

# **BVGer A-2473/2014 vom 13. März 2015**

Bundesverwaltungsgericht, 2015-03-13, DE

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bvger\\_A-2473\\_2014](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bvger_A-2473_2014)

FR: TAF A-2473/2014 du 13 mars 2015

IT: TAF A-2473/2014 del 13 marzo 2015

## **Regeste**

Mehrwertsteuer

## **Erwägungen**

### **E. 1.1**

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

### **E. 1.2**

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

#### **E. 1.2.1**

Am 1. Januar 2010 sind das Bundesgesetz vom 12. Juni 2009 über die Mehrwertsteuer (MWSTG, SR 641.20) und die Mehrwertsteuerverordnung vom 27. November 2009 (MWSTV, SR 641.201) in Kraft getreten. Das MWSTG löst das Bundesgesetz vom 2. September 1999 über die Mehrwertsteuer (aMWSTG, AS 2000 1300) ab. Die bisherigen gesetzlichen Bestimmungen sowie die darauf gestützt erlassenen Vorschriften bleiben grundsätzlich weiterhin auf alle während ihrer Geltungsdauer eingetretenen Tatsachen und entstandenen Rechtsverhältnisse anwendbar (Art. 112 Abs. 1 MWSTG). Die Beurteilung des vorliegenden Sachverhalts richtet sich demnach, soweit die Perioden vom 12. November 2008 bis zum 31. Dezember 2009 betroffen sind, nach dem aMWSTG sowie der dazugehörigen Verordnung vom 29. März 2000 (aMWSTGV, AS 2000 1347). Für den Zeitraum ab dem 1. Januar 2010 sind das MWSTG und die dazugehörige MWSTV anwendbar.

#### **E. 1.2.2**

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 (vgl. etwa Urteil des Bundesgerichts 2C\_650/2011 vom 16. Februar 2012 E. 1.4.3; ausführlich: Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A 1113/2009 vom 23. Februar 2010 E. 1.3).

### **E. 1.2.3**

Im vorliegenden Fall wurde eine als «Einspracheentscheid» bezeichnete Verfügung der Vorinstanz angefochten. Der Erlass eines Einspracheentscheids setzt voraus, dass vorgängig eine Verfügung erging, welche überhaupt Gegenstand eines Einspracheverfahrens bilden kann. Im Bereich der Mehrwertsteuer ist das Einspracheverfahren in Art. 83 MWSTG gesetzlich vorgesehen. Eine Ausnahme hierzu bildet die sog. «Sprungbeschwerde»: Richtet sich die Einsprache gegen eine einlässlich begründete Verfügung der ESTV, so ist sie auf Antrag oder mit Zustimmung des Einsprechers oder der Einsprecherin als Beschwerde an das Bundesverwaltungsgericht weiterzuleiten (Art. 83 Abs. 4 MWSTG; vgl. zur Sprungbeschwerde: Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-2650/2012 vom 10. August 2012 E. 2.1, A 1184/2012 vom 31. Mai 2012 E. 2 ff., auch zum Folgenden). Eine Einschätzungsmittteilung als solche ist nun aber keine Verfügung im Sinn des Gesetzes (BGE 140 II 202 E. 5, insb. E. 5.6). Unbestrittenermassen sind jedoch die «Einspracheentscheide» vom 7. April 2014 Verfügungen gemäss Art. 5 VwVG. Indem der Beschwerdeführer gegen die «Einspracheentscheide» beim Bundesverwaltungsgericht Beschwerden erhebt, hat er einen allfälligen Verlust des Einspracheverfahrens 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 zu werten, zumal die «Einspracheentscheide» einlässlich begründet sind (vgl. statt aller: Urteil des Bundesgerichts 2C\_842/2014 vom 17. Februar 2015 E. 5; Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A 3376/2014 vom 10. Februar 2015 E. 1.3.2, A-2516/2014 vom 15. Dezember 2014 E. 1.2, A-3558/2013 vom 18. November 2014 E. 1.2.2).

### **E. 1.2.4**

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

### **E. 1.3**

Auf die form- und fristgerecht eingereichten Beschwerden ist einzutreten.

### **E. 1.4**

Das Bundesverwaltungsgericht kann den angefochtenen «Einspracheentscheid» 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 Unangemessenheit rügen (Art. 49 Bst. c VwVG; André Moser/Michael Beusch/Lorenz Kneubühler, Prozessieren vor dem Bundesverwaltungsgericht, 2. Aufl., Basel 2013, Rz. 2.149 ff.; Ulrich Häfelin/Georg Müller/Felix Uhlmann, Allgemeines Verwaltungsrecht, 6. Aufl., Zürich/St. Gallen 2010, Rz. 1758 ff.).

### **E. 2.1**

Der Bund erhebt eine allgemeine Verbrauchssteuer nach dem System der Netto-Allphasensteuer mit Vorsteuerabzug (Mehrwertsteuer; Art. 130 der

Bundesverfassung der Schweizerischen Eidgenossenschaft vom 18. April 1999 [BV, SR 101]; Art. 1 Abs. 1 aMWSTG sowie Art. 1 Abs. 1 MWSTG). Der Steuer unterliegen betreffend die Zeit bis zum 31. Dezember 2009 die in Art. 5 aMWSTG aufgezählten, durch steuerpflichtige Personen getätigten Umsätze, sofern diese nicht ausdrücklich von der Steuer ausgenommen sind. Für die Zeit seit dem 1. Januar 2010 sieht das Gesetz in Art. 18 Abs. 1 MWSTG vor, dass der Inlandsteuer die im Inland durch steuerpflichtige Personen gegen Entgelt erbrachten Leistungen unterliegen. Diese sind steuerbar, soweit das MWSTG keine Ausnahme vorsieht.

### **E. 2.2.1**

Mehrwertsteuerpflichtig und damit Steuersubjekt der Mehrwertsteuer wurde gemäss altem Recht, wer eine mit der Erzielung von Einnahmen verbundene gewerbliche oder berufliche Tätigkeit selbständig ausübte, sofern seine Lieferungen, seine Dienstleistungen und sein Eigenverbrauch im Inland jährlich gesamthaft Fr. 75'000.-- überstiegen (Art. 21 Abs. 1 aMWSTG). Steuerpflichtig waren namentlich natürliche Personen, Personengesellschaften, juristische Personen des privaten und öffentlichen Rechts, unselbstständige öffentliche Anstalten sowie Personengesamtheiten ohne Rechtsfähigkeit, die unter gemeinsamer Firma Umsätze tätigten (Art. 21 Abs. 2 aMWSTG). Von der Mehrwertsteuerpflicht ausgenommen war gemäss Art. 25 Abs. 1 Bst. a aMWSTG ein Unternehmen mit einem Jahresumsatz nach Art. 21 Abs. 3 aMWSTG bis zu Fr. 250'000.--, sofern die nach Abzug der Vorsteuer verbleibende Steuer (sogenannte Steuerzahllast) regelmässig nicht mehr als Fr. 4'000. - im Jahr betragen hätte.

### **E. 2.2.2**

Nach neuem Recht ist mehrwertsteuerpflichtig, wer unabhängig von Rechtsform, Zweck und Gewinnabsicht ein Unternehmen betreibt und nicht von der Steuerpflicht befreit ist. Ein Unternehmen betreibt, wer eine auf die nachhaltige Erzielung von Einnahmen aus Leistungen ausgerichtete berufliche oder gewerbliche Tätigkeit selbständig ausübt und unter eigenem Namen nach aussen auftritt (Art. 10 Abs. 1 Bst. a und b MWSTG). Befreit ist ein Steuerpflichtiger u.a., wenn er im Inland innerhalb eines Jahres weniger als Fr. 100'000.-- Umsatz aus steuerbaren Leistungen erzielt, sofern er nicht auf die Befreiung von der Steuerpflicht verzichtet (Art. 10 Abs. 2 Bst. a MWSTG).

### **E. 2.3.1**

Nach dem früheren Recht erfolgte die Veranlagung und Entrichtung der Mehrwertsteuer nach dem reinen Selbstveranlagungsprinzip (Art. 46 f. aMWSTG; BGE 137 II 136 E. 6.2; Urteil des Bundesgerichts 2C\_486/2009 vom 1. Februar 2010 E. 2.2, 2C\_970/2012 vom 1. April 2013 E. 4.1). Bei festgestellter Steuerpflicht (vgl. Art. 56 Abs. 1 aMWSTG) hatte der Leistungserbringer selbst und unaufgefordert über seine Umsätze sowie Vorsteuern abzurechnen und innert 60 Tagen nach Ablauf der Abrechnungsperiode den geschuldeten Mehrwertsteuerbetrag (Steuer vom Umsatz abzüglich Vorsteuern) an die ESTV abzuliefern.

### **E. 2.3.2**

Grundsätzlich gilt dies auch im geltenden Recht: Auch hier erfolgen Veranlagung und Entrichtung der Inlandsteuer 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 wurde zwar leicht gelockert (BGE 140 II 202

E. 5.4; Urteil des Bundesgerichts 2C\_678/2012 vom 17. Mai 2013 E. 2.1; Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A 351/2014 vom 10. Juli 2014 E. 4.1), bedeutet jedoch weiterhin, d.h. nach altem als auch nach geltendem Recht, dass der Leistungserbringer selbst für die Feststellung der Mehrwertsteuerpflicht bzw. forderung verantwortlich ist (vgl. Urteile des Bundesgerichts 2C\_1077/2012 vom 24. Mai 2014 E. 2.1, 2C\_356/2008 vom 21. November 2008 E. 3.2, 2A.109/2005 vom 10. März 2006 E. 2.1; Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A 589/2014 vom 27. August 2014 E. 2.6.1, A 351/2014 vom 10. Juli 2014 E. 4.1, A 6198/2012 vom 3. September 2013 E. 2.7.1).

## **E. 2.4**

Die für die Entscheidungsfindung (Rechtsanwendung) vorzunehmende Tatsachenfeststellung setzt voraus, dass die Sachlage korrekt und voll-ständig ermittelt wurde. Das Verwaltungsverfahren und die Verwaltungsrechtspflege werden deshalb grundsätzlich von der Untersuchungsmaxime beherrscht (Art. 12 VwVG). Demnach muss die entscheidende Behörde den Sachverhalt von sich aus abklären (Untersuchungspflicht). Der Untersuchungsgrundsatz erfährt jedoch durch die Mitwirkungspflicht der Verfahrensparteien eine Einschränkung (vgl. Art. 13 Abs. 1 VwVG). Die Mitwirkungspflicht gilt naturgemäss gerade für solche Tatsachen, welche eine Partei besser kennt als die Behörden und welche diese ohne Mitwirkung der Partei gar nicht oder nicht mit vernünftigem Aufwand erheben könnte (MOSER/Beusch/Kneubühler, a.a.O., Rz. 1.49 ff.). Im Mehrwertsteuerverfahren wird der Untersuchungsgrundsatz zudem dadurch relativiert, dass dem Steuerpflichtigen spezialgesetzlich statuierte Mitwirkungspflichten auferlegt werden (vgl. BVGE 2009/60 E. 2.1.2; für die Ermessensveranlagung: Urteil des Bundesgerichts 2C\_1077/2012 vom 24. Mai 2014 E. 2.4).

### **E. 2.5.1**

Gemäss Art. 58 Abs. 1 aMWSTG hatte der Mehrwertsteuerpflichtige seine Geschäftsbücher ordnungsgemäss zu führen und so einzurichten, dass sich aus ihnen die für die Feststellung der Mehrwertsteuerpflicht sowie für die Berechnung der Steuer und der abziehbaren Vorsteuern massgebenden Tatsachen leicht und zuverlässig ermitteln lassen. Art. 70 Abs. 1 MWSTG sieht ebenfalls die ordnungsgemässe Buchführung nach handelsrechtlichen Grundsätzen vor.

### **E. 2.5.2**

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 Bundesverwaltungsgerichts A 5070/2013 vom 9. Dezember 2014 E. 5.2, A 589/2014 vom 27. August 2014 E. 2.6.2, A-4480/2012 vom 12. Februar 2014 E. 3.2.3; Beatrice BLUM, in: Geiger/Schluckebier (Hrsg.), MWSTG Kommentar, Zürich 2012, Art. 70 MWSTG Rz. 3 ff.).

### **E. 2.5.3**

Über die Buchführungspflicht kann die ESTV nähere Bestimmungen aufstellen. Diese müssen für die ordnungsgemässe Erhebung der Mehrwertsteuer unerlässlich sein (Art. 58 Abs. 1 aMWSTG, Art. 70 Abs. 1 MWSTG). Von dieser Befugnis hat sie im Rahmen des Erlasses der Wegleitung für Mehrwertsteuerpflichtige (Wegleitung 2008 zur Mehrwertsteuer [Wegleitung 2008, gültig vom 1. Januar 2008 bis 31. Dezember 2009]) sowie des MWST-Infos 16 («Buchführung und Rechnungsstellung» [MI 16, gültig seit 1.

Januar 2010, mittlerweile ersetzt durch die webbasierte Version]) Gebrauch gemacht. In den genannten Dokumenten sind genauere Angaben enthalten, wie eine derartige Buchhaltung auszugestalten ist (Rz. 878 ff. der Wegleitung 2008 und Rz. 1.1 ff. des MI 16). Alle Geschäftsvorfälle müssen fortlaufend, chronologisch und lückenlos aufgezeichnet werden (Rz. 884 der Wegleitung 2008 und Rz. 1.3 des MI 16) und alle Eintragungen haben sich auf entsprechende Belege zu stützen, sodass 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. 893 ff. der Wegleitung und Rz. 1.5 des MI 16; vgl. Urteile des Bundesgerichts 2C\_2015/2014 vom 10. Oktober 2014 [zur Publikation vorgesehen] E. 3.4.4, 2C\_657/2012 vom 9. Oktober 2012 E. 2.2, 2C\_835/2011 vom 4. Juni 2012 E. 2.2.1, 2A.297/2005 vom 3. Februar 2006 E. 3.1; statt vieler: Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A 2900/2014 vom 29. Januar 2015 E. 2.3.2, A-175/2014 vom 9. Dezember 2014 E. 4.3.2, A-4344/2008 vom 9. September 2010 E. 4.2).

### **E. 2.6.1**

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 pflichtgemäßem Ermessen ein (sog. Ermessenseinschätzung; Art. 60 aMWSTG, Art. 79 MWSTG; vgl. dazu: Urteile des Bundesgerichts 2C\_831/2013 vom 26. Februar 2014 E. 6.3, 2C\_970/2012 vom 1. April 2013 E. 4.1; ausführlich Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A 2900/2014 vom 29. Januar 2015 E. 2.4, s.a. Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A 4344/2008 vom 9. September 2008 E. 4.3.1). Anlass für die Ermessensveranlagung bildet somit allein der Umstand, dass trotz durchgeführter Untersuchung durch die Verwaltung - es gilt die Untersuchungsmaxime (E. 2.4) - der Sachverhalt nicht ausreichend erhellt werden konnte und somit ein Bereich der Unsicherheit verbleibt, der aber durch plausible Annahmen und Schätzungen ergänzt und ausgefüllt werden muss, weil die Steuerpflicht eine allgemeine ist (Urteil des Bundesgerichts 2C\_970/2012 vom 1. April 2013 E. 4.2; Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-175/2014 vom 9. Dezember 2014 E. 4.4.1, A 120/2013 vom 9. September 2013 E. 2.5.1, A 6665/2011 vom 20. November 2012 E. 2.6).

### **E. 2.6.2**

Art. 60 aMWSTG bzw. Art. 79 MWSTG unterscheidet nach dem Ausgeführten zwei voneinander unabhängige Konstellationen, welche zu einer Ermessensveranlagung führen. Die erste ist diejenige der ungenügenden Aufzeichnung (Konstellation 1). In diesem Fall hat eine Schätzung insbesondere auch dann zu erfolgen, wenn die Verstösse gegen die formellen Buchhaltungsvorschriften als derart gravierend zu qualifizieren sind, dass sie die materielle Richtigkeit der Buchhaltungsergebnisse in Frage stellen (Urteile des Bundesgerichts 2C\_82/2014 vom 6. Juni 2014 E. 3.1, 2C\_970/2012 vom 1. April 2013 E. 4.1, 2C\_429/2009 vom 9. November 2009 E. 3; Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A 175/2014 vom 9. Dezember 2014 E. 4.4.1). Zweitens kann selbst eine formell einwandfreie Buchführung die Durchführung einer Schätzung erfordern, wenn die ausgewiesenen Ergebnisse mit dem wirklichen Sachverhalt offensichtlich nicht übereinstimmen (Konstellation 2). Dies ist nach der Rechtsprechung der Fall, wenn die in den Büchern enthaltenen Geschäftsergebnisse von den von der Steuerverwaltung erhobenen branchenspezifischen Erfahrungszahlen (dazu E. 2.7) wesentlich abweichen, vorausgesetzt

die kontrollierte Person ist nicht in der Lage, allfällige besondere Umstände, auf Grund welcher diese Abweichung erklärt werden kann, nachzuweisen oder zumindest glaubhaft zu machen (statt vieler: Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-175/2014 vom 9. Dezember 2014 E. 4.4.1, A 6198/2012 vom 3. September 2013 E. 2.8.2, A 4922/2012 vom 14. Juni 2013 E. 2.5.2).

### **E. 2.6.3**

Im Steuerrecht gilt grundsätzlich, dass die Steuerbehörde die Beweislast für die steuerbegründenden und -erhöhenden Tatsachen trägt, während die steuerpflichtige Person für die steueraufhebenden und mindernden Tatsachen beweisbelastet ist (statt vieler: BGE 140 II 248 E. 3.5; Urteil des Bundesgerichts 2C\_232/2012 vom 23. Juli 2012 E. 3.5, veröffentlicht in: Archiv für schweizerisches Abgaberecht (ASA) 81 S. 422; statt vieler: Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-2900/2014 vom 29. Januar 2015 E. 1.4). Für das Vorliegen der Voraussetzungen einer Ermessenseinschätzung ist nach dieser allgemeinen Beweislastregel die ESTV beweisbelastet. Sind die Voraussetzungen einer Ermessenseinschätzung jedoch erfüllt (erste Frage) und erscheint die vorinstanzliche Schätzung nicht bereits im Rahmen der durch das Bundesverwaltungsgericht mit der gebotenen Zurückhaltung vorzunehmenden Prüfung als pflichtwidrig (zweite Frage), obliegt es - in Umkehr der allgemeinen Beweislastregel - der steuerpflichtigen Person, den Nachweis für die Unrichtigkeit der Schätzung (dritte Frage) zu erbringen (statt vieler: Urteil des Bundesgerichts 2C\_970/2012 vom 1. April 2013 E. 4.2). Weil das Ergebnis der Ermessensveranlagung selbst auf einer Schätzung beruht, darf sich die steuerpflichtige Person dabei nicht mit allgemeiner Kritik begnügen. Vielmehr muss sie dartun, dass die von der ESTV vorgenommene Schätzung offensichtlich fehlerhaft ist bzw. dass dieser bei der Schätzung erhebliche Ermessensfehler unterlaufen sind, und sie muss auch den Beweis für ihre vorgebrachten Behauptungen erbringen (statt vieler: Urteile des Bundesgerichts 2C\_970/2012 vom 1. April 2013 E. 4.3, 2C\_206/2012 vom 6. September 2012 E. 2.4; Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-175/2014 vom 9. Dezember 2014 E. 4.4.5, A 1331/2013 vom 2. Oktober 2014 E. 5.3.7; A-351/2014 vom 10. Juli 2014 E. 4.3.6, A 4344/2008 vom 9. September 2010 E. 5.2 ff.). Gelingt es dem Steuerpflichtigen nicht, zu beweisen, dass das Ergebnis der Ermessenseinschätzung klarerweise nicht mit dem tatsächlichen Ergebnis übereinstimmt, hat er die Folgen zu tragen. Diese sind das Resultat einer Situation, die er selber zu vertreten hat (vgl. BGE 105 Ib 181 E. 4c). Der Steuerpflichtige muss somit die Ungewissheit tragen, die eine Schätzung zwangsläufig mit sich bringt. Die Schätzung wurde nur darum notwendig, weil er seine Pflicht zur Selbstveranlagung verletzt hat (vgl. Urteil des Bundesgerichts 2C\_309/2009 und 2C\_310/2009 vom 1. Februar 2010 E. 2.2; Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A 175/2014 vom 9. Dezember 2014 E. 4.4.5, A 1331/2013 vom 2. Oktober 2014 E. 5.3.7; A-351/2014 vom 10. Juli 2014 E. 4.3.6, A 4344/2008 vom 9. September 2010 E. 5.2).

### **E. 2.6.4**

Sind die Voraussetzungen für eine Ermessenstaxation erfüllt, so ist die ESTV nicht nur berechtigt, sondern verpflichtet, eine solche nach pflichtgemäsem Ermessen vorzunehmen. Die Fälle, in denen die Steuerpflichtigen ihre Mitwirkungspflichten nicht wahrnehmen bzw. keine, unvollständige oder ungenügende Aufzeichnungen über ihre Umsätze (bzw. hinsichtlich der Feststellung oder Überprüfung der Steuerpflicht) führen, dürfen keine Steuerausfälle zur Folge haben (Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A 6198/2012 vom 3. September 2013 E. 2.9.1; zum früheren Recht: Urteile des Bundesverwaltungsgerichts

A-175/2014 vom 9. Dezember 2014 E- 4.4.2, A 665/2013 vom 10. Oktober 2013 E. 2.6.1, A 4922/2012 vom 14. Juni 2013 E. 2.9.1).

#### **E. 2.6.5**

Hat die ESTV eine Schätzung nach pflichtgemäßem Ermessen vorzunehmen, hat sie dabei diejenige Schätzungsmethode zu wählen, die den individuellen Verhältnissen im Betrieb der steuerpflichtigen Person soweit als möglich Rechnung trägt, auf plausiblen Annahmen beruht und deren Ergebnis der wirklichen Situation möglichst nahe kommt (statt vieler: Urteil des Bundesgerichts 2C\_82/2014 vom 6. Juni 2014 E. 3.1, 2C\_1077/2012 vom 24. Mai 2014 E. 2.3; zum früheren Recht: Urteil des Bundesgerichts 2C\_970/2012 vom 1. April 2013 E. 4.1; Blum, a.a.O., Art. 79 MWSTG Rz. 15). 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 (Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-175/2014 vom 9. Dezember 2014 E. 4.4.3; zum früheren Recht statt vieler: Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A 665/2013 vom 10. Oktober 2013 E. 2.6.2, A 4922/2012 vom 14. Juni 2013 E. 2.9.2 mit weiteren Hinweisen; Pascal Mollard, TVA et taxation par estimation, veröffentlicht in: ASA 69 S. 530 ff.).

#### **E. 2.6.6**

Im Rahmen einer Ermessenstaxation ist es nach der Rechtsprechung auch zulässig, dass die ESTV eine Prüfung der Verhältnisse während eines Teils der Kontrollperiode vornimmt und in der Folge das Ergebnis auf den gesamten kontrollierten Zeitraum umlegt bzw. hochrechnet (sog. Umlageverfahren), vorausgesetzt die massgebenden Verhältnisse im eingehend kontrollierten Zeitabschnitt seien ähnlich wie in der gesamten Kontrollperiode (Urteile des Bundesgerichts 2C\_831/2013 vom 26. Februar 2014 E. 6.4, 2C\_657/2012 vom 9. Oktober 2012 E. 3.1, 2C\_309/2009 vom 1. Februar 2010 E. 2.2; Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-2900/2014 vom 29. Januar 2015 E. 2.5.3, A-175/2014 vom 9. Dezember 2014 E. 4.4.4)

#### **E. 2.6.7**

Das Bundesverwaltungsgericht überprüft das Vorliegen der Voraussetzungen für die Vornahme einer Ermessenstaxation - als Rechtsfrage - uneingeschränkt (E. 1.4). 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 jedoch eine gewisse Zurückhaltung und reduziert dergestalt seine Prüfungsdichte. Grundsätzlich setzt das Bundesverwaltungsgericht nur dann sein eigenes Ermessen an die Stelle desjenigen der Vorinstanz, wenn dieser bei der Schätzung erhebliche Ermessensfehler unterlaufen sind (Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A 175/2014 vom 9. Dezember 2014 E. 4.4.5; zum früheren Recht zum Ganzen statt vieler: Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A 665/2013 vom 10. Oktober 2013 E. 2.8.2 mit weiteren Hinweisen). Diese Praxis wurde vom Bundesgericht bestätigt (vgl. zum früheren Recht: Urteile des Bundesgerichts 2C\_970/2012 vom 1. April 2013 E. 4.3, 2C\_426/2007 vom 22. November 2007 E. 4.3).

#### **E. 2.7**

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 (Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A 3376/2014 vom 10. Februar 2015 E. 3.4.2 auch zum Folgenden; zum früheren Recht statt vieler: BVGE 2009/60 E. 2.8).

#### **E. 2.7.1**

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»], veröffentlicht in: ASA 77 S. 658 ff., 665, 679, mit Hinweisen; Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A 1331/2013 vom 2. Oktober 2014 E. 5.3.5, A 6198/2012 vom 3. September 2013 E. 2.10.1).

#### **E. 2.7.2**

Erfahrungszahlen drücken Gesetzmässigkeiten in den Verdienstverhältnissen einzelner Branchen aus. Diese Funktion kommt ihnen aber nur dann zu, wenn sie auf einer sicheren Grundlage beruhen (Zweifel/Hunziker, a.a.O., S. 679). Sollen Erfahrungswerte Aufschluss über durchschnittliche Umsatzziffern geben, müssen sie breit abgestützt sein und sollten nebst der Betriebsstruktur und den regionalen Gegebenheiten auch die Betriebsgrösse berücksichtigen (Mollard, a.a.O., S. 553). 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 (zum früheren Recht: BVGE 2009/60 E. 2.8.2; statt vieler: Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A 1331/2013 vom 2. Oktober 2014 E. 5.3.5, A 665/2013 vom 10. Oktober 2013 E. 2.7.2 mit weiteren Hinweisen).

#### **E. 2.7.3**

Aus der Begründungspflicht folgt, dass die Steuerbehörde der steuerpflichtigen Person die Grundlagen der Erfahrungszahlen kundzugeben hat (Zweifel/Hunziker, a.a.O., S. 682 f., mit zahlreichen Hinweisen). Insbesondere hat die Behörde der steuerpflichtigen Person die Art und Weise, wie die Ermessensveranlagung zustande gekommen ist - umfassend auch die Zahlen und Erfahrungswerte -, bekannt zu geben. Sodann hat sie 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 z.B. betreffend Standort, Betriebsgrösse, Kundenkreis usw. Nur so ist es der steuerpflichtigen Person möglich, die Veranlagung sachgerecht anzufechten (Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A 665/2013 vom 10. Oktober 2013 E. 2.7.3; zum früheren Recht: Urteil des Bundesgerichts 2A.284/2000 vom 5. Dezember 2000 E. 3 mit Hinweisen).

#### **E. 2.7.4**

Da es sich bei Erfahrungszahlen prinzipiell um Durchschnittswerte handelt, dürfen sie im Einzelfall nicht lediglich in schematischer Weise angewendet werden. 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 (Urteil des Bundesgerichts vom 4. Mai 1983, veröffentlicht in: ASA 52 S. 234 E. 4). Inwiefern die Verwaltung ihr Ermessen ausgeübt hat, ist in der Entscheidungsbegründung darzulegen (zum früheren Recht und zum Ganzen: BVGE 2009/60 E. 2.8.4; statt vieler: Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A 1331/2013 vom 2. Oktober 2014 E. 5.3.6, A 665/2013 vom 10. Oktober 2013 E. 2.7.4 mit weiteren Hinweisen).

## **E. 2.8**

Bei Anwendung der Saldosteuersatzmethode ist die geschuldete Steuer durch Multiplikation des in einer Abrechnungsperiode erzielten steuerbaren Gesamtumsatzes (einschliesslich Steuer) mit dem von der ESTV bewilligten Saldosteuersatz zu ermitteln (Art. 59 Abs. 2 1. Teilsatz aMWSTG bzw. Art. 37 Abs. 2 MWSTG). Mit dem Saldosteuersatz sind die Vorsteuern im Sinn einer Pauschale abgegolten (Art. 59 Abs. 2 2. Teilsatz aMWSTG bzw. Art. 37 Abs. 3 1. Satz MWSTG; vgl. zum Ganzen: Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A 3683/2013 vom 6. März 2014 E. 2.3.1 f., A 5114/2012 vom 17. Dezember 2013 E. 2.2 je mit zahlreichen Hinweisen). Der Saldosteuersatz für Restaurants betrug bis zum 31. Dezember 2009 5.2 % (Stichwort: «Restaurant») und für Hotels 2.3 % (Stichwort «Beherbergung [in Hotellerie, Parahotellerie; für Übernachtung mit Frühstück]» bzw. «Hotel: Übernachtung mit Frühstück»; Spezialbrochure Nr. 03 «Saldosteuersätze» [vom Dezember 2007, gültig vom 1. Januar 2008 bis zum 31. Dezember 2009]). Vom 1. Januar bis zum 31. Dezember 2010 betrug er für Restaurants 5 % (Stichwort «Restaurant») und für Hotels 2 % (Stichwort «Beherbergung in Hotellerie und Parahotellerie: Übernachtung mit Frühstück» bzw. «Hotel: Übernachtung mit Frühstück»; Verordnung der ESTV vom 8. Dezember 2009 über die Höhe der Saldosteuersätze nach Branchen und Tätigkeiten [AS 2009 6815]).

## **E. 3**

Im vorliegenden Fall hat die ESTV beim Beschwerdeführer eine Kontrolle durchgeführt. Im Anschluss hat sie seine Mehrwertsteuerschuld nach Ermessen geschätzt. Der Beschwerdeführer macht geltend, er sei gar nicht mehrwertsteuerpflichtig gewesen, weil er - sinngemäss - die Umsatzgrenzen nicht erreicht habe. Die Schätzung der ESTV basiere nicht auf pflichtgemässigem Ermessen. Damit ist im Folgenden zu prüfen, ob die ESTV eine Einschätzung nach Ermessen vornehmen durfte (E. 3.1), falls ja, ob diese allenfalls pflichtwidrig vorgenommen wurde (E. 3.2) und, falls diese Frage verneint wird, ob dem Beschwerdeführer der Beweis gelungen ist, dass die Schätzung der ESTV unrichtig war (E. 3.3). Aus diesen Ausführungen sind dann die Folgerungen bezüglich der subjektiven Mehrwertsteuerpflicht des Beschwerdeführers zu ziehen (E. 3.5).

### **E. 3.1**

Der Beschwerdeführer führte keine Buchhaltung. Auch Belege waren anlässlich der Kontrolle nur sehr vereinzelt auffindbar. Diese Umstände werden vom Beschwerdeführer nicht bestritten. Als zumindest potentiell Steuerpflichtiger - er hat sich sogar selbst bei der ESTV angemeldet (Sachverhalt Bst. A), wobei dies nicht entscheidend ist - wäre der Beschwerdeführer aber zur Führung einer Buchhaltung verpflichtet gewesen (E. 2.5). Auch

aus dem Privatrecht ergibt sich die Pflicht zur Führung zumindest eines Kassenbuches (Art. 957 OR). Da der Beschwerdeführer nicht in der Lage war, eine Buchhaltung oder vollständige Belege einzureichen, und er auf Nachfrage nicht einmal die Anzahl Plätze im Restaurant mitteilte, durfte und musste die ESTV eine Ermessenseinschätzung vornehmen (E. 2.6, insb. 2.6.4).

### **E. 3.2**

Damit ist nun zu prüfen, ob die ESTV das Ermessen pflichtgemäss ausgeübt hat, wobei sich das Bundesverwaltungsgericht bei der Beurteilung eine gewisse Zurückhaltung auferlegt (E. 2.6.7).

#### **E. 3.2.1**

Die ESTV konnte anlässlich der Kontrolle nur einen Monatsbeleg vorfinden, der am 2. März 2009 ausgedruckt worden war. Die darauf vermerkten Einnahmen (Fr. 70'347.80 für das Restaurant und Fr. 6'915.-- für das Hotel) legte sie auf das ganze Jahr um und wendete dann darauf den Saldosteuersatz für die entsprechende Branche an, um zu einem Ergebnis zu gelangen, das der wirklichen Situation möglichst nahe kommt. Auf diese Weise berücksichtigte sie den branchenüblichen Vorsteuerabzug, ohne dass er konkret ermittelt werden musste (E. 2.8). Das Ergebnis verglich sie zudem mit ihren Erfahrungszahlen. Weiter versuchte die ESTV sowohl vom Beschwerdeführer als auch von Drittpersonen zusätzliche Informationen zu erhalten. So konnte sie immerhin die Anzahl Plätze des Restaurants von einer Drittperson in Erfahrung bringen. Weitere zweckdienliche Unterlagen waren nicht erhältlich zu machen, verfügte doch der Beschwerdeführer für das Restaurant nicht einmal über ein Bank- oder Postkonto.

#### **E. 3.2.2**

Dieses Vorgehen der ESTV ist nicht zu beanstanden. Sie berücksichtigte die ihr zur Verfügung stehenden Unterlagen soweit möglich. Dass sie dabei die ausgewiesenen Zahlen als Grundlage nahm und diese auf die Zeiträume, für die gar keine Belege aufgefunden werden konnten, hochrechnete bzw. umlegte, entspricht dem üblichen Vorgehen (E. 2.6.5 f.). Zudem liegt das Ergebnis in einem Bereich, der mit den Erfahrungszahlen der ESTV für Landgasthöfe in der Grösse des Restaurants des Beschwerdeführers übereinstimmt (vgl. dazu E. 2.7).

### **E. 3.3**

Es bleibt nun zu prüfen, ob dem Beschwerdeführer der Beweis gelingt, dass die Schätzung der ESTV offensichtlich fehlerhaft ist (E. 2.6.3).

#### **E. 3.3.1**

Der Beschwerdeführer macht geltend, der Umstand, dass er bereits im Mai 2010, also nur rund 18 Monate nach Eröffnung des Restaurants, eine Anstellung als Koch angenommen habe, zeige, dass der Betrieb nicht gut gelaufen sei und die von der ESTV ermittelten Zahlen nicht der wirklichen Situation entsprächen. Mit der ESTV ist ihm hier entgegenzuhalten, dass der Umstand, dass er seine Selbständigkeit aufgab und eine Anstellung annahm, nichts über die Umsätze der - vorher ausgeübten - selbständigen Tätigkeit aussagt. Auch die vom Beschwerdeführer eingereichten Lohnabrechnungen in seiner neuen Tätigkeit lassen in keiner Weise Schlüsse auf die Höhe der Umsätze des von ihm zuvor geführten Restaurants zu. Zwar ist möglich, dass er als angestellter Koch mehr verdient als mit dem eigenen Restaurant, doch kann auch ein anderer Grund zur Aufgabe

der Selbständigkeit geführt haben. Zudem würde selbst die Höhe des Einkommens des Beschwerdeführers im selbst geführten Restaurant noch keinen klaren Rückschluss auf die Höhe der Umsätze des Restaurants zulassen. Einkommen und Umsatz können weit auseinanderliegen. Weiter bleibt anzumerken, dass die Vorinstanz für das Jahr 2010 den geschätzten Monatsumsatz lediglich auf 4 Monate umlegte (mit 4 multiplizierte) und damit berücksichtigte, dass der Beschwerdeführer ab Mai anderswo als Koch arbeitete. Dies geht ausdrücklich aus der Bemerkung in der Einschätzungsmitteilung «tätig bis 30.4.2010» hervor. Entgegen der Auffassung des Vertreters des Beschwerdeführers stellt die Vorinstanz damit nicht «den Wechsel seines Mandanten in die Unselbständigkeit ins Nichts». Aus diesem Argument kann der Beschwerdeführer daher nichts zu seinen Gunsten ableiten.

### **E. 3.3.2**

Weiter macht der Beschwerdeführer in der Einsprache geltend, der Jahresumsatz könne nicht über Fr. 80'000.-- liegen. Allerdings teilte er selbst am 4. Juni 2009 (und damit kaum sieben Monate nach Geschäftsbeginn) der ESTV mit, er habe bereits einen Umsatz von Fr. 130'130.24 erzielt. Offensichtlich widerspricht sich der Beschwerdeführer hier selbst - auch wenn der von ihm am 4. Juni 2009 angegebene Umsatz noch deutlich unter jenem liegt, den die ESTV schätzungsweise festlegte. Der Widerspruch erweist sich als umso grösser, als der Beschwerdeführer an anderer Stelle ausführen liess, er habe bei null angefangen und sein Vorgänger habe negative Spuren hinterlassen (s. dazu E. 3.3.6), womit er wohl geltend machen will, die Umsätze seien zu Beginn sehr tief gewesen. Die Zeitspanne, innert welcher die Fr. 130'130.24 erzielt worden sein sollen, müsste demnach gar noch kürzer gewesen sein als die gerade genannten sieben Monate.

### **E. 3.3.3**

Soweit der Beschwerdeführer vorbringt, die Lohnkosten seien bei der Berechnung des Umsatzes zu berücksichtigen, ist dem - wiederum mit der ESTV - entgegenzuhalten, dass diese nicht vollständig bekannt sind. Die Lohnbeiträge, die Y.\_\_\_\_\_ - die Ausgleichskasse, der der Beschwerdeführer angeschlossen ist - berechnete, beruhen ebenfalls zumindest teilweise auf Schätzungen, weil der Beschwerdeführer nicht alle Belege einreichte. Diese vermögen daher die Berechnung der ESTV nicht in Zweifel zu ziehen. Darüber hinaus waren zumindest teilweise Familienmitglieder des Beschwerdeführers im Restaurant beschäftigt. Die entsprechende Aussage, die der Treuhänder des Beschwerdeführers gemäss Kontrollbericht der ESTV gegenüber dem Kontrolleur machte, wird vom Beschwerdeführer jedenfalls nirgends substantiiert bestritten. Zudem waren die Belege der Z.\_\_\_\_\_ AG auf B.\_\_\_\_\_ und nicht auf den Beschwerdeführer selbst ausgestellt. Zumindest für diese Person wurden keine Lohnabrechnungen erstellt. Auch aus diesem Grund erweisen sich die Lohnkostenaufstellungen als unvollständig und es kann auf sie nicht abgestellt werden.

### **E. 3.3.4**

Weiter möchte der Beschwerdeführer den Warenaufwand berücksichtigt haben. Auch hier fehlen aber umfassende Aufstellungen und Belege. So ist beispielsweise aus den - nachträglich eingereichten; dazu gleich nachfolgend - Belegen lediglich ersichtlich, dass der Beschwerdeführer gewisse Getränke eingekauft hat (Wein, Bier, Süssgetränke etc.). Bei der V.\_\_\_\_\_ AG wurden möglicherweise auch andere Waren gekauft, jedoch ist dies nicht feststellbar, weil die eingereichten Belege keine detaillierte Aufstellung enthalten. Damit ist

auch nicht nachvollziehbar, welchen Teil des Warenaufwands die vom Beschwerdeführer eingereichten Belege ausmachen. Auch diese Belege vermögen demnach keinen Zweifel an der Berechnung der ESTV zu erwecken. Im Gegenteil: Sie vermögen eher Zweifel an der Darstellung des Beschwerdeführers zu begründen, aufgrund des Umstands, dass diese Belege erst mit der Einsprache und nicht bereits zuvor eingereicht wurden. Immerhin hatte dessen Treuhänder anlässlich der Kontrolle gegenüber dem Kontrolleur der ESTV festgehalten, weitere Belege könnten nicht beigebracht werden. Die mit der Einsprache eingereichten Belege wurden denn auch erst nachträglich (nämlich am 24., 29. und 30. Mai 2012) erstellt. Die nachträgliche Erstellung lässt vorliegend zwar noch nicht per se am Inhalt der Belege zweifeln. Sie zeigt aber immerhin, dass der Beschwerdeführer im Nachhinein zumindest von einigen seiner Lieferanten Belege der von ihnen gelieferten Waren anforderte. Ob es sich dabei um alle Lieferanten handelt, ist nicht bekannt, zumal bei einigen der Belege nicht einmal nachvollzogen werden kann, was für Waren eingekauft wurden. Selbst wenn die Waren aufgeführt wären, hülfe dies immer noch nicht weiter, denn der Beschwerdeführer unterliess es, der ESTV auf Anfrage hin Speisekarten zu überlassen. Somit ist auch nicht bekannt, welche Speisen im Restaurant angeboten wurden. Nur am Rand sei hier angemerkt, dass auf einem Kontoauszug der V. \_\_\_\_\_ AG Belegdaten vom 31. August, 30. September und 15. Oktober 2010 angegeben sind. Der Beschwerdeführer gab sein Geschäft aber bereits Ende April 2010 auf. Auch wenn nicht auszuschliessen ist, dass hier alte Schulden des Beschwerdeführers fakturiert und bezahlt wurden, bleiben gewichtige Unklarheiten bezüglich dieser Dokumente bestehen.

#### **E. 3.3.5**

Auch die vom Beschwerdeführer mit der Einsprache beigebrachten Tagesbelege, welche angeblich den Monat Januar 2009 betreffen und aus denen sich ein Umsatz von Fr. 12'000.40 ergebe, wurden erst anlässlich der Einsprache beigebracht. Aus ihnen ist zudem weder ersichtlich, welchen Zeitraum sie abdecken, noch, wann sie erstellt wurden. Ihnen kommt daher bereits aus diesem Grund kein Beweiswert zu. Zudem erklärte der Beschwerdeführer nicht, warum er für das 1. Quartal (Zeitraum vom 1. Januar 2009 bis 31. März 2009) nur einen Umsatz von Fr. 8'532.-- deklarierte, wenn doch schon der Umsatz für den Januar allein Fr. 12'000.40 betrug. Wiederum ist nur nebenbei festzuhalten, dass 18 Belege eingereicht wurden. Aus diesen ergibt sich der vom Beschwerdeführer genannte Umsatz von Fr. 12'000.40 (die Rappenzahl auf einem der Belege ist zwar auf der Kopie nicht erkennbar, aber die mögliche Differenz kann nicht mehr als Fr. 0.95 ausmachen). Somit befinden sich die vom Beschwerdeführer beigebrachten Tagesbelege tatsächlich alle in den Akten. Selbst wenn man davon ausgeht, dass der Beschwerdeführer zwei Ruhetage pro Woche einlegte, müssten für den Monat Januar 2009 mehr Belege vorhanden sein. Ob allenfalls mehr Ruhetage eingelegt wurden, kann nicht festgestellt werden. Es bleiben auch hier Fragen zu Anzahl und Qualität der Belege offen.

#### **E. 3.3.6**

Weiter macht der Beschwerdeführer geltend, er habe bei null angefangen. Das Restaurant sei während zweieinhalb Jahren geschlossen gewesen und sein Vorgänger habe «negative Spuren» hinterlassen. Hierbei handelt es sich um eine durch nichts belegte Behauptung. Zudem lässt auch diese Aussage des Beschwerdeführers keine Rückschlüsse auf den tatsächlichen Umsatz zu. Sofern der Beschwerdeführer (allenfalls zum Vorsteuerabzug berechtigende) Auslagen beim Aufbau des Restaurants gehabt hätte, wären diese zu belegen gewesen. Zwar ist es durchaus möglich, dass das Geschäft zu Beginn schlechter lief. Ob

dies jedoch der Fall war, ist mangels Belegen nicht feststellbar. Die blossе Möglichkeit, dass der Umsatz zu Beginn der Geschäftstätigkeit niedriger gewesen sei, genügt nicht, um die Ermessenseinschätzung der ESTV in Zweifel zu ziehen.

#### **E. 3.3.7**

Schliesslich bringt der Beschwerdeführer in den Beschwerden neu vor, der Energieverbrauch sei ein wichtiges Indiz für die Auslastung eines Betriebes. Abgesehen davon, dass der Beschwerdeführer keine Unterlagen zum Energieverbrauch beilegt und weder Anzahl Küchengeräte noch deren Energieverbrauch bekannt sind, führt die ESTV hier zu Recht aus, dass diesbezüglich keine Erfahrungszahlen vorliegen und dass der Energieverbrauch kein sicheres Merkmal zur Bestimmung des Umsatzes sei, weil der Energieverbrauch bei kalten Speisen (zumindest sofern sie nicht gefroren sind) und Kaltgetränken geringer als bei gekochten Speisen ist. Auch daraus kann der Beschwerdeführer nichts zu seinen Gunsten ableiten.

#### **E. 3.3.8**

Die vom Beschwerdeführer mit der Einsprache eingereichten Belege vermögen auch in ihrer Gesamtheit nicht, die Einschätzung der ESTV in Zweifel zu ziehen. Sie sind teilweise erst im Nachhinein erstellt worden, teilweise keinem bestimmten Zeitpunkt zuzuordnen und zudem unvollständig oder gar widersprüchlich.

#### **E. 3.3.9**

Zum Schluss kann festgehalten werden, dass der Beschwerdeführer in den Beschwerden ausführt, auf dem Umsatzstreifen, der am 2. März 2009 gedruckt worden sei, habe der Chef den Hauptumsatz, nämlich ca. Fr. 71'000.-- allein erzielt, weshalb dieser als Basis für den Bruttomonatsumsatz nicht herangezogen werden könnte. Die Auffassung der ESTV, der Beschwerdeführer gebe hier zu, diesen Umsatz tatsächlich erzielt zu haben, ist nachvollziehbar. Ob es im Übrigen der Chef war, der den Umsatz erzielte, oder Angestellte, spielt keine Rolle. Von Bedeutung ist einzig, dass der Umsatz für das Restaurant erzielt wurde. Sofern der Beschwerdeführer mit seine Behauptung, der Chef habe den Umsatz allein erzielt, behaupten will, er habe kein Personal gehabt, ist auf das oben Gesagte zu verweisen (E. 3.3.3).

#### **E. 3.4**

Unter diesen Umständen kann offenbleiben, ob der Beschwerdeführer die von der ESTV für das Hotel ermittelten Umsätze tatsächlich nicht (auch nicht implizit) bestreitet. Da auch hier einzig der genannte Monatsbeleg vorhanden ist (E. 3.2.1), durfte die ESTV zur Ermessenseinschätzung schreiten. Das bereits zur Umsatzermittlung des Restaurants Gesagte, kann auf die Umsätze des Hotelbetriebs übertragen werden.

#### **E. 3.5**

Die Einschätzung der ESTV erweist sich damit als rechtmässig. Eine «Entlassung» des Beschwerdeführers «aus der Steuerpflicht» kommt nicht in Frage, da dieser die Umsatzgrenzen klar überschreitet.

#### **E. 3.6**

Dem Beschwerdeführer ist zwar zuzustimmen, wenn er festhält, der externe Prüfer habe sich Entscheidungsgrundlagen zu beschaffen. Dies hat der Prüfer aber im vorliegenden Fall soweit wie möglich getan. Er war aber nicht gehalten, sämtliche - auch aussichtslose -

Beweismittel zu beschaffen. Zu verweisen ist hier auf E. 3.3.7. Indessen ist der Beschwerdeführer hier zum einen daran zu erinnern, dass die Mehrwertsteuer eine Selbstveranlagungssteuer ist (E. 2.3), weshalb in erste Linie er selbst und nicht der externe Prüfer für die richtige Veranlagung verantwortlich ist. Die tatsächlichen Verhältnisse kennt nur der Steuerpflichtige (also der Beschwerdeführer) selbst, weshalb er gehalten ist, diese in einer ordentlichen und vollständigen Buchhaltung festzuhalten (E. 2.5). Beides (Selbstveranlagung und Führung einer Buchhaltung) hat der Beschwerdeführer unterlassen. Zum anderen trifft den Beschwerdeführer eine Mitwirkungspflicht (E. 2.4). Auch dieser ist er nur äusserst rudimentär nachgekommen, indem er unvollständige Unterlagen eingereicht und einfache Fragen, wie jene nach der Sitzzahl im Restaurant (E. 3.1 und E. 3.2.1), nicht beantwortet hat. Aufgrund dieses Verhaltens des Beschwerdeführers musste die ESTV zur Ermessenseinschätzung schreiten, welche sie pflichtgemäss vorgenommen hat. Verbleibende, in der Natur der Sache liegende Ungenauigkeiten nun der ESTV anlasten zu wollen, geht nicht an. Inwiefern die ESTV hier den Grundsatz von Treu und Glauben oder das rechtliche Gehör des Beschwerdeführers verletzt haben könnte - wie dieser in den Beschwerden vorbringt - wird nicht ausgeführt und ist auch nicht ersichtlich.

#### **E. 4**

Nach dem Gesagten sind die Beschwerden abzuweisen. Ausgangsgemäss hat der unterliegende Beschwerdeführer die Verfahrenskosten zu tragen (Art. 63 Abs. 1 VwVG). Diese sind auf Fr. 2'500.-- festzusetzen (Art. 2 Abs. 1 i.V.m. Art. 4 des Reglements vom 21. Februar 2008 über die Kosten und Entschädigungen vor dem Bundesverwaltungsgericht [VGKE, SR 173.320.2]). Der einbezahlte Kostenvorschuss ist zur Bezahlung der Verfahrenskosten zu verwenden.

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