**Bundesverwaltungsgericht**
**Tribunal administratif fédéral**
**Tribunale amministrativo federale**
**Tribunal administrativ federal**



Abteilung I
A-4876/2012

# Urteil vom 11. März 2013

Besetzung

Richter Michael Beusch (Vorsitz),
Richter Pascal Mollard, Richter Daniel Riedo,
Gerichtsschreiberin Gabriela Meier.

Parteien

**A.**_____,
Beschwerdeführer,

gegen

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

Gegenstand

Mehrwertsteuer (1. Quartal 2005 bis 4. Quartal 2008; Ermessenseinschätzung).

## Sachverhalt:

**A.**
A._____ betreibt in der Rechtsform der Einzelunternehmung einen Taxibetrieb.

**B.**
**B.a** Mit Schreiben vom 11. November 2008, 13. Januar 2009, 16. Juni 2009 und 3. August 2009 wurde A._____ aufgefordert, Bilanzen und Erfolgsrechnungen, Aufwand- und Ertragskonti, Fahrtenschreiber- und Kontrollkarten sowie die Servicerechnungen sämtlicher Geschäftsfahrzeuge ab Aufnahme der selbständigen Geschäftstätigkeit einzureichen.

**B.b** Nach Überprüfung der eingereichten Unterlagen teilte die ESTV A._____ am 23. September 2009 mit, er werde rückwirkend per 1. Januar 2005 ins Register der Mehrwertsteuerpflichtigen eingetragen. Mit Ergänzungsabrechnung (EA) Nr. 117'993 vom 23. September 2009 wurde A._____ betreffend die Steuerperioden 1. Quartal 2005 bis 4. Quartal 2008 (Zeit vom 1. Januar 2005 bis zum 31. Dezember 2008) ein Mehrwertsteuerbetrag von Fr. 31'428.-- zuzüglich 5 % Verzugszins seit dem 31. August 2007 (mittlerer Verfall) nachbelastet.

**C.**
**C.a** Nach Gewährung des rechtlichen Gehörs erliess die ESTV am 1. Dezember 2009 einen förmlichen Entscheid.

**C.b** Dagegen erhob A._____ mit Eingabe vom 15. Januar 2010 Einsprache.

**D.**
Mit Einspracheentscheid vom 25. Juli 2012 hiess die ESTV die Einsprache im Sinne der Erwägungen teilweise gut und erkannte, dass A._____ für die Steuerperioden 1. Quartal 2005 bis 4. Quartal 2008 insgesamt Fr. 20'503.-- Mehrwertsteuer nebst Verzugszins schuldet. Diese Korrektur erfolgte, weil die ESTV nun neu davon ausging, dass das Taxiunternehmen von A._____ von März 2004 bis Mai 2008 nicht in der Stadt B._____, sondern in C._____ (Kanton D._____) geführt worden sei. Die Ermessenseinschätzung wurde für diese Zeit aufgrund einer "geographisch unabhängigen Schätzungsmethode anhand des Benzinaufwands" vorgenommen.

**E.**

Gegen diesen Einspracheentscheid reichte A._____ (Beschwerdeführer) am 14. September 2012 Beschwerde beim Bundesverwaltungsgericht ein. Er beantragt die vollumfängliche Aufhebung des Einspracheentscheids. Weiter sei festzustellen, dass der Beschwerdeführer nicht der Mehrwertsteuerpflicht unterliege und damit keine Mehrwertsteuern zu bezahlen habe – unter Kosten- und Entschädigungsfolge. Der Beschwerdeführer bestreitet, dass eine Ermessenseinschätzung überhaupt zulässig (gewesen) sei. Weiter beanstandet er den Erfahrungswert (Anteil des Benzinaufwands am Gesamtumsatz), den die Vorinstanz zur Berechnung des Umsatzes für die Zeit vom 1. März 2004 bis zum 31. Mai 2008 herangezogen hat. Zur Begründung bringt er im Wesentlichen vor, die Annahme der Vorinstanz, dass der Benzinaufwand eines Taxiunternehmens durchschnittlich 8 % des erzielten Umsatzes ausmache, sei nicht nachgewiesen und zudem willkürlich. Der Benzinaufwand eines in einer ländlichen Region (wie C._____) geführten Taxibetriebs könne nicht mit einem (Gesamt-) Schweizer Durchschnitt verglichen werden. Die Umsätze auf dem Land seien deutlich geringer, die Wartezeiten und die Leerfahrten erheblich länger als in der Stadt. Zudem würden die stark schwankenden Treibstoffpreise mit einem pauschalen Umrechnungssatz in keiner Weise berücksichtigt. Der Beschwerdeführer bringt überdies vor, er sei vorwiegend mit einem älteren Mercedes … gefahren, dessen Benzinverbrauch besonders hoch sei (14 Liter/100 km). Weiter beanstandet er, die Vorinstanz habe für 2004 zu Unrecht die ab März erzielten Umsätze auf zwölf Monate hochgerechnet, obschon er den Taxibetrieb eben gerade erst im März aufgenommen habe.

**F.**

In ihrer Vernehmlassung vom 12. November 2012 beantragt die ESTV, die Beschwerde sei unter Kostenfolge zulasten des Beschwerdeführers abzuweisen. Zur Schätzungsmethode führt die ESTV aus, in der Zeit vom 1. März 2004 bis zum 31. Mai 2008 sei der Beschwerdeführer nicht überwiegend in der Stadt B._____, sondern in C._____ tätig gewesen. Deshalb habe die ESTV vorliegend auf eine geographisch unabhängige Schätzungsmethode anhand des Benzinaufwands abgestellt. Gemäss den Erhebungen der ESTV entspreche der jährliche Benzinaufwand eines Taxifahrers in der Schweiz – nach Abzug des Privatanteils – durchschnittlich 8 % des erzielten Umsatzes. Es sei allgemein bekannt, dass der Benzinaufwand eines Fahrzeugs ausserorts geringer sei als in der Stadt – entsprechend sei das Abstellen auf den Benzinverbrauch für den Beschwerdeführer eher von Vorteil.

Auf die Begründung der Eingaben ans Bundesverwaltungsgericht wird – soweit entscheidwesentlich – im Rahmen der Erwägungen näher eingegangen.

## Das Bundesverwaltungsgericht zieht in Erwägung:

**1.**

**1.1** Das Bundesverwaltungsgericht beurteilt gemäss Art. 31 des Bundesgesetzes vom 17. Juni 2005 über das Bundesverwaltungsgericht (Verwaltungsgerichtsgesetz, VGG, SR 173.32) Beschwerden gegen Verfügungen nach Art. 5 des Bundesgesetzes vom 20. Dezember 1968 über das Verwaltungsverfahren (VwVG, SR 172.021), sofern keine Ausnahme nach Art. 32 VGG gegeben ist. Eine solche liegt hier nicht vor, und die Vorinstanz ist eine Behörde im Sinn von Art. 33 VGG. Das Bundesverwaltungsgericht ist demnach für die Beurteilung der vorliegenden Beschwerde sachlich zuständig. Soweit das VGG nichts anderes bestimmt, richtet sich gemäss dessen Art. 37 das Verfahren nach dem VwVG.

Der Beschwerdeführer beantragt, es sei festzustellen, dass er nicht der Mehrwertsteuerpflicht unterliege. Dieses Feststellungsbegehren ist gegenüber dem negativen Leistungsbegehren, dem Antrag auf Aufhebung der Leistungspflicht (durch Aufhebung des Einspracheentscheids), subsidiär. Es kann bereits anhand des Leistungsbegehrens entschieden werden, ob der Beschwerdeführer im massgeblichen Zeitraum mehrwertsteuerpflichtig ist oder nicht, was das Feststellungsinteresse hinfällig werden lässt (BVGE 2010/12 E. 2.3, 2007/24 E. 1.3, Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-7819/2008 vom 31. Januar 2011 E. 1.3).

Mit dieser Einschränkung ist auf die im Übrigen frist- und formgerecht eingereichte Beschwerde einzutreten.

**1.2** Am 1. Januar 2010 ist das neue Mehrwertsteuergesetz in Kraft getreten (Bundesgesetz vom 12. Juni 2009 über die Mehrwertsteuer [MWSTG, SR 641.20]). Der vorliegend zu beurteilende Sachverhalt hat sich in den Jahren 2004 bis 2008 zugetragen, also vor dem Inkrafttreten des MWSTG. Gemäss Art. 112 Abs. 1 MWSTG bleiben die bisherigen gesetzlichen Bestimmungen sowie die gestützt darauf erlassenen Vorschriften grundsätzlich weiterhin auf alle während ihrer Geltungsdauer eingetretenen Tatsachen und entstandenen Rechtsverhältnisse anwendbar. Das vorliegende Verfahren untersteht deshalb in materieller Hinsicht dem

Bundesgesetz vom 2. September 1999 über die Mehrwertsteuer (aMWSTG, AS 2000 1300) sowie der dazugehörigen Verordnung vom 29. März 2010 (aMWSTGV, AS 2000 1347).

Demgegenüber ist das neue mehrwertsteuerliche Verfahrensrecht im Sinn von Art. 113 Abs. 3 MWSTG auf sämtliche im Zeitpunkt des Inkrafttretens hängige und damit grundsätzlich auch auf das vorliegende Verfahren anwendbar. Allerdings ist Art. 113 Abs. 3 MWSTG insofern restriktiv zu handhaben, als gemäss höchstrichterlicher Rechtsprechung nur eigentliche Verfahrensnormen sofort auf hängige Verfahren anzuwenden sind und es dabei nicht zu einer Anwendung von neuem materiellen Recht auf altrechtliche Sachverhalte kommen darf (ausführlich: Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-1113/2009 vom 23. Februar 2010 E. 1.3). Kein Verfahrensrecht in diesem engen Sinn stellen im vorliegenden Fall etwa Themen wie die Buchführungspflicht, das Selbstveranlagungsprinzip oder die Ermessensveranlagung dar, sodass vorliegend diesbezüglich noch altes Recht anwendbar ist. Keine Anwendung finden deshalb beispielsweise die Art. 70, 71, 72 oder 79 MWSTG, obwohl sie unter dem Titel "Verfahrensrecht für die Inland- und die Bezugsteuer" stehen (statt vieler: Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-1447/2010 vom 11. November 2011 E. 1.3, auch zum Folgenden). Hingegen kann unter anderem Art. 81 MWSTG unter die von Art. 113 Abs. 3 MWSTG anvisierten Verfahrensbestimmungen subsumiert werden (PASCAL MOLLARD/XAVIER OBERSON/ANNE TISSOT BENEDETTO, Traité TVA, Basel 2009, S. 1235 N. 670). Art. 81 MWSTG gilt damit grundsätzlich auch für hängige Verfahren vor dem Bundesverwaltungsgericht (siehe dazu nachfolgend E. 2.1.1).

**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. 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. 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. 2.5; statt vieler: Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-5166/2011 vom 3. Mai 2012 E. 2.1.1).

**2.1.2** 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. Gemäss dem darin verankerten Rechtsprinzip trägt derjenige den Nachteil der "Nichtnachweislichkeit" einer Tatsache, der aus ihr Rechte ableiten wollte (statt vieler: Urteil des Bundesgerichts 9C_267/2007 vom 4. September 2007 E. 1.3; Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-5166/2011 vom 3. Mai 2012 E. 2.1.2, A-1447/2010 vom 11. November 2011 E. 2.1.2).

**2.2** Der verfassungsrechtlich in Art. 29 Abs. 2 der Bundesverfassung der Schweizerischen Eidgenossenschaft vom 18. April 1999 (BV, SR 101) garantierte Grundsatz des rechtlichen Gehörs umfasst das Recht der Privaten, in einem vor einer Verwaltungs- oder Justizbehörde geführten Verfahren mit ihrem Begehren angehört zu werden, Einblick in die Akten zu erhalten und zu den für die Entscheidung wesentlichen Punkten Stellung nehmen zu können. Der Anspruch auf rechtliches Gehör dient einerseits der Sachaufklärung und stellt andererseits zugleich ein persönlichkeitsbezogenes Mitwirkungsrecht der Parteien dar (BGE 130 II 425 E. 2.1, 129 I 236 E. 3.2, 125 I 219 E. 9b; BVGE 2007/30 E. 5.6, Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-5166/2011 vom 3. Mai 2012 E. 2.2, A-5876/2008 vom 24. März 2010 E. 4; ULRICH HÄFELIN/GEORG MÜLLER/FELIX UHLMANN, Allgemeines Verwaltungsrecht, 6. Aufl., Zürich/Basel/Genf 2010, Rz. 1672 f.).

**2.2.1** Art. 35 Abs. 1 VwVG regelt die Begründungspflicht ausdrücklich, geht in seinem Gehalt aber nicht weiter als Art. 29 Abs. 2 BV. Die Begründung eines Entscheids muss so abgefasst sein, dass die betroffene Person ihn sachgerecht anfechten kann. Dies ist nur möglich, wenn sowohl sie wie auch die Rechtsmittelinstanz sich über die Tragweite des Entscheids ein Bild machen können. In diesem Sinn müssen wenigstens kurz die Überlegungen genannt werden, von denen sich die Behörde leiten liess und auf welche sie ihren Entscheid stützt (BGE 134 I 83 E. 4.1,

129 I 232 E. 3.2, 126 I 97 E. 2b; Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-1765/2006 vom 30. März 2009 E. 3.4.2, A-1681/2006 vom 13. März 2008 E. 2.3). Die Behörde ist nicht verpflichtet, sich zu allen Rechtsvorbringen der Parteien zu äussern. Vielmehr kann sie sich auf die für den Entscheid wesentlichen Gesichtspunkte beschränken (statt vieler: Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-5166/2011 vom 3. Mai 2012 E. 2.2.2). Der genaue Umfang der Begründungspflicht lässt sich nur begrenzt abstrakt erfassen; er muss im Einzelfall individuell bestimmt werden (FELIX UHLMANN/ALEXANDRA SCHWANK, in: Praxiskommentar, N. 18 zu Art. 35). An die Begründung sind umso strengere Anforderungen zu stellen, je unbestimmter die Rechtsgrundlage und je grösser der der Behörde eingeräumte Spielraum ist (grundlegend: BGE 112 Ia 107 E. 2b, vgl. weiter: BGE 129 I 232 E. 3.3; UHLMANN/SCHWANK, a.a.O., N. 21 ff. zu Art. 35; LORENZ KNEUBÜHLER, Die Begründungspflicht: Eine Untersuchung über die Pflicht der Behörden zur Begründung ihrer Entscheide, Bern 1998, S. 33, 186 f.). Die Auslegung von unbestimmten Gesetzesbegriffen und die Ermessensbetätigung muss nachvollziehbar erklärt werden (BGE 129 I 232 E. 3.3, 127 V 431 E. 2b.cc; BVGE 2008/26 E. 5.2.1).

**2.2.2** Der Gehörsanspruch ist gemäss ständiger Rechtsprechung formeller Natur, mit der Folge, dass seine Verletzung ungeachtet der Erfolgsaussichten der Beschwerde grundsätzlich zur Aufhebung des mit dem Verfahrensmangel behafteten Entscheids führt (statt vieler: BGE 126 I 19 E. 2d.bb; BVGE 2008/26 E. 5.2.1, Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-1543/2006 vom 14. April 2009 E. 2.1, A-1506/2006 vom 3. Juni 2008 E. 2.1.1). Nach der Rechtsprechung kann eine Verletzung des Gehörsanspruchs aber als geheilt gelten, wenn die unterbliebene Gewährung des rechtlichen Gehörs (also etwa die unterlassene Anhörung, Akteneinsicht, Begründung) in einem Rechtsmittelverfahren nachgeholt wird, in dem die Beschwerdeinstanz mit der gleichen Prüfungsbefugnis entscheidet wie die untere Instanz. Die Heilung ist aber ausgeschlossen, wenn es sich um eine besonders schwerwiegende Verletzung der Parteirechte handelt, zudem darf dem Beschwerdeführer kein Nachteil erwachsen und die Heilung soll die Ausnahme bleiben (BGE 129 I 129 E. 2.2.3, 126 V 130 E. 2b, Urteil des Bundesgerichts 1A.234/2006 vom 8. Mai 2007 E. 2.2; Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-1681/2006 vom 13. März 2008 E. 2.4, A-1737/2006 vom 22. August 2007 E. 2.2; HÄFELIN/MÜLLER/UHLMANN, a.a.O., Rz. 986 f.).

**2.3** 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).

**2.4** 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). 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). Die Steuerpflicht endet am Ende des Kalenderjahres, in dem die für die Steuerpflicht massgebenden Beträge nicht mehr überschritten wurden und zu erwarten ist, dass diese Beträge auch im nachfolgenden Kalenderjahr nicht überschritten werden (Art. 29 Bst. b aMWSTG; vgl. Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-5110/2011 vom 23. Januar 2012 E. 2.2, A-2149/2008 und A-2170/2008 vom 17. Mai 2010 E. 3.2).

**2.5** Die Veranlagung und Entrichtung der Mehrwertsteuer erfolgt nach dem Selbstveranlagungsprinzip (Art. 46 f. aMWSTG; BLUMENSTEIN/LOCHER, System des schweizerischen Steuerrechts, 6. Aufl. Zürich 2002, 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-5110/2011 vom 23. Januar 2012 E. 2.3, A-2998/2009 vom 11. November 2010 E. 2.4).

**2.6**

**2.6.1** 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 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 (BVGE 2009/60 E. 2.5.1, Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-5110/2011 vom 23. Januar 2012 E. 2.4.1).

**2.6.2** 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; statt vieler: Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-5110/2011 vom 23. Januar 2012 E. 2.4.2).

**2.6.3** 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 (Rz. 878 ff.). Alle Geschäftsvorfälle müssen fortlaufend, chronologisch und lückenlos aufgezeichnet werden (Rz. 884) und alle Eintragungen haben sich auf entsprechende Belege zu

stützen, sodass die einzelnen Geschäftsvorfälle von der Eintragung in die Hilfs- und Grundbücher bis zur Steuerabrechnung und bis zum Jahresabschluss sowie umgekehrt leicht und genau verfolgt werden können (sog. "Prüfspur"; vgl. Rz. 893 f.; vgl. Urteil des Bundesgerichts 2A.297/2005 vom 3. Februar 2006 E. 3.1; Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-5110/2011 vom 23. Januar 2012 E. 2.4.3).

**2.6.4** 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 Sinn des Handelsrechts zu führen; die Bücher müssen die erzielten Umsätze jedoch lückenlos erfassen und die entsprechenden Belege sind aufzuheben (Urteile des Bundesgerichts 2A.693/2006 vom 26. Juli 2007 E. 3.1, 2A.569/2006 vom 28. Februar 2007 E. 3.1; Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-1634/2006 vom 31. März 2009 E. 3.5, A-1527/2006 vom 6. März 2008 E. 2.2, A-1406/2006 vom 30. Januar 2008 E. 2.2 mit weiteren Hinweisen). Damit befinden sich die mehrwertsteuerlichen Anforderungen an die Aufzeichnungspflicht auch im Einklang mit den bei den direkten Steuern geltenden Regelungen. Die detaillierte und chronologische Führung eines Kassabuches muss besonders hohen Anforderungen genügen. Soll also ein Kassabuch für die Richtigkeit des erfassten Bargeldverkehrs Beweis erbringen, ist zu verlangen, dass in diesem die Bareinnahmen und -ausgaben fortlaufend, lückenlos und zeitnah aufgezeichnet werden und durch Kassenstürze regelmässig – in bargeldintensiven Betrieben täglich – kontrolliert werden. Nur auf diese Weise ist gewährleistet, dass die erfassten Bareinnahmen vollständig sind, das heisst den effektiven Bareinnahmen entsprechen (vgl. Urteile des Bundesgerichts 2C_302/2009 vom 15. Oktober 2009 E. 4.2, 2A.693/2006 vom 26. Juli 2007 E. 3.1; Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-5110/2011 vom 23. Januar 2012 E. 2.4.4, A-2998/2009 vom 11. November 2010 E. 2.5.4).

**2.7**

**2.7.1** 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 Sinn von Art. 58 Abs. 1 aMWSTG zu verstehen sind (vgl. dazu PASCAL MOLLARD, TVA et taxation par estimation, veröffentlicht in: Archiv für Schweizerisches Abgaberecht [ASA] 69 S. 518) –

die sachverhaltsmässigen Grundlagen zur Beantwortung der Frage, ob überhaupt eine Steuerpflicht vorliegt, nicht einwandfrei ermittelt werden können (zur Ermessensveranlagung als Sachverhaltsermittlung durch Schätzung vgl. grundlegend BLUMENSTEIN/LOCHER, a.a.O., S. 404).

**2.7.2** Die Ermessensveranlagung wird unabhängig von den Ursachen vorgenommen und hat keinen Strafcharakter, sondern ist lediglich ein Mittel zur Erreichung einer vollständigen und richtigen Veranlagung (Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-5460/2008 vom 12. Mai 2010 E. 2.5.3). Eine Ermessenstaxation ist somit immer dann nötig, wenn eine steuerpflichtige Person ihrer Aufzeichnungs- und Abrechnungspflicht nicht nachgekommen ist bzw. sie nicht einmal rudimentäre geschäftliche Aufzeichnungen vorweisen kann oder ihre Abrechnung nicht eingereicht hat (Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-4011/2010 vom 18. Januar 2011 E. 2.5.3, A-5460/2008 vom 12. Mai 2010 E. 2.5.3). Die ESTV hat die Schätzung nach pflichtgemässem Ermessen vorzunehmen, d.h. diejenige Schätzungsmethode zu wählen, die den individuellen Verhältnissen im Betrieb der 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.253/2005 vom 3. Februar 2006 E. 4.1; Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-1447/2010 vom 11. November 2011 E. 2.6.2, A-4080/2010 vom 9. September 2011 E. 1.6, A-5460/2008 vom 12. Mai 2010 E. 2.5.3). Das Ziel der Ermessensveranlagung ist es, den tatsächlichen Gegebenheiten möglichst gerecht zu werden. Es haftet ihr deshalb eine gewisse Unsicherheit an, welche die steuerpflichtige Person aufgrund ihrer Pflichtverletzung jedoch selber zu vertreten hat (Urteile des Bundesgerichts 2C_309/2009 und 2C_310/2009 vom 1. Februar 2010 E. 2.2, 2A.437/2005 vom 3. Mai 2006 E. 3.2 mit Hinweisen; statt vieler: Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-6299/2009 vom 21. April 2011 E. 5.4; BEATRICE BLUM, in: MWST Kommentar, Schweizerisches Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer mit den Ausführungserlassen sowie Erlasse zum Zollwesen, Regine Schluckebier/Felix Geiger [Hrsg.] N. 15 zu Art. 79 MWSTG).

**2.7.3** In Betracht fallen einerseits Schätzungsmethoden, die auf eine Ergänzung oder Rekonstruktion der ungenügenden Buchhaltung hinauslaufen, andererseits Umsatzschätzungen aufgrund unbestrittener Teil-Rechnungsergebnisse in Verbindung mit Erfahrungssätzen (Urteile des Bundesverwaltungsgericht A-689/2012 vom 31. Mai 2012 E. 2.6.2, A-1398/2006 vom 19. Juli 2007 E. 2.4 mit Hinweisen; vgl. auch MOLLARD,

a.a.O., S. 526 ff.; BLUM, a.a.O., N. 16 zu Art. 79 MWSTG). Die brauchbaren Teile der Buchhaltung und allenfalls vorhandene Belege sind soweit als möglich bei der Schätzung mit zu berücksichtigen. Sie können durchaus als Basiswerte der Ermessenstaxation fungieren (Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-849/2012 vom 27. September 2012 E. 2.3.4, A-4360/2008 und A-4415/2008 vom 4. März 2010 E. 2.5.2).

**2.7.4** Sind die Voraussetzungen für eine Ermessenstaxation erfüllt, ist die ESTV nicht nur berechtigt, sondern verpflichtet, eine solche nach pflichtgemässem Ermessen vorzunehmen. Die Fälle, in denen die Mehrwertsteuerpflichtigen ihre Mitwirkungspflichten nicht wahrnehmen bzw. keine, unvollständige oder ungenügende Aufzeichnungen über ihre Umsätze führen, dürfen keine Steuerausfälle zur Folge haben (statt vieler: Urteile des Bundesgerichts 2A.693/2006 vom 26. Juli 2007 E. 3.2, 2A.552/2006 vom 1. Februar 2007 E. 3.2; Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-2690/2011 vom 24. Januar 2012 E. 2.7, A-2998/2009 vom 11. November 2010 E. 2.7.1).

**2.7.5** In jedem Fall muss die Ermessenseinschätzung pflichtgemäss sein. Dies bedingt die Berücksichtigung der Besonderheiten des Einzelfalls und den Einbezug von ausreichend abgestützten Schätzungshilfen und vernünftigen und zweckmässigen Schätzmethoden. Ein pflichtgemässes Ermessen schliesst auch ein, dass die ESTV in zumutbarem Rahmen Auskünfte, Nachweise und Belege bei Dritten einholt (vgl. DIETER METZGER, Kurzkommentar zum Mehrwertsteuergesetz, Bern 2000, S. 190 Rz. 1 ff.). Die ESTV ist gehalten, eine wirklichkeitsnahe Lösung zu treffen, bei welcher schlüssige Anhaltspunkte für das Vorhandensein der von der ESTV angenommenen Faktoren vorliegen und die Ermessenseinschätzung somit einen hohen Grad an Wahrscheinlichkeit für sich hat (statt vieler: Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-852/2012 vom 27. September 2012 E. 2.3.4). Dazu gehört implizit auch, dass die vorgenommene Ermessenseinschätzung genügend begründet wird, denn nur so kann überhaupt nachvollzogen und geprüft werden, ob die Schätzung pflichtgemäss erfolgt ist (Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-852/2012 vom 27. September 2012 E. 3.4.1).

**2.8** Ob die Voraussetzungen für die Vornahme einer Ermessensveranlagung gegeben sind, überprüft das Bundesverwaltungsgericht uneingeschränkt; es auferlegt sich allerdings bei der Überprüfung von zulässigerweise erfolgten Ermessensveranlagungen eine gewisse Zurückhaltung (Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-6299/2009 vom

21. April 2011 E. 5.6, A-4360/2008 vom 4. März 2010 E. 2.6.1). Die Rechtmässigkeit dieser Praxis wurde höchstrichterlich bestätigt (Urteil des Bundesgerichts 2C_426/2007 vom 22. November 2007 E. 4.3). Sind die Voraussetzungen einer Ermessenstaxation erfüllt und wurde diese pflichtgemäss vorgenommen, obliegt es – in Umkehr der allgemeinen Beweislastregel (E. 2.1.2) – dem Steuerpflichtigen, den Beweis für die Unrichtigkeit der Schätzung zu erbringen. Er darf sich dann nicht darauf beschränken, die Kalkulationsgrundlagen der Ermessensveranlagung allgemein zu kritisieren; er hat vielmehr darzulegen, dass die von der ESTV vorgenommene Schätzung offensichtlich falsch ist bzw. dass ihr dabei erhebliche Ermessensfehler unterlaufen sind, und er hat auch den Nachweis für seine vorgebrachten Behauptungen zu erbringen (Urteile des Bundesgerichts 2C_309/2009 und 2C_310/2009 vom 1. Februar 2010 E. 2.2, 2C_430/2008 vom 18. Februar 2009 E. 5.2, 2C_171/2008 vom 30. Juli 2008 E. 4.2; BVGE 2009/60 E. 2.9.3; Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-1989/2011 vom 4. Januar 2012 E. 2.5.4, A-1447/2010 vom 11. November 2011 E. 2.8.2; BLUM, a.a.O., N. 18 zu Art. 79 MWSTG). Diese Umkehr der Beweislast darf aber nicht zur Folge haben, dass die ESTV beliebig von ungestützten Annahmen ausgehen und dem Steuerpflichtigen alsdann zumuten darf, die Unrichtigkeit ihrer Ermessenseinschätzung zu beweisen. Sie erfolgt daher nur, wenn die Ermessenseinschätzung pflichtgemäss vorgenommen wurde (Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-852/2012 vom 27. September 2012 E. 2.4).

**2.9**

**2.9.1** Die Vorinstanz zieht bei ihrer Arbeit Erfahrungszahlen heran, sei es im Rahmen der Prüfung der Voraussetzungen der Ermessensveranlagung oder für die Vornahme der Schätzung. Nach der Rechtsprechung ist das Abstellen auf Erfahrungszahlen grundsätzlich nicht zu beanstanden (BVGE 2009/60 E. 2.8, vgl. statt vieler: Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-4506/2011 vom 30. April 2012 E. 2.5).

**2.9.2** Erfahrungszahlen sind Ergebnisse, die aus zuverlässigen Buchhaltungen gewonnen und nach betriebswirtschaftlichen Gesichtspunkten statistisch verarbeitet werden. Sie sind keine Rechtssätze und auch keine Beweismittel (solange sie nicht z.B. durch ein Sachverständigengutachten erwiesen sind), die den Geschäftsbüchern gleichgestellt wären (BVGE 2009/60 E. 2.8.1; Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-4506/2011 vom 30. April 2012 E. 2.5.1; 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).

**2.9.3** Erfahrungszahlen drücken Gesetzmässigkeiten in den Verdienstverhältnissen einzelner Branchen aus. Diese Funktion kommt ihnen aber nur dann zu, wenn sie auf einer sicheren Grundlage beruhen (vgl. ZWEIFEL/HUNZIKER, a.a.O., S. 679). Sollen Erfahrungswerte Aufschluss über durchschnittliche Umsatzziffern geben, müssen sie deshalb breit abgestützt sein und sollten nebst der Betriebsstruktur und den regionalen Gegebenheiten auch die Betriebsgrösse berücksichtigen (vgl. zum Ganzen ausführlich: BVGE 2009/60 E. 2.8.2, Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-4506/2011 vom 30. April 2012 E. 2.5.2; 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. 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 (BVGE 2009/60 E. 2.8.1, Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-2690/2011 vom 24. Januar 2012 E. 2.8.2, A-1447/2010 vom 11. November 2011 E. 2.7.2; ZWEIFEL/HUNZIKER, a.a.O., S. 679).

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 (vgl. oben E. 2.2.1). Die Behörde hat dem Steuerpflichtigen die Art und Weise, wie die Ermessensveranlagung zustande gekommen ist – enthaltend 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. (BVGE 2009/60 E. 2.8.4). 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; Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-4506/2011 vom 30. April 2012 E. 2.5.4). Da es sich bei Erfahrungszahlen prinzipiell um Durchschnittswerte handelt, dürfen sie im Einzelfall nicht lediglich in schematischer Weise angewendet werden (BVGE 2009/60 E. 2.8.4).

**3.**
Im vorliegenden Fall hat die ESTV den Umsatz des Beschwerdeführers ermessensweise ermittelt und dessen Steuerpflicht für den Zeitraum vom 1. Januar 2005 bis zum 31. Dezember 2008 festgestellt.

**3.1**
**3.1.1** Die ESTV begründet die Vornahme der Ermessenseinschätzung mit erheblichen Mängeln der Buchhaltung des Beschwerdeführers. Insbesondere fehlten Kassabücher über die in den Jahren 2004 bis 2008 erzielten Einnahmen und damit aussagekräftige Geschäftsunterlagen. Der Beschwerdeführer bestreitet, dass vorliegend eine Ermessenseinschätzung zulässig sei.

**3.1.2** Nach der Rechtsprechung war der Beschwerdeführer gehalten, durch geeignete Massnahmen periodisch zu überprüfen, ob er die Voraussetzungen der Steuerpflicht erfüllt (E. 2.6.2). Da der vorliegende Taxibetrieb als bargeldintensiv zu gelten hat (vgl. statt vieler: Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-5110/2011 vom 23. Januar 2012 E. 3.1, A-2998/2009 vom 11. November 2010 E. 3.2.1, A-281/2009 vom 14. Oktober 2010 E. 6.1.2), wäre bereits für die Feststellung der Steuerpflicht – wie im Übrigen auch für die direktsteuerliche Veranlagung – die Führung eines tagfertigen Kassabuches zwingend erforderlich gewesen. Die Bareinnahmen und Barausgaben hätten dabei fortlaufend, lückenlos und zeitnah aufgezeichnet und durch Kassenstürze kontrolliert werden müssen (vgl. E. 2.6.4; vgl. auch Urteil des Bundesgerichts 2A.109/2005 vom 10. März 2006 E. 2.2 und E. 4.3 mit insoweit ähnlicher Sachverhaltskonstellation). Bereits aufgrund des Fehlens eines solchen Kassabuches ist die Buchführung des Beschwerdeführers mangelhaft. Es fehlen damit die sachverhaltsmässigen Grundlagen zur Beantwortung der Frage, ob eine Steuerpflicht vorliegt. Die Voraussetzungen für eine Ermessenseinschätzung waren demnach gegeben (E. 2.7), und die ESTV war nicht nur berechtigt, sondern vielmehr verpflichtet (E. 2.7.4), eine solche vorzunehmen. Mit dem Vorbringen, "taxirechtlich" bestehe für Fahrtenschreiberkarten lediglich eine Aufbewahrungspflicht von zwei Jahren, vermag der Beschwerdeführer in dieser Frage nichts zu seinen Gunsten abzuleiten.

**3.2** Die ESTV ging in den Berechnungen davon aus, dass der Beschwerdeführer sein Taxiunternehmen vom 1. März 2004 bis zum 31. Mai 2008 (E. 3.2.2) im Kanton D._____ und erst ab 1. Juni 2008 (E. 3.2.1) in der

Stadt B._____ betrieb (siehe D). Dies führte zur Anwendung zweier verschiedener Schätzungsmethoden:

**3.2.1** Für die Zeit vom 1. Juni 2008 bis zum 31. Dezember 2008 wurde aufgrund von Fahrtenschreiberkarten und Kontrollkarten der Monate Juni bis November 2008 die Anzahl der gefahrenen Kilometer eruiert. Nach Abzug der belegten Privatkilometern und Multiplikation mit dem "Erfahrungswert von Fr. 2.15 Umsatz pro geschäftlich gefahrenem Kilometer", wurde der steuerbare Umsatz ermittelt.

Die von der ESTV für den massgeblichen Zeitraum angewendete Berechnungsmethode für den in der Stadt B._____ geführten Taxibetrieb wird vom Beschwerdeführer zu Recht nicht bestritten. Die Rechtmässigkeit dieser Einschätzungsmethode wurde überdies bereits mehrfach höchstrichterlich bestätigt (Urteile des Bundesgerichts 2C_569/2012 vom 6. Dezember 2012 E. 5, 2C_206/2012 vom 6. September 2012 E. 5.3). Der von der ESTV geschätzte Umsatz für den Zeitraum vom 1. Juni 2008 bis zum 31. Dezember 2008 in der Höhe von Fr. 89'416.35 ist zu bestätigen.

**3.2.2**

**3.2.2.1** Für die Zeit vom 1. März 2004 bis zum 31. Mai 2008 stützt die ESTV die Schätzung des Umsatzes aus dem Taxiunternehmen auf eine "geographisch unabhängige Schätzungsmethode anhand des Benzinaufwands". Sie bringt vor, gemäss ihren Erhebungen entspreche der jährliche Benzinaufwand eines Taxifahrers in der Schweiz – nach Abzug des Privatanteils – durchschnittlich 8 % des erzielten Umsatzes. In der Vernehmlassung führt die ESTV aus, dieser Erfahrungswert basiere auf 40 Datensätzen. Die Strichproben stammten aus dem Zeitraum von zwölf Jahren (1996 bis 2008), zwölf der 40 Datensätze aus den Jahren ab 2000. Die einzelnen Datensätze würden jeweils mehrere Kontrollperioden (zwischen drei und vier Jahren) umfassen und damit auch in genügender Weise Schwankungen der Treibstoffpreise berücksichtigen. Der Benzinaufwand sei ins Verhältnis zum Gesamtumsatz gesetzt worden, was zu einem Anteil zwischen 4.4 % und 11.3 % geführt habe. Daraus habe ein Mittelwert von 7.7 % resultiert, welcher zugunsten des Beschwerdeführers auf 8 % gerundet worden sei. Die ESTV führt weiter aus, dieser Erfahrungswert zeige "einen repräsentativen Wert, der auch für den Beschwerdeführer zu gelten hat, zumal es ausschliesslich dem Verhalten des Beschwerdeführers zuzuschreiben ist, dass die ESTV die für die

Mehrwertsteuer massgebenden Umsätze überhaupt kalkulatorisch ermitteln musste".

**3.2.2.2** Der Beschwerdeführer bestreitet, dass der Benzinaufwand eines Taxifahrers durchschnittlich 8 % des erzielten Umsatzes ausmache. Er bringt vor, die Vorinstanz habe den "Nachweis" nicht erbracht, wie die Erfahrungszahl erhoben worden sei. Sein Taxibetrieb sei in einem ausgesprochen ländlichen Gebiet geführt worden und könne nicht mit dem Schweizer Durchschnitt verglichen werden; sinngemäss bringt er vor, sein Benzinaufwand sei höher. Zudem seien bei der Ermittlung der Erfahrungszahlen die stark schwankenden Treibstoffpreise unberücksichtigt geblieben. Mit seinen Vorbringen macht der Beschwerdeführer unter anderem sinngemäss eine Verletzung der Begründungspflicht geltend.

**3.2.2.3** Eine Ermessenseinschätzung muss genügend begründet sein, damit überhaupt geprüft und nachvollzogen werden kann, ob diese pflichtgemäss erfolgt ist (E. 2.2.1 und E. 2.7.5). Das Abstellen auf Erfahrungszahlen ist bei der Vornahme einer Schätzung grundsätzlich nicht zu beanstanden (vgl. E. 2.9.1). Die im konkreten Fall angewandten Erfahrungszahlen sollen aber nicht nur der gleichen Branche entstammen, wie der eingeschätzte Steuerpflichtige, sondern auch in anderer Hinsicht vergleichbar sein, wie zum Beispiel betreffend Standort, Betriebsgrösse, Kundenkreis usw. (E. 2.9.3). Ziel jeder Ermessenseinschätzung ist es, den Umsatz so realistisch wie möglich zu ermitteln und dabei die Besonderheiten des Einzelfalls zu berücksichtigen (E. 2.7.5).

Die Vorinstanz hat erst in der Vernehmlassung aufgezeigt, wie die Erfahrungszahlen über den Benzinaufwand am Gesamtumsatz der Taxiunternehmen ermittelt worden sind. Die Begründung äussert sich überdies lediglich zur Anzahl der Datensätze, zum Erhebungszeitraum und zur Streubreite zwischen Maximal- und Minimalwert der ermittelten Daten (E. 3.2.2.1). Die Vorinstanz begründet damit (noch) nicht bzw. nur in ungenügender Weise, nach welchen Kriterien das Zahlenmaterial erhoben und ausgewertet wurde und welche statistischen Grundlagen dabei zur Anwendung gelangten (z.B. Stadt/Land, Leerfahrten, etc.). Es wird zudem insbesondere nicht in nachvollziehbarer Weise klar, inwiefern die Erfahrungszahlen den regionalen und betrieblichen Gegebenheiten des Taxiunternehmens des Beschwerdeführers entsprechen. Auch wird nicht erläutert, inwiefern mit der vorliegenden Ermessenseinschätzung aufgrund der "geographisch unabhängige[n] Schätzungsmethode aufgrund des Benzinaufwands" den betrieblichen Gegebenheiten des Beschwerdefüh-

rers Rechnung getragen wird. Die Vergleichbarkeit des Beschwerdeführers betreffend Standort, Betriebsgrösse oder Kundenkreist etc. mit den Betrieben, welche Grundlage der Erfahrungszahlen bilden, ist nicht erstellt. Überdies ist den Ausführungen der Vorinstanz nicht zu entnehmen, warum die Anwendung dieser Erfahrungszahlen und insbesondere des darauf basierenden (leicht erhöhten) Durchschnittswertes beim Beschwerdeführer zu einem sachgerechten Ergebnis führen soll und weshalb sein Benzinverbrauch nicht über dem durchschnittlichen liegen können soll. Im Zusammenhang mit dem Argument der Vorinstanz, die Erfahrungszahlen hätten schon deshalb für den Beschwerdeführer zu gelten, weil die Ermessenseinschätzung aufgrund seines Verhaltens erfolgt sei, ist die Vorinstanz daran zu erinnern, dass eine Umkehr der Beweislast erst dann stattfindet, wenn nicht nur die Voraussetzungen für eine Ermessenseinschätzung gegeben sind, sondern die ESTV zudem die Ermessenseinschätzung pflichtgemäss vorgenommen hat. Die Umkehr der Beweislast darf nicht zur Folge haben, dass die ESTV beliebig von ungestützten Annahmen ausgehen und dem Steuerpflichtigen alsdann zumuten darf, die Unrichtigkeit ihrer Ermessenseinschätzung zu beweisen (Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-2601/2012 vom 3. Januar 2013 E. 3.3, A-852/2012 vom 27. September 2012 E. 2.4).

Aus all diesen Gründen genügt nach Auffassung des Bundesverwaltungsgerichts die Begründung der ESTV im vorliegenden Fall den rechtlichen Anforderungen an die Begründungspflicht (noch) nicht. Die Verletzung der Begründungspflicht führt vorliegend betreffend den Zeitraum vom 1. März 2004 bis zum 31. Mai 2008 zur Aufhebung des angefochtenen Entscheids (E. 2.2.2). Bei diesem Ergebnis erübrigt es sich, auf die weiteren Argumente des Beschwerdeführers einzugehen.

**3.3** Die Beschwerde ist damit im Sinne der vorstehenden Erwägung 3.2 teilweise gutzuheissen. Im Übrigen ist sie jedoch abzuweisen, soweit darauf einzutreten ist. Der Einspracheentscheid der ESTV ist insoweit teilweise aufzuheben und die Sache zu einer neuen Schätzung an die Vorinstanz zurückzuweisen. Sie hat die Ermessenseinschätzung genügend zu begründen und soweit als möglich die individuellen Verhältnisse des Beschwerdeführers zu berücksichtigen. Die ESTV hat den Umsatz für den Zeitraum vom 1. Juni 2008 bis zum 31. Dezember 2008 pflichtgemäss auf Fr. 89'416.35 geschätzt. Über die Steuerpflicht für diesen Zeitraum ist im Zusammenhang mit der Neueinschätzung des Umsatzes des Jahres 2007 und der Zeit vom 1. Januar 2008 bis zum 31. Mai 2008 neu zu befinden.

**4.**
Die Verfahrenskosten für das Beschwerdeverfahren vor dem Bundesverwaltungsgericht in der Höhe von Fr. 3'000.-- sind verhältnismässig zu reduzieren und dem Beschwerdeführer im Umfang von Fr. 750.-- aufzuerlegen. Die Beschwerdeinstanz hat im Dispositiv den Kostenvorschuss mit den Verfahrenskosten zu verrechnen und den Überschuss (Fr. 2'250.--) zurückzuerstatten. Der ESTV können keine Kosten auferlegt werden (Art. 63 Abs. 2 VwVG). Die Vorinstanz hat dem teilweise obsiegenden Beschwerdeführer gemäss Art. 64 Abs. 1 VwVG eine reduzierte Parteientschädigung auszurichten, welche in Anwendung von Art. 7 ff. des Reglements vom 21. Februar 2008 über die Kosten und Entschädigungen vor dem Bundesverwaltungsgericht (VGKE, SR 173.320.2) auf Fr. 3'000.-- (inkl. MWST und Auslagen) festgesetzt wird.

## Demnach erkennt das Bundesverwaltungsgericht:

**1.**
Die Beschwerde wird im Sinne der Erwägungen teilweise gutgeheissen, soweit darauf eingetreten wird. Der Einspracheentscheid vom 25. Juli 2012 wird im entsprechenden Umfang aufgehoben und die Sache zur Fällung eines neuen Einspracheentscheids im Sinne der Erwägungen an die Vorinstanz zurückgewiesen.

**2.**
Die Verfahrenskosten im Betrag von Fr. 3'000.-- werden dem Beschwerdeführer im Umfang von Fr. 750.-- auferlegt und in dieser Höhe mit dem geleisteten Kostenvorschuss von Fr. 3'000.-- verrechnet. Der Überschuss im entsprechenden Umfang von Fr. 2'250.-- wird dem Beschwerdeführer nach Eintritt der Rechtskraft des vorliegenden Entscheids zurückerstattet.

**3.**
Die Vorinstanz wird verpflichtet, dem Beschwerdeführer eine reduzierte Parteientschädigung in der Höhe von Fr. 3'000.-- auszurichten.

**4.**
Dieses Urteil geht an:

– den Beschwerdeführer (Gerichtsurkunde)
– die Vorinstanz (Ref-Nr. …; Gerichtsurkunde)

Der vorsitzende Richter: Die Gerichtsschreiberin:

Michael Beusch Gabriela Meier

## 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: