



---

Abteilung I  
A-1508/2014

## Urteil vom 19. Mai 2015

---

Besetzung

Richter Daniel Riedo (Vorsitz),  
Richter Pascal Mollard,  
Richter Michael Beusch,  
Gerichtsschreiber Beat König.

---

Parteien

**A.\_\_\_\_\_ AG,**  
vertreten durch B.\_\_\_\_\_,  
Beschwerdeführerin,

gegen

**Eidgenössische Steuerverwaltung ESTV,**  
Hauptabteilung Mehrwertsteuer,  
Vorinstanz.

---

Gegenstand

MWST; Umsatzdifferenz; Vorsteuerabzug (3/1999 - 4/2003).

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

**A.a** Die A.\_\_\_\_\_ AG (vormals: C.\_\_\_\_\_ AG sowie bis 2007 D.\_\_\_\_\_ AG; nachfolgend: die Steuerpflichtige) bezweckt gemäss Handelsregistereintrag den Kauf und Verkauf von medizinisch-kosmetischen Produkten sowie die ambulante Behandlung im Zusammenhang mit der Hautpflege. Sie betreibt das Institut E.\_\_\_\_\_ in F.\_\_\_\_\_. Die Gesellschaft ist seit dem 1. Januar 1999 im Register der Mehrwertsteuerpflichtigen bei der Eidgenössischen Steuerverwaltung (ESTV) eingetragen. Die Steuerpflichtige rechnet nach vereinnahmten Entgelten ab.

**A.b** Gestützt auf die Ergebnisse einer vom 15. bis 19. November 1999 durchgeführten Kontrolle in den gemeinsamen Büros der Einzelunternehmung G.\_\_\_\_\_, der Steuerpflichtigen und weiterer von G.\_\_\_\_\_ gegründeter Gesellschaften verfügte die ESTV mit Entscheid vom 17. September 2002 sowie (auf eine Einsprache hin) mit Einspracheentscheid vom 13. Oktober 2005, dass die Steuerpflichtige für das 1. und 2. Quartal 1999 Fr. 36'648.- Mehrwertsteuern zuzüglich Verzugszins schulde.

**A.c** Das Bundesverwaltungsgericht wies eine dagegen erhobene Beschwerde der Steuerpflichtigen mit Urteil A-1515/2006 vom 25. Juni 2008 ab. Dabei erklärte es, dass die streitbetroffenen Umsätze im Bereich Schönheitschirurgie unabhängig davon, ob sie von einem Arzt bzw. G.\_\_\_\_\_ persönlich (im Namen der Steuerpflichtigen) erbracht worden seien, der Mehrwertsteuer zum Normalsatz unterliegen, weil die Steuerpflichtige über keine Institutsbewilligung besitze und aufgrund der kantonalen Gesetzgebung im fraglichen Zeitraum auch keine solche habe besitzen können.

**A.d** Im November 2009 sowie im Januar und Februar 2010 führte die ESTV erneut eine Kontrolle bei der Steuerpflichtigen durch. Dabei überprüfte sie insbesondere die Steuerperioden 3. Quartal 1999 bis 4. Quartal 2003 (Zeit vom 1. Juli 1999 bis 31. Dezember 2003). In der Folge belastete sie gestützt auf die Kontrollergebnisse mit «Einschätzungsmitteilung Nr. [...] / Verfügung» vom 20. April 2010 für den erwähnten Zeitraum Mehrwertsteuern im Betrag von Fr. 103'808.- zuzüglich Verzugszins ab dem 30. Juni 2002 nach.

**B.**

Die Steuerpflichtige liess am 20. Mai 2010 «Einsprache» gegen die «Einschätzungsmitteilung Nr. [...] / Verfügung» der ESTV vom 20. April 2010

erheben. Sie beantragte, sie sei unter Aufhebung der «Einschätzungsmitteilung Nr. [...] / Verfügung» gemäss ihrer eigenen, der «Einsprache» beilegenden Umsatzberechnung zu veranlagten.

### C.

Mit «Einspracheentscheid» vom 18. Februar 2014 hielt die ESTV (im Folgenden auch: Vorinstanz) zunächst fest, ihre «Einschätzungsmitteilung Nr. [...] / Verfügung» sei im Umfang von Fr. 38'109.20 zuzüglich Verzugszins ab dem 30. Juni 2002 in Rechtskraft erwachsen (Dispositiv-Ziff. 1 des «Einspracheentscheids»). Die «Einsprache» der Steuerpflichtigen wies die ESTV ab (Dispositiv-Ziff. 2 des «Einspracheentscheids»). Ferner verfügte die Vorinstanz, die Steuerpflichtige schulde ihr für den Zeitraum vom 1. Juli 1999 bis 31. Dezember 2003 «neben ihren eigenen Deklarationen und dem in Rechtskraft erwachsenen Betrag» noch Fr. 65'698.80 Mehrwertsteuern zuzüglich Verzugszins ab dem 30. Juni 2002 (mittlerer Verfall; Dispositiv-Ziff. 3 des «Einspracheentscheids»). Gemäss Dispositiv-Ziff. 4 des «Einspracheentscheids» werden an diese Schuld vorhandene Gutschriften sowie geleistete Zahlungen angerechnet. Schliesslich ordnete die ESTV an, dass keine Kosten erhoben werden und keine Parteientschädigung ausgerichtet wird (Dispositiv-Ziff. 5 des «Einspracheentscheids»).

### D.

Am 21. März 2014 (Poststempel) liess die Steuerpflichtige (nachfolgend: Beschwerdeführerin) beim Bundesverwaltungsgericht eine durch B.\_\_\_\_\_ unterzeichnete Beschwerde erheben. Sie stellt sinngemäss den Antrag, in Aufhebung der «Einschätzungsmitteilung Nr. [...] / Verfügung» vom 20. April 2010 und des «Einspracheentscheids» vom 18. Februar 2014 der Vorinstanz sei die Steuerforderung für die Periode Juli bis Dezember 1999 auf Fr. 28'489.00, für die Steuerperiode 2000 auf -Fr. 5'210.00, für die Steuerperiode 2001 auf Fr. 7'526.-, für die Steuerperiode 2002 auf Fr. 18'640.- und für die Steuerperiode 2003 auf Fr. 54'364.00 festzusetzen (vgl. Beschwerde, S. 1 f.). Die Beschwerdeführerin beantragt sodann, «betreffend Rechtskraft im Umfang von CHF 38'109.20 zzgl. Verzugszins ab 30.06.2012» sei die «Einschätzungsmitteilung Nr. [...] / Verfügung» der Vorinstanz vom 20. April 2010 aufzuheben und «der Eintritt der Rechtskraft zu verweigern» (Beschwerde, S. 2). Ferner stellt sie sinngemäss das Begehren, die Nachsteuern seien unter Erhöhung des von der Vorinstanz bei der Berechnung der Vorsteuerabzugsberechtigung angenommenen «direkt applizierten» Materialaufwandes von 5 % auf 7.5 % des Umsatzes aus Medikamenten- und Hilfsmittel-

verkaufen festzusetzen (vgl. Beschwerde, S. 4). Zudem fordert die Beschwerdeführerin vom Bundesverwaltungsgericht die Prüfung, ob Steuerforderungen des Jahres 1999 und «weitere[r] Jahre wegen Verjährung [seitens der Steuerverwaltung] nicht mehr geltend gemacht werden können» (Beschwerde, S. 3).

In verfahrensrechtlicher Hinsicht beantragt die Beschwerdeführerin, G.\_\_\_\_\_ sei als Zeuge zur Frage der Höhe des Materialaufwandes zu befragen. Sie stellt ferner in Aussicht, zu Umsatznachträgen von Fr. 200'000.- im Jahr 2000 und Fr. 380'000.- im Jahr 2001 Belege nachzureichen.

**E.**

Mit Zwischenverfügung vom 25. März 2014 wurde die Beschwerdeführerin aufgefordert, eine auf B.\_\_\_\_\_ lautende schriftliche Vollmacht zur Prozessführung vor dem Bundesverwaltungsgericht einzureichen.

**F.**

Mit Schreiben vom 31. März 2014 erklärte die Beschwerdeführerin, die ihr angesetzte Frist zur Einreichung einer Prozessvollmacht nicht einhalten zu können.

**G.**

Mit Zwischenverfügung vom 17. April 2014 forderte das Bundesverwaltungsgericht die Beschwerdeführerin abermals und wiederum ohne Erfolg dazu auf, eine auf B.\_\_\_\_\_ lautende Vollmacht einzureichen.

**H.**

Mit innert erstreckter Frist eingereichter Vernehmlassung vom 18. Juni 2014 beantragt die Vorinstanz, die Beschwerde sei kostenpflichtig sowie ohne Ausrichtung einer Parteientschädigung abzuweisen.

**I.**

Mit Instruktionsverfügung vom 3. Juli 2014 forderte das Bundesverwaltungsgericht die Vorinstanz auf, die Grundlage der «Einschätzungsmitteilung Nr. [...] / Verfügung» vom 20. April 2010 bildenden Unterlagen vollständig einzureichen und verschiedene Fragen zu beantworten.

**J.**

Mit innert erstreckter Frist eingereichter Stellungnahme vom 10. September 2014 reichte die Vorinstanz aufforderungsgemäss verschiedene Dokumente ein. Sie führte ferner im Rahmen der Beantwortung der gestellten

Fragen insbesondere aus, dass – anders als von ihr im angefochtenen «Einspracheentscheid» angenommen – kein Grund bestehe, das Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-1515/2006 vom 25. Juni 2008 im Hinblick auf die vollumfängliche Versteuerung aller kosmetischer und chirurgischer Behandlungen der Beschwerdeführerin für die vorliegend streit betroffenen Steuerperioden nicht umzusetzen. Infolgedessen sei die im «Einspracheentscheid» vom 18. Februar 2014 festgesetzte Steuerforderung um Fr. 81'853.60 zu erhöhen.

#### **K.**

Mit Zwischenverfügungen vom 11. September und 20. Oktober 2014 wurde die Stellungnahme der Vorinstanz vom 10. September 2014 der Beschwerdeführerin zur Kenntnis gebracht. Zugleich wurde die Beschwerdeführerin aufgefordert, zum Antrag der Vorinstanz auf eine Verschlechterung des angefochtenen «Einspracheentscheids» zu Ungunsten der Beschwerdeführerin Stellung zu nehmen.

#### **L.**

In der Folge reichte die Beschwerdeführerin am 3. November 2014, 29. November 2014, 11. Dezember 2014 und 19. Januar 2015 Gesuche um Erstreckung der ihr zur Stellungnahme angesetzten Frist ein. Während die ersten drei Fristerstreckungsgesuche mit Zwischenverfügungen vom 4. November, 1. Dezember und 15. Dezember 2014 jeweils ganz oder teilweise gutgeheissen wurden, wies das Bundesverwaltungsgericht das zuletzt gestellte Fristerstreckungsgesuch mit rechtskräftiger Zwischenverfügung vom 22. Januar 2015 ab. Innert der erstreckten Frist ging keine Stellungnahme ein.

#### **M.**

Auf die weiteren Vorbringen der Verfahrensbeteiligten und die eingereichten Akten wird – soweit entscheidungswesentlich – im Rahmen der nachfolgenden Erwägungen eingegangen.

### **Das Bundesverwaltungsgericht zieht in Erwägung:**

#### **1.**

**1.1** Gemäss Art. 31 VGG beurteilt das Bundesverwaltungsgericht Beschwerden gegen Verfügungen nach Art. 5 VwVG. Vorliegend stellt jedenfalls der angefochtene «Einspracheentscheid» vom 18. Februar 2014 eine

solche Verfügung dar (vgl. dazu ausführlich die Rechtsprechung des Bundesverwaltungsgerichts zu seiner funktionalen Zuständigkeit zur Behandlung von Beschwerden gegen «Einspracheentscheide» der ESTV, die im Zuge von «Einsprachen» gegen Einschätzungsmitteilungen ergangen sind: Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-720/2013 vom 30. Januar 2014 E. 1.2.3, A-4480/2012 vom 12. Februar 2014 E. 1.2, A-3779/2013 vom 9. Januar 2014 E. 1.2.2 und 1.2.3, je mit Hinweisen, sowie [erstmal] A-707/2013 vom 25. Juli 2013 E. 1.2.3 und 4.2 f.; zur grundsätzlichen Unzulässigkeit, eine Einschätzungsmitteilung direkt als Verfügung im Sinne von Art. 5 VwVG auszugestalten, vgl. BGE 140 II 202 E. 5 f.). Eine Ausnahme nach Art. 32 VGG liegt nicht vor. Die Vorinstanz ist zudem eine Behörde im Sinne von Art. 33 VGG. Das Bundesverwaltungsgericht ist demnach für die Beurteilung der vorliegenden Beschwerde zuständig.

**1.2** Das Verfahren vor diesem Gericht richtet sich nach dem VwVG, soweit das VGG nichts anderes bestimmt (Art. 37 VGG).

**1.3** Wird die beschwerdeführende Partei von einem Anwalt bzw. einer Anwältin oder sonstigen Personen vertreten, kann das Bundesverwaltungsgericht den Vertreter auffordern, sich durch schriftliche Vollmacht auszuweisen (vgl. Art. 11 Abs. 2 VwVG in Verbindung mit Art. 37 VGG).

Aus den allgemeinen Lehren über die Willenserklärung ergibt sich, dass eine Bevollmächtigung auch stillschweigend bzw. konkludent eingeräumt werden kann (BGE 101 Ia 39 E. 3, 99 II 39 E. 1). Fehlt es an einer klaren schriftlichen Vollmacht, so darf ein Vertretungsverhältnis, vor allem im Hinblick auf das Steuergeheimnis, nur dann angenommen werden, wenn sich aus den Umständen eine eindeutige Willensäußerung des Steuerpflichtigen auf Bevollmächtigung eines Dritten ergibt (vgl. Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-6432/2012 vom 28. März 2013 E. 2.1.3).

Vorliegend hat sich die als Vertreterin der Beschwerdeführerin auftretende B.\_\_\_\_\_ trotz wiederholter Aufforderung nicht durch eine schriftliche Vollmacht ausgewiesen. Indessen ist mit Blick auf den Umstand, dass die B.\_\_\_\_\_ schon im vorinstanzlichen Verfahren die Beschwerdeführerin vertrat, ohne Weiteres davon auszugehen, dass die Vertreterin auch im vorliegenden Beschwerdeverfahren rechtsgültig bevollmächtigt ist.

## **1.4**

**1.4.1** Die Beschwerdeführerin verlangt sinngemäss, unter Aufhebung des angefochtenen «Einspracheentscheids» sei die Steuerforderung für die

Periode Juli bis Dezember 1999 auf Fr. 28'489.00, für die Steuerperiode 2000 auf -Fr. 5'210.00, für die Steuerperiode 2001 auf Fr. 7'526.-, für die Steuerperiode 2002 auf Fr. 18'640.- und für die Steuerperiode 2003 auf Fr. 54'364.00 festzusetzen (vgl. Beschwerde, S. 1 f.).

Bei diesen Beträgen handelt es sich um die seitens der Vorinstanz geltend gemachte Differenz zwischen der ihrer Ansicht nach geschuldeten Steuer und der deklarierten Steuer (vgl. «Einschätzungsmitteilung Nr. [...] / Verfügung» vom 20. April 2010).

**1.4.2** Mit Blick auf die Beschwerdebegründung sowie nach Treu und Glauben kann das erwähnte Begehren nur als Antrag verstanden werden, unter Aufhebung des angefochtenen «Einspracheentscheids» seien die seitens der ESTV verfüigten Steuernachforderungen von Fr. 28'489.- für die zweite Hälfte des Jahres 1999, von Fr. 7'526.- für das Jahr 2001, von Fr. 18'640.- für das Jahr 2002 und von Fr. 54'364.- für das Jahr 2003 sowie der von der Vorinstanz geltend gemachte Verzugszins nicht zu erheben und die von der Vorinstanz verfüigte Steuergutschrift zugunsten der Beschwerdeführerin von Fr. 5'210.- für das Jahr 2000 sei zu erhöhen.

Dieser Antrag ist zulässig.

**1.5** Anfechtungsobjekt im Verfahren vor dem Bundesverwaltungsgericht bildet einzig der vorinstanzliche Entscheid; dieser ersetzt allfällige Entscheide unterer Instanzen (sog. Devolutiveffekt; vgl. BGE 134 II 142 E. 1.4; Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-235/2014 vom 26. Mai 2014 E. 1.2, A-4935/2010 vom 11. Oktober 2010 E. 1.4; ANDRÉ MOSER et al., Prozessieren vor dem Bundesverwaltungsgericht, 2. Aufl. 2013, Rz. 2.7). Soweit die Beschwerdeführerin die Aufhebung der «Einschätzungsmitteilung Nr. [...] / Verfügung» der Vorinstanz vom 20. April 2010 verlangt, ist daher auf ihr Rechtsmittel nicht einzutreten.

**1.6** Im Zusammenhang mit ihrem Vorbringen, die Steuernachforderungen für das Jahr 1999 seien verjährt, führt die Beschwerdeführerin aus, es sei durch das Bundesverwaltungsgericht zu prüfen, ob auch betreffend weitere Jahre die Verjährung der Steuernachforderungen eingetreten ist. Sollte damit eine Prüfung der Verjährung mit Bezug auf eine andere als die vorliegend streitbetroffene Zeitspanne (vom 1. Juli 1999 bis 31. Dezember 2003) verlangt werden, wäre insoweit auf die Beschwerde nicht einzutreten. Denn Gegenstand des Beschwerdeverfahrens kann nur sein, was Gegenstand

des vorinstanzlichen Verfahrens war oder nach richtiger Gesetzesauslegung hätte sein sollen (Anfechtungsobjekt). Gegenstände, über welche die Vorinstanz nicht entschieden hat und über die sie nicht zu entscheiden hatte, sind aus Gründen der funktionellen Zuständigkeit durch die zweite Instanz nicht zu beurteilen (vgl. Urteile des Bundesgerichts 2C\_101/2011 vom 21. September 2011 E. 2, 2C\_642/2007 vom 3. März 2008 E. 2.2, 2A.121/2004 vom 16. März 2005 E. 2.1; BVGE 2010/12 E. 1.2.1).

## 1.7

**1.7.1** Wohl bezugnehmend auf die Ausführungen in der Sachverhaltsdarstellung im angefochtenen «Einspracheentscheid», wonach die «Einschätzungsmitteilung Nr. [...] / Verfügung» vom 20. April 2010 «im Umfang von Fr. 38'109.- in Rechtskraft erwachsen» sei, verlangt die Beschwerdeführerin sodann, «betreffend Rechtskraft im Umfang von CHF 38'109.20 zzgl. Verzugszins ab 30.06.2012» sei die «Einschätzungsmitteilung Nr. [...] / Verfügung» der Vorinstanz vom 20. April 2010 aufzuheben und «der Eintritt der Rechtskraft zu verweigern» (Beschwerde, S. 2).

**1.7.2** Grundsätzlich erwachsen nur das Entscheiddispositiv oder Teile davon in Rechtskraft (BGE 121 III 474 E. 4a; Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-2601/2012 vom 3. Januar 2013 E. 1.2.2; vgl. MADELEINE CAMPRUBI, in: Christoph Auer et al. [Hrsg.], Kommentar zum Bundesgesetz über das Verwaltungsverfahren [VwVG], 2008, Art. 61 N. 24).

Es ist vorab fraglich, ob die Zahlenzusammenstellungen in der «Einschätzungsmitteilung Nr. [...] / Verfügung» überhaupt als Dispositiv bezeichnet werden könnten. Der Betrag von Fr. 38'109.- ist darin überdies nicht aufgeführt bzw. lediglich in anderen Beträgen enthalten (vgl. Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-5274/2011 vom 19. März 2013 E. 1.4.4).

Ferner ist darauf hinzuweisen, dass nicht nachvollziehbar ist, dass die ESTV mit Dispositiv-Ziff. 1 ihres «Einspracheentscheids» verfügt hat, ihre «Einschätzungsmitteilung Nr. [...] / Verfügung» sei im Umfang von Fr. 38'109.20 zuzüglich Verzugszins ab dem 30. Juni 2002 in Rechtskraft erwachsen. Eine Verfügung (soweit es sich denn tatsächlich um eine solche handelt [zur Einschätzungsmitteilung vorn E. 1.1]) erwächst ohne Weiteres in Rechtskraft, wenn innert der gesetzlichen Rechtsmittelfrist kein Rechtsmittel ergriffen wird. Folglich hat Dispositiv-Ziff. 1 des angefochtenen «Einspracheentscheids» von vornherein keine Wirkung darauf, ob,

wann oder in welchem Umfang die «Einschätzungsmitteilung Nr. [...] / Verfügung» in Rechtskraft erwächst (vgl. Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-5274/2011 vom 19. März 2013 E. 1.4.4).

Vor diesem Hintergrund ist davon auszugehen, dass die Beschwerdeführerin «einspracheweise» die gesamte «Einschätzungsmitteilung Nr. [...] / Verfügung» angefochten hat und der hiervor in E. 1.7.1 genannte Beschwerdeantrag im Ergebnis nicht über den in E. 1.4.2 erwähnten, zulässigen Antrag hinausgeht.

**1.8** Soweit die Beschwerde vorliegend zulässig ist, ist die Beschwerdeführerin zu deren Erhebung berechtigt (vgl. Art. 48 Abs. 1 VwVG).

**1.9** Die Beschwerdeführerin hat den einverlangten Kostenvorschuss rechtzeitig geleistet (vgl. Art. 21 Abs. 3 VwVG) und die Beschwerde ausweislich des Poststempels am 21. März 2014 und damit rechtzeitig (vgl. Art. 50 Abs. 1 VwVG) eingereicht. Auf die im Übrigen den Anforderungen an Inhalt und Form gemäss Art. 52 Abs. 1 VwVG genügende Beschwerde ist mit den genannten Einschränkungen (E. 1.5 f.) einzutreten.

## **2.**

**2.1** Im Steuerrecht gilt grundsätzlich, dass die Steuerbehörde die Beweislast für die steuerbegründenden und -erhöhenden Tatsachen trägt, während die steuerpflichtige Person für die steueraufhebenden und -mindernden Tatsachen beweisbelastet ist (statt vieler: Urteile des Bundesgerichts 2C\_319/2014 vom 9. September 2014 E. 2.2, 2C\_232/2012 vom 23. Juli 2012 E. 3.5; Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-3031/2013 vom 6. Februar 2014 E. 1.5 mit Hinweisen; ERNST BLUMENSTEIN/PETER LOCHER, System des schweizerischen Steuerrechts, 6. Aufl. 2002, S. 454).

**2.2** Kommt die Behörde bei pflichtgemässer Beweiswürdigung zur Überzeugung, die Akten erlaubten die richtige und vollständige Feststellung des rechtserheblichen Sachverhalts oder die behauptete Tatsache sei für die Entscheidung der Streitsache nicht von Bedeutung, kann sie auf die Erhebung weiterer Beweise verzichten, ohne durch diese antizipierte Beweiswürdigung den Anspruch auf rechtliches Gehör gemäss Art. 29 Abs. 2 BV zu verletzen (vgl. zum Ganzen anstelle vieler: BGE 136 I 229 E. 5.3, mit Hinweisen).

## **3.**

Auf den 1. Januar 2010 wurde das neue Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer vom 12. Juni 2009 (MWSTG, SR 641.20) in Kraft gesetzt. Es trat an

die Stelle des Mehrwertsteuergesetzes vom 2. September 1999 (aMWSTG, AS 2000 1300), in Kraft ab 1. Januar 2001, welches seinerseits die Verordnung vom 22. Juni 1994 über die Mehrwertsteuer (aMWSTV, AS 1994 258) ersetzte. Auf die vor dem 1. Januar 2010 resp. vor dem 1. Januar 2001 eingetretenen Tatsachen und entstandenen Rechtsverhältnisse bleibt das bisherige Recht anwendbar (Art. 112 Abs. 1 und 2 MWSTG, Art. 93 Abs. 1 und 2 aMWSTG). Der vorliegend zu beurteilende Sachverhalt hat sich in den Jahren 1999 bis 2003 verwirklicht, weshalb in materieller Hinsicht noch die aMWSTV (für die Jahre bis und mit 2000) und das aMWSTG (für die Jahre 2001 bis und mit 2003) zur Anwendung gelangen.

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 zu handhaben, als gemäss höchstrichterlicher Rechtsprechung nur eigentliche Verfahrensnormen sofort auf hängige Verfahren anzuwenden sind, und es dabei nicht zu einer Anwendung von neuem materiellen Recht auf altrechtliche Sachverhalte kommen darf (ausführlich: Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-1113/2009 vom 23. Februar 2010 E. 1.3 und A-1447/2010 vom 11. November 2011 E. 1.3). Kein Verfahrensrecht in diesem engen Sinn stellen die Bestimmungen zur Verjährung dar. Bei dieser handelt es sich um ein materiell-rechtliches Institut (BGE 137 II 17 E. 1.1, 126 II 1 E. 2a; Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-2076/2008 vom 15. Dezember 2010 E. 4.2; MICHAEL BEUSCH, Der Untergang der Steuerforderung, 2012, S. 282 mit weiteren Hinweisen). Die Frage nach der Verjährung der bis Ende des Jahres 2000 geschuldeten Steuer ist deshalb vorliegend nach den Bestimmungen der aMWSTV zu beurteilen, für die Zeit danach bzw. die im Streit liegenden Steuernachforderungen betreffend die Steuerperioden 2001-2003 gemäss dem aMWSTG (vgl. Art. 112 Abs. 1 letzter Satz MWSTG in Verbindung mit Art. 93 aMWSTG; s. dazu auch Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-4146/2009 vom 9. März 2010 E. 1.3).

Ebenso kein Verfahrensrecht im erwähnten engen Sinne stellen etwa die nachfolgend abgehandelten Themen wie die Buchführungs- und Aufbewahrungspflicht, 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 (vgl. anstelle vieler: Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-8017/2009 vom 2. September 2010 E. 1.3).

#### 4.

**4.1** Die im Inland gegen Entgelt erbrachten Lieferungen von Gegenständen unterliegen der Mehrwertsteuer, sofern sie nicht ausdrücklich von der Steuer ausgenommen sind (Art. 4 Bst. a aMWSTV; Art. 5 Bst. a aMWSTG).

**4.2** Zu den ausgenommenen Leistungen im Bereich des Gesundheitswesens zählen Spitalbehandlungen und ärztliche Behandlungen in Spitälern bzw. Zentren für ärztliche Heilbehandlung (Art. 14 Ziff. 2 aMWSTV; Art. 18 Ziff. 2 aMWSTG) sowie Leistungen der Humanmedizin (Ziff. 3 dieser Vorschriften). Mit (die Beschwerdeführerin betreffendem) Urteil A-1515/2006 vom 25. Juni 2008 befand das Bundesverwaltungsgericht, dass die Anwendung der genannten Steuerausnahme von Art. 14 Ziff. 3 aMWSTV in Fällen, bei welchen der behandelnde Arzt zwar persönlich, jedoch als Angestellter handelt und ein Institut bzw. ein ambulantes Behandlungszentrum als Leistungserbringer auftritt, (insbesondere) das Vorliegen einer kantonalen Institutsbewilligung voraussetze, jedenfalls soweit eine solche Bewilligung nach dem kantonalen Recht für die Führung eines entsprechenden Ambulatoriums erforderlich sei (E. 3.3 ff. des Urteils). In Anknüpfung an dieses Urteil sowie unter Hinweis auf die entsprechende Regelung in der Ziff. 5.1.2 der Branchenbrochure Nr. 20 «Gesundheitswesen» in der vom 1. Januar 2001 bis 31. Dezember 2007 geltenden Fassung (nachfolgend: BB «Gesundheitswesen») entschied das Bundesverwaltungsgericht in der Folge, dass in solchen Konstellationen auch für die Anwendung von Art. 18 Ziff. 3 aMWSTG eine kantonale Institutsbewilligung unabdingbar ist, soweit das kantonale Recht für die Führung eines solchen Ambulatoriums eine Bewilligungspflicht vorsieht (vgl. Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-2572/2010 und A-2574/2010 vom 26. August 2011 E. 5.4.2; s. dazu auch Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-2534/2012 vom 30. Oktober 2013 E. 2.2.3).

**4.3** Verwendet ein Steuerpflichtiger Gegenstände oder Dienstleistungen für steuerbare Ausgangsleistungen, so kann er in seiner Steuerabrechnung Vorsteuern für Lieferungen und Dienstleistungen gemäss Art. 29 Abs. 1 und 2 aMWSTV bzw. Art. 38 Abs. 1 und 2 aMWSTG abziehen.

Verwendet der Steuerpflichtige Gegenstände oder Dienstleistungen sowohl für Zwecke, die ihn zum Vorsteuerabzug berechtigen, als auch für andere Zwecke, ist der Vorsteuerabzug nach dem Verhältnis der Verwendung zu kürzen (Art. 32 Abs. 1 aMWSTV; Art. 41 Abs. 1 aMWSTG).

**4.4** Die Lieferung von Medikamenten ist grundsätzlich eine steuerbare Leistung, wenn auch zu einem reduzierten Satz (Art. 27 Abs. 1 Bst. a Ziff. 8 aMWSTV bzw. Art. 36 Abs. 1 Bst. a Ziff. 8 aMWSTG; vgl. dazu Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-2534/2012 vom 30. Oktober 2013 E. 2.3.3). Die Abgabe von Medikamenten gilt nicht als Heilbehandlung im Sinn von Art. 14 Ziff. 2 und 3 aMWSTV bzw. Art. 18 Ziff. 2 und 3 aMWSTG (vgl. dazu E. 4.2), es sei denn, jene werden von den behandelnden Personen im Rahmen einer Heilbehandlung verwendet. Entsprechend gilt, dass die dem Patienten während der Heilbehandlung direkt vom Arzt oder von einem anderen Angehörigen eines Heilberufes verabreichten Medikamente bzw. die entsprechenden Lieferungen von der Steuer ausgenommen sind (BGE 124 II 193 E. 7a/aa; Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-2572/2010 und A-2574/2010 vom 26. August 2011 E. 3.4.4, A-310/2009 vom 7. Mai 2010 E. 4.3, A-2999/2007 vom 12. Februar 2010 E. 3.4.2; PASCAL MOLLARD et al., *Traité TVA*, 2009, S. 275 N. 389). Werden hingegen im Rahmen einer Heilbehandlung dem Patienten Medikamente zur Verwendung zu Hause abgegeben, liegt kein ausgenommener, sondern ein steuerpflichtiger Umsatz vor (Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-301/2009 vom 7. Mai 2010 E. 4.3, A-2999/2007 vom 12. Februar 2010 E. 3.4.2 und 3.5).

Gemäss Ziff. 14.2.2.2 BB «Gesundheitswesen» kann ein steuerpflichtiger Arzt, der die steuerbaren Umsätze nach der effektiven Methode berechnet, eine annäherungsweise Ermittlung des zu versteuernden Anteils des Umsatzes aus der Abgabe von Medikamenten und medizinischen Hilfsmitteln vornehmen, indem er vom Umsatz aus Medikamenten und Hilfsmitteln (inkl. Mehrwertsteuer) 5 % als steuerausgenommenen Umsatz (aufgrund Verabreichung oder Applikation der Medikamente und medizinischen Hilfsmittel im Rahmen einer Heilbehandlung) abzieht. Wird auf diese Weise vorgegangen, sind nach der BB «Gesundheitswesen» die Vorsteuerabzüge auf dem Einkauf von Medikamenten und Hilfsmitteln ebenfalls um 5 % (wegen direkt verabreichter oder applizierter Medikamente und Hilfsmittel bzw. entsprechender steuerausgenommener Umsätze) zu kürzen.

Die frühere Branchenbroschüre über die Heilbehandlung im Bereich der Humanmedizin (inkl. Zahnmedizin), die Spitalbehandlung und die Körperpflege (inkl. Coiffeure), welche ab dem 1. Januar 1995 galt, enthielt keine Regelungen zur annäherungsweisen Ermittlung des steuerausgenommenen Umsatzes aufgrund der Verabreichung oder Applikation der Medikamente und medizinischen Hilfsmittel im Rahmen einer Heilbehandlung (vgl. Ziff. 6.1 dieser Branchenbroschüre). Auch im Merkblatt der ESTV zur

Anwendung dieser Branchenbroschüre vom 31. Januar 1997 fanden sich diesbezüglich keine Ausführungen.

**4.5** Die Veranlagung und Entrichtung der Mehrwertsteuer erfolgt nach dem Selbstveranlagungsprinzip. Dies bedeutet, dass der Mehrwertsteuerpflichtige selbst und unaufgefordert über seine Umsätze und Vorsteuern abzurechnen und innerhalb von 60 Tagen nach Ablauf der Abrechnungsperiode den geschuldeten Mehrwertsteuerbetrag (Steuer vom Umsatz abzüglich Vorsteuern) an die ESTV abzuliefern hat (Art. 37 f. aMWSTV, Art. 46 f. aMWSTG; Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-2473/2014 vom 13. März 2015 E. 2.3.1; ALOIS CAMENZIND et al., Handbuch zum Mehrwertsteuergesetz [MWSTG], 2. Aufl. 2003, Rz. 1579).

Gemäss Art. 47 Abs. 1 aMWSTV bzw. Art. 58 Abs. 1 aMWSTG hat der Mehrwertsteuerpflichtige seine Geschäftsbücher ordnungsgemäss zu führen und so einzurichten, dass sich aus ihnen die für die Feststellung der Mehrwertsteuerpflicht sowie für die Berechnung der Steuer und der abziehbaren Vorsteuern massgebenden Tatsachen leicht und zuverlässig ermitteln lassen. Die ESTV kann hierüber nähere Bestimmungen aufstellen. Von dieser Befugnis hat sie soweit hier interessierend mit dem Erlass der «Wegleitung 1997 für Mehrwertsteuerpflichtige» vom Frühling 1997 (Wegleitung 1997) und mit der «Wegleitung 2001 zur Mehrwertsteuer» vom Sommer 2000 (Wegleitung 2001; gültig vom 1. Januar 2001 bis 31. Dezember 2007) Gebrauch gemacht. Darin sind genauere Angaben enthalten, wie eine Buchhaltung auszugestalten ist (Wegleitung 1997, 870 ff.; Wegleitung 2001, Rz. 878 ff.). Alle Geschäftsfälle müssen fortlaufend, chronologisch und lückenlos aufgezeichnet werden (Wegleitung 1997, Rz. 874; Wegleitung 2001, 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 («Prüfspur»; vgl. Wegleitung 1997, Rz. 879; Wegleitung 2001, Rz. 890). 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 aufzubewahren (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).

Die steuerpflichtige Person hat ihre Geschäftsbücher, Belege, Geschäftspapiere und sonstigen Aufzeichnungen laut Art. 47 Abs. 2 aMWSTV während sechs Jahren sowie gemäss Art. 58 Abs. 2 aMWSTG während zehn Jahren ordnungsgemäss aufzubewahren. Die Aufbewahrungsfrist beginnt gemäss aArt. 962 Abs. 2 OR mit Ablauf des Geschäftsjahres, in dem die letzten Eintragungen vorgenommen wurden, die Buchungsbelege entstanden sind und die Geschäftskorrespondenz ein- oder ausgegangen ist (zur Massgeblichkeit des früheren Rechnungslegungsrechts vgl. Art. 2 Abs. 1 der Übergangsbestimmungen der auf den 1. Januar 2013 in Kraft gesetzten Änderung des Obligationenrechts [Rechnungslegungsrecht] vom 23. Dezember 2011 [AS 2012 6679 ff., 6696 f.]). Die mit unbeweglichen Gegenständen zusammenhängenden Geschäftsunterlagen sind indessen nach Art. 58 Abs. 2 aMWSTG während 20 Jahren aufzubewahren. Ist nach Ablauf der Aufbewahrungsfrist die Verjährung der Steuerforderung, auf welche sich die Geschäftsbücher, Belege, Geschäftspapiere und sonstigen Aufzeichnungen beziehen, noch nicht eingetreten, so dauert die Aufbewahrungspflicht sowohl unter der aMWSTV als auch nach dem aMWSTG bis zum Eintritt dieser Verjährung (vgl. dazu Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-3031/2013 vom 6. Februar 2014 E. 2.8, A-6148/2007 vom 7. Dezember 2009 E. 3.2).

#### **4.6**

**4.6.1** Nach Art. 48 aMWSTV bzw. Art. 60 aMWSTG nimmt die ESTV eine Schätzung nach pflichtgemäsem Ermessen vor, wenn keine oder nur unvollständige Aufzeichnungen vorliegen oder die ausgewiesenen Ergebnisse mit dem wirklichen Sachverhalt offensichtlich nicht übereinstimmen. Eine Schätzung muss insbesondere auch dann erfolgen, wenn die Verstösse gegen die formellen Buchhaltungsregeln derart gravierend sind, dass sie die materielle Richtigkeit der Buchhaltungsergebnisse in Frage stellen (statt vieler: Urteil des Bundesgerichts 2A.437/2005 vom 3. Mai 2006 E. 3.1; Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-6370/2011 vom 1. Juni 2012 E. 2.7.2, A-4450/2010 vom 8. September 2011 E. 4.1).

**4.6.2** Sind die Voraussetzungen für eine Ermessenstaxation erfüllt, so ist die ESTV nicht nur berechtigt, sondern verpflichtet, eine solche nach pflichtgemäsem Ermessen vorzunehmen. Die Fälle, in denen die Steuerpflichtigen ihre Mitwirkungspflichten nicht wahrnehmen bzw. keine, unvollständige oder ungenügende Aufzeichnungen über ihre Umsätze führen,

dürfen keine Steuerausfälle zur Folge haben (Urteil des Bundesgerichts 2A.552/2006 vom 1. Februar 2007 E. 3.2; Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-6544/2012 vom 12. September 2013 E. 2.6.1, A-4922/2012 vom 14. Juni 2013 E. 2.6.1).

**4.6.3** Hat die ESTV eine Schätzung nach pflichtgemäßem Ermessen vorzunehmen, hat sie dabei diejenige Schätzungsmethode zu wählen, die den individuellen Verhältnissen im Betrieb der steuerpflichtigen Person soweit als möglich Rechnung trägt, auf plausiblen Annahmen beruht und deren Ergebnis der wirklichen Situation möglichst nahe kommt (statt vieler: Urteil des Bundesgerichts 2C\_970/2012 vom 1. April 2013 E. 4.1; CAMENZIND et al., a.a.O., Rz. 1682). Die brauchbaren Teile der Buchhaltung und allenfalls vorhandene Belege sind soweit als möglich bei der Schätzung zu berücksichtigen. Sie können durchaus als Basiswerte der Ermessenstaxation fungieren (statt vieler: Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-4922/2012 vom 14. Juni 2013 E. 2.6.2, A-6544/2012 vom 12. September 2013 E. 2.5.2).

**4.6.4** Die ESTV ermittelt im Rahmen der Ermessenseinschätzung den pflichtwidrig nicht oder falsch deklarierten Umsatz des Steuerpflichtigen. Da es sich indes bei den Vorsteuern um steuermindernde Tatsachen handelt, obliegt der formgerechte Beweis für das Vorliegen der angefallenen Vorsteuern dem Mehrwertsteuerpflichtigen (BLUMENSTEIN/LOCHER, a.a.O., S. 415, 453 f.; vgl. dazu auch vorn E. 2.1); ihm ist es anheimgestellt, ob er davon Gebrauch machen will (Urteil des Bundesgerichts 2A.558/2005 vom 8. Mai 2006 E. 2.3; Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-1634/2006 vom 31. März 2009 E. 5.3, A-1353/2006 vom 7. April 2008 E. 2.6 und 3.1).

## **4.7**

**4.7.1** Das Bundesverwaltungsgericht kann den angefochtenen Entscheid 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 rechtserheblichen Sachverhaltes (Art. 49 Bst. b VwVG) auch die Rüge der Unangemessenheit erheben (Art. 49 Bst. c VwVG).

**4.7.2** Das Bundesverwaltungsgericht überprüft das Vorliegen der Voraussetzungen einer Ermessenstaxation – als Rechtsfrage – uneingeschränkt. Als ausserhalb der Verwaltungsorganisation und Behördenhierarchie stehendes, von der richterlichen Unabhängigkeit bestimmtes Verwaltungsge-

richt auferlegt es 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 (zum Ganzen statt vieler: Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-4922/2012 vom 14. Juni 2013 E. 2.9.2). Diese Praxis wurde vom Bundesgericht bestätigt (vgl. bereits Urteil des Bundesgerichts 2C\_426/2007 vom 22. November 2007 E. 4.3, ferner: Urteil des Bundesgerichts 2C\_970/2012 vom 1. April 2013 E. 4.3).

**4.7.3** Für das Vorliegen der Voraussetzungen einer Ermessenseinschätzung ist nach der allgemeinen Beweislastregel die ESTV beweisbelastet (E. 2.1). Sind die Voraussetzungen erfüllt (erste Stufe) und erscheint die vorinstanzliche Schätzung nicht bereits im Rahmen der durch das Bundesverwaltungsgericht mit der gebotenen Zurückhaltung vorzunehmen-den Prüfung als pflichtwidrig (zweite Stufe), obliegt es – in Umkehr der allgemeinen Beweislast – der steuerpflichtigen Person, den Nachweis für die Unrichtigkeit der Schätzung (dritte Stufe) zu erbringen (vgl. statt vieler: Urteil des Bundesgerichts 2C\_970/2012 vom 1. April 2013 E. 4.2; Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-6181/2012 vom 3. September 2013 E. 2.11.3, A-5836/2012 vom 19. August 2013 E. 2.8.3, A-4750/2012 vom 22. Juli 2013 E. 2.4.3). Weil das Ergebnis der Ermessensveranlagung selbst auf einer Schätzung beruht, kann sich die steuerpflichtige Person gegen eine zulässigerweise durchgeführte Ermessenseinschätzung 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 (statt vieler: Urteil des Bundesgerichts 2C\_970/2012 vom 1. April 2013 E. 4.3).

**4.8** Die Mehrwertsteuerforderung verjährt fünf Jahre nach Ablauf des Kalenderjahres, in dem sie entstanden ist (Art. 40 Abs. 1 aMWSTV; Art. 49 Abs. 2 aMWSTG). Der Lauf der Verjährungsfrist wird durch jede Einforderungshandlung und jede Berichtigung durch die zuständige Behörde gegenüber allen Zahlungspflichtigen unterbrochen (Art. 40 Abs. 2 und 3 aMWSTV; Art. 49 Abs. 2 und 3 aMWSTG).

Jede Unterbrechungshandlung führt dazu, dass die Frist neu zu laufen beginnt. Die Einforderungshandlung ist nach der bundesgerichtlichen Rechtsprechung an keine besondere Form gebunden. So fallen unter den Begriff der Einforderungshandlung nicht nur die eigentlichen Steuerbezugshandlungen; jede der mehrwertsteuerpflichtigen Person zur Kenntnis gebrachte, auf Einforderung oder Feststellung des Steueranspruchs gerichtete Amtshandlung genügt, um die Verjährung zu unterbrechen. Als verjährungsunterbrechende Einforderungshandlung gilt namentlich die Ankündigung und Vornahme von Bücheruntersuchungen, die Zustellung einer Ergänzungsabrechnung bzw. einer Gutschrift oder die Aufforderung bzw. Mahnung zur Zahlung (vgl. statt vieler BGE 126 II 1 E. 2c; Urteil des Bundesgerichts 2C\_806/2008 vom 1. Juli 2009 E. 2.2.4, Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-3376/2014 vom 10. Februar 2015 E. 2.2, A-7843/2010 vom 22. Juli 2011 E. 2.2, A-2076/2008 vom 15. Dezember 2010 E. 4.3; BEUSCH, a.a.O., S. 299 ff., mit zahlreichen weiteren Hinweisen). Für die verjährungsunterbrechende Wirkung ist nicht erforderlich, dass zum Zeitpunkt der Einforderungshandlung der Sachverhalt bereits nach allen Richtungen hin abgeklärt erscheint (Urteil des Bundesgerichts 2C\_806/2008 vom 1. Juli 2009 E. 2.2.4, mit Rechtsprechungshinweisen).

Die aMWSTV kennt im Gegensatz zu Art. 49 Abs. 4 aMWSTG keine absolute Verjährungsfrist von 15 Jahren.

Die Verjährung der Mehrwertsteuerforderung ist von Amtes wegen zu prüfen (BGE 133 II 366 E. 3.3; Urteil des Bundesgerichts 2C\_227/2010 vom 5. August 2010 E. 2.2; BVGE 2009/12 E. 6.3.1; Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-2076/2008 vom 15. Dezember 2010 E. 4.2; BEUSCH, a.a.O., S. 282, mit zahlreichen weiteren Hinweisen).

## 5.

**5.1** Der in Art. 9 BV garantierte Vertrauensschutz hat insbesondere zur Folge, dass eine unrichtige Auskunft oder Zusicherung einer Behörde unter Umständen eine vom materiellen Recht abweichende Behandlung des Betroffenen gebietet. Im Einzelnen ist dafür Voraussetzung, dass die Auskunft für einen konkreten Einzelfall aufgrund einer vollständigen Darstellung des Sachverhalts ohne Vorbehalt erteilt wurde, die Amtsstelle für die Erteilung dieser Auskunft zuständig war oder der Rechtssuchende sie aus zureichenden Gründen als zuständig betrachten durfte, die anfragende Person die Unrichtigkeit bei pflichtgemässer Aufmerksamkeit nicht ohne Weiteres erkennen konnte, sie im berechtigten Vertrauen auf die Auskunft eine nicht wieder rückgängig zu machende Disposition getroffen hat, sich die

Rechtslage seit Erteilung der Auskunft nicht geändert hat und das private Interesse am Vertrauensschutz das öffentliche Interesse an der richtigen Rechtsanwendung überwiegt (vgl. Urteile des Bundesgerichts 2C\_130/2009 vom 5. März 2009 E. 2.2, 2A. 455/2006 vom 1. März 2007 E. 3.2, 2C.263/2007 vom 24. August 2007 E. 6.2; Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-1353/2006 vom 7. April 2008 E. 2.11, A-1419/2006 vom 31. Oktober 2007 E. 7.1).

**5.2** Gemäss Art. 62 Abs. 2 VwVG kann die Beschwerdeinstanz die angefochtene Verfügung zuungunsten der Partei ändern, soweit die Verfügung Bundesrecht verletzt oder auf einer unrichtigen oder unvollständigen Feststellung des Sachverhaltes beruht. Eine solche Berichtigung der angefochtenen Verfügung wird nach der Rechtsprechung nur vorgenommen, wenn der betroffene Entscheid offensichtlich unrichtig und die Korrektur von erheblicher Bedeutung ist (BGE 119 V 241 E. 5, 108 Ib 227 E. 1b, 105 Ib 348 E. 18a; Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-1518/2006 und A-1519/2006 vom 6. November 2008 E. 6.2). Beabsichtigt das Bundesverwaltungsgericht, die angefochtene Verfügung zuungunsten einer Partei zu ändern, so bringt es der Partei diese Absicht zur Kenntnis und räumt ihr Gelegenheit zur Gegenäusserung ein (vgl. Art. 62 Abs. 3 VwVG). Gemäss Rechtsprechung hat die Rechtsmittelbehörde, welche eine solche Verschlechterung (sog. *reformatio in peius*) beabsichtigt, die betroffene Partei darauf hinzuweisen, dass sie ihr Rechtsmittel zurückziehen kann und die angefochtene Verfügung damit in Rechtskraft erwachsen würde (vgl. BGE 122 V 167 E. 2b; Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-412/2013 vom 4. September 2014 E. 4.1, A-5105/2011 vom 19. Juli 2012 E. 2.5.1).

## **6.**

Im vorliegenden Fall hat die Vorinstanz die massgebenden Umsätze der Beschwerdeführerin ermessensweise ermittelt. Nichts daran zu ändern vermag der Umstand, dass die vorinstanzliche Berechnung der von G.\_\_\_\_\_ persönlich erbrachten ärztlichen Leistungen (vgl. dazu E. 3.1 f. des «Einspracheentscheids») nach Ansicht der Beschwerdeführerin auf ihren eigenen Berechnungen beruht (vgl. dazu Beschwerde, S. 4).

**6.1** Die vom Bundesverwaltungsgericht vorzunehmende Überprüfung der Frage, ob die Voraussetzungen für eine Ermessenseinschätzung erfüllt waren (vgl. E. 4.6.1 und E. 4.7.2 f.), umfasst insbesondere auch die Untersuchung, ob die (gemäss vorstehender E. 4.5) erforderlichen Grundbelege zu den einzelnen Geschäftsvorfällen (insbesondere Fakturen) vollständig vorhanden sind.

**6.1.1** Die ESTV begründet im hier zu beurteilenden Fall die Vornahme der Ermessenseinschätzung damit, dass die Buchhaltung der Beschwerdeführerin betreffend die überprüften Steuerperioden nur bruchstückhaft vorliege, indem für einige Jahre einzig Geschäftsabschlüsse vorhanden und Grundbelege «grösstenteils» bzw. «überwiegend» nicht auffindbar gewesen seien (E. 3.1 des «Einspracheentscheids»; Vernehmlassung, S. 3). In ihrer Stellungnahme vom 10. September 2014 führt die ESTV ferner aus, «Fakturen oder andere Grundbelege [seien] [...] laut der Steuerpflichtigen nicht aufbewahrt worden oder unauffindbar» (S. 1 der Stellungnahme).

Demgegenüber macht die Beschwerdeführerin insbesondere geltend, mit Blick auf die von ihr im Einspracheverfahren nachgereichten Unterlagen seien die Voraussetzungen für eine Ermessenseinschätzung nicht (mehr) erfüllt. In der Beschwerde konzidiert sie zwar mit Bezug auf das Jahr 1999, dass die erforderlichen Unterlagen nicht mehr zur Verfügung stehen und infolge des Versterbens der damals zuständigen Buchhalterin auch nicht beschafft werden könnten (vgl. Beschwerde, S. 5). Diesbezüglich vertritt sie freilich die Auffassung, dass ihr das Fehlen von Unterlagen mangels Aufbewahrungspflicht nicht entgegengehalten werden könne.

**6.1.2** Wie vorn aufgezeigt (E. 4.5), ist namentlich Voraussetzung einer ordnungsgemässen Buchführung, dass die Belege zu den einzelnen Umsätzen aufbewahrt werden. Vorliegend sind weder in den Einsprachebeilagen noch in den übrigen, dem Bundesverwaltungsgericht eingereichten Akten Grundbelege wie Fakturen vorhanden. Vor diesem Hintergrund ist mit der Vorinstanz davon auszugehen, dass die Belege zu den einzelnen Umsätzen für die gesamte, vorliegend interessierende Zeitspanne vom 1. Juli 1999 bis 31. Dezember 2003 nicht vollständig vorhanden sind.

Nichts daran ändern kann, dass die Beschwerdeführerin einzig mit Bezug auf das Jahr 1999 (und die vorangegangenen, keinen Gegenstand des vorliegenden Verfahrens bildenden Jahre) das Fehlen der erforderlichen Dokumente einräumt. Auch ihr Vorbringen, mit Blick auf die von ihr im Einspracheverfahren nachgereichten Unterlagen seien die Voraussetzungen für eine Ermessenseinschätzung nicht (mehr) erfüllt, erscheint nicht als stichhaltig. Dies gilt schon deshalb, weil in den Beilagen zur Einsprache ebenfalls keine Grundbelege enthalten sind. Es kommt hinzu, dass die Behauptung der Vorinstanz, dass sich die mit der Einsprache eingereichten Beilagen mit den im vorinstanzlichen Verfahren verfügbar gewesenen Akten deckten (vgl. S. 4 der Stellungnahme der Vorinstanz vom 10. Septem-

ber 2014), ebenso unwidersprochen geblieben ist wie ihre Darstellung, wonach sie mit ihrer Stellungnahme vom 10. September 2014 sämtliche in ihrem Besitz befindlichen, in Zusammenhang mit der bestrittenen Nachbelastung stehenden Unterlagen eingereicht habe.

**6.1.3** Nach dem Gesagten waren vorliegend die Grundbelege zu den einzelnen Geschäftsvorfällen (insbesondere Fakturen) nicht vollständig vorhanden. Mit Blick auf dieses Fehlen lückenlos dokumentierter Rechnungen zu den einzelnen Geschäftsvorfällen sind die Voraussetzungen für eine Ermessenseinschätzung erfüllt. Nichts daran zu ändern vermag das Vorbringen der Beschwerdeführerin, eine Ermessenseinschätzung sei unzulässig, weil aus den Berechnungen der ESTV ersichtlich sei, dass sie über die erforderlichen Unterlagen verfügt habe. Aus dem Umstand, dass die ESTV auf die vorhandenen Unterlagen zurückgegriffen hat, kann nicht geschlossen werden, dass diese die vorn in E. 4.5 genannten Anforderungen erfüllen. Dies gilt umso mehr, als die Vorinstanz auch im Fall einer zulässigen Ermessenseinschätzung den individuellen Verhältnissen im Betrieb der steuerpflichtigen Person soweit als möglich Rechnung zu tragen und die brauchbaren Teile der Buchhaltung sowie allenfalls vorhandene Belege soweit als möglich zu berücksichtigen hat (vgl. E. 4.6.3).

Ebensowenig zu folgen ist der Beschwerdeführerin insoweit, als sie die Auffassung vertritt, hinsichtlich des Geschäftsjahres 1999 seien die Voraussetzungen für eine Ermessenseinschätzung auch deshalb nicht erfüllt, weil diesbezüglich keine Pflicht zur Aufbewahrung der Geschäftsbücher, Belege, Geschäftspapiere und sonstigen Aufzeichnungen mehr bestanden habe. Diese Argumentation verfängt schon deshalb nicht, weil die entsprechende Aufbewahrungspflicht jedenfalls für die Steuernachforderungen betreffend die hier interessierende Zeitspanne vom 1. Juli 1999 bis und mit 31. Dezember 2003 weiterhin gilt, da diese Steuernachforderungen – wie im Folgenden aufgezeigt wird (E. 6.2.3.2) – noch nicht verjährt sind (vgl. E. 4.5).

**6.1.4** Da gemäss dem Ausgeführten die Voraussetzungen für eine Ermessenseinschätzung (E. 4.6.1) aufgrund ungenügender Aufzeichnungen erfüllt waren, war die Vorinstanz nicht nur berechtigt, sondern verpflichtet, eine solche nach pflichtgemässem Ermessen vorzunehmen (E. 4.6.2).

**6.2** Auf einer zweiten Stufe stellt sich die Frage, ob sich die vorinstanzliche Schätzung als offensichtlich pflichtwidrig erweist (E. 4.7.3).

**6.2.1** Die ESTV ermittelte den nach dem «Einspracheentscheid» als Total der Steuerkorrektur zugunsten der Vorinstanz berechneten Betrag von Fr. 103'808.- nach ihrer eigenen Darstellung im Wesentlichen wie folgt:

**6.2.1.1** In einem ersten Schritt machte die ESTV eine Umsatzabstimmung, indem sie die von ihr selbst ermittelten Umsätze den in den Mehrwertsteuerabrechnungen deklarierten Umsätzen gegenüberstellte. Dabei ging sie mit Bezug auf das zweite Halbjahr 1999 und die Jahre 2001 sowie 2002 jeweils von Bruttoumsätzen (also Umsätzen inkl. Mehrwertsteuer) aus. Für die übrigen Steuerperioden erfolgte der Umsatzabgleich auf der Grundlage von Nettoumsätzen.

Die von der Vorinstanz dem Umsatzabgleich zugrunde gelegten Umsatzzahlen, welche den deklarierten Umsätzen gegenübergestellt wurden, basierten

(a) für das zweite Halbjahr 1999 auf Angaben in einem Kontenblatt betreffend ein Konto, über das neben Honorareinnahmen auch Einnahmen aus dem Produktverkauf erfasst worden waren, und

(b) für die übrigen Steuerperioden auf Ertragsangaben in den Erfolgsrechnungen der Beschwerdeführerin per 31. Dezember 2001, 31. Dezember 2002 und 31. Dezember 2004 (vgl. Stellungnahme der Vorinstanz vom 10. September 2014, S. 2 f.).

Ausgehend von den in diesen Dokumenten enthaltenen Umsatzzahlen brachte die ESTV im «Einspracheentscheid» vor dem Umsatzabgleich jeweils einen Betrag von 23 % am Gesamtumsatz in Abzug. Ausschlaggebend dafür war die Annahme der Vorinstanz, dass die auf die von G.\_\_\_\_\_ persönlich (im Namen der Beschwerdeführerin) erbrachten ärztlichen Leistungen entfallenden Umsätze als steuerausgenommen zu behandeln sind. Den entsprechenden Umsatzanteil von 23 % bestimmte die ESTV auf der Grundlage der unkorrigierten Abschlusszahlen der Jahre 2004 bis 2007, so dass insoweit eine Umlage auf die vorliegend streit betroffenen Steuerperioden erfolgte.

**6.2.1.2** In einem weiteren Schritt bestimmte die Vorinstanz im «Einspracheentscheid» die Differenz zwischen den nach ihrer Auffassung der Beschwerdeführerin zustehenden Vorsteuerabzügen und den deklarierten Vorsteuerabzügen. Mit Blick auf die von der ESTV als steuerausgenommen behandelten Umsätze aus ärztlichen Heilbehandlungen kürzte sie dabei die Vorsteuerabzüge auf dem Einkauf von (direkt verabreichten oder applizierten) Medikamenten um 5 % (vgl. dazu auch E. 4.4) und nahm sie

eine Vorsteuerabzugskürzung wegen gemischter Verwendung (vgl. dazu E. 4.3 Abs. 2) unter Zuhilfenahme eines Umsatzschlüssels vor.

**6.2.1.3** Der letzte Schritt der im angefochtenen «Einspracheentscheid» vorgenommenen Ermessenseinschätzung bestand darin, die Mehrwertsteuer auf den errechneten Umsatzdifferenzen zu berechnen, diese Steuer zur deklarierten Steuer zu addieren und vom Total die um die Vorsteuerabzugskorrekturen aufgrund der Kontrolle bereinigten deklarierten Vorsteuerabzüge zu subtrahieren.

## **6.2.2**

**6.2.2.1** Die Vorinstanz hat bei der Bestimmung des steuerbaren Umsatzes und der Vorsteuern im «Einspracheentscheid» wie erwähnt die Umsätze, welche auf von G.\_\_\_\_\_ persönlich erbrachte, mehrwertsteuerlich der Beschwerdeführerin zugerechnete ärztliche Leistungen entfielen, als steuerausgenommen behandelt. Sie führte dazu im «Einspracheentscheid» aus, das Bundesverwaltungsgericht habe zwar mit Urteil A-1515/2006 vom 25. Juni 2008 erklärt, die Umsätze der Beschwerdeführerin im Bereich der Schönheitschirurgie seien zum Normalsatz steuerbar, weil die Beschwerdeführerin keine Institutsbewilligung besessen habe und aufgrund der kantonalen Gesetzgebung im damaligen Zeitraum auch keine solche habe besitzen können. Die ESTV setze das Urteil des Bundesverwaltungsgerichts aber mit Bezug auf die vollumfängliche Versteuerung sämtlicher kosmetischer sowie chirurgischer Behandlungen zum Normalsatz erst ab dem 3. Quartal 2008 um, da «im Vorfeld teilweise seitens der ESTV nicht durchwegs mit dem späteren Urteil übereinstimmende Auskünfte erteilt worden» seien (Bst. A des «Einspracheentscheids»; vgl. auch E. 4.1 des «Einspracheentscheids»).

Mit ihrer Stellungnahme vom 10. September 2014 stellt die Vorinstanz nunmehr die Behandlung der Umsätze betreffend durch G.\_\_\_\_\_ persönlich erbrachte ärztliche Leistungen der Beschwerdeführerin im «Einspracheentscheid» als steuerausgenommen in Frage, wobei sie in diesem Kontext eine reformatio in peius für angezeigt hält. Vor diesem Hintergrund ist hier zu prüfen, ob die Behandlung der erwähnten Umsätze als steuerausgenommen offensichtlich pflichtwidrig war.

**6.2.2.2** Die von G.\_\_\_\_\_ als Angestellter des ambulanten Behandlungszentrums der Beschwerdeführerin persönlich erbrachten ärztlichen Leistungen wurden im Rahmen der Ermessenseinschätzung zu Recht der Be-

schwerdeführerin als Leistungserbringerin zugerechnet. Die Steuerausnahme für ärztliche Heilbehandlungen kann in dieser Konstellation nicht greifen, wenn das kantonale Recht für die Führung des Ambulatoriums eine Bewilligung voraussetzt und diese Bewilligung nicht vorliegt (vgl. E. 4.2).

Die Frage nach der kantonalrechtlichen Bewilligungspflicht richtet sich in Bezug auf die Beschwerdeführerin und die hier im Streit liegende Streitspanne nach dem (per 1. Juli 2008 durch § 64 des [Kantonalzürcher] Gesundheitsgesetzes vom 2. April 2007 [GesG, LS 810.1] aufgehobenen) Kantonalzürcher Gesetz über das Gesundheitswesen vom 4. November 1962. Die sich auf das erste Halbjahr 1999 beziehenden Ausführungen im Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-1515/2006 vom 25. Juni 2008, wonach dieses Gesetz eine Bewilligungspflicht (mit für die Beschwerdeführerin nicht einschlägigen Ausnahmen) vorsieht und die Beschwerdeführerin als juristische Person über keine entsprechende Bewilligung verfügen kann (E. 6 des Urteils), beanspruchen auch für die hier in Frage stehende Zeit vom 1. Juli 1999 bis 31. Dezember 2003 Geltung. Denn in der gesamten Zeit von anfangs 1999 bis Ende 2003 erfolgte keine für die Beschwerdeführerin relevante Änderung der Vorschriften dieses Gesetzes.

Nach dem Gesagten ist davon auszugehen, dass die Anwendungsvoraussetzungen der Steuerausnahme für ärztliche Heilbehandlungen mangels der nach dem kantonalen Recht erforderlichen Institutsbewilligung nicht erfüllt sind (vgl. E. 4.2). Die Gewährung der entsprechenden Steuerausnahme würde deshalb vom materiellen Recht abweichen, was vorliegend nur dann gerechtfertigt wäre, wenn die ESTV der Beschwerdeführerin bezüglich dieser Steuerausnahme eine unrichtige Auskunft erteilt hätte und die Voraussetzungen für einen Schutz des Vertrauens in eine unrichtige behördliche Auskunft nach Art. 9 BV (vgl. E. 5.1) erfüllt wären.

**6.2.2.3** Es fragt sich, ob eine behördliche Auskunft vorliegt, welche bei der Beschwerdeführerin berechtigtes Vertrauen darauf hätte wecken können, dass von G.\_\_\_\_\_ persönlich, aber im Namen der Beschwerdeführerin erbrachte (und damit mehrwertsteuerlich der Beschwerdeführerin zuzurechnende) ärztliche Leistungen bzw. die entsprechenden Umsätze seitens der ESTV als steuerausgenommen behandelt würden.

Die Vorinstanz hat in einem Schreiben an den damaligen Rechtsvertreter der Beschwerdeführerin vom 12. April 2001 im Wesentlichen Folgendes ausgeführt:

«Die Ergänzungsabrechnung Nr. [...] vom 20. Dezember 1999 betrifft das 1. und 2. Quartal 1999. Für das 3. und 4. Quartal hat die D.\_\_\_\_\_ AG mit uns über ihre steuerbaren Umsätze abgerechnet. In den Abrechnungen waren keine Abzüge für von der Steuer ausgenommene Leistungen vorgenommen worden. Möchte die D.\_\_\_\_\_ AG nun geltend machen, dass in den Einnahmen gemäss Bankauszügen der H.\_\_\_\_\_ vom 15. Februar 1999 bis 30. Juni 1999 auch Einnahmen aus Heilbehandlungen enthalten sind, so bitten wir Sie, Ihren Mandanten zu veranlassen, uns [...] einige Rechnungsmuster und eine Aufstellung der Umsätze vom 1. Januar bis 30. Juni 1999 nach Tätigkeitsbereichen und Steuersätzen einzureichen.»

Da sich die Aufforderung, Rechnungsmuster und eine nach Tätigkeitsbereichen sowie Steuersätzen aufgeschlüsselte Umsatzaufstellung einzureichen, nach dem zitierten Passus des Schreibens der ESTV ausschliesslich auf Umsätze aus Heilbehandlungen im ersten Halbjahr 1999 bezieht, konnte dieses Schreiben von vornherein keine Vertrauensgrundlage hinsichtlich der Anwendung der einschlägigen Steuerausnahmeregelung bei Umsätzen der vorliegend im Streit liegenden Steuerperioden (ab 1. Juli 1999) bilden. Im Übrigen hat die ESTV in diesem Schreiben selbst für das (hier nicht in Frage stehende) erste Halbjahr 1999 keine vertrauensbegründende Auskunft zur steuerlichen Behandlung der Umsätze aus Heilbehandlungen erteilt, sondern vielmehr einzig dargelegt, dass sie für die weitere Prüfung zusätzlicher Unterlagen bedarf. Dementsprechend hat denn auch das Bundesverwaltungsgericht in seinem Urteil A-1515/2006 vom 25. Juni 2008 dieses Schreiben und die daran anschliessende – vorliegend in Form von Schreiben der ESTV vom 1. Oktober 2001, 30. Oktober 2001 und 24. April 2002 aktenkundige – mehrmalige Wiederholung der Aufforderung, die erwähnten Unterlagen einzureichen, nicht als eine der Besteuerung sämtlicher Umsätze der Beschwerdeführerin entgegenstehende Vertrauensgrundlage gewertet (vgl. Bst. E. und E. 4.2 des Urteils).

Zwar hat die Vorinstanz mit einem aktenkundigen Schreiben an die Beschwerdeführerin vom 14. Dezember 2004 für allenfalls seit dem 1. Juli 1999 nicht deklarierte Mehrwertsteuern auf dem «Verkauf von kosmetischen Produkten» und der «Erbringung von kosmetischen Leistungen, d.h. die nicht als Heilbehandlung gelten», die Verjährung unterbrochen. Auch dieses Schreiben kann indessen nach Treu und Glauben nicht als Auskunft verstanden werden, welche berechtigtes Vertrauen darauf hätte begründen können, dass die von G.\_\_\_\_\_ persönlich erbrachten ärztlichen Leistungen als steuerausgenommen qualifiziert würden. Denn die Tragweite des entsprechenden Schreibens beschränkt sich nach seiner Formulierung auf die Frage der Verjährung der nicht unter die fragliche Steuerausnahmenvorschrift fallenden Umsätze. Es gibt weder Aufschluss darüber, ob die von

der Beschwerdeführerin erbrachten Leistungen als Heilbehandlung im Sinne der einschlägigen Steuerausnahmegvorschrift gelten, noch darüber, nach welchen Kriterien diese Bestimmung anzuwenden ist.

Die insofern beweisbelastete Beschwerdeführerin (vgl. E. 2.1) hat im Übrigen keine Dokumente vorgelegt, welche auf das Vorliegen einer Vertrauensgrundlage der erwähnten Art schliessen lassen.

Es fehlt nach dem Gesagten an einer Vertrauensgrundlage, welche es erlauben würde, bei der Anwendung der Steuerausnahme für ärztliche Heilbehandlungen vom vorliegend nicht erfüllten Erfordernis der nach dem Recht des Kantons Zürich unabdingbaren Institutsbewilligung abzusehen.

**6.2.2.4** Aus dem Gesagten erhellt, dass im «Einspracheentscheid» offensichtlich pflichtwidrig bzw. zu Unrecht Umsätze, die im Zusammenhang mit der Beschwerdeführerin zuzurechnenden, von G.\_\_\_\_\_ persönlich erbrachten, ärztlichen Leistungen erzielt worden waren, als steuerausgenommen behandelt worden sind. Zur Korrektur dieses Rechtsfehlers bedarf die im «Einspracheentscheid» vorgenommene Bestimmung des steuerbaren Umsatzes und der Vorsteuern einer Modifikation in dreierlei Hinsicht: Zum einen sind die zu Unrecht als steuerausgenommen behandelten Umsätze (im «Einspracheentscheid» als «Leistungen G.\_\_\_\_\_» bezeichnet) bei den der Ermessenseinschätzung zugrunde gelegten, zum Normalsatz steuerbaren Umsätzen aufzurechnen. Zum anderen ist die von der Vorinstanz im «Einspracheentscheid» wegen direkt verabreichter oder applizierter Medikamente bzw. entsprechender als steuerausgenommen gewürdigter Umsätze vorgenommene Kürzung der Vorsteuerabzüge auf dem Einkauf von Medikamenten um 5 % rückgängig zu machen. Schliesslich ist auch die bei der ursprünglichen Ermessensveranlagung durchgeführte Vorsteuerabzugskürzung wegen gemischter Verwendung rückgängig zu machen, da es mangels steuerausgenommener Umsätze von vornherein an den Voraussetzungen für eine solche Vorsteuerabzugskürzung fehlt.

Nach den als zutreffend erscheinenden Berechnungen der Vorinstanz in ihrer Stellungnahme vom 10. September 2014 ergibt sich bei Vornahme dieser Modifikationen gegenüber der Schätzung gemäss dem «Einspracheentscheid» eine Erhöhung der gesamthaft geschuldeten Steuer um Fr. 81'853.60 (vgl. S. 8 der Stellungnahme).

**6.2.3** Abgesehen vom hiavor genannten Punkt (zu Unrecht erfolgte Gewährung der Steuerausnahme betreffend die von G.\_\_\_\_\_ persönlich erbrachten ärztlichen Leistungen) erscheint die im «Einspracheentscheid» vorgenommene Schätzung – wie im Folgenden aufgezeigt wird – nicht als offensichtlich pflichtwidrig:

**6.2.3.1** Die Vorinstanz hat die hiavor in E. 6.2.1 summarisch wiedergegebene Vorgehensweise im «Einspracheentscheid» und in ihrer Stellungnahme vom 10. September 2014 detailliert beschrieben. Sie hat damit in rechtsgenügender Weise die Überlegungen genannt, von denen sie sich bei der strittigen Schätzung leiten liess. Auch stützte sie ihre Schätzung – wie insbesondere die Stellungnahme vom 10. September 2014 und die zugehörigen Beilagen zeigen – soweit möglich auf die vorhandenen Belege und die Zahlen der Buchhaltung. Dies gilt jedenfalls, soweit die im «Einspracheentscheid» verwendeten Zahlen für eine Ermessenseinschätzung unter der Annahme, dass die von G.\_\_\_\_\_ im Namen der Beschwerdeführerin persönlich erbrachten ärztlichen Leistungen zum Normalsatz steuerbar sind, erforderlich sind. Berechnungsfehler, welche die im «Einspracheentscheid» vorgenommene Schätzung über das hiavor in E. 6.2.2 Ausgeführte hinaus als offensichtlich unrichtig erscheinen lassen, sind nicht erkennbar.

**6.2.3.2** Die von der Beschwerdeführerin als verletzt gerügte, von Amtes wegen zu beachtende Verjährungsordnung (vgl. E. 4.8) wurde vorliegend eingehalten, weshalb insofern kein Einschreiten auf der vorliegenden zweiten Stufe der Überprüfung der Ermessenseinschätzung geboten ist:

Alle vorliegend von der Vorinstanz geltend gemachten Steuernachforderungen, also sowohl die verjährungsrechtlich nach der aMWSTV zu beurteilenden Steuerforderungen betreffend die Zeit vom 1. Juli 1999 bis und mit 31. Dezember 2000, als auch die dem Verjährungsrecht des aMWSTG unterstellten Steuerforderungen betreffend die Perioden 2001-2003 (vgl. E. 3), verjähren fünf Jahre nach Ablauf des Kalenderjahres, in denen sie entstanden sind, wobei diese Verjährungsfrist insbesondere durch jede Einforderungshandlung durch die zuständige Behörde unterbrochen wird (vgl. E. 4.8).

Wie bereits erwähnt, hat die Vorinstanz mit Schreiben vom 14. Dezember 2004 gegenüber der Beschwerdeführerin erklärt, die Verjährung für allenfalls seit dem 1. Juli 1999 nicht deklarierte Mehrwertsteuern auf dem «Verkauf von kosmetischen Produkten» und der «Erbringung von kosmetischen

Leistungen, d.h. die nicht als Heilbehandlung gelten», zu unterbrechen. Dieses Schreiben genügt mit Bezug auf die im Streit liegenden Mehrwertsteuerforderungen den inhaltlichen Anforderungen an eine verjährungsunterbrechende Einforderungshandlung (vgl. E. 4.8). Zudem erhielt die Beschwerdeführerin dieses Schreiben unbestrittenermassen – auch mit Bezug auf die älteste vorliegend in Frage stehende Steuerperiode (zweites Halbjahr 1999) – innert der relativen Verjährungsfrist von fünf Jahren. Folglich begann diese Verjährungsfrist mit der Zustellung des Schreibens an die Beschwerdeführerin erneut zu laufen.

Wiederum innert fünf Jahren hat die Vorinstanz auch die neu laufende relative Verjährungsfrist unterbrochen, und zwar indem sie am 11. September 2009 eine Bücheruntersuchung bei der Beschwerdeführerin ankündigte und diese Kontrolle (teilweise) am 2. und 3. November 2009 durchführte (vgl. E. 4.8). Es kann vor diesem Hintergrund offen gelassen werden, ob auch das aktenkundige Schreiben der Vorinstanz an die Beschwerdeführerin vom 2. Dezember 2009, wonach «allfällig seit dem **1. Januar 2004** bis heute noch geschuldete Steuern» nachgefordert würden, hinsichtlich der vorliegend streitbetroffenen Steuerforderungen der Steuerperioden 3. Quartal 1999 bis und mit 4. Quartal 2003 verjährungsunterbrechend ist.

Mit der «Einschätzungsmitteilung Nr. [...] / Verfügung» vom 20. April 2010 wurden die im Streit liegenden Forderungen abermals innert fünf Jahren seit der letzten Einforderungshandlung in verjährungsunterbrechender Weise geltend gemacht. Sodann erfolgte der – ebenfalls als verjährungsunterbrechende Einforderungshandlung zu qualifizierende – Erlass des vorliegend angefochtenen «Einspracheentscheids» vom 18. Februar 2014 innert fünf Jahren seit der Zustellung der «Einschätzungsmitteilung Nr. [...] / Verfügung» vom 20. April 2010 an die Beschwerdeführerin. Seit dem letztgenannten Zeitpunkt sind schliesslich noch keine fünf Jahre verstrichen.

Die relative Verjährungsfrist von fünf Jahren ist somit eingehalten.

Die in Bezug auf die Steuerforderungen betreffend die Steuerperioden 2001-2003 zusätzlich zu beachtende absolute Verjährungsfrist von 15 Jahren ist vorliegend ohne Weiteres eingehalten (vgl. E. 3 und E. 4.8).

Soweit die Beschwerdeführerin geltend macht, die «Reduktion der relativen Festsetzungsverjährung» müsse vorliegend zu ihren Gunsten greifen (Beschwerde, S. 3), stösst sie ins Leere. Denn damit beruft sie sich auf die

nur nach dem neuen Recht geltende Regelung, wonach die relative Verjährungsfrist bei einer Verjährungsunterbrechung durch die ESTV oder eine Rechtsmittelinstanz zwei Jahre beträgt (vgl. Art. 42 Abs. 3 MWSTG). Diese materiellrechtliche Regelung ist vorliegend nicht zu beachten (vgl. E. 3).

**6.3** Die bisherigen Ausführungen ergeben, dass die Vorinstanz zur Vornahme einer Ermessenseinschätzung berechtigt war (s. E. 6.1) und sie diese abgesehen vom hiervor in E. 6.2.2 angesprochenen Punkt – soweit erkennbar – pflichtgemäss vorgenommen hat. Unter diesen Umständen obliegt es nun auf einer dritten Stufe der Beschwerdeführerin nachzuweisen, dass die Schätzung der Vorinstanz über den erwähnten Punkt hinaus offensichtlich unrichtig ist (E. 4.7.3).

**6.3.1** Die Beschwerdeführerin bringt vor, im Rahmen der vorinstanzlichen Bestimmung des steuerbaren Umsatzes seien zu Unrecht angefangene Arbeiten, die exkl. Mehrwertsteuer verbucht worden seien, nicht eliminiert worden, obschon es sich bei diesen Umsätzen nicht um mit Rechnungen nachweisbare «Fakturaumsätze» gehandelt habe (vgl. Beschwerde, S. 4).

Wie aus der Stellungnahme der Vorinstanz vom 10. September 2014 hervorgeht, dürfte sich die erwähnte Rüge der Beschwerdeführerin auf drei Buchungen am 31. Dezember 1999 und am 31. Dezember 2003 beziehen. Die Vorinstanz hat in dieser Stellungnahme unter Hinweis auf die vorliegend einschlägigen Aktenstücke aufgezeigt, dass die entsprechenden, unter den Titeln «Angefangene Arbeiten» und «Aktive Rechnungsabgrenzung» aufgeführten Beträge keinen Eingang in die vorinstanzliche, ohne Abzug des Anteils der von G.\_\_\_\_\_ persönlich erbrachten ärztlichen Leistungen erfolgten, Umsatzabstimmung gefunden haben. Da die Beschwerdeführerin diesen schlüssigen Ausführungen nichts Substantiiertes entgegensetzt, ist ihr der Nachweis, dass ihr – wie geltend gemacht – im Zusammenhang mit angefangenen Umsätzen nicht steuerbare Umsätze zu Unrecht aufgerechnet wurden und die Ermessenseinschätzung deshalb offensichtlich unrichtig ist, nicht gelungen. In diesem Zusammenhang ist im Übrigen unerheblich, ob angefangene Arbeiten bei der Berechnung des von der ESTV als steuerausgenommen behandelten Umsatzanteils berücksichtigt wurden, ist doch der von der Vorinstanz im angefochtenen «Einspracheentscheid» vorgenommene Abzug für steuerausgenommen zu behandelnde Umsätze ohnehin rückgängig zu machen (vgl. E. 6.2.2 sowie hinten E. 7).

**6.3.2** Nach Darstellung der Beschwerdeführerin sind Umsatznachträge von Fr. 200'000.- für das Jahr 2000 und Fr. 380'000.- für das Jahr 2001 «exkl. Mehrwertsteuer» zulasten der Einzelfirma von G.\_\_\_\_\_ verbucht worden. In den Gegenbuchhaltungen (bzw. der Buchhaltung der Einzelfirma) seien diese Umsätze ebenfalls «exkl. MWST» verbucht worden, so dass die Einzelfirma keinen Vorsteuerabzug geltend gemacht habe. Die Mehrwertsteuerbetreffnisse würden sich auf diese Weise gegenseitig aufheben. Nach Auffassung der Beschwerdeführerin sind die erwähnten Umsätze bei ihr deshalb als steuerneutral zu qualifizieren und ist die vorinstanzliche Ermessenseinschätzung insofern unrichtig.

Es ist unbestritten, dass die Umsätze von Fr. 200'000.- für das Jahr 2000 und Fr. 380'000.- für das Jahr 2001 bei der Beschwerdeführerin erfolgswirksam verbucht wurden und für diese Umsätze keine Grundbelege wie Fakturen vorliegen. Vor diesem Hintergrund ist diesbezüglich unabhängig davon, ob die Einzelfirma G.\_\_\_\_\_ im Zusammenhang mit diesen Umsätzen Vorsteuerabzüge geltend machte, von steuerbaren (aber zu Unrecht nicht deklarierten bzw. zu Unrecht unversteuert gebliebenen) Leistungen der Beschwerdeführerin (an die Einzelfirma G.\_\_\_\_\_) auszugehen. Denn wie die Vorinstanz zutreffend ausführt, ist für die Frage der Steuerbarkeit eines Umsatzes beim Leistungserbringer irrelevant, wie die bezogene Leistung beim Leistungsempfänger mehrwertsteuerlich zu behandeln ist. Auch kann der steuerpflichtige Leistungserbringer die Entrichtung der Mehrwertsteuer nicht deshalb verweigern, weil er irrtümlich seinem Abnehmer keine Mehrwertsteuer in Rechnung gestellt hat (vgl. – zum MWSTG – FELIX GEIGER, in: ders./Regine Schluckebier [Hrsg.], MWSTG Kommentar, 2012, Art. 2 MWSTG N. 1). Die Bezahlung rechtmässig erhobener Steuernachforderungen lässt sich auch nicht unter Hinweis auf die Unmöglichkeit der Überwälzung verweigern (Urteil des Bundesgerichts 2C\_518/2007 und 2C\_519/2007 vom 11. März 2008 E. 3.4; Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-565/2014 vom 27. August 2014 E. 2.6), obschon die Mehrwertsteuersystematik grundsätzlich auf die Überwälzbarkeit der Steuer ausgerichtet ist (vgl. Art. 1 Abs. 2 aMWSTG sowie [in Bezug auf die aMWSTV] Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-1463/2006 und A-1464/2006 vom 27. Februar 2009 E. 2.2).

Es kann diesbezüglich im Übrigen in antizipierter Beweiswürdigung (vgl. E. 2.2) darauf verzichtet werden, die von der Beschwerdeführerin in Aussicht gestellten (bis heute nicht nachgereichten) Belege zu den ohne die «Einschätzungsmitteilung Nr. [...] / Verfügung» vom 20. April 2010 und den angefochtenen «Einspracheentscheid» unbestrittenermassen unversteuert

gebliebenen Umsätzen von Fr. 200'000.- für das Jahr 2000 und Fr. 380'000.- für das Jahr 2001 einzufordern bzw. als Beweismittel abzunehmen. Denn es ist davon auszugehen, dass die rechtliche Beurteilung gleich bliebe, selbst wenn sich bei Vorliegen dieser Belege herausstellen sollte, dass es sich sachverhältnissmässig so verhält, wie die Beschwerdeführerin behauptet.

**6.3.3** Die Beschwerdeführerin macht schliesslich geltend, der von der Vorinstanz bei der Berechnung der Vorsteuern veranschlagte Ansatz von 5 % des Umsatzes aus Medikamenten- und Hilfsmittelverkäufen für direkt applizierte Medikamente sei zu tief angesetzt. Die von der Beschwerdeführerin erbrachten ärztlichen Leistungen würden einen wesentlich höheren Materialaufwand mit sich bringen, weil es sich bei ihren ärztlichen Leistungen in erster Linie um Unterspritzungen mit Botox und Collagen handle.

Wie vorn ausgeführt, sind die von G. \_\_\_\_\_ persönlich im Namen der Beschwerdeführerin erbrachten ärztlichen Leistungen nicht als steuerausgenommen zu behandeln (E. 6.2.2; vgl. auch hinten E. 7). Infolgedessen bedarf es entgegen dem angefochtenen «Einspracheentscheid» keiner Vorsteuerabzugskürzung wegen gemischter Verwendung und entfällt insbesondere die in diesem Entscheid vorgenommene Kürzung des Vorsteuerabzuges auf dem Einkauf von Medikamenten sowie den Hilfsmitteln wegen direkt verabreichter oder applizierter Medikamente und Hilfsmitteln bzw. entsprechender steuerausgenommener Umsätze. Die Frage, ob der von der ESTV gestützte auf ihre Verwaltungspraxis (vgl. E. 4.4) herangezogene Ansatz von 5 % für letztere Kürzung gerechtfertigt war, stellt sich damit nicht mehr.

Nach dem Gesagten ist das erwähnte Vorbringen der Beschwerdeführerin von vornherein unbegründet. In antizipierter Beweiswürdigung ist deshalb auf die in diesem Zusammenhang beantragte Befragung von G. \_\_\_\_\_ als Zeugen zu verzichten (vgl. E. 2.2). Auch ist der Antrag, die Steuern seien unter Erhöhung des «direkt applizierten» Materialaufwandes auf 7.5 % des Umsatzes aus Medikamenten- und Hilfsmittelverkäufen festzusetzen, abzuweisen.

**6.3.4** Zusammenfassend ist festzuhalten, dass der Beschwerdeführerin der ihr obliegende Nachweis nicht gelungen ist, dass die im angefochtenen «Einspracheentscheid» vorgenommene Ermessenseinschätzung über den in E. 6.2.2 hiavor genannten Punkt hinaus offensichtlich unrichtig ist.

## 7.

Gesamthaft ergibt sich somit, dass die Vorinstanz in ihrer Stellungnahme vom 10. September 2014 die Steuerforderung korrekt dahingehend ermittelt hat, dass der im «Einspracheentscheid» festgesetzte Betrag des Totals der Steuerkorrektur zugunsten der ESTV von Fr. 103'808.- um Fr. 81'853.60 zu erhöhen ist. Weil dieses Ergebnis für die Beschwerdeführerin eine *reformatio in peius* des angefochtenen «Einspracheentscheids» bedeutet, bleibt nachfolgend die Zulässigkeit einer solchen Schlechterstellung zu prüfen (vgl. E. 5.2). Die voranstehenden Erwägungen zeigen auf, dass der angefochtene «Einspracheentscheid», was die Höhe der Steuerforderung anbelangt, Bundesrecht verletzt und offensichtlich unrichtig ist. Die Korrektur im Betrag von Fr. 81'853.60 Mehrwertsteuern, mithin von rund 79 %, ist zudem als erheblich zu bezeichnen. Schliesslich wurde der Beschwerdeführerin im Zusammenhang mit der beantragten *reformatio in peius* das rechtliche Gehör gewährt. Ausserdem wurde sie ausdrücklich auf die Möglichkeit des Beschwerderückzugs aufmerksam gemacht und darauf hingewiesen, dass im Fall des Rückzugs der «Einspracheentscheid» der Vorinstanz in Rechtskraft erwachsen würde. Ein Rückzug der Beschwerde ist nicht erfolgt. Die *reformatio in peius*, wie sie in der Stellungnahme der Vorinstanz vom 10. September 2014 als geboten erachtet wird, ist folglich zulässig.

## 8.

Nach dem Gesagten ist die Beschwerde abzuweisen, soweit darauf einzutreten ist. Ausgangsgemäss hat die unterliegende Beschwerdeführerin die Verfahrenskosten zu tragen (Art. 63 Abs. 1 VwVG). Diese werden in Anwendung von Art. 1 in Verbindung mit Art. 2 und Art. 4 des Reglements vom 21. Februar 2008 über die Kosten und Entschädigungen vor dem Bundesverwaltungsgericht (VGKE, SR 173.320.2) sowie insbesondere unter Berücksichtigung des Aufwandes für die Zwischenverfügungen vom 1. Dezember 2014, 15. Dezember 2014 und 22. Januar 2015 auf insgesamt Fr. 5'800.- festgelegt. Der bereits geleistete Kostenvorschuss in der Höhe von Fr. 4'800.- wird an die Verfahrenskosten angerechnet.

Eine Parteientschädigung ist bei diesem Verfahrensausgang nicht zuzusprechen (vgl. Art. 64 Abs. 1 VwVG *e contrario* und Art. 7 Abs. 1 VGKE *e contrario* sowie Art. 7 Abs. 3 VGKE).

*(Das Dispositiv befindet sich auf der nächsten Seite.)*

## **Demnach erkennt das Bundesverwaltungsgericht:**

### **1.**

Die Beschwerde wird abgewiesen, soweit darauf eingetreten wird.

### **2.**

Der «Einspracheentscheid» der ESTV vom 18. Februar 2014 wird insoweit korrigiert, als die Beschwerdeführerin für die Steuerperioden 3. Quartal 1999 bis 4. Quartal 2003 nebst dem gemäss ihren eigenen Deklarationen geschuldeten Betrag noch Fr. 185'661.60 Mehrwertsteuern zuzüglich des gesetzlichen Verzugszinses schuldet.

### **3.**

Die Verfahrenskosten in der Höhe von Fr. 5'800.- werden der Beschwerdeführerin auferlegt. Der im Umfang von Fr. 4'800.- von der Beschwerdeführerin einbezahlte Kostenvorschuss wird dem Betrag von Fr. 5'800.- angerechnet. Den Restbetrag von Fr. 1'000.- hat die Beschwerdeführerin innert 30 Tagen nach Eintritt der Rechtskraft des vorliegenden Urteils zu Gunsten der Gerichtskasse zu überweisen.

### **4.**

Eine Parteientschädigung wird nicht zugesprochen.

### **5.**

Dieses Urteil geht an:

- die Beschwerdeführerin (Gerichtsurkunde);
- die Vorinstanz (Ref.-Nr. [...]; Gerichtsurkunde).

Für die Rechtsmittelbelehrung wird auf die nächste Seite verwiesen.

Der vorsitzende Richter:

Der Gerichtsschreiber:

Daniel Riedo

Beat König

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

Versand: