handelt, die ihr habt, die belegt werden kann."

Die Erläuterungen zur Datei "Spain.doc" mit dem Titel "Anabolika Spanien Preis in Pts.", welche die Behörden dem Computer von X._____ entnommen hatte, lauteten wie folgt:

"Dabei handelt es sich um Produkte, welche man in Spanien kauft. Ich habe diese Daten irgendwann in den PC eingegeben, rein informativ. Ich interessiere mich für diese Sachen. Ich informierte mich, was auf dem Markt erhältlich ist, für welchen Betrag die Produkte gehandelt wurden. Ich sagte Ihnen schon aus, dass sich viele Sportler in Spanien in den Apotheken mit diesen Produkten eindecken. Es handelt sich hier um eine reine Informationsliste."

Die Frage nach dem Ort des Erwerbs des aufgefundenen Produkts "Ionamine" beantwortete X._____ mit dem Graumarkt anlässlich von Meisterschaften; das Produkt sei ihm nicht vom Arzt verschrieben worden. Nachdem er durch die Behörden darauf hingewiesen worden war, dass es sich bei dem besagten Produkt um ein Betäubungsmittel handle, dessen Besitz ohne ärztliche Verschreibung strafbar sein, telefonierte X._____ mit seinem Rechtsanwalt und erklärte, ohne dessen Beisein jede weitere Antwort zu verweigern.

B.d Bei der Einvernahme vom 4. Juni 2002 wurden X._____ mehrere Dateien vorgelegt, welche in seinem Computer aufgefunden bzw. wiederhergestellt worden waren. Zum beschlagnahmten Computer – Modell PSION – sagte X._____ aus, dass es sich dabei um seinen persönlichen Computer handle. Niemand anderer habe seines Wissens den PSION benutzt. Auf die Frage, wer die vorgelegten Listen erstellt habe, antwortete X._____, dass er dies nicht wisse. Die Computer hätten im Büro gestanden und jeder Angestellte habe darauf Zugriff gehabt. Konfrontiert mit seiner früheren Aussage, wonach er Personen mit den Namen F._____, E._____ und I._____ Anabolika geliefert habe und der Tatsache, dass die aufgefundenen Dokumente durchwegs mit Namen wie F._____, E._____ und I._____ betitelt seien, erklärte X._____:

"Ich habe nicht allen geliefert, ich unterschreibe hin wie her nichts mehr. Ich habe die Listen zum Plausch erstellt."

Die Einvernahme von X._____ wurde auf seinen Wunsch hin beendet. Gemäss Einvernahme-Protokoll vom 4. Juni 2002 stellte er fest, dass die ihm vorgelegten Unterlagen zu erdrückende Beweiskraft hätten und sagte aus, er wolle nicht zu jedem Beleg eine Geschichte erzählen. Er beabsichtige, die Angelegenheit zu bereinigen und sich zuerst mit seinem Rechtsanwalt zu besprechen, damit er sich nicht alles vergebe. Er habe auch Angst, dass die bedingte Strafe aus der "Nategeschichte" in eine unbedingte umgewandelt werde.

B.e Am 21. Juni 2002 erschien X._____ in Begleitung seines Rechtsanwalts auf schriftliche Vorladung hin bei der Sektion Untersuchung Zürich der Zollkreisdirektion Schaffhausen und wurde zum vorgenannten Grund als Beschuldigter einvernommen. Der Rechtsvertreter gab zu Protokoll, seinen Mandanten angewiesen zu haben, von seinem Aussageverweigerungsrecht Gebrauch zu machen; sein Mandant werde also nichts mehr aussagen. Des Weiteren kenne er die Protokollnotizen zu den Reaktionen seines Mandanten zu den bisherigen Befragungen, werte sie jedoch anders als die Beamten des Zolluntersuchungsdienstes.

X._____ sagte aus, er teile die Meinung seines Rechtsvertreters. Der Rechtsvertreter erklärte auf Nachfrage hin, weder Ergänzungen, Anfügungen noch Berichtigungen zu dieser Einvernahme und auch keine Fragen an seinen Mandanten zu haben.

C.

C.a Aufgrund einer Meldung durch die EZV unterzog ein Inspektor der Eidgenössischen Steuerverwaltung (ESTV) die Geschäftsbücher von X._____ betreffend die Jahre 2000 – 2004 am 31. Mai 2005 sowie am 11. Juli 2005 und am 12. Juli 2005 einer vertieften Kontrolle. Mit Ergänzungsabrechnung (EA) Nr. ... vom 14. Juli 2005 machte die ESTV für die Steuerperioden 2. Semester 1998 bis 2. Semester 2000 eine Steuernachforderung in der Höhe von Fr. ... zuzüglich Verzugszins von 5 % ab dem 29. Februar 2000 geltend.

Den Aufrechnungen lag der nicht in der Buchhaltung berücksichtigte Handel mit Anabolika und ähnlichen Präparaten zugrunde. Aufgrund der fehlenden Aufzeichnungen sprach die ESTV der Buchhaltung die Beweiskraft ab und nahm eine Ermessenseinschätzung für die Umsätze mit Muskelaufbaupräparaten in den Jahren 1998 bis 2000 vor. Die Schätzung stützt sich auf zwei Dateien, welche die EZV im Rahmen der erwähnten Hausdurchsuchung (oben, B.a) im Computer von

X._____ sichergestellt hatte. Das erste Dokument trägt den Namen "Astock 5.9.98" und weist Waren mit einem Wert von Fr. ... (Ankaufspreis) aus. Das zweite Dokument stammt vom September 2000 und bezieht sich auf Waren mit einem Wert von Fr. ... (Ankaufspreis). Diese beiden Werte setzte die ESTV im Rahmen ihrer Schätzung als Lagerbestand per September 1998 bzw. September 2000 ein, rechnete einen geschätzten Gewinnzuschlag in der Höhe von 100 % sowie Mehrwertsteuern in Höhe von 6.5 % bzw. 7.5 % hinzu und legte die nachgeforderte Steuer in Anwendung des Saldosteuersatzes von 5.2 % für das Jahr 1998 auf Fr. ... und für das Jahr 2000 – in Anwendung des Saldosteuersatzes von 5.9 % – auf Fr. ... fest.

C.b Mit Entscheid vom 25. Juli 2005 bestätigte die ESTV die besagte Nachsteuerforderung. Wegen eines Kanzleifehlers im Dispositiv wurde dieser Entscheid am 2. August 2005 aufgehoben und die Steuernachforderung in unveränderter Höhe nochmals neu bestätigt. Gegen diesen Entscheid erhob X._____ Einsprache, welche mit Entscheid vom 16. Januar 2007 abgewiesen wurde.

C.c Mit Beschwerde vom 19. Februar 2007 gelangte X._____ (Beschwerdeführer) an das Bundesverwaltungsgericht und beantragte, der angefochtene Einspracheentscheid sei unter Kosten- und Entschädigungsfolge aufzuheben und es sei von der Erhebung von Steuernachforderungen aus einem Handel mit Muskelaufbaupräparaten in den Jahren 1998 bis 2000 abzusehen. Eventualiter stellt er den Antrag, das vorliegende Beschwerdeverfahren sei einstweilen zu sistieren und das Ergebnis des Strafverfahrens sei abzuwarten.

In ihrer Vernehmlassung schloss die Vorinstanz auf eine Abweisung der Beschwerde unter Kostenfolge. Als Beilagen wurden insbesondere Kopien der Protokolle der Einvernahmen des Beschwerdeführers durch die EZV vom 22. Mai 2002, vom 23. Mai 2002, vom 27. Februar (recte: Mai) 2002, vom 4. Juni 2002 und vom 21. Juni 2002 eingereicht. Mit Instruktionsmassnahme forderte das Bundesverwaltungsgericht die Vorinstanz auf, ihr die Originale der Einvernahmeprotokolle vom 22. Mai 2002, vom 23. Mai 2002, vom 27. Februar (recte: Mai) 2002 und vom 4. Juni 2002 einzureichen. Die Vorinstanz kam dieser Aufforderung mit Eingabe vom 3. September 2009 nach.

Auf die Begründung der Beschwerde wird – soweit entscheidungswesentlich – im Rahmen der Erwägungen eingegangen.

Das Bundesverwaltungsgericht zieht in Erwägung:

1.

1.1 Gemäss Art. 31 des Bundesgesetzes vom 17. Juni 2005 über das Bundesverwaltungsgericht (VGG, SR 173.32) beurteilt das Bundesverwaltungsgericht Beschwerden gegen Verfügungen nach Art. 5 des Bundesgesetzes vom 20. Dezember 1968 über das Verwaltungsverfahren (VwVG, SR 172.021); als anfechtbare Verfügungen gelten auch Einspracheentscheide der Departemente und der ihnen unterstellten oder administrativ zugeordneten Dienststellen der Bundesverwaltung (Art. 5 Abs. 2 VwVG i.V.m. Art. 33 Bst. d VGG). Das Verfahren vor Bundesverwaltungsgericht richtet sich nach dem VwVG, soweit das VGG nichts anderes bestimmt (Art. 2 Abs. 4 VwVG; Art. 37 VGG).

1.2 Mit Beschwerde an das Bundesverwaltungsgericht kann die Verletzung von Bundesrecht – einschliesslich Überschreitung oder Missbrauch des Ermessens (Art. 49 Bst. a VwVG) – die unrichtige bzw. unvollständige Feststellung des rechtserheblichen Sachverhalts (Art. 49 Bst. b VwVG) wie auch die Unangemessenheit der vorinstanzlichen Verfügung (Art. 49 Bst. c VwVG) gerügt werden.

1.2.1 Das Bundesverwaltungsgericht kann den angefochtenen Entscheid grundsätzlich in vollem Umfang überprüfen. Im Beschwerdeverfahren gilt der Grundsatz der Rechtsanwendung von Amtes wegen. Das Bundesverwaltungsgericht ist demzufolge verpflichtet, auf den – unter Mitwirkung der Verfahrensbeteiligten – festgestellten Sachverhalt die richtige Rechtsnorm, d.h. jenen Rechtssatz anzuwenden, den es als den zutreffenden erachtet, und ihm jene Auslegung zu geben, von der es überzeugt ist (ANDRÉ MOSER/MICHAEL BEUSCH/LORENZ KNEUBÜHLER, *Prozessieren vor dem Bundesverwaltungsgericht*, Basel 2008, N. 1.54, unter Verweis auf BGE 119 V 347 E. 1a). Aus der Rechtsanwendung von Amtes wegen folgt, dass das Bundesverwaltungsgericht als Beschwerdeinstanz nicht an die rechtliche Begründung der Begehren gebunden ist (Art. 62 Abs. 4 VwVG) und eine Beschwerde auch aus anderen als den geltend gemachten Gründen (teilweise) gutheissen oder den angefochtenen Entscheid im Ergebnis mit einer von der Vorinstanz abweichenden Begründung bestätigen kann (vgl. BVGE 2007/41 E. 2 mit Hinweisen).

1.2.2 Im Rechtsmittelverfahren kommt jedoch – wenn auch in sehr abgeschwächter Form (MOSER/BEUSCH/KNEUBÜHLER, a.a.O., N. 1.55) – das Rügeprinzip mit Begründungserfordernis in dem Sinn zu tragen, dass

der Beschwerdeführer die seine Rügen stützenden Tatsachen darzulegen und allfällige Beweismittel einzureichen hat (Art. 52 Abs. 1 VwVG; PATRICK L. KRAUSKOPF/KATRIN EMMENEGGER, in Bernhard Waldmann/Philippe Weissenberger [Hrsg.], Praxiskommentar zum Bundesgesetz über das Verwaltungsverfahren, Zürich/Basel/Genf 2009, N. 59 ad Art. 12; FRANK SEETHALER/FABIA BOCHSLER, in Bernhard Waldmann/Philippe Weissenberger [Hrsg.], Praxiskommentar zum Bundesgesetz über das Verwaltungsverfahren, Zürich/Basel/Genf 2009, N. 67 ad Art. 52; CHRISTOPH AUER, in Christoph Auer/Markus Müller/Benjamin Schindler [Hrsg.], Kommentar zum Bundesgesetz über das Verwaltungsverfahren (VwVG), Zürich/St. Gallen 2008, N. 9 und 12 ad Art. 12).

Hingegen ist es grundsätzlich nicht Sache der Rechtsmittelbehörden, den für den Entscheid erheblichen Sachverhalt von Grund auf zu ermitteln und über die tatsächlichen Vorbringen der Parteien hinaus den Sachverhalt vollkommen neu zu erforschen (BVGE 2007/27 E. 3.3; ALFRED KÖLZ/ISABELLE HÄNER, Verwaltungsverfahren und Verwaltungsrechtspflege des Bundes, 2. Aufl., Zürich 1998, N. 676; MOSER/BEUSCH/KNEUBÜHLER, a.a.O., N. 1.52). Vielmehr geht es in diesem Verfahren darum, den von den Vorinstanzen ermittelten Sachverhalt zu überprüfen und allenfalls zu berichtigen oder zu ergänzen.

2.

2.1 Am 1. Januar 2001 ist das Mehrwertsteuergesetz vom 2. September 1999 (MWSTG, SR 641.20) sowie die dazugehörige Verordnung (Verordnung vom 29. März 2000 zum Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer [MWSTGV, SR 641.201]) in Kraft getreten. Der zu beurteilende Sachverhalt bezieht sich indessen auf die Steuerperioden 2. Semester 1998 bis 2. Semester 2000. Auf die vorliegende Beschwerde ist damit grundsätzlich noch die Verordnung vom 22. Juni 1994 über die Mehrwertsteuer (MWSTV, AS 1994 1464) anwendbar (Art. 93 und 94 MWSTG).

2.2

2.2.1 Gemäss Art. 41ter Abs. 1 Bst. a der Bundesverfassung der Schweizerischen Eidgenossenschaft vom 29. Mai 1874 (aBV) (vgl. Art. 130 Abs. 1 der Bundesverfassung der Schweizerischen Eidgenossenschaft vom 18. April 1999 [BV, SR 101]) kann der Bund eine Umsatzsteuer (Mehrwertsteuer) erheben. Diese ist in Form einer Umsatzsteuer mit Vorsteuerabzug auf den Lieferungen von Gegenständen, auf Dienstleistungen sowie auf Einfuhren zu erheben (Art. 41ter Abs. 3

aBV bzw. Art. 130 Abs. 1 BV). Die Steuerbarkeit bedingt gemäss Art. 4 MWSTV, dass Lieferungen und Dienstleistungen gegen Entgelt erbracht werden, mithin auf einem Leistungsaustausch beruhen (vgl. zum Begriff BGE 126 II 443 E. 6).

2.2.2 Die Mehrwertsteuer stellt auf wirtschaftliche Vorgänge ab und besteuert den wirtschaftlichen Konsum. Bestand und Umfang einer der Mehrwertsteuer unterstehenden Leistung wird aufgrund der wirtschaftlichen Betrachtungsweise bestimmt. Die mehrwertsteuerliche Qualifikation von Vorgängen hat nicht in erster Linie aus einer zivil-, sprich vertragsrechtlichen Sicht, sondern nach wirtschaftlichen, tatsächlichen Kriterien zu erfolgen (Urteil des Bundesgerichts 2A.304/2003 vom 14. November 2003 E. 3.6.1 mit Hinweisen; Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-1612/2006 und A-1613/2006 vom 9. Juli 2009 E. 2.3; PATRICK IMGRÜTH, in mwst.com, Kommentar zum Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer, Basel 2000, N. 1 zu Art. 6). Der wirtschaftlichen Betrachtungsweise kommt im Bereich der Mehrwertsteuer nicht nur bei der rechtlichen Qualifikation von Sachverhalten, sondern auch bei der Auslegung von zivilrechtlichen und von steuerrechtlichen Begriffen Bedeutung zu (Urteil des Bundesgerichts vom 8. Januar 2003, veröffentlicht in Archiv für Schweizerisches Abgaberecht [ASA] 73 S. 565 ff. E. 3.2; BVGE 2007/23 E. 2.3.2).

2.2.3 Für das schweizerische Mehrwertsteuerrecht erfordert das Vorliegen eines Leistungsaustauschs gemäss Rechtsprechung des Bundesgerichts nicht, dass diesem ein Rechtsverhältnis zugrunde liegt. Es genügt vielmehr, dass Leistung und Gegenleistung innerlich derart verknüpft sind, dass die Leistung eine Gegenleistung auslöst (BGE 132 II 353 E. 4.1, 126 II 443 E. 6a; BVGE 2007/23 E. 4.1). Ein Leistungsaustausch kann insbesondere ohne Vertrag gegeben sein. Darüber hinaus ist auch bei Vorliegen eines Vertrags unerheblich, ob dieser rechtswidrig, unüblich, anfechtbar oder nichtig ist (vgl. BGE 126 II 249 E. 4a; BVGE 2007/23 E. 4.1).

Die Feststellung des Bundesgerichts, dass ein Leistungsaustausch nicht auf einem gültigen Rechtsverhältnis basieren muss, sondern die wirtschaftliche Verknüpfung genügt, gründet auf der wirtschaftlichen Betrachtungsweise (oben, E. 2.2.2). Da mehrwertsteuerlich der wirtschaftliche Gehalt eines Geschäftes massgeblich ist, kommt es für die Steuerbarkeit einer Leistung nicht darauf an, ob eine Aktivität erlaubt oder unerlaubt bzw. strafbar ist. Folglich wird die Mehrwertsteuer

grundsätzlich etwa auch auf Umsätzen mit Betäubungsmitteln erhoben (Urteil des Bundesgerichts 2C_17/2008 vom 16. Mai 2008 E. 6.8; BVGE 2007/23 E. 6.1).

3.

3.1 Die individuell-konkrete Steuerschuld eines Steuersubjekts wird im Steuerveranlagungsverfahren festgesetzt. Als ein Verfahren, welches die Steuererhebung zum Gegenstand hat, ist das Veranlagungsverfahren als nichtstreitiges Verwaltungsverfahren zu qualifizieren (MARTIN ZWEIFEL/HUGO CASANOVA, Schweizerisches Steuerverfahrensrecht, Direkte Steuern, Zürich/Basel/Genf 2008, S. 3 f.; für die Mehrwertsteuer PASCAL MOLLARD, TVA et taxation par estimation, veröffentlicht in ASA 69 S. 511 ff., 519; ALOIS CAMENZIND/NIKLAUS HONAUER/KLAUS A. VALLENDER, Handbuch zum Mehrwertsteuergesetz [MWSTG], Bern 2003, 2. Aufl., N. 132 f.). Die im Strafrecht zur Anwendung gelangende Unschuldsvermutung ist auf Verfahren, welche lediglich auf die Festsetzung von öffentlich-rechtlichen Abgaben gerichtet sind, nicht anwendbar. Dasselbe gilt für die besonderen Verfahrensvorschriften gemäss Art. 6 der Konvention vom 4. November 1950 zum Schutze der Menschenrechte und Grundfreiheiten (EMRK, SR 0.101). Gegenstand von Entscheiden über Bestand, Höhe und Fälligkeit von Steuerforderungen bilden grundsätzlich öffentlich-rechtliche Verpflichtungen und nicht zivilrechtliche Ansprüche und Verpflichtungen (Urteile des Bundesgerichts 2A.701/2006 vom 3. Mai 2007 E. 5.2, 2P.7/2004 vom 8. Juni 2004 E. 1.3, 2P.41/2002 vom 10. Juni 2003 E. 5 mit Hinweisen auf die Rechtsprechung des Europäischen Gerichtshofs für Menschenrechte [EGMR]; Urteil der Eidgenössischen Zollrekurskommission [ZRK] 2004-001 vom 31. März 2005 E. 2a mit weiteren Hinweisen).

Vom Steuerverfahrensrecht als Verwaltungsverfahrensrecht zu unterscheiden ist das Steuerstrafprozessrecht, welches vollständig von strafprozessualen Grundsätzen – insbesondere der Unschuldsvermutung und den Garantien von Art. 6 EMRK – beherrscht wird (ZWEIFEL/CASANOVA, a.a.O., S. 4; zur Eröffnung des Anwendungsbereichs von Art. 6 EMRK bei Steuerverfahren, welche eine "criminal charge" zum Gegenstand haben, vgl. STEFAN OESTERHELT, Anwendbarkeit von Art. 6 EMRK auf Steuerverfahren, in ASA 75 S. 593 ff.). Das Steuerstrafrecht betreffend die Mehrwertsteuer ist für Delikte im Zusammenhang mit Inlandumsätzen in den Art. 60 ff. MWSTV und für Delikte im Zu-

sammenhang mit Einfuhren in den Art. 77 ff. MWSTV geregelt (CAMENZIND/HONAUER/VALLENDER, a.a.O., N. 1762).

Die Ermessenseinschätzung stellt keine strafrechtliche Sanktion dar (ausdrücklich MOLLARD, a.a.O., S. 524, mit weiteren Hinweisen). Entsprechend ist das Verfahren auf Veranlagung nach Ermessen ein nichtstreitiges Verwaltungsverfahren und nicht ein Steuerverfahren, welches eine "criminal charge" zum Gegenstand hat.

3.2 Steuerveranlagungsverfahren werden vom Untersuchungsgrundsatz beherrscht (anstatt vieler Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-1506/2006 vom 3. Juni 2008 E. 2.1.3). Art. 2 Abs. 1 VwVG nimmt jedoch Steuerverfahren insbesondere vom Anwendungsbereich von Art. 12 VwVG aus, wonach die Behörde den Sachverhalt von Amtes wegen feststellt. Nach dem Willen des historischen Gesetzgebers sollte das Steuerverfahren vorbehalten bleiben, "soweit das normale Verwaltungsverfahren für die Steuerverwaltung nicht passt und das Bundessteuerrecht ein abweichendes, besser auf ihre Bedürfnisse zugeschnittenes Verfahren kennt" (Botschaft des Bundesrates vom 24. September 1965 an die Bundesversammlung über das Verwaltungsverfahren, BBl 1965 II 1361; PETER SALADIN, Das Verwaltungsverfahrensrecht des Bundes, Basel 1979, N. 9.311). Nach der Rechtsprechung ist eine vom VwVG abweichende Verfahrensgestaltung zu beachten; für Verfahren gemäss Art. 2 Abs. 1 VwVG gelten somit die spezialgesetzlichen, nicht die allgemeinen Bestimmungen des VwVG über die Sachverhaltsermittlung (BGE 103 Ib 192 E. 3b; Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-1506/2006 vom 3. Juni 2008 E. 2.1.2, A-1504/2006 vom 25. September 2008 E. 2, A-3069/2007 vom 29. Januar 2008 E. 1.2; Entscheid der Eidgenössischen Steuerrekurskommission [SRK] vom 30. Juni 1998 veröffentlicht in Verwaltungspraxis der Bundesbehörden [VPB] 63.23 E. 3a/aa; ebenso PIERRE TSCHANNEN, in Christoph Auer/Markus Müller/Benjamin Schindler [Hrsg.], Kommentar zum Bundesgesetz über das Verwaltungsverfahren [VwVG], Zürich/St. Gallen 2008, N. 6 ad Art. 2 und NADINE MAYHALL, in Bernhard Waldmann/Philippe Weissenberger [Hrsg.], Praxiskommentar zum Bundesgesetz über das Verwaltungsverfahren, Zürich/Basel/Genf 2009, N. 6 ad Art. 2).

3.3 Die Veranlagung und Entrichtung der Mehrwertsteuer auf den Umsätzen im Inland erfolgt nach dem Selbstveranlagungsprinzip (Art. 37 f. MWSTV; vgl. ERNST BLUMENSTEIN/PETER LOCHER, System des schweizeri-

schen Steuerrechts, 6. Aufl., 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. 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 vom 22. Juni 1994 über die Mehrwertsteuer [Kommentar EFD], S. 38).

In Verfahren, welche durch das Selbstveranlagungsprinzip beherrscht werden, ist die Steuerschuld in der Regel nur bei bestehenden Uneinigkeiten zwischen dem Steuerpflichtigen und der Steuerbehörde durch eine amtliche Verfügung festzusetzen (ZWEIFEL/CASANOVA, a.a.O., S. 6). Die ESTV ermittelt denn auch die Höhe des geschuldeten Mehrwertsteuerbetrages nur dann an Stelle des Steuerpflichtigen, wenn dieser seinen Pflichten nicht nachkommt (CAMENZIND/HONAUER/VALLENDER, a.a.O., N. 1680 ff.).

Die Steuer auf die Einfuhr wird hingegen von der EZV erhoben, welche die erforderlichen Entscheide und Anordnungen trifft (Art. 75 MWSTV). Die Erhebung der Einfuhrsteuer erfolgt nicht in einem reinen Selbstveranlagungsverfahren, sondern in einem gemischten Veranlagungsverfahren (Art. 65 ff. MWSTV i.V.m. Art. 29 ff. des Zollgesetzes vom 1. Oktober 1925 [aZG, BS 6 465 und nachträgliche Änderungen]; CAMENZIND/HONAUER/VALLENDER, a.a.O., N. 135).

3.4 Gemäss Art. 47 Abs. 1 MWSTV hat der Mehrwertsteuerpflichtige 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 1997), Gebrauch gemacht. Darin sind genauere Angaben enthalten, wie eine Buchhaltung auszugestalten ist (N. 870 ff. Wegleitung 1997). Alle Geschäftsfälle müssen

fortlaufend, chronologisch und lückenlos aufgezeichnet werden (N. 874 Wegleitung 1997) und alle Eintragungen haben sich auf entsprechende Belege zu stützen, 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. N. 879 Wegleitung 1997).

Nach der Rechtsprechung ist der Steuerpflichtige selbst bei geringem Barverkehr zur Führung zumindest eines einfachen ordentlichen Kassabuchs verpflichtet. Er ist zwar Mehrwertsteuerrechtlich nicht gehalten, kaufmännische Bücher im Sinne des Handelsrechts zu führen; seine Geschäftsbücher müssen die erzielten Umsätze jedoch lückenlos erfassen und die entsprechenden Belege sind aufzuheben (Urteile des Bundesgerichts 2A.693/2006 vom 26. Juli 2007 E. 3.1, 2A.569/2006 vom 28. Februar 2007 E. 3.1; Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-4360/2007 vom 3. Juli 2009 E. 2.2, A-1634/2006 vom 31. März 2009 E. 3.5 mit weiteren Hinweisen).

Die detaillierte und chronologische Führung eines Kassabuches muss besonders hohen Anforderungen genügen (vgl. dazu auch HANS GERBER, Die Steuerschätzung [Veranlagung nach Ermessen], in Steuer Revue [StR] 1980 S. 306). Soll also ein Kassabuch für die Richtigkeit des erfassten Bargeldverkehrs Beweis erbringen, ist zu verlangen, dass in diesem die Bareinnahmen und -ausgaben fortlaufend, lückenlos und zeitnah aufgezeichnet werden und durch Kassenstürze regelmässig – in bargeldintensiven Betrieben täglich – kontrolliert werden. Nur auf diese Weise ist gewährleistet, dass die erfassten Bareinnahmen vollständig sind, das heisst den effektiven Bareinnahmen entsprechen (vgl. Urteile des Bundesgerichts 2A.693/2006 vom 26. Juli 2007 E. 3.1, 2A.657/2005 vom 9. Juni 2006 E. 3; Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-4360/2007 vom 3. Juli 2009 E. 2.2, A-1634/2006 vom 31. März 2009 E. 3.5 mit weiteren Hinweisen).

3.5 Die Erfüllung der Pflicht zur Anmeldung als Steuerpflichtiger sowie die Steuerabrechnungen und -ablieferungen werden von der ESTV überprüft (Art. 50 Abs. 1 MWSTV). Zur Abklärung des Sachverhalts hat die steuerpflichtige Person der ESTV Zugang zu ihrer Betriebs- und Finanzbuchhaltung – unter Einschluss von Belegen – zu gewähren; dasselbe gilt auch für auskunftspflichtige Personen (Art. 50 Abs. 2 MWSTV). Art. 50 MWSTV geht grundsätzlich weiter als die Auskunft-

pflicht der Steuerpflichtigen und die Auskunftspflicht Dritter, da nicht nur Unterlagen und Belege einzureichen sind, sondern die ESTV auch ein Recht auf Zugang zu den erwähnten Unterlagen hat (vgl. zu der in diesem Punkt gleich lautenden Bestimmung von Art. 62 MWSTG STEPHAN NEIDHARDT in mwst.com, Kommentar zum Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer, Basel 2000, N. 4 zu Art. 62).

3.6 Die Steuer auf die Einfuhr von Gegenständen wird durch die EZV in einem gemischten Veranlagungsverfahren (oben, E. 3.3 in fine) erhoben (Art. 75 Abs. 1 MWSTV). Die Organe der EZV sind befugt, zur Prüfung der für die Steuerveranlagung wesentlichen Tatsachen alle erforderlichen Erhebungen vorzunehmen (Art. 75 Abs. 2 MWSTV). Aufgrund der analog anwendbaren Bestimmungen (Art. 46 – 49 MWSTV) hat der Steuerpflichtige auch gegenüber der EZV die Pflicht zur Auskunftserteilung sowie die ihm im Bereich der Buchführung obliegenden Pflichten zu erfüllen; die EZV kann zudem von Dritten kostenlos jede Art von zweckdienlichen Auskünften zur Abklärung der Steuerpflicht oder der Steuerberechnung verlangen (vgl. zu der inhaltlich gleich lautenden Bestimmung von Art. 82 MWSTG ANNIE ROCHAT PAUCHARD in mwst.com, Kommentar zum Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer, Basel 2000, N. 10 zu Art. 82).

3.7 Gemäss Art. 43 Abs. 1 MWSTV unterstützen sich die Steuerbehörden der Kantone, Bezirke, Kreise und Gemeinden und die ESTV gegenseitig in der Erfüllung ihrer Aufgaben; sie haben sich kostenlos die zweckdienlichen Meldungen zu erstatten, die benötigten Auskünfte zu erteilen und Akteneinsicht zu gewähren. Die in Art. 43 Abs. 1 MWSTV genannten Behörden haben eine Berechtigung und eine Verpflichtung zur Amtshilfe (Kommentar EFD, S. 40).

Art. 43 Abs. 2 MWSTV regelt demgegenüber die Amtshilfe im Verkehr mit anderen Verwaltungsbehörden des Bundes, der Kantone, Bezirke, Kreise und Gemeinden als Steuerbehörden und mit den autonomen eidgenössischen Anstalten und Betrieben (Kommentar EFD, S. 40). Betreffend dieser in Art. 43 Abs. 2 MWSTV erwähnten anderen Behörden als Steuerbehörden wird in der Lehre die Auffassung vertreten, dass diese lediglich verpflichtet sind, entsprechende Anfragen zu beantworten, nicht jedoch als berechtigt anzusehen sind, gemachte Feststellungen einander freiwillig mitzuteilen (so zur inhaltlich gleich lautenden Bestimmung von Art. 54 Abs. 2 MWSTG STEPHAN NEIDHARDT in mwst.com, Kommentar zum Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer,

Basel 2000, N. 8 zu Art. 54). Gemäss Art. 75 Abs. 2 MWSTV ist Art. 43 MWSTV im Rahmen der Erhebungen der EZV zur Prüfung der für die Steuerveranlagung wesentlichen Tatsachen sinngemäss anwendbar.

Die Geheimhaltungspflicht über die in Ausübung des Amtes gemachten Wahrnehmungen sowie die Verpflichtung, Einblick in amtliche Akten zu verweigern, ist bei der Leistung von Amtshilfe gemäss Art. 43 MWSTV nicht anwendbar (Art. 44 Abs. 2 Bst. a MWSTV).

4.

4.1 Liegen keine oder nur unvollständige Aufzeichnungen vor, oder stimmen die ausgewiesenen Ergebnisse mit dem wirklichen Sachverhalt offensichtlich nicht überein, so nimmt die ESTV nach Art. 48 MWSTV eine Schätzung nach pflichtgemäßem Ermessen vor. Eine Ermessenstaxation ist somit immer dann nötig, wenn eine steuerpflichtige Person ihren Obliegenheiten zur Mitwirkung nicht ordnungsgemäss nachkommt und entweder überhaupt keine oder aber unvollständige oder ungenügende Aufzeichnungen führt (DIETER METZGER, Kurzkomentar zum Mehrwertsteuergesetz, Bern 2000, S. 190 N. 1). Die Ermessenseinschätzung ist deshalb auch logische Folge von Art. 50 MWSTV, welcher die ESTV beauftragt, die Erfüllung der den Steuerpflichtigen obliegenden Pflichten zu überprüfen (Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-4360/2007 vom 3. Juli 2009 E. 2.3, A-1549/2006 vom 16. Mai 2008 E. 2.3; MOLLARD, a.a.O., S. 519).

Zu unterscheiden sind nach dem Gesagten zwei voneinander unabhängige Konstellationen, welche zu einer Ermessenseinschätzung gemäss Art. 48 MWSTV führen. Die erste ist diejenige der ungenügenden Aufzeichnung, wobei eine Schätzung insbesondere dann zu erfolgen hat, wenn die Verstösse gegen die formellen Buchhaltungsregeln derart gravierend sind, dass sie die materielle Richtigkeit der Buchhaltungsergebnisse in Frage stellen (statt vieler: Urteil des Bundesgerichts 2A.437/2005 vom 3. Mai 2006 E. 3.1; Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-1531/2006 vom 10. Januar 2008 E. 2.4). Zweitens kann selbst eine formell einwandfreie Buchführung die Durchführung einer Schätzung erfordern, wenn die ausgewiesenen Ergebnisse mit dem wirklichen Sachverhalt offensichtlich nicht übereinstimmen. Dies ist nach der Rechtsprechung insbesondere dann der Fall, wenn die in den Büchern enthaltenen Geschäftsergebnisse von den von der Steuerverwaltung erhobenen branchenspezifischen Erfahrungszahlen we-

sentlich abweichen, vorausgesetzt der Steuerpflichtige ist nicht in der Lage, allfällige besondere Umstände, auf Grund welcher diese Abweichung erklärt werden kann, nachzuweisen oder zumindest glaubhaft zu machen (statt vieler: Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-1406/2006 vom 30. Januar 2008 E. 2.3, A-5712/2007 vom 17. Januar 2008 E. 2.6).

4.2 Sind die Voraussetzungen für eine Ermessenseinschätzung erfüllt, ist die ESTV nicht nur berechtigt, sondern verpflichtet, eine solche nach pflichtgemäßem Ermessen vorzunehmen. Die Fälle, in denen die Steuerpflichtigen ihre Mitwirkungspflichten nicht wahrnehmen und keine, unvollständige oder ungenügende Aufzeichnungen über ihre Umsätze führen, dürfen keine Steuerausfälle zur Folge haben (Kommentar EFD zu Art. 48 MWSTV; Urteil des Bundesgerichts 2A.552/2006 vom 1. Februar 2007 E. 3.2; Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-4360/2007 vom 3. Juli 2009 E. 3.2).

Im Rahmen des Schätzungsvorgangs hat die Behörde einerseits den Sachverhalt aufgrund von Wahrscheinlichkeitsüberlegungen festzustellen (BLUMENSTEIN/LOCHER, a.a.O., S. 404, mit weiteren Hinweisen) sowie andererseits darauf die Rechtssätze über die Steuerpflicht und die Besteuerung anzuwenden (ZWEIFEL/CASANOVA, a.a.O., S. 243). Die ESTV hat diese Schätzung nach pflichtgemäßem Ermessen vorzunehmen, d.h. diejenige Schätzungsmethode zu wählen, die den individuellen Verhältnissen im Betrieb der Steuerpflichtigen soweit als möglich Rechnung trägt, auf plausiblen Angaben beruht und deren Ergebnis der wirklichen Situation möglichst nahe kommt (Urteile des Bundesgerichts 2C_426/2007 vom 22. November 2007 E. 3.2, 2A.253/2005 vom 3. Februar 2006 E. 4.1). Die Ermessensveranlagung hat somit zum Ziel, den tatsächlichen Gegebenheiten möglichst gerecht zu werden. Es haftet ihr deshalb eine gewisse Unsicherheit an, die der Steuerpflichtige aufgrund seiner Pflichtverletzung jedoch selber zu vertreten hat (Urteil des Bundesgerichts 2A.437/2005 vom 3. Mai 2006 E. 3.2; Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-1523/2006 vom 10. Dezember 2008 E. 2.3.3, A-1526/2006 vom 28. Januar 2008 E. 3.3 und 3.4). Ein pflichtgemäßes Ermessen schliesst aber auch ein, dass die ESTV in zumutbarem Rahmen Auskünfte, Nachweise und Belege bei Dritten einholt (METZGER, a.a.O., S. 190 N. 3). Im Weiteren ist dem Steuerpflichtigen Gelegenheit zur Stellungnahme zu geben und Akteneinsicht zu gewähren (vgl. Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-1549/2006 vom 16. Mai 2008 E. 4.1).

In Betracht fallen einerseits Schätzungsmethoden, die auf eine Ergänzung oder Rekonstruktion der ungenügenden Buchhaltung hinauslaufen, andererseits Umsatzschätzungen aufgrund unbestrittener Teilrechnungsergebnisse in Verbindung mit Erfahrungssätzen (Urteile des Bundesverwaltungsgericht A-1454/2006 vom 26. September 2007 E. 2.6.1, A-1398/2006 vom 19. Juli 2007 E. 2.4 mit Hinweisen; vgl. auch MOLLARD, a.a.O., S. 526 ff.).

5.

5.1 Ob die Voraussetzungen für die Vornahme einer Ermessensveranlagung gegeben sind (oben, E. 5.1), überprüft das Bundesverwaltungsgericht uneingeschränkt (Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-1523/2006 vom 10. Dezember 2008 E. 2.2, A-1475/2006 vom 20. November 2008 E. 2.1).

5.2 Demgegenüber auferlegt sich das Bundesverwaltungsgericht bei der Überprüfung von zulässigerweise erfolgten Ermessensveranlagungen (oben, E. 5.2) eine gewisse Zurückhaltung, soweit die Zweckmässigkeit der Entscheidung in Frage steht (Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-4360/2007 vom 3. Juli 2009 E. 5.1, A-1596/2006 vom 2. April 2009 E. 2.5.3) und führt so die gefestigte Rechtsprechung der Eidgenössischen Steuerrekurskommission (SRK) weiter, die höchstrichterlich bestätigt worden ist (vgl. Urteil des Bundesgerichts 2C_426/2007 vom 22. November 2007 E. 4.3). Sind die Voraussetzungen einer Ermessenseinschätzung erfüllt, obliegt es nach ständiger Rechtsprechung dem Steuerpflichtigen, den Beweis für die Unrichtigkeit der Schätzung zu erbringen (Urteile des Bundesgerichts 2C_171/2008 vom 30. Juli 2008 E. 4.3, 2A.437/2005 vom 3. Mai 2006 E. 3.3). Dabei ist eine ausführliche Begründung unter Hinweis auf Beweismittel erforderlich, inwiefern die Mehrwertsteuerforderung tiefer sein soll als von der ESTV geschätzt (Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-1531/2006 vom 10. Januar 2008 E. 2.5.2, A-1397/2006 vom 19. Juli 2007 E. 2.5.2). Aufgrund der Zurückhaltung bei der Überprüfung der zulässigerweise erfolgten Ermessensveranlagung nimmt das Bundesverwaltungsgericht erst dann eine Korrektur der erstinstanzlichen Schätzung vor, wenn der Mehrwertsteuerpflichtige den Nachweis dafür erbringt, dass der Vorinstanz bei der Schätzung erhebliche und offensichtliche Ermessensfehler unterlaufen sind (Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-1425/2006 und A-1426/2006 vom 6. November 2008 E. 2, A-1527/2006 vom 6. März 2008 E. 2.4).

6.

Zusammenfassend rügt der Beschwerdeführer, dass der angefochtene Einspracheentscheid auf falschen Sachverhaltsannahmen beruhe. Zuständig für die Feststellung des Sachverhalts seien in erster Linie die Strafbehörden; ein entsprechender Entscheid liege nicht vor. Des Weiteren habe die Vorinstanz keine Untersuchungen und eigene Feststellungen über den Sachverhalt vorgenommen, sondern lediglich die unwahren Behauptungen der Zollbehörde blind übernommen. Damit verletze der angefochtene Entscheid den Grundsatz der Unschuldsvermutung und der Beweisbelastung des Staates. Eine Umkehr der Beweislast, wie sie sich aus dem Verfahren über die Ermessenseinschätzung ergäbe, widerspreche rechtsstaatlichen Grundsätzen und der EMRK.

6.1 Mit Beschwerde an das Bundesverwaltungsgericht können neben Verletzungen des Bundesrechts auch die unrichtige bzw. unvollständige Sachverhaltsfeststellung durch die Vorinstanz gerügt werden. Es ist hingegen nicht Sache des Bundesverwaltungsgerichts, den für den Entscheid erheblichen Sachverhalt von Grund auf zu ermitteln und über die tatsächlichen Vorbringen der Parteien hinaus vollkommen neu zu erforschen (oben, E. 1.2). Das Vorliegen der Voraussetzungen für eine Veranlagung nach Ermessen (E. 5.1) unterliegt der freien Überprüfung durch das Bundesverwaltungsgericht (oben, E. 6.1).

6.1.1 Vorab ist festzuhalten, dass die Organe der EZV zwecks Prüfung der für die Veranlagung der Einfuhrsteuer wesentlichen Tatsachen befugt sind, alle erforderlichen Erhebungen vorzunehmen (vgl. dazu oben, E. 4.2). Soweit der Beschwerdeführer diesbezüglich eine Zuständigkeit der Strafverfolgungsbehörden geltend macht, kann ihm nicht gefolgt werden.

Im Rahmen einer solchen Erhebung im Jahre 2002 hatte der Beschwerdeführer – in Erfüllung seiner Auskunftspflicht (vgl. oben, E. 4.2) – gegenüber der EZV Angaben über seinen Handel mit Anabolika und anderen Produkten erteilt. Gemäss den Akten erklärte der Beschwerdeführer:

- Arzneimittel bzw. Anabolika an Meisterschaften von Personen (Bodybuildern bzw. Händlern) gekauft zu haben (B.a, B.b, B.c);
- die gekaufte Ware an Lager genommen zu haben, welches sich in seinem Bastelraum befunden habe (B.a, B.b);

- diese Waren an verschiedene Personen in der ganzen Schweiz verkauft zu haben (B.a), wobei sich mit der Zeit eine Kundschaft ergeben habe (B.b);
- die Ware gegen Bargeld verkauft zu haben (B.b);
- über den Gewinn (B.a) und die Abnehmer Listen (B.b) bzw. über den Geschäftsgang Unterlagen (B.b) bzw. Daten über Preise von Anabolika in den Computer eingegeben zu haben (B.c);
- dass es sich um den Computer Modell PSION, in welchem die besagten Dateien aufgefunden worden waren, um seinen persönlichen Computer handle, auf welchen seines Wissens niemand sonst Zugriff gehabt habe; er jedoch nicht wisse, wer die Listen erstellt habe bzw. er habe die Listen "zum Plausch" erstellt (B.d);
- alle Unterlagen bzw. Daten gelöscht bzw. weggeworfen zu haben (B.b); da seien jedoch noch die Unterlagen, welche sich in den Abfalleimern befunden haben (B.a) bzw. welche die Behörden gefunden haben (B.b); aus diesen Unterlagen gingen auch Einkaufspreise und namentlich genannte Abnehmer hervor (B.b);
- während einigen Monaten (B.a, B.b) bzw. einem halben Jahr bzw. in den Jahren 1999 – 2001 (B.b) bzw. während zwei Jahren (B.c) den Handel mit Anabolika und Arzneimitteln betrieben zu haben;
- dass es sich bei der Menge der verkauften Produkte um diejenige handle, welche belegt werden könne (B.c);
- mit dem Verkauf einen Gewinn in der Höhe von 60 – 80 % (B.a) bzw. 50 – 60 % (B.b) erzielt zu haben.

6.1.2 Nach dem Willen des Gesetzgebers sind die Steuerbehörden der verschiedenen Ebenen gegenseitig zur Amtshilfe berechtigt und verpflichtet (Art. 43 Abs. 1 MWSTV); den übrigen Verwaltungsbehörden, welche nicht als Steuerbehörden zu qualifizieren sind, wird hingegen eine Auskunftspflicht auferlegt (Art. 43 Abs. 2 MWSTV; vgl. dazu oben, E. 4.3). Zur sinngemässen Anwendbarkeit von Art. 43 MWSTV bei Erhebungen gemäss Art. 75 Abs. 2 MWSTV ist festzuhalten, dass die EZV in diesem Zusammenhang ebenfalls als Steuerveranlagungsbehörde auftritt (oben, E. 4.2). Gemäss dem Sinn und Zweck der Re-

gelung der Amtshilfe in Art. 43 MWSTV ist davon auszugehen, dass die EZV zumindest bei der Veranlagung der Einfuhrsteuer ebenfalls als Steuerbehörde im Sinne von Art. 43 Abs. 1 MWSTV gilt und somit zur Amtshilfe gegenüber anderen Steuerbehörden des Bundes und der Kantone, Bezirke, Kreise und Gemeinden berechtigt und verpflichtet ist (oben, E. 4.3). Folglich ist nicht zu beanstanden, dass die EZV im vorliegenden Fall die ESTV über die Auskünfte des Beschwerdeführers sowie die sichergestellten Dokumente und Dateien informiert und ihr die entsprechenden Unterlagen weiter geleitet hat.

6.1.3 Für die Steuerbarkeit einer Leistung ist es unerheblich, ob eine Aktivität erlaubt oder unerlaubt bzw. strafbar ist. In Anwendung der von der Rechtsprechung entwickelten Kriterien (E. 2) sind auch gegen Entgelt erbrachte Lieferungen von Betäubungs- und Arzneimitteln sowie von Muskelaufbaupräparaten als der Inlandumsatzsteuer unterstehende Umsätze zu qualifizieren.

Die übermittelten Informationen und Unterlagen erhielten zahlreiche Hinweise darauf, dass der Beschwerdeführer – eine steuerpflichtige Person – entgeltliche Lieferungen von Anabolika und anderen Produkten erbracht hatte. Des Weiteren liessen die von der EZV erhaltenen Informationen darauf schliessen, dass der Beschwerdeführer diesbezüglich seinen Buchführungspflichten (oben, E. 3.4) nicht nachgekommen war.

Die ESTV ist verpflichtet, die Erfüllung der dem Beschwerdeführer als Steuerpflichtigen obliegenden Pflichten zu überprüfen (oben, E. 4.1). Eine zur Abklärung des Sachverhalts durchgeführte Kontrolle seiner Betriebs- und Finanzbuchhaltung (oben, E. 4.1) für die Abrechnungsperioden 2000 – 2004 führte zum Ergebnis, dass für diesen Zeitraum keine Aufzeichnungen über entgeltliche Lieferungen von Anabolika oder von anderen oben (E. 7.1.1) erwähnten Produkten vorliegen.

6.1.4 Aufgrund der Auskünfte, welche der Beschwerdeführer der EZV erteilt hatte (oben, E. 7.1.1), und den Ergebnissen ihrer Kontrolle ging die ESTV davon aus, dass der Beschwerdeführer in den Jahren 1998 bis 2000 einen Handel mit Anabolika und anderen, von ihm angegebenen Produkten betrieben hatte und diesbezüglich seinen ihm als Steuerpflichtigen obliegenden Buchführungspflichten nicht nachgekommen war.

Dass der Beschwerdeführer grundsätzlich gegenüber der EZV einen Handel mit Anabolika anerkannt hat, wird auch in der Beschwerdeschrift vom 19. Februar 2007, S. 10, so dargestellt. Entsprechend kann nachfolgend davon ausgegangen werden, dass der Handel mit Anabolika als solcher durch den Beschwerdeführer im vorliegenden Verfahren unbestritten geblieben ist. Dessen ungeachtet, ob es sich – wie der Beschwerdeführer geltend machen – um eine geringfügige oder aber um eine ausgedehnte Aktivität gehandelt hat, wäre der Beschwerdeführer angesichts des Umstandes, dass er die besagten Produkte gemäss seinen eigenen Angaben gegen Bargeld geliefert hat (oben, E. 7.1.1, B.b), selbst bei geringem Bargeldverkehr zur Führung zumindest eines einfachen ordentlichen Kassabuchs verpflichtet gewesen (vgl. oben, E. 3.4). Dass der Beschwerdeführer seinen aus Art. 47 MWSTV fliessenden Pflichten nachgekommen wäre, ist weder dargelegt noch ersichtlich.

Nachdem vorliegend aufgrund der Akten davon auszugehen ist, dass der Beschwerdeführer Lieferungen von Anabolika und Arzneimitteln gegen Entgelt erbracht hat und diesbezüglich keine bzw. unvollständige Aufzeichnungen vorliegen, war die ESTV berechtigt und verpflichtet, eine Ermessenseinschätzung durchzuführen (oben, E. 5.1). Dass in einer solchen Konstellation der Sachverhalt durch die Strafverfolgungsbehörden abzuklären wäre – wie der Beschwerdeführer geltend macht – wird bereits durch den Wortlaut von Art. 48 MWSTV widerlegt.

Da der Sachverhalt bereits aufgrund der Akten genügend erstellt ist, muss auf die vom Beschwerdeführer offerierten Beweismittel bereits aus diesem Grund nicht weiter eingegangen werden (antizipierte Beweiswürdigung, BGE 131 I 157 E. 3 mit Hinweisen; MOSER/BEUSCH/KNEUBÜHLER, a.a.O., N. 3.144 f.).

6.2 Sind wie im vorliegenden Fall die Voraussetzungen einer Ermessenseinschätzung erfüllt, so obliegt es dem Mehrwertsteuerpflichtigen, den Beweis für die Unrichtigkeit der Schätzung zu erbringen. Er hat sich mit den Elementen der durchgeführten Schätzung zu befassen und aufzuzeigen, dass und inwiefern die Schätzung auf nicht haltbaren Grundlagen beruht. Das Bundesverwaltungsgericht auferlegt sich – wie aufgeführt – bei der Überprüfung von zulässigerweise erfolgten Ermessensveranlagungen eine gewisse Zurückhaltung, soweit die Zweckmässigkeit der Entscheidung in Frage steht (E. 6.2).

6.2.1 Für die Durchführung der Schätzung ging die ESTV – gestützt auf die Angaben des Beschwerdeführers, (E. 7.1.1, B.a, B.b) – davon aus, dass der Beschwerdeführer in seinem Bastelraum ein Lager mit Anabolika und anderen Produkten führte. Dagegen bringt der Beschwerdeführer lediglich die unsubstantiierte Behauptung vor, dass ein solches Lager nie existiert habe. Diese Behauptung vermag die früheren Aussagen des Beschwerdeführers gegenüber der EZV nicht zu entkräften.

6.2.2 In Übereinstimmung mit der zulässigen Schätzungsmethode, die ungenügende Buchhaltung zu ergänzen bzw. zu rekonstruieren (E. 5.2), stellte die ESTV für die Feststellung des Sachverhalts aufgrund von Wahrscheinlichkeitsüberlegungen (oben, E. 5.2) auf Dateien ab, welche anlässlich einer Hausdurchsuchung durch die EZV im Computer des Beschwerdeführers sichergestellt bzw. rekonstruiert worden sind (oben, C.a). Der Beschwerdeführer macht diesbezüglich geltend, dass die aufgefundenen Dokumente dem Beschwerdeführer nicht zugeordnet werden können und unbekannter Herkunft sind.

Der Beschwerdeführer übersieht dabei, dass er gegenüber der EZV sehr wohl anerkannt hat, Listen über Gewinn, Abnehmer, Einkaufspreise und Geschäftsgang geführt wie auch Daten über diese Produkte in seinen persönlichen Computer – in welchem diese Dateien auch aufgefunden worden sind – eingegeben zu haben (E. 7.1.1, B.a, B.b, B.c, B.d). Dass die Vorinstanz angesichts dieser Angaben des Beschwerdeführers durch das Abstellen auf die im Computer des Beschwerdeführers sichergestellten Daten ihr Ermessen überschritten oder missbraucht hätte, vermag der Beschwerdeführer nicht darzulegen, weshalb ihm auch in diesem Punkt nicht gefolgt werden kann.

6.2.3 Der Beschwerdeführer macht schliesslich geltend, dass es ihm nicht möglich sei, den Nachweis einer reduzierten oder fehlenden Steuerpflicht zu erbringen. In diesem Zusammenhang verkennt der Beschwerdeführer indes, dass er sich diesen Umstand selbst zuzuschreiben hat. Denn es wäre seine Aufgabe als Mehrwertsteuerpflichtiger gewesen, durch ordnungsgemäss geführte und vollständige Aufzeichnungen von vornherein Klarheit über die erzielten Umsätze zu schaffen (oben, E. 3.4). Dieser Verpflichtung ist der Beschwerdeführer nicht nachgekommen, weshalb er allfällig sich daraus ergebende Konsequenzen selbst zu tragen hat (oben, E. 5.2, 6.2).

6.2.4 Zusammenfassend ist festzuhalten, dass die ESTV angesichts der unvollständigen Aufzeichnungen des Beschwerdeführers zur Vornahme einer Ermessenseinschätzung berechtigt und verpflichtet war. Dass in einer solchen Konstellation der Sachverhalt nicht durch Schätzung festgestellt, sondern von einer Strafverfolgungsbehörde abgeklärt werden müsste, wie dies der Beschwerdeführer vorbringt, widerspricht dem klaren Wortlaut von Art. 48 MWSTV. Dem Antrag auf Sistierung des Verfahrens bis zum Abschluss des Strafverfahrens kann somit nicht gefolgt werden. Vorliegend hat der Beschwerdeführer zudem nichts vorgebracht, was seine eigenen Aussagen gegenüber der EZV im Rahmen der im Jahre 2002 durchgeführten Erhebungen zu widerlegen vermöchte. Die von der ESTV durchgeführte Schätzung, insbesondere die angewandte Schätzungsmethode, ist deshalb nicht zu beanstanden.

6.2.5 Ebenfalls nicht begründet ist die Rüge der Verletzung von Art. 6 EMRK. Das Steuerveranlagungsverfahren – wozu auch das Verfahren der Veranlagung nach Ermessen zu zählen ist – stellt ein nichtstreitiges Verwaltungsverfahren dar, welches lediglich auf die Festsetzung von Abgaben gerichtet ist. Auf solche Verfahren finden weder die Unschuldsvermutung des Strafrechts noch die Garantien von Art. 6 EMRK Anwendung (oben, E. 3.1).

Die Beschwerde ist somit vollumfänglich abzuweisen.

7.

Bei diesem Verfahrensausgang hat der Beschwerdeführer gemäss Art. 63 Abs. 1 VwVG sämtliche Verfahrenskosten für das Beschwerdeverfahren zu tragen. Diese werden nach Art. 4 des Reglements vom 21. Februar 2008 über die Kosten und Entschädigungen vor dem Bundesverwaltungsgericht (VGKE, SR 173.320.2) auf Fr. ... angesetzt und mit dem geleisteten Kostenvorschuss in gleicher Höhe verrechnet. Dem Beschwerdeführer steht als Unterliegendem keine Parteientschädigung zu (Art. 64 Abs. 1 VwVG und Art. 7 Abs. 1 VGKE e contrario).

Demnach erkennt das Bundesverwaltungsgericht:

1.

Die Beschwerde wird abgewiesen.

2.

Die Verfahrenskosten von Fr. ... werden dem Beschwerdeführer auferlegt. Sie werden mit dem geleisteten Kostenvorschuss von Fr. ... verrechnet.

3.

Eine Parteientschädigung wird nicht ausgerichtet.

4.

Dieses Urteil geht an:

- den Beschwerdeführer (Gerichtsurkunde)
- die Vorinstanz (Ref-Nr. ...; Gerichtsurkunde)

Der vorsitzende Richter:

Die Gerichtsschreiberin:

Michael Beusch

Nadine Mayhall

Rechtsmittelbelehrung:

Gegen diesen Entscheid kann innert 30 Tagen nach Eröffnung beim Bundesgericht, 1000 Lausanne 14, Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten geführt werden (Art. 82 ff., 90 ff. und 100 des Bundesgerichtsgesetzes vom 17. Juni 2005 [BGG, SR 173.110]). Die Rechtsschrift hat die Begehren, deren Begründung mit Angabe der Beweismittel und die Unterschrift zu enthalten. Der angefochtene Entscheid und die Beweismittel sind, soweit sie die beschwerdeführende Partei in Händen hat, beizulegen (vgl. Art. 42 BGG).

Versand: