

# **BVGer A-1618/2018 vom 26. März 2019**

Bundesverwaltungsgericht, 2019-03-26, DE

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bvger\\_A-1618\\_2018](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bvger_A-1618_2018)

FR: TAF A-1618/2018 du 26 mars 2019

IT: TAF A-1618/2018 del 26 marzo 2019

## **Regeste**

Mehrwertsteuer

## **Erwägungen**

### **E. 1.1**

Das Verfahren vor dem Bundesverwaltungsgericht richtet sich nach dem VwVG, soweit das VGG nichts anderes bestimmt (Art. 37 VGG). Das Bundesverwaltungsgericht ist für die Behandlung der vorliegenden Beschwerde, welche sich gegen einen Einspracheentscheid der ESTV auf dem Gebiet der Mehrwertsteuer richtet, sachlich und funktionell zuständig (Art. 31 ff. VGG). Der Beschwerdeführer ist als Adressat des angefochtenen Entscheids zur Beschwerdeführung berechtigt (vgl. Art. 48 Abs. 1 VwVG). Auf die frist- und formgerecht (vgl. Art. 50 und 52 VwVG) eingereichte Beschwerde ist einzutreten.

### **E. 1.2**

Im angefochtenen Entscheid hat die Vorinstanz - entgegen ihrer Einschätzungsmitteilung und der Verfügung vom 15. Februar 2017 - von einer Steuernachforderung für die Steuerperiode 2013 abgesehen. Streitgegenstand bildet vorliegend daher noch eine auf einer Ermessenseinschätzung basierende Steuernachforderung der ESTV für die Steuerperioden 2010 bis 2012 (Zeit vom 1. Januar 2010 bis 31. Dezember 2012). Diese beläuft sich gemäss Dispositiv-Ziff. 2 des angefochtenen Einspracheentscheids auf Fr. (...) zuzüglich Verzugszins ab 31. Dezember 2011 (mittlerer Verfall). Gemäss den Beschwerdeanträgen wird die Steuernachforderung - soweit sie im Zusammenhang mit den aufgerechneten Umsätzen aus Provisionen/Aufwandminderungen steht (Umsätze von Fr. (...; Jahr 2010); Fr. (...; Jahr 2011) und Fr. (...; Jahr 2012) - ausdrücklich akzeptiert. Daraus resultiert in Anwendung des hier massgebenden Saldosteuersatzes von 0.6% ein nicht mehr strittiger Anteil der Steuernachforderung in der Höhe von Fr. (...). Die streitgegenständliche Forderung beträgt damit Fr. (...).

### **E. 1.3**

Der Beschwerdeführer lässt mit Replik vom 13. Juni 2018 ausdrücklich an seinen Prozessanträgen vom 2. Juni 2018 festhalten. In jener Eingabe verlangte der Beschwerdeführer eine Fristerstreckung und Einsicht in die Beilagen zur Vernehmlassung. Nachdem ihm beides mit Zwischenverfügung vom 4. Juni 2018 gewährt wurde (vgl. Sachverhalt Bst. K), ist auf die gegenstandslos gewordenen Prozessanträge nicht näher einzugehen.

### **E. 1.4.1**

Nach den allgemeinen intertemporalen Regeln sind in verfahrensrechtlicher Hinsicht diejenigen Rechtssätze massgebend, welche im Zeitpunkt der Beschwerdebeurteilung

Geltung haben (vgl. BGE 130 V 1 E. 3.2), dies unter Vorbehalt spezialgesetzlicher Übergangsbestimmungen. In materieller Hinsicht sind dagegen grundsätzlich diejenigen Rechtsätze massgebend, die bei der Erfüllung des zu Rechtsfolgen führenden Sachverhalts Geltung hatten (vgl. BGE 134 V 315 E. 1.2; BGE 130 V 329 E. 2.3; zum Ganzen: Urteil des BVGer A-874/2017 vom 23. August 2017 E. 1.3.1).

#### **E. 1.4.2**

Im Streit liegen Steuernachforderungen der Steuerperioden 2010 bis 2012. In materieller Hinsicht findet daher ausschliesslich das am 1. Januar 2010 in Kraft getretene MWSTG (SR 641.20) bzw. die dazugehörige MWSTV (SR 641.201) Anwendung. Massgebend ist dabei die in den zu beurteilenden Steuerperioden geltende Fassung des MWSTG, auf die nachfolgend auch referenziert wird. Nicht zu berücksichtigen sind im vorliegenden Fall namentlich die per 1. Januar 2018 und 1. Januar 2019 in Kraft getretenen Änderungen des MWSTG. Soweit im Folgenden auch auf die Rechtsprechung zum früheren Mehrwertsteuergesetz vom 2. September 1999 (aMWSTG, AS 2000 1300) bzw. zur Verordnung vom 22. Juni 1994 über die Mehrwertsteuer (aMWSTV, AS 1994 1464) verwiesen wird, liegt der Grund darin, dass diese im vorliegenden Fall - da die gesetzlichen Vorschriften soweit hier interessierend inhaltlich nicht geändert haben - auch für das MWSTG übernommen werden kann.

#### **E. 1.5**

Das Bundesverwaltungsgericht kann den angefochtenen Entscheid 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).

#### **E. 1.6**

Nach höchstrichterlicher Rechtsprechung kann das Beweisverfahren geschlossen werden, wenn die noch im Raum stehenden Beweisanträge eine nicht erhebliche Tatsache betreffen oder offensichtlich untauglich sind, etwa weil ihnen die Beweiseignung abgeht oder umgekehrt die betreffende Tatsache aus den Akten bereits genügend ersichtlich ist, oder wenn die entscheidende Behörde ihre Überzeugung bereits gebildet hat und annehmen kann, dass ihre Überzeugung durch weitere Beweiserhebungen nicht geändert würde (sog. antizipierte Beweiswürdigung, statt vieler: vgl. BGE 141 I 60 E. 3.3; BGE 134 I 140 E. 5.3; Urteil des BVGer A-5189/2017 vom 5. Juli 2018 E. 1.7.3).

#### **E. 2.1**

Der Mehrwertsteuer unterliegen die im Inland von steuerpflichtigen Personen gegen Entgelt erbrachten Leistungen; sie sind steuerbar, soweit das MWSTG keine Ausnahme vorsieht (Inlandsteuer; Art. 18 Abs. 1 MWSTG). Als Leistung gilt die Einräumung eines verbrauchsfähigen wirtschaftlichen Wertes an eine Drittperson in Erwartung eines Entgelts (Art. 3 Bst. c MWSTG). Sie besteht in einer Lieferung oder einer Dienstleistung (vgl. Art. 3 Bst. d und e MWSTG).

##### **E. 2.2.1**

Die Veranlagung und Entrichtung der Inlandsteuer erfolgt nach dem Selbstveranlagungsprinzip. Der Steuerpflichtige stellt dabei eigenständig fest, ob er die Voraussetzungen der subjektiven Steuerpflicht (Art. 10 und 66 MWSTG) erfüllt, ermittelt

die Steuerforderung selber (Art. 71 MWSTG) und begleicht diese innerhalb von 60 Tagen nach Ablauf der Abrechnungsperiode (Art. 86 Abs. 1 MWSTG). Das Selbstveranlagungsprinzip bedeutet somit, dass der Leistungserbringer selbst für die Feststellung der Mehrwertsteuerpflicht bzw. -forderung verantwortlich ist (vgl. Urteil des BGer 2C\_1077/2012 vom 24. Mai 2014 E. 2.1; vgl. zum Ganzen: Urteil des BVGer A-3050/2015 vom 6. Oktober 2015 E. 2.5.1 mit Hinweisen). Allerdings kann die ESTV bei steuerpflichtigen Personen Kontrollen durchführen (Art. 78 MWSTG). Solche Kontrollen sind innert 360 Tagen seit der Ankündigung mit einer Einschätzungsmittelung abzuschliessen, wobei darin der Umfang der Steuerforderung für den kontrollierten Zeitraum festgehalten wird (Art. 78 Abs. 5 MWSTG; Urteil des BGer 2C\_326/2015 vom 24. November 2016 E. 3.2).

### **E. 2.2.2**

Zu den Pflichten der mehrwertsteuerpflichtigen Person gehört insbesondere auch die ordentliche Buchführung. Der Mehrwertsteuerpflichtige hat seine Geschäftsbücher und Aufzeichnungen nach den handelsrechtlichen Grundsätzen zu führen (Art. 70 Abs. 1 MWSTG). Die Buchführung ist das lückenlose und planmässige Aufzeichnen sämtlicher Geschäftsvorfälle einer Unternehmung auf der Grundlage von Belegen. Sie schlägt sich in den Geschäftsbüchern und den zugehörigen Aufzeichnungen nieder (vgl. Urteile des BVGer A-4580/2014 vom 9. Juni 2015 E. 3.4.2 und A-6198/2012 vom 3. September 2013 E. 2.7.2; Beatrice BLUM, in: Geiger/Schluckebier [Hrsg.], MWSTG Kommentar, 2012, Rz. 3 ff. zu Art. 70 MWSTG; vgl. zum Ganzen: Urteil des BVGer A-3050/2015 vom 6. Oktober 2015 E. 2.5.2).

### **E. 2.3.1**

Liegen keine oder nur unvollständige Aufzeichnungen vor (Verstoss gegen die formellen Buchführungsvorschriften) oder stimmen die ausgewiesenen Ergebnisse mit dem wirklichen Sachverhalt offensichtlich nicht überein (Verstoss gegen die materiellen Buchführungsregeln), so schätzt die ESTV die Steuerforderung nach pflichtgemäsem Ermessen ein (Art. 79 Abs. 1 MWSTG) und die Festsetzung der Steuerforderung erfolgt mit einer Einschätzungsmittelung (Art. 79 Abs. 2 MWSTG).

### **E. 2.3.2**

Sind die Voraussetzungen für eine Ermessenstaxation erfüllt, so ist die ESTV nicht nur berechtigt, sondern verpflichtet, eine solche nach pflichtgemäsem Ermessen vorzunehmen. Die ESTV hat dabei alle Umstände zu beachten, von denen sie Kenntnis hat. Wohl hat die Steuerbehörde eine vorsichtige Schätzung anzustellen, doch ist sie nicht verpflichtet, im Zweifelsfall die für die steuerpflichtige Person günstigste Annahme zu treffen. Im Gegenteil soll vermieden werden, dass Steuerpflichtige, die ihren Mitwirkungspflichten nicht nachkommen, am Ende besser gestellt werden als solche, die es tun. Die Verletzung von Verfahrenspflichten darf sich nicht lohnen. Fälle, in denen die Steuerpflichtigen ihre Mitwirkungspflichten nicht wahrnehmen bzw. keine, unvollständige oder ungenügende Aufzeichnungen über ihre Umsätze (bzw. hinsichtlich der Feststellung oder Überprüfung der Steuerpflicht) führen, dürfen keine Steuerausfälle zur Folge haben (vgl. Urteile des BGer 2C\_1077/2012 vom 24. Mai 2014 E. 2.3 mit Hinweisen, 2C\_835/2011 vom 4. Juni 2012 E. 4.3, 2A.552/2006 vom 1. Februar 2007 E. 3.2; ferner: Urteile des BVGer A-3050/2015 vom 6. Oktober 2015 E. 2.7.1 und A-589/2014 vom 27. August 2014 E. 2.8.1 je mit weiteren Hinweisen).

### **E. 2.3.3**

Ist die ESTV verpflichtet, eine Schätzung nach pflichtgemäßem Ermessen vorzunehmen, hat sie diejenige Schätzungsmethode zu wählen, die den individuellen Verhältnissen im Betrieb der steuerpflichtigen Person soweit als möglich Rechnung trägt, auf plausiblen Annahmen beruht und deren Ergebnis der wirklichen Situation möglichst nahe kommt (statt vieler: Urteile des BGer 2C\_576/2015 vom 29. Februar 2016 E. 3.4, 2C\_1077/2012 vom 24. Mai 2014 E. 2.3, 2C\_970/2012 vom 1. April 2013 E. 4.1). In Betracht kommen Schätzungsmethoden, die auf eine Ergänzung oder Rekonstruktion der ungenügenden Buchhaltung hinauslaufen, aber auch Umsatzschätzungen aufgrund unbestrittener Teil-Rechnungsergebnisse in Verbindung mit Erfahrungssätzen. Die brauchbaren Teile der Buchhaltung und allenfalls vorhandene Belege sind soweit als möglich bei der Schätzung zu berücksichtigen. Sie können durchaus als Basiswerte der Ermessenstaxation fungieren (statt vieler: Urteile des BVGer A-874/2017 vom 23. August 2017 E. 2.6.4, A-3050/2015 vom 6. Oktober 2015 E. 2.7.2, A-665/2013 vom 10. Oktober 2013 E. 2.6.2; Pascal Mollard, TVA et taxation par estimation, in: ASA 69 S. 530 ff).

### **E. 2.3.4**

Im Bereich des Autohandels ist auch eine Umsatzschätzung, bei der (mangels anderer Belege) aus Verkaufsinseraten für Fahrzeuge auf den Verkauf der betreffenden Fahrzeuge geschlossen wird, grundsätzlich nicht zu beanstanden, wie das Bundesgericht - damals noch zur Warenumsatzsteuer - entschieden hat (Urteil des BGer vom 12. November 1998 E. 5c, in: ASA 68 S. 662 mit Verweis auf einen unveröffentlichten Entscheid des BGer vom 8. August 1995 E. 2c). Bei dieser Schätzmethode führt gemäss Bundesgericht auch der Umstand, dass der Steuerpflichtige gegebenenfalls vor der ESTV nachweisen könne, dass mehrere Fahrzeuge nicht verkauft wurden, nicht zum Schluss, dass dieses Berechnungsmodell für die Bemessung der fraglichen Umsätze ungeeignet sei. Vielmehr bestätigt sich, dass dieses Verfahren zu einem annähernd richtigen Ergebnis führen könne, wenn der Steuerpflichtige bei der Veranlagung mitwirke und anhand seiner vorhandenen Geschäftsbücher und Geschäftsunterlagen den Nachweis antrete, dass die fraglichen Verkäufe nicht stattgefunden hätten oder in seine Umsatzzusammenstellungen bereits Aufnahme gefunden hätten (zum Ganzen: Urteil des BGer vom 12. November 1998 E. 5c, in: ASA 68 S. 662 f.).

### **E. 2.4.1**

Bei der Überprüfung von zulässigerweise erfolgten Ermessensveranlagungen auferlegt sich das Bundesverwaltungsgericht als ausserhalb der Verwaltungsorganisation und Behördenhierarchie stehendes, von der richterlichen Unabhängigkeit bestimmtes Gericht trotz des möglichen Rügegrundes der Unangemessenheit (E. 1.5) eine gewisse Zurückhaltung und reduziert dergestalt seine Prüfungsdichte. Grundsätzlich setzt es nur dann sein eigenes Ermessen an die Stelle desjenigen der Vorinstanz, wenn dieser bei der Schätzung erhebliche Ermessensfehler unterlaufen sind (statt vieler: Urteil des BVGer A-5175/2015 vom 1. März 2016 E. 2.8.2). Diese Praxis wurde vom Bundesgericht wiederholt bestätigt (vgl. bereits Urteil des BGer 2C\_426/2007 vom 22. November 2007 E. 4.3, ferner: Urteil des BGer 2C\_970/2012 vom 1. April 2013 E. 4.3).

### **E. 2.4.2**

Für das Vorliegen der Voraussetzungen einer Ermessenseinschätzung ist nach der allgemeinen Beweislastregel die ESTV beweibelastet. Sind die Voraussetzungen erfüllt

(erste Stufe) und erscheint die vorinstanzliche Schätzung nicht bereits im Rahmen der durch das Bundesverwaltungsgericht mit der gebotenen Zurückhaltung vorzunehmenden Prüfung als pflichtwidrig (zweite Stufe), obliegt es - in Umkehr der allgemeinen Beweislast - der steuerpflichtigen Person, den Nachweis für die Unrichtigkeit der Schätzung zu erbringen (dritte Stufe). Weil das Ergebnis der Ermessensveranlagung selbst auf einer Schätzung beruht, kann sich die steuerpflichtige Person gegen eine zulässigerweise durchgeführte Ermessenseinschätzung nicht mit allgemeiner Kritik zur Wehr setzen. Namentlich kann sie sich nicht darauf beschränken, die Kalkulationsgrundlagen der Ermessenseinschätzung pauschal zu kritisieren. Vielmehr hat sie anhand von Belegen nachzuweisen, dass die von der ESTV vorgenommene Schätzung offensichtlich unrichtig ist (vgl. dazu später; statt vieler: Urteile des BGer 2C\_1077/2012 vom 24. Mai 2014 E. 2.5 und 2C\_970/2012 vom 1. April 2013 E. 4.3; vgl. zum Ganzen statt vieler: Urteile des BVGer A-874/2017 vom 23. August 2017 E. 3.2, A-2900/2014 vom 29. Januar 2015 E. 2.6.3 mit weiteren Hinweisen; ausführlich: Urteil des BVGer A-2826/2017 vom 12. Februar 2019 E. 2.5).

### **E. 3.1**

Im vorliegenden Fall ist unbestritten, dass der Beschwerdeführer im hier strittigen Zeitraum subjektiv mehrwertsteuerpflichtig war und in den Jahren 2010 bis 2012 der Mehrwertsteuer unterliegende Umsätze - hauptsächlich aus Autoverkäufen - erzielt hat. Weiter ist nicht bestritten, dass er anlässlich der MWST-Kontrolle in seinem Betrieb für die hier relevanten Steuerjahre keine Buchhaltungsunterlagen oder Aufzeichnungen vorlegen konnte und entsprechende Unterlagen auch im Zeitpunkt des Erlasses der Einschätzungsmitteilung der ESTV, am 19. Oktober 2015, nicht vorlagen (Sachverhalt Bst. B bis D). Bei dieser Ausgangslage war die ESTV zur Vornahme einer Ermessenseinschätzung nicht nur berechtigt, sondern auch verpflichtet (E. 2.3.1 f.), was vom Beschwerdeführer zu Recht nicht in Abrede gestellt wird.

### **E. 3.2**

Strittig und zu prüfen ist, ob die Vorinstanz die Ermessensveranlagung pflichtgemäss vorgenommen hat (sog. "zweite Stufe" [E. 2.4.2]; dazu nachfolgend E. 3.3) und, falls dies zu bejahen ist, ob es dem Beschwerdeführer gelingt, die Unrichtigkeit der vorinstanzlichen Schätzung nachzuweisen (sog. "dritte Stufe" [E. 2.4.2]; dazu nachfolgend E. 3.4).

### **E. 3.3**

Bei der Beantwortung der Frage, ob die ESTV ihre Ermessenseinschätzung pflichtgemäss vorgenommen hat, setzt das Bundesverwaltungsgericht nur dann sein eigenes Ermessen an die Stelle desjenigen der Vorinstanz, wenn dieser bei der Schätzung erhebliche Ermessensfehler unterlaufen sind (E. 2.4.1).

#### **E. 3.3.1**

Weil der Beschwerdeführer anlässlich der MWST-Kontrolle für den Zeitraum von 2007 bis 2013 in Bezug auf seine Einzelfirma weder eine Buchhaltung noch entsprechende Belege vorlegen konnte, hat die ESTV die Umsätze anhand der bei Autoscout24 und der NZZ edierten Verkaufsinserate (Sachverhalt Bst. C.c) geschätzt (vgl. dazu wie auch zum Folgenden ausführlich: Einspracheentscheid [nachfolgend: EE] Ziff. 4.1). In einem ersten Schritt übernahm sie sämtliche angebotenen Fahrzeuge inkl. inseriertem Verkaufspreis aus den jeweiligen Inseratelisten. In einem zweiten Schritt bereinigte sie die Listen, indem sie mehrere Inserate, welche erkennbar dasselbe Fahrzeug anpriesen (nachfolgend: Mehrfach-Inserierungen), nur einmal bei der Umsatzschätzung berücksichtigte. Sie ging

namentlich von einer Mehrfach-Inserierung (die ESTV spricht jeweils von einer "Mehrfachnennung") aus, wenn innerhalb von sieben Tagen in beiden Medien ein gleiches Fahrzeugmodell zu demselben Preis inseriert wurde, ein Fahrzeugmodell in regelmässigem Rhythmus, verbunden mit einer Preissenkung inseriert worden ist oder wenn aufgrund anderer Gründe klar war, dass es sich um eine Mehrfach-Inserierung desselben Fahrzeugs handelt. Aufgrund dieser Eliminierungskriterien blieb vom Gesamtwert der inserierten Fahrzeuge nur ein Bruchteil (zwischen 0.43% und 3.24%) übrig. Weil aus den Inseraten nicht ersichtlich war, ob der Beschwerdeführer mit seiner Einzelfirma oder die GmbH Leistungserbringerin war, setzte die ESTV den nach Bereinigung der Liste verbleibenden Wert der inserierten Fahrzeuge dem von der Einzelfirma und GmbH gesamthaft erzielten Umsatz gleich. Um den Umsatz des Beschwerdeführers bzw. seiner Einzelfirma zu ermitteln, zog sie von diesem Gesamtumsatz in einem letzten Schritt die von der GmbH deklarierten Umsätze ab.

### **E. 3.3.2**

Eine Umsatzschätzung anhand von Verkaufsinseraten im Autohandel ist mit Blick auf die diesbezüglich einschlägige Rechtsprechung (E. 2.3.4) grundsätzlich tauglich. Auch im vorliegenden Fall, in dem ursprünglich nicht nur für den strittigen Zeitraum sondern auch für mehrere Vorjahre keine Buchhaltung und keinerlei Buchhaltungsbelege verfügbar waren, ist die Umsatzermittlung anhand dieser Methode, welche im Gegensatz zur Heranziehung von Erfahrungszahlen den individuellen Verhältnissen in einem Betrieb Rechnung trägt, nicht zu beanstanden. Zudem erscheinen die ursprünglich angewandten Eliminierungskriterien, welche Mehrfach-Inserierungen ausschliessen sollen, als sachgerecht und plausibel.

### **E. 3.3.3**

Der Beschwerdeführer hat erst im Verfügungsverfahren, d.h. nach Erlass der Einschätzungsmitteilung, welche auf der Umsatzschätzung nach der erwähnten Inserate-Methode basierte (E. 3.3.1), bei der ESTV eine nachträglich anhand von (angeblich) unterdessen aufgefundenen Geschäftsunterlagen erstellte Buchhaltung eingereicht (Sachverhalt Bst. E und F). Im Rahmen des Einspracheverfahrens ordnete er die in den Buchhaltungsunterlagen dokumentierten Verkäufe von Fahrzeugen, denen eine interne Laufnummer zugeteilt war, den entsprechenden Verkaufs-Inseraten zu und machte geltend, dass die in der Buchhaltung ausgewiesenen Umsatzzahlen, die den jeweils zeitgerecht eingereichten Mehrwertsteuerdeklarationen entsprächen, korrekt und vollständig gewesen seien.

### **E. 3.3.4**

Im angefochtenen Einspracheentscheid übernahm die ESTV diese vom Beschwerdeführer mittels Ergänzung der Laufnummern auf den (bereinigten) Inseratelisten vorgenommene Zuordnung der einzelnen Fahrzeugverkäufe zu den Verkaufs-Inseraten weitgehend und sortierte die Inserate neu nach den Angaben des Beschwerdeführers zu den (internen) Laufnummern (vgl. EE Ziff. 4.2 sowie Beilagen 1 bis 3 zum EE). Nur dort, wo der Beschwerdeführer mehrere Inserate demselben Verkauf, d.h. derselben internen Laufnummer zugeordnet hatte und insofern Mehrfach-Inserierungen geltend machte, führte sie eine erneute Überprüfung durch. Namentlich ging sie von einer Mehrfach-Inserierung aus, wenn kumulativ: die Modellbezeichnung übereinstimmte, der inserierte Verkaufspreis gleich blieb oder im Verlauf der Zeit reduziert wurde, und die Inserate zwischen dem An-

und Verkauf des Fahrzeugs publiziert wurden (in der Annahme, dass ein vor dem Einkauf publiziertes Inserat zu einer entsprechenden Nachfrage und einem erfolgreichen Verkauf geführt hat). Waren sämtliche erwähnten Kriterien erfüllt, markierte sie die so identifizierten Mehrfach-Inserierungen desselben Fahrzeugs auf der Liste, so dass keine doppelte oder mehrfache Aufrechnung eines lediglich einmal erzielten Umsatzes erfolgte (EE Ziff. 4.2.1 und Beilagen 1 bis 3 zum EE). Vom auf diese Weise aus den Verkaufs-Inseraten ermittelten Gesamtumsatz zog die Vorinstanz zunächst 10% für sog. Werbeinserate ab, nachdem der Beschwerdeführer im Einspracheverfahren geltend gemacht hatte, dass nicht sämtliche Inserate zu einem Verkauf geführt hätten (EE Ziff. 4.2.5). Weiter gewährte sie einen pauschalen Preisabschlag von 5% auf dem aus den Inseraten geschätzten Gesamtumsatz, weil sie es als plausibel erachtete, dass der effektive Verkaufspreis regelmässig leicht unter dem inserierten Verkaufspreis lag (EE Ziff. 4.2.6). Diese beiden Anpassungen wirkten sich zu Gunsten des Beschwerdeführers aus. Schliesslich addierte sie zum basierend auf Verkaufs-Inseraten ermittelten Umsatz weitere Umsätze aus Fahrzeugverkäufen hinzu, für die sich in den Unterlagen des Beschwerdeführers Verkaufsbelege fanden, die aber nachweislich keinem der Verkaufs-Inserate gemäss bereinigter Liste (Beilagen 1 bis 3 zum EE) zugeordnet werden konnten (EE Ziff. 4.2.8 und Beilage 5 zum EE). Diese Aufrechnung wirkte sich zu Ungunsten des Beschwerdeführers aus.

### **E. 3.3.5**

Die in E. 3.3.4 geschilderte Methode der ESTV ist für das Bundesverwaltungsgericht - mit der gebotenen zurückhaltenden Prüfung (E. 2.4) - nachvollziehbar und sachgerecht und erscheint als geeignet, die Umsätze des Beschwerdeführers möglichst realitätsnah zu ermitteln, wobei eine gewisse Ungenauigkeit, wie bei jeder Ermessenseinschätzung, in Kauf genommen werden muss. Vorab ist nicht zu beanstanden, dass die ESTV weiterhin (zumindest teilweise) an einer Schätzmethode anhand von Inseraten festgehalten hat und nicht (integral) auf die erst nachträglich erstellte Buchhaltung abgestellt hat. Zu Recht hat die Vorinstanz erkannt, dass deren Beweiswert aufgrund ihrer erst nachträglichen Erstellung eingeschränkt ist und deren Vollständigkeit in keiner Weise nachgewiesen ist sowie aufgrund der besonderen Umstände ihres Zustandekommens zu bezweifeln ist (dazu auch noch sogleich E. 3.3.6.1). Indem die ESTV aber die vom Beschwerdeführer vorgenommene Zuordnung der einzelnen Inserate zu dokumentierten Verkäufen anhand der Wagen-Laufnummern übernommen hat und weitere nicht in den Inseratelisten enthaltene Umsätze aufgerechnet hat, stellt sie dennoch teilweise auf die Geschäftsunterlagen des Beschwerdeführers, welche auch originale Einkaufs-, Einfuhr- und Verkaufsbelege enthalten, ab. Damit hat die Vorinstanz der Vorgabe, dass die brauchbaren Teile der Buchhaltung und allenfalls vorhandene Belege soweit als möglich bei einer Umsatzschätzung zu berücksichtigen sind, Rechnung getragen (vgl. vorne E. 2.3.3). Auch die von der ESTV herangezogenen Kriterien für den Ausschluss von Mehrfach-Inserierungen und die Überlegungen dazu (insbesondere zum dritten Kriterium: vgl. EE S. 13 Fussnote 13) erscheinen nachvollziehbar und sachgerecht. Dasselbe gilt für die gewährten Pauschalabzüge zum Thema Werbeinserate und Preisabschlag, welche sich letztlich zu Gunsten des Beschwerdeführers auswirkten.

### **E. 3.3.6**

Was der Beschwerdeführer gegen die Pflichtmässigkeit der vorinstanzlichen Schätzmethode einwendet, verfährt hingegen nicht. Auf die einzelnen Beanstandungen ist

im Folgenden näher einzugehen.

#### **E. 3.3.6.1**

Der Beschwerdeführer macht geltend, die ESTV hätte sich ausschliesslich auf seine Buchhaltung und die entsprechenden Belege stützen müssen. Der Beschwerdeführer vermag mit seiner erst nachträglich erstellten Buchhaltung - deren Beweiswert bereits aufgrund ihrer erst um Jahre verspäteten Erstellung eingeschränkt ist - nicht zu beweisen, dass er sämtliche in den strittigen Jahren abgewickelten Verkäufe buchhalterisch erfasst hat. Erhebliche Zweifel an der Vollständigkeit der Buchhaltung ergeben sich etwa aus den Angaben des Treuhänders in seiner Eingabe vom 8. Mai 2013, wonach der Beschwerdeführer offensichtlich mit den administrativen Abläufen in seinem Unternehmen überfordert gewesen sei. Weiter machte der Treuhänder im Zusammenhang mit dem Fehlen der Buchhaltung geltend, dass der Steuerpflichtige ihm zwar die Unterlagen seiner Einzelfirma übergeben hatte, jener aber "den Überblick verloren" habe und er eine aussagekräftige Buchhaltung nicht habe erstellen können. Nachdem mit der kommunalen Steuerverwaltung für diese schwierige Zeit ein Pauschalabkommen getroffen werden konnte, seien die restlichen unvollständigen Belege liquidiert worden (vgl. Sachverhalt Bst. B.b.). Es ist bei dieser Ausgangslage nicht nachvollziehbar und wird auch nicht in plausibler Weise dargelegt, inwiefern die nachträglich eingereichte Buchhaltung, welche auf angeblich anlässlich einer Hausräumung wiedergefundenen Belegen beruht, nunmehr als vollständig angesehen werden könnte. Sodann ist es generell im Autohandel nicht ungewöhnlich, dass Verkäufe durch Barzahlung abgewickelt werden, was die Gefahr einer unvollständigen buchhalterischen Erfassung zusätzlich erhöht. Dies gilt insbesondere wenn - wie im vorliegenden Fall - kein Kassabuch geführt worden ist. Soweit die Vorinstanz der Buchhaltung des Beschwerdeführers wegen gravierender Verletzung diverser weiterer handelsrechtlicher Buchführungsvorschriften die Aussagekraft abgesprochen hat, erblickt der Beschwerdeführer darin ein willkürliches Vorgehen und bringt vor, dass die bemängelten Verbuchungen in einzelnen Konten, wenn auch nicht immer tadellos, so doch im Wesentlichen korrekt gewesen seien. Er verlangt in diesem Zusammenhang gegebenenfalls die Einholung einer Amtsauskunft der ESTV bzw. der kantonalen Steuerverwaltung. Wie oben ausgeführt, führen vorliegend nicht in erster Linie die Mängel bei der Verbuchung auf einzelnen Konten, sondern der Umstand, dass die Buchhaltung als Ganzes in Zweifel gezogen werden muss, zum Schluss, dass nicht integral auf die Buchhaltung abgestellt werden kann. Damit ist mangels Entscheidrelevanz in antizipierter Beweiswürdigung (E. 1.6) von weiteren Beweiserhebungen im Zusammenhang mit einzelnen Verbuchungen abzusehen.

#### **E. 3.3.6.2**

Entgegen der Ansicht des Beschwerdeführers ist nicht ersichtlich, inwiefern die Vorgehensweise der ESTV unzulässig sein oder gegen das Fairnessgebot verstossen soll, zumal der Beschwerdeführer durch seine mangelhafte Buchführung den Anlass für berechnete Zweifel an deren Vollständigkeit selbst gesetzt hat. Sodann entspricht die Wahrnehmung, wonach die Vorinstanz die Aufzeichnungen des Beschwerdeführers im Zusammenhang mit den Inseraten ganz grundsätzlich als unglaubhaft abgetan habe, nicht den Tatsachen, zumal die Vorinstanz die vom Beschwerdeführer vorgenommene Zuordnung von Inseraten zu den einzelnen Wagen-Laufnummern weitgehend übernommen hat (E. 3.3.4).

### **E. 3.3.6.3**

Für das vorliegende Steuerjustizverfahren vermag der Beschwerdeführer auch aus dem Verweis auf die strafrechtliche Unschuldsvermutung nichts zu seinen Gunsten abzuleiten. Die ESTV ist bei der Vornahme einer Umsatzschätzung nicht verpflichtet, im Zweifelsfall die für die steuerpflichtige Person günstigste Annahme zu treffen. Im Gegenteil soll vermieden werden, dass Steuerpflichtige, die ihren Mitwirkungspflichten nicht nachkommen, am Ende besser gestellt werden als solche, die es tun. Fälle, in denen die Steuerpflichtigen ihre Mitwirkungspflichten nicht wahrnehmen bzw. keine, unvollständige oder ungenügende Aufzeichnungen über ihre Umsätze führen, dürfen keine Steuerausfälle zur Folge haben (E. 2.3.2). Im Rahmen einer zulässigerweise erfolgten Ermessenseinschätzung obliegt es rechtsprechungsgemäss dem Steuerpflichtigen, die Unrichtigkeit der behördlichen Schätzung nachzuweisen (E. 2.4.2).

### **E. 3.3.6.4**

Der Beschwerdeführer erachtet sodann das Ergebnis der vor-instanzlichen Umsatzschätzung, wonach er in den hier interessierenden Jahren über vier Millionen Franken Umsatz "schwarz" erzielt haben soll, als unrealistisch und willkürlich. Der Beschwerdeführer sei in einem eher hochpreisigen Segment tätig, in dem in erster Linie Geschäftswagen gekauft würden. Es sei vollkommen unwahrscheinlich, dass die entsprechenden Käufer bereit gewesen wären, ihre Autos an der Buchhaltung vorbei zu kaufen. Denn sie hätten sich selbst dem Risiko der Steuerverfolgung ausgesetzt und auf alle Abschreibungsmöglichkeiten verzichtet. Der Beschwerdeführer sei auch noch nie in ein Nach- oder Strafsteuerverfahren involviert gewesen, was bei geschätzt 100 "schwarz" verkauften Fahrzeugen unwahrscheinlich sei. Sodann sei bei Importwagen die ordnungsgemässe Einfuhr Voraussetzung für die spätere Verkehrszulassung. Grundsätzlich ist es weder Aufgabe der ESTV noch des Gerichts, im Rahmen einer Ermessenseinschätzung Spekulationen darüber anzustellen, wie der Beschwerdeführer einen allenfalls nicht verbuchten Mehrumsatz erzielt haben könnte oder welche Motive einzelne Käufer veranlassen könnten, einen Autokauf "schwarz" abzuwickeln. Jedenfalls kann der Auffassung, dass das Ergebnis der vorinstanzlichen Umsatzschätzung willkürlich und unrealistisch sei, nicht gefolgt werden: Auch wenn in den Geschäftsunterlagen des Beschwerdeführers diverse Verkäufe von Geschäftswagen dokumentiert sind, ist damit nicht dargetan, dass der Verkauf von solchen Fahrzeugen geradezu das Kerngeschäft des Beschwerdeführers ausmache, zumal auch diverse Verkäufe von günstigen und teuren Wagen an Privatpersonen belegt sind. Weiter kann der Steuerpflichtige aus dem blossen Umstand, dass er angeblich vorher noch nie in ein Steuerjustizverfahren verwickelt war, für den vorliegenden Fall nichts zu seinen Gunsten ableiten. Was die angeblich realitätsfremde Höhe der Umsatzschätzung betrifft, kann auf das nachfolgend zur Kontrollrechnung Ausgeführte verwiesen werden.

### **E. 3.3.6.5**

Sodann hat die Vorinstanz das Ergebnis ihrer Umsatzschätzung anhand von weiteren Schätzmethoden, nämlich anhand des Erlöses aus Provisionen für vermittelte Leasingverträge und der verbuchten Fahrzeugkosten, deren Verhältnis zum Umsatz anhand der Jahre 2008 und 2009 ermittelt wurde, plausibilisiert (Beilage 11 zum EE). Diese Kontrollrechnungen zeigen, dass verschiedene individuelle Schätzmethoden beim Beschwerdeführer zu annähernd gleichen Ergebnissen führen. Der Beschwerdeführer beanstandet die vorinstanzliche Kontrollrechnung als unseriös und beantragt die Einholung

eines Gutachtens zu deren Aussagekraft. Vorab ist der Beschwerdeführer darauf hinzuweisen, dass es im Rahmen der Beweiswürdigung dem Gericht zufällt, die Aussagekraft der Kontrollrechnung zu beurteilen. Vom Einholen eines externen Gutachtens ist in antizipierter Beweiswürdigung (E. 1.6) abzusehen. Der Beschwerdeführer rügt, dass die herangezogenen Referenzwerte aus bloss zwei Jahren statistisch nicht signifikant sein können. Völlig unbrauchbar seien die Werte sodann, wenn in den zwei Vergleichsjahren beim Referenzwert eine Abweichung von 100% bestehe. Der Beschwerdeführer verkennt, dass eine Kontrollrechnung nicht mit einer statistischen Erhebung gleichzusetzen ist, sondern einzig der Plausibilisierung dient. Es ist nicht zu beanstanden, dass die Vorinstanz auf die in der Erfolgsrechnung des Beschwerdeführers ausgewiesenen Vorjahreszahlen 2008 und 2009 und betreffend die Fahrzeugkosten der erwähnten Jahre auf einen Mittelwert abgestellt hat. Soweit der Beschwerdeführer der Ansicht ist, die herangezogenen Referenzwerte seien für die Jahre 2010 bis 2012 klar falsch, hätte er den entsprechenden Nachweis zu erbringen, was er vorliegend nicht getan hat. Er darf sich auch hier nicht mit pauschaler Kritik begnügen (E. 2.4.2 in fine). Anzufügen ist, dass die Vorinstanz im Rahmen ihrer Duplik aufgezeigt hat, dass der Beschwerdeführer in den Jahren 2003 bis 2006 ebenfalls Umsätze in der Grössenordnung der vorliegend geschätzten Umsätze erzielt hat. Von einem realitätsfernen, unverhältnismässigen Ergebnis der Umsatzschätzung bzw. der Kontrollrechnung kann damit keine Rede sein.

### **E. 3.3.7**

Nach dem Gesagten erweist sich die von der ESTV im vorliegenden Fall gewählte Schätzungsmethode als tauglich und die Ermessenstaxation der ESTV als pflichtgemäss.

### **E. 3.4**

Auf der sog. dritten Stufe obliegt es nun dem Beschwerdeführer aufzuzeigen bzw. nachzuweisen, in welchen Punkten die Schätzung der Vorinstanz offensichtlich unrichtig sein soll (E. 2.4.2).

#### **E. 3.4.1**

Der Beschwerdeführer bemängelt, dass die Inseratetexte unklar und bei den beiden Inserate-Plattformen sehr unterschiedlich seien. Namentlich würden die bei Autoscout24 edierten Inseratetexte nur abgekürzte Modellbezeichnungen aufweisen (z.B. Mercedes CLS-CLASS). Es sei ausgeschlossen, dass diese Modellbezeichnungen den effektiven Inseratetexten entsprechen. Niemand würde sich für ein Fahrzeug ohne genauere Modellbezeichnung (z.B. wie bei der NZZ: Mercedes CLS 350 [2006]) interessieren. Folglich sei das Vorgehen der Vorinstanz willkürlich, soweit sie aufgrund der bei Autoscout24 und der NZZ verwendeten, unterschiedlichen Modellbezeichnungen auf verschiedene Fahrzeuge geschlossen habe. Dieser Rüge liegt offenbar die Annahme zugrunde, dass die Vorinstanz eine Mehrfach-Inserierung immer dann verneinte, wenn sich ein abgekürzter Inseratetext (Autoscout24) und ein ausführlicher Inseratetext (NZZ) gegenüberstanden. Ein solches Vorgehen der Vorinstanz bei den noch strittigen Positionen ist jedoch nicht erkennbar. Vielmehr zeigt sich, dass die Vorinstanz Inseratetexte wie beispielsweise "Mercedes CLS-Class" und "Mercedes CLS 350 (2006)" als identisch akzeptierte und nicht von unterschiedlichen Modellen ausging. Demgegenüber ist die Vorinstanz zu Recht immer dann von unterschiedlichen Modellen ausgegangen, wenn die Unterschiede in den Inseratetexten der beiden Verkaufsplattformen nicht allein mit der Verwendung einer abgekürzten Modellbezeichnung zu erklären waren (z.B. "Mercedes

CL-CLASS" vs "Mercedes E350 CDI-T-4Matic"). Bei dieser Ausgangslage ist nicht ersichtlich, inwiefern die vom Beschwerdeführer zum Beweis offerierte Edition der tatsächlich auf Autoscout24 erschienenen Inseratetexte zur weiteren Klärung des rechtserheblichen Sachverhalts beitragen könnte. In antizipierter Beweiswürdigung (E. 1.6) ist auf die entsprechende Beweiserhebung zu verzichten.

#### **E. 3.4.2**

Der Beschwerdeführer beanstandet, dass die von der Vorinstanz verwendeten Filterkriterien für die Eliminierung allfälliger Mehrfach-Inserierungen untauglich seien. Dies ergebe sich bereits daraus, dass diese Filter in den strittigen Jahren zu sehr unterschiedlichen Ergebnissen und einer erheblichen Bandbreite der Resultate führten. Um aussagekräftige Resultate zu liefern, müssten die angewandten Filterkriterien dem Insertionsverhalten des Beschwerdeführers entsprechen, was vorliegend nicht der Fall sei. Die Vorinstanz habe in ihren Überlegungen die vom Beschwerdeführer im Einspracheverfahren vorgebrachte Kritik überhaupt nicht oder bei weitem nicht ausreichend berücksichtigt. Auch wenn der Einwand des Beschwerdeführers, wonach sich die Filterkriterien an seinem Insertionsverhalten zu orientieren hätten, im Grundsatz nachvollziehbar ist, darf er sich nicht mit pauschaler Kritik begnügen. Vielmehr obliegt es dem Beschwerdeführer, ein solches Insertionsverhalten aufzuzeigen und zu belegen. Der Beschwerdeführer bringt betreffend das zweite Kriterium für Mehrfach-Inserierungen (E. 3.3.4), wonach der inserierte Verkaufspreis gleich blieb oder im Verlauf der Zeit reduziert wurde, erstmals im vorliegenden Beschwerdeverfahren vor, Fahrzeuge, welche auf beiden Kanälen angeboten worden seien, bei der NZZ häufig zu einem höheren Verkaufspreis inseriert zu haben. Erstens weil er mit den NZZ-Inseraten eine zahlkräftigere Kundschaft angesprochen habe und zweitens weil die Insertionskosten bei der NZZ höher gewesen seien als bei Autoscout24. Ein solches Vorgehen ist zwar nicht undenkbar. Mit dieser reinen Behauptung vermag der Beschwerdeführer aber die vorinstanzlichen Filterkriterien von vornherein nicht als offensichtlich unrichtig zu widerlegen. Weder belegt noch glaubhaft ist sodann das Vorbringen des Beschwerdeführers, wonach er bei Zweit- oder Drittinseraten regelmässig die Verkaufspreise moderat erhöht statt gesenkt habe, um bei Interessenten nicht den Eindruck zu erwecken, dass es sich immer wieder um dasselbe Fahrzeug handle bzw. dass sich Zuwarten lohne. Ein solches Verhalten erscheint für jemand, der sich auf einem umkämpften Markt gegenüber zahlreichen Wettbewerbern zu behaupten hat, nicht leicht nachvollziehbar und vermag jedenfalls keine offensichtliche Unrichtigkeit der Annahmen der Vorinstanz zu begründen. Weiter vermag der Beschwerdeführer aus den mit der Replik eingereichten Insertionsregeln von Autoscout24, welche offenbar erst seit Januar 2018 gelten, in Bezug auf die Jahre 2010 bis 2012 nichts zu seinen Gunsten abzuleiten. Ebensowenig ist ersichtlich, inwiefern sich aus den ungefilterten, ursprünglich bei den Verkaufs-Plattformen edierten Listen, welche die Vorinstanz mit ihrer Duplik eingereicht hat, belegen lassen soll, dass ein Inserat ein "blosses Lockvogel-Angebot" war bzw. erfolglos blieb.

#### **E. 3.4.3**

Der Beschwerdeführer rügt als willkürlich, dass die Vorinstanz für Werbeinserate einen nicht näher begründeten Pauschalabzug von 10% auf dem Gesamttotal der inserierten Verkaufspreise gemäss bereinigter Liste vorgenommen hat. Auch in diesem Zusammenhang erschliesst sich dem Gericht nicht, inwiefern das Vorgehen der Vorinstanz sachlich unhaltbar sein soll. Der Beschwerdeführer selbst hat zwar im vorinstanzlichen

Verfahren diverse Inserate als reine "Werbeinserate" bezeichnet, jedoch nur in wenigen Fällen den erforderlichen (und von der Vorinstanz berücksichtigten) Nachweis erbracht. Indem die Vorinstanz dennoch zu Gunsten des Beschwerdeführers zusätzlich einen Pauschalabzug zugelassen hat, hat sie dem als grundsätzlich plausibel erachteten Einwand des Beschwerdeführers Rechnung getragen. Ein solches Vorgehen ist mit Blick auf den weiten Ermessensspielraum der Vorinstanz nicht zu beanstanden. Der Beschwerdeführer weist auch im vorliegenden Verfahren nicht ansatzweise nach, dass die Höhe des Pauschalabzugs für Werbeinserate offensichtlich unrichtig ist.

#### **E. 3.4.4**

Weiter rügt der Beschwerdeführer, dass die Vorinstanz auch überall dort, wo Belege für effektiv erzielte Verkaufspreise vorlägen, der Einfachheit halber auf die inserierten Verkaufspreise abgestellt und darauf lediglich einen Pauschalabzug von 5% vorgenommen habe. In den Geschäftsunterlagen des Beschwerdeführers befinden sich diverse Original-Verkaufsbelege, welche die effektiv erzielten Preise ausweisen. Zwar sind die brauchbaren Teile und allenfalls vorhandene Belege soweit als möglich bei einer Schätzung zu berücksichtigen (E. 2.3.3). Gleichzeitig ist aber mit Blick auf den weiten Ermessensspielraum der ESTV bei einer Umsatzschätzung nicht zu beanstanden, wenn diese aus Effizienzüberlegungen auf Pauschalabzüge abstellt, soweit diese zu einem realitätsnahen Ergebnis führen. Dies ist vorliegend beim gewährten Pauschalabzug von 5% der Fall, wie Stichproben zeigen. Damit obliegt es dem Beschwerdeführer aufzuzeigen, dass der Pauschalabzug von 5% zu einem offensichtlich unrichtigen Ergebnis führt, d.h. vorliegend deutlich zu niedrig angesetzt wurde. Dies hat er jedoch nicht getan.

#### **E. 3.4.5**

Erstmals im vorliegenden Beschwerdeverfahren reicht der Beschwerdeführer aus dem elektronischen System der Eidgenössischen Zollverwaltung stammende Importlisten der Jahre 2011 bis 2013 ein (Beschwerdebeilage 12 ff.). Er macht sinngemäss geltend, diese Importlisten würden sämtliche von ihm importierten Fahrzeuge aufführen und die Korrektheit seiner ursprünglichen Umsatzdeklarationen (und damit letztlich die Vollständigkeit der Buchhaltung) belegen. Sämtliche auf den Importlisten aufgeführten Fahrzeuge liessen sich nämlich einem im Ordner "Verkäufe" abgelegten Einfuhr- und zugehörigen Verkaufsbeleg zuordnen. Zwar würden für das Jahr 2010 noch keine elektronischen Importlisten existieren. Aber aus der Korrektheit der Angaben für die Jahre 2011 bis 2013 liesse sich auch auf die Korrektheit der Umsatzangaben für das Jahr 2010 schliessen. Es ist vorliegend unbestritten, dass der Beschwerdeführer im hier relevanten Zeitraum auch vom Geschäftsmodell des Verkaufs von Importwagen gelebt hat. Aktenkundig ist aber auch, dass er diverse Fahrzeuge von gewerblichen und privaten Anbietern aus der Schweiz, d.h. nicht selbst importierte Wagen, eingekauft und weiter verkauft hat. Schon deshalb sind die Importlisten nicht geeignet, ein vollständiges Bild über sämtliche beschafften und verkauften Fahrzeuge abzugeben. Sie sind damit auch kein Beweis für die Vollständigkeit der Buchhaltung in den Jahren 2011 bis 2012 und noch weniger für das Jahr 2010, für welches keine Importlisten existieren. Die Tatsache, dass ein mehrfach inseriertes Fahrzeugmodell gemäss Importliste nur einmal eingeführt worden ist, belegt nicht, dass es nur einen Verkauf gab. Denn es ist nicht ausgeschlossen, dass der Beschwerdeführer ein Fahrzeug desselben Modells auch aus dem Inland bezogen haben könnte. Insofern vermag der Beschwerdeführer auch mit den eingereichten Importlisten nicht zu belegen, dass gewisse Inserate nicht zu einem Verkauf geführt haben. An diesem

Schluss vermag auch eine allfällige Amtsauskunft der Eidgenössischen Zollverwaltung nichts zu ändern. Auf die diesbezüglich beantragte Beweismassnahme ist in antizipierter Beweiswürdigung (E. 1.6) zu verzichten.

#### **E. 3.4.6**

Der Beschwerdeführer wendet weiter ein, die Annahme, wonach er neben den Einnahmen auch die Ausgaben verborgen gehalten habe, sei unsinnig. Ein aus dem Ausland eingeführtes Fahrzeug könne in der Schweiz ohne Einfuhrpapiere, Verzollung und Ablieferung der Mehrwertsteuer nicht eingelöst werden. Zum Beweis dieses Vorbringens offeriert er die Einholung einer Amtsauskunft eines kantonalen Strassenverkehrsamts. Wie bereits erwähnt, hat der Beschwerdeführer nicht ausschliesslich vom Verkauf von Importwagen gelebt, weshalb selbst bei Annahme der korrekten Verbuchung sämtlicher Importwageneinkäufe immer noch Raum für weitere nicht verbuchte Einkäufe bleibt. Entsprechend ist vorliegend auch nicht entscheidrelevant, dass die Verkehrszulassung eines Fahrzeugs von der ordnungsgemässen Einfuhr abhängt. Die Einholung einer Amtsauskunft des Strassenverkehrsamtes erweist sich somit in antizipierter Beweiswürdigung (E. 1.6) als nicht notwendig.

#### **E. 3.4.7**

Der Beschwerdeführer hat sodann detailliert zu den einzelnen noch strittigen Umsätzen aus Inseraten, bei denen es sich seiner Ansicht nach um sog. Mehrfach-Inserierungen handelt, Stellung genommen. Dabei hat er sich an den Inseratelisten gemäss Beilagen 1 bis 3 bzw. 6 bis 8 zum Einspracheentscheid orientiert und auf die von ihm selbst zugeordnete Wagen-Laufnummer Bezug genommen. In ihrer Vernehmlassung hat sich die Vorinstanz zu den angeblichen Mehrfach-Inserierungen geäussert, indem sie bei den einzelnen Inseraten anmerkte, welches ihrer Kriterien für Mehrfach-Inserierungen (vorne E. 3.3.4) jeweils nicht erfüllt sei (Vernehmlassungsbeilagen 1 bis 3). Diesbezüglich ist vorab nochmals darauf hinzuweisen, dass sich der Beschwerdeführer nicht mit pauschaler Kritik am Vorgehen der ESTV oder mit blossen Behauptungen begnügen darf, sondern nachzuweisen hat, dass das Vorgehen der ESTV in einem konkreten Fall offensichtlich unrichtig ist (E. 2.4.2 in fine). So könnte er etwa aufzeigen, dass die Zuordnung der Inserate zu den Laufnummern offensichtlich unrichtig ist, dass die Vorinstanz die Filterkriterien falsch angewandt hat oder er könnte die Filterkriterien der ESTV im Einzelfall widerlegen, indem er nachweist, dass sich zwei oder mehrere Inserate auf dasselbe Fahrzeug beziehen. Ebenfalls steht ihm der Nachweis offen, dass er ein bestimmtes, inseriertes Fahrzeug nie oder erst zu einem hier nicht mehr relevanten Zeitpunkt (d.h. ab 2013) verkauft hat.

##### **E. 3.4.7.1**

Die gerichtliche Überprüfung der vom Beschwerdeführer bestrittenen Umsatzaufrechnungen aus Inseraten ergibt, dass es dem Beschwerdeführer einzig in folgenden Fällen gelingt aufzuzeigen, dass sich die Schätzung der ESTV als offenkundig unrichtig erweist: Für das Jahr 2010: Lauf-Nr. 23: Die vom Beschwerdeführer ursprünglich vorgenommene Zuordnung des am (...) für Fr. (...) in der NZZ inserierten Mercedes S500 4Matic zur Lauf-Nr. 23 der Einzelfirma (bei der es sich gemäss Verkaufsbeleg um einen Audi S8 handelte) ist - wie der Beschwerdeführer aufzeigt - offensichtlich unrichtig. Es liegt nahe, dass es sich um ein Versehen des Beschwerdeführers handelte und die Zuordnung des Inserats zur Lauf-Nr. 23 GmbH korrekt ist. Entgegen der Auffassung der Vorinstanz in der Vernehmlassung, ist das Fahrzeug der Lauf-Nr. 23 GmbH in der

Inseratliste des Jahres 2011 einem Inserat vom (...) 2011 zugeordnet und damit in der Umsatzschätzung bereits berücksichtigt. Der entsprechende Mercedes S500 4Matic wurde gemäss Geschäftsbelegen am (...) eingekauft und am (...) verkauft. Die beiden nunmehr der Lauf-Nr. 23 GmbH zugeordneten Inserate erfüllen die vorinstanzlichen Kriterien für eine Mehrfach-Inserierung. Die Umsatzaufrechnung ist daher um Fr. (...) zu Gunsten des Beschwerdeführers zu korrigieren. Lauf-Nr. 74: Bei dieser Laufnummer, die von der Vorinstanz wohl versehentlich mit den falschen Ankaufs- und Verkaufsdaten versehen wurde, handelt es sich um einen Mercedes E 350 Lim. 4Matic 2010, der am (...) 2010 importiert und am (...) 2011 für Fr. (...) verkauft wurde. Es kann sich daher mangels Identität des Fahrzeugmodells weder bei dem am (...) 2010 inserierten Mercedes C350 noch bei dem am (...) 2010 inserierten Mercedes der CL-Klasse um dasselbe Fahrzeug handeln. Das NZZ-Inserat vom (...) 2010 kann aufgrund der Preissteigerung ebenfalls nicht als Mehrfach-Inserat akzeptiert werden. Dasselbe gilt für ein weiteres Inserat vom (...) 2010. Indessen erfüllt das Inserat vom (...) 2010 die Kriterien für eine Mehrfach-Inserierung in Bezug auf das Inserat vom (...) 2010. Es sind somit Fr. (...) vom geschätzten Umsatz aus Inseraten abzuziehen. Für das Jahr 2011: Lauf-Nr. 129: Hier hat die Vorinstanz eine Mehrfach-Inserierung bereits im Einspracheverfahren akzeptiert. Lauf-Nr. 143: Die Vorinstanz akzeptiert in ihrer Vernehmlassung die vom Beschwerdeführer beantragte Neu-Zuordnung der unter der Lauf-Nr. 143 erwähnten Inserate zur Lauf-Nr. 55 GmbH, was vom Gericht nicht zu beanstanden ist. Ein am (...) 2011 importierter und am (...) 2011 verkaufter Mercedes Benz GLK 300, ist in der Inseratliste unter der Lauf-Nr. 55 GmbH bereits aufgeführt. Grundsätzlich zu Recht geht die Vorinstanz davon aus, dass es sich bei den hier strittigen Inseraten nicht um Mehrfach-Inserierungen in Bezug auf das dem Verkauf zugeordnete Inserat vom (...) 2011 handelt, weil nicht sämtliche der vorinstanzlichen Kriterien erfüllt sind. Folge davon ist, dass die noch strittigen Inserate nicht das Fahrzeug der Lauf-Nr. 55 GmbH zum Gegenstand haben können. Allerdings erscheint es aufgrund der identischen Modellbezeichnung, der Preissenkung und der zeitlichen Nähe der Inserate klar, dass es sich zumindest bei den Inseraten vom (...) 2011 und vom (...) 2011 um eine Mehrfach-Inserierung desselben Fahrzeugs handelt. Das dritte Kriterium (Inserierung zwischen An- und Verkauf) kann dabei nicht geprüft werden bzw. keine Rolle spielen, weil die Inserate keiner Laufnummer und damit keinem dokumentierten Verkauf zugeordnet werden können. Weil vorliegend die preisliche und zeitliche Nähe der Inserate gegeben ist, ist dennoch von einer Mehrfach-Inserierung auszugehen. Von der Umsatzaufrechnung sind daher Fr. (...) abzuziehen. Lauf-Nr. 20 GmbH: Entgegen der Annahme des Beschwerdeführers ist diesbezüglich keine mehrfache Umsatzaufrechnung erfolgt. Für das Jahr 2012: Lauf-Nr. 37 GmbH: Diese Laufnummer ist in der Inseratliste nur einmal aufgeführt. Eine mehrfache Aufrechnung ist nicht ersichtlich. Lauf-Nr. 70 GmbH: Der Beschwerdeführer hat im vorliegenden Beschwerdeverfahren einen Verkaufsbeleg eingereicht, der beweist, dass das dieser Laufnummer zugeordnete Fahrzeug erst im Jahr 2016 verkauft wurde. Da damit die Aufrechnung der die Lauf-Nr. 70 GmbH betreffenden Umsätze aus Inseraten von Fr. (...) im Jahr 2012 offensichtlich falsch ist, hat die Vorinstanz in ihrer Vernehmlassung zu Recht eine entsprechende Umsatzkorrektur zu Gunsten des Beschwerdeführers anerkannt. Lauf-Nr. 84 GmbH: Beim NZZ-Inserat vom (...) 2012 erscheint die ursprüngliche Zuordnung zur Lauf-Nr. 84 GmbH wegen der unterschiedlichen Modellbezeichnung als offensichtlich unrichtig. Auch das Autoscout-Inserat vom (...) 2012 wurde weit vor dem Ankauf der Lauf-Nr. 84 GmbH publiziert, weshalb ein Zusammenhang mit dem erwähnten Inserat vom (...) 2012

wahrscheinlicher ist als mit der Lauf-Nr. 84 GmbH. Das Inserat vom (...) 2012 erfüllt in Bezug auf das Inserat vom (...) 2012 die vorinstanzlichen Kriterien einer Mehrfach-Inserierung mit Ausnahme des dritten Kriteriums (Inserierung zwischen An- und Verkauf), welches aber bei Fahrzeugen, die nicht einem dokumentierten Verkauf zugeordnet werden können, nicht geprüft werden kann. Weil vorliegend die zeitliche und preisliche Nähe der Inserate gegeben ist, ist dennoch von einer Mehrfach-Inserierung auszugehen und es sind Fr. (...) von der Umsatzaufrechnung abzuziehen.

#### **E. 3.4.7.2**

In allen anderen Fällen vermochte der Beschwerdeführer nicht zu belegen, dass das vorinstanzliche Vorgehen offensichtlich unrichtig war. Insbesondere vermag er mit seinen blossen Behauptungen, dass - entgegen den Kriterien der ESTV - im Einzelfall von Mehrfach-Inserierungen auszugehen sei oder dass ein bestimmtes Inserat nicht zu einem Verkauf geführt hat, nicht durchzudringen. Ebenfalls ist das wiederholte Argument, wonach er einen auf Autoscout24 inserierten Audi S8 (eine Spezialausführung des A8) bei der NZZ, welche detailliertere Inseratetexte enthält, als Audi A8 inseriert haben soll, nicht belegt und angesichts der Tatsache, dass es sich beim Beschwerdeführer um einen Fachmann handelt auch nicht plausibel. Dasselbe gilt - wie bereits in E. 3.4.2 erwähnt - für angebliche Preissteigerungen bei Inseraten, die dasselbe Fahrzeug betreffen sollen. Die Annahme einer Mehrfach-Inserierung ist sodann nach den nachvollziehbaren Filterkriterien der ESTV ausgeschlossen, wenn sich ein Inserat auf ein im Inserierungszeitpunkt bereits verkauftes Fahrzeug beziehen soll; dass dies in Einzelfällen nicht zutreffen würde, hat der Beschwerdeführer nicht belegt. Zusammengefasst sind zu Gunsten des Beschwerdeführers vom vorinstanzlich geschätzten Umsatz aus Verkaufs-Inseraten folgende Umsätze abzuziehen: Fr. (...; Jahr 2010), Fr. (...; Jahr 2011) und Fr. (...; Jahr 2012). Diese Minderumsätze sind allerdings noch um die in der vorinstanzlichen Berechnung berücksichtigten Abzüge für Werbeinserate von 10% und Preissenkungen von 5% zu korrigieren (vgl. Berechnungen auf der jeweils letzten Seite der Beilagen 6 bis 8 zum EE), bevor sie vom vorinstanzlich ermittelten Bruttoumsatz der Einzelfirma des Beschwerdeführers abgezogen werden können. Es ergibt sich eine bereinigte Umsatzkorrektur wie folgt:

	2010	2011	2012
Zu hoch geschätzter Umsatz aus Inseraten (...)	(...)	(...)	(...)
abzgl. 10% (Korrektur Werbeinserateabzug) (...)	(...)	(...)	(...)
Zwischentotal (...)	(...)	(...)	(...)
abzgl. Preisreduktion 5% (...)	(...)	(...)	(...)
Umsatzkorrektur (...)	(...)	(...)	(...)

Der im Einspracheentscheid ermittelte Bruttoumsatz der Einzelfirma des Beschwerdeführers ist um den bereinigten Minderumsatz ("Umsatzkorrektur") zu kürzen. Anschliessend ist die Steuerforderung anhand des im vorliegenden Zeitraum gültigen Saldosteuersatzes von 0.6 % zu ermitteln. Die hier streitgegenständliche Steuernachforderung der ESTV besteht in der Differenz zwischen der Steuerforderung und der vom Beschwerdeführer deklarierten Steuer sowie des bereits anerkannten Anteils der Steuernachforderung (die Zahlen sind den vorinstanzlichen Berechnungen auf S. 22 und 23 des EE entnommen):

	2010	2011	2012
Bruttoumsatz Einzelfirma gem. Einspracheentscheid (...)	(...)	(...)	(...)
abzgl. Umsatzkorrektur Beschwerdeverfahren (...)	(...)	(...)	(...)
Bruttoumsatz (korrigiert) (...)	(...)	(...)	(...)
Steuerforderung der ESTV (Saldosteuersatz 0.6%) (...)	(...)	(...)	(...)
abzgl. deklarierte Steuer (...)	(...)	(...)	(...)
abzgl. nicht strittige Nachforderung bez. Provisionen/Aufwandminderungen (...)	(...)	(...)	(...)
Steuernachforderung (...)	(...)	(...)	(...)

Damit beläuft sich die Steuerforderung für die Steuerperioden 2010 bis 2012 auf insgesamt Fr. (...). Nebst der Selbstdeklaration und der im vorliegenden Verfahren nicht mehr strittigen Nachforderung in Bezug auf falsch verbuchte Provisionen/Aufwandminderungen verbleibt eine noch zu bezahlende Steuernachforderung

der ESTV für die Steuerperioden 2010 bis und mit 2012 (Zeit vom 1. Januar 2010 bis zum 31. Dezember 2012) von Total Fr. (...), zuzüglich gesetzlichem Verzugszins. Mit Blick auf die im Beschwerdeverfahren noch strittige Steuernachforderung der ESTV von Fr. (...; vgl. vorne E. 1.2) ist die Beschwerde im Betrag von Fr. (... [zu gut einem Achtel]) gutzuheissen und im Übrigen abzuweisen.

#### **E. 4**

Abschliessend ist über die Verfahrenskosten und eine allfällige Parteientschädigung zu befinden.

##### **E. 4.1**

Das Bundesverwaltungsgericht auferlegt die Verfahrenskosten in der Regel der unterliegenden Partei. Unterliegt diese nur teilweise, so werden die Verfahrenskosten ermässigt (vgl. Art. 63 Abs. 1 VwVG). Ausnahmsweise können auch einer obsiegenden Partei die Verfahrenskosten vollumfänglich oder teilweise auferlegt werden, nämlich wenn diese durch Verletzung von Verfahrenspflichten verursacht worden sind (Art. 63 Abs. 3 VwVG). Dies ist typischerweise der Fall, wenn die beschwerdeführende Partei das Beschwerdeverfahren und/oder das vorinstanzliche Verfahren durch Verletzung von Mitwirkungspflichten unnötigerweise verursacht hat oder in die Länge gezogen hat, etwa durch verspätetes Vorbringen relevanter Beweismittel, die zu einer Gutheissung der Beschwerde führen (vgl. Urteile des BVer A-2777/2016 vom 4. Juli 2017 E. 6.1.1, A-4026/2016 vom 7. März 2017 E. 6.1, A-3505/2014 vom 8. April 2015 E. 4.1; Moser/Beusch/Kneubühler, Prozessieren vor dem Bundesverwaltungsgericht, 2. Aufl. 2013, Rz. 4.52). Ausgangsgemäss obsiegt der Beschwerdeführer zwar teilweise. Allerdings ist zu berücksichtigen, dass er die zur Gutheissung führenden Rügen und Belege erstmals im vorliegenden Beschwerdeverfahren vorgebracht hat und die Vorinstanz im Rahmen des Einspracheverfahrens weder Anlass noch Gelegenheit hatte, sich damit auseinanderzusetzen. Insofern ist von einer unnötigen Verursachung des vorliegenden Verfahrens auszugehen. Es ist daher gerechtfertigt, dem Beschwerdeführer die Kosten des Beschwerdeverfahrens vollumfänglich aufzuerlegen. Diese sind unter Berücksichtigung des Streitwerts und des erheblichen Aktenumfangs auf Fr. 4'300.-- festzusetzen (Art. 63 Abs. 1 VwVG i.V.m. Art. 4 des Reglements von 21. Februar 2008 über die Kosten und Entschädigungen vor dem Bundesverwaltungsgericht [VGKE; SR 173.320.2]). Der einbezahlte Kostenvorschuss in gleicher Höhe ist zur Bezahlung der Verfahrenskosten zu verwenden.

##### **E. 4.2**

Gemäss Art. 64 Abs. 1 VwVG kann die Beschwerdeinstanz der obsiegenden Partei eine Entschädigung für ihr erwachsene notwendige und verhältnismässig hohe Kosten zusprechen. Parteikosten gelten dann als notwendig, wenn sie zur sachgerechten und wirksamen Rechtsverfolgung oder Rechtsverteidigung unerlässlich erscheinen. Unnötige Kosten begründen demgegenüber keinen Anspruch auf Parteientschädigung (BGE 131 II 200 E. 7.3; Moser/Beusch/Kneubühler., a.a.O., Rz. 4.68). Wie ausgeführt, hat der Beschwerdeführer das Beschwerdeverfahren unnötigerweise verursacht. Insofern hat er sich den entstandenen, aber vermeidbaren Aufwand selber zuzuschreiben, weshalb diese Kosten nicht als notwendig im Sinne des Art. 64 Abs. 1 VwVG gelten. Von der Zusprechung einer Parteientschädigung ist deshalb abzusehen.

Export aus OpenCaseLaw (CC0). Verbindlich ist allein der vom erlassenden Gericht veröffentlichte Originaltext. Quellen-URL siehe oben.