Bundesverwaltungsgericht
Tribunal administratif fédéral
Tribunale amministrativo federale
Tribunal administrativ federal

Abteilung I
A-5105/2011

Urteil vom 19. Juli 2012

Besetzung

Richter Michael Beusch (Vorsitz),
Richter Daniel Riedo, Richterin Salome Zimmermann,
Gerichtsschreiber Ralf Imstepf.

Parteien

A._____,
Beschwerdeführer,

gegen

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

Gegenstand

Mehrwertsteuer (1. Quartal 2003 bis 4. Quartal 2008; Nachweis Dienstleistungsexport, Anwaltsgeheimnis).

Sachverhalt:

A.

A._____ (nachfolgend: Steuerpflichtiger) ist seit dem 1. Januar 1995 im Register der mehrwertsteuerpflichtigen Personen bei der Eidgenössischen Steuerverwaltung (ESTV) eingetragen. Am 28. Mai 2008 führte die ESTV eine Kontrolle beim Steuerpflichtigen durch. Da einige von dessen Akten bei einem Hochwasser im August 2005 verloren gegangen waren, wurde die Kontrolle unterbrochen, neu angesetzt und dann am 18. Januar 2010 fortgeführt. Dieses Vorgehen sollte dem Steuerpflichtigen genügend Zeit geben, die Unterlagen wiederzubeschaffen. Aus der Kontrolle sowie der Korrespondenz zwischen dem Steuerpflichtigen und der ESTV resultierte einerseits die Einschätzungsmitteilung (EM) Nr. 105'553 vom 22. November 2010 für die Steuerperioden vom 1. Januar 2003 bis 31. Dezember 2007. Gemäss dieser EM schuldete der Steuerpflichtige der ESTV einen Betrag von Fr. 9'982.-- Mehrwertsteuer. Andererseits wurde mit EM Nr. 105'554 vom 23. November 2010 für die Steuerperiode vom 1. Januar 2008 bis 31. Dezember 2008 ein Mehrwertsteuerbetrag von Fr. 822.-- nachgefordert. Die ESTV hatte die als befreit deklarierten Umsätze vom 1. April 2008 bis zum 31. September 2008 (2. und 3. Quartal 2008) lückenlos kontrolliert, einen Teil der als befreit deklarierten Umsätze als der Mehrwertsteuer unterliegend gewürdigt und entsprechend aufgerechnet. Den daraus resultierenden Koeffizienten des nicht korrekt nachgewiesenen am kontrollierten Umsatz ("Aufrechnungsfaktor") legte sie alsdann auf die anderen Abrechnungsperioden um.

B.

Gegen die beiden Einschätzungsmitteilungen erhob der Steuerpflichtige am 7. Januar 2011 je Einsprache an die ESTV. Er verlangte in prozessualer Hinsicht die Vereinigung der beiden Einspracheverfahren. Materiell beantragte er, die EM Nr. 105'553 aufzuheben, eventuell die Steuerkorrektur auf Fr. 511.65 herabzusetzen, sowie die EM Nr. 105'554 aufzuheben, eventuell auf Fr. 42.15 herabzusetzen.

C.

Mit als Einspracheentscheid bezeichneter Verfügung vom 15. August 2011 vereinigte die ESTV antragsgemäss die Verfahren betreffend EM Nr. 105'553 vom 22. November 2010 und EM Nr. 105'554 vom 23. November 2010. Sie hiess die Einsprache teilweise gut und hielt fest, dass der Steuerpflichtige ihr für die Steuerperioden 1. Quartal 2003 bis 4. Quartal 2007 Fr. 7'155.-- Mehrwertsteuer nebst Verzugszins und für die

Steuerperioden 1. Quartal 2008 bis 4. Quartal 2008 Fr. 589.-- Mehrwertsteuer nebst Verzugszins schulde. Sie legte dabei ihren Berechnungen einen "Aufrechnungsfaktor" von 20.56% zugrunde.

D.
Gegen diesen Einspracheentscheid erhob der Steuerpflichtige (nachfolgend: Beschwerdeführer) am 14. September 2011 Beschwerde ans Bundesverwaltungsgericht. Er beantragt, diesen aufzuheben und den "Aufrechnungsfaktor" für die Zeit vom 1. Januar 2003 bis 31. Dezember 2008 auf neu höchstens 1.68 % festzusetzen. Der Einbezug der Belege 4776 im Betrag von Fr. 259.80 sowie 5068 im Betrag von Fr. 60.-- sei aufzuheben. Eventualiter beantragt er, die Sache im Sinn der Erwägungen zur Neubeurteilung an die ESTV zurückzuweisen – alles unter Kosten- und Entschädigungsfolgen zulasten der ESTV.

E.
In ihrer Vernehmlassung vom 1. Dezember 2011 schliesst die ESTV die vollumfängliche, kostenpflichtige Abweisung der Beschwerde.

Auf die Ausführungen in den Eingaben der Parteien wird – soweit sie entscheidwesentlich sind – im Rahmen der nachfolgenden Erwägungen eingegangen.

Das Bundesverwaltungsgericht zieht in Erwägung:

1.
1.1 Gemäss Art. 31 des Bundesgesetzes vom 17. Juni 2005 über das Bundesverwaltungsgericht (Verwaltungsgerichtsgesetz, VGG, SR 173.32) beurteilt das Bundesverwaltungsgericht Beschwerden gegen Verfügungen nach Art. 5 des Bundesgesetzes vom 20. Dezember 1968 über das Verwaltungsverfahren (Verwaltungsverfahrensgesetz, VwVG, SR 172.021), sofern keine Ausnahme nach Art. 32 VGG gegeben ist. Eine solche liegt nicht vor. Die ESTV ist eine Behörde im Sinn von Art. 33 VGG, gegen deren Verfügungen die Beschwerde zulässig ist. Das Bundesverwaltungsgericht ist daher für die Beurteilung der vorliegenden Beschwerde sachlich zuständig. Soweit das VGG nichts anderes bestimmt, richtet sich gemäss dessen Art. 37 das Verfahren nach dem VwVG.

1.2 Auf die funktionale Zuständigkeit ist im Folgenden einzugehen, wobei zunächst festzustellen ist, welches Recht anwendbar ist.

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

Demgegenüber ist das neue mehrwertsteuerliche Verfahrensrecht im 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 zu handhaben, als gemäss höchstrichterlicher Rechtsprechung nur eigentliche Verfahrensnormen sofort auf hängige Verfahren anzuwenden sind, und es dabei nicht zu einer Anwendung von neuem materiellen Recht auf altrechtliche Sachverhalte kommen darf (ausführlich: Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-1113/2009 vom 23. Februar 2010 E. 1.3; siehe auch [anstelle vieler] Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-1447/2010 vom 11. November 2011 E. 1.3).

1.2.2 Im vorliegenden Fall wurde eine als «Einspracheentscheid» bezeichnete Verfügung der Vorinstanz angefochten.

1.2.2.1 Die Einsprache ist das vom Gesetz besonders vorgesehene förmliche Rechtsmittel, mit dem eine Verfügung bei der verfügenden Verwaltungsbehörde zwecks Neuüberprüfung angefochten wird. Die Einsprache ist kein devolutives Rechtsmittel, das die Entscheidungszuständigkeit an eine Rechtsmittelinstanz übergehen lässt (vgl. BGE 132 V 368 E. 6.1, BGE 131 V 407 E. 2.1.2.1; ULRICH HÄFELIN/GEORG MÜLLER/FELIX UHLMANN, Allgemeines Verwaltungsrecht, 6. Aufl., Zürich/St. Gallen 2010, N. 1815). Das Einspracheverfahren ermöglicht eine Abklärung komplexer tatsächlicher oder rechtlicher Verhältnisse und eine umfassende Abwägung der verschiedenen von einer Verfügung berührten Interessen (HÄFELIN/MÜLLER/UHLMANN, a.a.O., N. 1816).

1.2.2.2 Im Bereich der Mehrwertsteuer ist das Einspracheverfahren in Art. 83 MWSTG gesetzlich vorgesehen. Eine Ausnahme hierzu bildet die sog. «Sprungbeschwerde»: Richtet sich die Einsprache gegen eine einlässlich begründete Verfügung der ESTV, so ist sie auf Antrag oder mit Zustimmung des Einsprechers oder der Einsprecherin als Beschwerde an

das Bundesverwaltungsgericht weiterzuleiten (Art. 83 Abs. 4 MWSTG; Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-4506/2011 vom 30. April 2012 E. 1.2.1.2 ff. auch zum Folgenden).

1.2.3 Der Erlass eines Einspracheentscheides setzt ausführungsgemäss voraus, dass vorgängig eine Verfügung erging, welche überhaupt Gegenstand eines Einspracheverfahrens bilden kann. Die Vorinstanz sieht solche Verfügungen in den beiden EM vom 22. und 23. November 2010. Das Gesetz nennt die EM u.a. im Zusammenhang mit Kontrollen durch die ESTV bei der steuerpflichtigen Person. Eine solche Kontrolle wird mit einer EM abgeschlossen (vgl. Art. 78 Abs. 5 MWSTG). In der Lehre wird die Auffassung, die EM stelle eine Verfügung dar, wiederholt als unzutreffend kritisiert (vgl. IVO P. BAUMGARTNER/DIEGO CLAVADETSCHER/MARTIN KOCHER, Vom alten zum neuen Mehrwertsteuergesetz, Einführung in die neue Mehrwertsteuerordnung, Langenthal 2010, § 8 N. 39, § 10 N. 83 ff., die Autoren bezeichnen die EM als «Verfügungssurrogat»; MICHAEL BEUSCH, in: MWSTG Kommentar, Schweizerisches Mehrwertsteuergesetz mit den Ausführungserlassen sowie Erlasse zum Zollwesen, Regine Schluckebier/Felix Geiger [Hrsg.], Zürich 2012 [nachfolgend: MWSTG Kommentar], Art. 42 N. 18; DERSELBE, Der Untergang der Steuerforderung, Zürich etc. 2012 [nachfolgend: BEUSCH, Untergang], 122, 306 f.; BEATRICE BLUM, Auswirkungen des neuen Verfahrensrechts für die steuerpflichtigen Personen, in: Schweizer Treuhänder [ST] 2010, S. 289, 291 f.; DIESELBE, in: zsis) 2010 Best Case Nr. 7, Ziff. 3.3; DIESELBE, in: MWSTG Kommentar, Art. 78 N. 35; FELIX GEIGER, in: MWSTG Kommentar, Art. 82 N. 5).

1.2.4 Ob es sich bei der EM um eine Verfügung handelt oder nicht, braucht vorliegend – ebenso wie in den Urteilen des Bundesverwaltungsgerichts A-4506/2011 vom 30. April 2012 (E. 1.2.3) und A-5798/2011 vom 29. Mai 2012 (E. 1.3) – nicht abschliessend beurteilt zu werden. Unbestrittenermassen handelt es sich beim «Einspracheentscheid» um eine Verfügung gemäss Art. 5 VwVG. Indem der Beschwerdeführer gegen den «Einspracheentscheid» beim Bundesverwaltungsgericht Beschwerde erhob, hat er einen allfälligen Verlust des Einspracheverfahrens (vgl. E. 1.2.2) zumindest in Kauf genommen. Seine vorbehaltlose Beschwerdeführung direkt beim Bundesverwaltungsgericht ist unter diesen Umständen – in analoger Anwendung von Art. 83 Abs. 4 MWSTG – als «Zustimmung» zur Durchführung des Verfahrens der Sprungbeschwerde (vgl. E. 1.2.2.2) zu werten, zumal der «Einspracheentscheid» einlässlich begründet ist.

1.2.5 Das Bundesverwaltungsgericht ist demnach für die Beurteilung der vorliegenden Beschwerde auch funktional zuständig.

Der angefochtene Einspracheentscheid der ESTV ist eine Verfügung im Sinn von Art. 5 VwVG. Auf die form- und fristgerecht eingereichte Beschwerde ist einzutreten.

1.3 Das Bundesverwaltungsgericht kann die angefochtene Verfügung grundsätzlich in vollem Umfang überprüfen. Der Beschwerdeführer kann neben der Verletzung von Bundesrecht (Art. 49 Bst. a VwVG) und der unrichtigen oder unvollständigen Feststellung des rechtserheblichen Sachverhalts (Art. 49 Bst. b VwVG) auch die Rüge der Unangemessenheit erheben (Art. 49 Bst. c VwVG; ANDRÉ MOSER/MICHAEL BEUSCH/LORENZ KNEUBÜHLER, Prozessieren vor dem Bundesverwaltungsgericht, Basel 2008, Rz. 2.149 ff.; HÄFELIN/MÜLLER/UHLMANN, a.a.O., Rz. 1758 ff.). Im Beschwerdeverfahren gilt der Grundsatz der Rechtsanwendung von Amtes wegen. Das Bundesverwaltungsgericht ist demzufolge verpflichtet, auf den – unter Mitwirkung der Verfahrensbeteiligten – festgestellten Sachverhalt die richtige Rechtsnorm, d.h. jenen Rechtssatz anzuwenden, den es als den zutreffenden erachtet, und ihm jene Auslegung zu geben, von der es überzeugt ist (MOSER/BEUSCH/KNEUBÜHLER, a.a.O., N. 1.54, unter Verweis auf BGE 119 V 347 E. 1a). Aus der Rechtsanwendung von Amtes wegen folgt, dass das Bundesverwaltungsgericht als Beschwerdeinstanz nicht an die rechtliche Begründung der Begehren gebunden ist (Art. 62 Abs. 4 VwVG) und eine Beschwerde auch aus anderen als den geltend gemachten Gründen (teilweise) gutheissen oder den angefochtenen Entscheid im Ergebnis mit einer von der Vorinstanz abweichenden Begründung bestätigen kann (vgl. BVGE 2009/61 E. 6.1 mit Verweis auf BVGE 2007/41 E. 2 mit Hinweisen).

2.

2.1

2.1.1 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). Als Dienstleistung gilt dabei jede Leistung, die keine Lieferung eines Gegenstandes ist (Art. 7 Abs. 1 aMWSTG). Gemäss Art. 14 Abs. 3 Bst. c aMWSTG gilt bei Leistungen unter anderem von Anwälten als Ort der Dienstleistung jener Ort, an dem der Empfänger den Sitz seiner wirtschaftlichen Tätigkeit oder eine Betriebsstätte hat, für welche die Dienstleistungen erbracht werden, oder in Ermangelung eines

solchen Sitzes oder einer solchen Betriebsstätte sein Wohnort oder der Ort, von dem aus er tätig wird.

2.1.2 Bei ins Ausland erbrachten Dienstleistungen muss der Anspruch auf Steuerbefreiung buch- und belegmässig nachgewiesen sein (Art. 20 Abs. 1 aMWSTG). Ohne entsprechende Nachweise kann die ESTV im Rahmen einer Kontrolle die Mehrwertsteuer auf dem Umsatz aufrechnen und diese zuzüglich Verzugszins nachbelasten (IVO POLLINI, in: mwst.com, Kommentar zum Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer, Basel/Genf/München 2000, Art. 20 Rz. 5). Das Bundesgericht hat im Zusammenhang mit ins Ausland erbrachten Dienstleistungen und dem Anwaltsgeheimnis erkannt, dass die Träger von gesetzlich geschützten Berufsgeheimnissen wie alle Steuerpflichtigen zur Mitwirkung verpflichtet sind und sich der Auskunfts- und Nachweispflicht nicht unter Berufung auf das Berufsgeheimnis entziehen können. Dabei ist der Grundsatz der Verhältnismässigkeit zu wahren, weshalb nur diejenigen Tatsachen zu offenbaren sind, die für die Beurteilung der Steuerpflicht und Bemessung der Steuer geeignet und erforderlich sind. Gemäss Art. 57 Abs. 2 aMWSTG wird das gesetzlich geschützte Berufsgeheimnis ausdrücklich vorbehalten. Damit werden die Träger des Berufsgeheimnisses zur Vorlage von Büchern und Aufzeichnungen verpflichtet, dürfen aber die Namen der Klienten abdecken oder durch Codes ersetzen. Nach der bundesgerichtlichen Praxis genügt die Offenlegung des ausländischen Geschäfts- bzw. Wohnsitzes, was z.B. mit einer behördlichen Bestätigung verifiziert werden kann. Nicht erforderlich für den buch- und belegmässigen Nachweis des Dienstleistungsexports ist die vollständige Angabe von Name und Adresse des ausländischen Anwaltskunden (Urteil des Bundesgerichts 2A.247/2000 vom 20. April 2001 E. 2c-g veröffentlicht in Archiv für Schweizerisches Abgaberecht [ASA] 71 S. 394; vgl. auch Urteil des Bundesgerichts 1S.31/2005 vom 6. Februar 2006 [auszugsweise publiziert in: BGE 132 IV 63] E. 4.6; ALOIS CAMENZIND/NIKLAUS HONAUER/KLAUS A. VALLENDER, Handbuch zum Mehrwertsteuergesetz [MWSTG], 2. Aufl., Bern/Stuttgart/Wien 2003, Rz. 988 f.).

2.2

2.2.1 Die Veranlagung und Entrichtung der Mehrwertsteuer erfolgt nach dem Selbstveranlagungsprinzip (Art. 46 f. aMWSTG; ERNST BLUMENSTEIN/PETER LOCHER, System des schweizerischen Steuerrechts, 6. Aufl., Zürich 2002, S. 421 ff.). Zu den Pflichten des Steuerpflichtigen gehört insbesondere eine ordnungsgemässe Führung der Geschäftsbücher gemäss Art. 58 Abs. 1 aMWSTG und der von der ESTV herausgegebenen

«Wegleitung 2001 zur Mehrwertsteuer» vom Sommer 2000 (Wegleitung 2001), gültig ab 1. Januar 2001, bzw. der «Wegleitung 2008 zur Mehrwertsteuer» vom Dezember 2007 (Wegleitung 2008), gültig ab 1. Januar 2008 (Urteile des Bundesgerichts 2A.693/2006 vom 26. Juli 2007 E. 3.1, 2A.569/2006 vom 28. Februar 2007 E. 3.1; statt vieler: Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-1447/2010 vom 11. November 2011 E. 2.4.1 und 2.4.3, A-5754/2008 vom 5. November 2009 [auszugsweise publiziert in: BVGE 2009/60] E. 2.5.2, A-1344/2011 und A-3285/2011 vom 26. September 2011 E. 3.4).

2.2.2 Liegen keine oder nur unvollständige Aufzeichnungen vor, oder stimmen die ausgewiesenen Ergebnisse mit dem wirklichen Sachverhalt offensichtlich nicht überein, so ist die ESTV nach Art. 60 aMWSTG berechtigt und verpflichtet, eine Schätzung vorzunehmen (Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-7675/2009 vom 6. Oktober 2011 E. 5.1). Die Ermessenseinschätzung ist logische Folge von Art. 62 aMWSTG, der die ESTV beauftragt, die Erfüllung der den Steuerpflichtigen obliegenden Pflichten zu überprüfen (PASCAL MOLLARD, TVA et taxation par estimation, in: ASA 69 S. 511 ff., S. 519).

2.2.3 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 (so genanntes 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, 2A.437/2005 vom 3. Mai 2006 E. 4.3.2; Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-1447/2010 vom 11. November 2011 2.6.3 mit Hinweisen).

2.3

2.3.1 Die für die Entscheidfindung (Rechtsanwendung) vorzunehmende Tatsachenfeststellung setzt voraus, dass die Sachlage korrekt und vollständig ermittelt wurde. Der im Verwaltungsrecht grundsätzlich herrschende Untersuchungsgrundsatz, demgemäss die entscheidende Behörde den Sachverhalt von sich aus abklären muss, wird im Mehrwertsteuerverfahren dadurch relativiert, dass dem Steuerpflichtigen spezialgesetzlich statuierte Mitwirkungspflichten auferlegt werden (vgl. BVGE 2009/60 E. 2.1.2; Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-1447/2010 vom 11. November 2011 E. 2.1.1). Insbesondere gilt es zu beachten,

dass für die Veranlagung und Entrichtung der Mehrwertsteuer das Selbstveranlagungsprinzip gilt (vgl. oben E. 2.2).

2.3.2 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. Nach der objektiven Beweislastregel ist bei Beweislosigkeit – wenn also der Sachverhalt nicht eindeutig festgestellt werden kann – zu Ungunsten desjenigen zu urteilen, der die Beweislast trägt. Gemäss der allgemeinen Beweislastregel in Art. 8 des Schweizerischen Zivilgesetzbuchs vom 10. Dezember 1907 (ZGB, SR 210), die mangels spezieller Bestimmungen analog zur Anwendung gelangt (vgl. PATRICK L. KRAUSKOPF/KATRIN EMENEGGER, in: Praxiskommentar VwVG, Waldmann/Weissenberger [Hrsg.], Zürich 2009, Art. 12 N. 6), trägt derjenige den Nachteil der «Nichtnachweislichkeit» einer Tatsache, der aus ihr Rechte ableiten will (BGE 130 III 321 E. 3.1; Urteil des Bundesgerichts 4C.269/2005 vom 16. November 2006 E. 6.2.2; FRITZ GYGI, Bundesverwaltungsrechtspflege, Bern 1983, S. 280 ff.; MARTIN ZWEIFEL, Die Sachverhaltsermittlung im Steuerveranlagungsverfahren, Zürich 1989, S. 108 ff.). Damit trägt die Steuerbehörde die Beweislast für steuerbegründende und steuererhöhende Tatsachen, während der Steuerpflichtige für die steueraufhebenden und steuermindernden Tatsachen beweisbelastet ist (Urteil des Bundesgerichts 2A.642/2004 vom 14. Juli 2005, veröffentlicht in: ASA 75 S. 495 ff. E. 5.4; zum Ganzen: BVGE 2009/60 E. 2.1.3; Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-2998/2009 vom 11. November 2010 E. 2.1.3, A-1447/2010 vom 11. November 2011 E. 2.1.2; BLUMENSTEIN/LOCHER, a.a.O., Zürich 2002, S. 454).

2.4

2.4.1 Im Mehrwertsteuerrecht wird der Rechnung zentrale Bedeutung beigemessen. Sie ist nicht ein reiner Buchungsbeleg, sondern stellt ein wichtiges Indiz dafür dar, dass der Aussteller auch Leistungserbringer ist und die mehrwertsteuerlich relevante Handlung tatsächlich stattgefunden hat. Gleichzeitig erklärt der Rechnungssteller dem Empfänger, dass er die ausgewiesene Mehrwertsteuer der ESTV abgeliefert hat oder noch abliefern wird. So bildet die Rechnung dem Empfänger Ausweis dafür, auf der Leistung laste die angegebene Steuer, und berechtigt sie den Leistungsempfänger direkt zum entsprechenden Vorsteuerabzug (BGE 131 II 185 E. 5; Urteil des Bundesgerichts 2C_561/2009 vom 25. März 2011 E. 4.1

mit Hinweisen; Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-6245/2007 vom 13. Februar 2008 E. 2.4).

2.4.2 Aufgrund der im Mehrwertsteuerrecht der Rechnung zukommenden Bedeutung hat sich in konstanter Rechtsprechung der Grundsatz «fakturierte Mehrwertsteuer gleich geschuldete Mehrwertsteuer» entwickelt; dieser Grundsatz gilt selbst für den Fall, dass die Steuer fälschlicherweise fakturiert wurde oder auf der Gutschrift erscheint bzw. es sich bei den Leistungserbringern oder den Leistungsempfängern um nicht Steuerpflichtige handelt (BGE 131 II 185 E. 5; Urteile des Bundesgerichts 2C_561/2009 vom 25. März 2011 E. 4.2, 2C_285/2008 vom 29. August 2008 E. 3.3; Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-6245/2007 vom 13. Februar 2008 E. 2.5; A-6743/2009 vom 3. Mai 2010 E. 3.2; BEUSCH, Untergang, 76).

2.4.3 Stellt sich nachträglich heraus, dass die dem Kunden fakturierte Mehrwertsteuer zu hoch oder zu niedrig berechnet wurde (Rechenfehler, Anwendung eines falschen Mehrwertsteuersatzes, unrichtige Berechnungsgrundlage, etc.), so hat eine Korrektur durch eine formell richtige Nachbelastung respektive eine Gutschrift zu erfolgen. In der Nachbelastung oder Gutschrift ist auf den ursprünglichen Beleg hinzuweisen. Ebenso ist der Vorsteuerabzug entsprechend zu korrigieren. Falls die Berichtigung unterbleibt, sind gemäss Verwaltungspraxis allenfalls zu Unrecht oder zu viel berechnete Steuerbetreffnisse in voller Höhe geschuldet (Wegleitung 2001, N. 808; Wegleitung 2008, N. 808). Diese Verwaltungspraxis wurde bereits mehrfach von der Rechtsprechung bestätigt (anstatt aller BGE 131 II 185 E. 5; Urteile des Bundesgerichts 2C_561/2009 vom 25. März 2011 E. 4.2, 2A.490/2003 vom 13. Januar 2005 E. 5; Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-3198/2009 vom 2. September 2010 E. 2.4.3, A-1612/2006 und A-1613/2006 vom 9. Juli 2009 E. 5.3).

2.4.4 Der Steuerpflichtige ist an seine Abrechnung gebunden, wenn er in Bezug auf Steuerpflicht, Steuerbetrag, Abzüge usw. keinen Vorbehalt anbringt. Er kann deshalb auf die Abrechnung bzw. Selbstveranlagung – ausser in den gesetzlich vorgesehenen Fällen – nicht mehr zurückkommen (Urteile des Bundesgerichts 2A.320/2002 vom 2. Juni 2003, veröffentlicht in: ASA 74 S. 672 E. 3.4.3.3; 2C_650/2011 vom 16. Februar 2012 E. 2.5.3; Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-4785/2007 vom 23. Februar 2010 E. 2.4 mit weiteren Hinweisen; Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-7712/2009 vom 21. Februar 2011 E. 3.2.1).

2.5

2.5.1 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; wegen Unangemessenheit darf die angefochtene Verfügung nicht zuungunsten einer Partei geändert werden, ausser im Fall der Änderung zugunsten einer Gegenpartei. Abs. 3 besagt, dass die Beschwerdeinstanz ihre Absicht, die angefochtene Verfügung zuungunsten einer Partei zu ändern, dieser Partei zur Kenntnis bringen und ihr Gelegenheit zur Gegenäusserung einräumen muss. Gemäss Rechtsprechung ist die Partei darauf hinzuweisen, dass sie ihr Rechtsmittel zurückziehen kann und die angefochtene Verfügung damit in Rechtkraft erwachsen würde (vgl. BGE 122 V 167 E. 2b; MOSER/BEUSCH/KNEUBÜHLER, a.a.O., N. 3.201).

2.5.2 Das Verbot der reformatio in peius gilt im Einspracheverfahren nicht. Insbesondere im Abgabe- und Subventionsrecht besteht an der Verwirklichung des objektiven Rechts ein erhebliches öffentliches Interesse. Verfahrensgegenstand im Einspracheverfahren ist das ganze Rechtsverhältnis (ausführlich: Urteil des Bundesgerichts 2A.227/2003 vom 22. Oktober 2003 E. 3.3 f. mit Hinweisen; bestätigt in: Urteil des Bundesgerichts 2C_806/2008 vom 1. Juli 2009 E. 2.2.4). Deutlich ergibt sich dies aus Art. 83 Abs. 5 MWSTG, der als Verfahrensrecht im Einspracheverfahren vor der ESTV anwendbar war (oben E. 1.2.1; vgl. auch Art. 64 Abs. 6 aMWSTG). Demnach ist das Einspracheverfahren trotz Rückzugs der Einsprache weiterzuführen, wenn Anhaltspunkte dafür vorliegen, dass die angefochtene Verfügung den massgebenden Gesetzesbestimmungen nicht entspricht (vgl. BAUMGARTNER/CLAVADETSCHER/KOCHER, a.a.O., § 10 Rz. 122; PASCAL MOLLARD/XAVIER OBERSON/ANNE TISSOT BENEDETTO, Traité TVA, Basel 2009, Chapitre 6 Rz. 301 S. 901). Im Übrigen liegt eine reformatio in peius (also die Änderung einer Verfügung zuungunsten der Partei) nur vor, wenn sich eine Änderung des Dispositivs des angefochtenes Entscheids zuungunsten der Partei auswirkt (MOSER/BEUSCH/KNEUBÜHLER, a.a.O., Rz. 3.45; ATTILIO R. GADOLA, Die reformatio in peius vel melius in der Bundesverwaltungsrechtspflege – eine Übersicht der neuesten Rechtsprechung, in: Aktuelle Juristische Praxis [AJP] I 1998 S. 59 ff, S. 59; ANNETTE GUCKELBERGER, Zur reformatio in peius vel melius in der schweizerischen Bundesverwaltungsrechtspflege nach der Justizreform, in: Schweizerisches Zentralblatt für Staats- und Verwaltungsrecht [ZBl] 2010 S. 96 ff., S. 99). Die Verschlechterung bezieht sich nämlich regelmässig auf einen quantitativen Aspekt innerhalb des strittigen

Rechtsverhältnisses (CHRISTOPH AUER, in: Christoph Auer/Markus Müller/Benjamin Schindler [Hrsg.], Kommentar zum Bundesgesetz über das Verwaltungsverfahren [VwVG], Zürich/St. Gallen 2008, Art. 12 Rz. 10).

2.5.3 Gemäss dem in Art. 29 Abs. 2 der Bundesverfassung der Schweizerischen Eidgenossenschaft vom 18. April 1999 (BV, SR 101) festgehaltenen und in den Art. 26 – 33 VwVG exemplarisch konkretisierten Grundsatz der Gewährung des rechtlichen Gehörs, haben Parteien ein Recht, in einem vor einer Verwaltungs- oder Justizbehörde geführten Verfahren mit ihrem Begehren angehört zu werden, Einblick in die Akten zu erhalten und zu den für die Entscheidung wesentlichen Punkten Stellung zu nehmen (BGE 135 II 286 E. 5.1, BGE 132 II 485 E. 3.2, BGE 129 I 232 E. 3.2; Urteil des Bundesgerichts 1P.26/2007 vom 4. Juli 2007 E. 3.1; BVGE 2009/36 E. 7.1; statt vieler: Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-6641/2010 vom 6. Oktober 2011 E. 2.1, A-4034/2010 vom 11. Oktober 2010 mit weiteren Hinweisen).

2.6 Art. 29a Satz 1 BV besagt, dass jede Person Anspruch darauf hat, Rechtsstreitigkeiten durch eine richterliche Behörde beurteilen zu lassen (zur Tragweite dieser Verfassungsnorm im Steuerrecht vgl. MICHAEL BEUSCH, Auswirkungen der Rechtsweggarantie von Art. 29a BV auf den Rechtsschutz im Steuerrecht, veröffentlicht in: ASA 73, S. 709 ff., S. 733 ff.)

3.

3.1 Vorliegend ist nicht strittig, dass der Beschwerdeführer nicht in der Lage war, für seine Buchhaltung lückenlos Belege beizubringen. Das hing für die Jahre 2003 bis Mitte 2005 vor allem mit einem Hochwasser zusammen, das Akten des Beschwerdeführers vernichtet hatte (vgl. Sachverhalt Bst. A) sowie – gemäss Aussagen des Beschwerdeführers – mit zwei Wechseln des Informatiksystems. Bei der Kontrolle der ESTV, anlässlich welcher die als befreit deklarierten Umsätze im Zeitraum vom 1. April bis zum 31. September 2008 lückenlos geprüft worden waren, erwiesen sich auch diesen Zeitraum betreffend nicht alle Belege des Beschwerdeführers als einwandfrei. Der Beschwerdeführer selbst erklärt sich in seinem Eventualantrag mit einem Aufrechnungsfaktor einverstanden, setzte diesen aber weit unter jenem an, den die ESTV verwendete (vgl. Sachverhalt Bst. C und D). Da die Belege des Beschwerdeführers in mehrwertsteuerlicher Hinsicht nicht restlos den Anforderungen entsprachen und daher unvollständige Aufzeichnungen vorlagen, durfte die ESTV zu einer Ermessenseinschätzung schreiten (oben E. 2.2.2). Im Üb-

rigen wehrt sich der Beschwerdeführer nicht gegen eine Umlage der Ergebnisse der kontrollierten Periode auf die anderen Perioden (vgl. oben E. 2.2.3). Nachfolgend sind daher die vom Beschwerdeführer beanstandeten Aufrechnungen zu betrachten, da diese Auswirkungen auf die Bestimmung des "Aufrechnungskoeffizienten" haben könnten (E. 3.2 – 3.4). Dabei ist auch auf die Vorwürfe des Beschwerdeführers einzugehen, die ESTV habe zu Unrecht eine reformatio in peius vorgenommen (E. 3.4.1) bzw. seinen Anspruch auf rechtliches Gehör verletzt (E. 3.4.2) und es sei die Rechtsweggarantie gemäss Art. 29a BV verletzt worden (E. 3.5).

3.2 Der Beschwerdeführer beanstandet die Aufrechnung der Mehrwertsteuer auf den Beträgen der Belege 4410 (Rechnung über Fr. 1'300.--) und 4427 (Rechnung über Fr. 2'000.--). Diese betrafen die anwaltliche Tätigkeit für eine von ihm vertretene Person. Der Beschwerdeführer war von einem angeblichen Onkel dieser Person beauftragt worden. Die Korrespondenz ging ins Ausland bzw. kam von dort. Auch wurden die entsprechenden vom Beschwerdeführer gestellten Rechnungen aus dem Ausland bezahlt. Die ESTV rechnete auf den beiden Zahlungen die Mehrwertsteuer mit der Begründung auf, der Beschwerdeführer habe keinen ausländischen Wohnsitz der von ihm vertretenen Person nachgewiesen, weshalb die Mehrwertsteuer auf den Beträgen geschuldet sei.

Der Beschwerdeführer macht hingegen geltend, er habe nachgewiesen, dass die Belege 4410 und 4427 mehrwertsteuerlich korrekt verbucht worden seien. Die ESTV verlange von ihm, dass er den Wohnsitz einer von ihm vertretenen Person hätte herausfinden sollen, obwohl selbst die mit dem Fall befassten Strafverfolgungsbehörden über keine Angaben zum Wohnsitz dieser Person verfügt hätten.

Die ESTV geht zu Recht davon aus, dass weder der Wohnsitz des angeblichen Onkels dieser Person, welcher den Beschwerdeführer beauftragt hatte, noch der Ort, von dem aus die Zahlungen an den Beschwerdeführer erfolgten, mehrwertsteuerrechtlich relevant sind. Der Wohnsitz eines Onkels gestattet keine Rückschlüsse auf den Wohnsitz seiner Nichten und Neffen. Auch besagt der Ort, von dem aus eine Einzahlung getätigt wurde, nichts über den Wohnsitz der einzahlenden Person. Relevant ist ohnehin einzig der Wohnsitz derjenigen Person, für die der Beschwerdeführer tätig wurde (E. 2.1.1). Dieser war vorliegend offensichtlich nicht zu eruieren. Es stellt sich daher die Frage, wer die Folge dieser Beweislosigkeit zu tragen hat. Von Gesetzes wegen hat der Beschwerdeführer

den ausländischen Wohnsitz eines Leistungsempfängers nachzuweisen (oben E. 2.1.2). Es ist auch der Beschwerdeführer, der aus dem Vorliegen eines ausländischen Wohnsitzes eine steueraufhebende Tatsache zu seinen Gunsten ableitet. Im Allgemeinen unterliegen nämlich die vom Beschwerdeführer erbrachten Leistungen der Mehrwertsteuer (oben E. 2.1.1). Damit hat er die Folgen der Beweislosigkeit zu tragen (oben E. 2.3.2). Mit anderen Worten hat der Beschwerdeführer bis jetzt nicht nachgewiesen, dass die Person, zu deren Gunsten die hier relevante Beratungsdienstleistung erbracht wurde, einen Wohnsitz im Ausland hat. Die Leistung kann nicht als von der Mehrwertsteuer befreit gelten. Auf die Belege 4410 und 4427 war daher – wie dies die ESTV zu Recht tat – die Mehrwertsteuer aufzurechnen.

3.3 Der Beschwerdeführer bringt vor, wenn die ESTV schon bei den soeben genannten Belegen 4410 und 4427 die Mehrwertsteuer aufrechne (zuvor E. 3.2), müsse sie diese in Bezug auf den Beleg 4660 vom 4. Oktober 2007 (der nicht in die von der ESTV eingehend kontrollierte Zeitspanne fiel; Sachverhalt Bst. A) abziehen, da die entsprechende Beratungsleistung an eine Person mit Wohnsitz im Ausland erbracht worden sei. Einzig die Bezahlung sei durch Verwandte dieser Person in der Schweiz erfolgt. Die ESTV ist der Auffassung, der Beschwerdeführer schulde die Mehrwertsteuer nach dem Grundsatz «fakturierte Mehrwertsteuer gleich geschuldete Mehrwertsteuer», weil er sie seinem Klienten berechnet hat (E. 2.4.2). Die Mehrwertsteuer wird allerdings auf der in den Akten liegenden Honorarnote selbst nicht ausgewiesen. Jedoch ging der Beschwerdeführer – wie er auch in seiner Beschwerde noch schreibt – davon aus, diese Mehrwertsteuer verbuchen zu müssen («vermeintlich korrekt»). Weil er somit diesen Betrag vorbehaltlos gegenüber der ESTV abgerechnet hat, konnte er am 25. Juni 2010, als er die ESTV zum ersten Mal darauf hinwies, dass es sich um einen Kunden mit Wohnsitz im Ausland handelte, schon aus diesem Grund nicht mehr auf seine Abrechnung zurückkommen (E. 2.4.4). Zumindest wird nicht geltend gemacht, der Beschwerdeführer habe einen Vorbehalt angebracht. Auch ergibt sich nichts dergleichen aus den Akten. Zudem hätte der Beschwerdeführer die Mehrwertsteuer, die er – was sich aus der entsprechenden Buchung ergibt – offensichtlich einzog, auch in der Rechnung ausweisen müssen. Die ESTV schrieb somit diesen Betrag zu Recht dem Beschwerdeführer nicht gut.

3.4

3.4.1 In der als Einspracheentscheid bezeichneten Verfügung vom 15. August 2011 berücksichtigte die ESTV zusätzlich zwei Belege (4776 über Fr. 259.80 und 5068 über Fr. 60.--), welche sie zuvor nicht in die Aufrechnung einbezogen hatte. Der Beschwerdeführer ist der Ansicht, die ESTV habe die Belege 4776 und 5068 nicht neu in dieser Verfügung zu seinen Ungunsten berücksichtigen dürfen. Es liege eine so genannte reformatio in peius vor. Zumindest hätte ihm die ESTV Gelegenheit geben müssen, sich zu diesen nun neu berücksichtigten Belegen zu äussern.

Entgegen der Auffassung des Beschwerdeführers darf die ESTV im Einspracheverfahren (und erst recht zuvor) auch für den Beschwerdeführer ungünstige Tatsachen neu berücksichtigen. Das Verbot der reformatio in peius gilt im Einspracheverfahren gerade nicht (oben E. 2.5.2). Die ESTV durfte die Belege 4776 und 5068 daher berücksichtigten. Überdies erweist sich das Dispositiv der Verfügung der ESTV vom 15. August 2011 für den Beschwerdeführer günstiger als die (zusammen betrachteten) Dispositive der Einschätzungsmitteilungen vom 22. und 23. November 2010. Da eine reformatio in peius von Vornherein nur dann vorliegt, wenn das Dispositiv des angefochtenen Entscheids für die betroffene Person ungünstiger ist als der ursprüngliche Entscheid (oben E. 2.5.2), liegt hier – entgegen der Auffassung des Beschwerdeführers – ohnehin keine reformatio in peius vor.

3.4.2 Was die vom Beschwerdeführer vorgebrachte Verletzung des rechtlichen Gehörs betreffend die erwähnten Belege 4776 und 5068 anbelangt, ist festzuhalten, dass er in einem Schreiben vom 25. Juni 2010 an die ESTV erklärt hatte, die Belege 4776 und 5068 seien nicht greifbar. Hier hatte er sich bereits zu beiden Belegen geäussert. Überdies war es der Beschwerdeführer selbst, der in seinen Einsprachen vom 7. Januar 2011 auf den Beleg 4776 hinwies. Er gab dort auch seiner Ansicht Ausdruck, dass die ESTV diesen Beleg nicht mehr berücksichtigen dürfe. Weil sich der Beschwerdeführer zu beiden Belegen damit bereits hatte vernehmen lassen, durfte die ESTV diese in der Verfügung vom 15. August 2011 einbeziehen. Dass sie die Belege nun anders würdigte, verletzt den Anspruch des Beschwerdeführers auf rechtliches Gehör nicht.

3.5 Schliesslich ist festzuhalten, dass das Bundesverwaltungsgericht, welches vorliegend die als Einspracheentscheid bezeichnete Verfügung der ESTV vom 15. August 2011 beurteilt, ein unabhängiges Gericht im Sinn von Art. 29a BV ist. Das Vorbringen des Beschwerdeführers, wo-

nach "mit dem verspäteten Einbezug im Einspracheverfahren die Rechtsweggarantie von Art. 29a BV verletzt" worden sei, verkennt die Tragweite von Art. 29a BV (oben E. 2.6) vollumfänglich. Von dessen Verletzung kann keine Rede sein.

4.
Die Beschwerde ist damit vollumfänglich abzuweisen. Ausgangsgemäss hat der unterliegende Beschwerdeführer die Verfahrenskosten zu tragen (Art. 63 Abs. 1 VwVG). Diese sind unter Berücksichtigung des Umfangs und der Schwierigkeit der Streitsache, der Art der Prozessführung und der finanziellen Lage der Partei auf Fr. 1'700.-- festzusetzen (vgl. Art 2 Abs. 1 i.V.m. Art. 4 des Reglements vom 21. Februar 2008 über die Kosten und Entschädigungen vor dem Bundesverwaltungsgericht [VGKE, SR 173.320.2]). Sie sind dem Beschwerdeführer aufzulegen und mit dem von ihm in gleicher Höhe geleisteten Kostenvorschuss zu verrechnen. Eine Parteientschädigung ist dem Beschwerdeführer nicht zuzusprechen (Art. 64 Abs. 1 VwVG e contrario).

Demnach erkennt das Bundesverwaltungsgericht:

1.
Die Beschwerde wird abgewiesen.

2.
Die Verfahrenskosten von Fr. 1'700.-- werden dem Beschwerdeführer auferlegt und mit dem von ihm in gleicher Höhe geleisteten Kostenvorschuss verrechnet.

3.
Es wird keine Parteientschädigung zugesprochen.

4.
Dieses Urteil geht an:

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

Für die Rechtsmittelbelehrung wird auf die nächste Seite verwiesen.

Der vorsitzende Richter: Der Gerichtsschreiber:

Michael Beusch Ralf Imstepf

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: