

**Bundesverwaltungsgericht**

**Tribunal administratif fédéral**

**Tribunale amministrativo federale**

**Tribunal administrativ federal**



Abteilung I  
A-1525/2006  
{T 0/2}

## **Urteil vom 28. Januar 2008**

Besetzung

Richter Markus Metz (Vorsitz), Richter Michael Beusch,  
Richterin Marianne Ryter Sauvant,  
Gerichtsschreiber Johannes Schöpf.

Parteien

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

gegen

**Eidgenössische Steuerverwaltung,**

Hauptabteilung Mehrwertsteuer, Schwarztorstrasse 50,  
3003 Bern,  
Vorinstanz.

Gegenstand

Mehrwertsteuer (MWSTV; 1. Quartal 1995 bis  
4. Quartal 2000 / Ausfuhr, Ermessensveranlagung,  
Verjährung).

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

X.\_\_\_\_\_ verfolgt mit seiner am 29. September 1989 im Handelsregister des Kantons ... eingetragenen Einzelfirma folgenden Zweck: Handel sowie Import und Export von Waren aller Art, insbesondere Edelsteinen, Juwelen, Perlen, Schmuck und Rohmetallen für die Schmuckherstellung. Vom 1. Januar 1995 bis 31. Dezember 1996 war er gemäss Art. 17 der Verordnung vom 22. Juni 1994 über die Mehrwertsteuer (MWSTV, AS 1994 1464) als Mehrwertsteuerpflichtiger unter der Nummer ... im Register der Eidgenössischen Steuerverwaltung (ESTV) eingetragen. Am 31. Dezember 1996 meldete X.\_\_\_\_\_ der Verwaltung, er gebe seine selbständige Tätigkeit auf und ersuchte um Streichung aus dem Register. Er sandte am 23. Mai 1997 der ESTV die Schlussabrechnung auf den 31. Dezember 1996 und erklärte, in der relevanten Zeitperiode keinen steuerbaren Umsatz getätigt zu haben. Die Verwaltung nahm antragsgemäss die Löschung vor.

Am 12. April 1999 erfolgte die Eintragung der A.\_\_\_\_\_ in das Handelsregister des Kantons .... Das Stammkapital beträgt Fr. ...; es wird je zur Hälfte von X.\_\_\_\_\_ und Y.\_\_\_\_\_ gehalten. Beide Gesellschafter zeichnen als Geschäftsführer mit Einzelunterschrift. Zweck dieser Gesellschaft ist hauptsächlich der Handel mit, Import und Export von Waren aller Art, insbesondere neuer und gebrauchter Luxusartikel wie Uhren und Schmuck.

**B.**

Die Eidgenössische Zollverwaltung (EZV) führte gegen X.\_\_\_\_\_ ein Verfahren wegen diverser Zoll- und Mehrwertsteuer-vergehen. Im Strafbescheid vom 29. Mai 2000 wurde festgestellt, dass er ab Januar bis Dezember 1994 im Namen und auf Rechnung von ... Uhren im Wert von Fr. ... in die Schweiz eingeführt und mit seiner Grossistennummer zu Unrecht die steuerbefreite Einfuhrabfertigung (unter dem Regime der Warenumsatzsteuer) erwirkt hatte. Weiter wurde im Strafbescheid festgehalten, dass er ab Anfang 1995 bis 14. Mai 1996 für Uhren im Gesamtwert von Fr. ..., die zum Verbleib in der Schweiz bestimmt waren, unter Vorlage anderer Uhren zu Unrecht die zollamtliche Bestätigung der Ausfuhr, mithin eine unrichtige Beurkundung erwirkt hatte bzw. erwirken liess. Ab 8. März 1995 bis 14. Mai 1996 führte X.\_\_\_\_\_ im Gesamtwert von Fr. ... Uhren, die zuvor aus der Schweiz ausgeführt worden waren, ohne Zollanmeldung

wieder in die Schweiz ein. Er übernahm am 13. Februar 1996 von ... drei Damenuhren mit einem Wert von Fr. ..., obwohl er annehmen musste, dass diese Uhren ohne Zollanmeldung in die Schweiz eingeführt worden waren. Wegen dieser zollrechtlichen und steuerlichen Widerhandlungen wurde X.\_\_\_\_\_ von der Oberzolldirektion (OZD) zu einer Busse im Gesamtbetrag von Fr. ... sowie zur Tragung der Verfahrenskosten von Fr. ... verpflichtet; die ausgestandene Untersuchungshaft von neun Tagen wurde an die Busse angerechnet. Auf Anfrage teilte die EZV der ESTV am 30. Mai 2005 mit, dass gegen X.\_\_\_\_\_ im Jahre 2000 eine weitere Untersuchung eröffnet und mit Strafbescheid vom 6. Januar 2004 abgeschlossen wurde, da er im Jahr 1998 Uhren, die er zuvor ordnungsgemäss aus der Schweiz ausführen, hernach mit fiktiven Adressen und Empfängern mit unrichtigen Wertangaben wiederum in die Schweiz einführen liess. Diese so illegal eingeführten Uhren verkaufte er an diverse Personen in der Schweiz.

Durch diese Strafuntersuchung wurde die ESTV auf X.\_\_\_\_\_ aufmerksam. Zwecks Verjährungsunterbrechung übermittelte die Verwaltung dem Unternehmer am 27. November 2000 ein Schreiben mit folgendem Inhalt: "Wir haben vorgesehen, bei Ihnen eine Steuerkontrolle im Sinne von Art. 50 der Verordnung über die Mehrwertsteuer (MWSTV) durchzuführen. Dabei werden neben den deklarierten Steuern aus Umsätzen einschliesslich Eigenverbrauch insbesondere die in den Abrechnungen unter den Ziffern 110 und 111 in Abzug gebrachten Vorsteuern zu überprüfen sein. Leider kann diese Kontrolle aus verschiedenen Gründen in diesem Jahr nicht mehr begonnen werden. Wir sehen uns deshalb veranlasst, zwecks Verjährungsunterbrechung allfällig seit dem 1. Januar 1995 noch geschuldete Steuern oder zu Unrecht geltend gemachte Vorsteuern nachzufordern. Den genauen Steuerbetrag geben wir Ihnen nach Abschluss unserer Erhebungen bekannt. Dieses Schreiben gilt als Einforderungshandlung im Sinne von Art. 40 und 41 MWSTV. Unser Mitarbeiter wird sich zu gegebener Zeit bei Ihnen melden, um einen Kontrolltermin zu vereinbaren." In der Betreffzeile ist das Wort "Verjährungsunterbrechung" angeführt. Dieses Schreiben wurde am 29. November 2000 mit Rückschein an X.\_\_\_\_\_ zugestellt.

Am 7., 10. und 11. Dezember 2001 nahm die ESTV eine Kontrolle bei X.\_\_\_\_\_ vor und revidierte die Steuerperioden 1. Quartal 1995 bis 4. Quartal 2000 (Zeitraum vom 1. Januar 1995 bis 31. Dezember 2000)

sowie die Steuerperioden 1. bis 3. Quartal 2001 (Zeitraum vom 1. Januar bis 30. September 2001). Dabei stellte die Verwaltung fest, dass X.\_\_\_\_\_ für die Jahre 1995 und 1996 zwar Kreditoren-, Debitoren- und Ausfuhrbelege aufbewahrt, jedoch keine Geschäftsbücher geführt hatte. Abschlüsse waren nicht erstellt worden und die Belege der Geldkonti fehlten. Ab 1997 lagen überhaupt keine Unterlagen mehr vor.

### C.

Die ESTV machte die Löschung von X.\_\_\_\_\_ im Register der Mehrwertsteuerpflichtigen auf den 1. Januar 1997 rückgängig, da sie im Besitz von Unterlagen war, aus denen ihrer Ansicht nach entnommen werden konnte, dass er auch in den Jahren nach 1997 in eigenem Namen geschäftstätig war. Aufgrund der ungenügenden bzw. überhaupt fehlenden Buchhaltung musste der Umsatz des Unternehmers für die gesamte Kontrollperiode ermessensweise ermittelt werden. Die Verwaltung berechnete den von X.\_\_\_\_\_ erzielten Umsatz für die Jahre 1995 und 1996 auf der Basis seiner Angaben im Hilfsblatt A zur Steuererklärung betreffend die direkten Steuern des Kantons ... und berücksichtigte – soweit vorhanden – vorliegende Belege. Die so ermittelte Schätzung ergab bei Annahme einer branchenüblichen Marge von 20% einen Umsatz von Fr. ... im Jahr 1995 bzw. von Fr. ... im Jahr 1996. Für diese beiden Jahre konnte sich die ESTV auch auf die Angaben aus dem Schlussprotokoll des Strafverfahrens der EZV vom 8. Januar 1997 abstützen. Für das Jahr 1997 schätzte die Verwaltung den mehrwertsteuerpflichtigen Umsatz von X.\_\_\_\_\_ auf Fr. ... (exklusive Mehrwertsteuer); auch für die Jahre 1998 bis 2000 wurde von den gleichen Umsatzzahlen ausgegangen.

Mit Ergänzungsabrechnung (EA) Nr. ... vom 11. Dezember 2001 forderte die ESTV die Mehrwertsteuer auf der Differenz zwischen dem geschätzten und dem deklarierten Umsatz nach. Ferner wurden – aufgrund festgestellter Missbräuche – die deklarierten steuerbefreiten Umsätze aus Exporten zurückbelastet und die Steuerbefreiung vom Nachweis der ordnungsgemässen Anmeldung im Bestimmungsland abhängig gemacht; zudem erfolgte eine Korrektur für zu Unrecht in Abzug gebrachte Vorsteuern. Insgesamt ergab sich eine Nachforderung an Mehrwertsteuer von (gerundet) Fr. ... zuzüglich 5% Verzugszins ab 30. Dezember 1998 (mittlerer Verfall). Wegen eines Fehlers machte die

Verwaltung mit der EA Nr. ... vom 10. April 2002 eine zusätzliche Mehrwertsteuernachforderung von Fr. ... geltend.

Am 10. April 2002 bestätigte die ESTV in einem förmlichen Entscheid die Mehrwertsteuernachforderung von total Fr. ... zuzüglich Verzugszins. Die Mehrwertsteuerpflicht von X.\_\_\_\_\_ ab dem 1. Januar 1995 wurde ebenfalls festgestellt. Dieser reichte dagegen am 13. Mai 2002 bei der ESTV Einsprache ein.

**D.**

Im Einspracheentscheid vom 23. November 2005 hielt die ESTV fest, X.\_\_\_\_\_ sei ab dem 1. Januar 1995 mehrwertsteuerpflichtig und schulde der Verwaltung den Betrag von insgesamt Fr. ... an Mehrwertsteuern zuzüglich 5% Verzugszins ab 30. Dezember 1998 (mittlerer Verfall). In den Jahren 1995 und 1996 seien keine Geschäftsbücher geführt worden, sodass eine Umsatzschätzung habe vorgenommen werden müssen. Bei der Umsatzkalkulation für diese beiden Jahre habe die Verwaltung auf den bei der kantonalen Steuerverwaltung deklarierten Warenaufwand (inklusive Mehrwertsteuer) abgestellt und diesen auf 80% des Bruttoumsatzes angesetzt; dies entspreche dem Erfahrungswert der ESTV für den Grosshandel mit Uhren. Für das Jahr 1997 habe die Verwaltung die in diesem Jahr bei einem Lieferanten festgestellten Warenlieferungen (exklusive Mehrwertsteuer) zuzüglich einer Unsicherheitsmarge von 20% für nicht bekannte Wareneinkäufe als Warenaufwand herangezogen. Den so geschätzten Warenaufwand habe die ESTV auf 80% des Nettoumsatzes angesetzt. Den für das Jahr 1997 kalkulierten Nettoumsatz habe die Verwaltung auf die Jahre 1998 bis 2000 umgelegt. Sie habe die Verjährungsunterbrechung rechtzeitig vorgenommen.

X.\_\_\_\_\_ habe in der Einsprache keine Argumente gegen die Vornahme einer Umsatzschätzung für die Jahre 1995 und 1996 vorgebracht. Betreffend die Zeit ab dem Jahr 1997 sei er immer noch buchführungspflichtig gewesen. Die Buchführungspflicht hänge nicht von der Mehrwertsteuerpflicht ab, diese ergebe sich auch aus anderen gesetzlichen Bestimmungen. Das komplette Fehlen von Unterlagen sei nicht rechtmässig. Jeder Unternehmer habe seine Geschäftsbücher so einzurichten, dass sich aus ihnen die für die Feststellung der Mehrwertsteuerpflicht massgebenden Tatsachen zuverlässig ermitteln liessen. Aufgrund der im Jahr 1997 festgestellten Wareneinkäufe sei es

offensichtlich, dass die Mehrwertsteuerpflicht auch für jenes Jahr gegeben sei. X.\_\_\_\_\_ habe nicht nachweisen können, dass der Warenaufwand nicht bei 80% sondern bei 84% – wie von ihm behauptet – gelegen habe. Die ESTV habe auch in den Jahren 1998 und 1999 Einkäufe von Uhren in grossem Umfang festgestellt, im Zeitraum zwischen dem 6. April 1999 und dem 2. Juni 1999 allein im Wert von Fr. .... Der kalkulatorisch ermittelte Umsatz von Fr. ... für das ganze Jahr 1999 sei deshalb durchaus plausibel. Der Unternehmer habe in den Mehrwertsteuerabrechnungen für die Jahre 1995 und 1996 insgesamt Exportlieferungen im Betrag von Fr. ... deklariert. Die EZV habe im Rahmen des Strafverfahrens festgestellt, dass er in diesem Zeitraum für Uhren im Gesamtwert von Fr. ..., die zum Verbleib in der Schweiz bestimmt waren, zu Unrecht die zollamtliche Bestätigung der Ausfuhr erwirkt habe. Die ESTV zweifle deshalb an der Rechtmässigkeit sämtlicher Ausfuhrdeklarationen und mache die Steuerbefreiung von der ordnungsgemässen Anmeldung im Einfuhrland abhängig. Da X.\_\_\_\_\_ diese Uhren in den allermeisten Fällen selber oder durch die ... ausgeführt habe, würden sich die entsprechenden Dokumente in seinem Besitz befinden bzw. liessen sich diese bei dieser Speditionsfirma anfordern. Es sei ihm zumutbar, diese Dokumente einzureichen.

Der Zusatzbetrag wurde damit gerechtfertigt, dass der Unternehmer vom 8. März 1995 bis 14. Mai 1996 Uhren ohne Zollanmeldung in die Schweiz selbst eingeführt habe bzw. durch einen Dritten habe einführen lassen; auf X.\_\_\_\_\_ seien davon (gerundet) Fr. ... entfallen und er habe zutreffend beantragt, dass ihm die entrichtete Importsteuer als Vorsteuer angerechnet werde. Der Unternehmer sei von der ESTV aufgefordert worden nachzuweisen, dass es sich bei den am 14. Mai 1996 bei der ... gekauften Uhren im Wert von Fr. ... um Gegenstände handle, welche die Verwaltung bereits bei ihrer Kontrolle als Warenaufwand festgestellt habe. Da der ESTV keine geeigneten Dokumente eingereicht worden seien, müsse sie davon ausgehen, dass jene von der EZV zusätzlich festgestellten Einfuhren noch nicht erfasst seien. Die von der EZV erhobene Einfuhrsteuer von Fr. ... entspreche einem Warenaufwand von Fr. ... (exklusive Mehrwertsteuer). Unter der Annahme, dass auch bei diesen Geschäften eine Bruttogewinnmarge von 20% erzielt worden sei, ergebe sich ein zusätzlicher Umsatz von Fr. ... (exklusive Mehrwertsteuer) respektive eine Mehrwertsteuernachforderung von

Fr. .... Die ESTV erhöhe daher die Mehrwertsteuernachforderung um Fr. ....

**E.**

Mit der Eingabe vom 30. Dezember 2005 erhob X. \_\_\_\_\_ (Beschwerdeführer) bei der Eidgenössischen Steuerrekurskommission (SRK) Beschwerde gegen den Einspracheentscheid vom 23. November 2005 und beantragte dessen kostenpflichtige Aufhebung sowie die Zuspreehung einer Parteientschädigung. Zur Begründung führte er insbesondere aus, die Mehrwertsteuerforderung für das Jahr 1995 sei verjährt, da die Mitteilung der ESTV vom 27. November 2000 den abgabepflichtigen Tatbestand nicht umschrieben habe. Es habe sich um die Ankündigung einer Steuerkontrolle gehandelt, die keine verjährungsunterbrechende Wirkung entfalten könne. Die Ermessensveranlagung der Verwaltung sei nicht im Rahmen des pflichtgemässen Ermessens vorgenommen worden, der "freie Aufschlag" von 20% sei jedenfalls grundlos "in dubio pro fisci" erfolgt. Dazu komme, dass die ESTV nicht unbesehen auf die in der Steuererklärung des Beschwerdeführers zu den direkten Steuern deklarierten Umsätze hätte abstellen dürfen. So würden so genannte "Ausland-Ausland-Umsätze" nicht der schweizerischen Mehrwertsteuer unterliegen, wohl aber der direkten Steuer. Für das Jahr 1997 sei etwa auch daran zu denken, dass der Beschwerdeführer Reihengeschäfte zwecks Ausfuhr von Uhren getätigt haben könnte, die nicht zu einer Mehrwertsteuerpflicht in der Schweiz führen würden. Auch könne es nicht angehen, die durch Schätzung für das Jahr 1997 ermittelten Zahlen ebenfalls für die Jahre 1998 bis 2000 zu verwenden. Die durch Schätzung ermittelten Umsatzzahlen für die Jahre 1995 bis 1997 seien auf jeden Fall mit erheblichen Mängeln behaftet, für die Jahre 1998 bis 2000 könne keine Umlage vorgenommen werden, da keine Anhaltspunkte vorliegen würden, wonach der Beschwerdeführer seine Geschäfte im bisherigen Umfang weiter geführt habe.

**F.**

Die ESTV beantragte in ihrer Vernehmlassung vom 20. Februar 2006 die kostenpflichtige Abweisung der Beschwerde und brachte zur Begründung insbesondere vor, sie habe in ihrem Schreiben vom 27. November 2000 klar und unmissverständlich ihren Willen zur Besteuerung erklärt, womit der Lauf der Verjährung der Mehrwertsteuerforderungen für das Jahr 1995 korrekt und gültig unterbrochen worden sei. Die Verwaltung habe im Jahr 1997 bei drei Lieferanten Warenein-

käufe des Beschwerdeführers im Umfang von Fr. ... festgestellt, wobei er zu diesen Geschäftsfällen bis heute keinerlei Unterlagen vorgelegt habe. Da es sich beim Ein- und Verkauf von Uhren sehr häufig um Bargeschäfte handle, die ohne Beleg abgewickelt würden, müsse die ESTV davon ausgehen, dass die von ihr selbst eruierten Geschäftsfälle nicht vollständig gewesen seien. Für derartige Einkäufe schätze sie deshalb einen zusätzlichen Anteil und entspreche der gängigen Praxis in solchen Fällen. Der Umstand, dass nur wenige Dokumente vorhanden seien, habe der Beschwerdeführer selbst zu verantworten. Es sei zutreffend, dass das Resultat der Veranlagung zu den direkten Steuern für die ESTV bezüglich der Mehrwertsteuer nicht bindend sei. Die Verwaltung habe sich aus der erwähnten Deklaration lediglich eines Teilergebnisses bedient, nämlich des für die Jahre 1995 und 1996 deklarierten Materialaufwands. Die ESTV habe dem Beschwerdeführer im Verlauf des Verfahrens mehrfach Gelegenheit gegeben, die Richtigkeit seiner Angaben zu belegen, es wäre seine Sache gewesen, auf besondere Verhältnisse in seinem Geschäftsverlauf hinzuweisen und dies zu belegen. Beispielsweise habe er behauptet, der Warenaufwand für seinen Betrieb habe 84% betragen, doch sei er nicht in der Lage gewesen, dafür Beweismittel beizubringen. Die Verwaltung stufe den Betrieb des Unternehmers in den Jahren 1997 bis 2000 als vergleichbar ein; damit erweise sich die Umlage des Ergebnisses aus dem Jahre 1997 auf die Jahre 1998 bis 2000 als angebracht. Da der Beschwerdeführer seit 1997 keine geschäftlichen Aufzeichnungen geführt habe, sei eine (stichprobenartige) Überprüfung jenes Zeitraums nicht möglich gewesen. Die Umgehung der Zollvorschriften sowohl bei der Ein- als auch bei der Ausfuhr von Gegenständen sei in zahlreichen Fällen nachgewiesen worden; dadurch habe er sich im Inland einen Wettbewerbsvorteil erwirkt. Nachdem derartige Missbräuche evident seien, habe die ESTV von der ihr zustehenden Möglichkeit Gebrauch gemacht, zusätzliche Beweismittel zu verlangen; diese seien vom Beschwerdeführer nicht beigebracht worden.

#### **G.**

Am 9. Februar 2007 teilte das Bundesverwaltungsgericht den Parteien die Übernahme des Beschwerdeverfahrens von der SRK mit. Am 23. Mai 2007 forderte es die ESTV auf, zur Frage der Anwendung von Art. 15a und Art. 45a der Verordnung vom 29. März 2000 zum Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer (MWSTGV, SR 641.201) betreffend Rechnungsstellung und Behandlung von Formmängeln Stellung zu

nehmen. Mit dem Schreiben vom 15. Juni 2007 teilte die Verwaltung mit, die erwähnten Bestimmungen seien nicht anwendbar, weil diese auf die Anwendungsfälle beschränkt seien, in welchen die Nichteinhaltung von Formvorschriften im Rahmen der Erstellung von Belegen zu beurteilen sei. Vorliegend hätten zentrale Dokumente über die Geschäftstätigkeit gefehlt und es habe in zahlreichen Fällen Missbrauch vorgelegen. Für die Jahre 1997 bis 2000 hätte der Beschwerdeführer überhaupt keine geschäftlichen Aufzeichnungen geführt.

Auf die weiteren Begründungen der Eingaben wird – soweit entscheidungswesentlich – 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 (VGG, SR 173.32) beurteilt das Bundesverwaltungsgericht Beschwerden gegen Verfügungen nach Art. 5 des Bundesgesetzes vom 20. Dezember 1968 über das Verwaltungsverfahren (VwVG, SR 172.021), sofern keine Ausnahme nach Art. 32 VGG gegeben ist. Eine solche liegt nicht vor und die Vorinstanz ist eine Behörde im Sinn von Art. 33 VGG. Das Bundesverwaltungsgericht ist daher für die Beurteilung der vorliegenden Beschwerde zuständig. Es übernimmt die Beurteilung des am 31. Dezember 2006 bei der SRK hängigen Rechtsmittels und wendet das neue Verfahrensrecht an (Art. 53 Abs. 2 VGG).

**1.2** Das Bundesverwaltungsgericht kann den angefochtenen Einspracheentscheid grundsätzlich in vollem Umfang überprüfen. Der Beschwerdeführer kann neben der Verletzung von Bundesrecht (Art. 49 Bst. a VwVG) und der unrichtigen oder unvollständigen Feststellung des rechtserheblichen Sachverhalts (Art. 49 Bst. b VwVG) auch die Rüge der Unangemessenheit erheben (Art. 49 Bst. c VwVG; ANDRÉ MOSER, in ANDRÉ MOSER/PETER UEBERSAX, Prozessieren vor eidgenössischen Rekurskommissionen, Basel und Frankfurt am Main 1998, Rz. 2.59; ULRICH HÄFELIN/GEORG MÜLLER/FELIX UHLMANN, Allgemeines Verwaltungsrecht, 5. Aufl., Zürich 2006, Rz. 1758 ff.).

**1.3** Die Mehrwertsteuerverordnung ist auf den 1. Januar 2001 durch das Bundesgesetz vom 2. September 1999 über die Mehrwertsteuer (Mehrwertsteuergesetz, MWSTG, SR 641.20) aufgehoben worden. Nach Art. 93 Abs. 1 MWSTG bleiben die aufgehobenen Bestimmungen der MWSTV weiterhin auf alle während deren Geltungsdauer eingetretenen Tatsachen und entstandenen Rechtsverhältnisse anwendbar. Der zu beurteilende Sachverhalt verwirklichte sich in den Jahren 1995 bis 2000. Die Bestimmungen der alten Mehrwertsteuerverordnung bleiben anwendbar.

**1.4** Die Mehrwertsteuerforderung verjährt nach Art. 40 Abs. 1 MWSTV fünf Jahre nach Ablauf des Kalenderjahres, in dem sie entstanden ist. Der Lauf der Verjährungsfrist wird durch jede Einforderungshandlung unterbrochen (Art. 40 Abs. 2 MWSTV). Die Einforderungshandlung ist nach der bundesgerichtlichen Rechtsprechung an keine besondere Form gebunden; namentlich muss sie nicht schriftlich erfolgen (Urteil vom 1. Mai 2002, veröffentlicht in Archiv für schweizerisches Abgaberecht [ASA] 73 S. 237 E. 3e, Urteil des Bundesgerichts 2A.314/2006 vom 10. Oktober 2006 E. 2.6). Unter den Begriff der Einforderungshandlung fallen nicht nur die eigentlichen Steuerbezugshandlungen; jede dem Mehrwertsteuerpflichtigen zur Kenntnis gebrachte, auf Einforderung oder Feststellung des Steueranspruchs gerichtete Amtshandlung genügt, um die Verjährung zu unterbrechen. Dazu gehören die Mahnung zur Einreichung einer Steuererklärung, die Ankündigung und Vornahme von Bücheruntersuchungen, die Eröffnung einer definitiven oder provisorischen Veranlagung, die Zustellung einer Ergänzungsabrechnung, die Aufforderung oder Mahnung zur Zahlung, das Betreibungsbegehren, die Eingabe im Konkurs oder die Sicherstellungsverfügung (BGE 126 II 1 E. 2c; Urteil des Bundesgerichts 2A.314/2006 vom 10. Oktober 2006 E. 2.6; Urteil des Bundesgerichts vom 1. Mai 2002, in ASA 73 S. 237 E. 3; Urteile des Bundesgerichts 2A.240/1994 vom 23. Dezember 1994 E. 2b und 2A.46/1988 vom 1. Juni 1990 E. 3; Urteile des Bundesgerichts vom 6. Dezember 1985, veröffentlicht in ASA 57 S. 288 E. 6 und vom 6. Februar 1978, veröffentlicht in ASA 47 S. 328 E. 4). Nach der bundesgerichtlichen Rechtsprechung ist der Begriff der Einforderungshandlung so weit zu fassen, dass er auch Mitteilungen mit einschliessen kann, die zwar das Veranlagungsverfahren nicht konkret weiterführen, aber dem Bürger den Willen der Behörden kundtun, weiterhin auf die Realisierung der Mehrwertsteuerforderung hinzuarbeiten (BGE 126 II 1 E. 2f).

Das Schreiben der ESTV vom 27. November 2000 kündigte dem Beschwerdeführer nicht nur eine Steuerkontrolle an sondern wies ihn ausdrücklich darauf hin, dass zwecks Verjährungsunterbrechung allfällig seit dem 1. Januar 1995 noch geschuldete Mehrwertsteuerbeträge oder zu Unrecht geltend gemachte Vorsteuern durch die Verwaltung nachgefordert würden. Zusätzlich war das Schreiben als Einforderungshandlung im Sinne von Art. 40 und 41 MWSTV bezeichnet; in der Betreffzeile wurde ausdrücklich auf die "Verjährungsunterbrechung" hingewiesen. Wie bereits erwähnt, muss der Sachverhalt, der zu einer Mehrwertsteuernachforderung führen wird, noch nicht nach allen Seiten durch die ESTV abgeklärt sein, um rechtsgültig die Verjährung unterbrechen zu können. Im Sinn der vom Bundesgericht entwickelten Praxis hat das fragliche Schreiben dem Beschwerdeführer gegenüber die Verjährung für allfällige geschuldete Mehrwertsteuerbeträge seit dem 1. Januar 1995 unterbrochen; die Mehrwertsteuerforderung ist mithin nicht verjährt.

## 2.

**2.1** Mehrwertsteuerpflichtig ist, wer eine mit der Erzielung von Einnahmen verbundene gewerbliche oder berufliche Tätigkeit selbständig ausübt, auch wenn die Gewinnabsicht fehlt, sofern seine Lieferungen, seine Dienstleistungen und sein Eigenverbrauch im Inland jährlich gesamthaft Fr. 75'000.-- übersteigen (Art. 17 Abs. 1 MWSTV). Von der Mehrwertsteuerpflicht ausgenommen ist nach Art. 19 Abs. 1 Bst. a MWSTV ein Unternehmer mit einem Jahresumsatz nach Art. 17 Abs. 5 MWSTV bis zu Fr. 250'000.--, sofern die nach Abzug der Vorsteuer verbleibende Steuer regelmässig nicht mehr als Fr. 4'000.-- im Jahr betragen würde. Die Mehrwertsteuerpflicht beginnt gemäss Art. 21 Abs. 1 MWSTV nach Ablauf des Kalenderjahres, in dem der massgebliche Umsatz erzielt worden ist.

Ob und wann die Mehrwertsteuerpflicht erfüllt ist, hat der Betroffene aufgrund des Selbstveranlagungsprinzips (vgl. unten E. 2.2) selber zu klären (Art. 36 f. MWSTV; Urteil des Bundesgerichts 2A.61/2006 vom 29. November 2006 E. 3.1). Falls diese umstritten ist, hat die ESTV die Steuerpflicht als steuerbegründende Tatsache nachzuweisen, das heisst Anhand von Indizien genügend glaubhaft zu machen (vgl. statt vieler: Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-1455/2006 vom 25. April 2007 E. 4.1). Wenn dadurch die Mehrwertsteuerpflicht als "sehr wahrscheinlich" erscheint, wird – wie bei den direkten Steuern

(Urteile des Bundesgerichts 2P.186/2004 vom 15. Februar 2005 E. 2.3, 2P.203/2006 vom 1. März 2007 E. 2.3) – dem Privaten der Gegenbeweis überbunden.

**2.2** Die Veranlagung und Entrichtung der Mehrwertsteuer erfolgt nach dem Selbstveranlagungsprinzip (Art. 37 f. MWSTV; vgl. ERNST BLUMENSTEIN/PETER LOCHER, System des schweizerischen Steuerrechts, 6. Aufl., Zürich 2002, S. 421 ff.). 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 an die ESTV abzuliefern hat. Der Steuerpflichtige hat seine Mehrwertsteuerforderung selbst festzustellen; er ist allein für die vollständige und richtige Versteuerung seiner steuerbaren Umsätze und für die korrekte Ermittlung der Vorsteuer verantwortlich (ISABELLE HOMBERGER GUT, in mwst.com, Basel/Genf/München 2000, Rz. 1 ff. zu Art. 46; ALOIS CAMENZIND/NIKLAUS HONAUER, Handbuch zur neuen Mehrwertsteuer, Bern Stuttgart Wien 1995, Rz. 1045; vgl. auch Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-1476/2006 und A-1492/2006 vom 20. April 2007 E. 4.2.1). Ein Verstoß des Mehrwertsteuerpflichtigen gegen diesen Grundsatz ist nach wiederholt geäußelter Ansicht der SRK als schwerwiegend anzusehen, da der Steuerpflichtige durch das Missachten dieser Vorschrift die ordnungsgemäße Einhebung der Mehrwertsteuer und damit das Steuersystem als solches gefährdet (vgl. die Entscheide der SRK vom 27. März 2006 [SRK 2003-184] E. 2c, vom 31. August 2004 [SRK 2003-168] E. 3a, vom 12. August 2002, veröffentlicht in ASA 73 S. 232 f. sowie vom 25. August 1998, veröffentlicht in Verwaltungspraxis der Bundesbehörden [VPB] 63.27 E. 3a). Dieser Auffassung ist auch das Bundesverwaltungsgericht gefolgt (Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-1377/2006 vom 20. März 2007 E. 2.2).

**2.3** Gemäss Art. 47 Abs. 1 MWSTV 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 Mehrwertsteuer und der abziehbaren Vorsteuern massgebenden Tatsachen leicht und zuverlässig ermitteln lassen. Die ESTV kann hierüber nähere Bestimmungen aufstellen. Von dieser Befugnis hat sie mit dem Erlass der Wegleitung für Mehrwertsteuerpflichtige (vom Herbst 1994 [Wegleitung 1994]) und der Wegleitung 1997 für Mehrwertsteuerpflichtige (vom Frühling 1997

[Wegleitung 1997]) Gebrauch gemacht. In den Wegleitungen sind genauere Angaben enthalten, wie eine derartige Buchhaltung auszugestalten ist. Insbesondere müssen alle Geschäftsfälle fortlaufend, chronologisch und lückenlos aufgezeichnet werden (Ziff. 870 ff. Wegleitung 1994, Ziff. 874 Wegleitung 1997).

Nach Art. 48 MWSTV nimmt die ESTV eine Schätzung nach pflichtgemäßem 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 (BGE 105 Ib 182 ff.; ASA 61 S. 819 E. 3a; Urteil des Bundesgerichts 2A.109/2005 vom 10. März 2006 E. 2.2). Selbst eine formell einwandfreie Buchführung kann die Durchführung einer Schätzung erfordern, wenn die in den Büchern enthaltenen Geschäftsergebnisse von den Erfahrungszahlen wesentlich abweichen (ASA 58 S. 383 E. 2b, 42 S. 407 E. 2c, 35 S. 479 E. 2). Dabei hat die Verwaltung diejenige Schätzungsmethode zu wählen, die den individuellen Verhältnissen im Betrieb des Steuerpflichtigen soweit als möglich Rechnung trägt, auf plausiblen Angaben beruht und deren Ergebnis der wirklichen Situation möglichst nahe kommt (ASA 61 S. 819 E. 3a; Urteil des Bundesgerichts 2A.253/2006 vom 3. Februar 2006 E. 4.1). In Betracht fallen einerseits Methoden, die auf eine Ergänzung oder Rekonstruktion der ungenügenden Buchhaltung hinauslaufen, andererseits Umsatzschätzungen aufgrund unbestrittener Teil-Rechnungsergebnisse in Verbindung mit Erfahrungssätzen (ASA 73 S. 233 f. E. 2c/aa; Entscheid der SRK vom 24. Oktober 2005, veröffentlicht in VPB 70.41 E. 2d/aa; Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-1356/2006 vom 21. Mai 2007 E. 2.6; CAMENZIND/HONAUER, a.a.O., Rz. 1046).

Eine Umlage der Ergebnisse eines eingehend kontrollierten Zeitabschnitts auf die ganze Kontrollperiode (von normalerweise fünf Jahren, vgl. Urteil des Bundesgerichts vom 30. November 1984, veröffentlicht in ASA 56 S. 195; CAMENZIND/HONAUER, a.a.O., Rz. 1047) setzt voraus, dass die Buchhaltung auch in der restlichen Kontrollperiode ungenügend ist und die massgeblichen Verhältnisse in dieser Zeit ähnlich sind wie im eingehend kontrollierten Zeitabschnitt (Urteil des Bundesgerichts vom 12. November 1998, veröffentlicht in ASA 68 S. 652 ff.

E. 6b; Entscheid der SRK vom 25. März 2002, veröffentlicht in VPB 66.97 E. 3c). Die ESTV muss dabei lediglich noch glaubhaft machen, dass die Verhältnisse ähnlich sind; ist dies der Fall, obliegt alsdann der Gegenbeweis dem Steuerpflichtigen. Dabei kann durchaus auch das Zeitelement eine Rolle spielen und mit zunehmendem Ablauf seit der genauen Überprüfung die Wahrscheinlichkeit der ähnlichen Verhältnisse sinken.

**2.4** Ob die Voraussetzungen für die Vornahme einer Ermessensveranlagung gegeben sind, überprüft das Bundesverwaltungsgericht uneingeschränkt; es auferlegt sich allerdings bei der Überprüfung von zulässigerweise erfolgten Ermessensveranlagungen eine gewisse Zurückhaltung und führt so die gefestigte Praxis der SRK weiter (Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-1454/2006 vom 26. September 2007 E. 2.1 mit Hinweisen). Sind die Voraussetzungen einer Ermessenstaxation erfüllt, obliegt es dem Mehrwertsteuerpflichtigen, den Beweis für die Unrichtigkeit der Schätzung zu erbringen (vgl. Entscheide der SRK vom 15. Oktober 1999, veröffentlicht in VPB 64.47 E. 5b, vom 29. Oktober 1999 [SRK 1998-102 und SRK 1998-103] E. 5, bestätigt durch Urteil des Bundesgerichts 2A.580/1999 vom 21. Juni 2000). Dabei hat er sich mit den Elementen der vorgenommenen Ermessenstaxation im Einzelnen zu befassen und aufzuzeigen, dass und inwiefern die Schätzung nicht auf haltbaren Grundlagen beruht (Urteil des Bundesgerichts 2A.55/1998 vom 12. November 1998 E. 8; vgl. zum Ganzen Entscheid der SRK vom 25. März 2002 [SRK 2000-135] E. 3b). Erst wenn der Mehrwertsteuerpflichtige den Nachweis dafür erbringt, dass die Verwaltung mit der Ermessensveranlagung Bundesrecht verletzt hat bzw. dass ihr dabei erhebliche Ermessensfehler unterlaufen sind, nimmt das Bundesverwaltungsgericht eine Korrektur der Schätzung vor (vgl. Urteil des Bundesverwaltungsgerichts vom 21. Mai 2007, a.a.O. E. 2.6).

**2.5** Nach Art. 4 Bst. a MWSTV unterliegen die im Inland gegen Entgelt erbrachten Lieferungen von Gegenständen der Mehrwertsteuer. Die Lieferung wird nach Art. 11 Bst. a MWSTV am Ort erbracht, wo sich der Gegenstand im Zeitpunkt der Verschaffung der Befähigung, über ihn wirtschaftlich zu verfügen, der Ablieferung oder der Überlassung zum Gebrauch oder zur Nutzung befindet oder am Ort, wo die Beförderung oder Versendung des Gegenstandes zum Abnehmer (oder in dessen Auftrag zu einem Dritten) beginnt (Art. 11 Bst. b MWSTV). Auch die Lieferung von Gegenständen, die aus dem Inland

direkt ins Ausland versandt werden, gilt nach Art. 11 Bst. a MWSTV grundsätzlich als im Inland erbracht (Ziff. 529 f. Wegleitung 1994, Ziff. 528 f. Wegleitung 1997; Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-1455/2006 vom 25. April 2007 E. 3.1.2). Von der Mehrwertsteuer sind die Lieferungen von Gegenständen nur befreit, wenn sie direkt mit zollamtlichem Nachweis ins Ausland befördert oder versandt werden (Art. 15 Abs. 2 Bst. a MWSTV; Ziff. 532 ff. Wegleitung 1994, Ziff. 532 f. Wegleitung 1997; Urteil des Bundesgerichts 2A.546/2003 vom 14. März 2005 E. 2.2; CAMENZIND/HONAUER, a.a.O., Rz. 582 ff.). Eine direkte Ausfuhr liegt vor, wenn der Gegenstand der Lieferung entweder vom Mehrwertsteuerpflichtigen selbst oder von seinem nicht steuerpflichtigen Abnehmer ins Ausland befördert oder versandt wird, ohne dass dieser Gegenstand vorher im Inland in Gebrauch genommen noch im Inland im Rahmen eines Liefergeschäfts einem Dritten übergeben wurde (Art. 15 Abs. 3 MWSTV; Urteil des Bundesverwaltungsgerichts vom 25. April 2007, a.a.O. E. 3.1.3 und 3.2).

Die Ausfuhr von Gegenständen hat aber nur dann steuerbefreiende Wirkung, wenn sie mit bestimmten zollamtlichen Dokumenten gemäss einer vom Eidgenössischen Finanzdepartement (EFD) herausgegebenen Liste nachgewiesen ist (Art. 16 Abs. 1 MWSTV; Kommentar zur Verordnung über die Mehrwertsteuer vom 22. Juni 1994 [Kommentar EFD] S. 20 f.; Urteil des Bundesverwaltungsgerichts vom 25. April 2007, a.a.O. E. 4.1; Entscheide der SRK vom 20. Februar 2006, veröffentlicht in VPB 70.76 E. 4b, vom 2. November 2004, veröffentlicht in VPB 69.64 E. 2b, vom 18. Juli 2003, veröffentlicht in VPB 68.19 E. 3d, vom 29. Mai 2002, veröffentlicht in VPB 66.98 E. 6). Nicht das EFD, aber die ESTV hat die als Nachweis geltenden zollamtlichen Dokumente kraft der Delegation von Art. 16 Abs. 2 MWSTV im Einzelnen in Ziff. 533 Wegleitung 1997 (bzw. Ziff. 532 bis 545 Wegleitung 1994) aufgeführt. Es sind dies das genannte Einheitsdokument, der Zollausweis Modell 90-Ausfuhr/M90-A, die zollamtlich gestempelte Ausfuhrliste für Ausfuhren nach der vereinfachten Ausfuhrregelung, das zollamtlich gestempelte Doppel der Ausfuhrdeklaration im Postverkehr, das zollamtlich gestempelte Doppel der Deklaration für die Ausfuhr im Reisenden- und Grenzverkehr, das zollamtlich gestempelte Doppel der Ausfuhrdeklaration für Rohtabak und Tabakfabrikate, der verfallene, ungelöschte Ausfuhrfreipass oder das zollamtlich gestempelte Doppel der Deklaration für die Freipasslöschung. Gemäss Ziff. 2.3.2 Praxismitteilung der ESTV über die "Behandlung von Formmängeln" vom 26. Oktober 2006 (Praxismit-

teilung), die als Ausfluss des Art. 45a MWSTGV auch rückwirkende Geltung hat (vgl. dazu Urteil des Bundesverwaltungsgerichts vom 25. April 2007 a.a.O. E. 4.3, Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-1365/2006 vom 19. März 2007 E. 2.3), wird die Befreiung von der Mehrwertsteuer auch gewährt, wenn in Einzelfällen ein falsches Formular verwendet wurde oder wenn die Ausfuhr anhand anderer zollamtlicher Dokumente (z.B. des Bestimmungslandes) einwandfrei nachgewiesen werden kann. Die Bestätigung der Leistungsempfängerin vermag einen solchen in- oder ausländischen zollamtlichen Nachweis jedoch nicht zu ersetzen.

**2.6** Können zollamtliche Ausfuhrbescheinigungen wegen des Ablaufs der zollamtlichen Aufbewahrungsfrist von zwei Jahren nicht mehr beim zuständigen Zollamt nachgefordert werden, kann die ESTV andere Beweismittel für die unter Beachtung der Zollvorschriften erfolgte Ausfuhr zulassen (z.B. Einfuhrzollbeleg des Bestimmungslandes), wenn der Mehrwertsteuerpflichtige solche Vorkommnisse unverzüglich meldet, nachdem er das Fehlen der zollamtlichen Ausfuhrbescheinigung bemerkt hat (Ziff. 542 Wegleitung 1994 und Wegleitung 1997).

Während es der ESTV obliegt, die steuerbegründenden oder steuererhöhenden Tatsachen zu beweisen, hat der Mehrwertsteuerpflichtige den Beweis für die steuermindernden oder die steuerbefreienden Tatsachen zu erbringen (vgl. statt vieler Urteil des Bundesverwaltungsgerichts vom 25. April 2007, a.a.O. E. 4.1). Ihm obliegt es damit, durch zollamtliche schweizerische oder ausländische Dokumente zu beweisen, dass die Gegenstände durch ihn oder von seinem nicht steuerpflichtigen Abnehmer direkt ins Ausland befördert oder versandt worden sind, ohne dass diese vorher im Inland in Gebrauch genommen oder im Inland im Rahmen eines Liefergeschäfts einem Dritten übergeben wurden.

Für eine Steuerbefreiung von Ausfuhrlieferungen werden nach konstanter Verwaltungspraxis und Rechtsprechung im Normalfall nur, aber immerhin, die amtlichen Dokumente, das heisst die zollamtlich gestempelten Kopien der Ausfuhrdeklaration (Exemplar Nr. 3 des Einheitsdokumentes), anerkannt (ASA 70 S. 694; Ziff. 533 Wegleitung 1997). Damit ein einwandfreier Ausfuhrnachweis erbracht werden kann, müssen die Ausfuhrdeklarationen formell richtig ausgestellt und auch inhaltlich wahr sein. Die formellen und materiellen Anforde-

rungen an einen Ausfuhrnachweis werden in der Praxis bewusst hoch angesetzt, weil sonst Missbräuchen aller Art Vorschub geleistet würde. Liegt kein genügender Exportnachweis vor, so ist nach konstanter Rechtsprechung eine Inlandlieferung anzunehmen (Urteil des Bundesgerichts 2A.110/2000 vom 26. Januar 2001 E. 2f mit Hinweis; ASA 70 S. 693; zum Ganzen auch Entscheide der SRK vom 15. Mai 2002, veröffentlicht in VPB 66.98 E. 6, vom 2. November 2004, veröffentlicht in VPB 69.64 E. 2b/c). Bei Missbräuchen eines Mehrwertsteuerpflichtigen kann die Steuerbefreiung seiner Ausfuhren zudem inskünftig von der ordnungsgemässen Anmeldung im Einfuhrland abhängig gemacht werden (Art. 16 Abs. 2 MWSTV).

Die bei Vorliegen der zollamtlichen Ausfuhrpapiere erwähnte Vermutung, dass der mehrwertsteuerliche Verbrauch im Ausland stattfindet, schliesst nicht aus, dass der ESTV in ganz speziellen Ausnahmefällen der Beweis des Gegenteils offen steht bzw. gelingt (Entscheid der SRK vom 27. Juli 2004 [SRK 2003-054] E. 2e). Die Verwaltung kann denn auch ausgehend von Ziff. 544 der Wegleitung 1997 selbst für die Vergangenheit zusätzliche Beweismittel verlangen, wenn trotz Vorliegens der erforderlichen Ausfuhrdokumente Zweifel bestehen, ob überhaupt und bejahendenfalls zu welchem Preis etc. ausgeführt worden ist. Will in einer solchen Konstellation die ESTV die Steuerbefreiung verweigern, obliegt ihr die Beweislast für die Sachverhaltsermittlung, welche die Steuerbefreiung ausschliessen (Entscheid der SRK vom 2. November 2004, veröffentlicht in VPB 69.94 E. 2b). Wenn die Verwaltung allerdings zusätzlich zu den Ausfuhrdokumenten generell die entsprechenden Kundenrechnungen für eine Steuerbefreiung verlangt, geht sie über den gesetzlich genügenden Ausfuhrnachweis hinaus (Entscheid der SRK vom 18. Juli 2003, E. 4d/bb, veröffentlicht in VPB 68.19 S. 221; vgl. hierzu auch Ziff. 528 Wegleitung 1997).

**2.7** Nach neuem Verordnungsrecht hat die ESTV auch Rechnungen und Rechnungen ersetzende Dokumente anzuerkennen, welche die Anforderungen an die Angaben zu Namen und Adresse der steuerpflichtigen Person und zum Empfänger der Lieferung oder der Dienstleistung nach Art. 28 Abs. 1 Bst. a und b MWSTV nicht vollumfänglich erfüllen, sofern die tatsächlich vorhandenen Angaben die betreffenden Personen eindeutig identifizieren (Art. 15a MWSTGV). Allein aufgrund von Formmängeln wird überdies keine Steuernachforderung erhoben, wenn erkennbar ist oder die mehrwertsteuer-

pflichtige Person nachweist, dass durch die Nichteinhaltung einer Formvorschrift des Gesetzes oder dieser Verordnung für die Erstellung von Belegen für den Bund kein Steuerausfall entstanden ist (Art. 45a MWSTGV).

Art. 15a und 45a MWSTGV wurden durch das Bundesverwaltungsgericht in konkreten Anwendungsakten als rechtmässig bestätigt. Ebenso schützte das Bundesverwaltungsgericht die Praxis der ESTV, wonach diese Bestimmungen auch rückwirkend sowohl für den zeitlichen Anwendungsbereich des Mehrwertsteuergesetzes als auch der (alten) Mehrwertsteuerverordnung zur Anwendung gelangen (zum Ganzen: Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-1437/2006 vom 11. Juni 2007 E. 3.3, A-1365/2006 vom 19. März 2007 E. 2.3, A-1352/2006 vom 25. April 2007 E. 4.2).

Allerdings betrifft Art. 45a MWSTGV einzig Formmängel. Formvorschriften in Gesetz, Verordnungen und Verwaltungspraxis sollen nicht überspitzt formalistisch, sondern pragmatisch angewendet werden. Es soll vermieden werden, dass das Nichteinhalten von Formvorschriften zu Steuernachbelastungen führt. Gesetzliche Vorschriften oder selbst die Verwaltungspraxis der ESTV werden dadurch nicht aufgehoben. Sie bleiben vielmehr gültig und sind von den Mehrwertsteuerpflichtigen zu beachten. Materiellrechtliche Vorschriften oder materiellrechtliche Mängel bleiben folglich von Art. 45a MWSTGV unberührt (Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-1352/2006 vom 25. April 2007 E. 6). Gleiches hat mutatis mutandis für Art. 15a MWSTGV zu gelten (vgl. Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-1437/2006 vom 11. Juni 2007 E. 3.3, A-1455/2006 vom 25. April 2007 E. 5.4, A-1476/2006 vom 26. April 2007 E. 5.2.2).

So hat das Bundesverwaltungsgericht entschieden, das Vorhandensein einer Rechnung sei eine materiellrechtliche Voraussetzung für den Vorsteuerabzug. Fehle die Rechnung, könne dieser Mangel nicht durch Art. 15a oder 45a MWSTGV geheilt werden (Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-1437/2006 vom 11. Juni 2007 E. 3.3, A-1476/2006 vom 26. April 2007 E. 5.2.2). Ebenso bilde für den Nachweis der Ausfuhr gemäss Art. 16 MWSTV bzw. Art. 20 MWSTG das Vorhandensein eines zollamtlichen Dokuments unabdingbare materielle Voraussetzung für den Ausfuhrnachweis (Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-1437/2006 vom 11. Juni 2007 E. 3.3, A-1455/2006 vom 25. April 2007 E. 5.4). Formeller Natur sei hin-

gegen beispielsweise die Praxisanordnung, wonach die Kilometerstände der entsprechenden Fahrzeuge zwingend in den An- und Verkaufsrechnungen zu erscheinen haben. In Anwendung von Art. 45a MWSTGV könnten die Kilometerstände auch auf andere Weise nachgewiesen werden (Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-1437/2006 vom 11. Juni 2007 E. 3.3, A-1352/2006 vom 25. April 2007 E. 6).

Vor diesem Hintergrund erhellt, dass die Rechnung auch nach Inkrafttreten der Art. 15a und 45a MWSTGV ihre in mehrwertsteuerlicher Praxis und Lehre entwickelte materiellrechtliche Bedeutung nicht eingebüsst hat (Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-1628/2006 vom 21. Dezember 2007 E. 2.3).

### **3.**

#### **3.1**

**3.1.1** Der Beschwerdeführer bestreitet im Rahmen des Verfahrens vor dem Bundesverwaltungsgericht seine Mehrwertsteuerpflicht zu Recht nicht mehr (E. 2.1). Er hat für den gesamten kontrollierten Zeitraum entgegen seinen Pflichten zur Selbstveranlagung (E. 2.2) keine Mehrwertsteuerabrechnungen vorgelegt und hat ebensowenig für eine ordnungsgemässe Buchführung gesorgt (E. 2.3); es besteht deshalb kein Zweifel daran, dass die ESTV grundsätzlich zu Recht eine Umsatzschätzung für die gesamte Kontrollperiode vom 1. Januar 1995 bis zum 31. Dezember 2000 vorgenommen hat.

**3.1.2** Für die Jahre 1995 und 1996 ging die ESTV von einem Warenaufwand von Fr. ... aus und stützte sich dabei auf die Angaben des Beschwerdeführers im Hilfsblatt A seiner Steuererklärung 1997 im Kanton ... vom 5. Februar 1998 zu den direkten Steuern. Die Verwaltung errechnete daraus unter Berücksichtigung einer Marge von 20% als Erfahrungswert aufgrund der ihr vorliegenden Vergleichszahlen einen Umsatz (inklusive Mehrwertsteuer) von Fr. ... für das Jahr 1995 und einen solchen von Fr. ... für das Jahr 1996. Gestützt auf die von der EZV im Rahmen des Strafverfahrens durchgeführten Untersuchungen errechnete die ESTV im Rahmen des Einspracheentscheids vom 23. November 2005 für die Jahre 1995 und 1996 einen zusätzlichen Warenaufwand (exklusive Mehrwertsteuer) von Fr. ..., was – bei unveränderter Bruttomarge von 20% – einen zusätzlichen Umsatz von Fr. ... ergab. In Bezug auf

diese nachträgliche Berechnung konnte der Beschwerdeführer trotz Aufforderung der ESTV keine Dokumente einreichen, die geeignet gewesen wären, die Umsatzschätzung zu ändern oder in Zweifel zu ziehen. Die Verwaltung stützte sich bei ihren Schätzungen für die Jahre 1995 und 1996 auf eigene Angaben des Beschwerdeführers, auf vorhandene Debitoren-, auf vorgelegte Kreditorenrechnungen und Einfuhrquittungen, auf vorhandene Bankauszüge, auf ihre Erfahrungszahlen in vergleichbaren Fällen und auf die Ergebnisse der Erhebungen der EZV im Rahmen des Strafverfahrens. Gegen dieses Vorgehen der ESTV ist nichts einzuwenden.

Die ESTV hat den individuellen Verhältnissen im Betrieb des Beschwerdeführers angemessen Rechnung getragen, hat unbestrittene Teil-Rechnungsergebnisse in Verbindung mit Erfahrungszahlen verwendet und darüber hinaus auch Stichproben genommen (E. 2.3). Die Beweispflicht für die Verletzung von Bundesrecht durch die Ermessensveranlagung bzw. von erheblichen Ermessensfehlern durch die ESTV liegt deshalb beim Beschwerdeführer (vgl. oben E. 2.4). Weder im Einspracheverfahren noch in der Beschwerdeschrift vom 30. Dezember 2005 brachte der Beschwerdeführer – ausser allgemein gehaltene Erwägungen zur Ermessenseinschätzung – etwas vor, das geeignet wäre, die Schätzung der ESTV zu erschüttern. Insbesondere hielt er auch den Einwand, den er noch in der Einsprache gemacht hatte, sein Warenaufwand habe 84% und nicht 80% betragen, nicht mehr weiter aufrecht und legte überdies im Beschwerdeverfahren keinerlei Beweismittel vor, die zu einer Korrektur der Ergebnisse der ESTV führen könnten. Deshalb kann er auch nicht den Schutz der Art. 15a oder Art. 45a MWSTGV anrufen (E. 2.7). Das Bundesverwaltungsgericht hat deshalb keinen Anlass, eine Korrektur vorzunehmen.

**3.1.3** Auch für das Jahr 1997 legte der Beschwerdeführer der ESTV keinerlei Geschäftsunterlagen vor, obwohl er dazu verpflichtet gewesen wäre. Die ESTV zog deshalb die in diesem Jahr bei drei Lieferanten des Beschwerdeführers festgestellten Warenlieferungen (exklusive Mehrwertsteuer) zuzüglich einer Sicherheitsmarge von 20% für der Verwaltung nicht bekannte Wareneinkäufe als Warenaufwand heran und setzte diesen wiederum auf 80% des Nettoumsatzes fest. Es liegen der ESTV und in den Verfahrensakten Belege über Einkäufe des Beschwerdeführers im Jahr 1997 von Fr. ... eines Lieferanten aus dem Ausland und von zwei weiteren Lieferanten über

mindestens Fr. ... vor. Wenn deshalb die Verwaltung den Warenaufwand des Beschwerdeführers mit Fr. ... (exklusive Mehrwertsteuer) geschätzt hat, ist dies nicht zu beanstanden. Bei einer Bruttomarge von 20% ergab dies den kalkulatorischen Umsatz von Fr. ... (exklusive Mehrwertsteuer). Anzumerken ist, dass eine Schätzung naturgemäss immer gewisse Fehlerquellen bzw. Unschärfen aufweist, doch wäre es die Aufgabe des Beschwerdeführers gewesen, durch ordnungsgemäss geführte vollständige Aufzeichnungen von vornherein Klarheit über seine Geschäftstätigkeit zu schaffen (E. 2.3). Dieser Verpflichtung ist der Beschwerdeführer nicht nachgekommen und er hat deshalb allfällig sich daraus ergebende Konsequenzen zu seinen Lasten selbst zu tragen.

Der Beschwerdeführer vermochte trotz seiner Beweispflicht auch gegen diese Ermessenschätzung keine konkreten Einwendungen vorzubringen. Er behauptete nicht einmal, im Jahr 1997 keine Umsätze mehr getätigt zu haben, sondern lediglich, bei einem seiner Lieferanten ermittelte Zahlen würden noch lange nicht bedeuteten, dass damit in jedem Fall eine Mehrwertsteuerpflicht in der Schweiz resultiere. Zu denken sei hier etwa an Reihengeschäfte zwecks Ausfuhr von Uhren, wobei er den konkreten Ablauf der angeblichen Reihengeschäfte nicht anzugeben vermochte. Auch diese nur allgemein vorgebrachte Behauptung ist nicht geeignet, die auf eindeutigen Dokumenten beruhende Ermessenschätzung der ESTV zu Fall zu bringen. Für die Frage der Mehrwertsteuerpflicht ist schliesslich auch der Umsatz massgebend, den ein Steuerpflichtiger durch Lieferungen ins Ausland erzielt (vgl. Art. 11 MWSTV).

**3.1.4** Für die Jahre 1998 bis 2000 legte die ESTV den kalkulierten Nettoumsatz des Jahres 1997 um. Die Ermessensveranlagung im Sinn von Art. 48 MWSTV ist eine Schätzung, deren Ziel es ist, den tatsächlichen Gegebenheiten möglichst gerecht zu werden. Es haftet ihr deshalb eine gewisse Unsicherheit an, die der Steuerpflichtige aufgrund seiner Pflichtverletzung jedoch, wie erwähnt, selber zu vertreten hat (P<sub>ER</sub> P<sub>ROD'</sub>HOM, in: OREF [éditeur], Les procédures en droit fiscal, 2e édition, complétée et actualisée, Bern 2005, S. 395; P<sub>ASCAL</sub> M<sub>OLLARD</sub>, TVA et taxation par estimation, veröffentlicht in ASA 69 S. 519). Grundsätzlich zulässig ist die Umlage von einem oder mehreren Geschäftsjahren auf die übrigen Jahren der Kontrollperiode (vgl. dazu oben E. 2.3). Die Untersuchungen der EZV, die vorhandenen Belege (Bankauszüge über Zahlungen, Kontoauszug eines Liefere-

ranten betreffend das Jahr 1998) und die Aussagen des Beschwerdeführers in der Einvernahme der EZV vom 4. Mai 1999 haben ergeben, dass er auch in den Jahren 1998 und 1999 weiterhin seine Geschäfte mit Uhren betrieb. Dazu kommt, dass die EZV im Jahr 2000 eine weitere Untersuchung eröffnen musste, die mit Strafbescheid vom 6. Januar 2004 abgeschlossen wurde. Uhren, die er im Jahr 1998 zuvor ordnungsgemäss aus der Schweiz ausführen liess, führte der Beschwerdeführer hernach mit fiktiven Adressen und Empfängern mit unrichtigen Wertangaben wiederum in die Schweiz ein. Diese so illegal eingeführten Uhren verkaufte er an diverse Personen in der Schweiz. Die ESTV konnte auf Grund dieser Belege, Stichproben und Angaben des Beschwerdeführers ohne Rechtsverletzung den kalkulierten Nettoumsatz des Jahres 1997 auf die Jahre 1998 und 1999 umlegen. Den Umstand, dass der Unternehmer – obwohl er dazu verpflichtet war – keine geschäftlichen Aufzeichnungen geführt hat, hat er sich selbst zuzuschreiben. Der Beschwerdeführer vermochte in seiner Beschwerde vom 30. Dezember 2005 keinerlei Beweise einzureichen, die zeigen, dass die Ermessenseinschätzung der Verwaltung nicht korrekt gewesen wäre.

**3.1.5** Der Beschwerdeführer war – zusammen mit einem Partner – seit dem 12. April 1999 Gesellschafter und Geschäftsführer der A.\_\_\_\_\_, die einen ähnlichen Gesellschaftszweck wie die Einzelfirma "X.\_\_\_\_\_" aufweist. Er behauptet sinngemäss, dass er seine Geschäftstätigkeit seit der Gründung dieser Gesellschaft nicht mehr über die Einzelfirma abgewickelt habe. In diesem Zusammenhang fällt aber auf, dass der Beschwerdeführer seine Einzelfirma bis Mitte 2007 noch immer nicht im Handelsregister gelöscht hat. Er hätte gegenüber der ESTV auch offen legen können, welche Geschäfte und in welchem Umfang er im Jahr 1999 über die A.\_\_\_\_\_ abgewickelt hat und die in deren Geschäftsbüchern erfasst waren. Der Beschwerdeführer belegt seine Behauptung, es bestünden begründete Anhaltspunkte dafür, dass die festgestellten Mängel nicht auf die übrigen Jahre (1998 bis 2000) übertragen werden könnten (Beschwerdeschrift S. 8 Ziff. 2.6), mit keinerlei Argumenten oder gar Beweisen. Daher ist die ESTV von der zutreffenden Annahme ausgegangen, dass der Beschwerdeführer auch nach der Gründung der A.\_\_\_\_\_ am 12. April 1999 in den Jahren 1999 und 2000 weiterhin mit Uhren gehandelt hat. Den ihm obliegenden Gegenbeweis hat der Beschwerdeführer nicht erbracht (E. 2.3). Inso-

weit ist die Beschwerde abzuweisen. An der Umlage der Resultate der Ermessensveranlagung auf das Jahr 2000 ist deshalb nichts auszusetzen.

**3.2** Der Beschwerdeführer macht weiter geltend, die ESTV habe trotz abgestempelter Ausfuhrdeklaration die vom Beschwerdeführer als Exporte in Abzug gebrachten Lieferungen nachbelastet und mache die Steuerbefreiung vom Nachweis der ordnungsgemässen Anmeldung im Bestimmungsland abhängig. Mit diesen Auflagen stelle die Verwaltung unverhältnismässige Anforderungen an den Nachweis von Exportlieferungen, sei es doch in einem Massengeschäft schlicht nicht möglich, die ordnungsgemässe Einfuhr nachzuweisen. Dies gelte umso mehr, wenn die Ware im Versandhandel ins Ausland exportiert werde. In diesen Fällen werde ein Empfänger einer Versandware keine Bestätigung des Empfangs ausstellen. Mit dem von der ESTV aufgestellten Erfordernis würden für den Nachweis der Steuerbefreiung von Exportlieferungen Hürden geschaffen, welche es dem Mehrwertsteuerpflichtigen verunmöglichten, für Exportlieferungen die Steuerfreiheit zu beanspruchen.

Die von Art. 16 Abs. 1 MWSTV geforderte zollamtliche Ausfuhrbescheinigung ist in Ziff. 532 bis 545 der Wegleitung 1994 und in Ziff. 533 der Wegleitung 1997 geregelt (E. 2.5). Soweit diese zollamtlichen Ausfuhrpapiere – oder in Anwendung der Art. 15a bzw. 45a MWSTGV – andere zollamtliche Papiere des Einfuhrlandes vorhanden sind, erbringen diese den von Art. 16 Abs. 1 MWSTV verlangten Beweis der Ausfuhr. Bei Missbräuchen eines Mehrwertsteuerpflichtigen kann die Steuerbefreiung seiner Ausfuhren nach dem klaren Wortlaut des Art. 16 Abs. 2 MWSTV *inskünftig* von der ordnungsgemässen Anmeldung im Einfuhrland abhängig gemacht werden. Das bedeutet aber umgekehrt nach der vorherrschenden wörtlichen Auslegung des Art. 16 Abs. 2 MWSTV (vgl. dazu Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-1347/2006 vom 20. April 2007 E. 2.3), dass für *vergangene* Ausfuhren die ordnungsgemässe Anmeldung im Einfuhrland (entgegen den Ziff. 544 der Wegleitungen 1994 und 1997) nicht allgemein verlangt werden kann, soweit die erforderlichen zollamtlichen Papiere des Ausfuhrlandes vorliegen. Wenn die ESTV dem Beschwerdeführer trotz Vorlage gültiger und den Wegleitungen 1994 und 1997 entsprechenden zollamtlichen Ausfuhrdokumente vorwirft, die Steuerbefreiung zu Unrecht in Anspruch genommen zu haben, muss sie dies auf Grund ihrer in diesem Zusammenhang ob-

liegenden Beweislast (E. 2.5) für jeden einzelnen Exportfall tun; sie kann sich nicht damit begnügen, den Missbrauch für einzelne Fälle festzustellen und auf den gesamten Umsatz des Beschwerdeführers übertragen. Sie kann mithin auf Grund der Vorgaben des Art. 16 Abs. 2 MWSTV die Beweislast für die Vergangenheit nicht durch das zusätzliche Einfordern der ordnungsgemässen Anmeldung im Einfuhrland zu Lasten des Beschwerdeführers umkehren. Sie kann aber in Bezug auf künftige Ausfuhren den Nachweis der ordnungsgemässen Anmeldung im Einfuhrland verlangen. Die Beschwerde ist deshalb insoweit gutzuheissen und die Sache zur Neuurteilung an die Vorinstanz zurückzuweisen, damit die ESTV für jede einzelne Ausfuhr des Beschwerdeführers allenfalls die unberechtigte Inanspruchnahme der Steuerbefreiung feststellen kann.

#### **4.**

Trotz der Rückweisung an die ESTV obsiegt der Beschwerdeführer lediglich teilweise und unterliegt vollständig in Bezug auf die Frage der Ermessenseinschätzung für die gesamte Kontrollperiode. Die Kosten für das Beschwerdeverfahren werden auf Fr. ... festgesetzt und sind dem Beschwerdeführer daher im Umfang von Fr. ... aufzuerlegen (Art. 63 Abs. 1 VwVG und Art. 4 des Reglements vom 11. Dezember 2006 über die Kosten und Entschädigungen vor dem Bundesverwaltungsgericht [VGKE, SR 173.320.2]) und mit dem bezahlten Kostenvorschuss von Fr. ... zu verrechnen. Der Restbetrag von Fr. ... wird dem Beschwerdeführer nach Eintritt der Rechtskraft dieses Urteils erstattet. Die ESTV sind keine Verfahrenskosten aufzuerlegen (Art. 63 Abs. 2 VwVG). Bei diesem Ausgang des Verfahrens hat die ESTV dem Beschwerdeführer eine reduzierte Parteientschädigung auszurichten (Art. 64 Abs. 1 VwVG und Art. 7 Abs. 1 VGKE), die auf Fr. ... (inklusive Auslagen und Mehrwertsteuer) festgesetzt wird.

### **Demnach erkennt das Bundesverwaltungsgericht:**

#### **1.**

Die Beschwerde wird teilweise gutgeheissen, der Einspracheentscheid der Eidgenössischen Steuerverwaltung vom 23. November 2005 betreffend Mehrwertsteuer (MWSTV; 1. Quartal 1995 bis 4. Quartal 2000) wird aufgehoben und die Sache zur Neuurteilung im Sinn der

Erwägungen an die Eidgenössische Steuerverwaltung zurückgewiesen.

**2.**

Die Verfahrenskosten von Fr. ... werden dem Beschwerdeführer im Umfang von Fr. ... auferlegt. Sie werden mit dem geleisteten Kostenvorschuss von Fr. ... in diesem Teilbetrag verrechnet. Der Restbetrag von Fr. ... wird dem Beschwerdeführer nach Eintritt der Rechtskraft des vorliegenden Urteils zurückerstattet.

**3.**

Der Eidgenössischen Steuerverwaltung werden keine Verfahrenskosten auferlegt.

**4.**

Die Eidgenössische Steuerverwaltung hat dem Beschwerdeführer eine Parteientschädigung von Fr. ... auszurichten.

**5.**

Dieses Urteil geht an:

- den Beschwerdeführer (Gerichtsurkunde)
- die Vorinstanz (Gerichtsurkunde)

Der vorsitzende Richter:

Der Gerichtsschreiber:

Markus Metz

Johannes Schöpf

**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 (vgl. Art. 42 BGG).

Versand: