



---

Abteilung I  
A-4417/2007  
{T 0/2}

## **Urteil vom 10. März 2010**

---

Besetzung

Richter Thomas Stadelmann (Vorsitz),  
Richter Pascal Mollard,  
Richterin Claudia Pasqualetto Péquignot,  
Gerichtsschreiberin Susanne Raas.

---

Parteien

A.\_\_\_\_\_, ...,  
Beschwerdeführer,

gegen

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

---

Gegenstand

Mehrwertsteuer (MWSTG; 4. Quartal 2003).

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

A.\_\_\_\_\_ war seit dem 1. Januar 1995 im Register der mehrwertsteuerpflichtigen Personen bei der Eidgenössischen Steuerverwaltung (ESTV) als Steuerpflichtiger eingetragen. Mit Schreiben vom 29. August 2002 beantragte er sinngemäss die Löschung aus diesem Register, da er sein Geschäft aus gesundheitlichen Gründen nicht weiterführen könne. Mit Schreiben vom 9. September 2002 bestätigte die ESTV A.\_\_\_\_\_, dass er per 30. Juni 2002 aus dem Register der Steuerpflichtigen gelöscht worden sei.

**B.**

Mit Schreiben vom 15. Oktober 2002 teilte die ESTV A.\_\_\_\_\_ mit, eine Kontrolle vor Ort habe ergeben, dass er ab dem 1. Januar 1995 weiterhin steuerpflichtig sei, weshalb er auf dieses Datum wieder ins Register der Steuerpflichtigen eingetragen worden sei. Dies bestätigte sie mit zwei Schreiben vom 7. November 2002, in denen sie A.\_\_\_\_\_ mitteilte, gemäss einer am 9. September 2002 vor Ort durchgeführten Kontrolle seien die Voraussetzungen für seine Eintragung als Steuerpflichtiger laut Gesetz erfüllt. Somit sei die seinerzeitige Löschung, die aufgrund seiner Angaben vorgenommen worden sei, zu Unrecht erfolgt. Für die Zeit zwischen dem 1. Januar 1995 und dem 30. Juni 2002 stellte sie ihm zwei Ergänzungsabrechnungen (EA) zu, die in der Folge rechtskräftig wurden.

**C.**

**C.a** Am 23. September 2004 forderte die ESTV von A.\_\_\_\_\_ aufgrund der oben genannten Kontrolle und weiterer Abklärungen mit EA Nr. ... für das 4. Quartal 2003 (Periode vom 1. Oktober 2003 bis zum 31. Dezember 2003) provisorisch Fr. 5'000.-- Mehrwertsteuer nach. Sie begründete dies damit, dass A.\_\_\_\_\_ bisher keine Abrechnungen für die entsprechende Steuerperiode (recte: Abrechnungsperiode) eingereicht habe. Daher habe sie die provisorische Steuerforderung durch pflichtgemässe Schätzung im Sinne von Art. 60 des Bundesgesetzes vom 2. September 1999 über die Mehrwertsteuer (aMWSTG, AS 2000 1300) ermittelt. Per 21. Dezember 2004 fällte sie einen formellen Entscheid, mit welchem sie die Nachbelastung nebst einem Verzugszins von 5% seit 1. März 2004 bestätigte. Den Rechtsvorschlag, den A.\_\_\_\_\_ gegen den Zahlungsbefehl Nr. ... vom 2. Dezember 2004 des Betreibungsamtes Z.\_\_\_\_\_ erhoben hatte,

hob sie auf. Schliesslich behielt sie sich vor, die Forderung aufgrund einer Kontrolle zu berichtigen.

**C.b** Gegen diesen Entscheid erhob A.\_\_\_\_\_ bei der ESTV am 16. Januar 2005 fristgerecht Einsprache im Wesentlichen mit der Begründung, er habe den Betrieb in Z.\_\_\_\_\_ aus gesundheitlichen Gründen aufgegeben, was der ESTV seit langem bekannt sei. Nachdem eine von der ESTV angesetzte Nachfrist zur Einreichung der Abrechnung offenbar unbenutzt verstrichen war, reichte A.\_\_\_\_\_ mit Schreiben vom 20. März 2005 nachträglich eine Abrechnung für das 4. Quartal 2003 ein, in welcher er den Umsatz sowie die geschuldete Steuer mit Fr. 0.-- angab. Trotz Aufforderung der ESTV reichte er keine Beweismittel ein, aus denen hervorgegangen wäre, dass sein Betrieb nach dem 30. Juni 2002 nicht weitergeführt worden sei. Die ESTV wies die Einsprache von A.\_\_\_\_\_ mit Einspracheentscheid vom 13. Juni 2007 ab im Wesentlichen mit der Begründung, der Steuerpflichtige sei trotz Mahnung seinen Abrechnungs- und Zahlungsverpflichtungen für die Periode vom 1. Oktober 2003 bis 31. Dezember 2003 nicht nachgekommen. Sie erkannte, A.\_\_\_\_\_ schulde der ESTV für die Abrechnungsperiode 4. Quartal 2003 Fr. 5'000.-- Mehrwertsteuer zuzüglich 5% Verzugszins seit 1. März 2004.

**D.**

Gegen diesen Einsprachenentscheid erhob A.\_\_\_\_\_ (nachfolgend Beschwerdeführer) am 28. Juni 2007 Beschwerde beim Bundesverwaltungsgericht und beantragte sinngemäss die Aufhebung dieses Entscheides. Zur Begründung machte er sinngemäss geltend, seine Firma X.\_\_\_\_\_, welche (Tätigkeit) ausgeführt habe, sei am 30. Juni 2002 "geschlossen" worden und er habe nie wieder ein mehrwertsteuerpflichtiges Unternehmen gegründet. Das Unternehmen existiere nicht mehr und sei daher für das 4. Quartal 2003 nicht steuerpflichtig. Als Belege dafür, dass er im 4. Quartal 2003 arbeitsunfähig gewesen sei, legte der Beschwerdeführer einen Operationsbericht vom 27. Oktober 2003, ein undatiertes Nachbehandlungsschema, ein Diagnoseblatt vom 30. September 2003 und einen Austrittsbericht vom 11. Dezember 2001 bei.

**E.**

Mit Brief vom 14. Juli 2007 reichte der Beschwerdeführer den vom Bundesverwaltungsgericht mit Verfügung vom 3. Juli 2007 verlangten

angefochtenen Einspracheentscheid sowie ein ärztliches Zeugnis vom 2. Juli 2007 nach.

**F.**

In ihrer Vernehmlassung vom 11. Oktober 2007 beantragte die ESTV, es sei die Steuerschuld des Beschwerdeführers nunmehr auf Fr. 0.-- festzusetzen und Ziff. 2 des Einspracheentscheids vom 13. Juni 2007 entsprechend aufzuheben. Ziff. 3 und 4 dieses Entscheides (Aufhebung des Rechtsvorschlages und Vorbehalt einer Kontrolle nach Art. 62 aMWSTG) seien zu bestätigen. Zur Begründung brachte sie im Wesentlichen vor, die Bezeichnung des Unternehmens des Beschwerdeführers im Register der Mehrwertsteuerpflichtigen bei der ESTV habe – entgegen der Auffassung des Beschwerdeführers – auf die rechtliche Qualifikation des Unternehmens und die Frage der subjektiven Steuerpflicht keinen Einfluss. Trotz entsprechender Aufforderung habe der Beschwerdeführer die Aufgabe des Betriebes nicht belegt. Verschiedene Abklärungen der ESTV hätten zum Schluss geführt, dass der Beschwerdeführer noch einen Betrieb führe. Da der Beschwerdeführer in die einverlangten Buchhaltungsunterlagen bisher keine Einsicht gewährt habe, halte die ESTV an der subjektiven Steuerpflicht des Beschwerdeführers sowie an Ziff. 4 des Einspracheentscheides vom 13. Juni 2007 fest. Nunmehr habe der Beschwerdeführer jedoch vor dem Bundesverwaltungsgericht ärztliche Zeugnisse eingereicht, aus denen hervorgehe, dass er im 4. Quartal 2003 arbeitsunfähig gewesen sei. Die Steuerschuld für dieses Quartal belaufe sich somit auf Fr. 0.--.

**G.**

In seiner Replik vom 11. November 2007 führte der Beschwerdeführer aus, er habe korrekt gehandelt und beantragte, die Verfahrenskosten seien der ESTV aufzuerlegen. Er erklärte, der Umsatz aus gelegentlich zwischen seinen Operationen und der Arbeitsunfähigkeit ausgeführten Arbeiten liege weit unter der mehrwertsteuerpflichtigen Grenze.

**H.**

Die ESTV hielt in ihrer Duplik vom 29. November 2007 an ihren Anträgen fest. Zudem äusserte sie sich zur Auferlegung der Verfahrenskosten und der Erwerbstätigkeit des Beschwerdeführers.

**I.**

Mit Eingabe vom 5. Dezember 2007 reichte der Beschwerdeführer unaufgefordert eine Schlussabrechnung vom 13. November 2002 nach.

Auf die weiteren Begründungen in den Eingaben der Parteien wird – soweit sie entscheiderelevant sind – im Rahmen der nachfolgenden Erwägungen eingegangen.

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

**1.1** Gemäss Art. 31 des Bundesgesetzes vom 17. Juni 2005 über das Bundesverwaltungsgericht (Verwaltungsgerichtsgesetz, 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), sofern keine Ausnahme nach Art. 32 VGG gegeben ist. Eine solche liegt nicht vor. Die ESTV ist eine Behörde im Sinne von Art. 33 VGG, gegen deren Verfügungen die Beschwerde zulässig ist. Das Bundesverwaltungsgericht ist daher für die Beurteilung der vorliegenden Beschwerde zuständig. Soweit das VGG nichts anderes bestimmt, richtet sich gemäss dessen Art. 37 das Verfahren nach dem VwVG.

**1.2** Die Behauptung des Beschwerdeführers, er sei nicht steuerpflichtig, welche im Gegensatz zu den Ausführungen der ESTV steht, kann als Begehren um entsprechende Feststellung verstanden werden. Gemäss Art. 25 Abs. 2 VwVG ist dem Begehren um Erlass einer Feststellungsverfügung zu entsprechen, wenn der Gesuchsteller ein entsprechendes schutzwürdiges Interesse nachweist. Laut bundesgerichtlicher Rechtsprechung ist der Anspruch auf Erlass einer Feststellungsverfügung subsidiär gegenüber rechtsgestaltenden Verfügungen (BGE 119 V 11 E. 2a; RENÉ RHINOW/BEAT KRÄHENMANN, Schweizerische Verwaltungsrechtsprechung, Ergänzungsband, Basel 1990, Nr. 36, S. 109 f.). Soweit der Beschwerdeführer seine Steuerpflicht bestreitet und damit sinngemäss den Antrag stellt, es sei festzustellen, dass er nicht steuerpflichtig ist, er also ein Feststellungsbegehren stellt, fehlt ihm folglich ein schutzwürdiges Interesse an dessen Behandlung, weil bereits das negative Leistungsbegehren, der Antrag auf Aufhebung der angefochtenen Steuernach-

forderung, gestellt worden ist. Damit kann anhand eines konkreten Falles entschieden werden, ob der Beschwerdeführer für das 4. Quartal 2003 Steuern zu entrichten hat, was das Feststellungsinteresse hinfällig werden lässt (BVGE 2007/24 E. 1.3, mit Hinweis auf die bundesgerichtliche Rechtsprechung). Soweit es dem Steuerpflichtigen um die Feststellung der Steuerpflicht bezüglich der auf das Jahr 2003 folgenden Steuerperioden geht, ist festzuhalten, dass die Steuerpflicht für diese Zeit gesondert aufgrund der dann bestehenden Umstände geprüft werden muss. Diesbezüglich fehlt es jedoch an einem anfechtbaren Entscheid der zuständigen ESTV (vgl. E. 1.1). Das Bundesverwaltungsgericht könnte darauf zurzeit mangels Zuständigkeit nicht eintreten. Mit dieser Einschränkung ist auf die form- und fristgerecht eingereichte Beschwerde einzutreten.

### **1.3**

**1.3.1** Am 1. Januar 2010 trat das Bundesgesetz vom 12. Juni 2009 über die Mehrwertsteuer (Mehrwertsteuergesetz, MWSTG, SR 641.20) in Kraft. Die bisherigen gesetzlichen Bestimmungen sowie die darauf gestützt erlassenen Vorschriften bleiben grundsätzlich weiterhin auf alle während ihrer Geltungsdauer eingetretenen Tatsachen und entstandenen Rechtsverhältnisse anwendbar (Art. 112 Abs. 1 MWSTG). Das vorliegende Verfahren untersteht deshalb in materieller Hinsicht dem Bundesgesetz vom 2. September 1999 über die Mehrwertsteuer (aMWSTG, AS 2000 1300).

Demgegenüber ist das neue mehrwertsteuerliche Verfahrensrecht im Sinne von Art. 113 Abs. 3 MWSTG auf sämtliche im Zeitpunkt des Inkrafttretens hängige Verfahren anwendbar. Allerdings ist Art. 113 Abs. 3 MWSTG insofern restriktiv auszulegen, 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).

**1.3.2** Art. 113 Abs. 3 MWSTG besagt nur, dass das neue Verfahrensrecht auf hängige Verfahren sofort anwendbar sein soll. Noch nichts gesagt ist damit dazu, welches der entscheidenden Zeitpunkt ist für die Frage, ob eine bestimmte Verfahrensnorm anzuwenden ist. Diesbezüglich hat das Bundesgericht präzisiert, dass der Grundsatz der sofortigen Anwendbarkeit von neuem Prozessrecht auf hängige

Verfahren in dem Sinn zu relativieren sei, als neues Recht nicht auf alle im Zeitpunkt seines Inkrafttretens noch hängigen Verfahren Anwendung finde. Bezüglich der verfahrensrechtlichen Neuerungen sei auf den Zeitpunkt abzustellen, in welchem sich die strittige Verfahrensfrage stellt oder darüber entschieden wurde. Liegt dieser Zeitpunkt vor Inkrafttreten des neuen Rechts, ist gestützt auf die altrechtlichen Bestimmungen zu befinden. Ein unter den alten Verfahrensvorschriften eingeleitetes Administrativverfahren nimmt sodann unter der Hoheit des neuen Rechts seinen Fortgang, ohne dass deswegen bereits getroffene Anordnungen nach den Regeln des neuen Rechts neu aufzurollen wären (BGE 132 V 368 E. 2.2). Es ist also dasjenige Verfahrensrecht anwendbar, welches zum Zeitpunkt, in dem sich die konkrete Verfahrensfrage stellt, in Kraft steht. Wenn eine konkrete Prozesshandlung bzw. ein Realakt vorzunehmen ist (wie z.B. ein Gutachten oder die Auferlegung von Verfahrenskosten), ist das im Zeitpunkt, da diese Handlung vorgenommen wird, geltende Recht anwendbar. Beispielsweise ist bei einer Kontrolle der ESTV vor Ende 2009 das alte, bei einer solchen nach 2010 das neue, die Kontrolle betreffende Verfahrensrecht (aber nur dieses und nicht die neuen materiellen Regeln, vgl. zuvor E. 1.3.1) anzuwenden. Hat in der Folge eine Rechtsmittelbehörde zu überprüfen, ob die Vorinstanz das Verfahrensrecht richtig angewendet hat, so bleibt das Recht massgeblich, das zum Zeitpunkt der zu überprüfenden Verfahrenshandlung in Kraft stand und von der Vorinstanz angewendet werden musste, auch wenn inzwischen neues Recht in Kraft getreten sein sollte. Für die Bestimmung der richtigen Norm betreffend Verfahrenskosten wird auf den Zeitpunkt des Einspracheentscheids der von der fraglichen Norm betroffenen Instanz abgestellt (vgl. Urteil des Bundesgerichts 2A.68/2003 vom 31. August 2004 E. 9; Entscheid der Eidgenössischen Steuerrekurskommission [SRK] vom 18. Januar 2005 [SRK 2003-026] E. 4b/aa).

**1.4** 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 rechtserheblichen Sachverhaltes (Art. 49 Bst. b VwVG) auch die Rüge der Unangemessenheit erheben (Art. 49 Bst. c VwVG; MOSER/BEUSCH/KNEUBÜHLER, a.a.O., Rz. 2.149 ff.; ULRICH HÄFELIN/GEORG MÜLLER/FELIX UHLMANN, Allgemeines Verwaltungsrecht, 5. Aufl., Zürich 2006, Rz. 1758 ff.). Im Beschwerdeverfahren gelten die Unter-

suchungsmaxime, wonach der Sachverhalt von Amtes wegen festzustellen ist (Art. 12 VwVG), und der Grundsatz der Rechtsanwendung von Amtes wegen (Art. 62 Abs. 4 VwVG). Das Bundesverwaltungsgericht ist demzufolge verpflichtet, auf den festgestellten Sachverhalt die richtige Rechtsnorm anzuwenden, d.h. jenen Rechtssatz anzuwenden, den es als den zutreffenden erachtet, und ihm jene Auslegung zu geben, von der es überzeugt ist. Dies bedeutet, dass es eine Beschwerde auch aus anderen als den geltend gemachten Gründen (teilweise) gutheissen oder den angefochtenen Entscheid im Ergebnis mit einer Begründung bestätigen kann, die von jener der Vorinstanz abweicht (vgl. BVGE 2007/41 E. 2 mit Hinweisen).

## **2.**

Die ESTV beantragt in ihrer Vernehmlassung, die Steuerforderung gegen den Beschwerdeführer für das 4. Quartal 2003 sei auf Fr. 0.-- festzusetzen und Ziff. 2 des Einspracheentscheids vom 13. Juni 2007 entsprechend zu ändern. Die vom Beschwerdeführer eingereichten Unterlagen – neben den in E. D. genannten Belegen, von denen der Austrittsbericht aus dem Jahre 2001 für das vorliegende Verfahren nicht relevant ist, reichte der Beschwerdeführer ein ärztliches Zeugnis vom 2. Juli 2007 nach (vgl. E. E.), welches ihm eine Arbeitsunfähigkeit von 100% vom 29. August 2003 bis zum 4. Mai 2004 sowie eine daran anschliessende Arbeitsunfähigkeit von 50% bis zum 20. Dezember 2004 attestiert – weisen tatsächlich darauf hin, dass er im 4. Quartal 2003 grösstenteils arbeitsunfähig war. Die Schlussfolgerung des Beschwerdeführers und der ESTV, es sei ersterem daher nicht möglich gewesen, Umsätze zu machen, erscheint plausibel. Insofern ist die Beschwerde gutzuheissen und die Höhe der Steuerforderung gemäss den übereinstimmenden Anträgen des Beschwerdeführers und der ESTV auf Fr. 0.-- festzusetzen.

## **3.**

Die ESTV beantragt, Ziff. 4 des Dispositivs des Einspracheentscheides vom 13. Juni 2007, welche einen Kontrollvorbehalt gemäss Art. 62 aMWSTG enthält, zu bestätigen.

### **3.1**

**3.1.1** Steuerpflicht, Steuerabrechnungen und -ablieferungen werden von der ESTV überprüft, wobei ihr der Zugang und die Einsicht in die relevanten Unterlagen zu gewähren ist (Art. 62 aMWSTG; vgl. STEPHAN NEIDHARDT, mwst.com, Kommentar zum Bundesgesetz über die Mehr-

wertsteuer, Basel 2000, Rz. 2 ff. zu Art. 62). Die Kontrolle bezieht sich auf die zu zahlende Steuer und auf die Vorsteuer; sie schliesst mit einer Ergänzungsabrechnung, wenn der bezahlte Mehrwertsteuerbetrag zu niedrig oder mit einer Gutschrift, wenn der bezahlte Mehrwertsteuerbetrag zu hoch war (vgl. ISABELLE HOMBERGER GUT, in: mwst.com, Rz. 5 zu Art. 46). Sofern die Mehrwertsteuerabrechnung nicht bereits Gegenstand eines in Rechtskraft erwachsenen Entscheids im Sinne von Art. 63 aMWSTG war oder die Steuer verjährt ist, kann die ESTV jederzeit aufgrund des Kontrollergebnisses eine Ergänzungsabrechnung bzw. eine Gutschrift erlassen (vgl. Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-8437/2007 vom 14. Dezember 2009 E. 3.5.6.2., A-1393/2006 vom 10. Dezember 2007 E. 2.2.3; vgl. auch Entscheid der SRK vom 17. Juli 2001, veröffentlicht in Verwaltungspraxis der Bundesbehörden [VPB] 66.43 E. 3a mit weiteren Hinweisen). Die Kontrolle ist nicht nur bei bestehender Steuerpflicht möglich, sondern bereits zur Frage, ob eine Person mehrwertsteuerpflichtig ist (NEIDHARDT, a.a.O., N 2 zu Art. 62).

**3.1.2** Die Veranlagung und Entrichtung der Mehrwertsteuer erfolgt zwar nach dem Selbstveranlagungsprinzip (Art. 46 f. aMWSTG; ERNST BLUMENSTEIN/PETER LOCHER, System des schweizerischen Steuerrechts, 6. Aufl., Zürich 2002, S. 421 ff.). Jedoch ermittelt die ESTV die Höhe des geschuldeten Mehrwertsteuerbetrags dann an Stelle des Steuerpflichtigen, wenn dieser seinen Pflichten nicht nachkommt (statt vieler: Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-8637/2007 vom 9. Juli 2008 E. 2.1.1, A-1550/2006 vom 16. Mai 2008 E. 2.1, A-1527/2006 vom 6. März 2008 E. 2.1; ALOIS CAMENZIND/NIKLAUS HONAUER/KLAUS A. VALLENDER, Handbuch zum Mehrwertsteuergesetz [MWSTG], Bern 2003, 2. Aufl., Rz. 1680 ff.). Zu den Pflichten des Steuerpflichtigen gehört insbesondere eine ordnungsgemässe Führung der Geschäftsbücher gemäss Art. 58 Abs. 1 aMWSTG und der von der ESTV herausgegebenen "Wegleitung 2001 zur Mehrwertsteuer" vom Sommer 2000 (Wegleitung 2001), gültig ab 1. Januar 2001 (Urteile des Bundesgerichts 2A.693/2006 vom 26. Juli 2007 E. 3.1, 2A.569/2006 vom 28. Februar 2007 E. 3.1; statt vieler: Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-5754/2008 vom 5. November 2009 E. 2.5.2, A-1641/2006 vom 22. September 2008 E. 3.2 mit weiteren Hinweisen).

**3.1.3** Liegen keine oder nur unvollständige Aufzeichnungen vor, oder stimmen die ausgewiesenen Ergebnisse mit dem wirklichen Sachverhalt offensichtlich nicht überein, so ist die ESTV nach Art. 60

aMWSTG berechtigt und verpflichtet, eine Schätzung vorzunehmen. Die Ermessenseinschätzung ist logische Folge von Art. 62 aMWSTG, der die ESTV beauftragt, die Erfüllung der den Steuerpflichtigen obliegenden Pflichten zu überprüfen (PASCAL MOLLARD, TVA et taxation par estimation, veröffentlicht in Archiv für Schweizerisches Abgaberecht [ASA] 69 S. 519). Eine Schätzung des geschuldeten Mehrwertsteuerbetrages kann durch die Verwaltung entweder nach vorangehender Kontrolle des Betriebes des Mehrwertsteuerpflichtigen (insbesondere der Geschäftsbücher; so genannte "externe Schätzung") oder ohne eine derartige Kontrolle vor Ort vorgenommen werden (so genannte "interne Schätzung"), dies jedoch unter dem Vorbehalt einer späteren Kontrolle. Die interne Schätzung wird vor allem dann Anwendung finden, wenn der Mehrwertsteuerpflichtige seiner Aufzeichnungs- und Abrechnungspflicht nicht nachgekommen ist bzw. er nicht einmal rudimentäre geschäftliche Aufzeichnungen vorweisen kann oder er seine Abrechnung nicht eingereicht hat (Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-1641/2006 vom 22. September 2008 E. 4.2, A-1397/2006 und A-1398/2006 vom 19. Juli 2007 E. 2.5.1).

**3.1.4** Obwohl Art. 60 aMWSTG keine Unterscheidung zwischen einer Schätzung mit einer vorangehenden Kontrolle und einer Schätzung ohne vorgängige Kontrolle vornimmt, ist gegen die diesbezügliche Praxis der ESTV nichts einzuwenden (Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-1641/2006 vom 22. September 2008 E. 4.3 mit Hinweisen). Wenn die interne Fristenkontrolle der ESTV zeigt, dass ein Steuerpflichtiger seine Abrechnungspflicht verletzt hat, so ist die ESTV keineswegs verpflichtet, vor der schätzungsweisen Ermittlung des Umsatzes dieses Steuerpflichtigen eine Kontrolle in dessen Betrieb bzw. seiner Geschäftsunterlagen durchzuführen. Es genügt vielmehr, wenn der Umsatz des Steuerpflichtigen von der ESTV durch eine interne Schätzung ermittelt wird und sich die ESTV eine spätere Kontrolle vorbehält. In diesem Sinn handelt es sich bei der internen Schätzung nicht um eine definitive, sondern um eine provisorische Schätzung. Wegen des Kontrollvorbehalts kann die ESTV auch – aufgrund neuer Erkenntnisse, die sie auf andere Weise erhalten hat – eine neue, den individuellen Verhältnissen besser entsprechende interne Schätzung vornehmen. Dies muss insbesondere in den Fällen möglich sein, in denen davon auszugehen ist, dass eine Kontrolle vor Ort nicht zu einem anderen Ergebnis führen würde (Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-1641/2006 vom 22. September 2008 E. 4.3; Entscheide der SRK vom 11. Oktober 2005 [SRK 2004-201] E. 2a/bb und vom 8. De-

zember 2004 [SRK 2004-106] E. 2a). Der Kontrollvorbehalt muss – bezieht er sich auf den Prozessgegenstand – im Dispositiv Eingang finden, damit die Rechtskraft eines Urteils einer Kontrolle nicht entgegensteht (vgl. Urteil des Bundesverwaltungsgericht A-1565/2006 vom 11. August 2008 E. 4.2).

### 3.2

**3.2.1** Nach der objektiven Beweislastregel ist bei Beweislosigkeit – wenn also der Sachverhalt nicht eindeutig festgestellt werden kann – zu Ungunsten desjenigen zu urteilen, der die Beweislast trägt (BGE 130 III 321 E. 3.2; Urteil des Bundesgerichts 4C.269/2005 vom 16. November 2006 E. 6.2.2; FRITZ GYGI, Bundesverwaltungsrechtspflege, Bern 1983, S. 279 f.; MARTIN ZWEIFEL, Die Sachverhaltsermittlung im Steuerveranlagungsverfahren, Zürich 1989, S. 108 ff.). Gemäss der allgemeinen Beweislastregel in Art. 8 des Schweizerischen Zivilgesetzbuchs vom 10. Dezember 1907 (ZGB, SR 210), die mangels spezieller Bestimmungen zur Anwendung gelangt (vgl. PATRICK L. KRAUSKOPF/KATRIN EMMENEGGER, in: Praxiskommentar VwVG, Waldmann/Weissenberger [Hrsg.], Zürich 2009, Art. 12 N 6), trägt die Steuerbehörde die Beweislast für steuerbegründende und steuererhöhende Tatsachen, während der Steuerpflichtige für die steueraufhebenden und steuermindernden Tatsachen beweisbelastet ist (statt vieler vgl. dazu das Urteil des Bundesgerichts vom 14. Juli 2005, veröffentlicht in ASA 75 S. 495 ff. E. 5.4; Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-5754/2008 vom 5. November 2009 E. 2.1.3, A-1572/2006 vom 21. August 2008 E. 2.5.4, A-1527/2006 und A-1528/2006 vom 6. März 2008 E. 2.4, je mit Hinweisen; BLUMENSTEIN/LOCHER, a.a.O., S. 454). Die Beweislast für das Bestehen der Steuerpflicht obliegt damit – als steuerbegründende Tatsache – grundsätzlich der ESTV (Urteil des Bundesgerichts 2A.264/2006 vom 3. September 2008 E. 4.1; Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-746/2007 vom 6. November 2009 E. 3.1 in fine, A-5754/2008 vom 5. November 2009 E. 2.9.3, A-1385/2006 vom 3. April 2008 E. 7.2; A-1501/2006 vom 6. November 2008 E. 5.1).

**3.2.2** Aufgrund der Tatsache, dass die Steuerbehörde bei der Feststellung des Sachverhalts auf die Mitwirkung der Steuerpflichtigen, welche häufig die einzigen Informationsträger in Bezug auf die feststellungsbedürftige Tatsache sind, angewiesen ist, kann bei einer unterlassenen Mitwirkung ein "Untersuchungsnotstand", d.h. die Unmöglichkeit, die rechtserheblichen Tatsachen zu ermitteln, entstehen (vgl. ZWEIFEL,

a.a.O., S. 26, 115 f.). Die durch mangelnde Mitwirkung verschuldeterweise vom Steuerpflichtigen herbeigeführte "Beweisnot" der Steuerbehörde führt je nach Lehrmeinung zu einer entsprechenden Berücksichtigung der Verletzung der Mitwirkungspflichten im Rahmen der Beweiswürdigung (vgl. Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-1597/2006 und A-1598/2006 vom 17. August 2009 E. 4.1 und 4.3; vgl. die Hinweise bei DANIEL SCHÄR, Normentheorie und mitwirkungsorientierte Beweislastverteilung in gemischten Steuerveranlagungsverfahren, ASA 67 S. 448 ff., S. 457 und Fn. 96; zu den Mitwirkungspflichten bei der direkten Bundessteuer vgl. DERS., Grundsätze der Beweislastverteilung im Steuerrecht unter besonderer Berücksichtigung des gemischten Veranlagungsverfahrens sowie des Steuerjustizverfahrens, Diss. St. Gallen, Bamberg 1998, S. 193 ff.), zu einer Beweiserleichterung zu Gunsten der Steuerbehörde, indem anstelle der "vollen Überzeugung" von der zu beweisenden Tatsache lediglich eine überwiegende Wahrscheinlichkeit bestehen muss (ZWEIFEL, a.a.O., S. 24 ff. 106, 115 ff.; ebenfalls [für das Zivilrecht] BGE 132 III 715 E. 3.1; 130 III 321 E. 3.2) oder gar zu einer Überbindung der Beweislast auf den Steuerpflichtigen (SCHÄR, a.a.O., ASA 67 S. 448 ff., S. 460 f.; THOMAS STADELMANN, Beweislast oder Einschätzung nach pflichtgemäßem Ermessen?, Steuer Revue [StR] 2001 S. 264; ähnlich: Urteil des Bundesgerichts vom 21. Juni 1985, StR 1986 S. 488 E. 8; betr. das Steuerverfahren siehe auch: BGE 121 II 273 E. 3c/bb und Urteil des Bundesgerichts 2A.374/2006 vom 20. Oktober 2006 E. 4.3).

**3.3** Im vorliegenden Fall erklärt zwar die ESTV, eine Kontrolle vor Ort habe ergeben, dass der Beschwerdeführer noch steuerpflichtig sei (vgl. E. B.). Aus den eingereichten Unterlagen – insbesondere aus den beiden Schreiben der ESTV an den Beschwerdeführer vom 7. November 2002 (in act. 1 der Beilagen zur Vernehmlassung), dem Einspracheentscheid vom 31. März 2003 E. 6 f. (in act. 1 der Beilagen zur Vernehmlassung) und der Vernehmlassung vom 11. Oktober 2007 S. 2 Ziff. 2 – ergibt sich aber, dass diese Kontrolle vor Ort aufgrund der Abwesenheit des Beschwerdeführers nur sehr rudimentär durchgeführt werden konnte und insbesondere keine Buchhaltungsunterlagen erhältlich gemacht werden konnten. Dies wird vom Beschwerdeführer nicht bestritten, der im Gegenteil selbst eine Kontrolle vor Ort durch die ESTV verlangte (Schreiben des Beschwerdeführers an die ESTV vom 3. März 2004 [act. 2 der Beilagen zur Vernehmlassung]). Nach der bisherigen Rechtsprechung soll der Kontrollvorbehalt bei einer internen Schätzung verhindern, dass die Rechtskraft des entsprechen-

den Entscheids einer Kontrolle vor Ort entgegensteht. Gleiches muss gelten, wenn eine Kontrolle vor Ort aufgrund von Umständen, die der (potentiell) Steuerpflichtige beeinflussen kann – vorliegend dessen Abwesenheit –, nicht vollständig durchgeführt werden konnte. Auch in einem solchen Fall muss nämlich auf eine interne Schätzung abgestellt werden (vgl. E. 3.1.3 f.). Der Vorbehalt der Kontrolle ist hier auch aufgrund der Beweislastverteilung (vgl. E. 3.2.1) absolut gerechtfertigt. Er muss auch im Dispositiv Eingang finden, damit die Rechtskraft des vorliegenden Urteils einer Kontrolle nicht entgegensteht. Eine solche wird nach neuem Verfahrensrecht durchzuführen sein (vgl. E. 1.3.2).

#### **4.**

**4.1** Die ESTV auferlegte dem Beschwerdeführer in ihrem Einspracheentscheid vom 13. Juni 2007 explizit keine Verfahrenskosten, sondern wies auf die Kostenlosigkeit des Verfahrens hin (E. 22 des Einspracheentscheides). Nunmehr beantragt sie im Beschwerdeverfahren, der Beschwerdeführer habe die vorinstanzlichen Kosten zu tragen, da er Belege verspätet eingereicht und die Prüfung, ob er noch mehrwertsteuerpflichtig sei, verhindert habe. Sie möchte in diesem Zusammenhang Dispositiv-Ziff. 3 ihres Einspracheentscheides bestätigt wissen. In dieser Ziffer werden dem Beschwerdeführer jedoch keine Verfahrenskosten auferlegt, sondern es wird der Rechtsvorschlag des Beschwerdeführers in der Betreibung Nr. ... des Betreibungsamtes Z. \_\_\_\_\_ aufgehoben. Sinngemäss beantragt die ESTV demgemäss die Aufhebung des Rechtsvorschlages im Umfang der Verfahrenskosten. Bezüglich der Höhe dieser Kosten stellt sie keinen Antrag.

#### **4.2**

**4.2.1** Auch wenn inzwischen das neue MWSTG in Kraft getreten ist (vgl. E. 1.3.1), ist vorliegend auf die Frage nach der Auferlegung der vorinstanzlichen Kosten noch das aMWSTG anzuwenden, denn der Einspracheentscheid der Vorinstanz erging noch unter dem aMWSTG (vgl. E. 1.3.2).

**4.2.2** Nach Art. 68 Abs. 1 aMWSTG werden im Veranlagungs- und im Einspracheverfahren in der Regel keine Kosten erhoben und keine Parteientschädigungen ausgerichtet. Vom Grundsatz der Kostenlosigkeit wird jedoch dann abgewichen, wenn der Mehrwertsteuerpflichtige das Verfahren schuldhaft verursacht hat. Gemäss Rechtsprechung rechtfertigt sich eine solche Ausnahme von der Kostenlosigkeit

namentlich dann, wenn ein Mehrwertsteuerpflichtiger seinen Mitwirkungspflichten nicht nachgekommen ist, ohne dass er sich auf Entschuldigungsgründe berufen könnte (Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-1478/2006 und A-1477/2006 vom 10. März 2008 E. 4.1 mit Hinweisen; CAMENZIND/HONAUER/VALLENDER, a.s.O., S. 577 N 1698). Überdies sieht Art. 68 Abs. 2 aMWSTG explizit vor, dass die Kosten von Untersuchungshandlungen ohne Rücksicht auf den Ausgang des Verfahrens derjenigen Partei auferlegt werden können, die sie schuldhaft verursacht hat (Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-150/2007 vom 25. Juni 2008, A-1541/2006 vom 25. Mai 2008 E. 2.2).

**4.3** Das Bundesverwaltungsgericht kann eine Verfügung zuungunsten einer Partei ändern, wenn die Verfügung Bundesrecht verletzt oder auf einer unrichtigen oder unvollständigen Feststellung des Sachverhaltes beruht, wobei die angefochtene Verfügung nicht wegen Unangemessenheit zuungunsten einer Partei geändert werden darf, es sei denn, sie werde zugunsten einer Gegenpartei geändert (Art. 62 Abs. 2 VwVG). Die Rechtsprechungsorgane sind in der Regel zurückhaltend, wenn es darum geht, einen vorinstanzlichen Entscheid zuungunsten einer Partei zu ändern. Ihr soll aus der Ergreifung des Rechtsmittels kein Nachteil erwachsen, sofern dies nicht zur richtigen Durchsetzung des Bundesrechts notwendig erscheint oder der Sachverhalt unrichtig oder unvollständig festgestellt wurde (vgl. MADELEINE CAMPRUBI, in: Auer/Müller/Schindler [Hrsg.], Kommentar zum Bundesgesetz über das Verwaltungsverfahren [VwVG], Zürich 2008, Art. 62 Rz. 6; MOSER/BEUSCH/KNEUBÜHLER, a.a.O., Rz. 3.200).

**4.4** Die ESTV unterliess es in ihrem Beschwerdeentscheid, dem Beschwerdeführer Kosten aufzuerlegen. Es muss nun nachträglich nicht mehr geprüft werden, ob die ESTV allenfalls dem Beschwerdeführer die Kosten für das Veranlagungs- und Einspracheverfahren hätte auferlegen können. Ihre Entscheidung, dies nicht zu tun, verletzt jedenfalls kein Bundesrecht. Zwar reichte der Gesuchsteller ärztliche Zeugnisse erst vor Bundesverwaltungsgericht ein, doch stellte die Vorinstanz bereits fest, dass der Beschwerdeführer seinen Mitwirkungspflichten nicht nachkam. Dass die Vorinstanz dabei von der Einreichung von Buchhaltungsunterlagen ausging und nicht von Belegen über den Gesundheitszustand des Beschwerdeführers, ändert nichts an der – für die Auferlegung der Kosten allein massgeblichen (vgl. E. 4.2) – Vernachlässigung der Mitwirkungspflicht, lässt also die

Sachverhaltsdarstellung nicht als dermassen unvollständig erscheinen, dass nunmehr der Entscheid bezüglich der Kostentragung revidiert werden müsste. Es darf dem Beschwerdeführer insofern nicht zum Nachteil gereichen, dass er von seinem Recht, Beschwerde einzulegen, Gebrauch machte. Der Einspracheentscheid der ESTV soll nicht ohne Not zu seinen Ungunsten geändert werden (vgl. E. 4.3). Dem Beschwerdeführer können somit von der Beschwerdeinstanz keine Kosten für das vorinstanzliche Verfahren auferlegt werden.

**4.5** Da der Beschwerdeführer für das 4. Quartal 2003 keine Steuern schuldet und ihm für das vorinstanzliche Verfahren keine Kosten auferlegt werden, entfällt jegliche Grundlage, die Aufhebung des Rechtsvorschlages gemäss Ziff. 3 des Dispositivs des Einspracheentscheides aufrechtzuerhalten. Mit Gutheissung dieser Beschwerde wird somit auch Dispositiv-Ziff. 3 des Einspracheentscheids vom 13. Juni 2007 aufgehoben.

## **5.**

**5.1** Die Kosten für das Verfahren vor dem Bundesverwaltungsgericht werden in der Regel der unterliegenden Partei auferlegt, wobei der unterlegenen ESTV keine Kosten auferlegt werden können (Art. 63 Abs. 1 Satz 1 VwVG). Verfahrenskosten, die durch die Verletzung von Verfahrenspflichten verursacht wurden, können jedoch auch der obsiegenden Partei auferlegt werden (Art. 63 Abs. 3 VwVG). Dies ist insbesondere dann der Fall, wenn der Beschwerdeführer das Beschwerdeverfahren durch Verletzung der Mitwirkungspflichten unnötigerweise verursacht hat, indem er beispielsweise Beweismittel spät eingereicht hat (vgl. oben E. 3.2.2; Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-2036/2007 vom 29. Oktober 2008, A-1527/2006 und A-1528/2006 vom 6. März 2008 E. 6.2, A-1389/2006 vom 21. Januar 2008 E. 7.2; MOSER/BEUSCH/KNEUBÜHLER, a.a.O., Rz. 4.52).

**5.2** Der Beschwerdeführer kam seinen Mitwirkungspflichten nach wie vor nicht nach und reichte insbesondere keine Buchhaltungsunterlagen ein, obwohl er in der Replik eine selbständige Erwerbstätigkeit zugab. Zudem reichte er – wie gesehen – erst im vorliegenden Beschwerdeverfahren Operationsberichte und ärztliche Zeugnisse ein, aus denen hervorgeht, dass er im 4. Quartal 2003 zumindest teilweise arbeitsunfähig war. Aufgrund der Verletzung der Mitwirkungspflicht und des späten Einreichens eines Teils der notwendigen Beweismittel, ist ihm eine Pflichtverletzung zum Vorwurf zu machen. Sämtliche ge-

nannten Unterlagen hätte er bereits im Verfahren vor der Vorinstanz vorlegen können. Unter diesen Umständen ist das von ihm vor dem Bundesverwaltungsgericht angestrebte Verfahren als von ihm unnötig verursacht zu bezeichnen. Ihm sind daher die Verfahrenskosten aufzuerlegen.

**6.**

Entsprechend ist die Beschwerde gutzuheissen, soweit darauf einzutreten ist. Eine Kontrolle der ESTV ist jedoch vorzubehalten. Die Verfahrenskosten sind unter Berücksichtigung des Umfangs und der Schwierigkeit der Streitsache, der Art der Prozessführung und der finanziellen Lage der Partei auf Fr. 900.-- festzusetzen (vgl. Art. 2 Abs. 1 i.V.m. Art. 4 des Reglements vom 21. Februar 2008 über die Kosten und Entschädigungen vor dem Bundesverwaltungsgericht [VGKE, SR 173.320.2]). Sie sind dem Beschwerdeführer aufzuerlegen und mit dem von ihm 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 im Sinne der Erwägungen gutgeheissen, soweit darauf eingetreten wird. Der Einspracheentscheid vom 13. Juni 2007 wird aufgehoben und die Steuerforderung gegen den Beschwerdeführer für das 4. Quartal 2003 (Periode vom 1. Oktober 2003 bis 31. Dezember 2003) auf Fr. 0.-- festgesetzt.

**2.**

Eine Kontrolle der ESTV wird vorbehalten.

**3.**

Die Verfahrenskosten von Fr. 900.-- werden dem Beschwerdeführer auferlegt. Sie werden mit dem geleisteten Kostenvorschuss von Fr. 900.-- verrechnet.

**4.**

Dieses Urteil geht an:

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

Der vorsitzende Richter:

Die Gerichtsschreiberin:

Thomas Stadelmann

Susanne Raas

**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 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 die beschwerdeführende Partei in Händen hat, beizulegen (vgl. Art. 42 BGG).

Versand: