

# **BVGer A-581/2023 vom 22. März 2024**

Bundesverwaltungsgericht, 2024-03-22, DE

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bvger\\_A-581\\_2023](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bvger_A-581_2023)

FR: TAF A-581/2023 du 22 mars 2024

IT: TAF A-581/2023 del 22 marzo 2024

## **Regeste**

Mehrwertsteuer

## **Erwägungen**

### **E. 1.1**

Das Bundesverwaltungsgericht beurteilt gemäss Art. 31 des Verwaltungsgerichtsgesetzes vom 17. Juni 2005 (VGG, SR 173.32) Beschwerden gegen Verfügungen nach Art. 5 des Verwaltungsverfahrensgesetzes vom 20. Dezember 1968 (VwVG, SR 172.021), sofern keine Ausnahme nach Art. 32 VGG gegeben ist. Eine solche liegt hier nicht vor. Der angefochtene Einspracheentscheid vom 15. Dezember 2022 stellt eine Verfügung im Sinne von Art. 5 VwVG dar. Die Vorinstanz ist eine Behörde im Sinne von Art. 33 VGG. Das Bundesverwaltungsgericht ist demnach für die Beurteilung der vorliegenden Beschwerde zuständig. Das Verfahren vor dem Bundesverwaltungsgericht richtet sich nach dem VwVG, soweit das VGG nichts anderes bestimmt (Art. 37 VGG; Art. 81 Abs. 1 des Mehrwertsteuergesetzes vom 12. Juni 2009 [MWSTG, SR 641.20]).

### **E. 1.2**

Der Beschwerdeführer ist Adressat der angefochtenen Verfügung und von dieser betroffen. Er ist damit zur Beschwerdeerhebung berechtigt (Art. 48 Abs. 1 VwVG). Auf die im Übrigen form- und fristgerecht eingereichte Beschwerde (Art. 50 Abs. 1 i.V.m. Art. 22a Abs. 1 Bst. c VwVG und Art. 52 Abs. 1 VwVG) ist einzutreten.

### **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**

Am 1. Januar 2010 ist das (neue) MWSTG in Kraft getreten. In materieller Hinsicht bleiben die bisherigen Vorschriften auf alle während ihrer Geltungsdauer eingetretenen Tatsachen, entstandenen Rechtsverhältnisse und erbrachten Leistungen anwendbar (Art. 112 Abs. 1 und 2 MWSTG). Vorliegend geht es um Steuerkorrekturen betreffend das Jahr 2009. In materieller Hinsicht kommt daher das am 1. Januar 2001 in Kraft getretene Mehrwertsteuergesetz vom 2. September 1999 (aMWSTG, AS 2000 1300) zur Anwendung. Demgegenüber findet das neue mehrwertsteuerliche Verfahrensrecht auf sämtliche im Zeitpunkt des Inkrafttretens hängige Verfahren sofort Anwendung (Art. 113 Abs. 3 MWSTG).

## **E. 1.5**

Im Beschwerdeverfahren gilt die Untersuchungsmaxime, wonach die entscheidende Behörde den rechtlich relevanten Sachverhalt von sich aus abklären und darüber ordnungsgemäss Beweis führen muss. Der Untersuchungsgrundsatz wird im Mehrwertsteuerverfahren indes dadurch relativiert, dass den Verfahrensbeteiligten spezialgesetzlich statuierte Mitwirkungspflichten auferlegt werden (Art. 13 VwVG i.V.m. Art. 113 Abs. 3 und Art. 81 Abs. 1 MWSTG sowie Art. 66 ff. i.V.m. Art. 113 Abs. 3 MWSTG; s. auch E. 3.5.1; zum aMWSTG: BVGE 2009/60 E. 2.1.2). 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 (BVGE 2010/64 E. 1.4.1; André Moser/Michael Beusch/Lorenz Kneubühler/Martin Kayser, Prozessieren vor dem Bundesverwaltungsgericht, 3. Aufl. 2022, Rz. 1.49 ff., 3.119 ff.). Sodann gilt im Verfahren vor dem Bundesverwaltungsgericht der Grundsatz der freien Beweiswürdigung (Art. 81 Abs. 3 MWSTG i.V.m. Art. 113 Abs. 3 MWSTG). Die Beweiswürdigung endet mit dem richterlichen Entscheid darüber, ob eine rechtserhebliche Tatsache als erwiesen zu gelten hat oder nicht. Der Beweis ist geleistet, wenn das Gericht gestützt auf die freie Beweiswürdigung zur Überzeugung gelangt ist, dass sich der rechtserhebliche Sachumstand verwirklicht hat (BGE 137 II 266 E. 3.2, 130 II 482 E. 3.2; vgl. Urteile des BVGer A-4683/2021 vom 10. November 2023 E. 1.8.1 f., A-6526/2020 vom 5. Juli 2022 E. 2.2 f.).

## **E. 1.6**

Ist ein Sachverhalt nicht erstellt bzw. bleibt ein Umstand unbewiesen, ist zu regeln, 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 (BGE 148 II 285 E. 3.1.3, 140 II 248 E. 3.5; Urteil des BGer 2C\_709/2017 vom 25. Oktober 2018 E. 3.2; Urteile des BVGer A-5710/2022 vom 8. September 2023 E. 1.5, A-6526/2020 vom 5. Juli 2022 E. 2.3).

### **E. 2.1.1**

Die Verjährung ist im Verwaltungsrecht ein Institut des materiellen Rechts, weshalb sich die Verjährung der Steuerforderung unter Vorbehalt abweichender Übergangsbestimmungen grundsätzlich nach demjenigen Recht beurteilt, das im Zeitpunkt ihrer Entstehung Geltung hatte (Art. 112 Abs. 1 MWSTG; Urteil des BVGer A-1336/2020 vom 12. Oktober 2021 E. 10.2 m.H.). Gemäss dem aMWSTG verjährt die Mehrwertsteuerforderung fünf Jahre nach Ablauf des Kalenderjahres, in dem sie entstanden ist (relative Verjährung; Art. 49 Abs. 1 aMWSTG). Der Lauf der Verjährungsfrist wird durch jede Einforderungshandlung und jede Berichtigung durch die zuständige Behörde gegenüber allen Zahlungspflichtigen unterbrochen (Art. 49 Abs. 2 und 3 aMWSTG). Die Steuerforderung verjährt gemäss Art. 49 Abs. 4 aMWSTG in jedem Fall 15 Jahre nach Ablauf des Kalenderjahres, in welchem sie entstanden ist (absolute Verjährung).

### **E. 2.1.2**

Der Begriff der die Verjährungsfrist unterbrechenden Einforderungshandlung ist weit zu verstehen; der Gesetzgeber wollte an verjährungsunterbrechende Handlungen keine hohen

Anforderungen stellen (Urteil des BGer 2C\_976/2015 vom 16. März 2016 E. 4.2 m.H.). Gemäss Rechtsprechung unterbricht bereits eine blosser Mitteilung, mit welcher eine spätere Veranlagung in Aussicht gestellt wird, die Verjährung (vgl. Urteil des BGer 2C\_426/2008 und 2C\_432/2008 vom 18. Februar 2009 E. 6.3 m.H.). Eine Kontrolle bezweckt die spätere Veranlagung. Der Ankündigung einer solchen Kontrolle (mitunter auch «MWST-Prüfung» oder «MWST-Revision» genannt) kommt somit verjährungsunterbrechende Wirkung zu (vgl. Urteil des BGer 2C\_146/2010 vom 15. August 2012 E. 3.1, 3.1.1 f.; s.a. Urteil des BVGer A-2622/2015 vom 7. Oktober 2015 E. 2.4: «Ankündigung und Vornahme von Bücheruntersuchungen»; s.a. Urteil des BVGer A-1336/2020 vom 12. Oktober 2021 E. 10.4; neurechtlich ausdrücklich geregelt in Art. 42 Abs. 2 MWSTG).

### **E. 2.1.3**

Die Verjährung der Mehrwertsteuerforderung ist von Amtes wegen zu prüfen, wenn das Gemeinwesen Gläubiger der Forderung ist (BGE 149 II 290 E. 3.1, 142 II 182 E. 3.2.1, 133 II 366 E. 3.3; Urteil des BVGer A-1336/2020 vom 12. Oktober 2021 E. 10.1 m.w.H.).

### **E. 2.2**

Im vorliegenden Fall sind sich die Parteien zu Recht darüber einig, dass die absolute Verjährung noch nicht eingetreten ist.

### **E. 2.3.1**

Der Beschwerdeführer bringt aber vor, die relative Festsetzungsverjährung sei eingetreten. Die Ankündigung einer Kontrolle unterbreche nach dem hier anwendbaren aMWSTG die Verjährung nicht. Zudem sei das entsprechende Schreiben nicht an ihn, sondern an die C. \_\_\_\_\_ AG adressiert gewesen. Auch sei nicht das Einzelunternehmen kontrolliert worden und die Kontrolle der anderen Gesellschaften sei abgebrochen worden.

### **E. 2.3.2**

Wie gesehen (E. 2.1.2) unterbricht die Ankündigung einer Kontrolle gemäss der Rechtsprechung auch unter der Geltung des aMWSTG die Verjährung. Darauf ist nicht weiter einzugehen.

### **E. 2.3.3**

Die relative Festsetzungsverjährungsfrist begann erstmals am 1. Januar 2010 zu laufen und wäre, ohne Unterbrechung, am 1. Januar 2015 abgelaufen. In den Akten findet sich ein Schreiben der Vorinstanz an die C. \_\_\_\_\_ AG vom 4. November 2014, in welchem eine Mehrwertsteuerkontrolle voraussichtlich von Montag, 24. November 2014, bis Dienstag, 2. Dezember 2014, angekündigt wird. Darin wird festgehalten, dass die Kontrolle zusammen mit jener gegen die Einzelfirma X. \_\_\_\_\_ sowie weitere Unternehmen, für die der Beschwerdeführer zeichnungsberechtigt ist bzw. war, stattfindet. Die angekündigte Kontrolle umfasst auch das Steuerjahr 2009 (vorinstanzliche Akten [act.] 3). Dem Beschwerdeführer, der gemäss dem Kontrollbericht (act. 6; dort: Modul 11) sämtliche Unternehmen operativ leitet, wobei alle Unternehmen in einem Büro untergebracht sind (Bürogemeinschaft), musste somit bereits über das an die C. \_\_\_\_\_ AG adressierte Schreiben bekannt sein, dass eine solche Kontrolle auch für sein Einzelunternehmen angekündigt war. Die relative Verjährungsfrist wurde somit sowohl gegenüber der C. \_\_\_\_\_ AG als auch gegenüber dem Beschwerdeführer vor Ablauf der relativen Verjährungsfrist unterbrochen. Die relative Verjährungsfrist begann somit Anfang November 2014 erneut zu laufen. Die neu bis zum Anfang November 2019 laufende Frist

wurde spätestens durch die Eröffnung des Schlussprotokolls betreffend den Beschwerdeführer vom 8. Mai 2018 (dem die Ergebnisse der Kontrollperiode vom 15. November 2017 beigelegt waren) am 9. Mai 2018 (act. 44) und dann den Erlass der Leistungsverfügungen betreffend den Beschwerdeführer vom 25. Oktober 2021 (act. 149) bzw. deren Zustellung am 26. Oktober 2021 jeweils wieder unterbrochen.

#### **E. 2.3.4**

Damit ist festzuhalten, dass die relative Verjährungsfrist nicht abgelaufen und die Verjährung nicht eingetreten ist.

#### **E. 3.1**

Mehrwertsteuerpflichtig ist gemäss dem aMWSTG, wer eine mit der Erzielung von Einnahmen verbundene gewerbliche oder berufliche Tätigkeit selbstständig ausübt, sofern seine Lieferungen und seine Dienstleistungen sowie sein Eigenverbrauch im Inland jährlich gesamthaft Fr. 75'000.-- übersteigen (Art. 21 Abs. 1 aMWSTG). Steuerpflichtig sind namentlich natürliche Personen, Personengesellschaften, juristische Personen des privaten und öffentlichen Rechts, unselbstständige öffentliche Anstalten sowie Personengesamtheiten ohne Rechtsfähigkeit, die unter gemeinsamer Firma Umsätze tätigen (Art. 21 Abs. 2 aMWSTG). Auf Ausnahmen von der subjektiven Steuerpflicht ist vorliegend nicht einzugehen.

#### **E. 3.2**

Der Mehrwertsteuer unterliegen die im Inland gegen Entgelt erbrachten Lieferungen von Gegenständen und Dienstleistungen (Art. 5 Bst. a und b aMWSTG), sofern die entsprechenden Umsätze nicht ausdrücklich von der Mehrwertsteuer ausgenommen sind (Art. 18 aMWSTG).

#### **E. 3.3**

Damit überhaupt eine steuerbare Leistung vorliegt, muss sie im Austausch mit einem Entgelt erfolgen (sog. Leistungsaustausch, neurechtlich: Leistungsverhältnis). Die Entgeltlichkeit stellt - vom Eigenverbrauch abgesehen - ein unabdingbares Tatbestandsmerkmal einer mehrwertsteuerlichen Leistung dar. Besteht zwischen Leistungserbringer und -empfänger kein Austauschverhältnis im erwähnten Sinn, ist die Aktivität mehrwertsteuerlich irrelevant und fällt nicht in den Geltungsbereich der Mehrwertsteuer (BGE 132 II 353 E. 4.3; vgl. auch BGE 141 II 182 E. 3.3; BVGE 2010/6 E. 3.1; Urteil des A-6671/2015 und A-6674/2015 vom 9. August 2016 E. 2.2.2 [bestätigt mit Urteil des BGer 2C\_833/2016 E. 3.2]).

#### **E. 3.4**

Verwendet die steuerpflichtige Person Gegenstände oder Dienstleistungen für einen geschäftlich begründeten Zweck, so kann sie in ihrer Steuerabrechnung die auf den Eingangsleistungen lastende Steuer als Vorsteuer abziehen (Art. 38 Abs. 1 und 2 aMWSTG). Als im Sinne von Art. 38 Abs. 2 aMWSTG verwendet hat eine Eingangsleistung namentlich dann zu gelten, wenn sie in steuerbare Ausgangsleistungen einfließt. Trifft dies nicht zu, liegt mit Bezug auf diese Eingangsleistung Endverbrauch beim Steuerpflichtigen vor (vgl. BGE 132 II 353 E. 8.2 und E. 10; vgl. Daniel Riedo, Vom Wesen der Mehrwertsteuer als allgemeine Verbrauchsteuer, Bern 1999, S. 141 f.).

#### **E. 3.5.1**

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. 21 und 56 aMWSTG), ermittelt die Steuerforderung selber (Art. 46 aMWSTG) und begleicht diese innerhalb von 60 Tagen nach Ablauf der Abrechnungsperiode (Art. 47 aMWSTG). Das Selbstveranlagungsprinzip bedeutet somit, dass der Leistungserbringer selbst für die Feststellung der Mehrwertsteuerpflicht bzw. -forderung verantwortlich ist (vgl. BGE 140 II 202 E. 5.4, 137 II 136 E. 6.2; Urteil des BGer 2C\_595/2016 vom 11. Januar 2017 E. 3.2.1; Urteile des BVGer A-6526/2020 vom 5. Juli 2022 E. 4.5.1, A-1336/2020 vom 12. Oktober 2021 E. 3.4.1, A-1331/2013 vom 2. Oktober 2014 E. 5.1). Allerdings kann die ESTV bei steuerpflichtigen Personen Kontrollen durchführen (Art. 62 aMWSTG).

### **E. 3.5.2**

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. 58 Abs. 1 aMWSTG). Die ESTV kann ausnahmsweise darüber hinausgehende Aufzeichnungspflichten erlassen, wenn dies für die ordnungsgemässe Erhebung der Mehrwertsteuer unerlässlich ist (Art. 58 Abs. 1 aMWSTG). 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. Urteil des BGer 2C\_595/2016 vom 11. Januar 2017 E. 3.2.1; Urteile des BVGer A-6526/2020 vom 5. Juli 2022 E. 4.5.2, A-1336/2020 vom 12. Oktober 2021 E. 3.4.2, A-1331/2013 vom 2. Oktober 2014 E. 5.2.1 f.; vgl. Beatrice Blum, in: Geiger/Schluckebier [Hrsg.], Kommentar zum schweizerischen Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer, 2. Aufl. 2019, Art. 70 N 4 f.; vgl. Willi Leutenegger, in: mwst.com, Kommentar zum Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer, 2000, Art. 58 N 2).

### **E. 3.5.3**

Nach der Rechtsprechung ist die steuerpflichtige Person selbst bei geringem Barverkehr zur Führung zumindest eines einfachen ordentlichen Kassabuchs verpflichtet. Soll ein Kassabuch für die Richtigkeit des erfassten Bargeldverkehrs Beweis erbringen, ist zu verlangen, dass darin 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. Die zentrale Bedeutung eines korrekt geführten Kassabuchs ist allen Steuerarten gleichermassen eigen (Urteile des BGer 2C\_950/2015 vom 11. März 2016 E. 4.3, 2C\_206/2012 vom 6. September 2012 E. 2.2; vgl. Urteil des BGer 2C\_885/2019 vom 5. März 2020 E. 5.3; Urteile des BVGer A-1336/2020 vom 12. Oktober 2021 E. 3.4.3 [bestätigt mit Urteil des BGer vom 23. September 2022 E. 6.3], A-1331/2013 vom 2. Oktober 2014 E. 5.2.4; vgl. Jürg Steiger, in: Zweifel/Beusch/Glauser/Robinson [Hrsg.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer, 2015, Art. 79 N 12).

### **E. 3.6.1**

Art. 60 aMWSTG unterscheidet zwei voneinander unabhängige Konstellationen, in welchen die ESTV die Steuerforderung nach pflichtgemässigem Ermessen schätzt (sog. Ermessenseinschätzung). Zum einen ist diejenige der ungenügenden Aufzeichnung zu

nennen (Verstoss gegen die formellen Buchführungsvorschriften). In diesem Fall hat eine Schätzung insbesondere auch dann zu erfolgen, wenn die Verstösse gegen die formellen Buchhaltungsvorschriften als derart gravierend zu qualifizieren sind, dass sie die materielle Richtigkeit der Buchhaltungsergebnisse in Frage stellen (vgl. Urteile des BGer 2C\_595/2016 vom 11. Januar 2017 E. 3.2.2 f., 2C\_576/2015 vom 29. Februar 2016 E. 3.4; Urteile des BVGer A-1336/2020 vom 12. Oktober 2021 E. 3.5.1 [bestätigt mit Urteil des BGer vom 23. September 2022 E. 6.1], A-2144/2018 vom 15. Januar 2020 E. 5.1). Dies liegt etwa dann vor, wenn bei einem bargeldintensiven Betrieb ein Kassabuch nicht oder nicht ordentlich geführt wird (vgl. oben E. 3.5.3). 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 (vgl. Urteile des BGer 2C\_595/2016 vom 11. Januar 2017 E. 3.2.2 f., 2C\_576/2015 vom 29. Februar 2016 E. 3.4; Urteile des BVGer A-1336/2020 vom 12. Oktober 2021 E. 3.5.1 [bestätigt mit Urteil des BGer vom 23. September 2022 E. 6.1], A-2144/2018 vom 15. Januar 2020 E. 5.1).

### **E. 3.6.2**

Sind die Voraussetzungen für eine Ermessenstaxation erfüllt, so ist die ESTV nicht nur berechtigt, sondern verpflichtet, eine solche nach pflichtgemäsem Ermessen vorzunehmen. Die ESTV hat dabei alle Umstände zu beachten, von denen sie Kenntnis hat. Wohl hat die Steuerbehörde eine vorsichtige Schätzung anzustellen, doch ist sie nicht verpflichtet, im Zweifelsfall die für die steuerpflichtige Person günstigste Annahme zu treffen. Im Gegenteil, 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. Urteile des BGer 2C\_595/2016 vom 11. Januar 2017 E. 3.2.3 f., 2C\_1077/2012 und 2C\_1078/2012 vom 24. Mai 2014 E. 2.3; Urteile des BVGer A-1336/2020 vom 12. Oktober 2021 E. 3.5.2, A-2144/2018 vom 15. Januar 2020 E. 5.2).

### **E. 3.6.3**

Die ESTV hat 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 (Urteile des BGer 2C\_950/2015 vom 11. März 2016 E. 4.5, 2C\_576/2015 vom 29. Februar 2016 E. 3.4). 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 vorhandene Belege sind soweit als möglich bei der Schätzung zu berücksichtigen. Sie können durchaus als Basiswerte der Ermessenstaxation fungieren (Pascal Mollard, TVA et taxation par

estimation, in: Archiv für schweizerisches Abgaberecht [ASA] 69, S. 511 ff., 530 ff.). 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 (vgl. statt vieler: Urteile des BVer A-1336/2020 vom 12. Oktober 2021 E. 3.5.3, A-2144/2018 vom 15. Januar 2020 E. 5.3).

#### **E. 3.6.4**

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. oben 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 BVer 2C\_595/2016 vom 11. Januar 2017 E. 3.2.5, 2C\_950/2015 vom 11. März 2016 E. 4.5, 2C\_426/2007 vom 22. November 2007 E. 4.3; Urteil des BVer A-1336/2020 vom 12. Oktober 2021 E. 3.5.5).

#### **E. 3.6.5**

Für das Vorliegen der Voraussetzungen einer Ermessenseinschätzung ist nach der allgemeinen Beweislastregel die ESTV beweisbelastet (E. 1.6). Sind die Voraussetzungen erfüllt («erste Stufe») und erscheint die vorinstanzliche Schätzung nicht bereits im Rahmen der durch das Bundesverwaltungsgericht mit der gebotenen Zurückhaltung (E. 3.6.4) 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»; vgl. Urteile des BVer A-1336/2020 vom 12. Oktober 2021 E. 3.5.6, A-2144/2018 vom 15. Januar 2020 E. 5.3). 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 (Urteile des BVer 2C\_950/2015 vom 11. März 2016 E. 4.6, 2C\_1077/2012 und 2C\_1078/2012 vom 24. Mai 2014 E. 2.5). 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 (Urteile des BVer A-1336/2020 vom 12. Oktober 2021 E. 3.5.6, A-2589/2020 vom 3. Mai 2021 E. 2.5.5, A-2144/2018 vom 15. Januar 2020 E. 5.3).

#### **E. 3.7**

Die Steuerforderung ist innert 60 Tagen nach Ablauf der Abrechnungsperiode durch die steuerpflichtige Person zu begleichen (Zahlungsfrist; Art. 47 Abs. 1 aMWSTG). Bei verspäteter Zahlung ist ohne Mahnung und unabhängig vom Verschulden ein Verzugszins zu bezahlen (Art. 47 Abs. 2 aMWSTG). 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 % und ab dem 1. Januar 2024 4.75 % (Art. 108 Bst. a MWSTG [Art. 90 Abs. 3 Bst. b aMWSTG] i.V.m. Art. 1 Abs. 1 Bst. c, Art. 4 Abs. 1 Bst. a-c sowie Anhang der Zinssatzverordnung EFD vom 25. Juni 2021 [SR 631.014]). Vom 20. März 2020 bis zum 31. Dezember 2020 ist bei verspäteter Zahlung der Mehrwertsteuer allerdings kein Verzugszins geschuldet (Art. 2 der Verordnung vom 20. März 2020 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 [AS 2020 861; in Kraft vom 21. März 2020 bis 31. Dezember 2020]). Sind mehrere Abrechnungsperioden betroffen, wird der Verzugszins praxisgemäss ab dem mittleren Verfall erhoben (Urteile des BVGer A-1336/2020 vom 12. Oktober 2021 E. 3.6, A-2589/2020 vom 3. Mai 2021 E. 2.6, A-5551/2019 vom 14. Januar 2021 E. 2.6).

### **E. 3.8**

Der Normalsatz der Mehrwertsteuer betrug im Jahr 2009 7.6 % (Art. 36 Abs. 3 aMWSTG), jener für (unter anderem) Ess- und Trinkwaren, ausgenommen alkoholische Getränke 2.4 % (Art. 36 Abs. 1 Bst. a Ziff. 2 aMWSTG).

### **E. 3.9.1**

Der Anspruch auf rechtliches Gehör (Art. 29 Abs. 2 der Bundesverfassung der Schweizerischen Eidgenossenschaft vom 18. April 1999 [SR 101]) verpflichtet die Behörde, die Vorbringen der betroffenen Person tatsächlich zu hören, zu prüfen und in der Entscheidungsfindung zu berücksichtigen, weshalb sie ihren Entscheid zu begründen hat (BGE 145 I 167 E. 4.1 und 4.4, 141 V 557 E. 3.2.1, 134 I 83 E. 4.1; vgl. auch Art. 35 Abs. 1 VwVG). Die Begründung muss so abgefasst sein, dass sich der Betroffene über die Tragweite des Entscheids Rechenschaft geben und ihn in voller Kenntnis der Sache an die höhere Instanz weiterziehen kann. In diesem Sinne müssen wenigstens kurz die Überlegungen genannt werden, von denen sich die Behörde hat leiten lassen und auf die sich ihr Entscheid stützt (BGE 148 III 30 E. 3.1, 141 III 28 E. 3.2.4; Urteile des BVGer A-5065/2021 vom 3. August 2023 E. 4.2.1, A-1114/2021 vom 31. Oktober 2022 E. 2.1.1, A-1732/2021 und A-1733/2021 vom 23. März 2022 E. 3.1.1). Die Begründung muss nicht zwingend in der Verfügung enthalten sein; allenfalls kann auf ein anderes Schriftstück verwiesen werden (BGE 123 I 31 E. 2c, 113 II 204 E. 2; Urteile des BVGer A-2922/2022 vom 25. Januar 2024 E. 3.1.2, A-3078/2021 vom 7. Juli 2023 E. 2.1.1, A-2373/2019 vom 13. November 2020 E. 3.2.1, A-6362/2015 vom 16. Januar 2017 E. 3.1.2).

### **E. 3.9.2**

Der Anspruch auf rechtliches Gehör ist formeller Natur. Seine Verletzung führt in der Regel ungeachtet der Erfolgsaussichten der Beschwerde in der Sache zur Aufhebung des angefochtenen Entscheids. Rechtsprechungsgemäss kann eine nicht schwerwiegende Verletzung jedoch als geheilt gelten, wenn die verletzte Partei die Möglichkeit erhält, sich vor einer Beschwerdeinstanz zu äussern, die sowohl den Sachverhalt als auch die Rechtslage frei prüfen kann (vgl. BGE 142 II 218 E. 2.8.1, 135 I 279 E. 2.6.1; Urteile des

BVGer A-5065/2021 vom 3. August 2023 E. 4.2.2, A-1732/2021 und A-1733/2021 vom 23. März 2022 E. 3.1.4). Der nachträglichen Gewährung des rechtlichen Gehörs zugänglich sind insbesondere Verstösse gegen die Begründungspflicht. Hierzu ist das Versäumte im Rechtsmittelverfahren nachzuholen, etwa indem die Vorinstanz eine genügende Begründung in ihrer Vernehmlassung nachschiebt und die Rechtsmittelinstanz der betroffenen Partei im Rahmen eines zweiten Schriftenwechsels die Möglichkeit einräumt, sich dazu zu äussern (BGE 138 II 77 E. 4 und 4.3; Urteile des BGer 5A\_210/2023 vom 28. September 2023 E. 3.4, 1C\_39/2017 vom 13. November 2017 E. 2.1; Urteile des BVGer A-3078/2021 vom 7. Juli 2023 E. 2.1.2, A-2373/2019 vom 13. November 2020 E. 3.2.2).

#### **E. 4.1**

Damit ist auf den konkreten Fall einzugehen. Vorab ist festzuhalten, dass die zu beurteilende Mehrwertsteuernachforderung insbesondere das Einzelunternehmen des Beschwerdeführers betrifft. Mit möglicherweise einer Ausnahme (dazu E. 4.3.5 a.E.) ist daher nicht auf sein Vorbringen, er hafte nicht für die A. \_\_\_\_\_ AG und B. \_\_\_\_\_ AG, einzugehen.

##### **E. 4.1.1**

Die Vorinstanz bringt vor, der Beschwerdeführer habe verschiedene Beträge entweder nicht in der Buchhaltung des Einzelunternehmens aufgeführt oder die Mehrwertsteuer nicht korrekt abgerechnet. Es handelt sich zunächst um Parkplätze, die an Mitarbeitende vermietet worden seien, ohne dass die Mehrwertsteuer abgerechnet worden sei. Zudem sei ein Bankkonto in der Buchhaltung nicht aufgeführt, obwohl darüber geschäftlich bedingte Einnahmen geflossen seien. Für verschiedene Anlässe seien Einnahmen handschriftlich in den so genannten «blauen Büchern» verzeichnet worden, die nicht in der Buchhaltung des Einzelunternehmens erscheinen würden. Dem Beschwerdeführer gewährte Rabatte seien mit Darlehensrückzahlungen, die dieser zu leisten gehabt hätte, verrechnet worden. Auf den Rabatten sei aber der Vorsteuerabzug nicht korrigiert worden. Schliesslich seien für ein paar Vorsteuerabzüge keine Belege vorhanden, weshalb davon ausgegangen werde, dass es sich nicht um geschäftlich bedingte Auslagen gehandelt habe.

##### **E. 4.1.2**

Der Beschwerdeführer macht zusammengefasst geltend, die Voraussetzungen für eine Ermessenseinschätzung seien nicht gegeben. Bei der angeblichen Parkplatzvermietung an Mitarbeitende handle es sich um interne Umbuchungen. Die Aufrechnung von Buchungen auf dem Konto bei der [Bank] seien nicht nachvollziehbar, weil die Vorinstanz pauschal auf die Akten verweise. Ohnehin handle es sich um sein privates Konto und dort seien keine mehrwertsteuerpflichtigen Transaktionen vorhanden. Weiter gehe es nicht an, gestützt auf handschriftliche Notizen Umsätze zu unterstellen, welche nicht deklariert worden seien. Insbesondere handle es sich bei den so genannten «blauen Büchern» um «Zahlenspielerien». Schliesslich seien Umsatzrückvergütungen nicht belegt. Auch hier werde pauschal auf die Akten verwiesen.

#### **E. 4.2**

Im Folgenden wird geprüft, ob die Vorinstanz zu Recht eine Einschätzung nach pflichtgemäsem Ermessen vorgenommen hat, ob also die Voraussetzungen für eine Ermessenseinschätzung gegeben waren und die Einschätzung pflichtgemäss vorgenommen wurde (E. 4.3). Da die Vorinstanz die Buchhaltung des Beschwerdeführers aufgrund aufgefundener Dokumente teilweise rekonstruiert hat, wird im Folgenden die erste Stufe

(Voraussetzungen für die Ermesseneinschätzung, E. 3.6.1 und 3.6.5) zusammen mit der zweiten (keine Pflichtwidrigkeit, E. 3.6.2 und 3.6.5) behandelt: Durfte die Vorinstanz nämlich ein Dokument in die Buchhaltung einfliessen lassen (Stufe 1), erweist es sich als sinnvoll, direkt im Anschluss zu prüfen, ob sie dies pflichtgemäss getan hat (Stufe 2). Anschliessend wird darauf eingegangen, ob es dem Beschwerdeführer gelingt, die vorgenommene Schätzung zu widerlegen (E. 4.4; Stufe 3).

#### **E. 4.3.1**

Zunächst macht die Vorinstanz geltend, der Beschwerdeführer habe Parkplätze an das Personal vermietet. Dieser Vorgang sei gemäss Art. 18 Ziff. 21 Bst. c aMWSTG steuerbar. Die Vorinstanz stützt sich dabei auf das Buchhaltungskonto 5014 «Miete Garagen Personal». Dass die Vorinstanz aus der Bezeichnung des Kontos schloss, dass es sich um Entgelte aus der Vermietung von Garagenplätzen an das Personal handelt, ist nachvollziehbar. Zwar handelt es sich beim Konto 5014 um ein Aufwandkonto (Personalaufwand), jedoch wurden die Mieteinnahmen im Haben gebucht (also vom Aufwand abgezogen), weshalb der Schluss, dass es sich eigentlich um Ertrag handle, zulässig ist. Weil auf dem Entgelt für diese Leistungen - soweit ersichtlich - keine Mehrwertsteuer abgerechnet worden war, war die Vorinstanz verpflichtet, eine Schätzung nach pflichtgemässen Ermessen vorzunehmen. Der entsprechende Betrag wird im Kontrollergebnis vom 15. November 2017 betreffend das Jahr 2009 gegenüber X. \_\_\_\_\_ Restaurant (Beilage zum Schlussprotokoll in den vorinstanzlichen Akten act. 44; nachfolgend als Kontrollergebnis bezeichnet), in der Einschätzungsmitteilung Nr. [...] (act. 144; nachfolgend als Einschätzungsmitteilung bezeichnet), in der entsprechenden Leistungsverfügung vom 25. Oktober 2021 (act. 149; nachfolgend als Leistungsverfügung bezeichnet) sowie im angefochtenen Einspracheentscheid mit Fr. 4'177.-- beziffert, worauf Fr. 295.05 Mehrwertsteuer nachzuentrichten sind. Im Rahmen der Vernehmlassung erklärt die Vorinstanz zudem, wo in den Akten das Kontoblatt abgelegt ist, aus dem sich ergibt, dass das Einzelunternehmen aus der Vermietung von Parkplätzen an das Personal Einnahmen in der genannten Höhe von Fr. 4'177.-- erzielte (act. 128 [USB-Stick] [Pfadname]). Dem Beschwerdeführer musste das Kontoblatt, dessen Nummer bereits im Kontrollergebnis angegeben war, aus seiner Buchhaltung bekannt sein. Tatsächlich lassen sich dem Konto 5014 neben Aufwänden, die offenbar für die Miete von Tiefgaragenplätzen getätigt wurden (jedenfalls enthalten die Betreffzeilen die Stichworte «Miete» und «TG» bzw. «Tiefgaragenplätze»), Einnahmen von Fr. 4'176.65 (gerundet Fr. 4'177.--) entnehmen. Bei dem damals geltenden Steuersatz von 7.6 % (E. 3.8) resultiert daraus die von der Vorinstanz geltend gemachte Mehrwertsteuer von Fr. 295.05, sofern (wie dies die Vorinstanz tut) zugunsten des Beschwerdeführers davon ausgegangen wird, dass die Mehrwertsteuer in den Fr. 4'177.-- enthalten ist. Diese Aufrechnung der Vorinstanz im Sinne einer Rekonstruktion der Buchhaltung ist - weil der Beschwerdeführer diese Einträge mehrwertsteuerlich nicht korrekt verbuchte - nicht zu beanstanden und erfolgte nach pflichtgemässen Ermessen.

#### **E. 4.3.2**

Weiter hält die Vorinstanz dafür, dass über das Bankkonto \*\*\*1 bei der [Bank], welches nicht in der Buchhaltung des Einzelunternehmens aufgeführt sei, geschäftliche Transaktionen abgewickelt worden seien. Der entsprechende Betrag wurde in der Einschätzungsmitteilung, der Leistungsverfügung und im Einspracheentscheid mit Fr. 54'970.-- angegeben, ausmachend Fr. 3'882.65 an Mehrwertsteuern, wenn davon

ausgegangen wird, dass die Mehrwertsteuer im genannten Betrag von Fr. 54'970.-- enthalten ist (im Kontrollergebnis war noch von einem höheren Betrag die Rede gewesen).

#### **E. 4.3.2.1**

Die Vorinstanz bezieht sich auf die in den vorinstanzlichen Akten in Ordner 24 abgelegten Kontoauszüge des besagten Kontos und führt aus, um sicherzustellen, dass nur die mehrwertsteuerpflichtigen Umsätze des Einzelunternehmens nachbelastet worden seien, habe sie bei den Leistungsempfängern die Rechnungen eingefordert (Editionsverfügungen und Rechnungen sind in den vorinstanzlichen Akten alphabetisch nach Rechnungsempfänger abgelegt in den Ordnern 11 bis 22). Aus der Auswertung der Kontounterlagen und der herausverlangten Rechnungen ergebe sich, dass in der Steuerperiode 2009 insgesamt steuerbare Umsätze von Fr. 54'970.-- über dieses Konto vereinnahmt worden seien. Da diese Umsätze dem Einzelunternehmen zuzurechnen gewesen seien, seien Fr. 3'882.65 an Mehrwertsteuern nachzuentrichten. Im von der Vorinstanz genannten Anhang 1 zur Einschätzungsmitteilung ist aufgelistet, welche im Bankauszug der [Bank] aufgeführten Transaktionen die Vorinstanz als dem Einzelunternehmen zuzurechnend ansah. Im Ordner 24, in dem die entsprechenden Bankauszüge der [Bank] chronologisch abgelegt sind, sind die Transaktionen, welche die Vorinstanz genauer prüfen wollte, zudem mit einem Kreuz gekennzeichnet. Die Vorinstanz überprüfte demnach nicht alle Zahlungseingänge auf dem besagten Konto. Schliesslich flossen auch nicht alle angekreuzten Transaktionen in die Einschätzungsmitteilung ein, da die Vorinstanz nicht alle überprüften Transaktionen als Entgelte für mehrwertsteuerpflichtige Leistungen des Einzelunternehmens des Beschwerdeführers betrachtete. Die entsprechenden Detailbelege liess die ESTV mit Briefen vom 21. Februar 2017 und 12. September 2018 von der [Bank] edieren (act. 74 und 75). Die entsprechenden Detailauszüge sind, wie im Aktenverzeichnis festgehalten, in den Ordnern 25 und 26 abgelegt. Der Ordner 25 ist mit einem Verzeichnis versehen, wobei es sich um das ausgedruckte Verzeichnis eines elektronischen Ordners mit pdf-Dateien handelt, die in aufsteigender Reihenfolge sortiert sind. Da die Namen jeweils mit einem Datum nach dem Format Tag/Monat/Jahr beginnen, sind sie nicht chronologisch geordnet, sondern erst nach dem Tag (der 2. September 2009 ist also vor dem 3. Juni 2009 und dieser vor dem 4. März 2009 eingeordnet). Zudem wurden die im Verzeichnis zuletzt aufgeführten Dateien «[...]\_Einzahlungen von 2009» und «[...]\_Einzahlungen von 2010» zuerst abgelegt. Im Übrigen entspricht aber die Reihenfolge der Ablage dem Verzeichnis. Der Ordner 26 enthält zwar kein Aktenverzeichnis. Dafür sind hier die Detailauszüge mehr oder weniger chronologisch abgelegt (zu Beginn sind Dubletten vorhanden), so dass die von der Vorinstanz für die Schätzung verwendeten Dokumente relativ einfach zu finden sind. Allerdings sind nicht zu allen Zahlungen Detailauszüge zu finden. Für einen Teil der Transaktionen konnten zudem Rechnungen von den Vertragspartnern des Beschwerdeführers erhältlich gemacht werden. Diese sind alphabetisch nach der Person, an die die jeweiligen Rechnungen ausgestellt wurden, in den Ordnern 11-22 abgelegt, wobei nicht für alle Transaktionen Rechnungen vorhanden sind. Aus den Unterlagen ergibt sich, dass geschäftlich begründete Zahlungen auf das Konto \*\*\*1 geflossen sind. Die Vorinstanz hat damit zu Recht einige der auf dieses Konto geflossenen Zahlungen genauer kontrolliert und für diese Zahlungen die Mehrwertsteuer nach pflichtgemäsem Ermessen geschätzt, konkret die Mehrwertsteuer auf jenen Zahlungen, die sie als geschäftlich begründet betrachtet hat, aufgerechnet. Im Folgenden wird darauf detaillierter eingegangen.

#### **E. 4.3.2.2**

Gemäss diversen Rechnungen, die an die D.\_\_\_\_\_ gestellt wurden (Ordner 22 act. 159; nur für die Zahlungen vom 17. und 23. Juni 2009 sind keine Rechnungen vorhanden; zu Letzterem s. E. 4.3.2.5), wären die Beträge auf das Konto \*\*\*2 bei der [Bank] einzuzahlen gewesen. Dieses Konto betrifft das vom Beschwerdeführer geführte Restaurant E.\_\_\_\_\_. Allerdings finden sich die entsprechenden Beträge weder auf den Kontoauszügen dieses Kontos (Ordner 33, zweites Konto) noch in der Buchhaltung des Restaurants E.\_\_\_\_\_ (USB-Stick in act. 128 der vorinstanzlichen Akten [Pfadnames]). Sie wurden hingegen auf das (angeblich) private Konto des Beschwerdeführers \*\*\*1 einbezahlt. Warum dem so ist, lässt sich nicht nachvollziehen. Fest steht aber, dass es sich bei diesen von der Vorinstanz aufgerechneten Zahlungen um Entgelt für mehrwertsteuerpflichtige Leistungen handelt, nämlich um Restaurationsleistungen, die der Beschwerdeführer mit seinem Unternehmen gegenüber Kunden erbrachte.

#### **E. 4.3.2.3**

Für die Zahlungen der F.\_\_\_\_\_ in Bezug auf die G.\_\_\_\_\_ liegen zumindest einige Detailauszüge der Überweisungen in den Akten (Ordner 26, einer zusätzlich auch in Ordner 25). In den vorliegenden Detailauszügen findet sich teilweise ein eindeutiger Hinweis auf das vom Beschwerdeführer geführte Restaurant H.\_\_\_\_\_. Hierbei ist der Schluss zulässig, dass es sich wiederum um das Entgelt für mehrwertsteuerpflichtige Restaurationsleistungen des Beschwerdeführers handelt. Andere Zahlungen enthalten den Vermerk «Freiw.Angebote G.\_\_\_\_\_». Zwar ist nicht ganz klar, was damit gemeint ist. Es wäre aber, da die Ermessenseinschätzung zulässig war, nunmehr Sache des Beschwerdeführers darzulegen, dass es sich nicht um Entgelt für mehrwertsteuerpflichtige Leistungen handelte (dazu E. 4.4.2).

#### **E. 4.3.2.4**

Die Einzahlung vom Quartierverein I.\_\_\_\_\_ vom 2. September 2009 trägt den Vermerk «Quartierfest 2009 I.\_\_\_\_\_». Auch hier ist sehr wahrscheinlich, dass es sich um Verpflegungsleistungen handelt, welche der Beschwerdeführer gegenüber dem Quartierverein erbrachte. Etwas anderes macht der Beschwerdeführer auch nicht geltend (E. 4.4.2).

#### **E. 4.3.2.5**

Unklar sind die Zahlungen der J.\_\_\_\_\_ vom 10. Februar 2009 und der K.\_\_\_\_\_ vom 10. Juli 2009. Dass die Vorinstanz davon ausging, dass es sich um Entgelt für mehrwertsteuerpflichtige Leistungen handelte, ist aber vor dem Hintergrund, dass über das besagte Konto Nr. \*\*\*1 diverse mehrwertsteuerpflichtige Leistungen liefen, die eigentlich einem anderen Bankkonto hätten gutgeschrieben werden müssen oder zumindest in der Buchhaltung der Restaurationsbetriebe des Beschwerdeführers hätten erscheinen müssen, nicht als pflichtwidrige Annahme zu betrachten. Gleiches gilt auch für die beiden Zahlungen der D.\_\_\_\_\_, für die keine Rechnungen in den Akten liegen (E. 4.3.2.2). Das Vorgehen der Vorinstanz in Bezug auf das Konto Nr. \*\*\*1 bei der [Bank] ist somit nicht zu beanstanden.

#### **E. 4.3.3**

Weiter hat die Vorinstanz Einnahmen aufgerechnet, die während [Sportveranstaltungen] am Standort «L.\_\_\_\_\_» erzielt worden seien. Diese seien zwar in den sogenannten «blauen

Büchern» festgehalten worden, aber nicht in die Buchhaltung eingeflossen. Bei den «blauen Büchern» handelt es sich um Hefte, in denen handschriftliche Einträge zu verschiedenen Ein- und Ausgängen notiert wurden. Diese Einträge sind jeweils mit einem Datum versehen. Die Vorinstanz hat festgestellt, dass einige der Daten genau den Heimspielen des M.\_\_\_\_\_ gegen ebenfalls in den «blauen Büchern» genannte andere Clubs zugeordnet werden können. Kopien aus den «blauen Büchern» sind in Anhang 2 zum Kontrollergebnis abgelegt. Die aufgeführten Einnahmen für das Jahr 2009 betragen Fr. 140'275.--, worauf - wiederum gestützt auf die Annahme, dass die Mehrwertsteuern im genannten Betrag enthalten sind - Fr. 9'907.90 Mehrwertsteuern zu bezahlen sind (ebenso Einschätzungsmitteilung und Leistungsverfügung [dort wiederum jeweils insbesondere Anhang 2] sowie Einspracheentscheid). Die genannten Zahlen in den «blauen Büchern» sind, soweit ersichtlich, nicht in die Buchhaltung der Betriebe des Beschwerdeführers eingeflossen. Die Vorinstanz durfte annehmen, dass es sich bei den Aufzeichnungen um Einnahmen handelt, die in der Buchhaltung hätten aufgeführt werden müssen. Dass es sich um handschriftliche Einträge handelt, ist unerheblich. Bei bargeldintensiven Betrieben, wie einem Restaurationsbetrieb, kann es vorkommen, dass die Einnahmen handschriftlich verzeichnet werden (E. 3.5.3). Auf solche darf und muss abgestellt werden (vgl. Urteil des BVer A-983/2018 vom 18. April 2019 E. 7.2.2 [bestätigt mit Urteil des BGer 2C\_515/2019 vom 9. September 2019]). Der Vorinstanz ist darin zuzustimmen, dass die in den blauen Büchern genannten Beträge erzielt werden können und dass es sich bei den ebenfalls in den Büchern notierten Personalkosten um zusätzliche Personalkosten und nicht die gesamten Personalkosten handelt. Die Vorinstanz hat somit auch diese Schätzung zu Recht und pflichtgemäss vorgenommen.

#### **E. 4.3.4**

In den «blauen Büchern» seien - so die Vorinstanz - weitere Einträge vorhanden, die nicht in die Buchhaltung eingeflossen seien, so Einnahmen aus dem «Betrieb H.\_\_\_\_\_» und «N.\_\_\_\_\_», womit wohl das N.\_\_\_\_\_ -Festival gemeint sei. Diese Kopien aus den «blauen Büchern» sind in Anhang 3 zum Kontrollergebnis abgelegt. Die dort verzeichneten Einnahmen betragen Fr. 32'560.--, ausmachend Fr. 2'299.80 Mehrwertsteuer (ebenso Einschätzungsmitteilung und Leistungsverfügung [dort jeweils insbesondere Anhang 3] und Einspracheentscheid). Es kann auf das zuvor in Bezug auf die in den «blauen Büchern» aufgeführten Aufzeichnungen Ausgeführte verwiesen werden (E. 4.3.3).

#### **E. 4.3.5**

Gemäss Einschätzungsmitteilung, Leistungsverfügung und Einspracheentscheid seien dem Beschwerdeführer Darlehen von der O.\_\_\_\_\_ gewährt worden. Darlehensrückzahlungen seien mit Umsatzrückvergütungen (Rabatten) verrechnet worden, ohne dass die Vorsteuern angepasst worden seien. Dafür seien Vorsteuerabzüge in Höhe von Fr. 1'180.70 aufzurechnen (gemäss Einschätzungsmitteilung: Fr. 4.05 auf Fr. 57.-- zum Steuersatz von 7.6 % und Fr. 1'176.65 auf Fr. 50'204 zum Steuersatz von 2.4 %; zu den Steuersätzen: E. 3.8). Der Einschätzungsmitteilung lässt sich nur entnehmen, dass es um Darlehen der O.\_\_\_\_\_ geht, die auf das schon zuvor genannte (angeblich) private Konto des Beschwerdeführers Nr. \*\*\*\*1 bei der [Bank] einbezahlt wurden. Es wird zwar auf eine Zusammenstellung verwiesen, doch finden sich in dieser lediglich zwei Zahlen, bei denen sich nicht nachvollziehen lässt, woher sie stammen. Erst in der Vernehmlassung hat die Vorinstanz darauf hingewiesen, dass sie aufgrund der Einzahlungen der O.\_\_\_\_\_ (in den Auszügen der [Bank] in Ordner 24) bei dieser Unterlagen erhob und die daraufhin

eingereichten Unterlagen ablegte (in Ordner 12 Nr. 24). Bei den gerade erwähnten Unterlagen (in Ordner 12), die die Vorinstanz von der O. \_\_\_\_\_ eingeholt hat, findet sich ein Vertrag zwischen der O. \_\_\_\_\_ und dem Beschwerdeführer vom 24. März 2009, mit welchem die O. \_\_\_\_\_ dem Beschwerdeführer «einen einmaligen zu amortisierenden Beitrag in Form einer Barleistung» (mit anderen Worten: ein Darlehen) gewährte (Ziff. 1 des genannten Vertrages). In der Einleitung des Vertrags wurde explizit festgehalten, dass dieser für die vom Beschwerdeführer geführten Restaurants abgeschlossen wurde. Vom Betrag in Höhe von insgesamt Fr. 280'000.-- wurden Fr. 112'100.-- an einen nicht amortisierten Beitrag aus einem früheren Vertrag angerechnet. Effektiv ausbezahlt wurden Fr. 167'900.-- (Ziff. 2 des genannten Vertrages). Diese Fr. 167'900.-- wurden gemäss dem Kontoauszug in Ordner 24 am 8. April 2009 auf das genannte Konto des Beschwerdeführers einbezahlt. Gemäss Ziff. 3 und 4 des genannten Vertrages verpflichtete sich der Beschwerdeführer, bis zur Amortisation des Beitrages bestimmte Getränke ausschliesslich von der O. \_\_\_\_\_ zu beziehen. Auf einigen der Artikel wurde ihm ein Mengenrabatt gewährt (Ziff. 6 des Vertrages). Wie hoch dieser Mengenrabatt - konkret in Zahlen ausgedrückt - war, ergibt sich aus den von der O. \_\_\_\_\_ edierten Unterlagen (Ordner 12 Nr. 24). Auch wenn dort sämtliche Anfragen an die sowie Unterlagen von der O. \_\_\_\_\_ abgelegt sind, sind der entsprechende Vertrag und der Kontoauszug zu den Rabatten gut auffindbar. Die einzelnen Rabatt-Beträge, die dem Beschwerdeführer an sein Darlehen angerechnet wurden, lassen sich dem Kontoauszug aus der Buchhaltung der O. \_\_\_\_\_ entnehmen. Auf den einzelnen Rechnungen sind dann auch die jeweiligen Mehrwertsteuersätze angegeben. Die Vorinstanz hat auch diese Schätzung pflichtgemäss vorgenommen. Nur am Rande sei hier erwähnt, dass dieser Vertrag sowohl für vom Einzelunternehmen des Beschwerdeführers geführte Restaurants als auch für eines von der B. \_\_\_\_\_ AG geführtes abgeschlossen wurde. Vertragspartner der O. \_\_\_\_\_ ist aber der Beschwerdeführer persönlich und es ist auch die (alte) Mehrwertsteuernummer seines Einzelunternehmens angegeben (zur alten Nummer: act. 1 und 12). Damit gilt grundsätzlich der Beschwerdeführer als Vertragspartner. Er ist für die korrekte Abrechnung der Mehrwertsteuer verantwortlich. Zudem wurde der Darlehensbetrag auf sein angeblich privates Konto ausbezahlt. Dies sind deutliche Indizien, die zum Schluss führen, dass die Rabatte dem Einzelunternehmen des Beschwerdeführers zugutekamen und er daher auch die Vorsteuern auf diesen Rabatten zu Unrecht nicht gekürzt hat. Sofern Rabatte dem von der B. \_\_\_\_\_ AG geführten Restaurant P. \_\_\_\_\_ zugekommen wären und die Vorsteuer bei dieser Gesellschaft als Unternehmerin hätte gekürzt werden müssen, wäre es nunmehr am Beschwerdeführer, dies aufzuzeigen und somit die pflichtgemäss erfolgte Schätzung der Vorinstanz zu entkräften (dazu E. 4.4.5).

#### **E. 4.3.6**

Schliesslich seien - so die Vorinstanz - Vorsteuern geltend gemacht worden, deren geschäftliche Begründetheit nicht nachgewiesen worden sei, weil die Rechnungen fehlten. Dabei handle es sich gemäss dem Kontrollergebnis und der Einschätzungsmittelteilung um vier Einträge auf dem Buchhaltungskonto 1120 «Mobilien+ Einrichtungen»: zwei Einträge vom 28. Februar 2009, der eine betreffend «[Gegenstand 1]» über Fr. 2'000.-- (Vorsteuern im Betrag von Fr. 141.25), der andere betreffend «[Gegenstand 2]» über Fr. 4'500.-- (Vorsteuern von Fr. 317.85), einen Eintrag vom 18. März 2009 betreffend «[Gegenstand 3]» über Fr. 25'000.-- (Vorsteuern Fr. 1'765.80) und einen vom 31. Dezember 2009 betreffend «[Gegenstand 4]» über Fr. 28'290.-- (Vorsteuern Fr. 1'998.20). Der Gesamtbetrag der zu viel geltend gemachten Vorsteuern beträgt gemäss

Leistungsverfügung und Einspracheentscheid Fr. 4'223.10. Alle Einträge stammen aus dem Konto 1120 «Mobilien + Einrichtungen» des Restaurants H. \_\_\_\_\_. Die Rechnung für [den Gegenstand 3] (betreffend den Eintrag vom 18. März 2009) konnte vom Beschwerdeführer bereits am 10. März 2015 nachgereicht werden (act. 5), worauf die Vorinstanz in ihrer Vernehmlassung hinweist. Neu betrage die Vorsteuerkorrektur betreffend Vorsteuerabzug auf nicht geschäftsmässig begründeten Zahlungen damit Fr. 2'457.-- (gerundet). Die Zahlen stimmen mit jenen in den Akten überein. Eine Korrektur ihrer Schätzung hat die Vorinstanz selbst vorgenommen. Im Übrigen erweist sich ihre Schätzung auch in diesem Punkt als pflichtgemäss. Die Beschwerde ist somit, wie von der Vorinstanz in der Vernehmlassung sinngemäss beantragt, im Umfang von (gerundet) Fr. 1'766.-- gutzuheissen.

#### **E. 4.3.7**

Insgesamt legen die aufgeführten Belege den Schluss nahe, dass diverse Einnahmen in den Büchern des Einzelunternehmens nicht oder nicht richtig verbucht worden sind. Damit erweist sich die Buchhaltung als materiell (und teilweise auch formell) fehlerhaft, weshalb die Vorinstanz eine Einschätzung nach pflichtgemässen Ermessen vorzunehmen hatte (Stufe 1; E. 3.6.5). Diese Einschätzung hat sie, wie soeben aufgezeigt auch pflichtgemäss vorgenommen (Stufe 2; E. 3.6.5). Sie hat sich nämlich auf konkret vorliegende Zahlen aus der Buchhaltung des Beschwerdeführers (Parkplätze), teilweise in Verbindung mit eingeholten Rechnungen (Vorsteuerabzüge) abgestützt. Andere Zahlen stammen aus den «blauen Büchern» ([Sportveranstaltungen], Festivals). Die Vorinstanz hat demnach die Buchhaltung des Beschwerdeführers bzw. der von diesem geleiteten Gesellschaften aufgrund konkreter Zahlen korrigiert bzw. diese rekonstruiert (E. 3.6.3).

#### **E. 4.4**

Damit ist zu klären, ob es dem Beschwerdeführer gelingt, die grundsätzlich zulässigerweise und pflichtgemäss vorgenommene Ermessenseinschätzung der Vorinstanz zu widerlegen (Stufe 3; E. 3.6.5).

##### **E. 4.4.1**

Der Beschwerdeführer macht in Bezug auf die angebliche Vermietung von Parkplätzen an das Personal geltend, es handle sich um interne Buchungen ab dem Konto 2030 «Verrechnungskonto [...]». Daraus lasse sich nicht ableiten, dass Mitarbeitern Parkplätze vermietet worden seien. Der Beschwerdeführer begnügt sich mit dem Hinweis, dass es sich beim Gegenkonto 2030 um ein Verrechnungskonto handle. Gemäss Kontoüberschrift ist dies zutreffend (Kontoblatt 2030 in act. 128 [USB-Stick] > [Pfadname]), hilft dem Beschwerdeführer aber nicht. Das Verrechnungskonto ist ein Hilfskonto. Hilfreicher wäre es, wenn bekannt wäre, wie die Buchungssätze ohne Zwischenschaltung des Hilfskontos gelautet hätten. Dazu äussert sich der Beschwerdeführer nicht. Damit gelingt es dem Beschwerdeführer nicht, die zulässigerweise von der Vorinstanz vorgenommene Schätzung in Bezug auf die Parkplatzmiete zu widerlegen.

##### **E. 4.4.2**

Die Parteien sind sich einig, dass das Bankkonto \*\*\*1 bei der [Bank] nicht in der Buchhaltung des Beschwerdeführers für dessen Einzelunternehmen aufgeführt ist. Der Beschwerdeführer hält dafür, als privates Konto hätte es auch nicht aufgeführt werden müssen. Demgegenüber erklärt die Vorinstanz zu Recht, über dieses seien Transaktionen abgewickelt worden, welche dem Einzelunternehmen zuzurechnen gewesen seien (dazu

insb. E. 4.3.2). Der Beschwerdeführer bringt vor, die Vorinstanz verletze gleich mehrfach das rechtliche Gehör, indem die genannten Ordner nicht mit einem detaillierten Aktenverzeichnis versehen seien und zudem nur pauschal auf nicht näher bezeichnete Unterlagen verwiesen werde. Auf das Argument des Beschwerdeführers, die vorinstanzliche Aktenführung verletze seinen Anspruch auf rechtliches Gehör, wurde bereits in der Zwischenverfügung vom 3. Oktober 2023 eingegangen. Darin wurde festgestellt, dass die Vorinstanz ihre Aktenführungspflicht nicht verletzt hat. Ob die Vorinstanz die Akten auch anders hätte ablegen können, kann ebenfalls offenbleiben. Wie oben gezeigt (E. 4.3.2), ist das Ablagesystem jedenfalls nachvollziehbar. Mit seinem pauschalen Argument, die Berechnung der Vorinstanz sei nicht nachvollziehbar, gelingt es dem Beschwerdeführer jedenfalls nicht, die zulässige vorinstanzliche Schätzung in Bezug auf das genannte Konto zu widerlegen.

#### **E. 4.4.3**

Zu den «blauen Büchern» erklärt der Beschwerdeführer, es handle sich um «Zahlenspielerien». Zuvor hatte er bereits vorgebracht, die Bedeutung dieser Bücher sei schleierhaft. Es dürfe nicht auf handschriftliche Notizen abgestellt werden. Die Bücher könnten bei genauerer Betrachtung keine tatsächlich erzielten Einnahmen oder getätigte Aufwände zeigen. So ständen Einnahmen bei [Sportveranstaltungen] von mehreren hunderttausend Franken Personalausgaben von lediglich einigen hundert Franken und keine weiteren Aufwände entgegen, was betriebswirtschaftlich nicht möglich sei. Die Zahlen seien rein fiktiver Natur. Dieser Einwand ist nicht glaubhaft. Es ist nicht nachvollziehbar, weshalb die Daten der [Sportveranstaltungen] und die Gegner des M.\_\_\_\_\_ korrekt wiedergegeben wurden, die Zahlen aber fiktiv sein sollten. Zudem ist schon das in den Büchern stehende Verhältnis zwischen den Einnahmen und den Personalkosten anders, als es der Beschwerdeführer glaubhaft machen möchte: Einnahmen von Fr. 140'275.-- stehen Personalkosten von etwas über Fr. 7'500.-- gegenüber (einige Zahlen sind nicht genau erkennbar). Zudem leuchtet das Argument der Vorinstanz, es handle sich um Kosten für zusätzliche, neben dem regulären Personal eingesetzte Personen, ein. Auch hier vermag der Beschwerdeführer nicht nachzuweisen, dass die zulässigerweise erfolgte Schätzung der Vorinstanz offensichtlich falsch ist.

#### **E. 4.4.4**

In Bezug auf die Aufrechnungen «Betrieb H.\_\_\_\_\_» und «N.\_\_\_\_\_» in den «blauen Büchern» spricht der Beschwerdeführer wiederum von «Zahlenspielerien». Es ist diesbezüglich auf das zuvor unter E. 4.4.3 Ausgeführte zu verweisen.

#### **E. 4.4.5**

Betreffend die Umsatzrückvergütungen (Rabatte) von der O.\_\_\_\_\_ kritisiert der Beschwerdeführer die Aktenführung der Vorinstanz und bringt im Übrigen nur vor, die Ausführungen der Vorinstanz seien nicht nachgewiesen und nicht nachvollziehbar. Dass die Ausführungen nachvollziehbar sind, wurde oben dargelegt (E. 4.3.5). Mit seinem pauschalen Einwand vermag der Beschwerdeführer die Schätzung der Vorinstanz nicht zu widerlegen (zur Frage einer allfälligen Verletzung des rechtlichen Gehörs aufgrund der eher spät erfolgten Mitteilung, woher die Zahlen stammen: E. 4.6).

#### **E. 4.4.6**

Zu den Vorsteuerkorrekturen der Vorinstanz (E. 4.3.6) ist festzuhalten, dass abgesehen von der Rechnung für [den Gegenstand 3], in Bezug auf welche die Beschwerde gutzuheissen

ist (E. 4.3.6), der Beschwerdeführer die anderen Rechnungen nicht beizubringen vermochte. Auch hier gelingt es dem Beschwerdeführer also nicht, die zulässige vorinstanzliche Schätzung zu widerlegen.

#### **E. 4.5**

Damit ist festzuhalten, dass die Vorinstanz verpflichtet war, eine Einschätzung nach pflichtgemäsem Ermessen vorzunehmen, sie dies auch (mit Ausnahme einer Vorsteuerkorrektur im Umfang von Fr. 1'766.--, in Bezug auf welche sie selbst die Gutheissung der Beschwerde beantragt) pflichtgemäss getan hat und es dem Beschwerdeführer nicht gelungen ist, die Schätzung der Vorinstanz zu widerlegen.

#### **E. 4.6**

Festzuhalten ist aber auch, dass die Vorinstanz in Bezug auf die Umsatzrückvergütungen (E. 4.3.5 und 4.4.5) erst in der Vernehmlassung klar festgehalten hat, wo die Unterlagen, auf die sie sich gestützt hat, in den Akten vorhanden sind. Dass es sich um Leistungen der O.\_\_\_\_\_ handelte, die im Zusammenhang mit einem von dieser gewährten Darlehen standen, war dem Beschwerdeführer jedoch spätestens seit Zustellung der Einschätzungsmitteilung bekannt. Die (umfangreichen) Akten wurden dem Beschwerdeführer zudem zusammen mit der Vernehmlassung zugestellt und dieser hätte sich dazu äussern können. Darin, dass die Vorinstanz die konkrete Fundstelle der Unterlagen erst in der Vernehmlassung nannte, ist eine leichte (und heilbare) Verletzung des rechtlichen Gehörs des Beschwerdeführers zu sehen (E. 3.9.2). Diese führt nicht etwa zur (teilweisen) Aufhebung des vorinstanzlichen Entscheids, ist aber bei der Verlegung der Kosten- und Entschädigungsfolgen zu beachten.

#### **E. 5**

Insgesamt ist damit die Beschwerde, wie von der Vorinstanz in deren Vernehmlassung beantragt, im Umfang von Fr. 1'766.-- gutzuheissen, im Übrigen aber abzuweisen. Die Steuernachforderung der Vorinstanz gegen den Beschwerdeführer ist neu auf Fr. 20'023.-- zuzüglich Verzugszinsen festzusetzen.

#### **E. 6.1**

Die Verfahrenskosten sind vorliegend - auch aufgrund des Erlasses verschiedener Zwischenverfügungen - auf Fr. 3'500.-- festzusetzen (Art. 63 Abs. 4bis VwVG i.V.m. Art. 1, 2 und 4 des Reglements vom 21. Februar 2008 über die Kosten und Entschädigungen vor dem Bundesverwaltungsgericht [VGKE, SR 173.320.2]). Der Ausgang des Verfahrens, bei dem der Beschwerdeführer im Umfang von knapp 10 % obsiegt, würde dazu führen, dass ihm die Verfahrenskosten, im Umfang von Fr. 3'150.-- aufzuerlegen wären (Art. 63 Abs. 1 VwVG). Zu berücksichtigen ist aber zusätzlich die leichte Verletzung des rechtlichen Gehörs (E. 4.6), so dass er die Kosten lediglich im Umfang von Fr. 3'000.-- zu tragen hat. Der vom Beschwerdeführer in Höhe von Fr. 3'000.-- geleistete Kostenvorschuss ist zur Bezahlung dieser Verfahrenskosten zu verwenden. Der Vorinstanz können keine Verfahrenskosten auferlegt werden (Art. 63 Abs. 2 VwVG).

#### **E. 6.2**

Die Vorinstanz ist zu verpflichten, dem teilweise obsiegenden Beschwerdeführer eine reduzierte Parteientschädigung in Höhe von Fr. 750.-- zu entrichten (Art. 64 Abs. 1 VwVG und Art. 7 Abs. 2 VGKE). Der Vorinstanz ist keine Parteientschädigung zuzusprechen (Art. 7 Abs. 3 VGKE). (Das Dispositiv befindet sich auf der nächsten Seite.)

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