

BVGer A-5110/2011 vom 23. Januar 2012

Bundesverwaltungsgericht, 2012-01-23, DE

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bvger_A-5110_2011

FR: TAF A-5110/2011 du 23 janvier 2012

IT: TAF A-5110/2011 del 23 gennaio 2012

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 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, und die Vorinstanz ist eine Behörde im Sinn von Art. 33 VGG. Das Bundesverwaltungsgericht ist daher für die Beurteilung der vorliegenden Beschwerde zuständig. Soweit das VGG nichts anderes bestimmt, richtet sich gemäss dessen Art. 37 das Verfahren nach dem VwVG. Auf die frist- und formgerecht eingereichte Beschwerde ist einzutreten.

E. 1.2

Am 1. Januar 2010 ist ein neues Mehrwertsteuergesetz in Kraft getreten (Bundesgesetz vom 12. Juni 2009 über die Mehrwertsteuer [MWSTG, SR 641.20]). 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). Der vorliegende Sachverhalt - er verwirklichte sich in den Jahren 2004 bis 2008 - ist folglich noch nach dem Bundesgesetz vom 2. September 1999 über die Mehrwertsteuer (aMWSTG, AS 2000 1300) zu beurteilen. Demgegenüber ist das neue mehrwertsteuerliche Verfahrensrecht im Sinn von Art. 113 Abs. 3 MWSTG auf sämtliche im Zeitpunkt des Inkrafttretens hängige und damit grundsätzlich auch auf das vorliegende Verfahren anwendbar. Allerdings ist Art. 113 Abs. 3 MWSTG insofern restriktiv zu handhaben, als gemäss höchstrichterlicher Rechtsprechung nur eigentliche Verfahrensnormen sofort auf hängige Verfahren anzuwenden sind und es dabei nicht zu einer Anwendung von neuem materiellen Recht auf altrechtliche Sachverhalte kommen darf (ausführlich: Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-1113/2009 vom 23. Februar 2010 E. 1.3). Kein Verfahrensrecht in diesem engen Sinn stellen im vorliegenden Fall etwa Themen wie die Buchführungspflicht, das Selbstveranlagungsprinzip oder die Ermessensveranlagung dar, sodass vorliegend diesbezüglich noch altes Recht anwendbar ist. Keine Anwendung finden deshalb beispielsweise die Art. 70, 71, 72 oder 79 MWSTG, obwohl sie unter dem Titel "Verfahrensrecht für die Inland- und die Bezugsteuer" stehen (statt vieler: Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-1447/2010 vom 11. November 2011 E. 1.3, auch zum Folgenden). Hingegen kann unter anderem Art. 81 MWSTG unter die von Art. 113 Abs. 3 MWSTG anvisierten Verfahrensbestimmungen subsumiert werden (Pascal Mollard/Xavier

Oberson/Anne Tissot Benedetto, *Traité TVA*, Basel 2009, S. 1235 N. 670). Art. 81 MWSTG gilt damit grundsätzlich auch für hängige Verfahren vor dem Bundesverwaltungsgericht (vgl. dazu aber E. 1.3 hiernach).

E. 1.3

Gestützt auf die direkt aus der Verfassung fliessenden minimalen Verfahrensgarantien (insbesondere das rechtliche Gehör gemäss Art. 29 Abs. 2 BV; vgl. Urteil des Bundesgerichts 2A.110/2000 vom 26. Januar 2001 E. 3b) und gestützt auf die nach Art. 81 MWSTG neu unmittelbar anwendbaren Bestimmungen des VwVG (Art. 12-19, 30-33 VwVG) kann im Steuerverfahren die Anhörung von Parteien und die Einvernahme von Zeugen in bestimmten Fällen geboten sein. Keine Verletzung des rechtlichen Gehörs liegt vor, wenn eine Behörde auf die Abnahme beantragter Beweismittel verzichtet, weil eine antizipierte Beweiswürdigung ergibt, dass die angebotenen Beweise eine nicht erhebliche Tatsache betreffen oder offensichtlich untauglich sind oder sich der Sachverhalt auch sonst genügend ermitteln lässt (BGE 131 I 153 E. 3, 124 I 208 E. 4a, 122 II 464 E. 4a, je mit Hinweisen; Urteil des Bundesgerichts 2C_115/2007 vom 11. Februar 2008 E. 2.2; Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-1506/2006 vom 3. Juni 2008 E. 2.1.2; André Moser/Michael Beusch/Lorenz Kneubühler, *Prozessieren vor dem Bundesverwaltungsgericht*, Basel 2008, Rz. 3.144 ff.). Beispielsweise kann auf eine Parteibefragung verzichtet werden, wenn sich daraus offensichtlich keine neuen Tatsachen ergeben würden bzw. davon auszugehen ist, dass an einer mündlichen Befragung nichts anderes behauptet werden würde, als was sich bereits aus den bisherigen Eingaben ergibt (Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-6299/2009 vom 21. April 2011 E. 3.1, A-710/2007 vom 24. September 2009 E. 2.2, A-1599/2006 vom 10. März 2008 E. 2.4 mit Hinweis).

E. 2.1

Der Mehrwertsteuer unterliegen insbesondere die Umsätze, die durch steuerpflichtige Personen im Inland mit entgeltlich erbrachten Lieferungen von Gegenständen und Dienstleistungen getätigt werden (Art. 5 Bst. a und b aMWSTG).

E. 2.2

Steuerpflichtig ist grundsätzlich, wer eine mit der Erzielung von Einnahmen verbundene gewerbliche oder berufliche Tätigkeit selbstständig ausübt, sofern seine Lieferungen und seine Dienstleistungen im Inland jährlich gesamthaft Fr. 75'000.-- übersteigen (Art. 21 Abs. 1 aMWSTG). Eine Ausnahme von der Steuerpflicht besteht insofern, als die nach Abzug der Vorsteuer verbleibende Steuer (Steuerzahllast) regelmässig nicht mehr als Fr. 4'000.-- beträgt; diese Ausnahme bleibt auf Jahresumsätze bis zu Fr. 250'000.-- beschränkt (Art. 25 Abs. 1 Bst. a aMWSTG; vgl. dazu die von der ESTV herausgegebene Spezialbroschüre Nr. 02, *Steuerpflicht bei der Mehrwertsteuer*, gültig mit Einführung des aMWSTG per 1. Januar 2001 bis 31. Dezember 2007, Ziff. 2.2.3). Für bestehende Betriebe, bei welchen im Zeitpunkt der Aufnahme der Tätigkeit keine Steuerpflicht gegeben war, beginnt die Steuerpflicht am 1. Januar, wenn im vorangehenden Jahr die oben erwähnten Betragsgrenzen kumulativ überschritten worden sind (Art. 28 Abs. 1 aMWSTG). Massgebend für die Steuerpflicht ist das vereinnahmte Entgelt des Vorjahres; dieses ist wie folgt zu ermitteln: Einnahmen zuzüglich Entgelt aus Verrechnung und Warenhingabe an Zahlungen statt (ESTV, Spezialbroschüre Nr. 02, a.a.O., Ziff. 3.3; vgl. Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-2149/2008 und A-2170/2008 vom 17. Mai 2010 E. 3.2).

E. 2.3

Die Veranlagung und Entrichtung der Mehrwertsteuer erfolgt nach dem Selbstveranlagungsprinzip (Art. 46 f. aMWSTG; Ernst Blumenstein/Peter Locher, System des schweizerischen Steuerrechts, 6. Aufl., Zürich 2002, S. 421 ff.; Alois Camenzind/Niklaus Honauer/Klaus A. Vallender, Handbuch zum Mehrwertsteuergesetz [MWSTG], Bern 2003, 2. Aufl., Rz. 78). 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. Urteile des Bundesgerichts 2A.109/2005 vom 10. März 2006 E. 2.1, 2A.304/2003 vom 14. November 2003 E. 3.5; Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-2149/2008 und A-2170/2008 vom 17. Mai 2010 E. 3.1, A-8485/2007 vom 22. Dezember 2009 E. 2.2, A-12/2007 vom 28. Januar 2009 E. 2.7). Bei festgestellter Steuerpflicht hat er sodann selbst und unaufgefordert über seine Umsätze und Vorsteuern abzurechnen und innerhalb von 60 Tagen nach Ablauf der Abrechnungsperiode den geschuldeten Mehrwertsteuerbetrag (Steuer vom Umsatz abzüglich Vorsteuern) an die ESTV abzuliefern. Die ESTV ermittelt die Höhe des geschuldeten Mehrwertsteuerbetrages nur dann an Stelle der steuerpflichtigen Person, wenn diese ihren Pflichten nicht nachkommt (Art. 60 aMWSTG; Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-2998/2009 vom 11. November 2010 E. 2.4, A-4146/2009 vom 9. März 2010 E. 3.1 mit Hinweisen).

E. 2.4.1

Zu den Obliegenheiten der steuerpflichtigen Person gehört insbesondere die Buchführungspflicht (vgl. dazu die Urteile des Bundesgerichts 2A.552/2006 vom 1. Februar 2007 E. 3.1, 2A.109/2005 vom 10. März 2006 E. 2.1 f.). Gemäss Art. 58 Abs. 1 aMWSTG hat die Mehrwertsteuerpflichtige ihre Geschäftsbücher ordnungsgemäss zu führen und so einzurichten, dass sich aus ihnen die für die Feststellung der Mehrwertsteuerpflicht sowie für die Berechnung der Steuer und der abzugsfähigen Vorsteuern massgebenden Tatsachen leicht und zuverlässig ermitteln lassen.

E. 2.4.2

Die mehrwertsteuerliche Buchführungspflicht knüpft nach dem klaren Wortlaut von Art. 58 Abs. 1 aMWSTG und sachgerechterweise an eine bestehende Mehrwertsteuerpflicht an. Insofern missverständlich, da logisch nicht denkbar, ist damit die Aussage, das Mehrwertsteuerrecht gebiete die Führung von Geschäftsbüchern im oben erwähnten Sinn schon betreffend Feststellung der Steuerpflicht, besteht doch vor Entstehung der Steuerpflicht eben gerade noch keine steuerpflichtige Person, welche unter den Anwendungsbereich von Art. 58 Abs. 1 aMWSTG fallen könnte. Da indessen die Selbstveranlagung auch die Anmeldepflicht umfasst (Art. 56 aMWSTG), sind auch Unternehmerinnen und Unternehmer, die noch nicht mehrwertsteuerpflichtig sind, gehalten, durch geeignete Massnahmen periodisch zu überprüfen, ob sie der Mehrwertsteuerpflicht unterliegen (BVGE 2009/60 E. 2.5.1; Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-2998/2009 vom 11. November 2010 E. 2.5.2, A-5875/2009 vom 16. Juni 2010 E. 3.2.1, A-1578/2006 vom 2. Oktober 2008 E. 2.4.1 mit Hinweisen).

E. 2.4.3

Über die Buchführungspflicht kann die ESTV nähere Bestimmungen aufstellen. Von dieser Befugnis hat sie im Rahmen des Erlasses der Wegleitung für Mehrwertsteuerpflichtige (in erster Auflage erschienen im Herbst 1994 [neu herausgegeben im Frühling 1997]; als Wegleitung 2001 zur Mehrwertsteuer [Wegleitung 2001] neu

herausgegeben per 1. Januar 2001 [und per 1. Januar 2008 als Wegleitung 2008 zur Mehrwertsteuer]) Gebrauch gemacht. In der - vorliegend einschlägigen - Wegleitung 2001 sind genauere Angaben enthalten, wie eine derartige Buchhaltung auszugestaltet ist (Rz. 878 ff.). Alle Geschäftsvorfälle müssen fortlaufend, chronologisch und lückenlos aufgezeichnet werden (Rz. 884) 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 f.; vgl. Urteil des Bundesgerichts 2A.297/2005 vom 3. Februar 2006 E. 3.1).

E. 2.4.4

Nach der Rechtsprechung ist der Steuerpflichtige selbst bei gerin-gem Barverkehr zur Führung zumindest eines einfachen ordentlichen Kassabuchs verpflichtet. Er ist zwar mehrwertsteuerrechtlich nicht gehal-ten, kaufmännische Bücher im Sinn des Handelsrechts zu führen; die Bücher müssen die erzielten Umsätze jedoch lückenlos erfassen und die entsprechenden Belege sind aufzuheben (Urteile des Bundesgerichts 2A.693/2006 vom 26. Juli 2007 E. 3.1, 2A.569/2006 vom 28. Februar 2007 E. 3.1; Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-1634/2006 vom 31. März 2009 E. 3.5, A-1527/2006 vom 6. März 2008 E. 2.2, A-1406/2006 vom 30. Januar 2008 E. 2.2 mit weiteren Hinweisen). Damit befinden sich die mehrwertsteuerlichen Anforderungen an die Aufzeichnungspflicht auch im Einklang mit den bei den direkten Steuern geltenden Regelungen. Die detaillierte und chronologische Führung eines Kassabuches muss besonders hohen Anforderungen genügen. Soll also ein Kassabuch für die Richtigkeit des erfassten Bargeldverkehrs Beweis erbringen, ist zu verlangen, dass in diesem die Bareinnahmen und -ausgaben fortlaufend, lückenlos und zeitnah aufgezeichnet werden und durch Kassenstürze regelmässig - in bargeldintensiven Betrieben täglich - kontrolliert werden. Nur auf diese Weise ist gewährleistet, dass die erfassten Bareinnahmen vollständig sind, das heisst den effektiven Bareinnahmen entsprechen (vgl. Urteile des Bundesgerichts 2C_302/2009 vom 15. Oktober 2009 E. 4.2, 2A.693/2006 vom 26. Juli 2007 E. 3.1, 2A.657/2005 vom 9. Juni 2006 E. 3; Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-2998/2009 vom 11. November 2010 E. 2.5.4, A-5875/2009 vom 16. Juni 2010 E. 3.3, A-705/2008 vom 12. April 2010 E. 2.3, A-746/2007 vom 6. November 2009 E. 2.2.1 mit weiteren Hinweisen).

E. 2.5.1

Liegen keine oder nur unvollständige Aufzeichnungen vor oder stimmen die ausgewiesenen Ergebnisse mit dem wirklichen Sachverhalt offensichtlich nicht überein, so nimmt die ESTV gemäss Art. 60 aMWSTG eine Schätzung nach pflichtgemäsem Ermessen vor. Diese Bestimmung ist auch heranzuziehen, falls mangels Aufzeichnungen - worunter nicht nur Geschäftsbücher im Sinn von Art. 58 Abs. 1 aMWSTG zu verstehen sind (vgl. dazu Pascal Mollard, TVA et taxation par estimation, veröf-fentlicht in Archiv für Schweizerisches Abgaberecht [ASA] 69 S. 518) - die sachverhaltsmässigen Grundlagen zur Beantwortung der Frage, ob überhaupt eine Steuerpflicht vorliegt, nicht einwandfrei ermittelt werden können (zur Ermessensveranlagung als Sachverhaltsermittlung durch Schätzung vgl. grundlegend Blumenstein/Locher, a.a.O., S. 404).

E. 2.5.2

Art. 60 aMWSTG unterscheidet nach dem Gesagten zwei vonein-ander unabhängige Konstellationen, welche zu einer Ermessens taxation führen. Die erste ist diejenige der

ungenügenden Aufzeichnung (Konstellation 1). In diesem Fall hat eine Schätzung insbesondere auch dann zu erfolgen, wenn - bei feststehender Steuerpflicht - die Verstöße gegen die formellen Buchhaltungsvorschriften als derart gravierend zu qualifizieren sind, dass sie die materielle Richtigkeit der Buchhaltungsergebnisse in Frage stellen (statt vieler: BGE 105 Ib 181 E. 4a, Urteile des Bundesgerichts 2C_429/2009 vom 9. November 2009 E. 3, 2A.437/2005 vom 3. Mai 2006 E. 3.1; Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-4450/2010 vom 8. September 2011 E. 4.1, A-705/2008 vom 12. April 2010 E. 2.4). 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 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 (Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-4450/2010 vom 8. September 2011 E. 4.1, A-2998/2009 vom 11. November 2010 E. 2.6.2, A-705/2008 vom 12. April 2010 E. 2.4).

E. 2.6.1

Sind die Voraussetzungen für eine Ermessenstaxation erfüllt, so ist die ESTV nicht nur berechtigt, sondern verpflichtet, eine solche nach pflichtgemäßem Ermessen vorzunehmen. Die Fälle, in denen die Steuerpflichtigen ihre Mitwirkungspflichten nicht wahrnehmen bzw. keine, unvollständige oder ungenügende Aufzeichnungen über ihre Umsätze (bzw. hinsichtlich Feststellung oder Überprüfung der Steuerpflicht) führen, dürfen keine Steuerausfälle zur Folge haben (Urteile des Bundesgerichts 2A.552/2006 vom 1. Februar 2007 E. 3.2, 2A.552/2006 vom 1. Februar 2007 E. 3.2; Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-3678/2007 und A-3680/2007 vom 18. August 2009 E. 3.2).

E. 2.6.2

Die Vornahme der Schätzung nach pflichtgemäßem Ermessen bedeutet insbesondere, dass die ESTV dabei diejenige Schätzungsmethode zu wählen hat, die den individuellen Verhältnissen im Betrieb des Steuerpflichtigen soweit als möglich Rechnung trägt, auf plausiblen Angaben beruht und deren Ergebnis der wirklichen Situation möglichst nahe kommt (Urteile des Bundesgerichts 2C_426/2007 vom 22. November 2007 E. 3.2, 2A.552/2006 vom 1. Februar 2007 E. 3.3; Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-1113/2009 vom 23. Februar 2010 E. 2.3, A-1578/2006 vom 2. Oktober 2008 E. 4.2; Camenzind/Honauer/Vallender, a.a.O., Rz. 1682). In Betracht kommen einerseits Schätzungsmethoden, die auf eine Ergänzung oder Rekonstruktion der ungenügenden Buchhaltung hinauslaufen, andererseits Umsatzschätzungen aufgrund unbestrittener Teil-Rechnungsergebnisse in Verbindung mit Erfahrungssätzen (Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-4450/2010 vom 8. September 2011 E. 4.2, A-2184/2008 und A-2185/2008 vom 3. Juni 2010 E. 5.1, A-705/2008 vom 12. April 2010 E. 2.6.2, A-1379/2007 vom 18. März 2010 E. 4.2; vgl. auch Mollard, a.a.O., S. 530 ff.). Die brauchbaren Teile der Buchhaltung und allenfalls vorhandene Belege sind soweit als möglich bei der Schätzung mitzubehalten. Sie können durchaus als Basiswerte der Ermessenstaxation fungieren (Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-4360/2008 und A-4415/2008 vom 4. März 2010 E. 2.5.2, A-1578/2006 vom 2. Oktober 2008 E. 4.2).

E. 2.6.3

Im Rahmen einer Ermessenstaxation ist es nach der Rechtsprechung des Bundesgerichts 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_309/2009 vom 1. Februar 2010 E. 2.2 und 2A.437/2005 vom 3. Mai 2006 E. 4.3.2; Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-2998/2009 vom 11. November 2010 E. 2.7.3, A-5875/2009 vom 16. Juni 2010 E. 3.6.2, A-705/2008 vom 12. April 2010 E. 2.6.2, A-4146/2009 vom 9. März 2010 E. 3.4). Der Ermessensveranlagung haftet deshalb eine gewisse Unsicherheit an, die der Steuerpflichtige aufgrund seiner Pflichtverletzung jedoch selber zu vertreten hat (vgl. Urteil des Bundesgerichts 2A.437/2005 vom 3. Mai 2006 E. 3.2 mit Hinweisen).

E. 2.7.1

Die Vorinstanz zieht bei ihrer Arbeit Erfahrungszahlen heran, sei es im Rahmen der Prüfung der Voraussetzungen der Ermessensveranlagung oder für die Vornahme der Schätzung. Nach der Rechtsprechung ist das Abstellen auf Erfahrungszahlen grundsätzlich nicht zu beanstanden (vgl. statt vieler: Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-3678/2007 und A-3680/2007 vom 18. August 2009 E. 3.1, 4.2).

E. 2.7.2

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).

E. 2.7.3

Erfahrungszahlen drücken Gesetzmässigkeiten in den Verdienstverhältnissen einzelner Branchen aus. Diese Funktion kommt ihnen aber nur dann zu, wenn sie auf einer sicheren Grundlage beruhen (vgl. Zweifel/Hunziker, a.a.O., S. 679). Sollen Erfahrungswerte Aufschluss über durchschnittliche Umsatzziffern geben, müssen sie deshalb breit abgestützt sein und sollten nebst der Betriebsstruktur und den regionalen Gegebenheiten auch die Betriebsgrösse berücksichtigen (Mollard, a.a.O., S. 553; vgl. zum Ganzen ausführlich: Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-1447/2010 vom 11. November 2011 E. 2.7 mit Hinweisen).

E. 2.8.1

Das Bundesverwaltungsgericht kann den angefochtenen Einspracheentscheid grundsätzlich in vollem Umfang überprüfen. Die Beschwerdeführerin kann neben der Verletzung von Bundesrecht (Art. 49 Bst. a VwVG) und der unrichtigen oder unvollständigen Feststellung des rechts-erheblichen Sachverhalts (Art. 49 Bst. b VwVG) auch die Rüge der Unangemessenheit erheben (Art. 49 Bst. c VwVG).

E. 2.8.2

Das Bundesverwaltungsgericht überprüft das Vorliegen der Voraussetzungen für die Vornahme einer Ermessens taxation - als Rechtsfrage - uneingeschränkt (statt vieler: Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-3678/2007 und A-3680/2007 vom 18. August 2009 E. 5). Als ausserhalb der Verwaltungsorganisation und Behördenhierarchie stehendes, von der richterlichen Unabhängigkeit bestimmtes Verwaltungsgericht auf-erlegt dieses 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 (statt vieler: Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-2184/2008 und A-2185/2008 vom 3. Juni 2010 E. 5.2, A-4309/2008 vom 30. April 2010 E. 2.2, A-3678/2007 und A-3680/2007 vom 18. August 2009 E. 5). Diese Praxis wurde vom Bundesgericht bestätigt (Urteil des Bundesgerichts 2C_426/2007 vom 22. November 2007 E. 4.3).

E. 2.8.3

Für das Vorliegen der Voraussetzungen zur Vornahme einer Ermessenseinschätzung ist nach den allgemeinen Beweislastregeln die ESTV beweislbelastet (Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-1960/2007 vom 1. Februar 2010 E. 2.4.2, A-1578/2006 vom 2. Oktober 2008 E. 5.3, A-1527/2006 und A-1528/2006 vom 6. März 2008 E. 2.4). Gelangt das Gericht somit in freier Beweiswürdigung nicht zur Überzeugung, eine der beiden tatbestandsmässig vorausgesetzten Konstellationen von Art. 60 aMWSTG (vgl. dazu oben E. 2.5.2) habe sich verwirklicht, ist gemäss der objektiven Beweislastregel zu Ungunsten der ESTV zu entscheiden (vgl. Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-1578/2006 vom 2. Oktober 2008 E. 5.3, A-1527/2006 und A-1528/2006 vom 6. März 2008 E. 2.4). Waren die Voraussetzungen für eine Ermessens taxation im Einzelfall erfüllt und hat die ESTV damit zulässigerweise eine Schätzung nach Ermessen durchgeführt, obliegt es - in Umkehr der allgemeinen Beweislastregeln - der steuerpflichtigen Person, den Beweis für die Unrichtigkeit der Schätzung zu erbringen (statt vieler: Urteile des Bundesgerichts 2C_171/2008 vom 30. Juli 2008 E. 4.3, 2A.642/2004 vom 14. Juli 2005 E. 5.4; Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-5460/2008 vom 12. Mai 2010 E. 2.5.4, A-1578/2006 vom 2. Oktober 2008 E. 5.3). Sie kann sich gegen eine zulässigerweise durchgeführte Ermessenseinschätzung deshalb nicht mit allgemeiner Kritik zur Wehr setzen. Vielmehr hat sie darzulegen, dass die von der ESTV vorgenommene Schätzung offensichtlich fehlerhaft ist, und sie hat auch den Beweis für ihre vorgebrachten Behauptungen zu erbringen (anstatt vieler: Urteil des Bundesgerichts 2A.437/2005 vom 3. Mai 2006 E. 3.3 unter Verweis auf Mollard, a.a.O., S. 559 und die dort zitierte Rechtsprechung; zum Ganzen: Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-3123/2008 vom 27. April 2010 E. 2.9.3).

E. 3

Februar 146'745 km Total zurückgelegte Kilometer / Zeitraum 146'645 km (1'099 Tage)
Umrechnung 1 Jahr (365 Tage); Umlage 48'000 km 48'000 km 48'000 km 48'000 km
48'000 km 48'000 km Cadillac Concours 13. November 58'068 km 2. November 66'814 km
Total zurückgelegte Kilometer / Zeitraum 8'746 km (355 Tage) 29. November 73'643 km
Total zurückgelegte Kilometer / Zeitraum 6'829 km (392 Tage) 1. November 79'039 km
Total zurückgelegte Kilometer / Zeitraum 5'396 km (337 Tage) Umrechnung auf jeweils 1
Jahr (365 Tage) 8'992 km 6'359 km 5'844 km Umlage (gerundet) 6'000 km 6'000 km 6'000
km 6'000 km 6'000 km 6'000 km Total 54'000 km 54'000 km 54'000 km 54'000 km 54'000

km 54'000 km Übrige private Verwendungen (pro Arbeitswoche 100 km) Honda Jazz 1.4 (52 Arbeitswochen) 5'200 km 5'200 km 5'200 km 5'200 km 5'200 km 5'200 km Cadillac Concours (6.5 Arbeitswochen) 650 km 650 km 650 km 650 km 650 km 650 km Ferien (mangels Belegen: 0 km) 0 km 0 km 0 km 0 km 0 km 0 km Arbeitsweg (290 Arbeitstage à 2 x 2.7 km) 1'566 km 1'566 km 1'566 km 1'566 km 1'566 km 1'566 km Total private Verwendungen 7'416 km 7'416 km 7'416 km 7'416 km 7'416 km 7'416 km Geschäftlich gefahrene Kilometer 46'584 km 46'584 km 46'584 km 46'584 km 46'584 km 46'584 km Kalk. Umsatz mit Fr. 2.10/km Fr. 97'826 Fr. 97'826 Fr. 97'826 Fr. 97'826 Fr. 97'826 Fr. 97'826 Steuerbarer Umsatz Fr. 97'826 Fr. 97'826 Fr. 97'826 Fr. 97'826 Fr. 97'826 Fr. 97'826 MWST (gerundet) (mittels Saldosteuersatz von 4.6 % bzw. 5.2 %) Fr. 4'500 Fr. 4.793 Fr. 5'087 Fr. 5'087 Fr. 5'087 Fr. 5'087

E. 3.1

Die ESTV begründet die Vornahme der Ermessenseinschätzung mit fehlenden Kassabüchern und weiteren erheblichen Mängeln in der Buchhaltung des Beschwerdeführers. Insbesondere lägen ihr für die Jahre 2004 bis 2008 nur Erfolgsrechnungen (welchen lediglich der jeweilige Gesamtertrag zu entnehmen sei), die betreffenden Steuererklärungen sowie die Fahrtenschreiber- und Kontrollkarten lediglich eines von jeweils mehreren bei der MFK Basel Stadt gemeldeten Fahrzeuge vor, und dies auch nur für die Jahre 2007 und 2008. Von der Möglichkeit der Verfolgung einzelner Geschäftsfälle - auch stichprobenweise - sowohl vom Einzelbeleg über die Buchhaltung bis zur Mehrwertsteuerabrechnung als auch in umgekehrter Richtung könne keine Rede sein. Diese Ausführungen der ESTV bestreitet der Beschwerdeführer nicht weiter. Nach der Rechtsprechung war er gehalten, durch geeignete Massnahmen periodisch zu überprüfen, ob er die Voraussetzungen der Steuerpflicht erfüllt (E. 2.4.2). Zu beachten ist in diesem Zusammenhang, dass der vorliegende Taxibetrieb einen bargeldintensiven Betrieb darstellt (vgl. Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-2998/2009 vom 11. November 2010 E. 3.2.1, A-281/2009 vom 14. Oktober 2010 E. 6.1.2, A-2149/2008 und A-2170/2008 vom 17. Mai 2010 E. 6.1.2), weshalb für diese Prüfung die Führung eines tagfertigen Kassabuches zwingend erforderlich ist/gewesen wäre. Die Bareinnahmen und Barausgaben müssen in diesem fortlaufend, lückenlos und zeitnah aufgezeichnet und durch Kassenstürze kontrolliert werden (E. 2.4.4; vgl. auch Urteil des Bundesgerichts 2A.109/2005 vom 10. März 2006 E. 2.2 und E. 4.3 mit insoweit ähnlicher Sachverhaltskonstellation). Aufgrund des Fehlens eines solchen Kassabuches ist die Buchführung des Beschwerdeführers bereits deshalb mangelhaft. Es fehlen die sachverhaltsmässigen Grundlagen zur Beantwortung der Frage, ob eine Steuerpflicht gegeben ist. Bei diesem Resultat erübrigt es sich, auf die weiteren von der ESTV genannten Gründe für die Vornahme der Ermessenseinschätzung einzugehen. Die Voraussetzungen für eine Ermessenseinschätzung waren demnach gegeben (E. 2.5) und die ESTV war deshalb nicht nur berechtigt, sondern auch verpflichtet, eine solche vorzunehmen.

E. 3.2

Grundlage für die Umsatzkalkulation bildeten laut ESTV die Kilometerangaben auf den einverlangten Fahrzeugprüfberichten der MFK Basel-Stadt der Fahrzeuge Honda Jazz 1.4 sowie Cadillac Concours, beide auf die Kennnummer "[...]" lautend. Die damit berechneten jährlichen Fahrleistungen seien - infolge fehlender verwertbarer Unterlagen - auf die gesamten Steuerperioden umgelegt worden. Nach Abzug der privat gefahrenen Kilometer (100 Kilometer pro Arbeitswoche) bzw. Multiplikation mit dem auf Richtwerten

basierenden Ansatz von "Fr. 2.10 Umsatz pro geschäftlich gefahrenem Kilometer (Nachtfahrer)" habe sich der jeweilige kalkulierte Jahresumsatz ergeben. In teilweiser Gutheissung der Einsprache des Beschwerdeführers korrigierte die ESTV ihre Umsatzschätzung dahingehend, dass sie auch betreffend das Fahrzeug Cadillac Concours entsprechende Privatkilometer anrechnete. Dabei könne allerdings aufgrund der im Vergleich zum Honda Jazz 1.4 (48'000 km) geringeren jährlichen Fahrleistung (6'000 km) nicht davon ausgegangen werden, dass der Cadillac Concours während des ganzen Jahres (52 Arbeitswochen) im Einsatz gewesen sei. Deshalb könne sie (die ESTV) auch nicht den Maximalabzug von 5'200 Privatkilometern pro Jahr gewähren, sondern habe den Abzug verhältnismässig zu kürzen. Bei ihrer Berechnung gehe sie davon aus, dass der Beschwerdeführer in 52 Arbeitswochen rund 48'000 Kilometer (vgl. Fahrleistung Honda Jazz 1.4) zurücklege. Für eine Fahrleistung von 6'000 Kilometern (mit dem Cadillac Concours) benötige der Beschwerdeführer dementsprechend 6,5 Arbeitswochen. Somit seien diesem bezüglich des Fahrzeugs Cadillac Concours Privatkilometer im Umfang von 650 Kilometern pro Jahr anzurechnen. Die ESTV führt ferner aus, sie habe bei den in der Stadt Basel vorgenommenen Kontrollen im Nachhinein feststellen müssen, dass den Taxifahrern, welche ausserhalb der Stadt wohnhaft seien, ein zu langer Arbeitsweg zum Abzug zugestanden worden sei, indem die Strecke "Wohnort - Bahnhof Basel SBB" und zurück (anstatt die Strecke "Wohnort - Stadtgrenze" und zurück) für die Berechnung des jeweiligen kalkulatorischen Umsatzes verwendet worden sei. Aus diesem Grund lasse sie im Sinn eines unpräjudiziellen Entgegenkommens zur Sicherstellung der Rechtsgleichheit und Wahrung der Wettbewerbsneutralität in der Stadt Basel im vorliegenden Fall ausnahmsweise (rückwirkend) den Arbeitsweg vom Wohnort bis zum Bahnhof Basel SBB und zurück als Privatfahrt zu. Dementsprechend seien dem Beschwerdeführer pro Arbeitstag 2 x 2,7 km als Privatkilometer zu gewähren. Den eingereichten Kontrollkarten der Jahre 2007 und 2008 (betreffend Honda Jazz 1.4) könne entnommen werden, dass der Beschwerdeführer jeweils 254 bzw. 259 Arbeitstage ausweise. Um auch den Arbeitsweg des Cadillac Concours angemessen zu berücksichtigen, gehe die ESTV von jährlich insgesamt 290 Arbeitstagen aus. Im Einzelnen wird die soeben erläuterte (korrigierte) Umsatzkalkulation durch die ESTV wie folgt dargestellt: 2003 2004 2005 2006 2007 2008 2009 Kilometerstände gemäss MFK-Prüfberichten ([...]): Honda Jazz 1.4 31. Januar 100 km

E. 3.3

Sind wie im vorliegenden Fall die Voraussetzungen einer Ermessenstaxation erfüllt, obliegt es dem Mehrwertsteuerpflichtigen, den Beweis für die Unrichtigkeit der Schätzung zu erbringen. Er hat sich mit den Elementen der vorgenommenen Ermessenstaxation im Einzelnen zu befassen und aufzuzeigen, dass und inwiefern die Schätzung nicht auf haltbaren Grundlagen beruht (vgl. oben E. 2.8.3). Das Bundesverwaltungsgericht auferlegt sich - wie bereits ausgeführt (E. 2.8.2) - bei der Überprüfung von Ermessensveranlagungen eine gewisse Zurückhaltung, soweit die Zweckmässigkeit der Entscheidung in Frage steht.

E. 3.3.1

Gegen die Umsatzberechnung bringt der Beschwerdeführer vor, aus den eingereichten Fahrtenschreiberkarten für die Jahre 2007 und 2008 ergebe sich, dass er im Jahr 2007 36'698 Kilometer gefahren sei, während sich die Kilometerleistung im Jahr 2008 auf 36'739 belaufen habe. Hieraus ergebe sich, dass er jedes Jahr etwa gleich viel fahre, sodass diese Kilometerleistungen ohne weiteres auch auf die Vorjahre 2004, 2005 sowie 2006 übertragen werden könnten. Zu beachten sei, dass es sich bei diesen Kilometerleistungen

um sämtliche Kilometer handle, welche er mit "diesem Fahrzeug" gefahren sei. Enthalten seien somit auch sämtliche privat gefahrenen Kilometer und Leerfahrten etc. Entgegen den Angaben im angefochtenen Entscheid (insb. die Umsatzkalkulation der ESTV, s. dazu E. 3.2) sei somit nicht von einer jährlichen Kilometerleistung von 54'000, sondern von einer solchen von maximal 37'000 auszugehen. Dem hält die ESTV zu Recht entgegen, dass sich im Vergleich zwischen den Kilometerständen gemäss den Fahrtenschreiberkarten (zum Fahrzeug Honda Jazz 1.4) für die Jahre 2007 (36'698 km) und 2008 (36'735 km) und jenen gemäss den Servicerechnungen bzw. den Fahrzeugprüfberichten (umgerechnet auf 1 Jahr: 48'000 km) für dasselbe Fahrzeug eine Diskrepanz von rund 11'000 km ergibt. Da die besagten Fahrtenkartenschreiber somit offensichtlich nicht sämtliche Fahrten des Beschwerdeführers mit dem Honda Jazz 1.4 enthalten, konnte die ESTV auch nicht auf diese abstellen. Sie hat deshalb zu Recht die Angaben auf den Servicerechnungen bzw. auf den Fahrzeugprüfberichten als Grundlage für die kalkulatorische Umsatzermittlung verwendet. Kommt hinzu, dass der Beschwerdeführer lediglich die Fahrtenschreiberkarten und Kontrollkarten für ein Fahrzeug (Honda Jazz 1.4, beschränkt auf die Jahre 2007 und 2008) einreichte, in den vorliegend zu beurteilenden Steuerperioden aber unbestrittenermassen immer mindestens zwei Fahrzeuge bei der MFK des Kantons Basel-Stadt gemeldet hatte. Es ist somit davon auszugehen, dass der Beschwerdeführer jährlich mit mindestens zwei Fahrzeugen Taxiumsätze erzielte. Damit erweist sich auch die Umlage der auf ein Jahr umgerechneten Kilometerleistungen auf die kontrollierten Steuerperioden als rechtens (vgl. oben E. 2.6.3). Gegen die Umrechnung der zurückgelegten Kilometer auf ein Jahr sowie die Umlage auf die einzelnen Jahre an sich vermag der Beschwerdeführer denn auch nichts vorzubringen. Vielmehr beruht die von der ESTV gewählte Schätzungsmethode grundsätzlich auf plausiblen, nachvollziehbaren Grundlagen und trägt damit den individuellen Verhältnissen des Beschwerdeführers soweit als möglich Rechnung.

E. 3.3.2

Der Beschwerdeführer bringt schliesslich vor, dass die von der ESTV gewährten 5'200 Privatkilometer viel zu tief seien. Völlig unberücksichtigt bleibe nämlich, dass er mit "seinem Fahrzeug" jährlich mehrmals nach Serbien gefahren sei, wobei eine solche Reise allein mindestens 5'000 Kilometer Fahrleistung zur Folge habe. Da er jedes Jahr nach Serbien gefahren sei bzw. fahre, seien - zusätzlich zur Pauschale von 5'200 km - pro Jahr mindestens 10'000 Privatkilometer (Hin- und Rückfahrt) in Abzug zu bringen. Die mehrmaligen Reisen mit seiner Ehefrau nach Serbien können somit - so der Beschwerdeführer - durch entsprechende Stempel in den Reisepässen von ihm und seiner Ehefrau (Beschwerdebeilagen 4 bis 7) nachgewiesen werden. Diese Behauptung des Beschwerdeführers bleibt trotz mehrmaliger Aufforderung seitens der ESTV auch im vorliegenden Beschwerdeverfahren unbelegt. Daran vermögen auch die dem Bundesverwaltungsgericht vorgelegten Reisepasskopien des Beschwerdeführers und seiner Ehefrau nichts zu ändern. Denn aus diesen ist - worauf die ESTV zu Recht hinweist - lediglich ersichtlich, dass der Beschwerdeführer und seine Ehefrau Reisen nach Serbien unternommen haben, nicht jedoch, mit welchem Fahrzeug. Diese Frage ist auch insofern von Bedeutung, als der Beschwerdeführer laut unbestrittenen Angaben der ESTV gemäss der MFK Basel-Stadt während den vorliegend relevanten Steuerperioden neben der Schildnummer [...] - welche als Taxifahrzeug eingesetzt wurde - noch weitere, privat verwendete Fahrzeuge unter der Schildnummer [...] (VW Passat und Toyota MR2 1.8), [...] (Yamaha XV 1600) und [...] (Honda AC 04) gemeldet hatte. Es ist damit nicht erwiesen,

dass der Beschwerdeführer tatsächlich mit dem Fahrzeug Honda Jazz 1.4 nach Serbien gefahren ist, weshalb an der vorgenommenen Umsatzkalkulation der ESTV festzuhalten ist. Im Sinn einer antizipierten Beweiswürdigung (E. 1.3) kann diesbezüglich auf die vom Beschwerdeführer beantragte Parteibefragung verzichtet werden.

E. 3.3.3

Die Schätzung der ESTV erweist sich damit sowohl hinsichtlich der ermittelten Kilometer als auch der Umlage auf die kontrollierten Steuerperioden als korrekt bzw. sachgerecht. Der dabei von der ESTV als Erfahrungswert (oben E. 2.7) angewendete Ansatz von Fr. 2.10/km wurde vom Beschwerdeführer nicht bemängelt. Weil er aufgrund der vorgenommenen Schätzung sowohl die Umsatzgrenze von Fr. 75'000.-- als auch die Steuerzahllast von Fr. 4'000.-- in den Jahren 2003 bis 2008 überschreitet (vgl. dazu die Tabelle in E. 3.2), ist die Steuerpflicht des Beschwerdeführers ab dem 1. Januar 2004 gegeben (E. 2.2). Im Weiteren ist anzumerken, dass die ESTV nicht nur bei der Bestimmung der Steuerzahllast, sondern auch bei der Berechnung der Steuerschuld die Saldosteuersatzmethode angewendet hat. Sie hat bei der Ermessenseinschätzung somit Vorsteuern berücksichtigt und ist damit dem Beschwerdeführer entgegengekommen. Das Bundesverwaltungsgericht hat keinen Anlass, dieses Entgegenkommen in Frage zu stellen (vgl. dazu auch Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-2998/2009 vom 11. November 2010 E. 3.6, A-281/2009 vom 14. Oktober 2010 E. 6.2.4, A-2184/2008 vom 3. Juni 2010 E. 6.3, A-2149/2008 und A-2170/2008 vom 17. Mai 2010 E. 6.2.7, A-1614/2006 vom 1. Oktober 2008 mit dem Hinweis, dass die ESTV auch andere gleichgelagerte Fälle rechtsgleich zu behandeln hat).

E. 3.4

Zusammenfassend ist festzuhalten, dass die ESTV angesichts der unvollständigen Aufzeichnungen des Beschwerdeführers zur Vornahme einer Ermessenseinschätzung berechtigt und verpflichtet war. Den Nachweis, dass er in den fraglichen Steuerperioden mit den betreffenden Fahrzeugen weniger Kilometer gefahren ist, als von der ESTV geschätzt, vermochte der Beschwerdeführer im vorliegenden Verfahren nicht zu erbringen. Dasselbe gilt mit Bezug auf die - über den Pauschalabzug von 100 Kilometern pro Woche hinaus - anrechenbaren Privatkilometer. Die von der ESTV angewandte Umsatzkalkulation und namentlich die Umlage der Schätzung auf die gesamte Kontrollperiode ist deshalb nicht zu beanstanden. Weil infolgedessen sowohl die Umsatzgrenze von 75'000.-- als auch die Steuerzahllast von 4'000.-- seit dem Jahr 2003 überschritten wurden, erweist sich auch der Mehrwertsteuerregistereintrag des Beschwerdeführers ab 1. Januar 2004 durch die ESTV als rechtens.

E. 4

Demzufolge ist die Beschwerde abzuweisen. Die Verfahrenskosten in der Höhe von Fr. 3'000.-- sind dem Beschwerdeführer aufzuerlegen (Art. 63 Abs. 1 VwVG) und mit dem geleisteten Kostenvorschuss in gleicher Höhe zu verrechnen. Eine Parteientschädigung an den Beschwerdeführer ist nicht zuzusprechen (Art. 64 Abs. 1 VwVG e contrario).

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