Bundesverwaltungsgericht
Tribunal administratif fédéral
Tribunale amministrativo federale
Tribunal administrativ federal

Abteilung I
A-4506/2011

Urteil vom 30. April 2012

Besetzung

Richter Daniel Riedo (Vorsitz),
Richter André Moser, Richterin Salome Zimmermann,
Gerichtsschreiberin Iris Widmer.

Parteien

X._____,
Beschwerdeführer,

gegen

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

Gegenstand

MWST; Ermessenseinschätzung (1/2005-4/2008).

Sachverhalt:

A.
X._____ (Steuerpflichtiger) handelt gemäss den Angaben der Eidgenössischen Steuerverwaltung (ESTV) mit Futtermitteln und verkauft Treibstoffe auf Provisionsbasis. Bis im Jahr 2009 betrieb er zudem eine Bäckerei sowie ein Lebensmittelgeschäft. Seine Mehrwertsteuerpflicht besteht seit dem 1. Januar 1995.

B.
Im Februar 2010 führte die ESTV beim Steuerpflichtigen eine Kontrolle durch. Untersucht wurden die Steuerperioden 1. Quartal 2005 bis 4. Quartal 2008 (Zeit vom 1. Januar 2005 bis zum 31. Dezember 2008). Dabei kam die ESTV zum Ergebnis, dass beim Steuerpflichtigen (1.) die deklarierten Umsätze nicht mit den verbuchten Umsätzen übereinstimmten ("Umsatzdifferenzen"), dass (2.) teilweise Umsätze zu 2.4% statt zu 7.6% verbucht ("falscher Steuersatz"), dass (3.) zu Unrecht Vorsteuerabzüge geltend gemacht, dass (4.) Privatanteile für die Verpflegung der Ehefrau des Geschäftsinhabers im Jahr 2005 nicht deklariert, und dass (5.) die Privatanteile an den Autokosten nicht korrekt ermittelt worden seien. Mit "Einschätzungsmitteilung (EM) Nr. 272'723 / Verfügung" vom 1. März 2010 verlangte die ESTV vom Steuerpflichtigen Mehrwertsteuern in der Höhe von Fr. 4'579.-- nach. Für die Details der Nachbelastung wurde – wo vorhanden – auf die jeweilige Berechnung in der Beilage verwiesen.

Gegen diese EM erhob der Steuerpflichtige am 30. März 2010 Einsprache. Er beantragte die Aufhebung der Verfügung betreffend Ziffer 1 ("Umsatzdifferenzen"), Ziffer 2 ("falscher Steuersatz") sowie Ziffer 5 (Privatanteile an den Autokosten). Hinsichtlich Ziffer 1 legte er dar, ihm sei die Abrechnung nach vereinnahmten Entgelten bewilligt worden. "Im Debitorenbestand" seien "nicht nur Kassaumsätze enthalten, sondern vor allem Lieferungen (Futtermittel, Lieferungen an Gewerbebetriebe, usw.), die erst beim Zahlungseingang pflichtig und als pflichtiger Umsatz verbucht" würden. Mit dem Einbezug der Debitorenbestände bei der Umsatzabstimmung würden "zwei Abrechnungssysteme vermischt". Ausserdem falle auf, dass das Geschäftsjahr 2004/2005 nicht aufgeführt sei. Er gehe davon aus, dass dieses zu seinen Gunsten ausfalle. Betreffend Ziffer 2 stellte er sich auf den Standpunkt, die "Berechnungsart sei willkürlich". "Wenn schon der versteuerte Ertrag aus dem Benzinverkauf nicht in der Kontrollberechnung Aufnahme" finde, sei "auch der Aufwand der Säulenverkäufe, der als Umsatzreduktion (Verkauf über Ladenkasse im Auftrag

von Y._____) verbucht" sei, in der Berechnung zu berücksichtigen. Nur so lasse sich der effektiv verbuchte Warenumsatz ermitteln. Mit Bezug auf Ziffer 5 beanstandete er, die "0.8%-Regel" enthalte sämtliche Fahrzeugkosten, d.h., auch Fahrzeugsteuern und Versicherungen, die nicht mit Mehrwertsteuern belastet seien. "Mit der vollumfänglichen Besteuerung des errechneten Betrages" werde "dem steuerfreien Anteil nicht Rechnung getragen".

Mit Einspracheentscheid vom 29. Juli 2011 wies die ESTV (Vorinstanz) die Einsprache ab.

C.
Am 15. August 2011 gelangte der Steuerpflichtige (Beschwerdeführer) ans Bundesverwaltungsgericht. Er beantragt die Aufhebung des Einspracheentscheides betreffend die Punkte "Umsatzdifferenzen", "falscher Steuersatz" und "Privatanteile Autokosten" (Ziffern 1, 2 und 5 der EM). Die Vorinstanz sei anzuweisen, "ihre Korrektur ohne Aufrechnung der Debitorenbestände sowie die aufgrund einer Pseudoabrechnung unter dem Titel 'falscher Steuersatz' geänderten Buchhaltungszahlen und unter Berücksichtigung des mehrwertsteuerfreien Aufwandes für die Berechnung des Fahrzeugprivatanteiles vorzunehmen". In seiner Begründung bringt er im Wesentlichen dieselben Argumente vor, wie in der Einsprache.

Die Vorinstanz beantragte am 22. September 2011 die Abweisung der Beschwerde. Zur Begründung verweist sie auf ihren Einspracheentscheid und sie sieht von weiteren Ausführungen ab.

D.
Am 17. Februar 2012 forderte das Bundesverwaltungsgericht die Vorinstanz auf, die Erfahrungszahlen, auf die sie sich in ihrem Einspracheentscheid (betreffend Ziffer 2 der EM "Falscher Steuersatz") stützte, einzureichen sowie darzulegen, inwiefern der Betrieb des Beschwerdeführers hinsichtlich der Branche, der Betriebsstruktur und -grösse sowie der regionalen Gegebenheiten mit den von den Erfahrungszahlen erfassten Betrieben vergleichbar sei. Die vorinstanzliche Eingabe (samt Erfahrungszahlen in anonymisierter Form) vom 1. März 2012 wurde dem Beschwerdeführer zur freigestellten Stellungnahme übermittelt. Dieser äusserte sich dazu fristgemäss.

Das Bundesverwaltungsgericht zieht in Erwägung:

1.

1.1. Das Bundesverwaltungsgericht beurteilt gemäss Art. 31 des Bundesgesetzes vom 17. Juni 2005 über das Bundesverwaltungsgericht (Verwaltungsgerichtsgesetz, VGG, SR 173.32) 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 hier nicht vor, und die Vorinstanz ist eine Behörde im Sinn von Art. 33 VGG. Das Bundesverwaltungsgericht ist demnach für die Beurteilung der vorliegenden Beschwerde sachlich zuständig.

1.2. Hinsichtlich der funktionalen Zuständigkeit ist Folgendes zu bemerken: Im vorliegenden Fall wurde eine als "Einspracheentscheid" bezeichnete Verfügung der Vorinstanz angefochten.

1.2.1.

1.2.1.1 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, 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).

1.2.1.2 Im Bereich der Mehrwertsteuer ist das Einspracheverfahren in Art. 83 des Bundesgesetzes vom 12. Juni 2009 über die Mehrwertsteuer (MWSTG, SR 641.20) 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).

1.2.2. Der Erlass eines Einspracheentscheides setzt ausführungsgemäss voraus, dass vorgängig eine Verfügung erging, welche überhaupt Gegenstand eines Einspracheverfahrens bilden kann. Die Vorinstanz sieht diese Verfügung in der EM vom 1. März 2010, obschon aus den Akten

nicht hervorgeht, ob diese – gemäss der ausdrücklichen Bestimmung von Art. 82 Abs. 2 MWSTG – mit einer Rechtsmittelbelehrung versehen ist. 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], N. 18 zu Art. 42; 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, N. 35 zu Art. 78; FELIX GEIGER, in: MWSTG Kommentar, N. 5 zu Art. 82).

1.2.3. Ob es sich bei der EM um eine Verfügung handelt oder nicht, braucht vorliegend 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. 1.2.1) 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. 1.2.1.2) zu werten, zumal der "Einspracheentscheid" einlässlich begründet ist.

1.2.4. Das Bundesverwaltungsgericht ist demnach für die Beurteilung der vorliegenden Beschwerde auch funktional zuständig. Auf die im Übrigen frist- und formgerecht eingereichte Beschwerde ist einzutreten.

1.3. Am 1. Januar 2010 ist das MWSTG in Kraft getreten. Der zu beurteilende Sachverhalt hat sich in den Jahren 2005 bis 2008 zugetragen, also vor dem Inkrafttreten des neuen Gesetzes. Gemäss Art. 112 Abs. 1 MWSTG bleiben die bisherigen gesetzlichen Bestimmungen sowie die gestützt darauf erlassenen Vorschriften grundsätzlich weiterhin auf alle

während ihrer Geltungsdauer eingetretenen Tatsachen und entstandenen Rechtsverhältnisse anwendbar. Das vorliegende Verfahren untersteht deshalb in materieller Hinsicht dem Bundesgesetz vom 2. September 1999 über die Mehrwertsteuer (aMWSTG, AS 2000 1300) sowie der dazugehörigen Verordnung vom 29. März 2009 (aMWSTGV, AS 2000 1347).

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, vgl. auch Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-6299/2009 vom 21. April 2011 E. 2.2 und E. 5.7, A-6642/2008 vom 8. November 2010 E. 1.3, A-7652/2009 vom 8. Juni 2010 E. 1.3 mit Hinweisen). Kein Verfahrensrecht in diesem engen Sinn stellen im vorliegenden Verfahren etwa die nachfolgend abgehandelten Themen wie die Buchführungspflicht, das Selbstveranlagungsprinzip oder die Ermessensveranlagung dar, so dass vorliegend diesbezüglich noch altes Recht anwendbar ist. Keine Anwendung finden deshalb beispielsweise Art. 70, 71, 72 oder 79 MWSTG, obwohl sie unter dem Titel "Verfahrensrecht für die Inland- und die Bezugsteuer" stehen (statt vieler: Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-2998/2009 vom 11. November 2010 E. 1.2).

2.

2.1. Der Mehrwertsteuer unterliegen insbesondere die Umsätze, die durch steuerpflichtige Personen im Inland mit entgeltlich erbrachten Lieferungen von Gegenständen und Dienstleistungen getätigt werden, sowie der Eigenverbrauch (Art. 5 Bst. a, b und c aMWSTG). Zu den Eigenverbrauchstatbeständen gehört gemäss Art. 9 Abs. 1 aMWSTG namentlich der Entnahmeeigenverbrauch, dessen Ziel es ist, Gegenstände, deren Bezug die steuerpflichtige Person zum Vorsteuerabzug berechtigt haben, wieder mit der Mehrwertsteuer zu belasten, wenn sie sie entgegen ihrer ursprünglichen Absicht beim Erwerb nun für einen Zweck verwendet, der den Vorsteuerabzug ausschliesst. Die Bestimmung strebt die Rückgängigmachung des sich im Nachhinein als unzulässig erweisenden Vorsteuerabzugs an; es handelt sich um eine "Vorsteuerkorrekturregel" (Urteil des Bundesgerichts 2A.125/2003 vom 10. September 2003 E. 3.1; Urteile

des Bundesverwaltungsgerichts A-2690/2011 vom 24. Januar 2012 E. 2.2, A-7652/2009 vom 8. Juni 2010 E. 2.1, A-1960/2007 vom 1. Februar 2010 E. 2.1; DANIEL RIEDO, in: mwst.com, Kommentar zum Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer, Basel 2000 [nachfolgend: mwst.com], Rz. 13 f. zu Art. 9).

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.). Die leistungserbringende Person ist für die Feststellung ihrer Mehrwertsteuerpflicht selbst verantwortlich und hat sich gegebenenfalls unaufgefordert anzumelden (Art. 56 Abs. 1 aMWSTG; vgl. Urteile des Bundesgerichts 2C_356/2008 vom 21. November 2008 E. 3.2, 2A.109/2005 vom 10. März 2006 E. 2.1, zusammengefasst in: Steuer Revue [StR] 61/2006 S. 558 f., 2A.304/2003 vom 14. November 2003 E. 3.5, zusammengefasst in: StR 59/2004 S. 232 f.; statt vieler: Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-2690/2011 vom 24. Januar 2012 E. 2.4, A-2998/2009 vom 11. November 2010 E. 2.4).

2.2.2. Bei festgestellter Steuerpflicht hat die steuerpflichtige Person sodann selbst und unaufgefordert über ihre Umsätze und Vorsteuern abzurechnen und innerhalb von 60 Tagen nach Ablauf der Abrechnungsperiode den geschuldeten Mehrwertsteuerbetrag (Steuer vom Umsatz abzüglich Vorsteuern) an die ESTV abzuliefern (Art. 46 aMWSTG). Die ESTV ermittelt die Höhe des geschuldeten Mehrwertsteuerbetrags nur dann an Stelle der steuerpflichtigen Person, wenn diese ihren Pflichten nicht nachkommt (BGE 137 II 136 E. 6.3; vgl. Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-2690/2011 vom 24. Januar 2012 E. 2.4, A-1447/2010 vom 11. November 2011 E. 2.3, A-2998/2009 vom 11. November 2010 E. 2.4; ALOIS CAMENZIND/NIKLAUS HONAUER/KLAUS A. VALLENDER, Handbuch zum Mehrwertsteuergesetz, 2. Aufl., Bern/Stuttgart/Wien 2003, Rz. 1680 ff.).

2.2.3. Über die Mehrwertsteuer ist grundsätzlich nach den vereinbarten Entgelten abzurechnen (Art. 44 Abs. 1 aMWSTG). Sofern die steuerpflichtige Person die in Art. 44 Abs. 4 aMWSTG genannten Bedingungen erfüllt, kann sie nach vereinnahmten Entgelten abrechnen (vgl. ANDREAS RUSSI, in: mwst.com, Rz. 3 zu Art. 44). Bei der Abrechnung nach vereinnahmten Entgelten entsteht die Steuerforderung mit der Vereinnahmung des Entgelts (Art. 43 Abs. 1 Bst. b aMWSTG; vgl. zum Ganzen Urteile

des Bundesverwaltungsgerichts A-6150/2007 vom 26. Februar 2009 E. 2.1, A-1529/2006 vom 18. März 2008 E. 2.3 mit zahlreichen Hinweisen, A-1343/2006 vom 12. April 2007 E. 2.1; RUSSI, in: mwst.com, Rz. 3 zu Art. 44).

2.3.

2.3.1. Gemäss Art. 58 Abs. 1 aMWSTG hat die mehrwertsteuerpflichtige Person ihre Geschäftsbücher ordnungsgemäss zu führen und so einzurichten, dass sich aus ihnen die für die Feststellung der Mehrwertsteuerpflicht sowie für die Berechnung der Steuer und der abziehbaren Vorsteuern massgebenden Tatsachen leicht und zuverlässig ermitteln lassen. Die ESTV kann über die Buchführungspflicht nähere Bestimmungen aufstellen. Von dieser Befugnis hat sie im Rahmen des Erlasses der Wegleitung für Mehrwertsteuerpflichtige (in erster Auflage erschienen im Herbst 1994 [neu herausgegeben im Frühling 1997]; als Wegleitung 2001 zur Mehrwertsteuer [Wegleitung 2001] neu herausgegeben per 1. Januar 2001 [und per 1. Januar 2008 als Wegleitung 2008 zur Mehrwertsteuer]) Gebrauch gemacht. In den – vorliegend einschlägigen – Wegleitungen 2001 und 2008 sind genauere Angaben enthalten, wie eine derartige Buchhaltung auszugestalten ist (je Rz. 878 ff.). Alle Geschäftsfälle müssen fortlaufend, chronologisch und lückenlos aufgezeichnet werden (Rz. 884) und alle Eintragungen haben sich auf entsprechende Belege zu stützen, so dass die einzelnen Geschäftsvorfälle von der Eintragung in die Hilfs- und Grundbücher bis zur Steuerabrechnung und bis zum Jahresabschluss sowie umgekehrt leicht und genau verfolgt werden können (sog. "Prüfspur"; vgl. Rz. 890 und 893 ff.; vgl. Urteil des Bundesgerichts 2C_356/2008 vom 21. November 2008 E. 3.3; statt vieler: Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-2690/2011 vom 24. Januar 2012 E. 2.5.2, A-2998/2009 vom 11. November 2010 E. 2.5.1 und 2.5.3).

Die ESTV schreibt hinsichtlich der Buchführung weiter vor, dass die deklarierten Umsätze periodisch (mindestens einmal pro Geschäftsjahr) mit der Buchhaltung abzustimmen sind (Wegleitungen, je Rz. 968). Die Wegleitung 2008 präzisiert, dass über die vorgenommene Abstimmung ein Beleg zu erstellen und zu Kontrollzwecken bei den Abrechungsunterlagen aufzubewahren ist. Allfällig festgestellte Differenzen zwischen den Umsätzen gemäss Buchhaltung und den Umsätzen gemäss MWST-Abrechnung (sowohl zu Lasten als auch zu Gunsten der steuerpflichtigen Person) sind in der nächsten ordentlichen MWST-Abrechnung oder mit einer separaten Korrekturabrechnung zu berichtigen. Bei der Umsatzabstimmung ist immer von den Umsätzen gemäss Finanzbuchhaltung (Er-

folgsrechnung) auszugehen und nicht von den Zahlen einer Nebenauswertung des Buchhaltungsprogramms (Wegleitung 2008, Rz. 968; vgl. zudem das Beispiel in Rz. 968a).

2.3.2. Unter dem Titel "Buchführung" sieht Art. 58 Abs. 3 aMWSTG vor, dass die ESTV Erleichterungen gewährt, sofern der steuerpflichtigen Person aus der genauen Feststellung einzelner für die Bemessung der Steuer wesentlicher Tatsachen übermässige Umtriebe erwachsen sollten. Die ESTV darf zulassen, dass die Steuer annäherungsweise ermittelt wird, sofern sich dadurch kein namhafter Steuerausfall oder -mehrertrag, keine beachtenswerte Verzerrung der Wettbewerbsverhältnisse und keine übermässige Erschwerung der Steuerabrechnung für andere steuerpflichtige Personen und der Steuerkontrolle ergeben. Mit Bezug auf die Pauschalsteuersätze hielt die Rechtsprechung ausdrücklich fest, dass deren Zweck in einer administrativen und nicht in einer finanziellen Erleichterung für die steuerpflichtige Person bestehe (BGE 126 II 443 E. 9; Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-3038/2008 vom 9. Juni 2010 E. 3.2, A-5620/2008 vom 11. November 2009 E. 2.4).

Pauschalen dienen dazu, der steuerpflichtigen Person die Ermittlung der Steuer zu erleichtern, es handelt sich somit um eine Entlastung administrativer Art. Der Gesetzgeber macht die Steuererleichterung davon abhängig, dass die steuerpflichtige Person dadurch weder namhaft begünstigt noch namhaft benachteiligt wird. Die Steuerleistung soll mit oder ohne Erleichterung prinzipiell die gleiche sein (so bereits zur Verordnung vom 22. Juni 1994 über die Mehrwertsteuer [aMWSTV, AS 1994 1464] der Entscheid der Eidgenössischen Steuerrekurskommission [SRK] vom 24. Juni 1999, veröffentlicht in: Verwaltungspraxis der Bundesbehörden [VPB] 64.11 E. 3b). Der Gesetzgeber hat der ESTV die Aufgabe übertragen, festzulegen, in welchen Bereichen und unter welchen Bedingungen Erleichterungen vorzusehen sind. Dies erscheint als rechtmässig, denn das sachgerechte Festlegen derartiger Detailregelungen ist den Spezialisten der Verwaltung vorzubehalten. Durch die Beschränkung auf das Grundlegende lässt diese Bestimmung überdies den erforderlichen Freiraum dafür, dass die Verwaltung anhand ihres Fachwissens die Details in der Verwaltungspraxis jeweils schnell und zuverlässig den massgebenden tatsächlichen Änderungen anpassen kann. Das MWSTG ist nicht mit technischen Spezialregelungen im Bereich der Steuerbemessung (mittels Pauschalen) zu überladen. Art. 58 Abs. 3 aMWSTG ist eine Rahmenbestimmung, die durch die ESTV vorgabegemäss in die Praxis umzusetzen ist (vgl. [noch zur entsprechenden Bestimmung in der aMWSTV] Urteil

des Bundesverwaltungsgerichts A-3038/2008 vom 9. Juni 2010 E. 3.1; Entscheide der SRK vom 8. Juni 2004, veröffentlicht in: VPB 68.161 E. 2e, vom 31. März 2004, veröffentlicht in: VPB 64.126 E. 3e.bb).

2.3.3. Liegen keine oder nur unvollständige Aufzeichnungen vor oder stimmen die ausgewiesenen Ergebnisse mit dem wirklichen Sachverhalt offensichtlich nicht überein, so nimmt die ESTV nach Art. 60 aMWSTG eine Schätzung nach pflichtgemässem Ermessen vor. Eine Ermessenstaxation ist somit immer dann nötig, wenn eine steuerpflichtige Person ihren Obliegenheiten zur Mitwirkung nicht ordnungsgemäss nachkommt und entweder überhaupt keine oder aber unvollständige oder ungenügende Aufzeichnungen führt (Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-2998/2009 vom 11. November 2010 E. 2.6.1, A-7083/2008 und A-7084/2008 vom 29. November 2010 E. 4.1, A-5460/2008 vom 12. Mai 2010 E. 2.5.3; DIETER METZGER, Kurzkommentar zum Mehrwertsteuergesetz, Bern 2000, S. 190 Rz. 1). Dabei darf die ESTV im Rahmen der Vornahme der Schätzung auf die von ihr zur Verfügung gestellten Erleichterungen (gemeint sind etwa die Abrechnung mittels Pauschalen, vgl. E. 2.3.2) auch selbst zurückgreifen, wenn sie die Steuer- bzw. die nachzubelastenden Vorsteuerbeträge selbst zu eruieren hat (vgl. etwa Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-1596/2006 vom 2. April 2009 E. 5.3.1).

2.4. Sind die Voraussetzungen für eine Ermessenstaxation erfüllt, ist die ESTV nicht nur berechtigt, sondern verpflichtet, eine solche nach pflichtgemässem Ermessen vorzunehmen. Die Fälle, in denen die Mehrwertsteuerpflichtigen ihre Mitwirkungspflichten nicht wahrnehmen bzw. keine, unvollständige oder ungenügende Aufzeichnungen über ihre Umsätze führen, dürfen keine Steuerausfälle zur Folge haben (statt vieler: Urteile des Bundesgerichts 2A.693/2006 vom 26. Juli 2007 E 3.2, 2A.552/2006 vom 1. Februar 2007 E. 3.2; Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-2690/2011 vom 24. Januar 2012 E. 2.7, A-2998/2009 vom 11. November 2010 E. 2.7.1).

2.4.1. Das Bundesverwaltungsgericht überprüft das Vorliegen der Voraussetzungen für die Vornahme einer Ermessenstaxation – als Rechtsfrage – uneingeschränkt. Als ausserhalb der Verwaltungsorganisation und Behördenhierarchie stehendes, von der richterlichen Unabhängigkeit bestimmtes Verwaltungsgericht auferlegt es sich trotz des möglichen Rügegrundes der Unangemessenheit bei der Überprüfung von zulässigerweise erfolgten Ermessensveranlagungen eine gewisse Zurückhaltung und reduziert dergestalt seine Prüfungsdichte. Grundsätzlich setzt das Bundes-

verwaltungsgericht nur dann sein eigenes Ermessen an die Stelle desjenigen der Vorinstanz, wenn dieser bei der Schätzung grössere Ermessensfehler unterlaufen sind (statt vieler: Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-2690/2011 vom 24. Januar 2012 E. 2.9.2, A-6299/2009 vom 21. April 2011 E. 5.5 f.). Diese Praxis des Bundesverwaltungsgerichts wurde mehrfach höchstrichterlich bestätigt (vgl. etwa Urteil des Bundesgerichts 2C_426/2007 vom 22. November 2007 E. 4.3).

2.4.2. Im Steuerrecht gilt grundsätzlich, dass die Steuerbehörde für die steuerbegründenden und -mehrenden Tatsachen den Nachweis zu erbringen hat, während der steuerpflichtigen Person der Nachweis der Tatsachen obliegt, welche die Steuerschuld mindern oder aufheben (Urteil des Bundesgerichts vom 14. Juli 2005, veröffentlicht in: Archiv für Schweizerisches Abgaberecht [ASA] 75 S. 495 ff. E. 5.4; statt vieler: Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-1597/2006 und A-1598/2006 vom 17. August 2009 E. 4.1, A-1506/2006 vom 3. Juni 2008 E. 2.3.1, A-3069/2007 vom 29. Januar 2008 E. 1.2; Entscheid der SRK vom 8. Juni 2006, veröffentlicht in: VPB 70.85 E. 2e; BLUMENSTEIN/LOCHER, a.a.O., S. 454). Gemäss dieser allgemeinen Beweislastregel ist für das Vorliegen der Voraussetzungen zur Vornahme einer Ermessenseinschätzung die ESTV beweisbelastet (statt vieler: BVGE 2009/60 E. 2.9.3, Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-2690/2011 vom 24. Januar 2012 E. 2.9.3, A-1802/2008 vom 19. Mai 2010 E. 4.2.1, A-705/2008 vom 12. April 2010 E. 2.5). Gelangt das Gericht somit in freier Beweiswürdigung nicht zur Überzeugung, es lägen die Voraussetzungen für eine Ermessenseinschätzung vor, ist gemäss der objektiven Beweislastregel zu Ungunsten der ESTV zu entscheiden (vgl. Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-2998/2009 vom 11. November 2010 E. 2.10.3, A-5754/2008 vom 5. November 2009 E. 2.9.3, A-1578/2006 vom 2. Oktober 2008 E. 5.3).

2.4.3. Waren die Voraussetzungen für eine Ermessenstaxation im Einzelfall erfüllt und hat die ESTV damit zulässigerweise eine Schätzung nach Ermessen durchgeführt, obliegt es der mehrwertsteuerpflichtigen Person, den Beweis für die Unrichtigkeit der Schätzung zu erbringen, d.h., sie hat zu beweisen, dass die Verwaltung dabei Bundesrecht verletzt hat bzw. dass ihr erhebliche Ermessensfehler unterlaufen sind (statt vieler: Urteile des Bundesgerichts 2C_309/2009 und 2C_310/2009 vom 1. Februar 2010 E. 2.2, 2A.642/2004 vom 14. Juli 2005 E. 5.4; Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-2690/2011 vom 24. Januar 2012 E. 2.9.3, A-2998/2009 vom 11. November 2010 E. 2.10.2).

2.5. Die Vorinstanz zieht bei ihrer Arbeit Erfahrungszahlen heran, sei es im Rahmen der Prüfung der *Voraussetzungen* der Ermessensveranlagung oder sei es für die *Vornahme* der Schätzung. Nach der Rechtsprechung ist das Abstellen auf Erfahrungszahlen grundsätzlich nicht zu beanstanden (vgl. statt vieler: BVGE 2009/60 E. 2.8, Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-3678/2007 und A-3680/2007 vom 18. August 2009 E. 3.1, 4.2; Entscheid der SRK vom 24. Oktober 2005, veröffentlicht in: VPB 70.41 E. 2d.aa).

2.5.1. Erfahrungszahlen sind Ergebnisse, die aus zuverlässigen Buchhaltungen gewonnen und nach betriebswirtschaftlichen Gesichtspunkten statistisch verarbeitet werden. Sie sind keine Rechtssätze und auch keine Beweismittel (solange sie nicht z.B. durch ein Sachverständigengutachten erwiesen sind), die den Geschäftsbüchern gleichgestellt wären (MARTIN ZWEIFEL/SILVIA HUNZIKER, Beweis und Beweislast im Steuerverfahren bei der Prüfung von Leistung und Gegenleistung unter dem Gesichtswinkel des Drittvergleichs ["dealing at arm's length"], in: ASA 77 S. 658 ff., 665, 679 mit Hinweisen).

2.5.2. Erfahrungszahlen drücken Gesetzmässigkeiten in den Verdienstverhältnissen einzelner Branchen aus. Diese Funktion kommt ihnen aber nur dann zu, wenn sie auf einer sicheren Grundlage beruhen (vgl. ZWEIFEL/HUNZIKER, a.a.O., S. 679). Sollen Erfahrungswerte Aufschluss über durchschnittliche Umsatzziffern geben, müssen sie deshalb breit abgestützt sein und sollten neben der Betriebsstruktur und den regionalen Gegebenheiten auch die Betriebsgrösse berücksichtigen (HANS GERBER, Die Steuerschätzung [Veranlagung nach Ermessen], in: StR 1980, S. 307, S. 312 f.). Mit anderen Worten müssen sie aufgrund umfassender, repräsentativer, homogener und aktueller Stichproben gewonnen werden. Das verlangt, dass sie aufgrund einer genügenden Anzahl von Fällen ermittelt werden. Der Stichprobenumfang lässt sich nicht in einer absoluten Zahl bestimmen, welche für alle Branchen gültig wäre. Die Wahl der Stichproben darf nicht einseitig nur günstige oder ungünstige Verhältnisse betreffen. Sie muss alle Verhältnisse in angemessener Anzahl umfassen, um repräsentative Ergebnisse ermitteln zu können (BVGE 2009/60 E. 2.8.1, Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-2690/2011 vom 24. Januar 2012 E. 2.8.2, A-1447/2010 vom 11. November 2011 E. 2.7.2; vgl. hierzu auch Entscheid der SRK vom 24. Oktober 2005, veröffentlicht in: VPB 70.41 E. 4e.bb.bbb; ZWEIFEL/HUNZIKER, a.a.O., S. 679).

2.5.3. Statistische Erfahrungszahlen machen keine eindeutige Aussage über alle zu erwartenden Fälle. Es ist deshalb durchaus möglich, dass aus besonderen Gründen des Einzelfalls von den Erfahrungswerten abgewichen werden muss. Wird bei erheblicher Abweichung des Ergebnisses der formell richtigen Buchhaltung von der Erfahrungszahl deren materielle Richtigkeit angezweifelt, muss somit abgeklärt werden, ob beim Steuerpflichtigen bzw. bei derjenigen Person, deren Steuerpflicht fraglich ist, besondere Verhältnisse vorliegen, welche diese Abweichung erklären (Begründung der Abweichung). Bei dieser Abklärung haben sowohl die Steuerbehörde als auch die (allenfalls) steuerpflichtige Person mitzuwirken. Die Untersuchungspflicht (Art. 12 VwVG) fordert von der Behörde, dass sie den Gründen für die Abweichung nachgeht. Denn diese kennt die Erfahrungszahlen, deren Zustandekommen und Erhebungsbasis. Die Steuerbehörde hat dabei mit der steuerpflichtigen Person zusammenzuwirken. Die den Untersuchungsgrundsatz relativierenden, spezialgesetzlich vorgesehenen Mitwirkungspflichten (im Bereich der Mehrwertsteuer gilt – wie gesehen, vgl. E. 2.2 – das Selbstveranlagungsprinzip) verlangen von der (gegebenenfalls) pflichtigen Person zu begründen, warum ihre Buchhaltung von derjenigen anderer Unternehmen derselben Branche abweicht, da sie die besonderen Umstände ihrer Unternehmung besser kennt und daher am besten eine Erklärung für die erhebliche Abweichung liefern kann (vgl. ZWEIFEL/HUNZIKER, a.a.O., S. 682 f.). Diese Abklärung der möglichen Abweichungsgründe bildet indes Bestandteil der Untersuchungspflicht und der Beweiswürdigung und ist nicht Gegenstand eines vom Steuerpflichtigen bzw. von der Person, deren Steuerpflicht noch nicht feststeht, zu erbringenden Gegenbeweises. Grundsätzlich ist der (allenfalls) steuerpflichtigen Person der Gegenbeweis erst dann zuzumuten, wenn sich die Behörde eine offensichtliche Abweichung der formell ordnungsgemäss geführten Buchhaltung von überzeugenden Erfahrungszahlen trotz Erfüllung ihrer Untersuchungspflicht nicht oder nicht genügend erklären kann. Wird aber ohne nähere Untersuchung der konkreten Umstände allein aufgrund der erheblichen Abweichung von den Erfahrungszahlen vermutet, die Buchhaltung sei materiell unrichtig und nicht ordnungsgemäss, wird der (gegebenenfalls) steuerpflichtigen Person nicht nur die Gegenbeweislast zugeschoben, sondern auch deren rechtliches Gehör verletzt (Art. 29 Abs. 2 der Bundesverfassung der Schweizerischen Eidgenossenschaft vom 18. April 1999 [BV, SR 101]; vgl. BVGE 2009/60 E. 2.8.3; vgl. ZWEIFEL/HUNZIKER, a.a.O., S. 684).

2.5.4. Damit die (gegebenenfalls) steuerpflichtige Person ihrer Mitwirkungspflicht überhaupt nachkommen kann, obliegt der Steuerbehörde

ausserdem die Pflicht, ihr die Grundlagen der Erfahrungszahlen kundzugeben (vgl. ZWEIFEL/HUNZIKER, a.a.O., S. 682 f. mit zahlreichen Hinweisen). Dies folgt aus der aus dem rechtlichen Gehör abgeleiteten verfassungsrechtlichen Pflicht zur Begründung von Entscheiden (Art. 29 Abs. 2 BV). Die Behörde hat der steuerpflichtigen Person die Art und Weise, wie die Ermessensveranlagung zustande gekommen ist – beinhaltend auch die Zahlen und Erfahrungswerte – bekannt zu geben. Sie hat zu erläutern, dass die zum Vergleich herangezogenen Betriebe nicht nur der gleichen Branche entstammen wie das eingeschätzte (gegebenenfalls) steuerpflichtige Unternehmen, sondern auch in anderer Hinsicht vergleichbar sind, wie zum Beispiel betreffend Standort, Betriebsgrösse, Kundenkreis usw. (vgl. BVGE 2009/60 E. 2.8.4; Entscheid der SRK vom 24. Oktober 2005, veröffentlicht in: VPB 70.41 E. 4e.bb.aaa mit Hinweis). Nur so ist es der steuerpflichtigen Person möglich, die Veranlagung sachgerecht anzufechten (Urteil des Bundesgerichts 2A.284/2000 vom 5. Dezember 2000 E. 3 mit Hinweisen; BVGE 2009/60 E. 2.8.4, Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-2690/2011 vom 24. Januar 2012 E. 2.8.3, A-1447/2010 vom 11. November 2011 E. 2.7.3; Entscheid der SRK vom 24. Oktober 2005, veröffentlicht in: VPB 70.41 E. 4e.bb.bbb).

Da es sich bei Erfahrungszahlen prinzipiell um Durchschnittswerte handelt, dürfen sie im Einzelfall nicht lediglich in schematischer Weise angewendet werden (BVGE 2009/60 E. 2.8.4; Entscheid der SRK vom 24. Oktober 2005, veröffentlicht in: VPB 70.41 E. 4e.bb.bbb). In Ausübung des pflichtgemässen Ermessens muss bei der Anwendung von Erfahrungszahlen deshalb deren Streubreite (zwischen Maximal- und Minimalwert) beachtet werden, wenn eine den individuellen Verhältnissen gerecht werdende Schätzung erfolgen soll (Urteile des Bundesgerichts vom 4. Mai 1983, veröffentlicht in: ASA 52 S. 234 E. 4; BVGE 2009/60 E. 2.8.4, Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-1578/2006 vom 2. Oktober 2008 E. 6.3). Inwiefern die Verwaltung ihr Ermessen ausgeübt hat, ist in der Entscheidbegründung darzulegen (BVGE 2009/60 E. 2.8.4, Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-2690/2011 vom 24. Januar 2012 E. 2.8.4, A-1447/2010 vom 11. November 2011 E. 2.7.4).

2.5.5. Die steuerpflichtige Person hat sodann – auf entsprechendes Gesuch hin – das Recht, unter Berücksichtigung des Steuergeheimnisses, Einsicht in die Erfahrungszahlen zu nehmen. Der um Akteneinsicht ersuchenden Person darf mit Blick auf das Steuergeheimnis (vgl. für die Mehrwertsteuer Art. 55 aMWSTG) nur soweit Einsicht in die zum Vergleich herangezogenen Daten und Zahlen gewährt werden, als diese an-

schliessend nicht bestimmten identifizierbaren Steuerpflichtigen zugeordnet werden können (BGE 105 Ib 181 E. 4b). Ausserdem dürfen durch die Gewährung der Akteneinsicht keine Geschäfts- oder Betriebsgeheimnisse anderer Steuerpflichtiger, auch nicht in anonymisierter Form, offenbart werden (Urteil des Bundesgerichts 2A.651/2005 vom 21. November 2006 E. 2.6.2, 2.9.1). Inwiefern der steuerpflichtigen Person die Angaben für die Anfechtung der Ermessenstaxation hilfreich sein werden, ist dabei nicht entscheidend. Unerheblich ist auch, ob die steuerpflichtige Person über die Grundlagen der Nachbelastung informiert und ihr umfassend aufgezeigt worden ist, welche Aspekte bei der Umsatzaufrechnung einbezogen und wie die gesammelten Vergleichswerte angewandt wurden (Urteil des Bundesgerichts 2A.651/2005 vom 21. November 2006 E. 2.9.3; BVGE 2009/60 E. 2.8.5; vgl. zum Ganzen auch MARTIN KOCHER, Einsichtnahme auch in ein vertrauliches "Spezialdossier" der ESTV - Neue Rechtspraxis erlaubt vertiefte Akteneinsicht - noch ungeklärte Aufdeckungspflicht, in: ST 2007/3 S. 201 ff.).

2.6. Eigenverbrauch (vgl. E. 2.1) liegt namentlich vor, wenn die mehrwertsteuerpflichtige Person ein Geschäftsfahrzeug für den privaten Bedarf verwendet.

Gemäss Verwaltungspraxis zur Verwendung von Fahrzeugen für unternehmensfremde Zwecke kann die mehrwertsteuerpflichtige Person den Anteil der privaten bzw. unternehmensfremden Verwendung entweder effektiv oder – im Sinne einer Erleichterung (vgl. E. 2.3.2) – pauschal ermitteln (vgl. Wegleitungen 2001 und 2008, je Rz. 497; Merkblatt Nr. 3 über die Vereinfachungen bei Privatanteilen / Naturalbezügen / Personalverpflegung [Nr. 610.545-03], gültig für den Zeitraum vom 1. Januar 2001 bis 31. Dezember 2007, nachfolgend: Merkblatt Nr. 3/2000, sowie die präzisierende Neuauflage desselben Merkblatts vom Dezember 2007, gültig ab dem 1. Januar 2008, wobei gewisse Praxisänderungen am 1. Januar 2007 in Kraft getreten sind, nachfolgend: Merkblatt Nr. 3/2007). Wird der Privatanteil pauschal ermittelt, gilt – sofern beim Kauf des Fahrzeugs ein Vorsteuerabzugsrecht bestand – pro Monat 1% (ab 1. Januar 2007: 0.8%) des Bezugspreises exkl. Mehrwertsteuer des Fahrzeugs (mindestens aber Fr. 150.--) als Privatanteil, der zum Normalsatz zu versteuern ist (Merkblatt Nr. 3/2000, Ziff. 2 bzw. Merkblatt Nr. 3/2007, Ziff. 2.1). Die Rechtmässigkeit dieser Praxis – soweit sie hier anwendbar bzw. relevant ist – wurde in der Rechtsprechung bestätigt (vgl. [zur bereits unter der aMWSTV geltenden "1%-Regelung"] Entscheid der SRK vom 17. Juni 2002, veröffentlicht in: VPB 67.125 E. 3a, bestätigt mit Urteil des Bundes-

gerichts 2A.406/2002 vom 31. März 2003 E. 3.5; zur Anwendung dieser Pauschale siehe auch Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-7652/2009 vom 8. Juni 2010 E. 2.3, A-5078/2008 vom 26. Mai 2010 E. 3.3, A-1960/2007 vom 1. Februar 2010 E. 2.3, A-2081/2007 vom 31. August 2009 E. 3.4, A-1393/2006 vom 10. Dezember 2007 E. 3.3.3). Bei der effektiven Ermittlung ist eine Fahrtenkontrolle zu führen, welche zuverlässig über die Verwendung des Fahrzeugs für geschäftliche bzw. private Fahrten Auskunft gibt (Merkblatt Nr. 3/2000, Ziff. 6.1 bzw. Merkblatt Nr. 3/2007, Ziff. 2.2.1; zum Ganzen: Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-7652/2009 vom 8. Juni 2010 E. 2.3, A-2081/2007 vom 31. August 2009 E. 3.4; CAMENZIND/HONAUER/VALLENDER, a.a.O., Rz. 1258).

3.

3.1. Der Beschwerdeführer bringt betreffend die "Umsatzdifferenzen" (Ziffer 1 der EM) vor, ihm sei die Abrechnung nach vereinnahmten Entgelten bewilligt worden. Die Mehrwertsteuerabrechnung erstelle er auf der Basis der Buchhaltungszahlen quartalsweise. Die Verbuchung der Debitorenveränderungen diene einzig dazu, den Vorschriften des Steuergesetzes für die Einkommens- und Vermögenssteuern zu entsprechen. Indem die Debitorenveränderungen nun bei der Umsatzabstimmung für die Mehrwertsteuer berücksichtigt werden, würden "diese Umsätze doppelt besteuert und zwei Abrechungssysteme gleichzeitig angewandt".

3.2. Die ESTV nahm beim Beschwerdeführer eine Umsatzabstimmung der zu 2.4% deklarierten Umsätze vor. Zum "Warenverkauf" rechnete sie die "verbuchte Mehrwertsteuer", die "Veränderung des Delkredere" sowie den "Debitorenbestand" per Anfang des Geschäftsjahres hinzu und zog den "Debitorenbestand" per Ende des Geschäftsjahres ab. Die Differenz zwischen dem so ermittelten Umsatz und der Deklaration des Beschwerdeführers bildete die Basis für die Berechnung der nachgeforderten Mehrwertsteuer. Die ESTV begründet dieses Vorgehen damit, dass gemäss der Wegleitung die deklarierten Umsätze mindestens einmal pro Geschäftsjahr mit der Buchhaltung abgeglichen werden müssen (vgl. E. 2.3.1, 2. Absatz). Bei der Abrechnung nach den vereinnahmten Entgelten müssten – so die Vorinstanz weiter – die "Erlöse unter der Berücksichtigung der beiden Konti Delkredere und Debitoren mit den deklarierten Umsätze verglichen und gegebenenfalls korrigiert bzw. nachdeklariert werden". Die Nicht-Berücksichtigung der Konti Delkredere und Debitorenverluste hätte im Falle des Beschwerdeführers zu einer höheren Nachbelastung geführt.

3.3. Den zutreffenden Ausführungen der Vorinstanz ist zu folgen. Anhand der jährlichen Berechnung des Debitorenbestandes lässt sich ermitteln, welche Verbindlichkeiten sich innerhalb des Geschäftsjahres tatsächlich realisiert haben. Inwiefern die Berücksichtigung der Veränderungen im Debitorenbestand per Anfang und per Ende des Geschäftsjahres zu einer doppelten Besteuerung der Umsätze sowie zur gleichzeitigen Anwendung von zwei Abrechnungssystemen führen soll, wie der Beschwerdeführer meint, ist nicht ersichtlich, zumal Korrekturen grundsätzlich zu Gunsten wie zu Lasten der steuerpflichtigen Person zu berücksichtigen sind (vgl. E. 2.3.1). Dass sich – aufgrund der erlittenen Verluste – die Berücksichtigung der Debitoren zu Gunsten des Beschwerdeführers auswirken, hat die Vorinstanz in ihrem Einspracheentscheid ausführlich dargelegt und beziffert.

Die Beschwerde ist in diesem Punkt abzuweisen.

4.

4.1. Der Beschwerdeführer wendet sich gegen den Vorwurf, er habe fälschlicherweise einen Teil seiner Umsätze statt zu 7.6% zu 2.4% abgerechnet (Ziffer 2 der EM, "Falscher Steuersatz"). Er kritisiert das Vorgehen der ESTV, wonach diese die Aufrechnung mit der Begründung vorgenommen habe, seine Bruttogewinnmarge sei im Vergleich zu anderen Betrieben zu tief. Dabei beanstandet er sinngemäss die fehlende Möglichkeit, Einsicht in die Erfahrungszahlen der ESTV zu nehmen. Sodann rügt er die fehlende gesetzliche Grundlage für diese Erfahrungszahlen sowie – ebenfalls sinngemäss – die Vergleichbarkeit seines Betriebes mit denjenigen, welche in die Erfahrungszahlen der ESTV Eingang gefunden haben.

4.2. Die ESTV gelangte bei ihrer Kontrolle der Buchführung des Beschwerdeführers zum Ergebnis, dass nicht alle Warenverkäufe zum korrekten Steuersatz deklariert worden seien. Diesen Schluss zog sie aus dem Umstand, dass der Bruttogewinn des beschwerdeführerischen Betriebes im Vergleich zu anderen "Quartier- und Dorfläden" tiefer war. Da die ESTV gleichzeitig davon ausging, dass der Beschwerdeführer alle Umsätze verbucht hatte, sah sie die Ursache für diese Abweichung im Umstand, dass Umsätze fälschlicherweise mit 2.4% statt mit 7.6% abgerechnet worden seien.

4.3.

4.3.1. Grundsätzlich darf die Behörde dann zur Ermessenstaxation schreiten, wenn keine oder unvollständige Aufzeichnungen vorliegen oder wenn die ausgewiesenen Ergebnisse mit dem wirklichen Sachverhalt offensichtlich nicht übereinstimmen (vgl. E. 2.3.3). Im vorliegenden Fall ging die Vorinstanz selber davon aus, dass "alle Umsätze verbucht worden sind", dass also die Aufzeichnungen vollständig sind. Indem sie die Schätzung mit der – gemessen an ihren Erfahrungszahlen – vergleichsweise geringeren Bruttogewinnmarge des Beschwerdeführers begründet, geht sie folglich davon aus, dass die ausgewiesenen Ergebnisse mit dem wirklichen Sachverhalt nicht übereinstimmen (vgl. E. 2.3.3). Für das Vorliegen der Voraussetzungen der Schätzung ist die Vorinstanz beweisbelastet (vgl. E. 2.4.2). Nimmt die Verwaltung eine Schätzung vor, weil die Deklaration der steuerpflichtigen Person von den Erfahrungszahlen abweicht, hat sie – unter Mitwirkung der steuerpflichtigen Person – abzuklären, ob bei dieser besondere Verhältnisse vorliegen, welche die Abweichung von den Erfahrungszahlen erklären (vgl. E. 2.5.3). Die Verwaltung hat der steuerpflichtigen Person sodann auf Gesuch hin Einblick in die Erfahrungszahlen zu gewähren (vgl. E. 2.5.5).

4.3.2. Der Beschwerdeführer hat im Rahmen des verwaltungsgerichtlichen Verfahrens, in dem sinngemäss das Gesuch um Einsicht in die Erfahrungszahlen gestellt wurde (vgl. E. 4.1), diese (in anonymisierter Form) einsehen können und erhielt die Möglichkeit zur Stellungnahme (vgl. Bst. D).

Zwar trifft es – wie der Beschwerdeführer vorbringt – zu, dass die Erfahrungszahlen keine Rechtssätze sind. Dass die Vorinstanz bei ihrer Arbeit Erfahrungszahlen beizieht, wird von der Rechtsprechung aber seit jeher geschützt (vgl. E. 2.5). U.a. schaffen die Erfahrungszahlen die Basis dafür, dass die Verwaltung ihr Ermessen pflichtgemäss ausüben kann (vgl. Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-1429/2006 vom 29. August 2007 E. 5.1.2). Die Abstützung auf Erfahrungszahlen ist auch in der Literatur dem Grundsatz nach völlig unbestritten (statt vieler: CAMENZIND/HONAUER/VALLENDER, a.a.O., N. 1681; UELI MAUSER, in: mwst.com, Rz. 4 zu Art. 60; PASCAL MOLLARD, TVA et taxation par estimation, in: ASA 69 S. 511 ff., 553 f.). Die Verwaltung muss aber darlegen, dass bzw. inwiefern die zum Vergleich herangezogenen Betriebe der gleichen Branche entstammen wie die steuerpflichtige Person und dass diese auch in anderer Hinsicht mit dieser vergleichbar sind, wie zum Beispiel betreffend Standort, Betriebsgrösse, Kundenkreis usw. (vgl. E. 2.5.4).

4.3.3.

4.3.3.1 Der Betrieb des Beschwerdeführers befindet sich in O._____, einer Streusiedlung mit eher wenigen Bewohnern ([zwischen 200 und 300] Telefonbucheinträge [gemäss dem offiziellen Telefonbuch der Schweiz, Weisse Seiten], zuletzt besucht am … März 2012). Das Telefonbuch gibt zwar nicht die offizielle Einwohnerzahl wieder, doch vermag es immerhin einen Eindruck von der Grösse eines Ortes zu vermitteln. O._____ gehört politisch zu A._____, einem – was allgemein bekannt ist – von Landwirtschaft und Tourismus geprägten Ort. Die Siedlung liegt an der Verbindungsstrasse zwischen A._____ und B._____. Der Beschwerdeführer verkaufte im massgeblichen Zeitraum neben Bäckereiwaren und Lebensmitteln auch Futtermittel und Treibstoff (vgl. oben, Bst. A). Der Bruttogewinn des Beschwerdeführers im Bereich Bäckerei- und Lebensmittel entwickelte sich gemäss den im Grund unbestrittenen Berechnungen der ESTV wie folgt: Geschäftsjahre 2004/2005: 11%, 2005/2006: 11%, 2006/2007: 6%, 2007/2008: 5%. Im Jahr 2009 gab er den Geschäftszweig Bäckerei und Lebensmittel auf (vgl. oben, Bst. A).

4.3.3.2 Zur Begründung und zur Rechtfertigung der Ermessenseinschätzung verweist die Vorinstanz auf ihre Erfahrungszahlen für "Dorf- und Quartierläden". Sie bringt vor, dass bei den mit dem Beschwerdeführer vergleichbaren Betrieben gemäss ihrer Stichprobe 1 (dazu sogleich) der Bruttogewinn im Schnitt 17.9% bzw. der Materialanteil 82.1% betragen habe. Unter Berücksichtigung der Umsatzgrösse des Beschwerdeführers ergäbe sich gemäss Stichprobe 2 (dazu sogleich) "ein Bruttogewinn von 22.3% bzw. ein Materialanteil von 82.1%". Die Anwendung des Bruttogewinns von 18% (gemäss Probe 1) wirke sich folglich zugunsten des Beschwerdeführers aus.

Die Vorinstanz stützt sich dabei auf zwei "Stichproben Dorf-/Quartierladen", die sie dem Bundesverwaltungsgericht aufforderungsgemäss nachgereicht hat. Dabei handelt es sich um "kleine Geschäfte (<100m2)" aus der Branche "Sonstiger Fachdetailhandel mit Nahrungs- und Genussmitteln, Getränke und Tabakwaren a.n.g. (in Verkaufsräumen)". Die erste Probe umfasst 203 Datensätze aus grösseren und kleineren Orten der gesamten Schweiz (nachfolgend: Probe 1), die zweite Probe umfasst 48 Datensätze und ist eine Teilmenge der ersten Probe, mit den "Ausschlusskriterien: durchschnittlicher Nettoumsatz unter CHF 800'000 und über CHF 1.5 Mio." (nachfolgend: Probe 2). Probe 1 weist beim Bruttogewinn einen statistischen minimalen Wert von 9.2%, einen maximalen Wert von 27.6% und einen Mittelwert von 17.9% aus. Probe 2 weist beim

Bruttogewinn einen statistischen minimalen Wert von 12.2%, einen maximalen Wert von 60.8% und einen Mittelwert von 22.3% aus. Wie die Vorinstanz ausführt, hat sie sich zugunsten des Beschwerdeführers auf die Probe 1 gestützt, obwohl gemessen am Umsatz des Beschwerdeführers ihrer Auffassung nach die Werte der Probe 2 hätten zur Anwendung gelangen können.

4.3.3.3 Wie den Unterlagen und den Ausführungen der Vorinstanz zu entnehmen ist, orientiert diese sich bei der Erfassung und Anwendung der Erfahrungszahlen in casu primär an der Branche, an der Grösse des Geschäftslokals und an der Höhe des Umsatzes bzw. des Materialverbrauchs. Für die Begründung der Vergleichbarkeit zwischen den Betrieben reichen diese Parameter allerdings nicht aus. Daneben sind etwa auch die Betriebsstruktur, die regionalen Gegebenheiten und der Kundenkreis zu berücksichtigen (vgl. E. 2.5.2). Ausführungen darüber, dass es sich beim Betrieb des Beschwerdeführers überhaupt um einen "Dorf- oder Quartierladen" im Sinne der Erfahrungszahlen handelt bzw. inwiefern der Betrieb des Beschwerdeführers hinsichtlich etwa Standort und Kundenkreis (vgl. E. 4.3.2, 2.5.4) vergleichbar ist mit den von der Stichprobe erfassten Betrieben, fehlen allerdings gänzlich, obwohl das Bundesverwaltungsgericht die Vorinstanz diesbezüglich ausdrücklich zur Stellungnahme aufgefordert hat. Das Bundesverwaltungsgericht kann deshalb und aufgrund der vorhandenen Akten die Vergleichbarkeit des beschwerdeführerischen Betriebes mit den Betrieben gemäss den Erfahrungszahlen mangels entsprechender Ausführungen der Vorinstanz nicht nachvollziehen.

Daran, dass der Betrieb des Beschwerdeführers vergleichbar sein soll mit den "Quartier- und Dorfläden" gemäss den Erfahrungszahlen der Vorinstanz, hegt das Gericht vielmehr Zweifel: Wie erwähnt, befindet sich der Betrieb des Beschwerdeführers in einer Streusiedlung in ländlicher Region mit geringer Einwohnerzahl. Diese liegt an einer Verbindungsstrasse zwischen zwei grösseren Zentren (vgl. E. 4.3.3.1). Ob es sich dabei überhaupt um einen "Quartier- oder Dorfladen" handelt, ist aufgrund der Eigenheiten, namentlich hinsichtlich Standort und Region, fraglich.

Selbst wenn von der Vergleichbarkeit auszugehen wäre, bliebe zudem ungeklärt, warum die Bruttogewinnmarge des Beschwerdeführers zu beanstanden und die Vornahme einer Schätzung gerechtfertigt wäre:

Die Vorinstanz legt zwar dar, zu Gunsten des Beschwerdeführers von der Probe 1 statt von der Probe 2 ausgegangen zu sein (vgl. E. 4.3.3.2). Probe 2 umfasst Betriebe mit einem Umsatz von Fr. 800'000.-- bis Fr. 1.5 Mio. Der Gesamtumsatz des beschwerdeführerischen Betriebes lag in den Jahren 2007 und 2008 bei Fr. 1.2 Mio. (vgl. act. 2, Kontrollbericht). Der Umsatz aus dem Verkauf der Lebensmittel machte davon aber gemäss Buchhaltung lediglich zwischen Fr. 127'623.-- und Fr. 140'672.-- aus (vgl. Beilage 2 zur EM). Es stellt sich deshalb die Frage, ob bei diesem eher geringen Anteil am Gesamtumsatz die Anwendung von Probe 2 auch tatsächlich korrekt wäre, wie die Vorinstanz meint. Da sie vorliegend aber tatsächlich die Probe 1 angewendet hat, ist diesem Thema nicht weiter nachzugehen.

Ein Vergleich des Beschwerdeführers mit der Probe 1 zeigt aber, dass seine Bruttogewinnmarge in den Geschäftsjahren 2004/2005 und 2005/2006 mit 11% durchaus in der Streubreite dieser Probe liegt (vgl. E. 4.3.3.2). In diesem Datensatz sind immerhin 8 Betriebe erfasst, die anerkanntermassen einen Bruttogewinn von 11% und weniger ausweisen. Diese 8 Betriebe befinden sich übrigens alle an Orten mit einer massiv höheren Einwohnerzahl als der Betrieb des Beschwerdeführers (Betrieb Nr. 2: [über 1000] Telefonbucheinträge; Betrieb Nr. 17: [über 2500] Telefonbucheinträge; Betrieb Nr. 20: [über 1500] Telefonbucheinträge; Betrieb Nr. 39: [5000] Telefonbucheinträge; Betrieb Nr. 42: [über 3000] Telefonbucheinträge; Betrieb Nr. 45: [über 800] Telefonbucheinträge; Betrieb Nr. 131: [über 2000] Telefonbucheinträge; Betrieb Nr. 166: [über 450] Telefonbucheinträge; vgl. jeweils Einträge im offiziellen Telefonbuch der Schweiz [Weisse Seiten], zuletzt besucht am … März 2012), was jedenfalls auf ein grösseres Umsatzpotential dieser anderen Betriebe schliessen lässt. Schliesslich weisen von den insgesamt 203 Betrieben 102 Betriebe einen Bruttogewinn von weniger als 17.9% (statistisches Mittel) aus (nämlich 17% und weniger). 16 Betriebe liegen mit 18% bei diesem Mittel. Somit liegt die Hälfte sämtlicher Betriebe *unter* dem statistischen Mittel. Mit anderen Worten liegen verhältnismässig mehr Betriebe unter dem statistischen Mittel als bei diesem Mittel und darüber, weshalb es sich auch aus diesem Grund fragen würde, ob die Anwendung des Mittelmasses den individuellen Gegebenheiten des Beschwerdeführers denn auch tatsächlich gerecht würde. Zwar weist der Beschwerdeführer mit 6% im Geschäftsjahr 2006/2007 bzw. 5% im Geschäftsjahr 2007/2008 einen im Vergleich zu den Erfahrungszahlen (Probe 1) deutlich niedrigeren Bruttogewinn aus. Allerdings ist zu beachten, dass der Beschwerdeführer den hier diskutierten Geschäftszweig im Jahr 2009 aufgegeben hat. Ob und

inwiefern zwischen der niedrigen Gewinnmarge und der Geschäftsaufgabe allenfalls ein Zusammenhang besteht, wird aus dem vorinstanzlichen Entscheid nicht deutlich. Überhaupt ist dem gesamten Entscheid nicht zu entnehmen, ob die Verwaltung – wozu sie verpflichtet wäre – zusammen mit dem Beschwerdeführer möglichen Gründen für die Abweichung von den Erfahrungszahlen nachgegangen ist (vgl. E. 2.5.3).

Insgesamt ist festzuhalten, dass die ESTV – trotz entsprechender Aufforderung – den Nachweis unterlässt, dass bzw. inwiefern der Betrieb des Beschwerdeführers etwa hinsichtlich Branche, Betriebsstruktur, Kundenkreis sowie den regionalen Gegebenheiten mit den von den Erfahrungszahlen der Vorinstanz erfassten Betrieben vergleichbar ist. Somit hat die Vorinstanz den ihr gleichzeitig obliegenden Beweis für die Voraussetzungen einer Schätzung nicht erbracht.

Die Beschwerde ist in diesem Punkt folglich gutzuheissen.

5.

5.1. Der Beschwerdeführer wendet sich schliesslich gegen die Berechnung des Privatanteils an den Autokosten (Ziffer 5 der EM, "Privatanteile Geschäftsfahrzeuge"). Zwar sei er grundsätzlich einverstanden mit der Anwendung der Pauschalen ("0.8%-Regel"), "jedoch nicht mit der vollumfänglichen Berücksichtigung für die MWST-Berechnung". Die Regel stamme aus dem Einkommenssteuerrecht. Im Fahrzeugaufwand seien mehrwertsteuerfreie Kosten wie Fahrzeugsteuern und Versicherungen enthalten. Dies sei zu berücksichtigen. In welchem Umfang sich dadurch in seinem Fall die mehrwertsteuerliche Belastung reduzieren soll, hat der Beschwerdeführer allerdings nicht detailliert dargestellt.

5.2. Die ESTV kontrollierte die private Verwendung des Geschäftsfahrzeuges und kam zum Schluss, dass der Beschwerdeführer zu wenig für die privat genutzten Zwecke deklariert hatte. Sie korrigierte die Deklaration des Beschwerdeführers unter Anwendung der in der Wegleitung bzw. im Merkblatt vorgesehenen Pauschalen (vgl. E. 2.5).

5.3. Hinsichtlich der "Privatanteile Geschäftsfahrzeug" (Ziffer 5 der EM) ist zunächst unbestritten, dass die Vorinstanz zur Ermessenseinschätzung berechtigt und verpflichtet war. Sodann wird die Aufrechnung in rechnerischer Hinsicht grundsätzlich nicht bestritten. Ausserdem wird die Rechtmässigkeit der "0.8%-Regel" ebenfalls nicht grundsätzlich in Abrede gestellt. Kritisiert wird die "0.8%-Regel" aber dahingehend, dass diese die

angeblich darin enthaltenen Kosten für Versicherungen und Fahrzeugsteuer richtigerweise – da "mehrwertsteuerfrei" – nicht enthalten dürfe.

5.3.1. Zunächst ist darauf hinzuweisen, dass die Steuerpflichtigen grundsätzlich effektiv abzurechnen haben. Einzig im Sinne einer Ausnahme besteht die Möglichkeit, die Steuer annäherungsweise mittels Pauschalen – im Falle der privat verwendeten Geschäftsfahrzeuge mit der "0.8%-Regel" (vgl. E. 2.5) – zu ermitteln. Die pauschalierte Abrechnung soll dabei allein eine administrative Erleichterung, nicht aber steuerliche Vor- und Nachteile bewirken (vgl. E. 2.3.2). Das Gericht übt bei der Überprüfung solcher Pauschalen aufgrund deren technischer Natur eine gewisse Zurückhaltung aus (vgl. E. 2.3.2). Dabei steht im Zentrum, inwiefern die Anwendung der Pauschale gegenüber der effektiven Veranlagung zu einem steuerlichen Vor- bzw. Nachteil führt und sich dadurch als bundesrechtswidrig erweist.

5.3.2. Die Vorinstanz hat, da der Beschwerdeführer die Mehrwertsteuer für die Verwendung des Privatfahrzeuges nicht korrekt ausgewiesen hatte, bei der Ermittlung der geschuldeten Mehrwertsteuer zulässigerweise die Pauschale angewendet (vgl. E. 2.3.3). Mit der blossen unbelegt und gänzlich unsubstantiiert gebliebenen Behauptung, die "mehrwertsteuerfreien Fahrzeugsteuer sowie die Versicherungskosten" seien in diesen Pauschalen nicht berücksichtigt, vermag der Beschwerdeführer in keiner Weise aufzuzeigen, inwiefern die Anwendung der – insoweit hier anwendbar – als rechtmässig beurteilten Pauschalen (vgl. E. 2.6) im Vergleich zur effektiven Veranlagung bei ihm in bundesrechtswidriger Weise zu einer steuerlichen Benachteiligung geführt haben soll. Im Übrigen ist der Beschwerdeführer darauf hinzuweisen, dass es ihm freigestellt ist, die Mehrwertsteuer effektiv zu ermitteln, sollte er der Auffassung sein, die annäherungsweise Ermittlung der Steuer führe bei ihm zu ungerechten Ergebnissen.

Die Beschwerde ist in diesem Punkt deshalb abzuweisen.

6.

Ausgangsgemäss ist die Beschwerde teilweise gutzuheissen (nämlich betreffend den "falschen Steuersatz" [Ziffer 2 der EM], vgl. E. 4), im Übrigen jedoch abzuweisen. Die Verfahrenskosten werden auf Fr. 900.-- festgelegt (Art. 63 Abs. 1 VwVG; Art. 4 des Reglements vom 21. Februar 2008 über die Kosten und Entschädigungen vor dem Bundesverwal-

tungsgericht [VGKE, SR 173.320.2]). Nach Art. 63 Abs. 1 VwVG werden die Verfahrenskosten in der Regel der unterliegenden Partei auferlegt. Das für die Kostenverlegung massgebliche Ausmass des Unterliegens hängt vorab von den im Einzelfall in der Beschwerde gestellten Rechtsbegehren ab, wobei auf das materiell wirklich Gewollte abzustellen ist (ANDRÉ MOSER/MICHAEL BEUSCH/LORENZ KNEUBÜHLER, Prozessieren vor Bundesverwaltungsgericht, Basel 2008, Rz. 4.43). Der Beschwerdeführer obsiegt im Umfang von Fr. 2'632.75 (vgl. Ziffer 2 der EM) und unterliegt im Umfang von Fr. 1'176.50 (vgl. Ziffer 1 und 5 der EM), also ungefähr im Verhältnis $^2/_3$ zu $^1/_3$. Beim vorliegenden Verfahrensausgang sind die Verfahrenskosten folglich im Umfang von $^1/_3$, ausmachend Fr. 300.--, dem Beschwerdeführer aufzuerlegen. Sie werden mit dem von ihm in der Höhe von Fr. 900.-- geleisteten Kostenvorschuss verrechnet. Der Überschuss von Fr. 600.-- wird dem Beschwerdeführer nach Rechtskraft dieses Urteils zurückerstattet. Der ESTV als Vorinstanz können keine Verfahrenskosten auferlegt werden (Art. 63 Abs. 2 VwVG). Dem unvertretenen Beschwerdeführer ist keine Parteientschädigung zuzusprechen (vgl. Art. 8 und 9 VGKE e contrario).

(Dispositiv nächste Seite)

Demnach erkennt das Bundesverwaltungsgericht:

1.
Die Beschwerde wird im Sinne der Erwägungen teilweise gutgeheissen, und der Einspracheentscheid wird im entsprechenden Umfang aufgehoben; im Übrigen jedoch wird die Beschwerde abgewiesen.

2.
Die Verfahrenskosten von Fr. 900.-- werden dem Beschwerdeführer im Umfang von Fr. 300.-- auferlegt und in dieser Höhe mit dem geleisteten Kostenvorschuss von Fr. 900.-- verrechnet. Der Überschuss von Fr. 600.-- wird ihm nach Rechtskraft des vorliegenden Urteils zurückerstattet.

3.
Eine Parteientschädigung wird nicht zugesprochen.

4.
Dieses Urteil geht an:

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

Der vorsitzende Richter:	Die Gerichtsschreiberin:
Daniel Riedo	Iris Widmer

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: