Bundesverwaltungsgericht
Tribunal administratif fédéral
Tribunale amministrativo federale
Tribunal administrativ federal



Abteilung I
A-7809/2010

Urteil vom 5. September 2011

Besetzung

Richterin Salome Zimmermann (Vorsitz),
Richter Michael Beusch, Richter Daniel Riedo,
Gerichtsschreiber Jürg Steiger.

Parteien

A._____,
Beschwerdeführer,

gegen

Eidgenössische Steuerverwaltung ESTV, Hauptabteilung Mehrwertsteuer, Schwarztorstrasse 50, 3003 Bern,
Vorinstanz.

Gegenstand

Mehrwertsteuer (1. Quartal 2005 - 4. Quartal 2008; Steuerpflicht, Ermessenseinschätzung).

Sachverhalt:

A.
A._____ betreibt in der Stadt Basel in der Rechtsform der Einzel-unternehmung einen Taxibetrieb. Mit Schreiben vom 23. Juni 2009 forder-te die Eidgenössische Steuerverwaltung (ESTV) A._____ auf, für die Zeit ab dem 1. Januar 2003 bzw. ab Aufnahme der selbständigen Tätigkeit Bilanzen und Erfolgsrechnungen, Aufwand- und Ertragskonti, Fahrtenschreiber- und Arbeitszeitkontrollkarten sowie Service- und Reparaturrechnungen sämtlicher Fahrzeuge einzureichen.

B.
Nach Mahnungen durch die ESTV am 11. August 2009 sowie am 9. September 2009 reichte A._____ die verlangten Unterlagen ein. Mit Schreiben vom 28. September 2009 teilte die ESTV ihm mit, sie habe ihn aufgrund der eingereichten Unterlagen rückwirkend auf den 1. Januar 2005 ins Register der Mehrwertsteuerpflichtigen eingetragen. Mit der Ergänzungsabrechnung (EA) Nr. 117'997 vom 28. September 2009 forderte die ESTV von ihm für die Zeit vom 1. Januar 2005 bis 31. Dezember 2008 Fr. 19'763.-- zuzüglich Verzugszins nach. Für die Kalkulation der Umsätze wandte die ESTV einen Ansatz von Fr. 2.15 pro Kilometer an. Die Steuerberechnung nahm sie mittels des Saldosteuersatzes (SSS) für Taxifahrer von 5,2% vor.

C.
Am 12. Oktober 2009 bestritt A._____ die Eintragung in das Re-gister der Steuerpflichtigen und die EA. Er machte geltend, die bei der Berechnung der Nachforderung berücksichtigte Anzahl geschäftlich ge-fahrener Kilometer müsse halbiert werden. Er arbeite am Flughafen mit einer Konzession B. Dies bedeute, er dürfe auf den Taxistandplätzen in der Stadt Basel keine Fahrgäste aufnehmen und müsse bei jeder Fahrt wieder leer an den Flughafen zurückfahren. Im Weiteren seien nicht ausreichend privat gefahrene Kilometer berücksichtigt worden.

D.
Am 30. November 2009 traf die ESTV einen anfechtbaren Entscheid. Darin hielt sie fest, A._____ sei ab dem 1. Januar 2005 steuer-pflichtig. Die ESTV habe von ihm für die Steuerperioden vom 1. Quartal 2005 bis 4. Quartal 2008 zu Recht Fr. 18'551.-- Mehrwertsteuer zuzüglich Verzugszins nachgefordert. Ihre ursprüngliche Nachforderung gemäss EA Nr. 117'997 vom 28. September 2009 korrigierte sie mittels der Gutschriftsanzeige Nr. 117'332 um Fr. 1'212.--. Diese Korrektur ergab

sich, da die ESTV aufgrund der eingereichten Fahrtenschreiberkarten mehr Kilometer als privat gefahren akzeptierte.

E.
Gegen den Entscheid der ESTV vom 30. November 2009 führte A._____ am 24. Dezember 2009 Einsprache. Er machte geltend, die Berechnungen könnten nicht stimmen, da die ESTV für alle Fahrzeuge den gleichen Kilometeransatz von Fr. 2.15 heranziehe. Nicht jedes Fahrzeug koste aber im Unterhalt gleich viel. Mit Schreiben vom 15. Februar 2010 ergänzte A._____ seine Einsprache. Er führte insbesondere aus, in der EA und der GS sei zwar der Arbeitsweg von zweimal 12 Kilometer als abzugsfähig vermerkt worden, dieser sei aber in der Folge nicht von den geschäftlich gefahrenen Kilometern abgezogen worden.

F.
Am 15. Juli 2010 teilte die ESTV mit, eine erneute Überprüfung habe ergeben, dass A._____ erst ab dem 1. Januar 2007 steuerpflichtig sei, da die Umsatzgrenze im Jahr 2006 überschritten worden sei. Im Weiteren genüge seine Einsprache den gesetzlichen Anforderungen nicht. Sollte er an der Einsprache festhalten, sei eine sachbezogende Begründung nachzuliefern, weshalb die Umsatzkalkulation der ESTV nicht korrekt sei. Im Weiteren habe er die gesamte Buchhaltung einschliesslich Kassabücher, Tagesrapporte und Monatszusammenstellungen über die Einnahmen der Jahre 2006 bis 2008 einzureichen. Zudem habe er die Fahrtenschreiber- und Kontrollkarten des Jahres 2006 nachzureichen.

G.
Mit Schreiben vom 28. Juli 2010 antwortete A._____, er habe der ESTV bereits alle vorhandenen Unterlagen zugestellt und diese kommentarlos wieder zurückerhalten. In diesen Unterlagen habe sich auch ein Arztbericht befunden. Als Beilage zu seinem Schreiben vom 28. Juli 2010 legte er eine Kopie dieses Arztberichts vom 12. Februar 2010 sowie eines ärztlichen Zeugnisses vom 18. November 2009 bei. Aus diesen Unterlagen geht hervor, dass A._____ auf eine salzarme sowie fettreduzierte Ernährung angewiesen gewesen sei, weshalb ihm empfohlen wurde, sein Mittagessen zu Hause einzunehmen. A._____ machte deshalb geltend, er habe seinen Arbeitsweg vier- und nicht zweimal zurückgelegt. Die von der ESTV berücksichtigte Anzahl Kilometer für den Arbeitsweg sei zu verdoppeln.

H.
Am 8. Oktober 2010 erliess die ESTV einen Einspracheentscheid. Sie hiess die Einsprache teilweise gut. Sie stellte fest, A._____ sei ab dem 1. Januar 2007 steuerpflichtig. Im Weiteren erkannte sie, er schulde ihr für die Steuerperioden vom 1. Quartal 2007 bis 4. Quartal 2008 Fr. 8'649.-- Mehrwertsteuer zuzüglich Verzugszins. Zur Begründung führte sie im Wesentlichen aus, die Buchhaltung von A._____ weise erhebliche Mängel auf. Für die Jahre 2003 bis 2008 hätten lediglich jeweils die Erfolgsrechnungen sowie einige Rechnungen (Servicerechnungen sowie Abrechnungen der B._____) vorgelegen. Sowohl die Fahrtenschreiber- als auch die Kontrollkarten für die Jahre 2003 bis 2006 hätten gefehlt. Sie sei deshalb befugt gewesen, eine Ermessenseinschätzung vorzunehmen.

Auf der Grundlage der Fahrtenschreiber- und Kontrollkarten des Jahres 2007 sowie der Kilometerstände auf den Servicerechnungen der Jahre 2003 bis 2006 und 2008 habe sie die Anzahl der jährlich gefahrenen Kilometer eruiert. Im Weiteren habe sie den Arbeitsweg und 100 Kilometer pro Arbeitswoche für private Zwecke sowie weitere private Fahrten – sofern durch Fahrtenschreiberkarten belegt – in Abzug gebracht. Sie habe einen täglichen Arbeitsweg von zweimal 12 Kilometer akzeptiert. Das eingereichte Arztzeugnis rechtfertige keinen grösseren Arbeitsweg, da dieses lediglich belege, dass A._____ auf salzarme und fettreduzierte Ernährung angewiesen sei. Wo er die ärztlich verordnete Nahrung einnehme, vermöge das Arztzeugnis jedoch nicht zu belegen. Die verbleibende Anzahl Kilometer (sog. "geschäftlich gefahrene Kilometer") habe sie mit dem Erfahrungssatz für selbständige Taxifahrer in Basel in der Höhe von Fr. 2.15 pro Kilometer multipliziert. Diesen Erfahrungswert habe sie aufgrund von 38 Datensätzen ermittelt. Die Datensätze umfassten Angestellte von diversen Taxibetrieben in der Stadt Basel. Sie habe dabei Vollzeit- und Teilzeitangestellte, Tag- und Nachtchauffeure, solche mit und ohne Funk sowie Fahrten zu reduzierten Spezialpreisen berücksichtigt. Bei den erhobenen Daten seien alle Arten von Fahrten inbegriffen (Flughafen, Kundenkarten, Kredikarten etc.). Im Weiteren habe sie dem Umstand Rechnung getragen, dass A._____ als selbständiger Taxifahrer das Trinkgeld – im Gegensatz zu den bei den erhobenen Datensätzen berücksichtigten angestellten Taxifahrer – versteuern müsse. Die ESTV schätzte das Trinkgeld auf 11 Rappen pro Kilometer, was ca. 5% entspreche. Schliesslich wendete die ESTV auf den ermittelten Umsatz den Saldosteuersatz für Taxibetriebe von 5,2% an. Da die ESTV in ihrem Erstentscheid vom 30. November 2009 bzw.

der EA Nr. 117'997 den Arbeitsweg von täglich zweimal 12 Kilometer fälschlicherweise nicht in allen Jahren in Abzug gebracht habe, hiess sie die Einsprache teilweise gut. Sie korrigierte ihre Nachforderung mit der Gutschriftsanzeige (Nr. 117'359) in der Höhe von Fr. 9'902.--.

I.

Am 28. Oktober 2010 führte A._____ (Beschwerdeführer) gegen den Einspracheentscheid der ESTV vom 8. Oktober 2010 Beschwerde an das Bundesverwaltungsgericht mit den folgenden Rechtsbegehren: "(1) Der Einspracheentscheid vom 8. Oktober 2010 sei aufzuheben und es sei festzustellen, dass der Beschwerdeführer in den Jahren 2007 und 2008 nicht mehrwertsteuerpflichtig war. (2) Das Verfahren sei zu sistieren bis zum rechtskräftigen Entscheid im Verfahren A-2998/2009; unter Kosten- und Entschädigungsfolge".

Zur Begründung brachte der Beschwerdeführer insbesondere vor, es bestünden begründete Zweifel, dass die Voraussetzungen für eine Ermessenstaxation überhaupt erfüllt seien. Im Weiteren bestreite er in erster Linie den Kilometeransatz von Fr. 2.15. Dieser Betrag beruhe auf einer nicht repräsentativen Abklärung der ESTV bei unselbständig erwerbstätigen Taxifahrern. Er habe als selbständiger Taxifahrer eine mit diesen nicht vergleichbare Struktur. Er sei nur sehr locker an eine Taxizentrale angeschlossen. Er fahre den nicht sehr lukrativen Flughafendienst, der von den grossen Taxiunternehmen gemieden werde, und versuche dann, zusätzlich morgens oder abends noch an einigen neuralgischen Punkten Fahrgäste aufzunehmen. Die ESTV habe seine Situation nicht abgeklärt. Sie versteife sich auf die Behauptung, sie habe einen Durchschnittswert von Fr. 2.04 pro Kilometer errechnet und bei selbständigen Taxifahrern seien noch 5% Trinkgeld dazu zuschlagen. Mit diesem Vorgehen habe die ESTV ihre Untersuchungspflicht verletzt. Allenfalls verlange er ein neutrales Gutachten. Im Weiteren beantrage er, die Akten eines anderen Taxifahrers mit der MWST-Nummer (…) beizuziehen. Dieser habe seinen Umsatz täglich aufgezeichnet und einen Kilometeransatz von Fr. 1.-- erzielt.

J.

Mit Zwischenverfügung vom 30. November 2010 sistierte das Bundesverwaltungsgericht das Beschwerdeverfahren antragsgemäss bis zur rechtskräftigen Erledigung des Verfahrens A-2998/2009. Am 9. Februar 2011 sandte das Bundesverwaltungsgericht dem Beschwerdeführer ein anonymisiertes Exemplar ihres inzwischen in Rechtskraft erwachsenen

Urteils A-2998/2009 vom 11. November 2010 zur Kenntnisnahme zu. Im Weiteren forderte es den Beschwerdeführer auf, sich zum weiteren Verlauf des Verfahrens zu äussern.

K.
Am 18. März 2011 reichte der Beschwerdeführer eine Beschwerdeergänzung ein. Er legte insbesondere dar, den von der ESTV festgelegten Ansatz von Fr. 2.15 pro Kilometer könne er nicht erreichen, da er in den Jahren 2006-2008 ca. einen Drittel seines Umsatzes mit Fahrten für die B._____ gemacht habe. Der dort festgelegte Bruttotarif habe bei Fr. 3.30 pro Kilometer gelegen, wobei davon noch 10% Rabatt sowie 5,2% MWST abgezogen worden seien. In der Folge habe er einen Ansatz von Fr. 1.40 pro Kilometer erzielt. Im Weiteren sei er bloss im Besitz einer B-Konzession. Er dürfe in der Stadt keine Umsätze machen und nur am Flughafen Gäste aufladen. Dies führe jeden Tag zu unbezahlten Leerfahrten.

L.
In ihrer Vernehmlassung vom 6. Mai 2011 schloss die ESTV auf Abweisung der Beschwerde unter Kostenfolge zulasten des Beschwerdeführers.

Auf die Eingaben der Parteien wird – soweit entscheidwesentlich – im Rahmen der nachfolgenden Erwägungen eingegangen.

Das Bundesverwaltungsgericht zieht in Erwägung:

1.
1.1. Gemäss Art. 31 des Bundesgesetzes vom 17. Juni 2005 über das Bundesverwaltungsgericht (Verwaltungsgerichtsgesetz, VGG, SR 173.32) beurteilt dieses Gericht 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. Auf die form- und fristgerecht eingereichte Beschwerde ist einzutreten.

1.2. Die ESTV stellte in Ziff. 2 des Dispositivs ihres Einspracheentscheids vom 8. Oktober 2010 fest, der Beschwerdeführer sei ab dem 1. Januar 2007 steuerpflichtig. In seiner Beschwerde beantragt der Beschwerdeführer deshalb folgerichtig neben der Aufhebung des Einspracheentscheids vom 8. Oktober 2010 die Feststellung, dass er in den Jahren 2007 und 2008 nicht mehrwertsteuerpflichtig gewesen sei. Er verlangt mit dem Feststellungsbegehren die Reformation einer Feststellung der Vorinstanz (vgl. dazu auch Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-1652/2006 vom 22. Juni 2009 E. 1.4). Dieses Vorgehen ist korrekt und auf das Feststellungsbegehren ist somit ebenfalls einzutreten.

1.3. Am 1. Januar 2010 ist das Bundesgesetz vom 12. Juni 2009 über die Mehrwertsteuer (MWSTG, SR 641.20) in Kraft getreten. 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). Da sich der vorliegende Sachverhalt in den Jahren 2005-2008 zugetragen hat, untersteht das vorliegende Verfahren deshalb in materieller Hinsicht dem aMWSTG.

Demgegenüber ist das neue mehrwertsteuerliche Verfahrensrecht im Sinn von Art. 113 Abs. 3 MWSTG auf sämtliche im Zeitpunkt des Inkrafttretens hängige Verfahren anwendbar. Allerdings ist Art. 113 Abs. 3 MWSTG insofern restriktiv auszulegen, als 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; s.a. Urteil des Bundes-verwaltungsgerichts A-4360/2008 und A-4415/2008 vom 4. März 2010 E. 1.2). Kein Verfahrensrecht in diesem engen Sinn stellen im vorliegen-den Entscheid etwa Themen wie die Buchführungspflicht, das Selbstver-anlagungsprinzip oder die Ermessensveranlagung dar, so dass vorliegend diesbezüglich noch altes Recht anwendbar ist. Keine Anwendung finden deshalb beispielsweise Art. 70, 71, 72 oder 79 MWSTG, obwohl sie unter dem Titel "Verfahrensrecht für die Inland- und die Bezugsteuer" stehen (Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-1605/2006 vom 4. März 2010 E. 1.5). 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 Bundesverwal-tungsgericht.

Die Regelung von Art. 81 MWSTG ist freilich insofern von beschränkter Tragweite, als bei Überprüfung von Entscheiden, bezüglich derer das vormalige materielle (sowie davon abhängige formelle) Recht weiterhin anwendbar ist, das damalige vorinstanzliche Unberücksichtigtlassen von Art. 81 MWSTG nicht beanstandet werden kann. Im Übrigen ist der Gehalt von Art. 81 Abs. 1 MWSTG durch die Rechtsprechung in Nachachtung von Art. 29 Abs. 2 der Bundesverfassung der Schweizerischen Eidgenossenschaft vom 18. April 1999 (BV, SR 101) bereits bisher angewendet worden (Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-5078/2008 vom 26. Mai 2010 E. 2.1, A-705/2008 vom 12. April 2010 E. 3, A-1379/2007 vom 18. März 2010 E. 1.2.3 und A-4785/2007 vom 23. Februar 2010 E. 5.5).

2.

2.1.

2.1.1. Die für die Entscheidfindung (Rechtsanwendung) vorzunehmende Tatsachenfeststellung setzt voraus, dass die Sachlage korrekt und vollständig ermittelt wurde. Das Verwaltungsverfahren und die Verwaltungsrechtspflege werden deshalb grundsätzlich von der Untersuchungsmaxime beherrscht. Demnach muss die entscheidende Behörde den Sachverhalt von sich aus abklären. Sie muss die für das Verfahren notwendigen Sachverhaltsunterlagen beschaffen und die rechtlich relevanten Umstände abklären sowie darüber ordnungsgemäss Beweis führen. Art. 12 VwVG beinhaltet gewissermassen eine "behördliche Beweisführungspflicht" (zum Ganzen vgl. etwa PATRICK L. KRAUSKOPF/KATRIN EMMENEGGER, in: Bernhard Waldmann/Philippe Weissenberger [Hrsg.], Praxis-kommentar zum Bundesgesetz über das Verwaltungsverfahren [nachfol-gend: Praxiskommentar], Zürich/Basel/Genf 2009, N. 15 ff. zu Art. 12). Der Untersuchungsgrundsatz wird dadurch relativiert, dass den Beteiligten gewisse Mitwirkungspflichten auferlegt werden (Art. 13 VwVG; vgl. KRAUSKOPF/EMMENEGGER, a.a.O., N. 20, 51 zu Art. 12, N. 4 ff., 37 ff. zu Art. 13). Wo der Untersuchungsgrundsatz endet und die Mitwirkungspflicht beginnt, lässt sich nicht in allgemeiner Weise festlegen (Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-7652/2009 vom 8. Juni 2010 E. 1.4, A-3069/2007 vom 29. Januar 2008 E. 2.1). Ihr Verhältnis ist jeweils anhand des anwendbaren Verfahrenserlasses zu bestimmen. Hat eine der Untersuchungsmaxime unterworfene Behörde den Sachverhalt nicht von Amtes wegen abgeklärt, oder hat sie dies nur unvollständig

getan, so bildet das einen Beschwerdegrund nach Art. 49 Bst. b VwVG (Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-3409/2010 vom 4. April 2011 E. 4.1; BVGE 2009/60 E. 2.1.1).

2.1.2. Der Untersuchungsgrundsatz gilt auch im Mehrwertsteuerrecht. Nach Art. 81 Abs. 1 MWSTG findet der Vorbehalt für Steuerverfahren gemäss Art. 2 Abs. 1 VwVG auf das Mehrwertsteuerrecht keine Anwendung mehr (vgl. aber E. 1.2). Der Untersuchungsgrundsatz wird im Mehrwertsteuerverfahren aber dadurch relativiert, dass dem Steuerpflichtigen spezialgesetzlich statuierte Mitwirkungspflichten auferlegt werden (vgl. BVGE 2009/60 E. 2.1.2). Insbesondere gilt es zu beachten, dass für die Veranlagung und Entrichtung der Mehrwertsteuer das Selbstveranlagungsprinzip gilt (vgl. unten E. 2.3).

2.1.3. Gemäss dem Untersuchungsgrundsatz trägt die Behörde die Beweisführungslast (subjektive oder formelle Beweislast). Wie sich allfällige Zweifel nach abgeschlossener Sachverhaltsermittlung auf den Entscheid der Behörde auswirken, wird hingegen nicht geregelt. Für die (materielle) Beweislast ist – mangels spezialgesetzlicher Regelung – Art. 8 des Schweizerischen Zivilgesetzbuchs vom 10. Dezember 1907 (ZGB, SR 210) in analoger Anwendung massgebend (KRAUSKOPF/EMMENEGGER, a.a.O., N. 6, 207 ff. zu Art. 12). Gemäss dem darin verankerten Rechtsprinzip trägt derjenige den Nachteil der "Nichtnachweislichkeit" einer Tatsache, der aus ihr Rechte ableiten wollte (Urteil des Bundesgerichts 9C_267/2007 vom 4. September 2007 E. 1.3; vgl. auch Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-3123/2008 vom 27. April 2010 E. 2.1.3, A-1597/2006 und A-1598/2006 vom 17. August 2009 E. 4.1).

Im Steuerrecht gilt grundsätzlich, dass die Steuerbehörde für die steuerbegründenden und -mehrenden Tatsachen den Nachweis zu erbringen hat, während der steuerpflichtigen Person der Nachweis der Tatsachen obliegt, welche die Steuerschuld mindern oder aufheben (Urteil des Bundesgerichts vom 14. Juli 2005, veröffentlicht in: Archiv für Schweizerisches Abgaberecht [ASA] 75 S. 495 ff. E. 5.4; zum Ganzen: Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-2998/2009 vom 11. November 2010 E. 2.1.3; vgl. auch statt vieler Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-1597/2006 und A-1598/2006 vom 17. August 2009 E. 4.1, A-1506/2006 vom 3. Juni 2008 E. 2.3.1, A-3069/2007 vom 29. Januar 2008 E. 1.2; ERNST BLUMENSTEIN/PETER LOCHER, System des schweizerischen Steuerrechts, 6. Aufl., Zürich 2002, S. 454).

2.2. 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).

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 Zahlungs 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).

2.3. Die Veranlagung und Entrichtung der Mehrwertsteuer erfolgt nach dem Selbstveranlagungsprinzip (Art. 46 f. aMWSTG; BLUMENSTEIN/LOCHER, a.a.O., S. 421 ff.; ALOIS CAMENZIND/NIKLAUS HONAUER/KLAUS A. VALLENDER, Handbuch zum Mehrwertsteuergesetz [MWSTG], 2. Aufl., Bern 2003, 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).

2.4.

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 Mehr-wertsteuerpflichtige 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 ab-ziehbaren Vorsteuern massgebenden Tatsachen leicht und zuverlässig ermitteln lassen.

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-5875/2009 vom 16. Juni 2010 E. 3.2.1, A-1578/2006 vom 2. Oktober 2008 E. 2.4.1 mit Hinweisen).

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 den – vorliegend einschlägigen – Wegleitungen 2001 und 2008 sind genauere Angaben enthalten, wie eine derartige Buchhaltung auszugestalten ist (jeweils Rz. 878 ff.). Alle Geschäftsvorfälle müssen fortlaufend, chronologisch und lückenlos aufgezeichnet werden (jeweils Rz. 884) und alle Eintragungen haben sich auf entsprechende Belege zu stützen, so dass 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. jeweils Rz. 893 f.; vgl. Urteil des Bundesgerichts 2A.297/2005 vom 3. Februar 2006 E. 3.1).

2.4.4. Nach der Rechtsprechung ist der Steuerpflichtige selbst bei geringem Barverkehr zur Führung zumindest eines einfachen ordentlichen Kassabuchs verpflichtet. Er ist zwar mehrwertsteuerrechtlich nicht gehalten, kaufmännische Bücher im Sinne 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 bargeld-intensiven 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-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).

2.5.

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 pflichtgemässem Ermessen vor. Diese Bestimmung ist auch heranzuziehen, falls mangels Aufzeichnungen – worunter nicht nur Geschäftsbücher im Sinne von Art. 58 Abs. 1 aMWSTG zu verstehen sind (vgl. dazu PASCAL MOLLARD, TVA et taxation par estimation, veröffentlicht in 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; zur Rechtslage bei den direkten Steuern THOMAS STADELMANN, Beweislast oder Einschätzung nach pflichtgemäs-sem Ermessen, veröffentlicht in SteuerRevue [StR] 2001, S. 258 ff., S. 260).

2.5.2. Art. 60 aMWSTG unterscheidet nach dem Gesagten zwei voneinander unabhängige Konstellationen, welche zu einer Ermessenstaxation 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 Bundes-gerichts 2C_429/2009 vom 9. November 2009 E. 3, 2A.437/2005 vom 3. Mai 2006 E. 3.1; Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-705/2008 vom 12. April 2010 E. 2.4, A-3678/2007 und A-3680/2007 vom 18. August 2009 E. 3.1). Zweitens kann selbst eine formell einwandfreie Buchführung die Durchführung einer Schätzung erfordern, wenn die ausgewiesenen Ergebnisse mit dem wirklichen Sachverhalt offensichtlich nicht überein-stimmen (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 Ab-weichung erklärt werden kann, nachzuweisen oder zumindest glaubhaft zu machen (Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-2998/2009 vom 11. November 2010 E. 2.6.2, A-705/2008 vom 12. April 2010 E. 2.4, A-3678/2007 und A-3680/2007 vom 18. August 2009 E. 3.1).

2.6.

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).

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-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 mitzuberücksichtigen. Sie können durchaus als Basiswerte der Ermes-senstaxation 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; HANS GERBER, Die Steuerschätzung [Veran-lagung nach Ermessen], veröffentlicht in StR 1980, S. 307).

2.7. Die Vorinstanz zieht bei ihrer Arbeit Erfahrungszahlen heran, sei es im Rahmen der Prüfung der Voraussetzungen der Ermessensveranlagung oder sei es für die Vornahme der Schätzung. Nach der Rechtsprechung ist das Abstellen auf Erfahrungszahlen

grundsätzlich nicht zu beanstanden (vgl. statt vieler: Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-3678/2007 und A-3680/2007 vom 18. August 2009 E. 3.1, 4.2).

2.7.1. Erfahrungszahlen sind Ergebnisse, die aus zuverlässigen Buchhaltungen gewonnen und nach betriebswirtschaftlichen Gesichtspunkten statistisch verarbeitet werden. Sie sind keine Rechtssätze und auch keine Beweismittel (solange sie nicht z.B. durch ein Sachverständigengutachten erwiesen sind), die den Geschäftsbüchern gleichgestellt wären (MARTIN ZWEIFEL/SILVIA HUNZIKER, Beweis und Beweislast im Steuerverfahren bei der Prüfung von Leistung und Gegenleistung unter dem Gesichtswinkel des Drittvergleichs ["dealing at arm's length"], veröffentlicht in ASA 77 S. 658 ff., 665, 679 mit Hinweisen).

2.7.2. Erfahrungszahlen drücken Gesetzmässigkeiten in den Verdienstverhältnissen einzelner Branchen aus. Diese Funktion kommt ihnen aber nur dann zu, wenn sie auf einer sicheren Grundlage beruhen (vgl. ZWEIFEL/HUNZIKER, a.a.O., S. 679). Sollen Erfahrungswerte Aufschluss über durchschnittliche Umsatzziffern geben, müssen sie deshalb breit abge-stützt sein und sollten nebst der Betriebsstruktur und den regionalen Ge-gebenheiten auch die Betriebsgrösse berücksichtigen (MOLLARD, a.a.O., S. 553). Mit anderen Worten müssen sie aufgrund umfassender, repräsentativer, homogener und aktueller Stichproben gewonnen werden. Das verlangt, dass sie aufgrund einer genügenden Anzahl von Fällen ermittelt werden müssen. Der Stichprobenumfang lässt sich nicht in einer absoluten Zahl bestimmen, welche für alle Branchen gültig wäre. Die Wahl der Stichproben darf nicht einseitig nur günstige oder ungünstige Verhältnisse betreffen. Sie muss alle Verhältnisse in angemessener Anzahl umfassen, um repräsentative Ergebnisse ermitteln zu können (Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-3123/2008 vom 27. April 2010 E. 2.8.2).

2.7.3. Die Steuerbehörde hat die Pflicht, der steuerpflichtigen Person die Grundlagen der Erfahrungszahlen kundzugeben (vgl. ZWEIFEL/HUNZIKER, a.a.O., S. 682 f. mit zahlreichen Hinweisen). Dies folgt aus der Begründungspflicht. Die Behörde hat dem Steuerpflichtigen die Art und Weise, wie die Ermessensveranlagung zustande gekommen ist – beinhaltend auch die Zahlen und Erfahrungswerte –, bekannt zu geben. Sie hat zu erläutern, dass die zum Vergleich herangezogenen Betriebe nicht nur der gleichen Branche entstammen wie das eingeschätzte (gegebenenfalls)

steuerpflichtige Unternehmen, sondern auch in anderer Hinsicht vergleichbar sind, wie zum Beispiel betreffend Standort, Betriebsgrösse, Kundenkreis usw. Nur so ist es der steuerpflichtigen Person möglich, die Veranlagung sachgerecht anzufechten (Urteil des Bundesgerichts 2A.284/2000 vom 5. Dezember 2000 E. 3 mit Hinweisen).

Da es sich bei Erfahrungszahlen prinzipiell um Durchschnittswerte handelt, dürfen sie im Einzelfall nicht lediglich in schematischer Weise angewendet werden. In Ausübung des pflichtgemässen Ermessens muss bei der Anwendung von Erfahrungszahlen deshalb deren Streubreite (zwischen Maximal- und Minimalwert) beachtet werden, wenn eine den individuellen Verhältnissen gerecht werdende Schätzung erfolgen soll (Urteile des Bundesgerichts vom 4. Mai 1983, veröffentlicht in ASA 52 S. 234 E. 4; Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-3123/2008 vom 27. April 2010 E. 2.8.4, A-1578/2006 vom 2. Oktober 2008 E. 6.3). Inwiefern die Verwaltung ihr Ermessen ausgeübt hat, ist in der Entscheidbegründung darzulegen (BVGE 2009/60 E. 2.8.4; zum Ganzen: Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-2998/2009 vom 11. November 2010 E. 2.8.3).

2.8.

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 rechtserheblichen Sachverhaltes (Art. 49 Bst. b VwVG) auch die Rüge der Unangemessenheit erheben (Art. 49 Bst. c VwVG).

2.8.2. Das Bundesverwaltungsgericht überprüft das Vorliegen der Voraussetzungen für die Vornahme einer Ermessenstaxation – 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 auferlegt 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).

2.8.3. Für das Vorliegen der Voraussetzungen zur Vornahme einer Ermessenseinschätzung ist nach den allgemeinen Beweislastregeln die ESTV beweisbelastet (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. 2.6.2) habe sich verwirklicht, so 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 Ermessenstaxation 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).

2.9. Aus dem Gebot der Gewährung des rechtlichen Gehörs – und damit nicht nur aus Art. 33 Abs. 1 VwVG, sondern auch aus Art. 29 Abs. 2 BV – folgt im Weiteren der Anspruch auf Abnahme der von einer Partei angebotenen Beweise, soweit diese erhebliche Tatsachen betreffen und nicht offensichtlich beweisuntauglich sind (BGE 127 I 54 E. 2b mit Hinweisen). Keine Verletzung des rechtlichen Gehörs liegt vor, wenn eine

Behörde auf die Abnahme beantragter Beweismittel verzichtet, weil die antizipierte Beweiswürdigung ergibt, dass die Beweisanträge eine nicht erhebliche Tatsache betreffen oder offensichtlich untauglich sind, etwa weil ihnen die Beweiseignung an sich abgeht oder die betreffende Tatsache aus den Akten bereits genügend ersichtlich ist und angenommen werden kann, dass die Durchführung des Beweises im Ergebnis nichts ändern wird (BGE 131 I 153 E. 3, 130 II 429 E. 2.1, 125 I 134 E. 6c/cc; Urteil des Bundesgerichts 2C_115/2007 vom 11. Februar 2008 E. 2.2; Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-2998/2009 vom 11. November 2010 E. 2.2.3, A-2149/2008 und A-2170/2008 vom 17. Mai 2010 E. 2.3, A-7703/2007 vom 15. Februar 2010 E. 4.2).

2.10. Das Bundesverwaltungsgericht entscheidet in der Sache selbst oder weist diese ausnahmsweise mit verbindlichen Weisungen an die Vorinstanz zurück (Art. 61 Abs. 1 VwVG). Die Rückweisung bedingt wesensgemäss die Aufhebung der angefochtenen Verfügung. Der Beschwerdeinstanz wird dabei die Befugnis eingeräumt bzw. die Pflicht auferlegt, verbindliche Weisungen an die Vorinstanz zu erteilen. Die Weisungen sind ins Dispositiv – direkt oder mittels Verweis auf die Erwägungen («im Sinne der Erwägungen») – aufzunehmen, ansonsten sie nicht verbindlich sind (vgl. BGE 120 V 233 E. 1a). Ausser dass Rückweisungen den Ausnahmefall darstellen soll, ist weder dem Gesetz noch den Materialen zu entnehmen, unter welchen Voraussetzungen sie angeordnet werden soll (Botschaft des Bundesrates an die Bundesversammlung vom 24. September 1965 über das Verwaltungsverfahren, BBl 1965 II 1348 ff., S. 1372). Die Wahl der Entscheidform liegt somit weitgehend im pflichtgemässen Ermessen der Beschwerdeinstanz (BGE 131 V 407 E. 2.1.1; Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-1898/2009 vom 26. August 2010 E. 9.1). Ein Rückweisungsentscheid rechtfertigt sich vor allem dann, wenn weitere Tatsachen festgestellt werden müssen und ein umfassendes Beweisverfahren durchzuführen ist (Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-4677/2010 vom 12. Mai 2011 E. 1.3; MOSER/ BEUSCH/KNEUBÜHLER, a.a.O., Rz. 3.194).

3.

Im vorliegenden Fall hat die ESTV den Umsatz des Beschwerdeführers ermessensweise ermittelt. In einem ersten Schritt ist darüber zu befinden, ob die ESTV zu Recht das Vorliegen der Voraussetzungen für eine Ermessenseinschätzung bejaht hat (E. 3.1). Erst und nur falls dies bejaht werden kann, gilt es in einem zweiten Schritt zu überprüfen, ob sich die

Ermessensveranlagung in ihrer Höhe als korrekt erweist (E. 3.2 bis E. 3.4).

3.1.

3.1.1. Grundsätzliche Voraussetzung für eine zulässige Ermessenseinschätzung ist, dass die ESTV ihrer Untersuchungspflicht (E. 2.1) nachgekommen ist. Entgegen der Ansicht des Beschwerdeführers war dies vorliegend der Fall. Die ESTV hat bereits mit ihrem Schreiben vom 23. Juni 2009 die Bilanzen und Erfolgsrechnungen, Aufwand- und Ertragskonti, Fahrtenschreiber- und Arbeitszeitkontrollkarten einverlangt. Zudem nahm die ESTV am 15. Juli 2010 weitere Untersuchungshandlungen von Amtes wegen vor, in dem sie den Beschwerdeführer aufforderte, die gesamte Buchhaltung einschliesslich Kassabücher, Tagesrapporte und Monatszusammenstellungen über die Einnahmen der Jahre 2006 bis 2008 nachzureichen. Die ESTV hat demnach umfassende und relevante Beweismassnahmen von Amtes wegen durchgeführt. Sie hat das ihr Zumutbare vorgenommen, um den entscheidwesentlichen Sachverhalt möglichst vollständig abzuklären. Es liegt demnach keine Verletzung der Untersuchungspflicht vor.

3.1.2. Die ESTV begründet die Vornahme der Ermessenseinschätzung mit dem Vorliegen erheblicher Buchhaltungsmängel. Es seien weder Grundbücher noch eine vollständige doppelte Buchhaltung geführt worden. Sowohl die Fahrtenschreiber- als auch die Kontrollkarten der Jahre 2003 bis 2006 fehlten. Im Weiteren habe der Beschwerdeführer kein fortlaufend addiertes und periodisch saldiertes Kassabuch geführt. Der Beschwerdeführer geht auf diese Ausführungen nicht weiter ein. Zunächst ist festzuhalten, dass auch wenn das Mehrwertsteuerrecht nicht schon betreffend die Feststellung der Steuerpflicht die Führung von Geschäftsbüchern im Sinn von Art. 58 Abs. 1 aMWSTG gebietet, der Beschwerdeführer gehalten war, durch geeignete Massnahmen periodisch zu überprüfen, ob er die Voraussetzungen der Steuerpflicht erfüllt (E. 2.4.2). Das vorliegende Gewerbe, der Taxibetrieb, stellt einen bargeldintensiven Betrieb dar (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. Die Bareinnahmen und -ausgaben 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). Das vom Beschwerdeführer erstellte Kassabuch erfüllt diese Anforderungen nicht. Es enthält bloss die einzelnen Ausgaben mit Datum und die zusammengefassten monatlichen Einnahmen von der B._____ sowie aus dem weiteren Taxidienst auf (mit "Taxiuhr" bezeichnet; vgl. Beilage des Beschwerdeführers zu seiner Eingabe an das Bundesverwaltungsgericht vom 18. März 2011). Im Übrigen ist fraglich, ob das Kassabuch nicht nachträglich erstellt worden ist. Diese Frage kann aber offen bleiben, da es ohnehin den relevanten Anforderungen nicht genügt. Die Aufzeichnungen erweisen sich als schwer 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.

3.1.3. Zusammenfassend waren die Voraussetzungen für eine Ermessenseinschätzung gegeben (E. 2.5.1) und die ESTV war deshalb nicht nur berechtigt, sondern auch verpflichtet, eine solche vorzunehmen.

3.2.

3.2.1. Zu prüfen ist nun, ob die von der ESTV vorgenommene Ermessenseinschätzung den individuellen Verhältnissen des Beschwerdeführers soweit als möglich Rechnung trägt, auf plausiblen Angaben beruht und deren Ergebnis der wirklichen Situation möglichst nahe kommt (E. 2.6.2). Bereits ausgeführt wurde, dass das Bundesverwaltungsgericht bei dieser Prüfung nur dann sein eigenes Ermessen an die Stelle desjenigen der Vorinstanz setzt, wenn dieser erhebliche Ermessensfehler unterlaufen sind (E. 2.8.2). Die Beweislast für die Unrichtigkeit der Schätzung trägt der Beschwerdeführer (E. 2.8.3).

3.2.2. Die Berechnung der Anzahl geschäftlich gefahrener Kilometer wird vom Beschwerdeführer nicht mehr bestritten. Insbesondere macht er nicht mehr geltend, sein Arbeitsweg sei viermal zu berücksichtigen. Dies zu Recht, denn der Beschwerdeführer konnte den Nachweis nicht erbringen, dass er jeweils über Mittag nach Hause fuhr. Das von ihm bei der Vorinstanz eingereichte Arztzeugnis belegt bloss, dass er eine salzarme und fettreduzierte Ernährung einnehmen sollte, nicht aber, dass er dies tatsächlich über Mittag zu Hause tat. Die von der ESTV vorgenommene Berechnung der geschäftlich gefahrenen Kilometer anhand der Fahrtenschreiberkarten des Jahres 2007 und der Kilometerstände gemäss den Servicerechnungen 2004 bis 2006 sowie 2008 erweist sich auch sonst als

rechtmässig. Die für private Zwecke in Abzug gebrachte Anzahl Kilometer (grundsätzlich 100 km pro Arbeitswoche, zusätzliche Kilometer soweit durch Fahrtenschreiberkarten belegt; vgl. Einspracheentscheid Ziff. 3.5) erscheint dem Gericht angemessen und entspricht auch dem Vorgehen der ESTV in anderen, ähnlich gelagerten Fällen (vgl. Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-2998/2009 vom 11. November 2010 E. 3.3.2.5). Gemäss der zutreffenden Berechnung der ESTV ist in der Folge für das Jahr 2006 von geschäftlich gefahrenen Kilometern von 36'526, für das Jahr 2007 von 41'777 km und für das Jahr 2008 von 35'577 km auszugehen.

3.2.3. Der Beschwerdeführer bestreitet den von der ESTV aufgrund ihrer Erfahrungswerte geschätzte Ansatz von Fr. 2.15 Umsatz pro Kilometer. Zunächst ist daran zu erinnern, dass die fraglichen Erfahrungszahlen vorliegend nicht im Rahmen der Prüfung der Voraussetzungen der Ermessensveranlagung, sondern für die Vornahme der eigentlichen Schätzung herangezogen worden sind. Bei Beweislosigkeit trägt der Beschwerdeführer die Beweislast dafür, dass die von der ESTV verwendeten Erfahrungswerte für seinen Betrieb nicht sachgerecht sind (E. 2.8.3). Die ESTV hat ihm diesen Nachweis aber zu ermöglichen, indem sie ihm die Grundlagen der Erfahrungszahlen kundgibt. Dies hat die ESTV in ihrem Einspracheentscheid vom 8. Oktober 2010 getan (vgl. dessen E. 3.4.1). Im Weiteren hat die ESTV mit ihrer Vernehmlassung das Datenblatt mit sämtlichen 38 Datensätzen eingereicht (amtl. Akten Nr. 20). Es wäre dem Beschwerdeführer frei gestanden, Einsicht in die entsprechenden Unterlagen zu verlangen. Die ESTV ist demnach ihrer Begründungspflicht nachgekommen.

In der Folge ist zu prüfen, ob die ESTV sich bei ihrer Schätzung zu Recht auf diese Erfahrungszahlen gestützt hat. Dies wäre der Fall, wenn sie auf einer sicheren Grundlage beruhen und aufgrund umfassender, repräsentativer, homogener und aktueller Stichproben gewonnen worden sind (E. 2.7.2).

3.3.

3.3.1. Aus dem erwähnten Datenblatt (amtl. Akten Nr. 20), das die Erhebung der Erfahrungszahlen aufzeigt, sind 38 Datensätze ersichtlich. Nach Angaben der ESTV sind zahlreiche Arten von Fahrten inbegriffen wie "Flughafen, Kundenkarte, Kreditkarten, Chemie". Die Erhebungen erfolgten in den Jahren 2001 und 2002 und beziehen sich auf die Jahre 2000 und 2001. Die Tabelle weist im Wesentlichen folgende Zahlen aus:

"Total Umsatz", "Km besetzt", "Km leer", "Km total", "Fr./Km total". Bei zehn Taxis sind nur die "Km total" und die "Fr./Km total", nicht aber die "Km besetzt" und "Km leer" ausgewiesen. Der Umsatz pro Kilometer variiert zwischen Fr. 1.63 und Fr. 2.47. Der Durchschnitt der 38 Datensätze liegt bei Fr. 2.04. Nach Angaben der ESTV handelt es sich dabei um "normale" Taxis, d.h. keine Minitaxis, Limousinen oder Minibusse. Das Datenmaterial betreffe Angestellte von diversen Taxibetrieben in Basel. Die Angestellten müssten dem Arbeitgeber die erhaltenen Trinkgelder nicht abliefern. Beim Einzelunternehmer seien die Trinkgelder hingegen steuerbar, weshalb bei jenen 5% Trinkgeld hinzugerechnet bzw. der Ansatz auf Fr. 2.15 pro Kilometer festgelegt worden sei. Im Weiteren präzisierte die ESTV in ihrem Einspracheentscheid, es seien Vollzeit- und Teilzeitangestellte, Tag- und Nachtchauffeure, solche mit und ohne Funk und auch Fahrten zu Spezialpreisen berücksichtigt worden.

3.3.2. Der Beschwerdeführer wendet ein, er sei nur im Besitz einer B-Konzession. Er dürfe in der Stadt keine Umsätze machen und nur am Flughafen Gäste aufladen. Dies führe jeden Tag zu unbezahlten Leerfahrten. Er habe deshalb einen geringeren Kilometeransatz.

3.3.2.1 Nach § 5 Abs. 1 Ziff. b des Gesetzes vom 17. Januar 1996 über den Betrieb von Taxis des Kantons Basel-Stadt (SG 563.200; Taxigesetz) werden auf schriftliches Gesuch hin folgende Bewilligungen erteilt:

a) eine Taxihalterbewilligung A für jedes Taxi, das öffentliche Standplätze benutzt (sog. "A-Taxis"),

b) eine Taxihalterbewilligung B für jedes Taxi, das keine öffentlichen Standplätze benutzt (sog. "B-Taxi"). Ausnahmen hiervon können in der Verordnung vorgesehen werden.

In der Verordnung vom 3. Dezember 1996 zum Taxigesetz (SG 563.210; Taxiverordnung) wird in § 6 Abs. 1 ausgeführt, dass die öffentlichen Standplätze den "A-Taxis" vorbehalten sind. "B-Taxis" dürfen dort jedoch Fahrgäste aussteigen lassen. Nach Abs. 2 der Bestimmung dürfen "A-" und "B-Taxis" überdies dort, wo das Parkieren allgemein und unbeschränkt gestattet ist, sowie in der Blauen Zone unter Beachtung der Parkzeitbeschränkung aufgestellt werden, sofern sich innerhalb einer Distanz von hundert Metern kein öffentlicher Taxistandplatz befindet.

3.3.2.2 Der wesentliche Unterschied zwischen der A- und der B-Bewilligung besteht somit darin, dass nur Taxis mit einer A-Bewilligung auf öffentlichen Standplätzen warten und dort Fahrgäste aufnehmen dürfen. Entgegen den Ausführungen des Beschwerdeführers darf er somit durchaus in der Stadt Gäste aufladen, jedoch nicht auf den öffentlichen Standplätzen auf diese warten. Das Bundesverwaltungsgericht erachtet es trotzdem durchaus als möglich, dass "B-Taxis" im Vergleich zu "A-Taxis" mehr Leerfahrten aufweisen. "B-Taxis" können – wie gesagt – nicht auf öffentlichen Standplätzen auf ihre Kundschaft warten, sondern müssen diese – sofern sie nicht telefonisch kontaktiert werden – zumindest aktiver als "A-Taxis" suchen. "B-Taxis" können solche Wartezeiten auch nicht auf Parkplätzen in der Blauen Zone verbringen. Es ist gerichtsnotorisch, dass im Zentrum von Basel Parkplätze in der Blauen Zone selten frei sind. Der Beschwerdeführer führt somit zu Recht aus, dass "B-Taxis" vermehrt "leer" herumfahren, um Gäste zu finden. Das Kriterium der Art der Bewilligung kann somit durchaus relevant für die Höhe des Umsatzes pro Kilometer sein. Die ESTV wendet ein, der Beschwerdeführer habe selber ausgeführt, an neuralgischen Punkten, d.h. bei öffentlichen Standplätzen, bildeten sich immer lange Schlangen mit entsprechenden Wartezeiten. Aus diesem Grund sei es nicht nachteilig, dass er die öffentlichen Standplätze nicht benutzen könne. Dieses Argument ist nicht stichhaltig. Zwar ist durchaus davon auszugehen, dass es bei den zentralen öffentlichen Standplätzen Warteschlangen für die Taxis gibt. Bei der vorliegenden Kalkulation des Umsatzes ist jedoch nicht die Wartedauer relevant, sondern das Verhältnis der gefahrenen Kilometer zum Umsatz.

3.3.3. Dass die Art der Bewilligung für die Höhe des Umsatzes pro Kilometer massgebend sein kann, zeigen auch die Ermessenseinschätzungen der ESTV, die sie bei Taxibetrieben in anderen Städten vorgenommen hat und die in der Folge zum Teil vom Bundesverwaltungsgericht und vom Bundesgericht bestätigt worden sind. Zum Beispiel hat die ESTV in Lausanne nur bei Taxis mit einer Bewilligung A einen Kilometeransatz von Fr. 2.50 (bis 31. Januar 2002) bzw. Fr. 2.70 (ab 1. Februar 2002) zu Grunde gelegt (Urteile des Bundesgerichts 2A.253/2005 und 2A.297/2005, jeweils vom 3. Februar 2006 E. 4.2; vgl. auch Urteil des Bundesgerichts 2C_429/2009 vom 9. November 2009 E. 5.2 und Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-2149/2008 und A-2170/2008 vom 17. Mai 2010 E. 6.2.4). Für die Stadt Genf berücksichtigte sie bei ihren Ermessenseinschätzungen ebenfalls

die Art der Taxikonzession (vgl. Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-281/2009 vom 14. Oktober 2010 E. 6.2.2).

3.3.4. Aus den obigen Ausführungen geht hervor, dass die Art der Bewilligung bei der vorliegenden Ermessenseinschätzung durchaus ein relevantes Kriterium sein kann. Damit die Erfahrungszahlen für den Beschwerdeführer als repräsentativ bezeichnet werden können, müssten sie den Umstand berücksichtigen, dass dieser nur über eine B-Konzession verfügt. Die ESTV hat indessen bei den erhobenen 38 Datensätzen nicht nach der Bewilligungsart differenziert. Aus dem Datenblatt ist nicht ersichtlich, welche Art von Bewilligung die Taxibetriebe aufweisen. Es ist aber davon auszugehen, dass die Datensätze nur Taxibetriebe mit A-Bewilligung umfassen, da die ESTV der entsprechenden Einrede des Beschwerdeführers nichts entgegen gehalten hat. Die von der ESTV verwendeten Erfahrungszahlen können in der Folge für den Beschwerdeführer als Taxiunternehmer mit einer Bewilligung B nicht als repräsentativ bezeichnet werden. Der ESTV ist deshalb bei ihrer Schätzung ein erheblicher Fehler vorzuwerfen (E. 2.8.2).

3.3.5. Auf das vom Beschwerdeführer beantragte "neutrale Gutachten" über den Kilometeransatz kann im Sinn einer antizipierten Beweiswürdigung (E. 2.9) verzichtet werden. Das Bundesverwaltungsgericht hat aufgrund der Aktenlage seine Überzeugung gebildet. Ein Gutachten vermöchte daran nichts zu ändern.

3.4. Nach dem Gesagten ist die Beschwerde im Sinne der Erwägungen gutzuheissen. Der Einspracheentscheid ist aufzuheben und die Sache zu neuem Entscheid an die ESTV zurückzuweisen. Sie hat eine neue Schätzung durchzuführen, welche die Konzessionsart des Beschwerdeführers (Konzession B) gebührend berücksichtigt. In der Folge erübrigt es sich, auf die weiteren Einwendungen des Beschwerdeführers einzugehen. Gegen den von der ESTV neu zu treffenden Einspracheentsscheid steht dem Beschwerdeführer erneut der Beschwerdeweg ans Bundesverwaltungsgericht offen.

4.

Das Bundesverwaltungsgericht auferlegt die Verfahrenskosten in der Regel der unterliegenden Partei (Art. 63 Abs. 1 VwVG). Unterliegt sie nur teilweise, so werden die Verfahrenskosten ermässigt (Art. 63 Abs. 1 VwVG). Obsiegen und Unterliegen im Prozess ist grundsätzlich nach den

Rechtsbegehren der Beschwerde führenden Partei, gemessen am Ergebnis der Anfechtung des vorinstanzlichen Entscheids, zu beurteilen (BGE 123 V 156 E. 3c und BGE 123 V 159 E. 4b). In der Verwaltungsrechtspflege des Bundes gilt die Rückweisung der Sache an die Vorinstanz zu weiteren Abklärungen und neuem Entscheid (mit noch offenem Ausgang) praxisgemäss als volles Obsiegen der Beschwerde führenden Partei (Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-8457/2010 vom 14. Juni 2011 E. 5, A-3224/2010 vom 28. Juni 2010 E. 8 mit Hinweis). Der Beschwerdeführer gilt damit als obsiegend, weshalb ihm keine Verfahrenskosten aufzuerlegen sind. Der geleistete Kostenvorschuss von Fr. 1'700.-- wird ihm zurückerstattet. Die unterliegende Vorinstanz trägt als Bundesbehörde keine Verfahrenskosten (Art. 63 Abs. 2 VwVG). Die Vorinstanz hat dem obsiegenden Beschwerdeführer eine Parteientschädigung auszurichten (Art. 64 Abs. 1 und 2 VwVG; Art. 7 ff. des Reglements vom 21. Februar 2008 über die Kosten und Entschädigungen vor dem Bundesverwaltungsgericht [VGKE, SR 173.320.2]). Die Parteientschädigung wird in Anwendung von Art. 7 Abs. 1 VGKE auf Fr. 2'600.-- (inkl. Auslagen und Mehrwertsteuer) festgesetzt.

Demnach erkennt das Bundesverwaltungsgericht:

1.
Die Beschwerde wird im Sinn der Erwägungen gutgeheissen.

2.
Der Einspracheentscheid der Eidgenössischen Steuerverwaltung vom 8. Oktober 2010 wird aufgehoben und die Sache zur Fällung eines neuen Einspracheentscheids im Sinn der Erwägungen an die Eidgenössische Steuerverwaltung zurückgewiesen.

3.
Es werden keine Verfahrenskosten erhoben. Der Kostenvorschuss von Fr. 1'700.-- wird dem Beschwerdeführer nach Eintritt der Rechtskraft des vorliegenden Entscheids zurückerstattet.

4.
Die Eidgenössische Steuerverwaltung wird verpflichtet, dem Beschwerdeführer eine Parteientschädigung von Fr. 2'600.-- zu bezahlen.

5.
Dieses Urteil geht an:

– den Beschwerdeführer (Gerichtsurkunde)
– die Vorinstanz (Ref-Nr. 727 571/2701/FUX; Gerichtsurkunde)

Die vorsitzende Richterin: Der Gerichtsschreiber:

Salome Zimmermann Jürg Steiger

Rechtsmittelbelehrung:

Gegen diesen Entscheid kann innert 30 Tagen nach Eröffnung beim Bundesgericht, 1000 Lausanne 14, Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten geführt werden (Art. 82 ff., 90 ff. und 100 des Bundesgerichtsgesetzes vom 17. Juni 2005 [BGG, SR 173.110]). Die Rechtsschrift ist in einer Amtssprache abzufassen und hat die Begehren, deren Begründung mit Angabe der Beweismittel und die Unterschrift zu enthalten. Der angefochtene Entscheid und die Beweismittel sind, soweit sie der Beschwerdeführer in Händen hat, beizulegen (Art. 42 BGG).

Versand: