Bundesverwaltungsgericht

Tribunal administratif fédéral

Tribunale amministrativo federale

Tribunal administrativ federal

Abteilung I
A-1353/2006
{T 0/2}

Urteil vom 7. April 2008

Besetzung

Richter Markus Metz (Vorsitz), Richter Daniel Riedo,
Richterin Salome Zimmermann,
Gerichtsschreiber Johannes Schöpf.

Parteien

X._____, ...,
vertreten durch ...,
Beschwerdeführer,

gegen

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

Gegenstand

Mehrwertsteuer (MWSTV / 2. Quartal 1996 bis
1. Quartal 1998; Solidarhaftung).

Sachverhalt:

A.
Die A._____ mit ursprünglichem Sitz in ..., ab 27. Februar 1998 in ..., hatte folgenden Zweck: Beteiligung an Gesellschaften und Betätigung jeglicher Handels-, Industrie-, Finanz- und Immobiliengeschäfte, Import und Export sowie Kauf, Verkauf und Verwaltung von Aktien und Anteilen von schweizerischen und ausländischen Gesellschaften; die Gesellschaft kann Mandate jeglicher Art übernehmen. Mit Beschluss der Generalversammlung vom 6. März 2003 wurde die A._____ aufgelöst und die Liquidation eingeleitet. Am 13. Mai 2004 wurde die Liquidation beendet. Gemäss Eintrag im Handelsregister vom 14. Mai 2004 kann die Gesellschaft mangels Zustimmung der Eidgenössischen Steuerverwaltung (ESTV) und des kantonalen Steueramts noch nicht gelöscht werden. Das Amt des Vizepräsidenten des Verwaltungsrats der Gesellschaft hatte vom 16. April 1996 bis 11. Februar 1998 X._____ inne; Präsident des Verwaltungsrats der Gesellschaft war in dieser Zeit Y._____, der seit dem 11. Februar 1998 als einziges Mitglied des Verwaltungsrats bzw. als Liquidator verblieb.

Die A._____ war vom 1. Mai 1996 bis zum 30. Juni 1999 bei der ESTV im Register der Steuerpflichtigen unter der Mehrwertsteuer-Nummer ... eingetragen (vgl. Art. 17 der Verordnung vom 22. Juni 1994 über die Mehrwertsteuer [MWSTV, AS 1994 1464]). Sie rechnete nach vereinnahmten Entgelten ab.

B.
Im Rahmen einer Kontrolle im Jahr 1999 zeigte sich der ESTV bei einer Überprüfung der Geschäftsunterlagen, dass die A._____ gravierende Mängel in der Buchführung zu verzeichnen hatte. Insbesondere hielt die ESTV dafür, dass Steuerbelastungen auf empfangenen Lieferungen in den Jahren 1996 bis 1998 zu Unrecht in den Mehrwertsteuerabrechnungen als Vorsteuer geltend gemacht wurden. Die ESTV belastete der Gesellschaft mit der Ergänzungsabrechnung (EA) Nr. ... vom 24. Februar 1999 einen Betrag von Fr. ... zuzüglich 5% Verzugszins ab 30. Januar 1998 (mittlerer Verfall) nach. Gleichzeitig informierte die ESTV die Gesellschaft, dass sie mangels Fortführung der Geschäftstätigkeit aus dem Register der Mehrwertsteuerpflichtigen gelöscht werde.

Am 16. April 1999 bestätigte die ESTV die Mehrwertsteuerforderung mit einem (formellen) Entscheid. Gleichentags nahm sie Y._____ über Fr. ... und X._____ über Fr. ... als solidarisch haftende Verwaltungsräte für zu Unrecht geltend gemachte Vorsteuerkorrekturen im Zeitraum vom 1. Mai 1996 bis 11. Februar 1998 in die Pflicht. Mit der Eingabe vom 17. Mai 1999 erhob X._____ bei der ESTV Einsprache mit dem Begehren, es sei der angefochtene Entscheid aufzuheben und festzustellen, dass keine solidarische Haftung bestehe.

C.

Mit Einspracheentscheid vom 3. April 2004 wies die ESTV die Einsprache ab und stellte fest, X._____ schulde aufgrund missbräuchlich geltend gemachter Vorsteuern als solidarisch haftender Verwaltungsrat für den Zeitraum 2. Quartal 1996 bis 1. Quartal 1998 Fr. ... zuzüglich 5% Verzugszins ab 30. Januar 1998 (mittlerer Verfall). Gleichzeitig verpflichtete die ESTV ihn dazu, die Verfahrenskosten von Fr. ... für das Einspracheverfahren zu bezahlen.

Zur Begründung führte die ESTV insbesondere aus, es sei in der Buchhaltung der A._____ gegen das Bruttoprinzip der Rechnungslegung verstossen worden, es hätten unzulässige Verrechnungen stattgefunden. Im Jahr 1997 habe die Kasse mehrfach einen Minussaldo aufgewiesen. Die Verbuchung der zu einem grossen Teil bargeldintensiven Geschäfte (vor allem der Handel mit Orientteppichen) der A._____ sei nicht zeitnah erfolgt; der tatsächliche Bestand der Kasse könne nicht unter Null liegen, in derartigen Fällen seien andere flüssige Mittel verfügbar gewesen. Darüber hinaus hätten zahlreiche Bankauszüge gefehlt, auch unverbuchte Rechnungen seien aufgetaucht; ebenfalls seien nicht nachgewiesene Einlagen in die Kasse zu verzeichnen gewesen. Die Nachvollziehbarkeit der Buchungen und Deklarationen sei insgesamt nicht gegeben gewesen, der tatsächlich erzielte Umsatz der Gesellschaft habe durch eine Schätzung ermittelt werden müssen.

Die von der A._____ geltend gemachten Vorsteuern habe die ESTV korrigieren müssen. Die Gesellschaft habe einen Grossteil ihrer zum Weiterverkauf bestimmten Teppiche von im Ausland oder in einem Freilager tätigen Händlern bezogen, die auch die Einfuhr der Ware ins Inland übernommen hätten. Mangels Mehrwertsteuerpflicht jener Händler in der Schweiz seien diese weder berechtigt, der A._____

die der Eidgenössischen Zollverwaltung entrichtete Einfuhrsteuer offen in Rechnung zu stellen, noch sei es zulässig gewesen, durch Ausstellung einer dahingehend "falschen" Rechnung der Gesellschaft den Vorsteuerabzug zu ermöglichen. Eine Anrechnung der Einfuhrsteuer im Rahmen ihrer eigenen Mehrwertsteuerdeklaration sei der A._____ nur möglich gewesen, sofern ihr Leistungserbringer im Ausland domiziliert und die Gesellschaft auf den zollamtlichen Einfuhrbelegen ausdrücklich als Importeurin vermerkt sei. Es habe auch Fälle gegeben, bei denen in der Schweiz domizilierte nicht mehrwertsteuerpflichtige Händler (insbesondere die B._____) der A._____ Mehrwertsteuer in Rechnung gestellt hätten; auch bei diesen geschäftlichen Vorgängen sei der Vorsteuerabzug zu Unrecht geltend gemacht worden.

Die ESTV habe zur summarischen Prüfung der von der A._____ behaupteten Eingangsumsatzgeschäfte entsprechende Belege verlangt und nach Einsicht in diese Unterlagen die Auszahlung der ausgewiesenen Vorsteuer veranlasst. Dabei sei die Rückerstattung unter der Annahme erfolgt, dass die Gesellschaft als Berechtigte des in den Eingangsumsätzen begründeten Vorsteuerabzugs auftrete. Erst im Rahmen der Kontrolle habe die Verwaltung feststellen können, dass die Geltendmachung der Vorsteuer zu Unrecht vorgenommen worden sei; die A._____ bzw. deren Verwaltungsräte müssten sich die Korrekturmöglichkeit von Ergänzungsabrechnungen und Gutschriften durch die Verwaltung gefallen lassen. Die an der Verwaltung oder Geschäftsführung einer Unternehmung beteiligten natürlichen Personen seien für missbräuchlich geltend gemachte Vorsteuern solidarisch haftbar. X._____ werde für den fraglichen Zeitraum als Verwaltungsrat von der ESTV in Pflicht genommen. Er sei im Rahmen der Finanzverantwortung des Verwaltungsrates verpflichtet gewesen, dafür Sorge zu tragen, dass nur berechtigte Vorsteuern geltend gemacht werden. Auch das Testat aufgrund der Prüfung durch die Revisionsgesellschaft könne ihn nicht entlasten.

D.

X._____ (Beschwerdeführer) liess am 29. April 2004 Beschwerde an die Eidgenössische Steuerrekurskommission (SRK) mit dem Antrag erheben, der Einspracheentscheid vom 3. April 2004 sei kostenpflichtig aufzuheben.

Zur Begründung machte er insbesondere geltend, es treffe zwar zu, dass die B._____ nicht im Register der Mehrwertsteuerpflichtigen eingetragen gewesen sei, doch habe jene Gesellschaft ihren Sitz im Zollfreilager gehabt. Erst die Lieferung aus dem Zollfreilager in das Inland löse sowohl die Verpflichtung zur Bezahlung von Zöllen bzw. von Mehrwertsteuern aus. Bei derartigen Lieferungen handle es sich um Einfuhren in die Schweiz; anhand der Zolldokumente habe die A._____ die bezahlte Mehrwertsteuer wiederum von der ESTV zurückfordern können. Die Verwaltung habe die Rückforderungsanträge der A._____ anhand der Rechnungen bzw. Zolldokumente geprüft und akzeptiert. Die Behauptung der Verwaltung, erst im Rahmen der Prüfung vor Ort im Februar 1999 habe man feststellen können, dass die Anforderungen für die Rückerstattung nicht eingehalten worden seien, verstosse gegen Treu und Glauben, ihm könne als Verwaltungsrat kein treuwidriges Verhalten vorgeworfen werden. In den Statuten der Gesellschaft sei vorgesehen gewesen, dass die Geschäftsführung delegiert werden könne. Von dieser Möglichkeit habe man Gebrauch gemacht; Y._____ habe als Verwaltungsratspräsident, Inhaber und einziger Geschäftsführer der A._____ geamtet. In der Vereinbarung vom 2. Dezember 1997 sei festgehalten worden, dass der Beschwerdeführer keinerlei geschäftsführende Funktionen habe. Da es sich bei der A._____ um eine "Einmanngesellschaft" gehandelt habe, sei aus Gründen der Praktikabilität auf die Erstellung eines Organisationsreglements verzichtet worden. Der Verwaltungsrat sei für die Ausgestaltung des Rechnungswesens, die Finanzkontrolle und die Finanzplanung eines Unternehmens zuständig, nicht jedoch für die Einzelheiten. Es könne von einem Verwaltungsrat nicht verlangt werden, jede Mehrwertsteuerabrechnung zu überprüfen, dies sprenge den Rahmen seiner Verantwortlichkeit. Er habe sich als Verwaltungsrat auf die Berichte der Kontrollstelle verlassen können, auch die Steuerbehörden hätten betreffend die direkten Steuern keinen Anlass zu Beanstandungen gefunden. Im Jahre 2001, als er noch als Verwaltungsrat geamtet habe, seien noch Waren im Wert von ca. Fr. ... vorhanden gewesen. Damit hätte die Forderung der ESTV beglichen werden können. Da die Verwaltung jedoch erst etwa fünf Jahre später diese Mehrwertsteuerforderung geltend gemacht habe, sei die Gesellschaft bereits im Rahmen eines Auftrags einer Bank faktisch liquidiert gewesen und eine Zahlung des fraglichen Betrages sei ihr nicht mehr möglich. Diese Verzögerung habe die ESTV verursacht, er habe kein missbräuchliches Verhalten im Sinn von Art. 25 MWSTV zu

verantworten.

E.
In der Vernehmlassung vom 14. Juli 2004 schloss die ESTV auf die kostenpflichtige Abweisung der Beschwerde und führte insbesondere aus, von einem Verwaltungsrat müsse eine angemessene (zumindest stichprobenweise) Überwachung der Geschäftstätigkeit verlangt werden können. Dieser Aufsichts- und Kontrollpflicht sei der Beschwerdeführer nicht im erforderlichen Ausmass nachgekommen. Die Rückforderung der von der A._____ geltend gemachten Vorsteuern sei unter zwei Aspekten begründet: dem mangelhaften Zustand der Geschäftsdokumentation und der fehlenden Berechtigung zum Vorsteuerabzug. Das Merkmal der Missbräuchlichkeit beziehe sich auf die Rechtmässigkeit des Vorsteuerabzugs und nicht auf das Verhalten der zur Verantwortung gezogenen Personen. Die Solidarhaftung nach Art. 25 Abs. 1 MWSTV bestehe selbständig neben der entsprechenden Zahlungsverpflichtung des Unternehmens; die Einrede der Vorausklage sei nicht zulässig.

F.
Mit Einspracheentscheid vom 2. April 2004 verpflichtete die ESTV die A._____ zur Zahlung eines Mehrwertsteuerbetrages von Fr. ... (nebst Verzugszins) für die Steuerperioden 2. Quartal 1996 bis 4. Quartal 1998). Mit der Eingabe vom 14. Mai 2004 erhob die Gesellschaft Beschwerde an die SRK (SRK 2004-092), die die A._____ zur Bezahlung eines Kostenvorschusses von Fr. ... aufforderte. Da die Gesellschaft den Kostenvorschuss nicht innert angesetzter Frist bezahlte, trat die SRK mit Entscheid vom 2. März 2005 auf die Beschwerde nicht ein. Dieser Entscheid erwuchs in Rechtskraft.

Mit Einspracheentscheid vom 3. April 2004 verpflichtete die ESTV Y._____ als solidarisch haftenden Verwaltungsrat der A._____ zur Bezahlung von Fr. ... (nebst Verzugszins). Am 3. Mai 2004 erhob Y._____ gegen diesen Einspracheentscheid bei der SRK Beschwerde (SRK 2004-082). In der Folge bezahlte Y._____ den angeforderten Kostenvorschuss von Fr. ... nur in einem Teilbetrag von Fr. .... Mit Entscheid vom 2. März 2005 trat der Präsident der SRK auf die Beschwerde nicht ein und auferlegte ihm die Verfahrenskosten von Fr. .... Mit Schreiben vom 26. April 2005 beanspruchte die ESTV bei der SRK die Auszahlung des von der SRK an Y._____

zurückzuerstattenden restlichen Kostenvorschusses von Fr. ...; die Verwaltung machte eine Verrechnung mit ihrer Mehrwertsteuerforderung aus der Tätigkeit bzw. Haftung von Y._____ als Verwaltungsrat der A._____ geltend. Mit Entscheid vom 15. November 2005 erkannte der Präsident der SRK auf Zulässigkeit der Verrechnung der ESTV über den Betrag von Fr. ... und verfügte die Überweisung auf das Konto der Verwaltung. Dieser Entscheid erwuchs unangefochten in Rechtskraft und der fragliche Betrag wurde auf das Konto der ESTV überwiesen (Valuta 17. Januar 2006).

G.
Die SRK forderte mit Schreiben vom 29. März 2006 die ESTV auf, ihr mitzuteilen, welche Auswirkungen die Überweisung des Betrags von Fr. ... auf das vorliegende Beschwerdeverfahren habe. Die ESTV teilte der SRK am 28. April 2006 mit, die Überweisung habe keine Reduktion der gegenüber dem Beschwerdeführer geltend gemachten Forderung zur Folge. Der Beschwerdeführer sei nicht während dem gesamten kontrollierten Zeitraum als Verwaltungsrat der A._____ tätig gewesen. Y._____ werde für einen Betrag von Fr. ... zuzüglich Verzugszins von 5% ab 30. Januar 1998 in Pflicht genommen, der Beschwerdeführer hafte für einen Betrag von Fr. ... zuzüglich 5% Verzugszins ab 30. Januar 1998. Der Betrag von Fr. ... werde in der Höhe von Fr. ... auf die gegen Y._____ bestehende Forderung angerechnet; mit den verbleibenden Fr. ... werde der für den ausgeglichenen Betrag von Fr. ... für die Zeit vom 30. Januar 1998 bis 17. Januar 2006 geschuldete Verzugszins zu 5% gedeckt. Aufgrund der gegenüber Y._____ weiterhin bestehenden Forderung von Fr. ... (nebst Verzugszins) habe diese Überweisung daher keine Auswirkungen auf die Höhe der Forderung gegenüber dem Beschwerdeführer aufgrund solidarischer Haftung als Verwaltungsrat.

H.
Mit Schreiben vom 7. Februar 2007 teilte das Bundesverwaltungsgericht den Parteien mit, es habe das hängige Beschwerdeverfahren übernommen.

Auf die weiteren Begründungen der Eingaben wird – soweit entscheidwesentlich – im Rahmen der nachstehenden Erwägungen eingegangen.

Das Bundesverwaltungsgericht zieht in Erwägung:

1.

1.1 Bis zum 31. Dezember 2006 unterlagen Einspracheentscheide der ESTV der Beschwerde an die SRK. Das Bundesverwaltungsgericht übernimmt, sofern es zuständig ist, die Ende 2006 bei der SRK hängigen Rechtsmittel. Die Beurteilung erfolgt nach neuem Verfahrensrecht (Art. 53 Abs. 2 des Bundesgesetzes vom 17. Juni 2005 über das Bundesverwaltungsgericht [Verwaltungsgerichtsgesetz, VGG, SR 173.32]). Soweit das VGG nichts anderes bestimmt, richtet sich gemäss Art. 37 VGG das Verfahren nach dem Bundesgesetz vom 20. Dezember 1968 über das Verwaltungsverfahren (VwVG, SR 172.021). Das Bundesverwaltungsgericht ist zur Behandlung der Beschwerde sachlich wie funktionell zuständig (Art. 31 und 33 Bst. d VGG).

1.2 Die MWSTV wurde auf den 1. Januar 2001 durch das Bundesgesetz vom 2. September 1999 über die Mehrwertsteuer (MWSTG, SR 641.20) ersetzt. Nach Art. 93 Abs. 1 MWSTG bleiben die aufgehobenen Bestimmungen sowie die darauf gestützt erlassenen Vorschriften, unter Vorbehalt von Art. 94 MWSTG weiterhin anwendbar auf alle während deren Geltungsdauer eingetretenen Tatsachen und entstandenen Rechtsverhältnisse. Der zu beurteilende Sachverhalt hat sich indessen in den Jahren 1996 bis 1998 zugetragen. Das alte Recht ist deshalb auf das vorliegende Verfahren anwendbar.

1.3 Das Bundesverwaltungsgericht kann den angefochtenen Entscheid grundsätzlich 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 Rüge der Unangemessenheit erheben (Art. 49 Bst. c VwVG).

2.

2.1 Der Mehrwertsteuer unterliegen die im Inland gegen Entgelt erbrachten Lieferungen von Gegenständen, Dienstleistungen sowie der Eigenverbrauch (Art. 4 Bst. a bis c MWSTV). Eine Lieferung liegt vor, wenn die Befähigung verschafft wird, im eigenen Namen über einen Gegenstand wirtschaftlich zu verfügen, wie beispielsweise gestützt auf einen Kaufvertrag (Art. 5 Abs. 1 MWSTV). Als Dienstleistung gilt jede

Leistung, die keine Lieferung eines Gegenstandes ist (Art. 6 Abs. 1 MWSTV). Eigenverbrauch liegt vor, wenn der Mehrwertsteuerpflichtige aus seinem Unternehmen Gegenstände entnimmt, die oder deren Bestandteile ihn zum vollen Vorsteuerabzug berechtigt haben, und die er im Wesentlichen für unternehmensfremde Zwecke oder für eine unecht steuerbefreite Tätigkeit verwendet (Art. 8 Abs. 1 MWSTV).

Eine Lieferung wird gemäss Art. 11 MWSTV am Ort erbracht, wo sich der Gegenstand im Zeitpunkt der Verschaffung der Befähigung über ihn wirtschaftlich zu verfügen, der Ablieferung oder der Überlassung zum Gebrauch oder zur Nutzung befindet, bzw. am Ort, wo die Beförderung oder Versendung des Gegenstandes zum Abnehmer (oder in dessen Auftrag zu einem Dritten) beginnt.

2.2 Wer nicht im Register der Mehrwertsteuerpflichtigen eingetragen ist, darf in Rechnungen nicht auf die Mehrwertsteuer hinweisen (Art. 28 Abs. 4 MWSTV). Weiss ein Mehrwertsteuerpflichtiger oder hätte er bei sorgfältiger Prüfung wissen können, dass derjenige, der ihm eine Rechnung nach Art. 28 Abs. 1 MWSTV ausgestellt hat, nicht als Mehrwertsteuerpflichtiger im Register eingetragen ist, so berechtigt ihn diese Rechnung nicht zum Vorsteuerabzug (Art. 29 Abs. 5 MWSTV).

2.3 Nach dem im Mehrwertsteuerrecht geltenden Selbstveranlagungsprinzip (Art. 37 f. MWSTV; vgl. ERNST BLUMENSTEIN/PETER LOCHER, System des schweizerischen Steuerrechts, 6. Aufl., Zürich 2002, S. 421 ff.) trägt die mehrwertsteuerpflichtige Person nach konstanter Rechtsprechung und Lehre die Verantwortung für die richtige und vollständige Versteuerung ihrer Umsätze (Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-1348/2006 vom 30. Mai 2007 E. 2 mit Hinweisen auf die bundesgerichtliche Rechtsprechung; DIETER METZGER, Kurzkommentar zum Mehrwertsteuergesetz, Muri/Bern 2000, Rz. 1 zu Art. 46). Das Mehrwertsteuergesetz (bzw. so bereits die Mehrwertsteuerverordnung) stellt hohe Anforderungen an den Steuerpflichtigen, indem es ihm wesentliche, in anderen Veranlagungsverfahren der Steuerbehörde obliegende Vorkehren überträgt. Er hat nicht nur selber zu bestimmen, ob er die Voraussetzungen für die Mehrwertsteuerpflicht erfüllt, sondern ist auch für die korrekte (vollständige und rechtzeitige) Deklaration und die Ablieferung des geschuldeten Mehrwertsteuerbetrages verantwortlich (Art. 34 ff. MWSTV; vgl. Urteil des Bundesverwaltungsgerichts vom 17. März 2008, E 3.1 mit Hinweisen). Die Verwaltung ermittelt die Höhe

des geschuldeten Mehrwertsteuerbetrags nur dann an Stelle des Mehrwertsteuerpflichtigen, wenn dieser seinen Pflichten nicht nachkommt (Art. 48 MWSTV, Ermessenseinschätzung; vgl. ALOIS CAMENZIND/ NIKLAUS HONAUER, Handbuch zur neuen Mehrwertsteuer [MWST], Bern 1995, Rz. 1045 ff.). Ein Verstoss des Mehrwertsteuerpflichtigen gegen diesen Grundsatz ist als schwerwiegend anzusehen, da durch die Nichteinhaltung dieser Vorschrift der Mehrwertsteuerpflichtige die ordnungsgemässe Erhebung der Mehrwertsteuer gefährdet (vgl. Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-1527/2006 und 1528/2006 vom 6. März 2008 E. 2.1 mit Hinweisen, A-1369/2006 vom 26. November 2007 E. 2.3, A-1397/2006 vom 19. Juli 2007 E. 2.2 mit Hinweisen).

2.4 Gemäss Art. 47 Abs. 1 MWSTV hat der Mehrwertsteuerpflichtige seine 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 abziehbaren Vorsteuern massgebenden Tatsachen leicht und zuverlässig ermitteln lassen. Die ESTV kann hierüber nähere Bestimmungen aufstellen. Von dieser Befugnis hat sie mit dem Erlass der Wegleitung für Mehrwertsteuerpflichtige (in erster Auflage erschienen im Herbst 1994; im Frühling 1997 als Wegleitung 1997 für Mehrwertsteuerpflichtige neu herausgegeben; im Folgenden: Wegleitung) Gebrauch gemacht. In der Wegleitung sind genauere Angaben enthalten, wie eine derartige Buchhaltung auszugestalten ist (Rz. 870 ff.; vgl. auch Rz. 878 ff. der im Sommer 2000 erschienenen und ab dem 1. Januar 2001, das heisst dem Datum des Inkrafttretens des Mehrwertsteuergesetzes, gültigen Wegleitung 2001 zur Mehrwertsteuer). Alle Geschäftsfälle müssen fortlaufend, chronologisch und lückenlos aufgezeichnet werden (Rz. 874 der Wegleitung) und alle Eintragungen haben sich auf entsprechende Belege zu stützen (vgl. auch die von der ESTV – noch unter der Geltung des Warenumsatzsteuerrechts – in Zusammenarbeit mit dem Bundesamt für Justiz herausgegebenen Richtlinien für die Ordnungsmässigkeit des Rechnungswesens [Richtlinien], Ziff. 115), 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 ("Prüfspur"; vgl. Rz. 879 der Wegleitung bzw. Ziff. 133 der Richtlinien). Der Mehrwertsteuerpflichtige ist selbst bei geringem Barverkehr zur Führung zumindest eines einfachen ordentlichen Kassabuches verpflichtet. Er ist zwar mehrwertsteuerlich nicht gehalten, kaufmännische Bücher im Sinn des Handelsrechts zu führen; die Bücher müssen die

erzielten Umsätze jedoch lückenlos erfassen und die entsprechenden Belege sind aufzuheben (Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-1527/2006 und 1528/2006 vom 6. März 2008 E. 2.2 mit Hinweisen, A-1397/2006 vom 19. Juli 2007 E. 2.3; Archiv für Schweizerisches Abgaberecht [ASA] 73 S. 233 E. 2c/aa; vgl. auch Verwaltungspraxis der Bundesbehörden [VPB] 63.27 E. 3b, mit weiteren Hinweisen).

2.5 Nach Art. 48 MWSTV nimmt die ESTV eine Schätzung nach pflichtgemässem Ermessen vor, wenn keine oder nur unvollständige Aufzeichnungen vorliegen oder die ausgewiesenen Ergebnisse mit dem wirklichen Sachverhalt offensichtlich nicht übereinstimmen. Zu unterscheiden sind mithin zwei von einander unabhängige Konstellationen, welche zu einer Ermessenseinschätzung führen. Erstens geht es um diejenige der ungenügenden Aufzeichnung, wobei eine Schätzung insbesondere auch dann erfolgen muss, wenn die Verstösse gegen die formellen Buchhaltungsregeln derart gravierend sind, dass sie die materielle Richtigkeit der Buchhaltungsergebnisse in Frage stellen (Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-1527/2006 und 1528/2006 vom 6. März 2008 E. 2.3 mit Hinweisen, ASA 73 S. 233 E. 2c/aa; vgl. zum Recht der Warenumsatzsteuer: BGE 105 Ib 182 ff. mit weiteren Hinweisen; ASA 61 S. 819 E. 3a, 61 S. 532 f. E. 2b, 59 S. 563 E. 1). Zweitens kann selbst eine formell einwandfreie Buchführung die Durchführung einer Schätzung erfordern, wenn die ausgewiesenen Ergebnisse mit dem wirklichen Sachverhalt offensichtlich nicht übereinstimmen. Dies ist nach der Rechtsprechung der Fall, wenn die in den Büchern enthaltenen Geschäftsergebnisse von den von der Steuerverwaltung erhobenen branchenspezifischen Erfahrungszahlen wesentlich abweichen (Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-1531/2006 vom 10. Januar 2008 E. 2.4; Entscheid der SRK vom 3. Dezember 2003, veröffentlicht in VPB 68.73 E. 2b; ASA 58 S. 383 E. 2b mit weiteren Hinweisen, 42 S. 407 E. 2c mit Hinweisen, 35 S. 479 E. 2).

2.6

2.6.1 Der Vorsteuerabzug nach Art. 29 ff. MWSTV ist ein wesentliches Element der schweizerischen Mehrwertsteuer, welche von ihrem System her als Nettoallphasensteuer ausgestaltet ist. Er ermöglicht es, dass der Unternehmer nur seinen effektiven "Mehrwert" zu versteuern hat. Praktisch funktioniert der Vorsteuerabzug so, dass der Mehrwertsteuerpflichtige – bei gegebenen (insbesondere formellen) Voraus-

setzungen – von der Steuer auf seinem Ausgangsumsatz (= Ausgangsumsatzsteuer) diejenigen Steuern abziehen darf, welche ihm von seinen Lieferanten und Auftragnehmern überwälzt wurden (Vorsteuer). Damit reduziert die Vorsteuer seine Zahllast gegenüber der ESTV. Der Vorsteuerabzug ist das Gegenstück zur Ausgangsumsatzsteuer. Beide Bereiche sind deshalb auseinander zu halten und es ist die Mehrwertsteuer auf dem Ausgangsumsatz von der Vorsteuer getrennt zu ermitteln (vgl. CAMENZIND/HONAUER, a.a.O., Rz. 866 ff.). Da es sich bei den Vorsteuern um steuermindernde Tatsachen handelt, obliegt der formgerechte Beweis (vgl. Art. 29 Abs. 1 Bst. a i.V.m. Art. 28 Abs. 1 MWSTV) für deren Vorliegen dem Mehrwertsteuerpflichtigen (BLUMENSTEIN/LOCHER, a.a.O., S. 415, 453 f.; Urteile des Bundesgerichts 2A.247/2000 vom 20. April 2001 E. 2c und 2A.642/2004 vom 14. Juli 2005 E. 5.4). Zwar muss die ESTV den Grundsatz der Neutralität der Mehrwertsteuer respektieren. Dies kann indes nur dann gelten, wenn der Mehrwertsteuerpflichtige seinen aus dem Selbstveranlagungsprinzip fliessenden Pflichten nachkommt. Es ist dem Unternehmer indes unbenommen, sogar noch im Rahmen einer Beschwerde gegen eine Schätzung mittels Belegen den Nachweis für angefallene Vorsteuern zu erbringen (vgl. Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-1374/2006 vom 21. Januar 2008 E. 2.7.1 und A-1341/2006 vom 7. März 2007 E. 2.3.3; Entscheide der SRK vom 3. Dezember 2003, veröffentlicht in VPB 68.73 E. 3b, vom 9. Juli 2002 [SRK 2001-175] E. 3a und vom 25. März 2002, veröffentlicht in VPB 66.97 S. 1150 ff. E. 4d/aa).

2.6.2 Damit ein Vorsteuerabzug geltend gemacht werden kann, ist grundsätzlich vorausgesetzt, dass die bezogene Lieferung oder Dienstleistung für Zwecke gemäss Art. 29 Abs. 2 Bst. a-d MWSTV verwendet wird (vgl. STEPHAN KUHN/PETER SPINNLER, Mehrwertsteuer, Muri/Bern 1994, S. 100). Die Durchführung des Vorsteuerabzugs verlangt insbesondere auf der Seite der Verwaltung nach Belegen, die eine rasche, einfache und effiziente Kontrolle der Selbstveranlagung zulassen und Missbräuche ausschliessen. Art. 29 Abs. 1 Bst. a MWSTV sieht daher vor, dass zum Vorsteuerabzug nur berechtigt ist, wer die geltend gemachten Beträge mit Belegen nach Art. 28 Abs. 1 MWSTV nachweisen kann (Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-1374/2006 vom 21. Januar 2008 E. 2.7.2, A-1554/2006 vom 26. September 2007 E. 2.6, A-1454/2006 vom 26. September 2007 E. 2.4.2).

Demnach muss ein Mehrwertsteuerpflichtiger, um die ihm von einem anderen Mehrwertsteuerpflichtigen in Rechnung gestellte Steuer von seiner Ausgangsumsatzsteuer abziehen zu dürfen, Belege beibringen können, welche den Namen, die Adresse und die Mehrwertsteuernummer des Lieferers (Art. 28 Abs. 1 Bst. a MWSTV), den Namen und die Adresse des Empfängers (Bst. b) sowie Datum oder Zeitraum der Lieferung oder Dienstleistung enthalten (Bst. c). Ferner müssen auf diesen Belegen Art, Gegenstand und Umfang der Lieferung oder Dienstleistung umschrieben sein (Bst. d) sowie das hierfür zu bezahlende Entgelt (Bst. e) und der darauf geschuldete Steuerbetrag bzw. für den Fall, dass das Entgelt die Steuer einschliesst, der Steuersatz (Bst. f).

2.7 Die Verzinsungspflicht für verspätet geleistete Mehrwertsteuerzahlungen hängt nach der Vorschrift von Art. 38 Abs. 2 MWSTV weder von einer Mahnung noch von einem Verschulden seitens des Mehrwertsteuerpflichtigen ab. Die Verzugszinssätze werden gemäss Art. 81 Bst. i MWSTV durch das Eidgenössische Finanzdepartement (EFD) festgelegt; der Satz beträgt 5% pro Jahr (Art. 1 der ausser Kraft gesetzten, aber hier noch anwendbaren Verordnung des Eidgenössischen Finanzdepartements [EFD] vom 20. Juni 2000 über die Verzugs- und Vergütungszinssätze [AS 2000 2146]). Dieser Verzugszins ist selbst dann geschuldet, wenn der Schuldner gar nicht imstande gewesen wäre, früher zu zahlen oder die Mehrwertsteuerforderung noch nicht rechtskräftig festgesetzt ist (vgl. Entscheid der SRK vom 24. Juni 1998, veröffentlicht in VPB 63.25 S. 220 ff. E. 3d und 4b).

2.8 Wie kantonale Steuerbehörden die Frage der Selbständigkeit von zwei Unternehmungen im Hinblick auf die direkten Steuern beurteilen, ist für die indirekten Steuern unbeachtlich (Urteil des Bundesgerichtes 2A.222/2002 vom 4. September 2002 E. 3.4; Entscheid der SRK vom 23. Januar 2003 in Sachen W. [SRK 2001-168] E. 2d). Auch bei einer Schätzung bezüglich der indirekten Steuern ist die Veranlagung zu den direkten Steuern für die ESTV nicht bindend (vgl. ASA 68 S. 660; 42 S. 407).

2.9 Nach Art. 716 Abs. 2 des Bundesgesetzes vom 30. März 1911 betreffend die Ergänzung des Schweizerischen Zivilgesetzbuches (Fünfter Teil: Obligationenrecht [OR, SR 220]) führt der Verwaltungsrat die Geschäfte der Gesellschaft, soweit er die Geschäftsführung nicht übertragen hat. Gemäss Art. 716b OR können die Statuten den Ver-

waltungsrat ermächtigen, die Geschäftsführung nach Massgabe eines Organisationsreglements ganz oder zum Teil an einzelne Mitglieder oder an Dritte zu übertragen (Abs. 1). Dieses Reglement ordnet die Geschäftsführung, bestimmt die hierfür erforderlichen Stellen, umschreibt deren Aufgaben und regelt insbesondere die Berichterstattung (Abs. 2 Satz 1). Nach geltendem Recht ist damit klar festgelegt, dass es für jede rechtmässige Delegation der Geschäftsführung zwei Ansatzpunkte braucht: eine Delegationsnorm in den Statuten, die den Verwaltungsrat ermächtigt, die Geschäftsführung zu delegieren, und einen Verwaltungsratsbeschluss, der die Delegation in die Tat umsetzt, das Organisationsreglement (PETER BÖCKLI, Schweizer Aktienrecht, 3. Aufl., Zürich 2004, § 13 Rz. 518 ff.; vgl. auch PETER FORSTMOSER/ ARTHUR MEIER-HAYOZ/PETER NOBEL, Schweizerisches Aktienrecht, Bern 1996, S. 326 f., § 29 Rz. 24 ff.). Soweit die Geschäftsführung nicht übertragen worden ist, steht sie allen Mitgliedern des Verwaltungsrats gesamthaft zu (Art. 716 Abs. 3 OR). Nach Art. 716a OR hat der Verwaltungsrat verschiedene unübertragbare und unentziehbare Aufgaben, unter anderem folgende: die Oberleitung der Gesellschaft und Erteilung der nötigen Weisungen (Ziff. 1); die Festlegung der Organisation (Ziff. 2); die Ausgestaltung des Rechnungswesens, der Finanzkontrolle sowie der Finanzplanung, sofern diese für die Führung der Gesellschaft notwendig ist (Ziff. 3); die Ernennung und Abberufung der mit der Geschäftsführung und der Vertretung betrauten Personen (Ziff. 4); die Oberaufsicht über die mit der Geschäftsführung betrauten Personen, namentlich im Hinblick auf die Befolgung der Gesetze, Statuten, Reglemente und Weisungen (Ziff. 5). Nach Art. 717 Abs. 1 OR haben die Mitglieder des Verwaltungsrats ihre Aufgaben mit aller Sorgfalt zu erfüllen und die Interessen der Gesellschaft in guten Treuen zu wahren. Zu dieser Sorgfaltspflicht gehört unter anderem die Pflicht zur Sorgfalt in der Auswahl von mit Aufgaben der Geschäftsführung Betrauten (vgl. BÖCKLI, a.a.O., § 13 Rz. 570 f.). Unsorgfalt kommt unter anderem vor, wenn ein Amtsträger eine ihm zukommende Aufgabe gar nicht erst erkennt, oder wenn er trotz der Erkenntnis nicht handelt. Zur Sorgfalt gehört die Wahrnehmung der Oberaufsicht gemäss Art. 716a Abs. 1 Ziff. 5 OR, das heisst nicht die direkte Beaufsichtigung, sondern die Gestaltung der Aufsicht und die Verfolgung ihrer Abläufe und Ergebnisse durch die kritische Lektüre der Berichte, das Stellen von Zusatzfragen. Die typische Unsorgfalt ist eine Unterlassung von Handlungen, die sich nachträglich als möglich und – auf den Erkenntnisstand in jenem ursprünglichen Zeitpunkt zurückbezogen – als unerlässlich herausstellen (BÖCKLI, a.a.O., § 13 Rz. 566 f.).

2.10 Nach Art. 25 Abs. 1 Bst. e MWSTV haften die an der Verwaltung oder Geschäftsführung einer Unternehmung beteiligten natürlichen Personen solidarisch mit dem Mehrwertsteuerpflichtigen für die missbräuchlich geltend gemachten Vorsteuern.

2.10.1 Die Frage stellt sich, was unter „missbräuchlich“ im Sinne dieser Bestimmung zu verstehen, insbesondere ob das ungerechtfertigte Geltendmachen von Vorsteuerabzügen bereits als missbräuchlich zu qualifizieren ist. Weil der Mehrwertsteuerpflichtige aufgrund des Selbstdeklarationsprinzips (E. 2.3) die Verantwortung für die richtige und vollständige Versteuerung der Umsätze trägt (vgl. auch Urteil des Bundesgerichts 2A.191/2006 vom 9. Oktober 2006 E. 4.1) und durch unzulässige Vorsteuerabzüge keine vollständige Versteuerung erfolgt, sind rechtswidrig oder zu Unrecht geltend gemachte Vorsteuern als „missbräuchlich“ im Sinne dieser Bestimmung anzusprechen (vgl. JÖRG BÜHLMANN, Das Schweizer Mehrwertsteuer-Handbuch, Zürich 1995, S. 149 f.; vgl. KUHN/SPINNLER, a.a.O., S. 88 [allerdings zum Entwurf der Mehrwertsteuerverordnung]).

2.10.2 Die an der Verwaltung oder Geschäftsführung einer Unternehmung beteiligten natürlichen Personen haften nur für Steuer-, Zins- und Kostenforderungen, die während ihrer Geschäftsführung entstehen oder fällig werden (Art. 25 Abs. 2 Satz 1 MWSTV).

2.10.3 Die Haftung dieser Personen entfällt, soweit sie nachweisen, dass sie alles ihnen Zumutbare zur Feststellung und Erfüllung der Steuerforderung getan haben (Art. 25 Abs. 2 MWSTV). Die Organe eines Mehrwertsteuerpflichtigen sind als Garanten nicht bloss dafür verantwortlich, durch geeignete Massnahmen dafür zu sorgen, dass ihrer Aufsicht oder Gewalt unterworfene Dritte sich keiner Rechtsverletzung schuldig machen, sondern sie tragen Ergebnisverantwortung. Der Garant muss von Gesetzes wegen dafür einstehen, dass eine Drittperson (die Gesellschaft) die von ihr geschuldete Mehrwertsteuer tatsächlich entrichten kann. Tritt das angestrebte Ergebnis nicht ein und kann die Gesellschaft die geschuldete Steuer nicht entrichten, muss der Garant dafür einstehen, selbst ohne dass ihn ein Verschulden trifft. Die Bestimmung von Art. 25 Abs. 2 MWSTV, die ähnlich wie Art. 15 des Bundesgesetzes vom 13. Oktober 1965 über die Verrechnungssteuer (VStG, SR 642.21) ausgestaltet ist, stellt demnach gegenüber Art. 55 Abs. 1 OR (Geschäftsherrenhaftung) strengere Anforderungen an den Exkulpationsbeweis; "alles Zumutbare" reicht über

das hinaus, was die nach den Umständen gebotene Sorgfalt verlangt (vgl. zum Mehrwertsteuergesetz: THOMAS P. WENK, mwst.com, Kommentar zum Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer, Basel 2000, Rz. 33 zu Art. 32). Um sich von dieser Haftung zu befreien, muss das Organ seine Aufgabe nach bestem Wissen und Gewissen erfüllt und für die Sicherstellung und Bezahlung der Steuerforderung alles getan haben, was vernünftigerweise verlangt werden kann. An den Entlastungsbeweis sind höhere Anforderungen zu stellen, wenn das Organ besondere berufliche Qualifikationen besitzt (z.B. Rechtsanwalt, Notar, Ökonom, Bücherexperte) und das Geschäftsleben kennt. Die Solidarhaftung bezieht sich nicht auf ein Organ als solches, sondern auf die Person, welche individuell das Amt inne gehabt hat (betreffend die Haftung eines als Verwaltungsrat tätigen Rechtsanwalts für die Verrechnungssteuer vgl. Entscheid der SRK vom 10. Februar 2006, veröffentlicht in VPB 70.61 S. 976 ff. E. 2c mit weiteren Hinweisen).

Dass die endgültige Festlegung des geschuldeten Mehrwertsteuerbetrages durch die ESTV im Falle einer Kontrolle erst zu einem Zeitpunkt erfolgt, nachdem die juristische Person die Geschäftstätigkeit eingestellt hat bzw. nicht mehr besteht, ändert daran nichts, sondern bildet gerade einen Grund für die Mithaftung (betreffend die Mithaftung von Liquidatoren, vgl. Urteil des Bundesgerichts 2A.191/2006 vom 9. Oktober 2006 E. 4.2).

2.11 Der in Art. 9 der Bundesverfassung der Schweizerischen Eidgenossenschaft vom 18. April 1999 (BV, SR 101) verankerte Schutz von Treu und Glauben bedeutet, dass der Bürger Anspruch darauf hat, in seinem berechtigten Vertrauen in behördliche Zusicherungen oder in anderes, bestimmte Erwartungen begründendes Verhalten der Behörden geschützt zu werden. Zunächst einmal bedarf jedoch der Vertrauensschutz einer gewissen Grundlage. Die Behörde muss nämlich durch ihr Verhalten beim Bürger eine bestimmte Erwartung ausgelöst haben. Dies geschieht sehr oft durch Auskünfte oder Zusicherungen, welche auf Anfragen von Bürgern erteilt werden, kann aber auch durch sonstige Korrespondenz entstehen. Es müssen indessen verschiedene Voraussetzungen kumulativ erfüllt sein, damit sich der Private mit Erfolg auf Treu und Glauben berufen kann. So ist eine unrichtige Auskunft einer Verwaltungsbehörde nur bindend, wenn die Behörde in einer konkreten Situation mit Bezug auf bestimmte Personen gehandelt hat, wenn sie dabei für die Erteilung der betreffenden Auskunft zuständig war oder wenn der Bürger die Behörde aus zureichenden

Gründen als zuständig betrachten durfte, wenn gleichzeitig der Bürger die Unrichtigkeit der Auskunft nicht ohne weiteres erkennen konnte und wenn er im Vertrauen auf die Richtigkeit der Auskunft Dispositionen getroffen hat, die nicht ohne Nachteil rückgängig gemacht werden können sowie wenn die gesetzliche Ordnung seit der Auskunftserteilung keine Änderung erfahren hat. Zudem muss das private Interesse am Vertrauensschutz das öffentliche Interesse an der richtigen Rechtsanwendung überwiegen, damit die Berufung auf Treu und Glauben durchdringen kann (Urteile des Bundesgerichts 2A.83/2006 vom 18. Oktober 2006 E. 7.1, 2A. 455/2006 vom 1. März 2007 E. 3.2, 2C.263/2007 vom 24. August 2007 E. 6.2; Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-1419/2006 vom 31. Oktober 2007 E. 7.1, A-1520/2006 vom 29. August 2007 E. 3, A-1359/2006 vom 26. Juli 2007 E. 6.2, A-1404/2006 vom 21. Juni 2007 E. 6, A-1377/2006 vom 20. März 2007 E. 2.4, A-1338/2006 vom 12. März 2007 E. 4.1, A-1366/2006 vom 28. Februar 2007 E. 2.3, A-1358/2006 vom 1. Februar 2007 E. 3.1; ARTHUR HAEFLIGER, Alle Schweizer sind vor dem Gesetze gleich, Bern 1985, S. 220 f.; ULRICH HÄFELIN/GEORG MÜLLER/FELIX UHLMANN, Allgemeines Verwaltungsrecht, 5. Aufl., Zürich 2006, Rz. 622 ff.; RENÉ A. RHINOW/BEAT KRÄHENMANN, Schweizerische Verwaltungsrechtsprechung, Ergänzungsband, Basel/Frankfurt am Main 1990, S. 227 ff. Nr. 74 und S. 242 Nr. 75 B III/b/2; BEATRICE WEBER-DÜRLER, Vertrauensschutz im Öffentlichen Recht, Basel/Frankfurt am Main 1983, S. 79 ff., 128 ff.).

3.

3.1 Im vorliegenden Fall ist festzuhalten, dass die Voraussetzungen für eine Ermessenseinschätzung gegeben gewesen wären, denn die von der A._____ geführten Geschäftsbücher weisen zahlreiche gravierende Mängel auf und sind lückenhaft. Es seien lediglich folgende Beispiele herausgegriffen. Die Buchhaltung dieses Unternehmens verstösst gegen das Bruttoprinzip der Rechnungslegung (sogenanntes Verrechnungsverbot). Bei einer Gegenüberstellung der Buchhaltungskonten 1997 "Kto. 1054 Debitor B._____" und "Kto. 2003 Kreditor B._____" fällt auf, dass per 31. Dezember 1997 der Bestand des Aktivkontos 1054 von Fr. ... auf das Passivkonto 2003 übertragen, saldiert und damit in unzulässiger Weise verrechnet worden ist, da mangels vorgeschriebener objektiver Darstellung (z.B. hinsichtlich des Rechtsgrunds der Forderungen respektive der Gegenforderungen) die tatsächlichen Vermögensverhältnisse der Gesell-

schaft nicht mehr erkennbar waren. Weiter musste die ESTV mehrfach einen negativen Kassensaldo in der Buchhaltung der A._____ feststellen (5. Juli, 8. und 13. August sowie 1. September 1997). Ein Negativsaldo in einer Kasse ist definitionsgemäss nicht möglich, da einer Kasse nicht mehr entnommen werden kann, als darin enthalten ist. Nur wenn anderweitige flüssige Mittel vorhanden sind, können Zahlungen vorgenommen werden, deren Einsatz aber offensichtlich nicht verbucht worden ist. Der Umstand von Negativsaldi auf dem Kassenkonto ist ein gewichtiges Indiz für das Vorhandensein von Geschäftsvorgängen, die nicht ordnungsgemäss bzw. gar nicht verbucht worden sind. Die A._____ wickelte ihre Geschäftstätigkeit (Ein- und Verkäufe) in grossem Umfang in bar ab, ohne die Umsätze mit einer Registrierkasse zu erfassen (im Jahr 1997 weit über Fr. ...). Von zeitnahen, kontinuierlichen und lückenlosen Aufzeichnungen eines Kassabuches kann daher nicht gesprochen werden. Dazu kommt, dass Urbelege fehlten. Die ESTV musste beispielsweise bei einer Überprüfung der sich beim Konkursamt ... befindlichen Unterlagen der B._____ feststellen, dass weitere an die A._____ gestellte, unverbuchte Rechnungen vorhanden waren. Auch damit wird belegt, dass die Buchführung und Geschäftsdokumentation dieser Gesellschaft in vieler Hinsicht grob lückenhaft waren.

Die Geschäftsunterlagen der A._____ haben somit weitgehend nicht den Anforderungen an eine ordnungsgemässe Buchführung entsprochen (E. 2.4). Wenn die ESTV auf die Vornahme einer Schätzung dennoch verzichtete, weil die in den Aufzeichnungen der Gesellschaft ausgewiesenen Umsatzzahlen sich im Rahmen der Erfahrungszahlen der ESTV bei ähnlichen Unternehmen bewegten, kann der Beschwerdeführer daraus nichts für sich ableiten. Auch in diesen Fällen hat die ESTV den Vorsteuerabzug nicht zu schätzen; er ist vom Mehrwertsteuerpflichtigen zu belegen (E. 2.6).

3.2 In ihren Mehrwertsteuerabrechnungen erklärte die A._____ in grösserem Umfang steuerbelastete Leistungen bezogen zu haben. Zur summarischen Prüfung der Eingangsumsatzgeschäfte forderte die ESTV entsprechende Belege an und veranlasste nach Einsicht in die eingereichten Unterlagen die Auszahlung der ausgewiesenen Vorsteuer. Erst im Rahmen der Kontrolle konnte die Verwaltung die Unrichtigkeit des behaupteten Rechts auf Vorsteuerabzug feststellen. Im hier relevanten Zeitraum vom 1. Mai 1996 bis zum 11. Februar 1998 (Tätigkeit des Beschwerdeführers als Verwaltungsrat der

A._____) hat die A._____ Fr. ... Vorsteuern geltend gemacht. Art. 50 MWSTV sieht die Möglichkeit zur Vornahme von Kontrollen durch die ESTV – auch vor Ort im Betrieb der Mehrwertsteuerpflichtigen – vor, um die in den Mehrwertsteuerabrechnungen gemachten Angaben zu verifizieren. Die Verwaltung hat durch die vorerst widerspruchslose Entgegennahme von Mehrwertsteuerabrechnungen bzw. weiteren Unterlagen sowie die Auszahlung von gutgeschriebenen Beträgen keine Vertrauensbasis geschaffen, auf die sich die A._____ mit Erfolg berufen könnte. Bei diesen Tätigkeiten handelt es sich um keine einer "Auskunft der Behörde" gleichkommende Verwaltungshandlung im Sinn der Rechtsprechung zu "Treu und Glauben" (E. 2.11). Eine Anerkennung der Argumentation des Beschwerdeführers in diesem Punkt würde ausserdem dem Selbstveranlagungsprinzip (E. 2.3), von dem die Mehrwertsteuer beherrscht ist, zuwider laufen. Die Auszahlung von Gutschriftsbeträgen durch die ESTV an die Gesellschaft erfolgte nicht vorbehaltlos, da eine Kontrolle jener Geschäftsvorgänge und damit auch eine Korrektor einer bereits gewährten Gutschrift durch die Verwaltung – unter Beachtung der Verjährungsvorschriften – möglich war. Eine vorbehaltlose behördliche Auskunft im Sinn der Rechtsprechung zum Vertrauensschutz lag mithin nicht vor (Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-1419/2006 vom 31. Oktober 2007 E. 7.1; Entscheid der SRK vom 7. Dezember 2005 [SRK 2003-140] E. 4c).

Dazu kommt, dass Ergänzungsabrechnungen und Gutschriften keine förmlichen, der Rechtskraft fähigen Verfügungen darstellen. Die ESTV kann auf Ergänzungsabrechnungen oder Gutschriften zurückkommen, sie abändern oder aufheben und durch neue Abrechnungen ersetzen, wenn sich dies nach dem Ergebnis einer Kontrolle als notwendig erweist, ein rechtskräftiger Entscheid, welcher eine nochmalige Überprüfung ausschlösse, nicht vorliegt und einer Nachforderung nicht die Verjährung entgegensteht (Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-1393/2006 vom 10. Dezember 2007 E. 2.2.3).

3.3 Unumstritten ist, dass der Beschwerdeführer in der fraglichen Zeit Verwaltungsrat der A._____ war (E. 2.10.2).

Weiter stellt sich die Frage, ob er alles Zumutbare zur Feststellung und Erfüllung der Mehrwertsteuerforderung getan hat (E. 2.10.3). Der Zustand der Buchhaltung (E. 3.1) zeigt auf, dass der Beschwerdeführer seinen Verpflichtungen als Verwaltungsrat nicht ordnungsgemäss

nachgekommen ist. Die Art und Häufung der Fehler in der Buchhaltung belegt, dass er offensichtlich nicht für die Einführung eines funktionierenden Rechnungswesens im Unternehmen gesorgt hat; dazu kommt, dass er die Buchhaltung auch nicht in periodischen Abständen zumindest stichprobenweise überprüft hat. Der korrekten Ausgestaltung des Rechnungswesens eines Unternehmens kommt eine entscheidende Bedeutung für die Erfüllung der (mehrwert)steuerlichen Verpflichtungen zu. Der Beschwerdeführer hat es durch die Vernachlässigung seiner Pflichten als Verwaltungsrat möglich gemacht, dass sich das Rechnungswesen der Gesellschaft im beschriebenen schlechten Zustand befunden hat. Dieser Umstand führte zum Ergebnis, dass die A._____ die von ihr zu bezahlende Mehrwertsteuer im Rahmen der Selbstveranlagung nicht ordnungsgemäss abgerechnet (E. 2.3) und bezahlt hat.

Gerade als (praktizierender) Rechtsanwalt, der in diesem Bereich aufgrund seiner Ausbildung über besondere berufliche Qualifikationen verfügen muss, hätte er über die aktienrechtlichen Verantwortlichkeiten und Verpflichtungen eines Verwaltungsrats Bescheid wissen und entsprechende Vorkehren treffen müssen.

3.4 Zentral für eine Mithaftung des Beschwerdeführers ist jedoch die Frage, ob die von der ESTV beanstandeten Vorsteuerabzüge zu Unrecht erfolgten (E. 2.10.1).

3.5 In tatsächlicher Hinsicht ist festzustellen, dass – soweit sich überhaupt die entsprechenden Unterlagen in der Buchhaltung der Gesellschaft befinden – die von der ESTV festgestellten Mängel zutreffen (E. 3.1). Der Beschwerdeführer gesteht denn auch Mängel in den Geschäftsbüchern zu, jedoch bestreitet er deren rechtliche Würdigung durch die Verwaltung.

3.5.1 Die A._____ bezog mehrfach Waren (Teppiche) von Lieferanten, die nicht selbst mehrwertsteuerpflichtig waren. Dabei handelte es sich um im Ausland oder im Freilager tätige Händler, die auch die Einfuhr der Waren ins Inland übernahmen. Jene Unternehmer haben – obwohl sie als Nichtsteuerpflichtige nicht dazu berechtigt waren – dennoch die Mehrwertsteuer offen deklariert. Dem Empfänger derartiger Leistungen ist es versagt, den Mehrwertsteuerbetrag als Vorsteuer geltend zu machen. Mangels Mehrwertsteuerpflicht jener Händler in der Schweiz, waren diese nach der zutreffenden Rechtsauffassung der Verwaltung weder berechtigt, der A._____ die

der Eidgenössischen Zollverwaltung entrichtete Einfuhrsteuer offen in Rechnung zu stellen, noch war es ihnen möglich, durch Ausstellung einer dahingehend "falschen" Rechnung der Gesellschaft den Vorsteuerabzug zu ermöglichen (E. 2.2.). Die Gesellschaft hat in derartigen Fällen dennoch die Vorsteuer in den Mehrwert-steuerabrechnungen abgezogen. Diese Vorgehensweise ist unzu-lässig. Eine Anrechnung der Einfuhrsteuer im Rahmen der eigenen Mehrwertsteuerabrechnung wäre der A._____ nur möglich gewesen, sofern ihr Leistungserbringer im Ausland domiziliert und die Gesellschaft ausdrücklich auf den zollamtlichen Einfuhrbelegen als Importeurin vermerkt gewesen wäre. Insoweit wurden von der A._____ Vorsteuerabzüge zu Unrecht, das heisst in der Terminologie von Art. 25 Abs. 1 Bst. e MWSTV missbräuchlich, geltend gemacht (E. 2.10.1).

3.5.2 Hinsichtlich der Importlieferungen der B._____ mit Sitz in ... an die A._____ hat die ESTV der A._____ die Geltendmachung der von der Leistungserbringerin entrichteten Einfuhrsteuer unter dem Gesichtspunkt versagt, dass es sich bei der B._____ um ein nicht im Mehrwertsteuerregister eingetragenes Unternehmen mit Geschäftssitz im Inland handelte (E. 2.2). Irrelevant hinsichtlich ihrer Qualifizierung als "inländisches Unternehmen" ist dabei nach Ansicht der Verwaltung der Umstand, dass die B._____ ihre Geschäftstätigkeit vor allem im Zollfreilager ... ausgeübt hat. Waren die sich in einem Zollfreilager (Freilager bzw. Freihafen) befinden, werden als nicht im Inland befindlich behandelt (vgl. Art. 3 Abs. 3 MWSTV; zum Mehrwertsteuergesetz vgl. ANNIE ROCHAT PAUCHARD, in mwst.com, a.a.O., Rz. 5 zu Art. 3). In jenen Fällen in denen das Formular "Anleitung zur Ausfüllung der Zolldeklaration" verwendet wird, hat der Importeur in der Rubrik 9 den „Verantwortliche(n) für den Zahlungsverkehr“ anzugeben. Damit ist der Vorsteuerabzug nicht nur bei jenen einfuhrbelasteten Importen ausgeschlossen, bei denen als „Verantwortlicher für den Zahlungsverkehr“ im Zolldokument eine andere Person oder Unternehmen als die A._____ figuriert, sondern auch in den Fällen, in denen keine Eintragung in der Rubrik 9 erfolgte. Ebenfalls ausgeschlossen ist die Geltendmachung der Einfuhrsteuer auf Grundlage von Importdokumenten über Lieferungen eines im Ausland ansässigen Händlers an „8. Empfänger: B._____“ (mit der Angabe: „9. Verantwortlicher für den Zahlungsverkehr: dito“), die handschriftlich in „Empfänger: A._____“ abgeändert wurden. In allen diesen Fällen sind die Voraussetzungen für die Geltendmachung des

Vorsteuerabzuges nicht gegeben gewesen, der Vorsteuerabzug wurde somit zu Unrecht, das heisst nach der Bestimmung von Art. 25 Abs. 1 Bst. e MWSTV missbräuchlich in Anspruch genommen. Die Verwaltung hat zutreffend den beanspruchten Vorsteuerabzug aufgerechnet.

3.5.3 Die ESTV hat auch Rechnungen und Rechnungen ersetzende Dokumente anzuerkennen, welche die Anforderungen an die Angaben zu Namen und Adresse der mehrwertsteuerpflichtigen Person und zum Empfänger der Lieferung oder der Dienstleistung nicht vollumfänglich erfüllen, sofern die tatsächlich vorhandenen Angaben die betreffenden Personen eindeutig identifizieren (Art. 15a der Verordnung vom 29. März 2000 zum Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer [MWSTGV, SR 641.201]). Allein aufgrund von Formmängeln wird überdies keine Steuernachforderung erhoben, wenn erkennbar ist oder die mehrwertsteuerpflichtige Person nachweist, dass durch die Nichteinhaltung einer Formvorschrift des Gesetzes oder dieser Verordnung für die Erstellung von Belegen für den Bund kein Steuerausfall entstanden ist (Art. 45a MWSTGV). Diese beiden Bestimmungen wurden durch das Bundesverwaltungsgericht in konkreten Anwendungsakten mehrfach als rechtmässig bestätigt. Ebenso schützte das Bundesverwaltungsgericht die Praxis der ESTV, wonach diese Bestimmungen auch rückwirkend sowohl für den zeitlichen Anwendungsbereich des Mehrwertsteuergesetzes als auch der (alten) Mehrwertsteuerverordnung zur Anwendung gelangen (zum Ganzen: Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-1365/2006 vom 19. März 2007 E. 2.3, A-1352/2006 vom 25. April 2007 E. 4.2).

Allerdings betrifft Art. 45a MWSTGV einzig Formmängel. Formvorschriften in Gesetz, Verordnungen und Verwaltungspraxis sollen nicht überspitzt formalistisch, sondern pragmatisch angewendet werden. Es soll vermieden werden, dass das Nichteinhalten von Formvorschriften zu Steuernachbelastungen führt. Gesetzliche Vorschriften oder selbst die Verwaltungspraxis der ESTV werden dadurch nicht aufgehoben. Sie bleiben vielmehr gültig und sind von den Mehrwertsteuerpflichtigen zu beachten. Materiellrechtliche Vorschriften oder materiellrechtliche Mängel bleiben folglich von Art. 45a MWSTGV unberührt (Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-1352/2006 vom 25. April 2007 E. 6). Gleiches hat für Art. 15a MWSTGV zu gelten (siehe Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-1455/2006 vom 25. April 2007 E. 5.4), A-1476/2006 vom 26. April 2007 E. 5.2.2).

Wie bereits erwähnt, hat die A._____ vor allem Waren (Teppiche) von der B._____ bezogen. Jenes Unternehmen hatte den Sitz in ..., übte die Geschäftstätigkeit aber im Zollfreilager ... aus. Waren, die vom Zollfreilager in das Inland gebracht werden, gelten als Einfuhren. Da die A._____ bei der Abwicklung dieser Importe gegenüber der Verwaltung unrichtige Angaben gemacht bzw. Angaben auf Formularen zu einem späteren Zeitpunkt in unzulässiger Weise abgeändert hat, sind die Voraussetzungen für die Geltendmachung des Vorsteuerabzuges gar nicht gegeben gewesen. Dabei handelt es sich um eine materielle Frage, nämlich ob die gesetzlichen Voraussetzungen des Vorsteuerabzugs erfüllt waren oder nicht. Daher bleibt kein Raum für die Anwendung der Bestimmungen von Art. 15a bzw. Art. 45a MWSTGV. Anders verhielte es sich nur, wenn die A._____ die Anerkennung der geltend gemachten Vorsteuern aufgrund von Formmängeln verweigert würde, beispielsweise wenn es um die Frage ginge, ob sie die fraglichen Voraussetzungen nicht auch auf andere Weise als mit dem vorgeschriebenen amtlichen Formular beibringen könne. Diese oder ähnliche Formfragen liegen indes nicht im Streit (vgl. Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-1438/2006 vom 11. Juni 2007 E. 3.3 und 4.2, mit Hinweisen).

3.5.4 Zusammenfassend ist festzuhalten, dass die Vorsteuern, welche von der A._____ zurückgefordert wurden, von dieser zu Unrecht, das heisst im Sinne von Art. 25 Abs. 1 Bst. e MWSTV missbräuchlich geltend gemacht worden sind. Der Beschwerdeführer war im massgeblichen Zeitraum als Verwaltungsrat dieser Gesellschaft tätig und die Exkulpation gemäss Art. 25 Abs. 2 MWSTV ist ihm misslungen. Er haftet daher in Anwendung von Art. 25 Abs. 1 Bst. e MWSTV solidarisch für die von der A._____ zu Unrecht geltend gemachten Vorsteuerbeträge als Organ jener Gesellschaft.

3.6 Nicht stichhaltig ist das Argument des Beschwerdeführers, die ESTV hätte bereits zu einem früheren Zeitpunkt, als es der A._____ im Jahr 2001 wirtschaftlich noch möglich gewesen sei, den geschuldeten Mehrwertsteuerbetrag zu entrichten, diese Forderung gegenüber der Gesellschaft geltend machen müssen. Wie bereits erwähnt, hätte der Beschwerdeführer als Verwaltungsrat des Unternehmens dafür sorgen müssen, das Rechnungswesen derart auszugestalten, dass der geschuldete Mehrwertsteuerbetrag richtig berechnet und die offenen Steuerbeträge bezahlt werden (E. 2.9). Er hat es ebenfalls unterlassen, den Geschäftsgang – und damit auch die

rechtzeitige und vollständige Begleichung von Mehrwertsteuerforderungen – stichprobenweise periodisch zu überwachen. Der Beschwerdeführer kann der ESTV nicht zum Vorwurf machen, dass zu einem späteren Zeitpunkt offenbar kein wirtschaftliches Substrat mehr in der A._____ vorhanden war, um die Mehrwertsteuerforderung zu bezahlen.

3.7

3.7.1 Der Beschwerdeführer erhebt ferner den Einwand, die kantonale Steuerverwaltung habe die von der A._____ eingereichten Abschlüsse und Steuererklärungen zu den direkten Steuern jeweils akzeptiert. Er bringt weiter vor, die ESTV müsse ebenfalls von diesen Zahlen ausgehen; dieser Einwand vermag jedoch nicht zu überzeugen. Die ESTV ist – wie bereits erwähnt – bei einer Schätzung für die Mehrwertsteuer nicht an die Veranlagung der kantonalen Steuerbehörden zu den direkten Steuern gebunden (E. 2.8). Für das vorliegende Beschwerdeverfahren ist daher von den von der Verwaltung ermittelten Zahlen auszugehen. Dass diese ermittelten Umsatzzahlen unter Berücksichtigung der Nichtanerkennung missbräuchlich geltend gemachten Vorsteuerabzüge – nicht zu beanstanden ist, wurde bereits ausgeführt.

3.7.2 Der Beschwerdeführer hat keine Einwendungen gegen die rechnerische Ermittlung des geschuldeten Mehrwertsteuerbetrages auf der Basis der von der Verwaltung getroffenen Annahmen erhoben. Die ESTV hat ausgeführt, dass eine in der Zwischenzeit erfolgte Teilzahlung lediglich die gegenüber dem Verwaltungsratspräsidenten der A._____, Y._____, geltend gemachte Mehrwertsteuerforderung in geringem Umfang reduziert hat. Auch dieser Verwaltungsrat haftet als Organ solidarisch gemäss einem in der Zwischenzeit rechtskräftigen Einspracheentscheid der ESTV vom 3. April 2004 für offene Mehrwertsteuerschulden jener Gesellschaft. Der Beschwerdeführer hat sich zur Verrechnung der Fr. ... (Weiterleitung eines nicht benötigen Teilbetrages eines von Y._____ geleisteten Kostenvorschusses aus einem Beschwerdeverfahren vor der SRK [SRK 2004-082]) nicht geäussert. Aus diesen Gründen sieht das Bundesverwaltungsgericht keinen Anlass, diese Verrechnung einer näheren Überprüfung zu unterziehen.

3.8 Art. 68 Abs. 1 MWSTG sieht – im Gegensatz zur entsprechenden Bestimmung der Mehrwertsteuerverordnung – vor, dass im Veran-

lagungs- und Entscheidverfahren in der Regel keine Kosten auferlegt und keine Parteientschädigungen ausgerichtet werden.

Nach der bundesgerichtlichen Rechtsprechung sind indes neue Verfahrensvorschriften sofort anzuwenden, wenn die Kontinuität des materiellen Rechts dadurch nicht gefährdet wird und Übergangsbestimmungen nicht ausdrücklich etwas anderes vorsehen. Das leuchte namentlich dann ein, wenn das neue Recht dem Rechtssuchenden günstiger ist (BGE 115 II 101; 111 V 47; vgl. ALFRED KÖLZ/ISABELLE HÄNER, Verwaltungsverfahren und Verwaltungsrechtspflege des Bundes, 2. Aufl., Zürich 1998, S. 29 Rz. 79; PIERRE MOOR, Droit administratif, Band I, 2. Aufl., Bern 1994, S. 171). Das gilt namentlich für Bestimmungen über die Verfahrenskosten (Urteile des Bundesgerichts 2A.68/2003 vom 31. August 2004 E. 9, und 2A.69/2003 vom 31. August 2003, E. 9; vgl. ASA 67 S. 409, E. 3b). Die Übergangsbestimmungen des Mehrwertsteuergesetzes betreffend Kosten bzw. Parteientschädigungen schliessen die sofortige Anwendung der neuen Vorschrift für am 1. Januar 2001 vor der ESTV hängige Verfahren nicht aus. Das Bundesgericht hat eine entgegenstehende Praxis der Verwaltung aufgehoben (Urteile des Bundesgerichts 2A.68/2003 vom 31. August 2004 E. 9, und 2A.69/2003 vom 31. August 2003 E. 9; Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-1391/2006 vom 16. Januar 2008 E. 4 und A-1345/2006 vom 12. Juni 2007 E. 5.1).

Die ESTV hat den Einspracheentscheid vom 3. April 2004 nach dem 1. Januar 2001, dem Zeitpunkt des Inkrafttretens des Mehrwertsteuergesetzes, erlassen. Die im angefochtenen Einspracheentscheid verfügte Auferlegung der Kosten von Fr. ... zu Lasten des Beschwerdeführers ist daher aufzuheben und die Beschwerde bezüglich dieses Punktes gutzuheissen.

4.

Dem Gesagten zufolge ist die Beschwerde nur hinsichtlich der Auferlegung von Verfahrenskosten im Einspracheverfahren gutzuheissen, im Übrigen in allen Punkten abzuweisen. Bei diesem Verfahrensausgang hat der Beschwerdeführer lediglich in einem untergeordneten Punkt obsiegt, sodass ihm als im Hauptpunkt unterliegende Partei dennoch sämtliche Verfahrenskosten aufzuerlegen sind (vgl. Art. 63 Abs. 1 VwVG). Die Verfahrenskosten werden in Anwendung von Art. 4 des Reglements vom 11. Dezember 2006 über die Kosten und Entschädigungen vor dem Bundesverwaltungsgericht (VGKE, SR 173.320.2) auf

Fr. ... festgesetzt und mit dem vom dem Beschwerdeführer geleisteten Kostenvorschuss in gleicher Höhe verrechnet. Eine Parteientschädigung an den Beschwerdeführer kommt unter diesen Umständen nicht in Frage (Art. 64 Abs. 1 VwVG sowie Art. 7 Abs. 1 VGKE, je e contrario).

Demnach erkennt das Bundesverwaltungsgericht:

1.
Die Beschwerde wird teilweise gutgeheissen. Ziffer 3 des Einspracheentscheides vom 3. April 2004 wird aufgehoben. Im Übrigen wird die Beschwerde abgewiesen.

2.
Die Verfahrenskosten von Fr. ... werden dem Beschwerdeführer auferlegt und mit dem geleisteten Kostenvorschuss von Fr. ... verrechnet.

3.
Eine Parteientschädigung wird nicht zugesprochen.

4.
Dieses Urteil geht an:

- die Beschwerdeführer (Gerichtsurkunde)
- die Vorinstanz (Gerichtsurkunde)

Der vorsitzende Richter: Der Gerichtsschreiber:

Markus Metz Johannes Schöpf

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 (vgl. Art. 42 BGG).

Versand: