

# **BVGer A-2589/2020 vom 3. Mai 2021**

Bundesverwaltungsgericht, 2021-05-03, DE

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bvger\\_A-2589\\_2020](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bvger_A-2589_2020)

FR: TAF A-2589/2020 du 3 mai 2021

IT: TAF A-2589/2020 del 3 maggio 2021

## **Regeste**

Mehrwertsteuer

## **Erwägungen**

### **E. 1.1**

Gemäss Art. 31 des Verwaltungsgerichtsgesetzes vom 17. Juni 2005 (VGG; SR 173.32) beurteilt das Bundesverwaltungsgericht Beschwerden gegen Verfügungen nach Art. 5 des Bundesgesetzes über das Verwaltungsverfahren vom 20. Dezember 1968 (VwVG; SR 172.021). Eine Ausnahme in sachlicher Hinsicht nach Art. 32 VGG liegt nicht vor und die Vorinstanz ist eine Behörde im Sinn von Art. 33 VGG. Das Verfahren vor dem Bundesverwaltungsgericht richtet sich nach dem VwVG, soweit das VGG nichts anderes bestimmt (Art. 37 VGG). Der Beschwerdeführer ist zur Erhebung der Beschwerde berechtigt (Art. 48 Abs. 1 VwVG), hat diese rechtzeitig und formgerecht eingereicht (Art. 50 Abs. 1 und Art. 52 Abs. 1 VwVG) sowie den Vorschuss für die Verfahrenskosten fristgerecht bezahlt (Art. 63 Abs. 4 i.V.m. Art. 21 Abs. 3 VwVG). Auf die Beschwerde ist demnach - mit der in E. 3.1.3 genannten Einschränkung - einzutreten.

### **E. 1.2**

Der hier zu beurteilende Sachverhalt betrifft die Steuerperioden 2011 bis und mit 2017. In materieller Hinsicht findet daher vorliegend ausschliesslich das am 1. Januar 2010 in Kraft getretene Mehrwertsteuergesetz (MWSTG, AS 2009 5203) bzw. die dazugehörige Mehrwertsteuerverordnung vom 27. November 2009 (MWSTV, AS 2009 6743) Anwendung, auf welche nachfolgend 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 (SR 641.20). 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 die gesetzlichen Vorschriften soweit hier interessierend inhaltlich nicht geändert haben und die Rechtsprechung für das MWSTG übernommen werden kann.

### **E. 1.3**

Das Bundesverwaltungsgericht kann den angefochtenen Entscheid 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).

### **E. 1.4**

Im Beschwerdeverfahren gilt die Untersuchungsmaxime, wonach die entscheidende Behörde den rechtlich relevanten Sachverhalt von sich aus abklären und darüber ordnungsgemäss Beweis führen muss (teilweise eingeschränkt durch Mitwirkungspflichten der Verfahrensbeteiligten). Die Beschwerdeinstanz nimmt jedoch nicht von sich aus zusätzliche Sachverhaltsabklärungen vor oder untersucht weitere Rechtsstandpunkte, für die sich aus den vorgebrachten Rügen oder den Akten nicht zumindest Anhaltspunkte ergeben (BVG 2010/64 E. 1.4.1; anstelle vieler: Urteile des BVGer A-5551/2019 vom 14. Januar 2021 E. 1.4, A-4544/2019 vom 5. Mai 2020 E. 1.5 m.w.H.).

### **E. 1.5**

Gelangt das Gericht trotz genügender Abklärung des Sachverhalts unter Respektierung des Untersuchungsgrundsatzes und aufgrund der (freien) Beweiswürdigung (vgl. Art. 81 Abs. 3 MWSTG) nicht zur Überzeugung, eine rechtserhebliche Tatsache habe sich verwirklicht, so stellt sich die Frage, wer die Folgen der Beweislosigkeit trägt. Im Steuerrecht gilt grundsätzlich, dass die Steuerbehörde die (objektive) Beweislast für Tatsachen trägt, welche die Steuerpflicht als solche begründen oder die Steuerforderung erhöhen (steuerbegründende und -erhöhende Tatsachen). Demgegenüber ist die steuerpflichtige Person für die steueraufhebenden und steuermindernden Tatsachen beweisbelastet, das heisst für solche Tatsachen, welche eine Steuerbefreiung oder Steuerbegünstigung bewirken (anstelle vieler: Urteil des BGer 2C\_715/2013 vom 13. Januar 2014 E. 2.3.3; Urteile des BVGer A-4544/2019 vom 5. Mai 2020, E. 1.6, A-6390/2016 und A-6393/2016 vom 14. September 2017 E. 1.4 m.w.H.).

### **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**

Mehrwertsteuerpflichtig ist, 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, in der hier massgeblichen Fassung, vgl. E. 1.2 [dies gilt auch im Folgenden]). Befreit ist ein Steuerpflichtiger unter anderem, 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). Die Befreiung von der Steuerpflicht endet, sobald das Total der im letzten Geschäftsjahr erzielten Umsätze die Grenze von Fr. 100'000.-- erreicht hat oder absehbar ist, dass diese Grenze innerhalb von 12 Monaten nach der Aufnahme oder Ausweitung der unternehmerischen Tätigkeit überschritten wird (Art. 14 Abs. 3 MWSTG).

### **E. 2.3**

Die Mehrwertsteuer wird vom tatsächlich empfangenen Entgelt berechnet (Art. 24 Abs. 1 Satz 1 MWSTG).

#### **E. 2.4.1**

Die Veranlagung und Entrichtung der Inlandsteuer erfolgt nach dem Selbstveranlagungsprinzip. Der Steuerpflichtige stellt dabei eigenständig fest, ob er die Voraussetzungen der subjektiven Steuerpflicht erfüllt (Art. 10 und 66 MWSTG), ermittelt die Steuerforderung selber (Art. 71 MWSTG) und begleicht diese innerhalb von 60 Tagen nach Ablauf der Abrechnungsperiode (Art. 86 Abs. 1 MWSTG). Dies bedeutet vorab, dass der Leistungserbringer bereits für die Feststellung seiner Mehrwertsteuerpflicht selbst verantwortlich ist und sich gegebenenfalls unaufgefordert anzumelden hat (Art. 56 Abs. 1 aMWSTG; vgl. Urteil des BVGer A-4922/2012 vom 14. Juni 2013 E. 2.3). Bei festgestellter Steuerpflicht hat er sodann selbst und unaufgefordert über seine Umsätze und Vorsteuern abzurechnen und die Steuer an die ESTV abzuliefern (vgl. Urteil des BGer 2C\_1077/2012, 2C\_1078/2012 vom 24. Mai 2014 E. 2.1 sowie Urteil des BVGer A-3050/2015 vom 6. Oktober 2015 E. 2.5.1 m.w.H.). Allerdings kann die ESTV bei steuerpflichtigen Personen Kontrollen durchführen (Art. 78 MWSTG). Solche Kontrollen sind innert 360 Tagen seit der Ankündigung mit einer Einschätzungsmitteilung 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; zum Ganzen: Urteile des BVGer A-5551/2019 vom 14. Januar 2021 E. 2.4.1, A-1618/2018 vom 26. März 2019 E. 2.2.1).

#### **E. 2.4.2**

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 etwa: Urteile des BVGer A-5551/2019 vom 14. Januar 2021 E. 2.4.2, A-5892/2018 vom 4. Juli 2019 E. 2.4.2, je m.w.H.).

#### **E. 2.4.3**

Auch Einzelunternehmen und Personengesellschaften mit weniger als Fr. 500'000.-- Umsatzerlös im letzten Geschäftsjahr müssen über die Einnahmen und Ausgaben sowie über die Vermögenslage Buch führen (Art. 957 Abs. 2 Ziff. 1 OR [SR 220]), wobei auch für diese Unternehmen die Grundsätze ordnungsmässiger Buchführung (Art. 957a Abs. 2 OR) sinngemäss gelten (Art. 957 Abs. 3 OR). Die steuerpflichtige Person hat ihre Geschäftsbücher und Aufzeichnungen gemäss Art. 70 Abs. 1 MWSTG nach den handelsrechtlichen Grundsätzen zu führen. Die ESTV kann ausnahmsweise darüber hinausgehende Aufzeichnungspflichten erlassen, wenn dies für die ordnungsgemässe Erhebung der Mehrwertsteuer unerlässlich ist. Art. 128 Abs. 1 Bst. b MWSTV wiederum bestimmt, dass die ESTV von der steuerpflichtigen Person die Einreichung der rechtsgültig unterzeichneten Jahresrechnung oder, wenn die steuerpflichtige Person nicht buchführungspflichtig ist, die Einreichung einer Aufstellung über die Einnahmen und Ausgaben sowie über das Geschäftsvermögen zu Beginn und am Ende der Steuerperiode verlangen kann.

### **E. 2.5.1**

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 (Art. 79 Abs. 1 MWSTG) und die Festsetzung der Steuerforderung erfolgt mit einer Einschätzungsmitteilung (Art. 79 Abs. 2 MWSTG; weiterführend zum Ganzen: Urteil des BGer 2C\_885/2019 vom 5. März 2020 E. 5.3 m.w.H.; Urteile des BVGer A-1098/2019 vom 10. September 2019 E. 2.2.2, A-5892/2018 vom 4. Juli 2019 E. 2.5.2, je m.w.H.).

### **E. 2.5.2**

Sind die Voraussetzungen für eine Ermessenstaxation erfüllt, so ist die ESTV nicht nur berechtigt, sondern verpflichtet, eine solche nach pflichtgemäßem 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, es soll vermieden werden, dass Steuerpflichtige, die ihren Mitwirkungspflichten nicht nachkommen, am Ende bessergestellt 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. statt vieler: Urteil des BGer 2C\_1077/2012, 2C\_1078/2012 vom 24. Mai 2014 E. 2.3 m.w.H.; Urteile des BVGer A-5892/2018 vom 4. Juli 2019 E. 2.6.1, A-7088/2016 vom 11. Dezember 2017 E. 2.5.1 und A-874/2017 vom 23. August 2017 E. 2.6.3 m.w.H.).

### **E. 2.5.3**

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\_950/2015 vom 11. März 2016 E. 4.5, 2C\_576/2015 vom 29. Februar 2016 E. 3.4 und 2C\_1077/2012, 2C\_1078/2012 vom 24. Mai 2014 E. 2.3). 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 und A-665/2013 vom 10. Oktober 2013 E. 2.6.2, je m.w.H.; Pascal Mollard, TVA et taxation par estimation, ASA 69 S. 530 ff.).

### **E. 2.5.4**

Das Bundesverwaltungsgericht überprüft das Vorliegen der Voraussetzungen für die Vornahme einer Ermessenstaxation uneingeschränkt. 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 (vgl. vorne E. 1.3) 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. Diese Praxis wurde vom Bundesgericht wiederholt bestätigt (vgl. Urteile des BGer 2C\_950/2015 vom 11. März 2016 E. 4.5, 2C\_970/2012 vom 1. April 2013 E. 4.3 und 2C\_426/2007 vom 22. November 2007 E. 4.3; Urteile des BVGer A-5892/2018 vom 4. Juli 2019 E. 2.8.1, A-1133/2018 vom 26. September 2018 E. 2.8.1).

#### **E. 2.5.5**

Für das Vorliegen der Voraussetzungen einer Ermessenseinschätzung ist nach der allgemeinen Beweislastregel die ESTV beweisbelastet (E. 1.5). Sind die Voraussetzungen erfüllt («erste Stufe») und erscheint die vorinstanzliche Schätzung nicht bereits im Rahmen der durch das Bundesverwaltungsgericht mit der gebotenen Zurückhaltung (E. 2.5.4) 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 (statt vieler: Urteile des BGer 2C\_1077/2012, 2C\_1078/2012 vom 24. Mai 2014 E. 2.5 und 2C\_970/2012 vom 1. April 2013 E. 4.3; vgl. zum Ganzen statt vieler: Urteil des BVGer A-7088/2016 vom 11. Dezember 2017 E. 2.6.3 m.w.H.). Gelingt es der steuerpflichtigen Person nicht, zu beweisen, dass das Ergebnis der Ermessenseinschätzung klarerweise nicht mit den tatsächlichen Gegebenheiten übereinstimmt, hat sie die Folgen der Beweislosigkeit zu tragen und es bleibt bei der bisherigen Schätzung. Dies ist das Resultat einer Situation, die sie letztlich selber zu vertreten hat. Die steuerpflichtige Person muss somit die Ungewissheit tragen, die eine Schätzung zwangsläufig mit sich bringt (vgl. Urteile des BVGer A-5892/2018 vom 4. Juli 2019 E. 2.8, A-1133/2018 vom 26. September 2018 E. 2.8.2 und A-7215/2014 vom 2. September 2015 E. 2.8.3).

#### **E. 2.6**

Die Steuerforderung ist innert 60 Tagen nach Ablauf der Abrechnungsperiode durch die steuerpflichtige Person zu begleichen (Zahlungsfrist; Art. 86 Abs. 1 MWSTG). Bei verspäteter Zahlung ist ohne Mahnung und unabhängig vom Verschulden ein Verzugszins zu bezahlen (Art. 87 MWSTG). Der Verzugszinssatz beläuft sich gemäss der massgeblichen Verordnung für die Zeit bis zum 31. Dezember 2009 auf 5% und vom 1. Januar 2010 bis zum 31. Dezember 2011 auf 4.5%. Ab dem 1. Januar 2012 beträgt er noch 4% (Art. 108 Bst. a MWSTG i.V.m. Art. 1 Abs. 2 Bst. a-c der Verordnung des EFD vom 11. Dezember 2009 über die Verzugs- und Vergütungszinssätze [SR 641.207.1]). Vom 20. März 2020 bis zum 31. Dezember 2020 ist bei verspäteter Zahlung der Mehrwertsteuer allerdings kein Verzugszins geschuldet (Art. 2 der Verordnung über den befristeten Verzicht auf Verzugszinsen bei verspäteter Zahlung von Steuern, Lenkungsabgaben und Zollabgaben sowie Verzicht auf die Darlehensrückerstattung durch die Schweizerische

Gesellschaft für Hotelkredit vom 20. März 2020 [SR 641.207.2]). Sind mehrere Abrechnungsperioden betroffen wird der Verzugszins praxisgemäss ab dem mittleren Verfall erhoben (Urteile des BVer A-719/2018 vom 2. Mai 2019 E. 3.8 und A-6905/2015 vom 22. Juni 2016 E. 15.1 m.w.H.).

### **E. 2.7.1**

Die Regelung der Fristwiederherstellung gemäss Art. 24 VwVG entspricht dem allgemeinen Grundsatz des Rechts auf ein faires Verfahren (Art. 29 Abs. 1 BV; Urteile des BVer A-643/2019 vom 11. September 2019 E. 2.6.1, A-5569/2018 vom 3. Juni 2019 E. 2.5.1 und A-2656/2018 vom 19. Dezember 2018 E. 3.4; Stefan Vogel, in: Auer/Müller/Schindler [Hrsg.], Kommentar zum Bundesgesetz über das Verwaltungsverfahren [VwVG], 2. Aufl. 2019 [nachfolgend: Kommentar VwVG], Art. 24 Rz. 2). Demnach kann eine Frist auf Gesuch hin wiederhergestellt werden, wenn die gesuchstellende Person (oder ihr Vertreter) unverschuldet davon abgehalten worden ist, fristgemäss zu handeln. Hierfür muss sie innert 30 Tagen seit Wegfall des Hindernisses ein begründetes Begehren um Wiederherstellung einreichen und zugleich die versäumte Rechtshandlung nachholen (Art. 24 Abs. 1 VwVG). Die Wiederherstellung der versäumten Frist ist somit sowohl an formelle als auch materielle Voraussetzungen geknüpft. Sind Erstere gegeben, ist auf ein entsprechendes Gesuch einzutreten; werden auch die weiteren Anforderungen erfüllt, ist es überdies gutzuheissen (Vogel, Kommentar VwVG, a.a.O., Art. 24 Rz. 6).

### **E. 2.7.2**

Als unverschuldet gilt ein Versäumnis dann, wenn der betroffenen Person keine Nachlässigkeit vorgeworfen werden kann und objektive Gründe, d.h. solche, auf die sie keinen Einfluss nehmen kann, vorliegen. Massgeblich sind nur solche Gründe, welche einer Person die Wahrung ihrer Interessen auch bei Einsatz der gehörigen Sorgfalt gänzlich verunmöglichen oder in unzumutbarer Weise erschweren. Die Verhinderung muss derart unvorhergesehen auftreten, dass es nicht mehr möglich ist, die Vornahme der geforderten Handlung durch eine Drittperson zu bewirken (Urteile des BVer A-643/2019 vom 11. September 2019 E. 2.6.2, A-1328/2018 vom 18. April 2018 E. 2.2 f.; Vogel, Kommentar VwVG, a.a.O., Art. 24 Rz. 10 f.). Nicht als unverschuldete Hindernisse gelten namentlich Unkenntnis der gesetzlichen Vorschriften, Arbeitsüberlastung, Ferienabwesenheit oder organisatorische Unzulänglichkeiten. Taugliche Entschuldigungsgründe bilden etwa Naturkatastrophen, Militärdienst oder schwerwiegende Erkrankungen. Aus Gründen der Rechtssicherheit und eines geordneten Verfahrens darf ein Hinderungsgrund nicht leichtthin angenommen werden. Die Rechtsprechung zur Wiederherstellung der Frist ist allgemein (sehr) restriktiv (vgl. zum Ganzen: Urteil des BGer 2C\_734/2012 vom 25. März 2013 E. 3.3; Urteil des BVer A-2656/2018 vom 19. Dezember 2018 E. 3.4 m.w.H.; Moser/Beusch/Kneubühler, Prozessieren vor dem Bundesverwaltungsgericht, 2. Aufl. 2013, Rz. 2.139 ff.; Vogel, Kommentar VwVG, a.a.O., Art. 24 Rz. 9 f.).

### **E. 2.7.3**

Nach der bundesgerichtlichen Rechtsprechung ist die Tatsache, dass ein Krankheitszustand jegliches auf die Fristwahrung gerichtetes Handeln verunmöglicht und somit ein unverschuldetes, zur Wiederherstellung führendes Hindernis darstellt, nur dann als bewiesen anzusehen, wenn dies mit einschlägigen Arztzeugnissen belegt ist, wobei die blosser Bestätigung eines Krankheitszustandes bzw. die Bestätigung einer vollständigen

Arbeitsunfähigkeit regelmässig nicht genügt (Urteile des BGer 6B\_230/2010 vom 15. Juli 2010 E. 2.2, 2C\_444/2010 vom 10. Juni 2010 E. 2).

### **E. 3.1**

Im vorliegenden Fall ist zunächst auf das Vorbringen des Beschwerdeführers einzugehen, wonach ihm die ESTV trotz seines Gesuchs vom 31. Oktober 2019 keine Fristerstreckung bzw. Wiederherstellung der Frist gewährt habe. In der Beschwerde beanstandet er, dass das rechtliche Gehör verletzt worden sei, da die Vorinstanz auf die vom ihm geltend gemachte Arbeitsunfähigkeit nicht eingetreten sei. In der Eingabe vom 16. November 2020 bringt er vor, er habe rechtzeitig und ordentlich ein Arztzeugnis wegen entsprechender Arbeitsunfähigkeit ins Recht gelegt. Die Vorinstanz habe jedoch diesen Verhinderungsgrund nicht berücksichtigt und «dadurch nicht willkürfrei unter Verletzung der Verfahrensgarantie des fairen Verfahrens und des Verfahrens in Beachtung von Treu und Glauben» gehandelt. Die Vorinstanz wäre verpflichtet gewesen, bei Nichtgewährung oder eines Nichtvorliegens eines Grundes für die Wiederherstellung einer Frist separat zu verfügen. Der Beschwerdeführer sei somit in «bona fide» davon ausgegangen, dass die Frist wiederhergestellt werde.

#### **E. 3.1.1**

Der Beschwerdeführer hat mit dem Schreiben vom 31. Oktober 2019 bei der Vorinstanz ein Gesuch um Fristverlängerung bis «Ende November 2019» eingereicht. In diesem Zusammenhang hat er ein «Arbeitsunfähigkeitszeugnis» eines Arztes vorgelegt, gemäss welchem ihm eine Arbeitsunfähigkeit (100%) für die Zeit vom 28. Oktober 2019 bis zum 17. November 2019 attestiert wurde. Dem vorausgegangen waren bereits diverse Fristverlängerungsgesuche des Beschwerdeführers, um zu den Einschätzungsmitteilungen Stellung nehmen zu können und Unterlagen einzureichen, die von der ESTV jeweils bewilligt wurden. Schliesslich wurde mittels Schreibens vom 5. September 2019 von der ESTV eine «letztmalige» Verlängerung bis zum 31. Oktober 2019 genehmigt, wobei ausdrücklich darauf hingewiesen wurde, dass eine weitere Verlängerung der Frist nicht möglich sei. Die Verfügung der Vorinstanz zur Festsetzung der Mehrwertsteuerforderung erging schliesslich am 26. November 2019.

#### **E. 3.1.2**

In Anbetracht der zahlreichen Gesuche des Beschwerdeführers und der in der Folge über viele Monate hinweg gewährten Fristerstreckungen ist zunächst das Vorgehen der Vorinstanz, wonach dem Beschwerdeführer die letztmalige Fristerstreckung ankündigungsgemäss nicht mehr erstreckt bzw. verlängert wurde, nicht zu beanstanden.

#### **E. 3.1.3**

Die Vorinstanz hat sodann, wie der Beschwerdeführer bemängelt, die Frist auch nicht wiederhergestellt. Zunächst einmal kann entgegen der Argumentation in der Beschwerde nicht davon gesprochen werden, dass die Vorinstanz das Gesuch des Beschwerdeführers «ignoriert» hätte: So wurde bereits in der Verfügung vom 26. November 2019 das implizit am 31. Oktober 2019 gestellte Gesuch unter dem Blickwinkel der Grundsätze zur Fristwiederherstellung gewürdigt (Verfügung Ziff. 2.1, S. 5 unten) und in der Folge keine weitere «Fristerstreckung» gewährt (Verfügung Ziff. 2.2, S. 6 oben), womit zweifellos auch gemeint war, dass keine Fristwiederherstellung gewährt werden sollte. Im Einspracheentscheid wurde die Fristwiederherstellung, welche mit der Einsprache beantragt worden war, erneut nicht gewährt (vgl. Einspracheentscheid Ziff. 2.1.2.2, S. 6). Die

negative Beurteilung seines Gesuchs ergibt sich also sowohl aus den Erwägungen in der Verfügung der Vorinstanz vom 26. November 2019 sowie aus denjenigen im Einspracheentscheid vom 26. März 2020 und der (volumfänglichen) Abweisung seiner Einsprache. Entsprechend konnte der Beschwerdeführer - entgegen seinem Vorbringen - auch nicht «bona fide» davon ausgehen, dass ihm eine solche Fristwiederherstellung gewährt würde. Und schliesslich war es auch nicht nötig, die Ablehnung des Gesuchs in einer separaten Verfügung vorzunehmen, wie der Beschwerdeführer beanstandet; die Vorinstanz konnte dies durchaus im Rahmen der genannten Verfügung bzw. des genannten Entscheids tun. Ein Fristwiederherstellungsgesuch ist sodann immer bei der Behörde zu stellen, welche die Frist angeordnet hat. Dies gilt auch, wenn die Behörde bereits einen Entscheid gefällt hat (vgl. dazu etwa Urteil des BGer 2C\_345/2010 vom 10. Mai 2012 E. 2.2). Im vorliegenden Fall hat die Vorinstanz die Frist angesetzt, weswegen auf das mit Eingabe vom 16. November 2020 an das Bundesverwaltungsgericht nochmals gestellte Fristwiederherstellungsgesuch (betreffend die gleiche Frist) nicht eingetreten werden kann. Vielmehr ist vorliegend darüber zu befinden, ob die Vorinstanz die Fristwiederherstellung zu Recht nicht gewährt hat. Wie in E. 2.7.1 bereits ausgeführt, ist ein Fristwiederherstellungsgesuch an formelle und materielle Voraussetzungen geknüpft. Auf formeller Seite wird vorausgesetzt, dass innert 30 Tagen seit Wegfall des Hindernisses ein begründetes Begehren um Wiederherstellung eingereicht und zugleich die versäumte Handlung nachgeholt werden. Der Beschwerdeführer verlangte zwar bei der Vorinstanz die Wiederherstellung der Frist, holte aber die Handlung nicht nach, weder gleichzeitig mit dem Gesuch um Fristerstreckung/-wiederherstellung, noch später nach Wegfall des (angeblichen) Hindernisses. Mangels formeller Voraussetzung wäre die Vorinstanz somit befugt gewesen, auf das Gesuch nicht eintreten. Die Rechtsprechung zur Wiederherstellung der Frist ist allgemein sehr restriktiv (vgl. dazu ausführlich vorne E. 2.7). Das vom Beschwerdeführer eingereichte Arbeitsunfähigkeitszeugnis, welches ihm - ohne weitere Präzisierungen - eine 100%-ige Arbeitsunfähigkeit vom 28. Oktober 2019 bis 17. November 2019 bescheinigt, genügt im Lichte der Rechtsprechung nicht, um einen Krankheitszustand nachzuweisen, welcher jegliches auf die Fristwahrung gerichtetes Handeln verunmöglicht und daher ein unverschuldetes, zur Wiederherstellung führendes Hindernis darstellt. Hinzu kommt: Insgesamt hatte der Beschwerdeführer in Anbetracht der vielzähligen vorgängigen Fristerstreckungen ungefähr neun Monate Zeit um die ersuchte Eingabe einzureichen. Nicht zuletzt auch in diesem Kontext betrachtet und aufgrund der ausdrücklichen Androhung der Vorinstanz, diese letztmalig gesetzte Frist nicht mehr zu verlängern, wäre vom Beschwerdeführer zu verlangen und auch zumutbar gewesen, frühzeitig einen Vertreter oder eine Hilfsperson mit der Aufgabe zu betrauen. Rechtsanwälte haben sich gemäss bundesgerichtlicher Rechtsprechung grundsätzlich so zu organisieren, dass Fristen im Falle einer Verhinderung trotzdem gewahrt werden können (vgl. vorne E. 2.7.2). Ein Wiederherstellungsgrund ist somit vorliegend nicht nachgewiesen. Schliesslich ist festzuhalten, dass die Nicht-Wiederherstellung der Frist durch die Vorinstanz keinerlei Rechtsnachteile für den Beschwerdeführer zur Folge hatte, da dieser seine Begründung und weitere Unterlagen jederzeit hätte nachreichen können, welche entsprechend auch im Einspracheverfahren sowie im vorliegenden Beschwerdeverfahren noch berücksichtigt worden wären. Der Beschwerdeführer hat aber bis heute darauf verzichtet, eine substantiierte Begründung oder weitere Unterlagen einzureichen (vgl. dazu bereits E. 3.1.3 Absatz 2). Infolgedessen kann auch von einer Verletzung des rechtlichen Gehörs keine Rede sein.

#### **E. 3.1.4**

Insgesamt waren somit weder die formellen noch die materiellen Voraussetzungen an eine Fristwiederherstellung erfüllt. Folglich ist die Beschwerde in diesem Punkt abzuweisen.

#### **E. 4.1**

Im vorliegenden Fall hat die Vorinstanz den Umsatz des Beschwerdeführers betreffend die Steuerjahre 2011 bis 2017 ermessensweise ermittelt und fordert (über die für diese Perioden bereits abgerechneten Beträge hinaus) für die Steuerperioden 2011 bis 2015 Fr. 53'890.-- Mehrwertsteuer zuzüglich Verzugszins seit dem 31. Mai 2017 sowie für die Steuerperioden 2016 und 2017 Fr. 51'213.-- Mehrwertsteuer nach. Der Beschwerdeführer bestreitet die Rechtmässigkeit dieser Steuernachforderungen. In der Beschwerde macht er geltend, dass für seine Einzelfirma die Einkommenssteuerveranlagung berücksichtigt werden müsse, welche aber noch nicht definitiv vorliege. Zudem seien die dem Entscheid zugrunde gelegten Umsätze «nicht validiert» und würden bestritten. Es gälte zu beachten und zu würdigen, welche Beträge Honorar und welche Beträge «Drittsummen» darstellten (Beschwerde Ziff. II.2). Seiner Meinung nach hätten die massgeblichen Unterlagen für eine Einschätzung der Vorinstanz vorgelegen. Die Vorinstanz verkenne, dass ausser dem Geschäftskonto bei der Bank keine weiteren Geschäftskonti beim Beschwerdeführer vorgelegen hätten. Es sei bezüglich des Sachverhalts bis ins Jahr 2017 alles offengelegt worden und bis zu diesem Jahr seien auch die entsprechenden Veranlagungen durch die Wohnsitzgemeinde vorgenommen worden, was - so der Beschwerdeführer weiter - relevant sei, da er eine Einzelfirma führe. Es bestehe zudem nur eine Aufzeichnungspflicht für seine Einzelfirma, keine Buchführungspflicht. Weiter handle die Vorinstanz bei ihrer Ermessenseinschätzung in dem Sinn willkürlich, dass sie für die Folgejahre eine minimale jährliche Umsatzsteigerung von 25 bis 35% annehme, was jeglicher Ermessenseinschätzungspraxis und auch den faktischen Gegebenheiten widerspreche (zum Ganzen: Eingabe des Beschwerdeführers vom 16. November 2020 Ziff. 3 f.).

#### **E. 4.2**

Als Erstes ist im Folgenden zu prüfen, ob die Vorinstanz berechtigt war, eine Ermessenseinschätzung durchzuführen (E. 2.5.1 f.). Den soeben erwähnten Ausführungen des Beschwerdeführers ist entgegenzuhalten, dass er vorliegend sehr wohl dazu verpflichtet war, über seine Einnahmen und Ausgaben sowie über seine Vermögenslage Buch zu führen (vgl. dazu ausführlich vorne E. 2.4, insbesondere E. 2.4.3). Dieser Aufzeichnungspflicht ist er jedoch nicht hinreichend nachgekommen. Der Vorinstanz hat er zunächst lediglich teilweise Auszüge des Geschäftskontos bei der Bank vorgelegt. Erst anlässlich der Kontrolle durch die Vorinstanz hat der Treuhänder des Beschwerdeführers eine Aufstellung bezüglich der auf dem Geschäftskonto in den betreffenden Jahren eingegangenen Gutschriften erstellt (vgl. Verfügung Ziff. 3.1, S. 6 und Einspracheentscheid Ziff. 3.1.2, S. 7 f. sowie Vernehmlassungsbeilage Nr. 6). Vollständige Aufzeichnungen über alle Einnahmen und Ausgaben fehlten aber anlässlich der Kontrolle nach wie vor (und fehlen auch bis heute). Die Vorinstanz fragte gar beim für die direkten Steuern des Beschwerdeführers zuständigen Steueramt nach, ob Buchhaltungsunterlagen vorliegen würden, was aber verneint wurde. In der Folge war die Vorinstanz nicht nur befugt, sondern vielmehr verpflichtet eine teilweise Ermessenseinschätzung gemäss Art. 79 MWSTG vorzunehmen (vgl. dazu vorne E. 2.5.1 f.). Wie die Vorinstanz bereits richtigerweise ausgeführt hat, ist der Hinweis des Beschwerdeführers auf die Einkommenssteuerveranlagung durch die zuständige kantonale Steuerbehörde irrelevant.

Für die mehrwertsteuerliche Betrachtung ist die Rechtslage im Bereich der direkten Steuern grundsätzlich nicht massgebend. Es handelt sich um verschieden geartete Steuersysteme und den beiden Steuerarten liegen unterschiedliche Besteuerungsziele zugrunde (BGE 123 II 295 E. 6b; Urteil des Bundesgerichts 2A.222/2002 vom 4. September 2002 E. 3.4; Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-281/2009 vom 14. Oktober 2010 E. 6.1.4, A-1529/2006 vom 18. März 2008 E. 3.1.3; BSGE 2007/23 E. 2.3.3). Die Vorinstanz war somit entgegen dem Vorbringen des Beschwerdeführers nicht verpflichtet, auf die Einkommenssteuerveranlagung abzustellen.

#### **E. 4.3.1**

Nachdem die Rechtmässigkeit der Vornahme einer Ermessenseinschätzung bejaht wurde (E. 4.2), ist im Nachfolgenden zu prüfen, ob die Vorinstanz die Ermessensveranlagung pflichtgemäss vorgenommen hat (sog. "zweite Stufe" [E. 2.5.3 f.]; dazu E. 4.3.2 f.) und, falls dies zu bejahen ist, ob es dem Beschwerdeführer gelingt, die Unrichtigkeit der vorinstanzlichen Schätzung nachzuweisen (sog. "dritte Stufe" [E. 2.5.5]; dazu E. 4.4).

#### **E. 4.3.2**

An dieser Stelle ist also zu prüfen, ob das Vorgehen der Vorinstanz bei der Ermessensveranlagung zu schützen ist (sog. «zweite Stufe», E. 2.5.3 f.). Das Bundesverwaltungsgericht übt bei dieser Prüfung Zurückhaltung und setzt nur dann sein eigenes Ermessen an die Stelle desjenigen der Vorinstanz, wenn dieser erhebliche Ermessensfehler unterlaufen sind, sie ihr Ermessen mit anderen Worten nicht pflichtgemäss ausgeübt hat (E. 2.5.4).

#### **E. 4.3.3**

Die Vorinstanz legte in der Verfügung vom 26. November 2019 (insb. in Ziff. 3 ff., S. 6 ff.) ihr Vorgehen bei der Ermittlung der Steuerforderung einlässlich dar. Zudem ergibt sich das Vorgehen (welches anlässlich der Verfügung allerdings noch etwas angepasst wurde) aus den Ermessenseinschätzungen und deren Anhängen. Die Vorinstanz hat sich dabei auf die erwähnte Aufstellung des Treuhänders (vgl. Vernehmlassungsbeilage Nr. 6) abgestützt. Entsprechend den Angaben des Beschwerdeführers, dass nur die in der Spalte «Netto» aufgeführten Beträge Umsätze darstellten, hat die Vorinstanz zunächst diese als steuerbaren Umsatz herangezogen (vgl. Verfügung Ziff. 3.1, S.6, EM Position 1 «Umsatzdifferenzen»). In einem weiteren Schritt hat sie zusätzlich diverse in der Aufstellung (in der Spalte «Einzahlungen» bzw. «kein Honorar») enthaltene Gutschriften ebenfalls als Umsatz aufgerechnet (vgl. Position 2 bis 3 bzw. 4 der EM), weil der Beschwerdeführer keine Nachweise für die Behauptung, es handle sich nicht um Umsätze, sondern um blosser Weiterleitungen bzw. private Einzahlungen, erbrachte (vgl. Verfügung Ziff. 4 bis 6, S. 7 ff.). Und schliesslich hat die Vorinstanz die so ermittelten Umsätze bezüglich der Jahre 2011, 2013, 2014 und 2016 als plausibel, jene der Jahre 2012, 2015 und 2017 hingegen als nicht plausibel angesehen und für die beiden letztgenannten Jahre zusätzlich eine Schätzung vorgenommen (vgl. Verfügung Ziff. 7.3.2 f., S. 10 ff., Aufstellungen in Vernehmlassungsbeilage Nr. 7 sowie Position 4 bzw. 5 «Ermessenseinschätzung» der EM). Anders als noch anlässlich der Kontrolle und gemäss den Einschätzungsmitteilungen hat die Vorinstanz in der Verfügung vom 26. November 2019 keine alljährlichen Umsatzsteigerungen unterstellt, sondern ist jeweils von gegenüber den Vorjahren vergleichbaren Verhältnissen ausgegangen (vgl. Verfügung Ziff. 7.3.2 f., S. 10 ff.). Wenn der Beschwerdeführer also die jährliche prozentuale Umsatzsteigerung von 25 bis 35%

beanstandet, so bezieht er sich auf eine frühere, aktuell nicht mehr im Streit stehende Schätzungsmethode und das entsprechende Vorbringen geht von vornherein fehl. Das Vorgehen der Vorinstanz bei der Ermittlung der Steuerforderung kann vorliegend nicht beanstandet werden. Die Vorinstanz stützte sich soweit möglich auf die erhältlichen Unterlagen (namentlich die erwähnte Aufstellung des Treuhänders des Beschwerdeführers) und hat ihr Vorgehen nachvollziehbar dargelegt. Unter Berücksichtigung der gebotenen Zurückhaltung ist der Vorinstanz nicht vorzuwerfen, sie hätte das Ermessen nicht pflichtgemäss ausgeübt (vgl. dazu vorne E. 2.5.4).

#### **E. 4.4.1**

Im Rahmen der «dritten Stufe» wäre es am Beschwerdeführer, mittels Belegen nachzuweisen, dass die von der ESTV vorgenommene Schätzung offensichtlich unrichtig ist (vgl. vorne E. 2.5.5). Er bringt aber lediglich - ohne dazu Beweise einzureichen - vor, sein Betriebskonto würde einerseits von Dritten gespiesen, welche Verfügungsgeschäfte im privaten Rahmen gemacht hätten und in keinem Zusammenhang mit dem Geschäftsgang des Beschwerdeführers stehen würden, und andererseits sei das Betriebskonto gespiesen von seinen eigenen Konti bei einer anderen Bank. Zudem unterscheide die Vorinstanz in ihrer Ermessenseinschätzung nicht zwischen Honorar und Forderungen bzw. Beträgen, die weitergeleitet worden seien (zum Ganzen: Eingabe des Beschwerdeführers vom 16. November 2020 Ziff. 6 ff., S. 2 f.).

#### **E. 4.4.2**

Diese pauschalen Vorbringen des Beschwerdeführers sind ungenügend substantiiert und stützen sich auf keinerlei entsprechende Nachweise. Das Einzige, was der Beschwerdeführer im Rahmen der Beschwerde an Unterlagen eingereicht hat, sind zwei Anhänge der Einschätzungsmitteilung (vgl. EM Nr. [...] Anhang Nr. 2 und 3). Was er mit diesen beiden Anhängen beweisen möchte, legt er in der Beschwerde nicht dar und ist für das Gericht auch nicht ersichtlich. Insgesamt ist es dem Beschwerdeführer nicht gelungen, den Nachweis der offensichtlichen Unrichtigkeit der vorinstanzlichen Schätzung zu erbringen (vgl. dazu vorne E. 2.5.5).

#### **E. 4.5**

Der angefochtene Einspracheentscheid erweist sich daher insgesamt als rechtmässig. Die Beschwerde ist infolgedessen abzuweisen, soweit darauf eingetreten wird.

#### **E. 5.1**

Ausgangsgemäss hat der unterliegende Beschwerdeführer die Verfahrenskosten zu tragen (Art. 63 Abs. 1 VwVG). Diese sind in Anwendung von Art. 4 des Reglements vom 21. Februar 2008 über die Kosten und Entschädigungen vor dem Bundesverwaltungsgericht (VGKE; SR 173.320.2) auf Fr. 4'250.-- festzusetzen. Der einbezahlte Kostenvorschuss in gleicher Höhe ist zur Bezahlung dieser Kosten zu verwenden.

#### **E. 5.2**

Parteientschädigungen sind nicht zuzusprechen (Art. 64 Abs. 1 VwVG e contrario sowie Art. 7 Abs. 1 VGKE e contrario und Art. 7 Abs. 3 VGKE).

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