



## **Urteil vom 1. Juni 2012**

---

Besetzung

Richter Daniel Riedo (Vorsitz),  
Richter Michael Beusch,  
Richterin Marie-Chantal May Canellas,  
Gerichtsschreiberin Gabriela Meier.

---

Parteien

X.\_\_\_\_\_,  
vertreten durch ...,  
Beschwerdeführer,

gegen

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

---

Gegenstand

MWST; Ermessensveranlagung (1/2004 - 4/2006).

**Sachverhalt:****A.**

X.\_\_\_\_\_ betreibt in der Rechtsform der Einzelunternehmung ein Taxiunternehmen in der Stadt Basel und Umgebung. Mit Schreiben vom 11. November 2008 forderte die Eidgenössische Steuerverwaltung (ESTV) X.\_\_\_\_\_ auf, Bilanzen, Erfolgsrechnungen, Aufwand- und Ertragskonti, Fahrtenschreiberkarten, Arbeitszeitkontrollkarten sowie Service- und Reparaturrechnungen der Geschäftsfahrzeuge ab Aufnahme der selbständigen Geschäftstätigkeit einzureichen.

**B.**

Nach Überprüfung der eingereichten Unterlagen teilte die ESTV X.\_\_\_\_\_ mit Schreiben vom 2. Juni 2009 mit, er werde rückwirkend per 1. Januar 2004 ins Register der Mehrwertsteuerpflichtigen eingetragen. Die ESTV belastete mittels Ergänzungsabrechnung (EA) Nr. \_\_\_\_\_ vom 2. Juni 2009 betreffend das 1. Quartal 2004 bis 4. Quartal 2008 (Zeit vom 1. Januar 2004 bis zum 31. Dezember 2008) einen Steuerbetrag von Fr. 30'663.--, zuzüglich 5 % Verzugszins seit dem 30. April 2007 (mittlerer Verfall), nach.

**C.**

X.\_\_\_\_\_ nahm mit Schreiben vom 30. Juni 2009 zur Nachbelastung Stellung und machte insbesondere geltend, es seien keine Ferienkilometer berücksichtigt worden. Zudem sei auch sein Sohn mit dem Fahrzeug gefahren. Dieser sei seit 1. März 2006 als selbständiger Taxifahrer eingetragen. X.\_\_\_\_\_ arbeite ausserdem als Abwart bei Y.\_\_\_\_\_ und sei nur noch im Nebenerwerb als Taxifahrer tätig.

**D.**

In der Folge löschte die ESTV X.\_\_\_\_\_ per 31. Dezember 2006 aus dem Register der Mehrwertsteuerpflichtigen und setzte die Steuernachforderung mit Entscheid vom 28. Juli 2009 für die Zeit vom 1. Januar 2004 bis 31. Dezember 2006 neu auf Fr. 15'206.-- nebst Verzugszins fest (EA Nr. \_\_\_\_\_ vom 2. Juni 2009 [Fr. 30'663.--], abzüglich Gutschrift [GS] Nr. \_\_\_\_\_ [Fr. 15'457.--]).

**E.**

Gegen diesen Entscheid erhob X.\_\_\_\_\_ mit Eingabe vom 27. August 2009 Einsprache.

**F.**

Mit Schreiben vom 22. Juli 2010 wies die ESTV darauf hin, dass die vorhandenen Fahrtenschreiberkarten nur rund die Hälfte der Kilometer aufwiesen, die den Servicerechnungen zu entnehmen seien. X.\_\_\_\_\_ wurde deshalb aufgefordert, die Diskrepanz zwischen den mittels Fahrtenschreiberkarten ausgewiesenen Kilometern und denjenigen gemäss Servicerechnungen zu erklären sowie mit geeigneten Unterlagen zu belegen. Ausserdem verlangte die ESTV die gesamte Buchhaltung einschliesslich Kassabücher und Tagesrapporte über sämtliche Einnahmen der Jahre 2003 bis 2006 ein.

**G.**

In der Folge reichte X.\_\_\_\_\_ der ESTV mit Eingaben vom 1. September 2010 und 23. Oktober 2010 weitere Unterlagen nach.

**H.**

Mit Einspracheentscheid vom 21. Oktober 2011 hiess die ESTV die Einsprache im Sinne der Erwägungen teilweise gut und erkannte, dass X.\_\_\_\_\_ für die Steuerperioden 1. Quartal 2004 bis 4. Quartal 2006 (Zeitraum vom 1. Januar 2004 bis 31. Dezember 2006) neu insgesamt Fr. 14'678.-- Mehrwertsteuern, zuzüglich Verzugszins schuldet. Diese Korrektur erfolgte hauptsächlich, weil aufgrund der von X.\_\_\_\_\_ eingereichten Unterlagen die Zahl der anzurechnenden geschäftlich gefahrenen Kilometer reduziert wurde.

**I.**

Gegen diesen Einspracheentscheid reichte X.\_\_\_\_\_ (Beschwerdeführer) am 23. November 2011 Beschwerde beim Bundesverwaltungsgericht ein. Er beantragt die vollumfängliche Aufhebung des Einspracheentscheids. Weiter sei festzustellen, dass der Beschwerdeführer vom 1. Quartal 2004 bis zum 4. Quartal 2006 nicht der Mehrwertsteuerpflicht unterliege – alles unter Kosten- und Entschädigungsfolge zulasten der ESTV. Zur Begründung macht er im Wesentlichen geltend, er sei seiner Buchführungspflicht ordnungsgemäss nachgekommen und die eingereichten Unterlagen seien vollständig und einwandfrei. Deshalb sei die Vorinstanz nicht berechtigt gewesen, eine Schätzung vorzunehmen. Die von ihm deklarierten Einkünfte entsprächen denn auch den üblichen Erfahrungswerten anderer selbständiger Taxifahrer, die ihren Beruf auf ähnliche Art und Weise ausführten, wie der Beschwerdeführer. Ferner habe er für den Zeitraum vom 1. Januar 2004 bis 1. März 2006 detaillierte Tagesabrechnungen eingereicht. Daraus sei ersichtlich, wie viele Kilometer

er jeweils geschäftlich und privat gefahren sei und welchen Umsatz er erzielt habe. Zudem habe er die Steuererklärung für das Jahr 2004 und die Jahresabschlüsse mit Detailbelegen eingereicht. Daraus ergebe sich, dass er zum fraglichen Zeitpunkt einen mehrwertsteuerlich relevanten Umsatz von Fr. 75'000.-- bei weitem nicht erreicht habe. Folglich unterliege er nicht der Mehrwertsteuer und hätte auch nicht ins Register der Mehrwertsteuerpflichtigen eingetragen werden dürfen. Im Übrigen sei der bei der Ermessenseinschätzung angenommene Ansatz von Fr. 2.15 pro gefahrenem Kilometer offensichtlich zu hoch. Auch stimmten die von der Vorinstanz angenommenen geschäftlich gefahrenen Kilometer nicht mit den tatsächlichen überein. Insbesondere verfüge er nämlich über keinen fixen Standplatz, so dass er überdurchschnittlich viele Leerfahrten zu verzeichnen habe, was seinen Aufwand erhöhe bzw. seine Einnahmen verringere. Schliesslich rügt der Beschwerdeführer die Verletzung des rechtlichen Gehörs und des Untersuchungsgrundsatzes.

#### **J.**

In ihrer Vernehmlassung vom 12. Januar 2012 beantragt die ESTV, die Beschwerde sei unter Kostenfolge zulasten des Beschwerdeführers abzuweisen. Zu erwähnen sei – so die Begründung der ESTV –, dass die Buchhaltung des Beschwerdeführers erhebliche Mängel aufweise. Für das Jahr 2003 lägen überhaupt keine Unterlagen vor. Die vom Beschwerdeführer für die Jahre 2004 und 2005 eingereichten "Tagesabrechnungen" könnten nicht als Kassabücher akzeptiert werden. Auch könne anhand dieser "Tagesabrechnungen" die Aufteilung der Kilometer (geschäftlich/privat) nicht genau überprüft werden. Da der Beschwerdeführer trotz bargeldintensiven Geschäftsverkehrs kein fortlaufend addiertes und periodisch saldiertes Kassabuch geführt habe, sei sie nach den einschlägigen gesetzlichen Bestimmungen befugt und verpflichtet gewesen, eine Ermessenseinschätzung vorzunehmen. Dem Beschwerdeführer sei es nicht gelungen zu beweisen, dass die Schätzung der Vorinstanz unrichtig sei. Insbesondere könnten die Ferienfahrten mit seinem Geschäftsfahrzeug mit dem Kennzeichen BS 1178 mangels Fahrtenschreiberkarten und Kontrollkarten nicht überprüft werden. Zudem gehe aus den von der Vorinstanz kopierten und vom Beschwerdeführer nicht wieder eingereichten Kontrollkarten hervor, dass der Beschwerdeführer in seinen angeblichen Ferien Taxifahrten ausgeführt habe.

**K.**

Auf die Begründung der Eingaben ans Bundesverwaltungsgericht wird – soweit entscheidungswesentlich – im Rahmen der Erwägungen näher eingegangen.

**Das Bundesverwaltungsgericht zieht in Erwägung:****1.**

**1.1.** Das Bundesverwaltungsgericht beurteilt gemäss Art. 31 des Bundesgesetzes vom 17. Juni 2005 über das Bundesverwaltungsgericht (Verwaltungsgerichtsgesetz, VGG, SR 173.32) Beschwerden gegen Verfügungen nach Art. 5 des Bundesgesetzes vom 20. Dezember 1968 über das Verwaltungsverfahren (VwVG, SR 172.021), sofern keine Ausnahme nach Art. 32 VGG gegeben ist. Eine solche liegt hier nicht vor, und die Vorinstanz ist eine Behörde im Sinn von Art. 33 VGG. Das Bundesverwaltungsgericht ist demnach für die Beurteilung der vorliegenden Beschwerde sachlich zuständig. Soweit das VGG nichts anderes bestimmt, richtet sich gemäss dessen Art. 37 das Verfahren nach dem VwVG.

Der Beschwerdeführer beantragt, es sei festzustellen, dass er vom 1. Quartal 2004 bis zum 4. Quartal 2006 nicht der Mehrwertsteuerpflicht unterliege. Dieses Feststellungsbegehren ist gegenüber dem negativen Leistungsbegehren, dem Antrag auf Aufhebung der Leistungspflicht (durch Aufhebung des Einspracheentscheids), subsidiär. Es kann bereits anhand des Leistungsbegehrens entschieden werden, ob der Beschwerdeführer im massgeblichen Zeitraum mehrwertsteuerpflichtig ist oder nicht, was das Feststellungsinteresse hinfällig werden lässt (BVGE 2007/24 E. 1.3, Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-7819/2008 vom 31. Januar 2011 E. 1.3 mit Hinweisen).

Mit dieser Einschränkung ist auf die im Übrigen frist- und formgerecht eingereichte Beschwerde einzutreten.

**1.2.** Am 1. Januar 2010 ist das neue Mehrwertsteuergesetz in Kraft getreten (Bundesgesetz vom 12. Juni 2009 über die Mehrwertsteuer [MWSTG, SR 641.20]). Der vorliegend zu beurteilende Sachverhalt hat sich in den Jahren 2003 bis 2006 zugetragen, also vor dem Inkrafttreten des MWSTG. Gemäss Art. 112 Abs. 1 MWSTG bleiben die bisherigen gesetzlichen Bestimmungen sowie die gestützt darauf erlassenen Vorschriften grundsätzlich weiterhin auf alle während ihrer Geltungsdauer eingetrete-

nen Tatsachen und entstandenen Rechtsverhältnisse anwendbar. Das vorliegende Verfahren untersteht deshalb in materieller Hinsicht dem Bundesgesetz vom 2. September 1999 über die Mehrwertsteuer (aMWSTG, AS 2000 1300) sowie der dazugehörigen Verordnung vom 29. März 2009 (aMWSTGV, AS 2000 1347).

Demgegenüber ist das neue mehrwertsteuerliche Verfahrensrecht im Sinn von Art. 113 Abs. 3 MWSTG auf sämtliche im Zeitpunkt des Inkrafttretens hängige und damit grundsätzlich auch auf das vorliegende Verfahren anwendbar. Allerdings ist Art. 113 Abs. 3 MWSTG insofern restriktiv zu handhaben, als gemäss höchstrichterlicher Rechtsprechung nur eigentliche Verfahrensnormen sofort auf hängige Verfahren anzuwenden sind und es dabei nicht zu einer Anwendung von neuem materiellen Recht auf altrechtliche Sachverhalte kommen darf (ausführlich: Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-1113/2009 vom 23. Februar 2010 E. 1.3). Kein Verfahrensrecht in diesem engen Sinn stellen im vorliegenden Fall etwa Themen wie die Buchführungspflicht, das Selbstveranlagungsprinzip oder die Ermessensveranlagung dar, sodass vorliegend diesbezüglich noch altes Recht anwendbar ist. Keine Anwendung finden deshalb beispielsweise die Art. 70, 71, 72 oder 79 MWSTG, obwohl sie unter dem Titel "Verfahrensrecht für die Inland- und die Bezugsteuer" stehen (statt vieler: Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-1447/2010 vom 11. November 2011 E. 1.3, auch zum Folgenden). Hingegen kann unter anderem Art. 81 MWSTG unter die von Art. 113 Abs. 3 MWSTG anvisierten Verfahrensbestimmungen subsumiert werden (PASCAL MOLLARD/XAVIER OBERSON/ANNE TISSOT BENEDETTO, *Traité TVA*, Basel 2009, S. 1235 N. 670). Art. 81 MWSTG gilt damit grundsätzlich auch für hängige Verfahren vor dem Bundesverwaltungsgericht.

## **2.**

### **2.1.**

**2.1.1.** Die für die Entscheidungsfindung (Rechtsanwendung) vorzunehmende Tatsachenfeststellung setzt voraus, dass die Sachlage korrekt und vollständig ermittelt wurde. Das Verwaltungsverfahren und die Verwaltungspflege werden deshalb grundsätzlich von der Untersuchungsmaxime beherrscht. Demnach muss die entscheidende Behörde den Sachverhalt von sich aus abklären. Der Untersuchungsgrundsatz gilt auch im Mehrwertsteuerrecht. Nach Art. 81 Abs. 1 MWSTG findet der Vorbehalt für Steuerverfahren gemäss Art. 2 Abs. 1 VwVG auf das Mehrwertsteuerrecht keine Anwendung. Der Untersuchungsgrundsatz wird im Mehrwertsteuerverfahren aber dadurch relativiert, dass dem Steuerpflichtigen

spezialgesetzlich statuierte Mitwirkungspflichten auferlegt werden (vgl. BVGE 2009/60 E. 2.1.2). Insbesondere gilt es zu beachten, dass für die Veranlagung und Entrichtung der Mehrwertsteuer das Selbstveranlagungsprinzip gilt (vgl. unten E. 2.5; statt vieler: Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-5166/2011 vom 3. Mai 2012 E. 2.1.1).

**2.1.2.** Gemäss dem Untersuchungsgrundsatz trägt die Behörde die Beweisführungslast (subjektive oder formelle Beweislast). Wie sich allfällige Zweifel nach abgeschlossener Sachverhaltsermittlung auf den Entscheid der Behörde auswirken, wird hingegen nicht geregelt. Für die (materielle) Beweislast ist – mangels spezialgesetzlicher Regelung – Art. 8 des Schweizerischen Zivilgesetzbuchs vom 10. Dezember 1907 (ZGB, SR 210) in analoger Anwendung massgebend. Gemäss dem darin verankerten Rechtsprinzip trägt derjenige den Nachteil der "Nichtnachweislichkeit" einer Tatsache, der aus ihr Rechte ableiten wollte (Urteil des Bundesgerichts 9C\_267/2007 vom 4. September 2007 E. 1.3; Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-5166/2011 vom 3. Mai 2012 E. 2.1.2, A-1447/2010 vom 11. November 2011 E. 2.1.2, A-2998/2009 vom 11. November 2010 E. 2.1.3, A-3123/2008 vom 27. April 2010 E. 2.1.3).

Im Steuerrecht gilt grundsätzlich, dass die Steuerbehörde für die steuerbegründenden und -mehrenden Tatsachen den Nachweis zu erbringen hat, während der steuerpflichtigen Person der Nachweis der Tatsachen obliegt, welche die Steuerschuld mindern oder aufheben (Urteil des Bundesgerichts vom 14. Juli 2005, veröffentlicht in: Archiv für Schweizerisches Abgaberecht [ASA] 75 S. 495 ff. E. 5.4; zum Ganzen: Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-2998/2009 vom 11. November 2010 E. 2.1.3; vgl. auch statt vieler Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-5166/2011 vom 3. Mai 2012 E. 2.1.2, A-1597/2006 und A-1598/2006 vom 17. August 2009 E. 4.1, A-1506/2006 vom 3. Juni 2008 E. 2.3.1; ERNST BLUMENSTEIN/PETER LOCHER, System des schweizerischen Steuerrechts, 6. Aufl., Zürich 2002, S. 454).

**2.2.** Der verfassungsrechtlich in Art. 29 Abs. 2 der Bundesverfassung der Schweizerischen Eidgenossenschaft vom 18. April 1999 [BV, SR 101] garantierte Grundsatz des rechtlichen Gehörs beinhaltet das Recht der Privaten, in einem vor einer Verwaltungs- oder Justizbehörde geführten Verfahren mit ihrem Begehren angehört zu werden, Einblick in die Akten zu erhalten und zu den für die Entscheidung wesentlichen Punkten Stellung nehmen zu können. Der Anspruch auf rechtliches Gehör dient einerseits der Sachaufklärung und stellt andererseits zugleich ein persönlichkeits-

bezogenes Mitwirkungsrecht der Parteien dar (BGE 130 II 425 E. 2.1, 129 I 236 E. 3.2, 125 I 219 E. 9b; BVGE 2007/30 E. 5.6, Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-5166/2011 vom 3. Mai 2012 E. 2.2, A-5876/2008 vom 24. März 2010 E. 4, A-5738/2007 vom 17. Januar 2008 E. 3.1, A-1349/2006 vom 22. Mai 2007 E. 2.9; ULRICH HÄFELIN/GEORG MÜLLER/FELIX UHLMANN, Allgemeines Verwaltungsrecht, 6. Aufl., Zürich/Basel/Genf 2010, Rz. 1672 f.).

**2.2.1.** Für das Verfahren vor Bundesverwaltungsbehörden wird das Akteneinsichtsrecht in Art. 26-28 VwVG konkretisiert. Dieses Recht ist gleichsam Vorbedingung des Äusserungsrechts: Die betroffene Person kann sich nur dann wirksam zu einer Sache äussern und geeignete Beweise führen oder bezeichnen, wenn ihr die Möglichkeit eingeräumt wird, die entscheiderelevanten Unterlagen einzusehen (BGE 132 II 485 E. 3.2; BERNHARD WALDMANN/MAGNUS OESCHGER, in: Praxiskommentar VwVG, Waldmann/Weissenberger [Hrsg.] [nachfolgend: Praxiskommentar], Zürich/Basel/Genf 2009, N. 6 zu Art. 26). Die Behörde ist allerdings nicht verpflichtet, die Parteien von Amtes wegen zur Einsicht einzuladen (WALDMANN/OESCHGER, a.a.O., N. 69 zu Art. 26). Vielmehr haben die Parteien ein entsprechendes Gesuch zu stellen (BGE 132 V 387 E. 6.2 [zu Art. 29 Abs. 2 BV]; Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-5166/2011 vom 3. Mai 2012 E. 2.2.1, A-2149/2008 und A-2170/2008 vom 17. Mai 2010 E. 6.5.2).

**2.2.2.** Art. 35 Abs. 1 VwVG regelt die Begründungspflicht ausdrücklich, geht in seinem Gehalt aber nicht weiter als Art. 29 Abs. 2 BV. Die Begründung eines Entscheids muss so abgefasst sein, dass die betroffene Person ihn sachgerecht anfechten kann. Dies ist nur möglich, wenn sowohl sie wie auch die Rechtsmittelinstanz sich über die Tragweite des Entscheids ein Bild machen können. In diesem Sinn müssen wenigstens kurz die Überlegungen genannt werden, von denen sich die Behörde leiten liess und auf welche sie ihren Entscheid stützt (BGE 134 I 83 E. 4.1, 129 I 232 E. 3.2, 126 I 97 E. 2b; Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-1765/2006 vom 30. März 2009 E. 3.4.2, A-1681/2006 vom 13. März 2008 E. 2.3). Die Behörde ist nicht verpflichtet, sich zu allen Rechtsvorbringen der Parteien zu äussern. Vielmehr kann sie sich auf die für den Entscheid wesentlichen Gesichtspunkte beschränken (statt vieler: Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-5166/2011 vom 3. Mai 2012 E. 2.2.2). Der genaue Umfang der Begründungspflicht lässt sich nur begrenzt abstrakt erfassen; er muss im Einzelfall individuell bestimmt werden (FELIX UHLMANN/ALEXANDRA SCHWANK, in: Praxiskommentar, N. 18 zu Art. 35).

An die Begründung sind umso strengere Anforderungen zu stellen, je unbestimmter die Rechtsgrundlage ist und je grösser der der Behörde eingeräumte Spielraum ist (grundlegend: BGE 112 Ia 107 E. 2b, vgl. weiter: BGE 129 I 232 E. 3.3; UHLMANN/SCHWANK, a.a.O., N. 21 ff. zu Art. 35; LORENZ KNEUBÜHLER, Die Begründungspflicht: Eine Untersuchung über die Pflicht der Behörden zur Begründung ihrer Entscheide, Bern 1998, S. 33, 186 f.). Die Auslegung von unbestimmten Gesetzesbegriffen und die Ermessensbetätigung muss nachvollziehbar erklärt werden (BGE 129 I 232 E. 3.3, 127 V 431 E. 2b.cc; BVGE 2008/26 E. 5.2.1).

**2.3.** Der Mehrwertsteuer unterliegen insbesondere die Umsätze, die durch steuerpflichtige Personen im Inland mit entgeltlich erbrachten Lieferungen von Gegenständen und Dienstleistungen getätigt werden (Art. 5 Bst. a und b aMWSTG).

**2.4.** Steuerpflichtig ist grundsätzlich, wer eine mit der Erzielung von Einnahmen verbundene gewerbliche oder berufliche Tätigkeit selbstständig ausübt, sofern seine Lieferungen und seine Dienstleistungen im Inland jährlich gesamthaft Fr. 75'000.-- übersteigen (Art. 21 Abs. 1 aMWSTG). Eine Ausnahme von der Steuerpflicht besteht insofern, als die nach Abzug der Vorsteuer verbleibende Steuer (Steuerzahllast) regelmässig nicht mehr als Fr. 4'000.-- beträgt; diese Ausnahme bleibt auf Jahresumsätze bis zu Fr. 250'000.-- beschränkt (Art. 25 Abs. 1 Bst. a aMWSTG). Für bestehende Betriebe, bei welchen im Zeitpunkt der Aufnahme der Tätigkeit keine Steuerpflicht gegeben war, beginnt die Steuerpflicht am 1. Januar, wenn im vorangehenden Jahr die oben erwähnten Betragsgrenzen kumulativ überschritten worden sind (Art. 28 Abs. 1 aMWSTG). Die Steuerpflicht endet am Ende des Kalenderjahres, in dem die für die Steuerpflicht massgebenden Beträge nicht mehr überschritten wurden und zu erwarten ist, dass diese Beträge auch im nachfolgenden Kalenderjahr nicht überschritten werden (Art. 29 Bst. b aMWSTG; vgl. Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-5110/2011 vom 23. Januar 2012 E. 2.2, A-2149/2008 und A-2170/2008 vom 17. Mai 2010 E. 3.2).

**2.5.** Die Veranlagung und Entrichtung der Mehrwertsteuer erfolgt nach dem Selbstveranlagungsprinzip (Art. 46 f. aMWSTG; BLUMENSTEIN/LOCHER, a.a.O., S. 421 ff.; ALOIS CAMENZIND/NIKLAUS HONAUER/KLAUS A. VALLENDER, Handbuch zum Mehrwertsteuergesetz [MWSTG], 2. Aufl., Bern 2003, Rz. 78). Dies bedeutet vorab, dass der Leistungserbringer bereits für die Feststellung seiner Mehrwertsteuerpflicht selbst verantwortlich ist und sich gegebenenfalls unaufgefordert

anzumelden hat (Art. 56 Abs. 1 aMWSTG; vgl. Urteile des Bundesgerichts 2A.109/2005 vom 10. März 2006 E. 2.1, 2A.304/2003 vom 14. November 2003 E. 3.5; Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-2149/2008 und A-2170/2008 vom 17. Mai 2010 E. 3.1, A-8485/2007 vom 22. Dezember 2009 E. 2.2, A-12/2007 vom 28. Januar 2009 E. 2.7). Bei festgestellter Steuerpflicht hat er sodann 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. Die ESTV ermittelt die Höhe des geschuldeten Mehrwertsteuerbetrages nur dann an Stelle der steuerpflichtigen Person, wenn diese ihren Pflichten nicht nachkommt (Art. 60 aMWSTG; Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-5110/2011 vom 23. Januar 2012 E. 2.3, A-2998/2009 vom 11. November 2010 E. 2.4).

## **2.6.**

**2.6.1.** Zu den Obliegenheiten der steuerpflichtigen Person gehört insbesondere die Buchführungspflicht (vgl. dazu die Urteile des Bundesgerichts 2A.552/2006 vom 1. Februar 2007 E. 3.1, 2A.109/2005 vom 10. März 2006 E. 2.1 f.). Gemäss Art. 58 Abs. 1 aMWSTG 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 (BVGE 2009/60 E. 2.5.1, Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-5110/2011 vom 23. Januar 2012 E. 2.4.1).

**2.6.2.** Die mehrwertsteuerliche Buchführungspflicht knüpft nach dem klaren Wortlaut von Art. 58 Abs. 1 aMWSTG und sachgerechterweise an eine bestehende Mehrwertsteuerpflicht an. Insofern missverständlich, da logisch nicht denkbar, ist damit die Aussage, das Mehrwertsteuerrecht gebiete die Führung von Geschäftsbüchern im oben erwähnten Sinn schon betreffend Feststellung der Steuerpflicht, besteht doch vor Entstehung der Steuerpflicht eben gerade noch keine steuerpflichtige Person, welche unter den Anwendungsbereich von Art. 58 Abs. 1 aMWSTG fallen könnte. Da indessen die Selbstveranlagung auch die Anmeldepflicht umfasst (Art. 56 aMWSTG), sind auch Unternehmerinnen und Unternehmer, die noch nicht mehrwertsteuerpflichtig sind, gehalten, durch geeignete Massnahmen periodisch zu überprüfen, ob sie der Mehrwertsteuerpflicht unterliegen (BVGE 2009/60 E. 2.5.1; statt vieler: Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-5110/2011 vom 23. Januar 2012 E. 2.4.2).

**2.6.3.** Über die Buchführungspflicht kann die ESTV nähere Bestimmungen aufstellen. Von dieser Befugnis hat sie im Rahmen des Erlasses der Wegleitung für Mehrwertsteuerpflichtige (in erster Auflage erschienen im Herbst 1994 [neu herausgegeben im Frühling 1997]; als Wegleitung 2001 zur Mehrwertsteuer [Wegleitung 2001] neu herausgegeben per 1. Januar 2001 [und per 1. Januar 2008 als Wegleitung 2008 zur Mehrwertsteuer]) Gebrauch gemacht. In der – vorliegend einschlägigen – Wegleitung 2001 sind genauere Angaben enthalten, wie eine derartige Buchhaltung auszugestalten ist (Rz. 878 ff.). Alle Geschäftsvorfälle müssen fortlaufend, chronologisch und lückenlos aufgezeichnet werden (Rz. 884) und alle Eintragungen haben sich auf entsprechende Belege zu stützen, sodass 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 (sog. "Prüfspur"; vgl. Rz. 893 f.; vgl. Urteil des Bundesgerichts 2A.297/2005 vom 3. Februar 2006 E. 3.1; Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-5110/2011 vom 23. Januar 2012 E. 2.4.3).

**2.6.4.** 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 Sinn des Handelsrechts zu führen; die Bücher 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-1634/2006 vom 31. März 2009 E. 3.5, A-1527/2006 vom 6. März 2008 E. 2.2, A-1406/2006 vom 30. Januar 2008 E. 2.2 mit weiteren Hinweisen). Damit befinden sich die mehrwertsteuerlichen Anforderungen an die Aufzeichnungspflicht auch im Einklang mit den bei den direkten Steuern geltenden Regelungen. Die detaillierte und chronologische Führung eines Kassabuches muss besonders hohen Anforderungen genügen. 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 Kas senstürze 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 2C\_302/2009 vom 15. Oktober 2009 E. 4.2, 2A.693/2006 vom 26. Juli 2007 E. 3.1; Urteile des

Bundesverwaltungsgerichts A-5110/2011 vom 23. Januar 2012 E. 2.4.4, A-2998/2009 vom 11. November 2010 E. 2.5.4).

## **2.7.**

**2.7.1.** Liegen keine oder nur unvollständige Aufzeichnungen vor oder stimmen die ausgewiesenen Ergebnisse mit dem wirklichen Sachverhalt offensichtlich nicht überein, so nimmt die ESTV gemäss Art. 60 aMWSTG eine Schätzung nach pflichtgemäßem Ermessen vor. Diese Bestimmung ist auch heranzuziehen, falls mangels Aufzeichnungen – worunter nicht nur Geschäftsbücher im Sinn von Art. 58 Abs. 1 aMWSTG zu verstehen sind (vgl. dazu PASCAL MOLLARD, TVA et taxation par estimation, veröffentlicht in: ASA 69 S. 518) – die sachverhaltsmässigen Grundlagen zur Beantwortung der Frage, ob überhaupt eine Steuerpflicht vorliegt, nicht einwandfrei ermittelt werden können (zur Ermessensveranlagung als Sachverhaltsermittlung durch Schätzung vgl. grundlegend BLUMENSTEIN/LOCHER, a.a.O., S. 404).

**2.7.2.** Art. 60 aMWSTG unterscheidet nach dem Gesagten zwei voneinander unabhängige Konstellationen, welche zu einer Ermessenstaxation führen. Die erste ist diejenige der ungenügenden Aufzeichnung (Konstellation 1). In diesem Fall hat eine Schätzung insbesondere auch dann zu erfolgen, wenn – bei feststehender Steuerpflicht – die Verstösse gegen die formellen Buchhaltungsvorschriften als derart gravierend zu qualifizieren sind, dass sie die materielle Richtigkeit der Buchhaltungsergebnisse in Frage stellen (statt vieler: BGE 105 Ib 181 E. 4a, Urteile des Bundesgerichts 2C\_429/2009 vom 9. November 2009 E. 3, 2A.437/2005 vom 3. Mai 2006 E. 3.1; Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-4450/2010 vom 8. September 2011 E. 4.1, A-705/2008 vom 12. April 2010 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 (Konstellation 2). Dies ist nach der Rechtsprechung der Fall, wenn die in den Büchern enthaltenen Geschäftsergebnisse von den von der Steuerverwaltung erhobenen branchenspezifischen Erfahrungszahlen wesentlich abweichen, vorausgesetzt die kontrollierte Person ist nicht in der Lage, allfällige besondere Umstände, auf Grund welcher diese Abweichung erklärt werden kann, nachzuweisen oder zumindest glaubhaft zu machen (Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-5110/2011 vom 23. Januar 2012 E. 2.5.2, A-4450/2010 vom 8. September 2011 E. 4.1, A-2998/2009 vom 11. November 2010 E. 2.6.2, A-705/2008 vom 12. April 2010 E. 2.4).

## **2.8.**

**2.8.1.** Sind die Voraussetzungen für eine Ermessenstaxation erfüllt, so ist die ESTV nicht nur berechtigt, sondern verpflichtet, eine solche nach pflichtgemäßem Ermessen vorzunehmen. Die Fälle, in denen die Steuerpflichtigen ihre Mitwirkungspflichten nicht wahrnehmen bzw. keine, unvollständige oder ungenügende Aufzeichnungen über ihre Umsätze (bzw. hinsichtlich Feststellung oder Überprüfung der Steuerpflicht) führen, dürfen keine Steuerausfälle zur Folge haben (Urteil des Bundesgerichts 2A.552/2006 vom 1. Februar 2007 E. 3.2; Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-5110/2011 vom 23. Januar 2012 E. 2.6.1, A-3678/2007 und A-3680/2007 vom 18. August 2009 E. 3.2).

**2.8.2.** Die Vornahme der Schätzung nach pflichtgemäßem Ermessen bedeutet insbesondere, dass die ESTV dabei diejenige Schätzungs-methode zu wählen hat, 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 (Urteile des Bundesgerichts 2C\_426/2007 vom 22. November 2007 E. 3.2, 2A.552/2006 vom 1. Februar 2007 E. 3.3; Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-1113/2009 vom 23. Februar 2010 E. 2.3, A-1578/2006 vom 2. Oktober 2008 E. 4.2; CAMENZIND/HONAUER/VALLENDER, a.a.O., Rz. 1682). In Betracht kommen einerseits Schätzungs-methoden, die auf eine Ergänzung oder Rekonstruktion der ungenügenden Buchhaltung hinauslaufen, andererseits Umsatzschätzungen aufgrund unbestrittener Teil-Rechnungsergebnisse in Verbindung mit Erfahrungssätzen (Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-4450/2010 vom 8. September 2011 E. 4.2, A-2184/2008 und A-2185/2008 vom 3. Juni 2010 E. 5.1; vgl. auch MOLLARD, a.a.O., S. 530 ff.). Die brauchbaren Teile der Buchhaltung und allenfalls vorhandene Belege sind soweit als möglich bei der Schätzung mitzubersichtigen. Sie können durchaus als Basiswerte der Ermessenstaxation fungieren (Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-5110/2011 vom 23. Januar 2012 E. 2.6.2, A-4360/2008 und A-4415/2008 vom 4. März 2010 E. 2.5.2, A-1578/2006 vom 2. Oktober 2008 E. 4.2).

**2.8.3.** 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 (sog. Umlageverfahren), vorausgesetzt die massgebenden Verhältnisse im eingehend kontrollierten Zeitabschnitt seien ähnlich wie in

der gesamten Kontrollperiode (Urteil des Bundesgerichts 2C\_309/2009 vom 1. Februar 2010 E. 2.2; statt vieler: Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-5110/2011 vom 23. Januar 2012 E. 2.6.3). Der Ermessensveranlagung haftet deshalb eine gewisse Unsicherheit an, die der Steuerpflichtige aufgrund seiner Pflichtverletzung jedoch selber zu vertreten hat (vgl. Urteil des Bundesgerichts 2A.437/2005 vom 3. Mai 2006 E. 3.2 mit Hinweisen).

## **2.9.**

**2.9.1.** Die Vorinstanz zieht bei ihrer Arbeit Erfahrungszahlen heran, sei es im Rahmen der Prüfung der Voraussetzungen der Ermessensveranlagung oder für die Vornahme der Schätzung. Nach der Rechtsprechung ist das Abstellen auf Erfahrungszahlen grundsätzlich nicht zu beanstanden (BVGE 2009/60 E. 2.8, vgl. statt vieler: Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-4506/2011 vom 30. April 2012 E. 2.5).

**2.9.2.** Erfahrungszahlen sind Ergebnisse, die aus zuverlässigen Buchhaltungen gewonnen und nach betriebswirtschaftlichen Gesichtspunkten statistisch verarbeitet werden. Sie sind keine Rechtssätze und auch keine Beweismittel (solange sie nicht z.B. durch ein Sachverständigengutachten erwiesen sind), die den Geschäftsbüchern gleichgestellt wären (BVGE 2009/60 E. 2.8.1; Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-4506/2011 vom 30. April 2012 E. 2.5.1; MARTIN ZWEIFEL/SILVIA HUNZIKER, Beweis und Beweislast im Steuerverfahren bei der Prüfung von Leistung und Gegenleistung unter dem Gesichtswinkel des Drittvergleichs ["dealing at arm's length"], veröffentlicht in: ASA 77 S. 658 ff., 665, 679 mit Hinweisen).

**2.9.3.** Erfahrungszahlen drücken Gesetzmässigkeiten in den Verdienstverhältnissen einzelner Branchen aus. Diese Funktion kommt ihnen aber nur dann zu, wenn sie auf einer sicheren Grundlage beruhen (vgl. ZWEIFEL/HUNZIKER, a.a.O., S. 679). Sollen Erfahrungswerte Aufschluss über durchschnittliche Umsatzziffern geben, müssen sie deshalb breit abgestützt sein und sollten nebst der Betriebsstruktur und den regionalen Gegebenheiten auch die Betriebsgrösse berücksichtigen (vgl. zum Ganzen ausführlich: BVGE 2009/60 E. 2.8.2, Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-4506/2011 vom 30. April 2012 E. 2.5.2; MOLLARD, a.a.O., S. 553).

**2.9.4.** Die Steuerbehörde hat die Pflicht, der steuerpflichtigen Person die Grundlagen der Erfahrungszahlen kundzugeben (vgl. ZWEIFEL/HUNZIKER, a.a.O., S. 682 f. mit zahlreichen Hinweisen). Dies folgt aus der Begrün-

dungspflicht (vgl. oben E. 2.2.2). Die Behörde hat dem Steuerpflichtigen die Art und Weise, wie die Ermessensveranlagung zustande gekommen ist – beinhaltend auch die Zahlen und Erfahrungswerte –, bekannt zu geben. Sie hat zu erläutern, dass die zum Vergleich herangezogenen Betriebe nicht nur der gleichen Branche entstammen wie das eingeschätzte (gegebenenfalls) steuerpflichtige Unternehmen, sondern auch in anderer Hinsicht vergleichbar sind, wie zum Beispiel betreffend Standort, Betriebsgrösse, Kundenkreis usw. (BVGE 2009/60 E. 2.8.4). Nur so ist es der steuerpflichtigen Person möglich, die Veranlagung sachgerecht anzufechten (Urteil des Bundesgerichts 2A.284/2000 vom 5. Dezember 2000 E. 3 mit Hinweisen; Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-4506/2011 vom 30. April 2012 E. 2.5.4).

Da es sich bei Erfahrungszahlen prinzipiell um Durchschnittswerte handelt, dürfen sie im Einzelfall nicht lediglich in schematischer Weise angewendet werden (BVGE 2009/60 E. 2.8.4). In Ausübung des pflichtgemässen Ermessens muss bei der Anwendung von Erfahrungszahlen deshalb deren Streubreite (zwischen Maximal- und Minimalwert) beachtet werden, wenn eine den individuellen Verhältnissen gerecht werdende Schätzung erfolgen soll (Urteile des Bundesgerichts vom 4. Mai 1983, veröffentlicht in: ASA 52 S. 234 E. 4; Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-3123/2008 vom 27. April 2010 E. 2.8.4, A-1578/2006 vom 2. Oktober 2008 E. 6.3). Inwiefern die Verwaltung ihr Ermessen ausgeübt hat, ist in der Entscheidungsbegründung darzulegen (BVGE 2009/60 E. 2.8.4, Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-4506/2011 vom 30. April 2012 E. 2.5.4).

**2.9.5.** Die steuerpflichtige Person hat sodann – auf entsprechendes Gesuch hin – das Recht, unter Berücksichtigung des Steuergeheimnisses, Einsicht in die Erfahrungszahlen zu nehmen (vgl. zum Akteneinsichtsrecht E. 2.2.1). Der um Akteneinsicht ersuchenden Person darf mit Blick auf das Steuergeheimnis (vgl. für die Mehrwertsteuer Art. 55 aMWSTG) nur soweit Einsicht in die zum Vergleich herangezogenen Daten und Zahlen gewährt werden, als diese anschliessend nicht bestimmten identifizierbaren Steuerpflichtigen zugeordnet werden können (BGE 105 Ib 181 E. 4b). Ausserdem dürfen durch die Gewährung der Akteneinsicht keine Geschäfts- oder Betriebsgeheimnisse anderer Steuerpflichtiger, auch nicht in anonymisierter Form, offenbart werden (Urteil des Bundesgerichts 2A.651/2005 vom 21. November 2006 E. 2.6.2, 2.9.1). Inwiefern der steuerpflichtigen Person die Angaben für die Anfechtung der Ermessens taxation hilfreich sein werden, ist dabei nicht entscheidend. Unerheblich ist auch, ob die steuerpflichtige Person über die Grundlagen der Nachbar-

lastung informiert und ihr umfassend aufgezeigt worden ist, welche Aspekte bei der Umsatzaufrechnung einbezogen und wie die gesammelten Vergleichswerte angewandt wurden (Urteil des Bundesgerichts 2A.651/2005 vom 21. November 2006 E. 2.9.3; BVGE 2009/60 E. 2.8.5, Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-4506/2011 vom 30. April 2012 E. 2.5.5; vgl. zum Ganzen auch MARTIN KOCHER, Einsichtnahme auch in ein vertrauliches „Spezialdossier“ der ESTV – Neue Rechtspraxis erlaubt vertiefte Akteneinsicht – noch ungeklärte Aufdeckungspflicht, in: Der Schweizer Treuhänder [ST] 2007/3 S. 201 ff., insbes. E. 3.2.3).

## **2.10.**

**2.10.1.** Das Bundesverwaltungsgericht kann den angefochtenen Einspracheentscheid 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 rechts erheblichen Sachverhalts (Art. 49 Bst. b VwVG) auch die Rüge der Unangemessenheit erheben (Art. 49 Bst. c VwVG).

**2.10.2.** Das Bundesverwaltungsgericht überprüft das Vorliegen der Voraussetzungen für die Vornahme einer Ermessenstaxation – als Rechtsfrage – uneingeschränkt (statt vieler: Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-5110/2011 vom 23. Januar 2012 E. 2.8.2). Als ausserhalb der Verwaltungsorganisation und Behördenhierarchie stehendes, von der richterlichen Unabhängigkeit bestimmtes Verwaltungsgericht auferlegt dieses sich trotz des möglichen Rügegrundes der Unangemessenheit bei der Überprüfung von zulässigerweise erfolgten Ermessensveranlagungen jedoch eine gewisse Zurückhaltung und reduziert dergestalt seine Prüfungsdichte. Grundsätzlich setzt das Bundesverwaltungsgericht nur dann sein eigenes Ermessen an die Stelle desjenigen der Vorinstanz, wenn dieser bei der Schätzung erhebliche Ermessensfehler unterlaufen sind (statt vieler: Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-5110/2011 vom 23. Januar 2012 E. 2.8.2, A-2184/2008 und A-2185/2008 vom 3. Juni 2010 E. 5.2). Diese Praxis wurde vom Bundesgericht bestätigt (Urteil des Bundesgerichts 2C\_426/2007 vom 22. November 2007 E. 4.3).

**2.10.3.** Für das Vorliegen der Voraussetzungen zur Vornahme einer Ermessenseinschätzung ist nach den allgemeinen Beweislastregeln die Vorinstanz beweisbelastet (Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-1960/2007 vom 1. Februar 2010 E. 2.4.2, A-1578/2006 vom 2. Oktober 2008 E. 5.3, A-1527/2006 und A-1528/2006 vom 6. März 2008 E. 2.4). Gelangt das Gericht somit in freier Beweiswürdigung nicht zur Überzeu-

gung, eine der beiden tatbestandsmässig vorausgesetzten Konstellationen von Art. 60 aMWSTG (vgl. dazu oben E. 2.7.2) habe sich verwirklicht, ist gemäss der objektiven Beweislastregel zu Ungunsten der ESTV zu entscheiden (vgl. Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-4506/2011 vom 30. April 2012 E. 2.4.2, A-5110/2011 vom 23. Januar 2012 E. 2.8.3).

Waren die Voraussetzungen für eine Ermessenstaxation im Einzelfall erfüllt und hat die ESTV damit zulässigerweise eine Schätzung nach Ermessen durchgeführt, obliegt es – in Umkehr der allgemeinen Beweislastregeln – der steuerpflichtigen Person, den Beweis für die Unrichtigkeit der Schätzung zu erbringen (statt vieler: Urteil des Bundesgerichts 2C\_171/2008 vom 30. Juli 2008 E. 4.3; Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-5460/2008 vom 12. Mai 2010 E. 2.5.4). Die Steuerpflichtige kann sich gegen eine zulässigerweise durchgeführte Ermessenseinschätzung deshalb nicht mit allgemeiner Kritik zur Wehr setzen. Vielmehr hat sie darzulegen, dass die von der ESTV vorgenommene Schätzung offensichtlich fehlerhaft ist, und sie hat auch den Beweis für ihre vorgebrachten Behauptungen zu erbringen (anstatt vieler: Urteil des Bundesgerichts 2A.437/2005 vom 3. Mai 2006 E. 3.3 unter Verweis auf MOLLARD, a.a.O., S. 559 und die dort zitierte Rechtsprechung; zum Ganzen: Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-3123/2008 vom 27. April 2010 E. 2.9.3).

### **3.**

Im vorliegenden Fall hat die ESTV den Umsatz des Beschwerdeführers ermessensweise ermittelt und dessen Steuerpflicht für den Zeitraum vom 1. Januar 2004 bis zum 31. Dezember 2006 festgestellt.

**3.1.** Grundsätzliche Voraussetzung für eine zulässige Ermessenseinschätzung ist, dass die ESTV ihrer Untersuchungspflicht nachgekommen ist (E. 2.1). Dies war entgegen der beschwerdeführerischen Ansicht der Fall. Die ESTV hat erstmals mit Schreiben vom 11. November 2008 vom Beschwerdeführer Bilanzen, Erfolgsrechnung, Aufwand- und Ertragskonti, Fahrtenschreiberkarten, Arbeitszeitkontrollkarten sowie Service- und Reparaturechnungen der Geschäftsfahrzeuge einverlangt (Bst. A). Weiter forderte die Vorinstanz den Beschwerdeführer vor Erlass des Einspracheentscheids mit Schreiben vom 22. Juli 2010 auf, die Diskrepanz zwischen den mittels Fahrtenschreiberkarten ausgewiesenen Kilometern und denjenigen gemäss Servicerechnungen zu erklären und weitere Unterlagen einzureichen (siehe Bst. F). Die Vorinstanz hat damit von Amtes wegen umfassende und relevante Beweismassnahmen durchgeführt und das ihr Zumutbare vorgenommen, um den entscheidwesentlichen Sach-

verhalt möglichst vollständig abzuklären und die Voraussetzungen der Ermessensveranlagung zu prüfen. Von einer Verletzung der Untersuchungspflicht kann deshalb keine Rede sein.

**3.2.** Die ESTV begründet die Vornahme der Ermessenseinschätzung mit erheblichen Mängeln der Buchhaltung des Beschwerdeführers. Insbesondere lägen für die Jahre 2003 bis 2007 lediglich die Bilanzen und Erfolgsrechnungen vor, hingegen fehlten Kassabücher über die in den Jahren 2003 bis 2006 erzielten Einnahmen und damit aussagekräftige Geschäftsunterlagen. Die "Tagesabrechnungen" beider Fahrzeuge mit den Kennzeichen BS \_\_\_\_\_ [1] und BS \_\_\_\_\_ [2] könnten nicht als Kassabücher akzeptiert werden, da die Bareinnahmen damit nicht lückenlos aufgezeichnet werden könnten. Von der Möglichkeit der Verfolgung einzelner Geschäftsfälle – auch stichprobenweise – sowohl vom Einzelbeleg über die Buchhaltung bis zur Mehrwertsteuerabrechnung als auch in umgekehrter Richtung könne keine Rede sein. Der Beschwerdeführer macht hingegen geltend, die eingereichten Unterlagen genügten den gesetzlichen Anforderungen.

Nach der Rechtsprechung war der Beschwerdeführer gehalten, durch geeignete Massnahmen periodisch zu überprüfen, ob er die Voraussetzungen der Steuerpflicht erfüllt (E. 2.6.2). Da der vorliegende Taxibetrieb bargeldintensiv ist (vgl. Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-5110/2011 vom 23. Januar 2012 E. 3.1, A-2998/2009 vom 11. November 2010 E. 3.2.1, A-281/2009 vom 14. Oktober 2010 E. 6.1.2), wäre auch für die Feststellung der Steuerpflicht die Führung eines tagfertigen Kassabuches zwingend erforderlich gewesen. Die Bareinnahmen und Barausgaben hätte dabei fortlaufend, lückenlos und zeitnah aufgezeichnet und durch Kassenstürze kontrolliert werden müssen (vgl. E. 2.6.4; vgl. auch Urteil des Bundesgerichts 2A.109/2005 vom 10. März 2006 E. 2.2 und E. 4.3 mit insoweit ähnlicher Sachverhaltskonstellation). Bereits aufgrund des Fehlens eines solchen Kassabuches ist die Buchführung des Beschwerdeführers mangelhaft. Es fehlen damit die sachverhältnismässigen Grundlagen zur Beantwortung der Frage, ob eine Steuerpflicht vorliegt. Die Voraussetzungen für eine Ermessenseinschätzung waren demnach gegeben (E. 2.7), und die ESTV war nicht nur berechtigt, sondern vielmehr verpflichtet (E. 2.8), eine solche vorzunehmen.

### 3.3.

**3.3.1.** Grundlage für die Umsatzkalkulation bildeten laut Vorinstanz die Kilometerangaben auf den Prüfberichten der Motorfahrzeugkontrolle des Kantons Basel-Stadt (MFK) resp. die auf den Servicerechnungen ausgewiesenen Kilometer der Fahrzeuge \_\_\_\_\_, lautend auf das Kennzeichen BS \_\_\_\_\_ [2], und \_\_\_\_\_, lautend auf BS \_\_\_\_\_ [1]. Nach Angaben der ESTV belegen diese Unterlagen betreffend den Wagen mit Kennzeichen BS \_\_\_\_\_ [2] im Jahr 2004 eine gefahrene Strecke von 33'556 km, im Jahr 2005 von 28'920 km und im Jahr 2006 von 34'566 km. Für das Jahr 2003 nahm die ESTV aufgrund fehlender Unterlagen eine Umlage der durchschnittlich zwischen 2004 und 2006 gefahrenen Kilometer, ausmachend 32'347 km pro Jahr, vor. Für den Wagen mit dem Kennzeichen BS \_\_\_\_\_ [1] ermittelte die ESTV auf dieselbe Art für das Jahr 2004 35'603 gefahrene Kilometer. Die ESTV ging aufgrund fehlender Unterlagen für die Jahre 2003 und 2005 von durchschnittlich 35'000 km pro Jahr aus; für das Jahr 2006 wurde anteilmässig von 5'830 gefahrenen Kilometern ausgegangen. Die Vorinstanz führte diesbezüglich weiter aus, der Sohn des Beschwerdeführers habe gemäss Auskunft der Kantonspolizei Basel-Stadt (Taxibüro) am 8. Februar 2006 eine Taxihalterbewilligung erhalten. Vorher habe er mit einer Taxichauffeurbewilligung lediglich als Angestellter beim Beschwerdeführer Taxifahrten ausführen können. Bis zur Aufnahme der selbständigen Erwerbstätigkeit des Sohnes des Beschwerdeführers seien die mit dem Fahrzeug BS \_\_\_\_\_ [1] zurückgelegten Kilometer dem Beschwerdeführer anzurechnen. Nach Abzug der belegbaren privat gefahrenen Kilometer (anrechenbarer Arbeitsweg, nachweisbare Ferienreisen mit dem Geschäftsfahrzeug sowie die übrigen Privatfahrten, bzw. aufgrund fehlender Belege 100 Kilometer pro Arbeitswoche und Geschäftsfahrzeug) und Multiplikation mit dem "Ansatz von Fr. 2.15 Umsatz pro geschäftlich gefahrenem Kilometer", habe sich der jeweilige kalkulierte Jahresumsatz ergeben.

**3.3.2.** Sind wie im vorliegenden Fall die Voraussetzungen einer Ermessenstaxation erfüllt, obliegt es dem Beschwerdeführer, 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 (vgl. oben E. 2.10.3). Das Bundesverwaltungsgericht auferlegt sich – wie bereits ausgeführt (E. 2.10.2) – bei der Überprüfung von Ermessensveranlagungen eine gewisse Zurückhaltung, soweit die Zweckmässigkeit der Entscheidung in Frage steht.

**3.3.3.** Gegen die Umsatzberechnung bringt der Beschwerdeführer vor, aus den eingereichten "Tagesabrechnungen" sei ersichtlich, wie viele Kilometer er jeweils geschäftlich und privat gefahren sei und welchen Umsatz er erzielt habe. Aus der Steuererklärung für das Jahr 2004 und den Jahresabschlüssen mit Detailbelegen ergebe sich zudem, dass er zum fraglichen Zeitpunkt einen Umsatz von Fr. 75'000.-- bei weitem nicht erreicht habe.

Dem hält die Vorinstanz entgegen, dass die Kilometerstände gemäss den Fahrtenschreiberkarten des Fahrzeugs mit dem Kennzeichen BS \_\_\_\_\_ [2] vom 19. Februar 2004 und vom 3. Januar 2005 von denjenigen gemäss Fahrzeugprüfberichten vom 24. April 2004 (recte 27. April 2004) und vom 3. Mai 2005 (umgerechnet auf ein Jahr) um 14'117 km abweichen. Dies ergibt eine Diskrepanz von 42 %. Die Fahrtenschreiberkarten vom 1. Januar 2004 (recte 31. Dezember 2003) und vom 31. Dezember 2004 für das Fahrzeug mit dem Kennzeichen BS \_\_\_\_\_ [1] weisen (umgerechnet auf ein Jahr) 16'863 km weniger auf als sich solche aus der Servicerechnung vom 2. Juli 2003 und der Fahrzeugprüfbericht vom 3. August 2004 ergeben. Dies macht eine Differenz von 47 % aus. Da die besagten Fahrtenschreiber somit offensichtlich – und nach unwidersprochen gebliebener Darstellung der Vorinstanz – nicht sämtliche Fahrten des Beschwerdeführers enthalten, konnte die ESTV auch nicht auf diese abstellen. Sie hat deshalb zu Recht die Angaben auf den Servicerechnungen bzw. auf den Fahrzeugprüfberichten als Grundlage für die kalkulatorische Umsatzermittlung verwendet. Nur der Vollständigkeit halber sei darauf hinzuweisen, dass die Vorinstanz ihre Berechnungen aufgrund der Kilometerstände der Servicerechnung vom 24. April 2004 anstatt vom 27. April 2004 und des Fahrtenschreibers vom 1. Januar 2004 anstatt vom 31. Dezember 2003 anstellt hat. Darauf ist jedoch nicht weiter einzugehen, da die vorinstanzliche Berechnung deswegen zu Gunsten des Beschwerdeführers ausgefallen ist. Gegen die Umrechnung der zurückgelegten Kilometer auf ein Jahr sowie die Umlage auf die einzelnen Jahre an sich vermag der Beschwerdeführer nichts vorzubringen. Vielmehr beruht die von der ESTV gewählte Schätzungsmethode grundsätzlich auf plausiblen, nachvollziehbaren Grundlagen und vermag auch sonst vor übergeordnetem Recht standhalten (vgl. E. 2.8.2).

**3.3.4.** Der Beschwerdeführer bringt weiter vor, die Vorinstanz habe zu Unrecht lediglich pauschal 100 km pro Arbeitswoche und Geschäftsfahrzeug für private Fahrten angerechnet. Er habe insbesondere durch Einreichung der entsprechenden Reisepässe "mit Stempeln" hinreichend nachgewie-

sen, dass er viele Reisen in seine Heimat unternommen und damit wesentlich mehr Privatkilometer zurückgelegt habe. Wie viele Privatkilometer der Beschwerdeführer tatsächlich zurückgelegt habe, ergebe sich im Übrigen aus den Tagesrapporten und Fahrtenschreiberkarten, welche der Vorinstanz bekannt gewesen seien. Der Beschwerdeführer offeriert zur Abklärung des Sachverhalts in genereller Weise eine Parteibefragung.

**3.3.4.1** Die Vorinstanz hat im Rahmen der teilweisen Gutheissung der Einsprache für das Fahrzeug mit dem Kennzeichen BS \_\_\_\_\_ [1] in Abstimmung mit den vom Beschwerdeführer nachgereichten Kontrollkarten weitere Ferienkilometer angerechnet. Hingegen wurden für das Geschäftsfahrzeug BS \_\_\_\_\_ [2] aufgrund fehlender Belege keine zusätzlichen Ferienkilometer berücksichtigt. Die Vorinstanz weist zu Recht darauf hin, dass aus den mit Schreiben vom 23. Oktober 2010 eingereichten Reisepasskopien lediglich ersichtlich ist, dass der Beschwerdeführer zwar Reisen unternommen, nicht jedoch, dass er diese Strecken tatsächlich mit seinem Geschäftsfahrzeug mit dem Kennzeichen BS \_\_\_\_\_ [2] zurückgelegt hat. Weiter ist nach unwidersprochener Darstellung der Vorinstanz auf der Basis der in Kopien vorliegenden Kontrollkarten ersichtlich, dass in den angeblichen Ferien des Beschwerdeführers vom 7. Juli 2006 bis zum 20. August 2006 mehrere Taxifahrten mit dem Geschäftsfahrzeug mit dem Kennzeichen BS \_\_\_\_\_ [2] ausgeführt worden sind. Überdies hat der Beschwerdeführer mit Schreiben vom 23. Oktober 2010 ausdrücklich erklärt, für das Fahrzeug BS \_\_\_\_\_ [2] seien keine "Tachoscheiben" oder "Arbeitskarten" mehr vorhanden.

**3.3.4.2** Die von der Vorinstanz vorgenommene Berechnung der Privatkilometer bzw. der anzurechnenden Ferienkilometer wird vom Beschwerdeführer damit weder substantiiert bestritten noch mit eigenen kilometergenauen Aufstellungen widerlegt. Die seitens des Beschwerdeführers vorgebrachten Argumente und die eingereichten Dokumente vermögen die von der Vorinstanz diesbezüglich vorgenommenen Berechnungen nicht zu erschüttern bzw. deren offensichtliche Fehlerhaftigkeit nicht zu belegen (E. 2.10.3). Vielmehr erweist sich die Schätzung der privat gefahrenen Kilometer als sachgerecht und mit dem Bundesrecht vereinbar.

**3.3.4.3** Die Vorinstanz hat den rechtserheblichen Sachverhalt bundesrechtskonform erstellt. Im Sinne einer antizipierten Beweiswürdigung kann diesbezüglich schon deshalb auf die vom Beschwerdeführer beantragte Parteibefragung verzichtet werden. Überdies ist ohnehin nicht zu erwarten, dass im vorliegenden Fall der Beschwerdeführer in einer Befra-

gung substantiell etwas anderes aussagen würde, als was er bereits mit den schriftlichen Eingaben behauptet (vgl. Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-5110/2011 vom E. 1.3 und 3.3.2).

**3.3.5.** Der Beschwerdeführer bringt überdies vor, der von der ESTV als Erfahrungswert angewendete Ansatz von Fr. 2.15/km sei offensichtlich zu hoch. Insbesondere verfüge er nämlich über keinen fixen Standplatz, so dass er überdurchschnittlich viele Leerfahrten zu verzeichnen habe, was seinen Aufwand erhöhe bzw. seine Einnahmen verringere. Ausserdem verrechne er im Gegensatz zu anderen Betrieben keine Zuschlagstarife für Nacht-, Sonntags- und Feiertagsfahrten sowie keinen Bestellzuschlag. Die ESTV habe bei der Anwendung der Erfahrungszahlen ihre Untersuchungspflicht verletzt, da sie auf die individuellen Umstände keine Rücksicht genommen habe. Auch sei sie nicht auf die Argumente des Beschwerdeführers eingegangen und habe dem Beschwerdeführer die Grundlagen, namentlich etwa die Zusammensetzung der Erfahrungszahlen, nicht zur Kenntnis gebracht. Damit – und aufgrund des Umstandes, dass die ESTV den Gründen für ein Abweichen des Beschwerdeführers von den Erfahrungszahlen nicht nachgegangen sei – sei vorliegend das rechtliche Gehör verletzt worden. Faktisch führe dies dazu, dass die Vorinstanz bereits in diesem Verfahrensstadium die Beweislast auf den Beschwerdeführer übertrage, was unzulässig sei.

**3.3.5.1** Aus der Begründung und dem Spezialdossier "Erfahrungszahlen" (Beilage 15 zur Vernehmlassung vom 12. Januar 2012) ergibt sich das Folgende: Gemäss den Angaben der Vorinstanz sind in den Datensätzen alle Arten von Fahrten wie "Flughafen, Kundenkarte, Kreditkarten, Chemie (Novartis, Roche)" eingeschlossen. Im Erfahrungswert sind zudem bereits diverse Leer- und Privatfahrten (insgesamt eine durchschnittliche Leerfahrtenquote von 56.53 %) berücksichtigt worden. Die Erhebungen erfolgten in den Jahren 2001 und 2002. Die Tabelle weist im Wesentlichen folgende Kriterien aus: "Taxi-Art", "Anzahl-Schichten", "Total Umsatz", "Km total" und "Total Umsatz/km total". Der Umsatz pro Kilometer variiert zwischen Fr. 1.63 und Fr. 2.47, wobei der Durchschnitt der 38 Datensätze bei Fr. 2.04 liegt. Gemäss den vorinstanzlichen Ausführungen betrifft das Datenmaterial Angestellte von diversen Taxibetrieben in Basel. Die Angestellten müssten dem Arbeitgeber die erhaltenen Trinkgelder nicht abliefern. Beim Einzelunternehmer seien die Trinkgelder hingegen steuerbar, weshalb bei jenen 5 % Trinkgeld hinzugerechnet bzw. der Ansatz auf Fr. 2.15/km festgelegt worden sei.

**3.3.5.2** Entgegen der Ansicht des Beschwerdeführers hat die ESTV spätestens im Einspracheentscheid (Ziffer 3.7 des Entscheids) detailliert aufgezeigt, wie die Erfahrungszahlen der Taxis der Stadt Basel ermittelt worden sind. Das Bundesverwaltungsgericht hat praxisgemäss keinen Anlass, an der Richtigkeit der einzelnen Datensätze zu zweifeln und hat in konkreten Anwendungsakten die Rechtmässigkeit dieser Erfahrungszahlen festgestellt (Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-5166/2011 vom 3. Mai 2012 E. 3.4.3.2 f., A-2690/2011 vom 24. Januar 2012 E. 3.5.1). Aus seinen Vorbringen vermag der Beschwerdeführer nichts zu seinen Gunsten abzuleiten, da er sie auch weder substantiiert noch mit entsprechenden Unterlagen belegt. Die ESTV hat demgegenüber bei ihrer Schätzung des Kilometeransatzes die Besonderheiten des Beschwerdeführers rechtsgenügend berücksichtigt, indem sie etwa auch die Aufnahme der selbständigen Erwerbstätigkeit des Sohnes des Beschwerdeführers zu Beginn des Jahres 2006 in die Berechnung einbezogen hat. Zudem decken die Erfahrungszahlen auch Taxibetriebe ab, welche keine Zuschlagstarife verlangen und auch über keinen fixen Standplatz verfügen. Die von der ESTV erhobenen Daten sind demzufolge auch für den Beschwerdeführer als selbständigen Taxifahrer repräsentativ; sie hat somit mindestens implizite aufzuzeigen vermocht, inwiefern der Beschwerdeführer mit den von den Erfahrungszahlen erfassten Betrieben vergleichbar ist (E. 2.9.4).

**3.3.5.3** Soweit der Beschwerdeführer mit der Rüge der Verletzung des rechtlichen Gehörs auch vorbringen möchte, er habe keine Kenntnis von den Erfahrungszahlen erhalten, wäre dem ohnehin entgegen zu halten, dass ihm die Akteneinsicht vorliegend nicht verwehrt worden ist und der ESTV nicht die Pflicht oblag, ihn etwa von Amtes wegen zur Akteneinsicht aufzufordern (E. 2.2.1).

**3.4.** Die Schätzung der ESTV erweist sich damit sowohl hinsichtlich der ermittelten Kilometer als des Ansatzes von Fr. 2.15/km als korrekt. Aufgrund des Überschreitens der Umsatzgrenze von Fr. 75'000.-- als auch der Steuerzahllast von Fr. 4'000.-- im Jahr 2003, ist die Steuerpflicht des Beschwerdeführers ab 1. Januar 2004 bis Ende 2006 gegeben (E. 2.4). Im Weiteren ist anzumerken, dass die ESTV nicht nur bei der Bestimmung der Steuerzahllast, sondern auch bei der Berechnung der Steuerschuld die Saldosteuersatzmethode angewendet hat. Sie hat bei der Ermessenseinschätzung somit Vorsteuern berücksichtigt und ist damit dem Beschwerdeführer entgegengekommen. Das Bundesverwaltungsgericht hat keinen Anlass, dieses Entgegenkommen in Frage zu stellen (vgl. da-

zu auch Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-2998/2009 vom 11. November 2010 E. 3.6, A-281/2009 vom 14. Oktober 2010 E. 6.2.4, A-2184/2008 vom 3. Juni 2010 E. 6.3, A-2149/2008 und A-2170/2008 vom 17. Mai 2010 E. 6.2.7, A-1614/2006 vom 1. Oktober 2008 mit dem Hinweis, dass die ESTV auch andere gleichgelagerte Fälle rechtsgleich zu behandeln hat).

**3.5.** Der Beschwerdeführer bestreitet schliesslich auch den Verzugszins ohne jegliche Begründung. Inwiefern die Vorinstanz bei der Berechnung des Verzugszinses Bundesrecht verletzt haben sollte, ist nicht ersichtlich. Der unsubstantiierte Antrag ist deshalb ebenfalls abzuweisen.

**4.**

Demzufolge ist die Beschwerde abzuweisen, soweit darauf einzutreten ist. Die Verfahrenskosten in der Höhe von Fr. 2'500.-- sind dem Beschwerdeführer aufzuerlegen (Art. 63 Abs. 1 VwVG) und mit dem geleisteten Kostenvorschuss in gleicher Höhe zu verrechnen. Eine Parteientschädigung an den Beschwerdeführer ist nicht zuzusprechen (Art. 64 Abs. 1 VwVG e contrario).

**Demnach erkennt das Bundesverwaltungsgericht:**

**1.**

Die Beschwerde wird abgewiesen, soweit darauf eingetreten wird.

**2.**

Die Verfahrenskosten von Fr. 2'500.-- werden dem Beschwerdeführer auferlegt und mit dem von ihm in gleicher Höhe geleisteten Kostenvorschuss verrechnet.

**3.**

Eine Parteientschädigung wird nicht zugesprochen.

**4.**

Dieses Urteil geht an:

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

Für die Rechtsmittelbelehrung wird auf die nächste Seite verwiesen.

Der vorsitzende Richter:

Die Gerichtsschreiberin:

Daniel Riedo

Gabriela Meier

### **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 Rechtschrift ist in einer Amtssprache abzufassen und hat die Begehren, deren Begründung mit Angabe der Beweismittel und die Unterschrift zu enthalten. Der angefochtene Entscheid und die Beweismittel sind, soweit sie der Beschwerdeführer in Händen hat, beizulegen (Art. 42 BGG).

Versand: