



Abteilung I
A-1447/2010

Urteil vom 11. November 2011

Besetzung

Richterin Salome Zimmermann (Vorsitz),
Richter Daniel Riedo, Richter Michael Beusch,
Gerichtsschreiber Jürg Steiger.

Parteien

A. _____,
Beschwerdeführer,

gegen

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

Gegenstand

Mehrwertsteuer (1. Quartal 2002 bis 4. Quartal 2006;
Steuerpflicht, Ermessenseinschätzung).

Sachverhalt:**A.**

A._____ betreibt in Basel in der Rechtsform eines Einzelunternehmers einen Taxibetrieb. Am 19. September 2007 forderte die Eidgenössische Steuerverwaltung (ESTV) ihn zur Überprüfung seiner Steuerpflicht auf, ab dem Zeitpunkt der Aufnahme der selbständigen Tätigkeit Bilanzen und Erfolgsrechnungen sowie Aufwand- und Ertragskonti einzureichen. Dieser Aufforderung kam A._____ insoweit nach, als er die Erfolgsrechnungen der Jahre 2001 bis 2006 einreichte.

B.

Am 10. Dezember 2007 teilte die ESTV A._____ nach einer internen Kontrolle mit, er werde rückwirkend per 1. Januar 2002 ins Register der Mehrwertsteuerpflichtigen eingetragen. Sie begründete dies ausschliesslich damit, sie habe "aufgrund der Aufwendungen in Ihren Erfolgsrechnungen (...) erhebliche Abweichungen zu den ausgewiesenen Erträgen" festgestellt. Der Umsatz habe deshalb "hochgerechnet" werden müssen. Für die Berechnungsgrundlage wurde auf den Anhang der dem Schreiben beiliegenden Ergänzungsabrechnung (EA) verwiesen. Daraus ist ersichtlich, dass die ESTV für die Umsatzberechnung in einem ersten Schritt vom in der Erfolgsrechnung ausgewiesenen Aufwand (nach Vornahme von Korrekturen) einen pauschalen Abzug von 15% für den nicht mit Vorsteuern belasteten Aufwand vornahm. Den so ermittelten Betrag setzte sie in einem zweiten Schritt mit 26.376% ein und rechnete diesen auf 100% hoch. Das Ergebnis wurde als mehrwertsteuerlich massgebender Umsatz festgelegt. Auf diesen Betrag wendete die ESTV den Saldosteuersatz (SSS) für das Taxigewerbe von 4,6% (bis Juni 2004) bzw. 5,2% (ab Juli 2004) an. In der Folge forderte die ESTV mit EA Nr. 366'107 vom 10. Dezember 2007 Fr. 25'278.-- (zuzüglich Zins) nach. Im Weiteren räumte sie A._____ eine Frist von 30 Tagen ein, um zur EA Stellung zu nehmen und allenfalls Belege wie Fahrtenschreiberscheiben einzureichen.

C.

Mit Schreiben vom 7. Januar 2008 bestritt A._____ die Nachforderung. In der Folge forderte die ESTV ihn am 28. Januar 2008 auf, für die Zeit ab dem 1. Januar 2002 sämtliche Fahrtenschreiberscheiben, Kontrollkarten sowie Service- und Reparaturenrechnungen einzureichen. Dieser Aufforderung kam der Beschwerdeführer am 15. Januar 2008 insoweit nach, als er die Fahrtenschreiberscheiben der Jahre 2005 und 2006

einreichte. Aufgrund dieser Unterlagen korrigierte die ESTV ihre Schätzung. Sie änderte die Berechnungsmethode der Ermessenseinschätzung, indem sie nicht mehr vom Aufwand auf den Umsatz schloss, sondern auf die geschäftlich gefahrenen Kilometer abstellte und von einem kalkulatorisch ermittelten Umsatz von Fr. 2.15/Kilometer (km) ausging. Mittels Gutschriftsanzeige (GS) Nr. 117'293 vom 28. April 2008 reduzierte sie den mit der EA Nr. 366'107 geforderten Steuerbetrag um Fr. 1'688.--. Mit Entscheid vom 28. April 2008 bestätigte die ESTV ihre Nachforderung von insgesamt Fr. 23'590.-- (Fr. 25'278.-- minus Fr. 1'688.--).

D.

Am 23. Mai 2008 erhob A._____ Einsprache gegen den Entscheid der ESTV vom 28. April 2008. Er machte insbesondere geltend, er fahre jeweils über Mittag nach Hause. Es sei deshalb ein täglicher Arbeitsweg von 20 km (wenn er ab dem Bahnhof Basel SBB arbeite) bzw. 27 km (wenn er ab dem Flughafen arbeite) zu berücksichtigen. Mit Schreiben vom 27. Mai 2008 ergänzte A._____ seine Einsprache. Er brachte vor, er habe im Jahr 2002 6'300 km, im Jahr 2003 4'200 km und im Jahr 2004 6'300 km für Fahrten zu seiner Mutter in Österreich zurückgelegt, bei der er seine Ferien verbracht habe. Dies sei bei der kalkulatorischen Umsatzermittlung ebenfalls zu berücksichtigen.

E.

Am 10. September 2008 teilte die ESTV A._____ mit, seine Einsprache genüge den gesetzlichen Anforderungen nicht. Sie forderte ihn auf, Nachweise für die geltend gemachten Ferienfahrten und den behaupteten täglichen Arbeitsweg einzureichen. Zudem ersuchte die ESTV um Einreichung der gesamten Buchhaltung einschliesslich Kassabücher, Tagesrapporte und Monatszusammenstellungen über die Einnahmen der Jahre 2000 bis 2006. Mit Schreiben vom 26. September 2008 reichte A._____ Fotokopien von Fahrtenschreiberscheiben vom November 2007 sowie Einsatzpläne der Taxi Zentrale hinsichtlich des Flughafendienstes ein. Im Übrigen legte er aber dar, die bereits eingereichten Erfolgsrechnungen seien seine einzigen Buchhaltungsunterlagen. Die Fahrten nach Österreich könne lediglich seine Mutter bestätigen.

F.

Mit Einspracheentscheid vom 5. Februar 2010 hiess die ESTV die Einsprache im Umfang von Fr. 1'779.-- gut, wies sie im Übrigen aber ab.

Sie erkannte, A._____ schulde ihr für die Steuerperioden vom 1. Quartal 2002 bis 4. Quartal 2006 Fr. 21'811.-- Mehrwertsteuer zuzüglich Verzugszins. Zur Begründung führte die ESTV im Wesentlichen aus, die Buchhaltung von A._____ weise erhebliche Mängel auf. Er habe weder ein Kassabuch noch Grundbücher geführt. Sie habe deshalb die Steuerschuld ermessensweise schätzen müssen. Grundlage für die Umsatzkalkulation hätten die Angaben auf den eingereichten Fahrtenschreiberscheiben gebildet unter Berücksichtigung eines Anteils für private Fahrten. Da sie nur über Fahrtenschreiberscheiben betreffend die Jahre 2005 und 2006 verfügt habe und die daraus hervorgehende Anzahl geschäftlich gefahrener Kilometer für beide Jahre praktisch identisch gewesen sei, habe sie den Umsatz für die Jahre 2002 bis 2004 aufgrund der ermittelten Werte der Jahre 2005 und 2006 geschätzt. Den von ihr verwendeten Ansatz von Fr. 2.15/km habe sie aufgrund von 38 Datensätzen ermittelt. Die erhobenen Daten würden Angestellte von diversen Taxibetrieben in der Stadt Basel betreffen. Dabei seien Vollzeit- und Teilzeitangestellte, Tag- und Nachtchauffeure, solche mit und ohne Funk bzw. auch Fahrten zu (reduzierten) Spezialpreisen berücksichtigt worden. Der Erfahrungswert stelle den durchschnittlichen Erlös eines selbständigen Taxifahrers pro geschäftlich gefahrenen Kilometer in der betreffenden Region dar. Im Betrag von Fr. 2.15/km seien auch die sogenannten "Leerfahrten" berücksichtigt worden. Für privat gefahrene Kilometer habe sie einen Pauschalbetrag von 100 km pro Arbeitswoche eingesetzt. Im Weiteren stellte die ESTV jedoch fest, dass ihre bisherige Nachforderung Rechnungsfehler beinhalte. Einerseits sei der Arbeitsweg (zweimal 5 km) nicht in Abzug gebracht worden, andererseits seien die Ruhe- und Ferientage nicht korrekt zusammengezählt worden. Nach den betreffenden Korrekturen ergebe sich für 2005 ein steuerbarer Umsatz von Fr. 90'576.80 und für 2006 ein solcher von Fr. 90'738.05. Aufgrund der nachgereichten Einsatzpläne der Taxizentrale bezüglich Frühdienst am Flughafen könne A._____ zudem ein zusätzlicher Arbeitsweg von sieben Kilometer an Tagen gewährt werden, an denen er nachweislich Flughafendienst geleistet habe (an 73 Tagen im Jahr 2005 und an 139 Tagen im Jahr 2006). Im Übrigen habe dieser aber den Nachweis nicht erbracht, dass er jeweils über Mittag nach Hause gefahren sei. Im Weiteren könnten nur Ferienfahrten von 3'095 km pro Jahr akzeptiert werden. Dies entspreche dem Durchschnitt der nachgewiesenen Fahrten in den Jahren 2005 und 2006. Ein weitergehender Abzug sei aufgrund mangelnder Belege nicht möglich.

Die korrigierte Umsatzschätzung ergebe für das Jahr 2005 einen steuerbaren Umsatz von Fr. 89'478.15 und für das Jahr 2006 einen solchen von Fr. 88'646.10. Der Durchschnitt dieser Umsätze, d.h. rund Fr. 89'000.--, legte die ESTV auf die Jahre 2002 bis 2004 um. Auf diese Umsätze wendete sie schliesslich den massgebenden SSS von 4,6% (bis Juni 2004) bzw. 5,2% (ab Juli 2004) an. In der Folge stellte die ESTV fest, dass die Voraussetzungen für die subjektive Steuerpflicht ab dem 1. Januar 2002 gegeben seien.

G.

Mit Eingabe vom 9. März 2010 führte A._____ (Beschwerdeführer) Beschwerde gegen den Einspracheentscheid vom 5. Februar 2010 beim Bundesverwaltungsgericht. Er beantragte die Sistierung des Verfahrens bis zu einem Urteil im Beschwerdeverfahren A-2998/2009. In diesem Verfahren gehe es ebenfalls um die Überprüfung der Rechtmässigkeit einer Umsatzschätzung eines Taxibetriebes mittels des Ansatzes von Fr. 2.15/km. Mit Zwischenverfügung vom 12. März 2010 forderte das Bundesverwaltungsgericht den Beschwerdeführer auf, seine Beschwerde zu verbessern, indem er konkrete Begehren stelle und eine Begründung nachliefere.

H.

Am 18. März 2010 reichte der Beschwerdeführer eine Beschwerdeverbesserung ein. Er stellte folgende Rechtsbegehren "(1) Der Einspracheentscheid vom 6. Februar 2010 sei aufzuheben und es sei festzustellen, dass der Beschwerdeführer in den Jahren 2002 bis 2006 nicht mehrwertsteuerpflichtig war. (2) Das Verfahren sei zu sistieren, bis im Verfahren A-2998/2009 ein rechtskräftiger Entscheid vorliege". Zur Begründung brachte der Beschwerdeführer im Wesentlichen vor, er bestreite, pro geschäftlich gefahrenen Kilometer Fr. 2.15 Umsatz erzielt zu haben. Dieser Ansatz beruhe auf einer nicht repräsentativen Abklärung der ESTV bei unselbständig erwerbstätigen Taxifahrern. Es bestünden begründete Zweifel an der gewählten Schätzungsmethode. Er beantrage ein neutrales Gutachten sowie den Beizug der Akten eines anderen Taxifahrers (MWST-Nr. ...), der seinen Umsatz ordnungsgemäss aufgezeichnet und einen Ansatz von Fr. 1.--/km erzielt habe.

Im Weiteren bestreite er, dass er eine mit den im Spezialdossier der ESTV erfassten Datensätzen vergleichbare Struktur aufweise. Die betreffende Statistik der ESTV beruhe auf Zahlen angestellter Taxifahrer

grosser Taxiunternehmen mit einer Zentrale. Er gehöre aber zu den selbständigen Taxifahrern, die nur sehr locker an eine Taxizentrale angeschlossen seien. Er fahre den nicht sehr lukrativen Flughafendienst, der von den grossen Unternehmen gemieden werde. Strittig sei grundsätzlich nur noch der Kilometeransatz. Wenn dieser verbindlich festgelegt sei, gehe es allein darum, ihn mit der Anzahl geschäftlich gefahrener Kilometer zu multiplizieren. Er bestreite die von der ESTV berechnete Anzahl von vorliegend rund 42'000 km pro Jahr nicht. Es sei zu beachten, dass er bereits bei einer Kürzung des Kilometeransatzes um 15% nicht mehr steuerpflichtig sei. Würden die von der ESTV berücksichtigten 5% Trinkgelder nicht einbezogen, falle seine Steuerpflicht für die Jahre 2002 bis 2004 von vornherein dahin.

I.

Am 4. Mai 2010 teilte die ESTV mit, sie habe gegen eine Sistierung des Beschwerdeverfahrens nichts einzuwenden. Mit Zwischenverfügung vom 6. Mai 2010 sistierte das Bundesverwaltungsgericht das vorliegende Verfahren bis zum Vorliegen eines rechtskräftigen Entscheids im Verfahren A-2998/2009.

Mit Verfügung vom 9. Februar 2011 sandte das Bundesverwaltungsgericht dem Beschwerdeführer das inzwischen in Rechtskraft erwachsene Urteil A-2998/2009 vom 11. November 2010 zu. Im Weiteren forderte es diesen auf, sich bis zum 1. März 2011 zum weiteren Verlauf des Verfahrens zu äussern, ansonsten es seinen normalen Verlauf nehme. Der Beschwerdeführer liess die Frist unbenutzt verstreichen.

J.

Auf Aufforderung des Bundesverwaltungsgerichts reichte die ESTV am 1. Juni 2011 eine Vernehmlassung ein. Darin schloss sie auf Abweisung der Beschwerde unter Kostenfolge zulasten des Beschwerdeführers. Die ESTV hielt an ihren bisher gemachten Ausführungen fest.

K.

Gemäss telefonischer Auskunft der Kantonspolizei Basel, Taxibüro, vom 26. Juli 2011, verfügte der Beschwerdeführer u.a. in den Jahren 2001 bis 2006 über eine Taxihalterbewilligung A der Stadt Basel.

Auf die Eingaben der Parteien wird – soweit entscheidwesentlich – 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 dieses Gericht 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 und die Vorinstanz ist eine Behörde im Sinne von Art. 33 VGG. Das Bundesverwaltungsgericht ist daher für die Beurteilung der vorliegenden Beschwerde zuständig.

1.2. 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 132 V 18 E. 2.1, 119 V 13 E. 2a; BVGE 2010/12 E. 2.3; Urteil des Bundesgerichts 1C_6/2007 vom 22. August 2007 E. 3.3). Dem Beschwerdeführer fehlt bei seinem formellen Feststellungsbegehren, dass er in den Jahren 2002 bis 2006 nicht mehrwertsteuerpflichtig gewesen sei, folglich ein schutzwürdiges Interesse an deren Behandlung, weil bereits das negative Leistungsbegehren, der Antrag auf Aufhebung der angefochtenen Nachbelastung inkl. Verzugszinsen (durch Aufhebung des Einspracheentscheids), gestellt worden ist. Damit kann anhand eines konkreten Falls entschieden werden, ob die fragliche Steuernachbelastung zu Recht besteht, was das Feststellungsinteresse hinfällig werden lässt (Urteil des Bundesgerichts 2C_726/2009 vom 20. Januar 2010 E. 1.3; BVGE 2007/24 E. 1.3; Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-7819/2008 vom 31. Januar 2011 E. 1.3). Auf das Feststellungsbegehren ist somit nicht einzutreten. Mit dieser Einschränkung ist auf die im Übrigen frist- und nach Verbesserung formgerecht eingereichte Beschwerde einzutreten.

1.3. Am 1. Januar 2010 ist das Bundesgesetz vom 12. Juni 2009 über die Mehrwertsteuer (MWSTG, SR 641.20) in Kraft getreten. 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). Da sich der vorliegende Sachverhalt in den Jahren 2001-2006 zugetragen hat, untersteht das vorliegende Verfahren deshalb in materieller Hinsicht dem Bundesgesetz vom 2. September 1999 über die Mehrwertsteuer (aMWSTG, AS 2000 1300).

Demgegenüber ist das neue mehrwertsteuerliche Verfahrensrecht im Sinn 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 nur eigentliche Verfahrensnormen sofort auf hängige Verfahren anzuwenden sind, und es dabei nicht zu einer Anwendung von neuem materiellem Recht auf altrechtliche Sachverhalte kommen darf (ausführlich: Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-1113/2009 vom 23. Februar 2010 E. 1.3; s.a. Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-4360/2008 und A-4415/2008 vom 4. März 2010 E. 1.2). Kein Verfahrensrecht in diesem engen Sinn stellen im vorliegenden Entscheid etwa Themen wie die Buchführungspflicht, das Selbstveranlagungsprinzip oder die Ermessensveranlagung dar, so dass vorliegend diesbezüglich noch altes Recht anwendbar ist. Keine Anwendung finden deshalb beispielsweise Art. 70, 71, 72 oder 79 MWSTG, obwohl sie unter dem Titel "Verfahrensrecht für die Inland- und die Bezugsteuer" stehen (Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-1605/2006 vom 4. März 2010 E. 1.5). 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 Verwaltungsrechtspflege werden deshalb grundsätzlich von der Untersuchungsmaxime beherrscht. Demnach muss die entscheidende

Behörde den Sach-verhalt 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 mehr (vgl. aber E. 1.3). 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. 2.3).

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-2998/2009 vom 11. November 2010 E. 2.1.3, A-3123/2008 vom 27. April 2010 E. 2.1.3, A-1597/2006 und A-1598/2006 vom 17. August 2009 E. 4.1).

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-1597/2006 und A-1598/2006 vom 17. August 2009 E. 4.1, A-1506/2006 vom 3. Juni 2008 E. 2.3.1, A-3069/2007 vom 29. Januar 2008 E. 1.2; ERNST BLUMENSTEIN/PETER LOCHER, System des schweizerischen Steuerrechts, 6. Aufl., Zürich 2002, S. 454).

2.2. 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).

Steuerpflichtig ist grundsätzlich, wer eine mit der Erzielung von Einnahmen verbundene gewerbliche oder berufliche Tätigkeit selbstständig aus-übt, 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; vgl. dazu die von der ESTV herausgegebene Spezialbroschüre Nr. 02, Steuerpflicht bei der Mehrwertsteuer, gültig mit Einführung des aMWSTG per 1. Januar 2001 bis 31. Dezember 2007, Ziff. 2.2.3). 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). Massgebend für die Steuerpflicht ist das vereinnahmte Entgelt des Vorjahres; dieses ist wie folgt zu ermitteln: Einnahmen zuzüglich Entgelt aus Verrechnung und Warenhingabe an Zahlungs statt (ESTV, Spezialbroschüre Nr. 02, a.a.O., Ziff. 3.3; vgl. Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-2149/2008 und A-2170/2008 vom 17. Mai 2010 E. 3.2).

2.3. 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], Bern 2003, 2. Aufl., 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-2998/2009 vom 11. November 2010 E. 2.4, A-4146/2009 vom 9. März 2010 E. 3.1 mit Hinweisen).

2.4.

2.4.1. 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 die Mehrwertsteuerpflichtige ihre 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.

2.4.2. 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; Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-2998/2009 vom 11. November 2010 E. 2.5.2, A-5875/2009 vom 16. Juni 2010 E. 3.2.1, A-1578/2006 vom 2. Oktober 2008 E. 2.4.1 mit Hinweisen).

2.4.3. 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, so dass die einzelnen Geschäftsvorfälle von der Eintragung in die Hilfs- und Grundbücher bis zur Steuerabrechnung und bis zum Jahresabschluss sowie umgekehrt leicht und genau verfolgt werden können (sog. "Prüfspur"; vgl. Rz. 893 f.; vgl. Urteil des Bundesgerichts 2A.297/2005 vom 3. Februar 2006 E. 3.1).

2.4.4. 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 Sinne 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 Kassenstürze regelmässig – in bargeld-intensiven 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, 2A.657/2005 vom 9. Juni 2006 E. 3; Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-2998/2009 vom 11. November 2010 E. 2.5.4, A-5875/2009 vom 16. Juni 2010 E. 3.3, A-705/2008 vom 12. April 2010 E. 2.3, A-746/2007 vom 6. November 2009 E. 2.2.1 mit weiteren Hinweisen).

2.5.

2.5.1. 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 Sinne 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; zur Rechtslage bei den direkten Steuern THOMAS STADELMANN, Beweislast oder Einschätzung nach pflichtgemäßem Ermessen, veröffentlicht in SteuerRevue [StR] 2001, S. 258 ff., S. 260).

2.5.2. 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-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).

2.6.

2.6.1. 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 (Urteile des Bundesgerichts 2A.552/2006 vom 1. Februar 2007 E. 3.2, 2A.552/2006 vom 1. Februar 2007 E. 3.2; Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-3678/2007 und A-3680/2007 vom 18. August 2009 E. 3.2).

2.6.2. Die Vornahme der Schätzung nach pflichtgemäßem Ermessen bedeutet insbesondere, dass die ESTV dabei diejenige Schätzungsmethode 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 Schätzungsmethoden, die auf eine Ergänzung oder Rekonstruktion der ungenügenden Buchhaltung hinauslaufen, andererseits Umsatzschätzungen aufgrund unbestrittener Teilrechnungsergebnisse 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, A-705/2008 vom 12. April 2010 E. 2.6.2, A-1379/2007 vom 18. März 2010 E. 4.2; 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 mitzuberücksichtigen. Sie können durchaus als Basiswerte der Ermessenstaxation fungieren (Urteile des Bundesverwaltungsgerichts 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; HANS GERBER, Die Steuerschätzung [Veranlagung nach Ermessen], veröffentlicht in StR 1980, S. 307).

2.6.3. 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 (Urteile des Bundesgerichts 2C_309/2009 vom 1. Februar 2010 E. 2.2 und 2A.437/2005 vom 3. Mai 2006 E. 4.3.2; Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-2998/2009 vom 11. November 2010 E. 2.7.3, A-5875/2009 vom 16. Juni 2010 E. 3.6.2, A-705/2008 vom 12. April 2010 E. 2.6.2, A-4146/2009 vom 9. März 2010 E. 3.4).

2.7. Die Vorinstanz zieht bei ihrer Arbeit Erfahrungszahlen heran, sei es im Rahmen der Prüfung der Voraussetzungen der Ermessensveranlagung oder sei es für die Vornahme der Schätzung. Nach der Rechtsprechung ist das Abstellen auf Erfahrungszahlen grundsätzlich nicht zu beanstanden (vgl. statt vieler: Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-3678/2007 und A-3680/2007 vom 18. August 2009 E. 3.1, 4.2).

2.7.1. 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 (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).

2.7.2. 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 (MOLLARD, a.a.O., S. 553). Mit anderen Worten müssen sie aufgrund umfassender, repräsentativer, homogener und aktueller Stichproben gewonnen werden. Das verlangt, dass sie aufgrund einer genügenden Anzahl von Fällen ermittelt werden müssen. Der Stichprobenumfang lässt sich nicht in einer absoluten Zahl bestimmen, welche für alle Branchen gültig wäre. Die Wahl der Stichproben darf nicht einseitig nur günstige oder ungünstige Verhältnisse betreffen. Sie muss alle Verhältnisse in

angemessener Anzahl umfassen, um repräsentative Ergebnisse ermitteln zu können (Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-3123/2008 vom 27. April 2010 E. 2.8.2).

2.7.3. 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 Begründungspflicht. 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. 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).

2.7.4. Da es sich bei Erfahrungszahlen prinzipiell um Durchschnittswerte handelt, dürfen sie im Einzelfall nicht lediglich in schematischer Weise angewendet werden. 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; zum Ganzen: Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-2998/2009 vom 11. November 2010 E. 2.8.3).

2.8.

2.8.1. Das Bundesverwaltungsgericht kann den angefochtenen Einspracheentscheid grundsätzlich in vollem Umfang überprüfen. Die Beschwerdeführerin kann neben der Verletzung von Bundesrecht (Art. 49 Bst. a VwVG) und der unrichtigen oder unvollständigen Feststellung des rechts-erheblichen Sachverhaltes (Art. 49 Bst. b VwVG) auch die Rüge der Unangemessenheit erheben (Art. 49 Bst. c VwVG).

2.8.2. Das Bundesverwaltungsgericht überprüft das Vorliegen der Voraussetzungen für die Vornahme einer Ermessenstaxation – als Rechtsfrage – uneingeschränkt (statt vieler: Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-3678/2007 und A-3680/2007 vom 18. August 2009 E. 5). Als ausserhalb der Verwaltungsorganisation und Behördenhierarchie stehendes, von der richterlichen Unabhängigkeit bestimmtes Verwaltungsgericht auf-erlegt 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-2184/2008 und A-2185/2008 vom 3. Juni 2010 E. 5.2, A-4309/2008 vom 30. April 2010 E. 2.2, A-3678/2007 und A-3680/2007 vom 18. August 2009 E. 5). Diese Praxis wurde vom Bundesgericht bestätigt (Urteil des Bundesgerichts 2C_426/2007 vom 22. November 2007 E. 4.3).

2.8.3. Für das Vorliegen der Voraussetzungen zur Vornahme einer Ermessenseinschätzung ist nach den allgemeinen Beweislastregeln die ESTV 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 Beweismwürdigung nicht zur Überzeugung, eine der beiden tatbestandsmässig vorausgesetzten Konstellationen von Art. 60 aMWSTG (vgl. dazu oben, E. 2.5.2) habe sich verwirklicht, so ist gemäss der objektiven Beweislastregel zu Ungunsten der ESTV zu entscheiden (vgl. Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-1578/2006 vom 2. Oktober 2008 E. 5.3, A-1527/2006 und A-1528/2006 vom 6. März 2008 E. 2.4).

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: Urteile des Bundesgerichts 2C_171/2008 vom 30. Juli 2008 E. 4.3, 2A.642/2004 vom 14. Juli 2005 E. 5.4; Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-5460/2008 vom 12. Mai 2010 E. 2.5.4, A-1578/2006 vom 2. Oktober 2008 E. 5.3). Sie kann sich gegen eine zulässigerweise durchgeführte Ermessenseinschätzung des-

halb 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).

2.9. Aus dem Gebot der Gewährung des rechtlichen Gehörs – und damit nicht nur aus Art. 33 Abs. 1 VwVG, sondern auch aus Art. 29 Abs. 2 BV – folgt im Weiteren, und dies trotz Art. 81 Abs. 3 MWSTG, der Anspruch auf Abnahme der von einer Partei angebotenen Beweise, soweit diese erhebliche Tatsachen betreffen und nicht offensichtlich beweisuntauglich sind (BGE 127 I 54 E. 2b mit Hinweisen). Keine Verletzung des rechtlichen Gehörs liegt vor, wenn eine Behörde auf die Abnahme beantragter Beweismittel verzichtet, weil die antizipierte Beweiswürdigung ergibt, dass die Beweisanträge eine nicht erhebliche Tatsache betreffen oder offensichtlich untauglich sind, etwa weil ihnen die Beweiseignung an sich abgeht oder die betreffende Tatsache aus den Akten bereits genügend ersichtlich ist und angenommen werden kann, dass die Durchführung des Beweises im Ergebnis nichts ändern wird (BGE 131 I 153 E. 3, 130 II 429 E. 2.1, 125 I 134 E. 6c/cc; Urteil des Bundesgerichts 2C_115/2007 vom 11. Februar 2008 E. 2.2; Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-2998/2009 vom 11. November 2010 E. 2.2.3, A-2149/2008 und A-2170/2008 vom 17. Mai 2010 E. 2.3, A-7703/2007 vom 15. Februar 2010 E. 4.2).

3.

Im vorliegenden Fall hat die ESTV den Umsatz des Beschwerdeführers ermessensweise ermittelt. In einem ersten Schritt ist darüber zu befinden, ob die ESTV zu Recht das Vorliegen der Voraussetzungen für eine Ermessenseinschätzung bejaht hat (E. 3.1). Erst und nur falls dies zutrifft, gilt es in einem zweiten Schritt zu überprüfen, ob sich die Ermessensveranlagung in ihrer Höhe als korrekt erweist (E. 3.2 bis 3.3).

3.1. Die ESTV begründet die Vornahme der Ermessenseinschätzung mit fehlenden Kassabüchern und weiteren Mängeln in der Buchhaltung. Es seien weder Grundbücher noch eine doppelte Buchhaltung geführt worden. Für die Jahre 2002 bis 2006 lägen jeweils lediglich die Erfolgsrechnungen, Abrechnungen mit der Taxizentrale, Tankbelege

sowie Reparaturrechnungen vor. 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. Diese Ausführungen der ESTV bestreitet der Beschwerdeführer nicht weiter. Nach der Rechtsprechung war er gehalten, durch geeignete Massnahmen periodisch zu überprüfen, ob er die Voraussetzungen der Steuerpflicht erfüllt (E. 2.4.2). Zu beachten ist in diesem Zusammenhang, dass der vorliegende Taxibetrieb einen bargeldintensiven Betrieb darstellt (vgl. Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-2998/2009 vom 11. November 2010 E. 3.2.1, A-281/2009 vom 14. Oktober 2010 E. 6.1.2, A-2149/2008 und A-2170/2008 vom 17. Mai 2010 E. 6.1.2), weshalb für diese Prüfung die Führung eines tagfertigen Kassabuches zwingend erforderlich ist. Die Bareinnahmen und Barausgaben müssen in diesem fortlaufend, lückenlos und zeitnah aufgezeichnet und durch Kassenstürze kontrolliert werden (E. 2.4.4; vgl. auch Urteil des Bundesgerichts 2A.109/2005 vom 10. März 2006 E. 2.2 und E. 4.3 mit insoweit ähnlicher Sachverhaltskonstellation). Aufgrund des Fehlens eines solchen Kassabuches ist die Buchführung des Beschwerdeführers bereits deshalb mangelhaft. Es fehlen die sachverhaltsmässigen Grundlagen zur Beantwortung der Frage, ob eine Steuerpflicht gegeben ist. Bei diesem Resultat erübrigt es sich, auf die weiteren von der ESTV genannten Gründe für die Vornahme der Ermessenseinschätzung einzugehen.

Die Voraussetzungen für eine Ermessenseinschätzung waren demnach gegeben (E. 2.5) und die ESTV war deshalb nicht nur berechtigt, sondern auch verpflichtet, eine solche vorzunehmen.

3.2. Zu prüfen ist nun, ob die von der ESTV vorgenommene Ermessenseinschätzung den individuellen Verhältnissen des Beschwerdeführers soweit als möglich Rechnung trägt, auf plausiblen Angaben beruht und deren Ergebnis der wirklichen Situation möglichst nahe kommt (E. 2.6.2). Bereits ausgeführt wurde, dass das Bundesverwaltungsgericht bei dieser Prüfung nur dann sein eigenes Ermessen an die Stelle desjenigen der Vorinstanz setzt, wenn dieser erhebliche Ermessensfehler unterlaufen sind (E. 2.8.2). Die Beweislast für die Unrichtigkeit der Schätzung trägt der Beschwerdeführer (E. 2.8.3).

3.2.1. Die Berechnung der Anzahl geschäftlich gefahrener Kilometer wird vom Beschwerdeführer nicht mehr bestritten. Diese von der ESTV vorgenommene Berechnung anhand der Fahrtenschreiberscheiben der

Jahre 2005 und 2006 erweist sich denn auch als rechtmässig. Die ESTV berücksichtigte den individuellen Arbeitsweg des Beschwerdeführers. Im Weiteren erscheint die für private Zwecke in Abzug gebrachte Anzahl Kilometer (grundsätzlich 100 km pro Arbeitswoche, zusätzliche Kilometer soweit durch Fahrtenschreiberscheiben belegt; vgl. Einspracheentscheid S. 17) dem Gericht angemessen und entspricht auch dem Vorgehen der ESTV in anderen, ähnlich gelagerten Fällen (vgl. Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-2998/2009 vom 11. November 2010 E. 3.3.2.5). Gemäss der zutreffenden Berechnung der ESTV ist in der Folge für die Berechnung der Mehrwertsteuer für das Jahr 2005 von 42'825 km und für 2006 von 42'310 km auszugehen. Da betreffend die Jahre 2002 bis 2004 keine Fahrtenschreiberscheiben eingereicht wurden, nahm die ESTV eine Umlage der durchschnittlichen Kilometerzahlen der Jahre 2005 und 2006 auf die Jahre 2002 bis 2004 vor. Diese Umlage erweist sich als zulässig, da keine Anhaltspunkte dafür vorliegend, dass in diesen Jahren nicht von ähnlichen Verhältnissen auszugehen wäre, wie in den Jahren 2005 und 2006 (E. 2.6.3).

3.2.2. Der Beschwerdeführer bestreitet dagegen den von der ESTV aufgrund ihrer Erfahrungswerte geschätzten Ansatz von Fr. 2.15 Umsatz pro Kilometer.

Zunächst ist daran zu erinnern, dass die fraglichen Erfahrungszahlen vorliegend nicht im Rahmen der Prüfung der Voraussetzungen der Ermessensveranlagung, sondern für die Vornahme der eigentlichen Schätzung herangezogen worden sind. Bei Beweislosigkeit trägt der Beschwerdeführer die Beweislast dafür, dass die von der ESTV verwendeten Erfahrungswerte für seinen Betrieb nicht sachgerecht sind (E. 2.8.3). Die ESTV hat ihm diesen Nachweis aber zu ermöglichen, indem sie ihm die Grundlagen der Erfahrungszahlen kundgibt. Dies hat die ESTV in ihrem Einspracheentscheid vom 5. Februar 2010 getan. Sie legte darin insbesondere dar, sie habe den Erfahrungswert von Fr. 2.15/km aus 38 Datensätzen berechnet. Die erhobenen Daten würden Angestellte von diversen Taxibetrieben in der Stadt Basel betreffen. Dabei seien Vollzeit- und Teilzeitangestellte, Tag- und Nachtchauffeure, solche mit und ohne Funk und auch Fahrten zu Spezialpreisen berücksichtigt worden. Zudem seien bei den erhobenen Daten alle Arten von Fahrten inbegriffen (Flughafen, Kundenkarte, Kreditkarte, Fahrten für Pharmafirmen etc.). Im Weiteren legte die ESTV insbesondere detailliert dar, welche Leer- und Privatfahrten beim ermittelten Ansatz berücksichtigt worden seien (vgl. S. 12 des Einspracheentscheids). Die ESTV ist demnach ihrer

Begründungspflicht in genügender Weise nachgekommen. Im Übrigen war der damalige Vertreter des Beschwerdeführers, der die Beschwerdeergänzung vom 18. März 2010 verfasst hat, ebenfalls Vertreter im Pilotverfahren A-2998/2009 (vgl. unten E. 3.3.1). In diesem Beschwerdeverfahren erhielt dieser Einsicht in das Spezialdossier der ESTV, das die Berechnung des vorliegend relevanten Erfahrungswerts von Fr. 2.15/km aufzeigt.

In der Folge ist zu prüfen, ob die ESTV sich bei ihrer Schätzung zu Recht auf diese Erfahrungszahlen gestützt hat. Dies wäre der Fall, wenn sie auf einer sicheren Grundlage beruhen und aufgrund umfassender, repräsentativer, homogener und aktueller Stichproben gewonnen worden sind (E. 2.7.2).

3.3.

3.3.1. Das Bundesverwaltungsgericht hatte bereits in seinem Urteil A-2998/2009 vom 11. November 2010 Gelegenheit, eine ermessensweise Umsatzschätzung der ESTV bezüglich eines Taxibetriebes in der Stadt Basel zu überprüfen. Die ESTV wendete bei dieser Schätzung die gleichen Erfahrungszahlen wie im vorliegenden Fall an. Im Weiteren handelte es sich ebenfalls um einen (selbständigen) Einzelunternehmer, der an eine Taxizentrale angeschlossen ist, ein normales Taxi betreibt und über eine Taxihalterbewilligung A verfügt (Letzteres im Gegensatz zum Sachverhalt, der dem Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-7809/2010 vom 5. September 2011 zugrunde gelegen hat). Das Bundesverwaltungsgericht kam in diesem Pilotfall zum Ergebnis, dass sich die ESTV bei der Ermittlung des Ansatzes von Fr. 2.15/km (inkl. Fr. 0.11 Trinkgeld) auf Datensätze gestützt habe, welche die lokalen und betrieblichen Eigenheiten des betreffenden Taxibetriebes berücksichtigt hätten. Die Datenerhebung könne als genügend breit und aktuell sowie für den Beschwerdeführer repräsentativ bezeichnet werden. Ebenfalls korrekt gewesen sei, dass die ESTV den Mittelwert der bei den 38 Datensätzen ermittelten Umsätze pro Kilometer angewendet habe. Es bestünden keine Hinweise auf individuelle Verhältnisse beim betreffenden Taxibetrieb, die einen davon abweichenden Ansatz nahe legen würden (vgl. Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-2998/2009 vom 11. November 2010 E. 3.5).

Analoges gilt für den vorliegenden Fall, da der relevante Sachverhalt mit demjenigen des Pilotfalls vergleichbar ist. Der von der ESTV ermittelte

Ansatz von Fr. 2.15/km kann deshalb auch vorliegend der ermessensweisen Umsatzschätzung zugrunde gelegt werden. Es ist darauf hinzuweisen, dass bei der Festsetzung dieses Ansatzes selbstverständlich gewisse Ungenauigkeiten in Kauf zu nehmen sind, die sich systemimmanent bei der Ermittlung von Durchschnittswerten ergeben. Der Beschwerdeführer hätte es aber in der Hand gehabt, durch ordnungsgemässe Aufzeichnungen von vornherein Klarheit über seine tatsächlich erzielten Umsätze zu schaffen (vgl. Urteil des Bundesgerichts 2C_429/2009 vom 9. November 2009 E. 5.2).

3.4. Der Beschwerdeführer wendet ein, er sei im Gegensatz zu den im Spezialdossier der ESTV erfassten angestellten Taxifahrer selbständig erwerbend. Die von der ESTV bei der Ermittlung der Erfahrungszahlen berücksichtigten grossen Taxiunternehmen mit einer Zentrale und mehreren Angestellten hätten eine mit ihm nicht vergleichbare Struktur und demzufolge seien die Daten für ihn nicht repräsentativ. Er sei nur sehr locker an eine Taxizentrale angeschlossen. Er fahre den nicht sehr lukrativen Flughafendienst, der bei den grossen Taxiunternehmen gemieden werde und versuche dann, zusätzlich morgens oder abends noch an einigen neuralgischen Punkten Fahrgäste aufzunehmen. Dort bildeten sich jedoch immer lange Warteschlangen von Taxis. Diese Art von Geschäft sei wenig gewinn- und umsatzträchtig. Das Bundesverwaltungsgericht erachtet diese Einwände als nicht stichhaltig. Die ESTV hat bei ihrer Schätzung des Kilometeransatzes die Besonderheiten des Beschwerdeführers in Bezug auf den Ort (Stadt Basel) und das Fahrzeug (normales Taxi) berücksichtigt. Da er als selbständiger Taxifahrer den selben Tarifen untersteht wie die angestellten und er ebenso der Taxi-Zentrale angeschlossen ist, ergeben sich hinsichtlich der Umsatzerzielung pro Kilometer keine erkennbaren Unterschiede. Aufgrund der vollautomatischen Vermittlung der Taxifahrten durch die Taxi-Zentrale (anhand Satellitenortung aller Fahrzeuge mittels GPS; vgl. die insoweit unbestrittenen Ausführungen auf S. 7 der Vernehmlassung der ESTV vom 1. Juni 2011) ist im Übrigen nicht davon auszugehen, dass die angestellten Taxifahrer mehr Aufträge erhalten als die selbständigen (vgl. Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-2998/2009 vom 11. November 2010 E. 3.4.4). Im Weiteren berücksichtigen die von der ESTV erhobenen Datensätze mitunter auch den Flughafendienst (vgl. E. 3.2.2). Im Übrigen wirken sich die Warteschlangen an den neuralgischen Punkten hinsichtlich der Wartezeit für alle Taxis gleich aus. Zudem ist bei der vorliegenden Kalkulation des Umsatzes nicht die Wartedauer relevant, sondern das Verhältnis der

gefahrenen Kilometer zum Umsatz. Die von der ESTV erhobenen Daten sind demzufolge auch für den Beschwerdeführer als selbständiger Taxifahrer repräsentativ.

3.5. Der Beschwerdeführer bestreitet zudem den Zuschlag von 5% Trinkgeld. Nach Art. 33 Abs. 2 aMWSTG gehört zum Entgelt alles, was der Empfänger oder an seiner Stelle ein Dritter als Gegenleistung für die Lieferung oder Dienstleistung aufwendet. Der Fahrgast zahlt dem selbständigen Taxifahrer für die von diesem erbrachte Dienstleistung das Fahrgeld und allenfalls ein Trinkgeld. Letzteres ist damit Teil des Entgelts, welches gemäss Art. 33 Abs. 1 aMWSTG die Bemessungsgrundlage für die Steuer bildet. Die ESTV hat folglich zu Recht einen Zuschlag für das geschätzte Trinkgeld vorgenommen. Dessen Festlegung auf 5% erscheint dem Bundesverwaltungsgericht nicht unangemessen. Da der Beschwerdeführer keine begründeten Einwände vorbringt, ist der genannte Zuschlag zu bestätigen (Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-2998/2009 vom 11. November 2010 E. 3.4.5). Das Argument des Beschwerdeführers, dass – bei Nichtberücksichtigung des aufgerechneten Trinkgelds – seine Steuerpflicht entfallen würde, ist nicht relevant.

3.6. Der Beschwerdeführer stellt ferner den Antrag, die Akten eines Taxifahrers mit der MWST-Nr. (...) seien im vorliegenden Verfahren ins Recht zu ziehen. Dieser habe seine Buchhaltung ordnungsgemäss geführt und einen Ansatz von Fr. 1.--/km erzielt. Im Sinne einer antizipierten Beweismwürdigung (E. 2.9) kann auf den Beizug der genannten Akten verzichtet werden. Der Beschwerdeführer fordert mit seinem Antrag eine Berechnung seines Umsatzes aufgrund eines einzigen, von ihm ausgewählten, seines Erachtens vergleichbaren Betriebes, anstatt Anwendung der von der ESTV ermittelten Erfahrungszahlen. Dabei verkennt er, dass diese von ihm behaupteten Vergleichszahlen nicht geeignet sind, die Richtigkeit der Ermessenseinschätzung der ESTV in Zweifel zu ziehen. Der Beschwerdeführer müsste darlegen, weshalb die Schätzung für "ihn" nicht sachgerecht sein soll. Dies kann er nicht mit Zahlen eines anderen Betriebes tun, ohne nachzuweisen, dass dieser mit seinem vergleichbar ist (vgl. Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-2998/2009 vom 11. November 2010 E. 3.4.2).

3.7. Die Schätzung der ESTV erweist sich damit sowohl hinsichtlich der ermittelten Kilometer als auch des Ansatzes von Fr. 2.15/km als korrekt.

Weil er sowohl die Umsatzgrenze von Fr. 75'000.-- als auch die Steuerzahllast von Fr. 4'000.-- in den Jahren 2001 bis 2006 überschreitet, ist die Steuerpflicht des Beschwerdeführers ab dem 1. Januar 2002 gegeben (E. 2.2). Keine Rolle kann im Übrigen der Umstand spielen, dass der Beschwerdeführer mit Bezug auf die Steuerzahllast die massgebende Schwelle von Fr. 4000.-- in den Jahren 2001 bis 2003 "nur" um Fr. 94.-- überschritten hat.

3.8. Im Sinn einer antizipierten Beweiswürdigung (E. 2.9) kann schliesslich auf das vom Beschwerdeführer beantragte Gutachten über den Kilometeransatz verzichtet werden. Das Bundesverwaltungsgericht hat aufgrund der Aktenlage und gestützt auf die mittlerweile gefestigte Rechtsprechung zur Frage des Kilometeransatzes bei Basler Taxis seine Überzeugung von der Richtigkeit der Ermessenseinschätzung gebildet. Ein Gutachten vermöchte daran nichts zu ändern (vgl. Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-2998/2009 vom 11. November 2010 E. 3.5, A-2184/2008 und A-2185/2008 vom 3. Juni 2010 E. 6.2.4.2, A-2149/2008 und A-2170/2008 vom 17. Mai 2010 E. 6.2.6 mit Hinweis auf BGE 119 Ib 492 E. 5b).

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. dazu 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).

4.

Nach dem Gesagten ist die Beschwerde abzuweisen, soweit darauf einzutreten ist. Ausgangsgemäss sind die Verfahrenskosten in der Höhe von Fr. 3'000.-- dem Beschwerdeführer aufzuerlegen (Art. 63 Abs. 1 VwVG) und mit dem geleisteten Kostenvorschuss in gleicher Höhe zu verrechnen.

Demnach erkennt das Bundesverwaltungsgericht:

1.

Die Beschwerde wird abgewiesen, soweit darauf eingetreten wird.

2.

Die Verfahrenskosten von Fr. 3'000.-- werden dem Beschwerdeführer auferlegt. Sie werden mit dem geleisteten Kostenvorschuss von Fr. 3'000.-- verrechnet.

3.

Dieses Urteil geht an:

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

Die vorsitzende Richterin:

Der Gerichtsschreiber:

Salome Zimmermann

Jürg Steiger

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 der Beschwerdeführer in Händen hat, beizulegen (Art. 42 BGG).

Versand: