

BVGer A-4282/2021 vom 24. August 2022

Bundesverwaltungsgericht, 2022-08-24, DE

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bvger_A-4282_2021

FR: TAF A-4282/2021 du 24 août 2022

IT: TAF A-4282/2021 del 24 agosto 2022

Regeste

Mehrwertsteuer

Erwägungen

E. 1.1

Das Bundesverwaltungsgericht beurteilt gemäss Art. 31 des Bundesgesetzes vom 17. Juni 2005 über das Bundesverwaltungsgericht (VGG, SR 173.32) Beschwerden gegen Verfügungen nach Art. 5 des Bundesgesetzes vom 20. Dezember 1968 über das Verwaltungsverfahren (VwVG, SR 172.021), sofern keine Ausnahme nach Art. 32 VGG gegeben ist. Eine solche liegt hier nicht vor. Die Vorinstanz ist eine Behörde im Sinne von Art. 33 VGG. Die Beschwerde richtet sich gegen einen Einspracheentscheid der Vorinstanz und somit gegen eine Verfügung im Sinne von Art. 5 VwVG. Das Bundesverwaltungsgericht ist demnach für die Beurteilung der vorliegenden Beschwerde sachlich zuständig.

E. 1.2

Der Beschwerdeführer ist als Adressat des angefochtenen Einspracheentscheides zu dessen Anfechtung legitimiert (vgl. Art. 48 Abs. 1 VwVG). Die Beschwerde wurde im Übrigen frist- und formgerecht eingereicht (Art. 50 Abs. 1 und Art. 52 Abs. 1 VwVG). Auf die Beschwerde ist daher einzutreten.

E. 1.3.1

Streitgegenstand der nachträglichen Verwaltungsrechtspflege und damit des Beschwerdeverfahrens ist grundsätzlich einzig das Rechtsverhältnis, das Gegenstand des angefochtenen Entscheides bildet oder bei richtiger Rechtsanwendung hätte bilden sollen, soweit es nach Massgabe der Beschwerdebegehren im Streit liegt (BGE 142 I 155 E. 4.4.2, 131 II 200 E. 3.2; Urteil des BGer 2C_71/2017 vom 23. August 2017 E. 4.2).

E. 1.3.2

Die ESTV hat mit dem Einspracheentscheid vom 25. August 2021 die Einsprache abgewiesen, mit welcher der Beschwerdeführer eine Reduktion der Steuerforderung betreffend die Jahre 2015 bis 2019 forderte. Hinsichtlich der Steuerperioden 2016 bis 2019 legte sie die Steuerforderung auf insgesamt Fr. 32'238.- fest. Mit Bezug auf die Steuerperiode 2015 führte sie in den Erwägungen aus, diese sei bereits mittels Verfügung vom 27. Oktober 2020 rechtskräftig festgesetzt worden. In seiner Beschwerde stellt der Beschwerdeführer sinngemäss den Antrag, die Steuerforderung für die Jahre 2016 bis 2019 sei auf insgesamt Fr. 9'399.58 festzulegen. Der Streitgegenstand des vorliegenden Beschwerdeverfahrens betrifft somit die Jahre 2016 bis 2019.

E. 1.4

Mit Beschwerde an das Bundesverwaltungsgericht können die Verletzung von Bundesrecht - einschliesslich Überschreitung oder Missbrauch des Ermessens (Art. 49 Bst. a VwVG) - die unrichtige bzw. unvollständige Feststellung des rechtserheblichen Sachverhalts (Art. 49 Bst. b VwVG) und die Unangemessenheit der vorinstanzlichen Verfügung (Art. 49 Bst. c VwVG) gerügt werden.

E. 1.5

Im Beschwerdeverfahren gilt der Grundsatz der Rechtsanwendung von Amtes wegen. Das Bundesverwaltungsgericht ist verpflichtet, auf den unter Mitwirkung der Verfahrensbeteiligten festgestellten Sachverhalts die richtigen Rechtsnormen und damit jenen Rechtssatz anzuwenden, den es als den zutreffenden erachtet, und ihm jene Auslegung zu geben, von der es überzeugt ist (vgl. BGE 119 V 347 E. 1a; Urteil des BVGer A-623/2021 vom 4. Februar 2022 E. 1.6 mit Hinweisen).

E. 1.6.1

Die Vorschriften des VwVG sind - mit Ausnahme von Art. 2 Abs. 1 VwVG - im Mehrwertsteuerverfahren anwendbar (Art. 81 Abs. 1 MWSTG).

E. 1.6.2

Im Verwaltungsverfahren und in der Verwaltungsrechtspflege gilt der Untersuchungsgrundsatz, wonach die Behörde den rechtserheblichen Sachverhalt von Amtes wegen festzustellen hat (Art. 12 VwVG). Die Untersuchungsmaxime erfährt allerdings durch die Mitwirkungspflicht der Verfahrensparteien eine Einschränkung (Art. 13 VwVG; vgl. Moser/ Beusch/ Kneubühler, Prozessieren vor dem Bundesverwaltungsgericht, 2. Aufl. 2013, N. 1.49 ff.). Im Mehrwertsteuerverfahren wird die Untersuchungsmaxime insbesondere durch das Selbstveranlagungsprinzip als spezialgesetzlich statuierte Mitwirkungspflicht der steuerpflichtigen Person relativiert (vgl. Urteile des BVGer A-5186/2019 vom 28. August 2020 E. 1.3.1, A-2900/2014 vom 29. Januar 2015 E. 1.3).

E. 1.6.3

Gemäss der Untersuchungsmaxime trägt die Behörde die Beweisführungslast (sog. subjektive oder formelle Beweislast). Gelangt der Richter aufgrund der freien Beweiswürdigung nicht zur Überzeugung, eine rechtserhebliche Tatsache habe sich verwirklicht, so stellt sich die Frage, ob zum Nachteil der Steuerbehörde oder des Steuerpflichtigen zu entscheiden ist, mit anderen Worten, wer die Folgen der Beweislosigkeit zu tragen hat (sog. materielle Beweislast; Urteile des BVGer A-4878/2020 vom 12. April 2022 E. 1.4.3, A-2900/2014 vom 29. Januar 2015 E. 1.4). Im Steuerrecht gilt grundsätzlich, dass die Steuerbehörde für die steuerbegründenden und steuererhöhenden Tatsachen beweibelastet ist, während der steuerpflichtigen Person der Nachweis der Tatsachen obliegt, welche die Steuerschuld mindern oder aufheben (BGE 140 II 248 E. 3.5, 121 II 257 E. 4 c/aa und E. 3 c sowie Urteile des BVGer A-4878/2020 vom 12. April 2022 E. 1.4.3, A-3050/2015 vom 6. Oktober 2015 E. 1.4).

E. 1.7

Der Beschwerdeführer rügt, die Vorinstanz habe sein verfassungsmässiges Recht auf rechtliches Gehör (Art. 29 Abs. 2 BV; Art. 29 VwVG) verletzt, indem sie ihm die Akteneinsicht verweigert habe bzw. die Datenauskunft nicht vollständig gewesen sei (Beschwerdeschrift Ziff. V. 1 bis 5), und indem sie eingereichte Akten nicht berücksichtigt

habe (ebenda, Ziff. V. 6 ff.).

E. 1.7.1

Das Recht angehört zu werden ist, wie das Recht auf Akteneinsicht, formeller Natur. Die Verletzung des Rechts auf Akteneinsicht führt ungeachtet der Erfolgsaussichten der Beschwerde in der Sache selbst zur Aufhebung der angefochtenen Verfügung. Vorbehalten bleiben praxisgemäss Fälle, in denen die Verletzung des Akteneinsichtsrechts nicht besonders schwer wiegt und dadurch geheilt wird, dass die Partei, deren rechtliches Gehör verletzt wurde, sich vor einer Instanz äussern kann, welche sowohl die Tat- als auch die Rechtsfragen uneingeschränkt überprüft. Von einer Rückweisung der Sache zur Gewährung des rechtlichen Gehörs an die Verwaltung ist im Sinn einer Heilung des Mangels selbst bei einer schwer wiegenden Verletzung des rechtlichen Gehörs dann abzusehen, wenn und soweit die Rückweisung zu einem formalistischen Leerlauf und damit zu unnötigen Verzögerungen führen würde, die mit dem (der Anhörung gleichgestellten) Interesse der betroffenen Partei an einer beförderlichen Beurteilung der Sache nicht zu vereinbaren wären (BGE 142 II 218 E. 2.8.1, 137 I 195 E. 2.3.2; Urteile des BVGer A-199/2018 vom 18. April 2019 E. 4.4.1, A-714/2018 vom 23. Januar 2019 E. 3.2).

E. 1.7.2

Der Beschwerdeführer reichte diverse Unterlagen am 26. April 2021 bzw. gemäss eigenen Angaben bereits am 11. März 2021 elektronisch ein (vgl. Sachverhalt Bst. H. und L.). Da es sich bei den beiden elektronischen Eingaben des Beschwerdeführers um dieselben Unterlagen handelt (vgl. Sachverhalt Bst. P.), kann in diesem Zusammenhang offenbleiben, ob bereits die erste Eingabe vom 11. März 2021 elektronisch geöffnet und zur Kenntnis genommen werden konnte, oder ob dies erst bei der Eingabe vom 26. April 2021 möglich war.

E. 1.7.3

Gemäss Einspracheentscheid der Vorinstanz (Amtliche Akten Nr. 39, Ziff. II.2.2) hat diese die erwähnten Unterlagen durchaus zur Kenntnis genommen und begutachtet. Allerdings kam die Vorinstanz dabei zum Schluss, die Unterlagen seien unvollständig und für die Festsetzung der Steuerforderung untauglich, weshalb sie diese bei der Ermittlung der Steuerforderung nicht berücksichtige. Ob dieses Vorgehen sachgerecht war, wird nachfolgend in E. 3.1 und E. 3.2 geprüft. Eine Verletzung des rechtlichen Gehörs durch die Vorinstanz kann insofern jedoch nicht gegeben sein.

E. 1.7.4.1

In ihrem Einspracheentscheid vom 25. August 2021 wies die Vorinstanz den Antrag des Beschwerdeführers auf Zurverfügungstellung der vollständigen Verfahrensakten vor Erlass des Einspracheentscheids als rechtsmissbräuchlich ab. Aufgrund seines Auskunftsgesuchs nach Art. 8 des Bundesgesetzes über den Datenschutz (DSG, SR 235.1) sei ihm ein Teil der Verfahrensakten bereits am 1. April 2021 vollständig zugestellt worden. Die übrigen Verfahrensakten seien diesem zudem bereits hinlänglich bekannt. Dem hält der Beschwerdeführer in seiner Beschwerdeschrift entgegen, die Akteneinsicht aufgrund des Auskunftsgesuchs nach DSG sei unvollständig erfolgt, was sich exemplarisch daran zeige, dass sich die elektronische Eingabe vom 11. März 2021 nicht in der Datenauskunft befinde, obwohl das Generalsekretariat des Eidgenössischen Finanzdepartements die entsprechende Eingabe erhalten habe. Da die Datenauskunft Mitte April 2016 erfolgt sei (recte: 1. April 2021), sei davon auszugehen, dass sich weitere Unterlagen in den Verfahrensakten

befänden.

E. 1.7.4.2

Es kann vorliegend offen bleiben, ob die Vorinstanz mit der Verweigten zusätzlichen Akteneinsicht vor dem Erlass des Einspracheentscheids das rechtliche Gehör des Beschwerdeführers verletzt hat. Ohnehin hat das Bundesverwaltungsgericht mit Zwischenverfügung vom 3. Januar 2022 in Gutheissung seines Akteneinsichtsgesuchs dem Beschwerdeführer sämtliche Akten zukommen lassen. Eine allfällige Verletzung des rechtlichen Gehörs vor der Vorinstanz wäre dadurch geheilt worden. Der Beschwerdeführer konnte sich vor Bundesverwaltungsgericht, welches die Tat- als auch die Rechtsfragen uneingeschränkt überprüft, mehrfach äussern. Im Weiteren erachtet das Bundesverwaltungsgericht die allfällige Verletzung des rechtlichen Gehörs durch die Vorinstanz als gering, weil mit dieser davon auszugehen ist, dass der Beschwerdeführer bereits damals über vollständige Aktenkenntnis verfügte. Eine Rückweisung an die Vorinstanz erübrigt sich daher.

E. 1.8

Der vorliegende Sachverhalt betrifft die Steuerperioden 2015 bis 2019. In materieller Hinsicht findet daher das am 1. Januar 2010 in Kraft getretene MWSTG bzw. die dazugehörige Mehrwertsteuerverordnung vom 27. November 2009 (MWSTV, SR 641.201) Anwendung. Massgebend ist dabei die in den zu beurteilenden Steuerperioden geltende Fassung des MWSTG, auf die nachfolgend referenziert wird.

E. 2

2.1.1 Die Veranlagung und Entrichtung der Inlandsteuer erfolgt nach dem Selbstveranlagungsprinzip. Dies bedeutet, dass der Leistungserbringer selbst für die Feststellung der Mehrwertsteuerpflicht bzw. -forderung verantwortlich ist (vgl. BGE 140 II 202 E. 5.4; daran ändert nichts, dass neuere Bundesgerichtsentscheide von «modifizierter Selbstveranlagung» sprechen [BGE 144 I 340 E. 2.2.1 mit Hinweisen]; zum Ganzen: Urteil des BVGer A-5126/2020 vom 1. September 2021 E. 3.6 mit Hinweisen). 2.1.2 Zu den Pflichten der mehrwertsteuerpflichtigen Person gehört insbesondere auch die ordentliche Buchführung. Die mehrwertsteuerpflichtige Person hat ihre 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 (Art. 957a Bundesgesetz betreffend die Ergänzung des Schweizerischen Zivilgesetzbuches [Fünfter Teil: Obligationenrecht] vom 30. März 1911 [OR, SR 220]); statt vieler: Urteil des BVGer A-1336/2020 vom 12. Oktober 2021 E. 3.4.2 mit Hinweisen). Die ESTV kann ausnahmsweise über die handelsrechtlichen Grundsätze hinausgehende Aufzeichnungspflichten erlassen, wenn dies für die ordnungsgemässe Erhebung der Mehrwertsteuer unerlässlich ist (Art. 70 Abs. 1 MWSTG). Von dieser Befugnis hat sie u.a. im Rahmen des Erlasses der MWST-Info 16 «Buchführung und Rechnungsstellung» (MI 16), gültig seit dem 1. Januar 2010 (mittlerweile ersetzt durch die webbasierte Version), Gebrauch gemacht. Diese enthält genaue Angaben dazu, wie eine derartige Buchführung auszugestaltet ist (Rz. 1.1 ff. der MI 16). Alle Geschäftsvorfälle müssen chronologisch fortlaufend aufgezeichnet werden, wobei dies zeitnah, d.h. zeitlich unmittelbar nach ihrer Verwirklichung - und damit aktuell - zu geschehen hat. Essentiell ist die sogenannte

«Prüfspur», welche die formelle Dokumentation sicherstellt (Rz. 1.3 der MI 16). Darunter zu verstehen ist die Verfolgung der Geschäftsvorfälle sowohl vom Einzelbeleg über die Buchhaltung bis zur MWST-Abrechnung als auch in umgekehrter Richtung. Diese Prüfspur muss - auch stichprobeweise - ohne Zeitverlust jederzeit gewährleistet sein (BGE 140 II 495 E. 3.4.4; zum Ganzen: Urteil des BVGer A-6521/2019 vom 29. Juli 2020 E. 2.2.2 mit Hinweisen). 2.1.3 Für Kleinunternehmen wie bspw. Einzelunternehmer und Personengesellschaften mit weniger als Fr. 500'000.- Umsatzerlös pro Geschäftsjahr (Art. 957 Abs. 2 Ziff. 1 OR) gelten vereinfachte Regeln. Diese müssen lediglich über die Einnahmen und Ausgaben sowie über die Vermögenslage Buch führen (Art. 957 Abs. 2 OR; MI 16 Rz. 4.1.4), wobei die Grundsätze ordnungsmässiger Buchführung sinngemäss gelten (Art. 957 Abs. 3 OR). Für die Belange der Mehrwertsteuer muss zusätzlich eine Aufstellung aller Einnahmen und Ausgaben pro Geschäftsjahr erstellt werden (Art. 128 Abs. 1 Bst. b MWSTV i.V.m. Art. 957 Abs. 2 OR). 2.1.4 Gemäss Art. 78 Abs. 1 MWSTG kann die ESTV bei steuerpflichtigen Personen Kontrollen durchführen, soweit dies zur Abklärung des Sachverhalts erforderlich ist. Zu diesem Zweck haben diese Personen der ESTV den Zugang zu ihrer Buchhaltung sowie zu den dazugehörigen Belegen zu gewähren. Dazu gehören namentlich jene Unterlagen, die gestützt auf Art. 70 MWSTG zu führen und aufzubewahren sind (vgl. E. 2.1.2 und E. 2.1.3). Dazu zählen etwa Bilanzen, Erfolgsrechnungen, die Haupt- und Hilfsbuchhaltungen, Kunden- und Lieferantenrechnungen, Bank- und Kassabelege, Wareninventare, Lohnbücher und Unterlagen für die Erstellung der Mehrwertsteuerabrechnungen (vgl. Beatrice BLUM, in: Geiger/ Schluckebier [Hrsg.], Kommentar zum Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer, 2. Aufl. 2019 [nachfolgend: MWSTG-Kommentar 2019], N. 21 zu Art. 78).

E. 2.2.1

Art. 79 Abs. 1 MWSTG unterscheidet zwei voneinander unabhängige Konstellationen, in welchen die ESTV die Steuerforderung nach pflichtgemässen Ermessen einschätzt (sog. Ermessenseinschätzung). Zum einen ist diejenige der ungenügenden Aufzeichnung zu nennen (Verstoss gegen die formellen Buchführungsvorschriften). In diesem Fall hat eine Schätzung insbesondere 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 (vgl. Urteil des BGer 2C_265/2018 vom 19. August 2019 E. 4.3; Urteil des BVGer A-2496/2020 vom 18. November 2020 E. 2.3.3 mit Hinweisen). Dies liegt etwa dann vor, wenn bei einem bargeldintensiven Betrieb ein Kassabuch nicht (ordentlich) geführt wird. Zum anderen kann selbst eine formell einwandfreie Buchführung die Durchführung einer Schätzung erfordern, wenn die ausgewiesenen Ergebnisse mit dem wirklichen Sachverhalt offensichtlich nicht übereinstimmen (Verstoss gegen die materiellen Buchführungsregeln). Dies ist nach der Rechtsprechung dann der Fall, wenn die in den Büchern enthaltenen Geschäftsergebnisse von den von der Steuerverwaltung erhobenen branchenspezifischen Erfahrungszahlen wesentlich abweichen und die kontrollierte Person nicht in der Lage ist, allfällige besondere Umstände, aufgrund welcher diese Abweichungen erklärt werden können, nachzuweisen oder zumindest glaubhaft zu machen (Urteil des BGer 2C_265/2018 vom 19. August 2019 E. 4.3; statt vieler: Urteil des BVGer A-1336/2020 vom 12. Oktober 2021 E. 3.5.1 mit Hinweisen).

E. 2.2.2

Sind die Voraussetzungen für eine Ermessenstaxation erfüllt, 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. 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 (Urteil des BGer 2C_885/2019 vom 5. März 2020 E. 6.1; statt vieler: Urteil des BVGer A-2589/2020 vom 3. Mai 2021 E. 2.5.2, je mit Hinweisen).

E. 2.2.3

Hat die ESTV 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 nahekommt. 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 (zum Ganzen: Urteil des BVGer A-1336/2020 vom 12. Oktober 2021 E. 3.5.3 mit Hinweisen). Nach der Rechtsprechung ist 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 (statt vieler: Urteil des BVGer A-4326/2019 vom 22. Juni 2021 E. 2.6.3 mit Hinweisen).

E. 2.2.4

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 (E. 1.4) 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 (statt vieler: Urteil des BGer 2C_950/2015 vom 11. März 2016 E. 4.5).

E. 2.2.5

Für das Vorliegen der Voraussetzungen einer Ermessenseinschätzung ist nach der allgemeinen Beweislastregel die ESTV beweisbelastet (E. 1.6.3). 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 offensichtliche Unrichtigkeit der Schätzung zu erbringen («dritte Stufe»; statt vieler: BVGer A-4963/2020 vom 15. Dezember 2021 E. 2.3.4 mit Hinweisen). 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. Vielmehr hat sie nachzuweisen, dass die von der ESTV vorgenommene Schätzung offensichtlich unrichtig ist (statt vieler: Urteil des BGer 2C_27/2021 vom 5. Oktober 2021 E. 3.1.4; statt vieler: Urteil des BVGer A-1336/2020 vom 12. Oktober 2021 E. 3.5.6). 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 (statt vieler: Urteil des BVGer A-4963/2020 vom 15. Dezember 2021 E. 2.3.4 mit Hinweisen).

E. 3

Im vorliegenden Fall wurde die Steuerforderung für die Steuerperiode 2016 von der Vorinstanz entsprechend den vom Beschwerdeführer eingereichten Abrechnungen festgesetzt und ist vorliegend nicht bestritten. Für die noch umstrittenen Steuerperioden 2017 bis 2019 ist zu prüfen, ob die Vorinstanz die entsprechenden Steuerforderungen nach pflichtgemäsem Ermessen ermittelt hat.

E. 3.1

In einem ersten Schritt («Stufe 1») ist zu prüfen, ob die Vorinstanz die umstrittenen Steuerforderungen für die Steuerperioden 2017 bis 2019 zu Recht aufgrund einer Ermessenseinschätzung festsetzte (vgl. E. 2.2.1). Dies ist u.a. dann der Fall, wenn Verstösse gegen die formellen Buchhaltungsvorschriften als derart gravierend zu qualifizieren sind, dass sie die materielle Richtigkeit der Buchhaltungsergebnisse in Frage stellen.

E. 3.1.1

Der Beschwerdeführer bestreitet nicht, dass er für die Steuerperioden 2017 bis 2019 anfänglich keine Abrechnungen einreichte. Allerdings ist er der Ansicht, er habe inzwischen sämtliche von der Vorinstanz eingeforderten Unterlagen - Abrechnungen, Kundenrechnungen sowie Kontoauszüge mit den Zahlungseingängen in chronologischer Reihenfolge - eingereicht. Sogar die Grobkategorien der Ausgabenseite habe er angeführt, obwohl diese aufgrund der Saldobesteuerung keine Rolle spielten. Die ESTV hätte die Steuerforderungen daher aufgrund der eingereichten Unterlagen festsetzen müssen.

E. 3.1.2

Die Argumentation des Beschwerdeführers überzeugt aus folgenden Gründen nicht: Die Vorinstanz ist gemäss Art. 78 MWSTG berechtigt, Überprüfungen vorzunehmen bzw. Mehrwertsteuerkontrollen durchzuführen. Im Rahmen einer solchen Kontrolle hat die steuerpflichtige Person der ESTV den Zugang zu ihrer Buchhaltung sowie zu den dazugehörigen Belegen zu gewähren (vgl. E. 2.1.4). Dabei gelten für Kleinstunternehmer wie den Beschwerdeführer zwar vereinfachte Buchführungsregeln, wobei jedoch zumindest Aufzeichnungen über die Einnahmen und Ausgaben und über die Vermögenslage sowie eine Zusammenfassung aller Einnahmen und Ausgaben zu erstellen sind (vgl. E. 2.1.3). Entgegen den Ausführungen des Beschwerdeführers (vgl. E. 3.1.1) gelten diese Vorschriften für sämtliche steuerpflichtigen Kleinstunternehmer, unabhängig davon, ob sie

die Mehrwertsteuer effektiv oder mittels der Saldosteuersatzmethode abrechnen. Wird die Abrechnung nach Saldosteuersätzen gewählt, entbindet dies die steuerpflichtige Person somit weder von den Grundsätzen der ordnungsmässigen Buchführung, noch ist sie berechtigt, die notwendigen Informationen betreffend die Ausgabenseite zurückzuhalten. Verlangt die ESTV Einsicht in die Buchhaltungsunterlagen, bezieht sich dies somit auch auf die Ausgabenseite der Buchhaltung. Entgegen der in seiner Stellungnahme geäusserten Auffassung des Beschwerdeführers ist eine spezifische diesbezügliche Aufforderung daher nicht notwendig, geschweige denn der Erlass einer diesbezüglichen Verfügung mit Rechtsmittelbelehrung. Bei dem vom Beschwerdeführer anlässlich der Mehrwertsteuerkontrolle vorgelegten Dokument «Zusammenstellung der selbstständigen Erwerbstätigkeit» (amtl. Akten Nr. 23) handelt es sich um eine rudimentäre Erfolgsrechnung, welche auch den bereits reduzierten Anforderungen an eine vereinfachte Buchführung in keiner Weise entspricht: Angaben zur Vermögenslage fehlen ganz, die Einnahmenseite ist bis auf Ortsangaben und Beträge, die Ausgabenseite ist vollständig geschwärzt. Die im vorliegenden Verfahren mehrfach thematisierte Frage, bis zu welchem Grad zur Wahrung des Berufsgeheimnisses Kundeninformationen abgedeckt bzw. mit einem Code versehen werden dürfen, kann somit offenbleiben, da allein schon aufgrund der gänzlich fehlenden Angaben betreffend die Ausgaben ein gravierender Verstoss gegen die Buchhaltungsvorschriften vorliegt. Die vom Beschwerdeführer nach mehreren Fristerstreckungen eingereichten Geschäfts- und Privatkontoauszüge sind bis auf die Beträge und das Datum der Gutschriften vollständig geschwärzt. Angaben zum Kontostand und zu den Lastschriften fehlen vollständig, weshalb auch die notwendigen Belegnachweise für die einzelnen Buchungsvorgänge fehlen (Art. 957a Abs. 2 Ziff. 2 OR). Die erforderliche Zusammenfassung aller Einnahmen und Ausgaben pro Geschäftsjahr liegt ebenfalls nicht vor. Weiter werden die Zweifel an der Vollständigkeit und Nachprüfbarkeit der vorliegenden Zahlen dadurch verstärkt, dass nach Angaben des Beschwerdeführers im November 2017 in seiner Kanzlei eingebrochen worden sei, wobei auch nach der Rückerstattung u.a. des Datenservers ein gewisser Datenverlust entstanden sei. Zusammenfassend sind die vorstehend aufgezeigten Verstösse gegen die formellen Buchhaltungsvorschriften als derart gravierend zu qualifizieren, dass sie die materielle Richtigkeit der Buchhaltungsergebnisse in Frage stellen. Die Vorinstanz war daher nicht nur berechtigt, sondern auch verpflichtet, die Steuerforderung für die Steuerperioden 2017 bis 2019 mittels Ermessenseinschätzung festzusetzen.

E. 3.2

In einem zweiten Schritt ist zu prüfen, ob die Vorinstanz die Ermessenseinschätzung pflichtgemäss vorgenommen hat. Dabei ist zu beachten, dass bei einer Ermessenseinschätzung keine konkrete Berechnungsmethode vorgegeben ist. Unter Berücksichtigung der Umstände des Einzelfalls ist die jeweils adäquate Schätzmethode zu wählen, deren Ergebnis der wirklichen Situation möglichst nahekommt (vgl. E. 2.2.3), wobei zu beachten ist, dass der Ermessenseinschätzung stets eine gewisse Unsicherheit anhaftet.

E. 3.2.1

Es ist unbestritten, dass der Beschwerdeführer für die vorliegend umstrittenen Steuerperioden 2017 bis 2019 anfänglich keine Abrechnungen einreichte, weshalb die Vorinstanz den geschuldeten Steuerbetrag für die jeweiligen Semester provisorisch aufgrund einer Schätzung ermittelte (vgl. Sachverhalt Bst. B). Basierend auf der

Abrechnung für das 2. Semester 2016 - der letzten vom Beschwerdeführer eingereichten, vorliegend relevanten Abrechnung - fügte die Vorinstanz pro Semester einen Zuschlag hinzu. An dieser ersten Schätzung hielt die Vorinstanz in der Folge fest, so dass die vorliegend umstrittenen Steuerforderungen den provisorisch ermittelten Beträgen entsprechen. Die vom Beschwerdeführer nachträglich eingereichten Unterlagen berücksichtigte die Vorinstanz nicht, weil sie diese als untauglich erachtete (vgl. E. 1.7.3).

E. 3.2.2

Der Vergleich der vom Beschwerdeführer eingereichten Abrechnungen (Steuerperioden 2010 bis 2014; 2016) mit den mittels Schätzung festgesetzten Steuerforderungen (Steuerperioden 2015; 2017 bis 2019) führt zu folgendem Ergebnis: Semester Schätzung Steuerforderung Steuersatz(Saldo) Umsatz netto Differenz S1 2010 nein 373.40 5.8% 6'437.93 n.a. S2 2010 nein 1'638.80 5.8% 28'255.17 339% S1 2011 nein 1'864.90 6.1% 30'572.13 14% S2 2011 nein 3'037.05 6.1% 49'787.70 63% S1 2012 nein 2'540.80 6.1% 41'652.46 -16% S2 2012 nein 1'365.49 6.1% 22'385.08 -46% S1 2013 nein 3'264.25 6.1% 53'512.30 139% S2 2013 nein 2'641.50 6.1% 43'303.28 -19% S1 2014 nein 4'294.65 6.1% 70'404.10 63% S2 2014 nein 841.85 6.1% 13'800.82 -80% S1 2015 ja 4'000.00 6.1% 65'573.77 375% S2 2015 ja 5'000.00 6.1% 81'967.21 25% S1 2016 nein 2'517.15 6.1% 41'264.75 -50% S2 2016 nein 1'621.25 6.1% 26'577.87 -36% S1 2017 ja 3'000.00 6.1% 49'180.33 85% S2 2017 ja 4'000.00 6.1% 65'573.77 33% S1 2018 ja 4'200.00 5.9% 71'186.44 5% S2 2018 ja 5'000.00 5.9% 84'745.76 19% S1 2019 ja 5'500.00 5.9% 93'220.34 10% S2 2019 ja 6'400.00 5.9% 108'474.58 16% Die Schätzung für das 1. Semester 2017 (Fr. 3'000.-) ist um rund 85% höher als die vom Beschwerdeführer selbst deklarierte Steuerschuld für das 2. Semester 2016 (Fr. 1'621.25), die im Übrigen von der Vorinstanz nicht beanstandet wird. Die durch die Vorinstanz für die folgenden fünf Semester geschätzten Zuschläge basieren jeweils auf den Zahlen des vorhergehenden Semesters und betragen 33% (2. Semester 2017 im Vergleich zum 1. Semester 2017), 5% (1. Semester 2018 im Vergleich zum 2. Semester 2017), 19% (2. Semester 2018 im Vergleich zum 1. Semester 2018), 10% (1. Semester 2019 im Vergleich zum 2. Semester 2018) und 16% (2. Semester 2019 im Vergleich zum 1. Semester 2019), so dass die Steuerforderung für letzteres (Fr. 6'400.-) rund das Vierfache der Steuerforderung für das als Ausgangsbasis dienende 2. Semester 2016 beträgt. Vergleicht man zudem den Durchschnitt der vom Beschwerdeführer selbst deklarierten Steuerschuld (Fr. 4'333.52, Steuerperioden 2010 bis 2014; 2016) mit dem Durchschnitt der durch Schätzung festgesetzten Steuerforderung (Fr. 9'275.-; 2015, 2017 bis 2019), fallen letztere mehr als doppelt so hoch aus.

E. 3.2.3

Die Vorinstanz führt zu der von ihr angewendeten Schätzmethode aus, aufgrund der spezifischen Aspekte der Tätigkeit von Rechtsanwälten sei eine Schätzung aufgrund der (wechselnden) Klientenbasis oder aufgrund der Lieferanten nicht möglich. Auch wenn wie vorliegend der Beschwerdeführer einer unselbstständigen Tätigkeit nachgehe, liessen sich auch deshalb basierend auf der entsprechenden zeitlichen Belastung für diese Tätigkeit keine Rückschlüsse auf Umsätze aus selbstständiger Erwerbstätigkeit ziehen, weil Rechtsanwälte nicht nur zu einem fixen Stundensatz arbeiteten, sondern sich ihr Honorar teilweise auch nach dem Streitwert und somit nicht in direkter Abhängigkeit des Zeitaufwandes ergäbe. Aufgrund fehlender Angaben zur Ausgabenseite und zum Bruttogewinn sei es auch nicht möglich, die Steuerschuld aufgrund von anderen,

vergleichbaren Betrieben zu schätzen. Weiter zeige eine Suche in der Datenbank des Bundesgerichts, dass der Beschwerdeführer in den relevanten Jahren mehrere Verfahren vor Bundesgericht geführt habe, woraus er bereits erhebliche Honorarerträge erzielt haben müsse. Zudem sei davon auszugehen, dass dieser auch weitere, der Vorinstanz nicht offen gelegte Umsätze erzielt habe, und dass insbesondere die von ihm für die Steuerperiode 2017 nachträglich deklarierten Umsätze von lediglich Fr. 2'194.93 in krassem Gegensatz zu den erwähnten Verfahren vor Bundesgericht stünden. Der Umstand, dass der Beschwerdeführer auch in den Jahren 2012 und 2013 mehrere Verfahren vor Bundesgericht geführt habe, wecke weitere erhebliche Zweifel an den von diesem selber deklarierten, vergleichsweise geringen Umsätzen. Nach Ausführungen der Vorinstanz habe es sich somit gezeigt, dass die vom Beschwerdeführer angegebenen Umsatzzahlen mit seiner bestehenden Tätigkeit offensichtlich nicht übereinstimmen und daher keine Grundlage für eine Schätzung haben bilden können, weshalb keine andere zweckmässigere oder präzisere Schätzmethode möglich gewesen sei als das Abstellen auf die Ergebnisse der vorangegangenen Steuerperiode, plus einen Zuschlag. Die hohen und wiederholten Zuschläge begründet die Vorinstanz insbesondere mit den vom Beschwerdeführer vor Bundesgericht geführten Verfahren, aufgrund derer erhebliche Zweifel an der Höhe der deklarierten Umsätze angebracht seien.

E. 3.2.4

Die von der Vorinstanz vorgenommenen Zuschläge sind auffallend hoch: Ein Zuschlag von 85% von der durch die Vorinstanz nicht bemängelten Abrechnung für das 2. Semester 2016 zu derjenigen für das 1. Semester 2017 bzw. eine Vervierfachung der Steuerforderung innerhalb von sechs Semestern könnte höchstens dann als pflichtgemässe Schätzung angesehen werden, wenn die Vorinstanz diese weiter substantiierte. Der Hinweis auf verschiedene Verfahren, die der Beschwerdeführer vor Bundesgericht geführt hat, sowie die Vermutung, er habe nicht alle Konten angegeben, sind indessen nicht ausreichend. Weiter erscheint es widersprüchlich, wenn die Vorinstanz argumentiert, keine andere Schätzmethode sei zweckmässiger oder präziser als das Abstellen auf die Ergebnisse der vorangegangenen Steuerperiode, um diese - angesichts der hohen Zuschläge - faktisch gleich wieder zu ignorieren.

E. 3.2.5

Es ist im Weiteren aktenkundig, dass der Beschwerdeführer in den Jahren 2017 bis 2019 aus einem öffentlich-rechtlichen Arbeitsverhältnis ein stetig steigendes Einkommen aus unselbstständiger Tätigkeit erzielte (2017: Fr. 68'000.-; 2018: 97'000; 2019: 125'000; vgl. Sachverhalt Bst. S.). Nach Angaben des Beschwerdeführers entspricht dies einer Steigerung von 60% im Jahre 2017 auf 100% bis Ende 2018, was aufgrund der vorstehenden Zahlen plausibel erscheint und im Übrigen auch nicht bestritten wird. Die Tätigkeit als selbstständiger Rechtsanwalt ist, wenn auch nicht ausschliesslich, so doch substanziell zeitabhängig. Die Annahme der Vorinstanz, das Einkommen des Beschwerdeführers aus selbstständiger Tätigkeit sei in diesen Jahren ebenfalls stetig gestiegen, ist daher nicht plausibel. Schliesslich wird er neben einem (ca. bzw. nahezu) Vollzeitpensum im Jahre 2019 wohl nicht einen Umsatz aus selbstständiger Tätigkeit von gemäss Schätzung der Vorinstanz Fr. 201'694.92 (S1 2019: Fr. 93'220.34; S2 2019: Fr. 108'474.58) erzielt haben.

E. 3.2.6

Damit erscheint die Vorgehensweise der Vorinstanz in Bezug auf die Ermittlung der Steuerforderung für die Steuerperioden 2017 bis 2019 nicht sachgerecht, und die Sache ist zur Neuberechnung an die Vorinstanz zurückzuweisen.

E. 4.1

Die Beschwerde ist insofern teilweise gutzuheissen, als die Sache mit Bezug auf die pflichtgemässe Schätzung der Steuerforderungen für die Steuerperioden 2017 bis 2019 an die Vorinstanz zurückzuweisen ist (vgl. E. 3.2.4 - E. 3.2.6). Im Übrigen ist die Beschwerde abzuweisen.

E. 4.2

Das Bundesverwaltungsgericht auferlegt die Verfahrenskosten in der Regel der unterliegenden Partei (Art. 63 Abs. 1 VwVG). Unterliegt sie nur teilweise, so werden die Verfahrenskosten ermässigt (Art. 63 Abs. 1 VwVG). Obsiegen und Unterliegen im Prozess ist grundsätzlich nach den Rechtsbegehren der Beschwerde führenden Partei, gemessen am Ergebnis der Anfechtung des vorinstanzlichen Entscheids, zu beurteilen (BGE 123 V 156 E. 3c und 123 V 159 E. 4b). In der Verwaltungsrechtspflege des Bundes gilt die Rückweisung der Sache an die Vorinstanz zu weiteren Abklärungen und neuem Entscheid (mit noch offenem Ausgang) praxisgemäss als volles Obsiegen der Beschwerde führenden Partei (BGE 137 V 2010 E. 7.1; Urteil des BVGer A-978/2020 vom 31. März 2020 E. 4.1). Der Beschwerdeführer gilt als grossmehrheitlich obsiegend, weil der Verfahrensausgang vorliegend betreffend die Rückweisung grundsätzlich noch offen ist. Es sind ihm daher keine Verfahrenskosten aufzuerlegen. Die Abweisung der Beschwerde mit Bezug auf das Jahr 2015 (E. 3.4) rechtfertigt keine andere Kostenverlegung. Der geleistete Kostenvorschuss von Fr. 3'000.- ist ihm nach Eintritt der Rechtskraft des vorliegenden Urteils zurückzuerstatten. Der unterliegenden Vorinstanz können als Bundesbehörde keine Verfahrenskosten auferlegt werden (Art. 63 Abs. 2 VwVG).

E. 4.3

Der Beschwerdeführer hat sich selbst vertreten, weshalb keine Parteientschädigung auszurichten ist (Art. 64 Abs. 1 und 2 VwVG; Art. 7 Abs. 4 des Reglements vom 21. Februar 2008 über die Kosten und Entschädigungen vor dem Bundesverwaltungsgericht [VGKE; SR 173.320.2]).

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