Bundesgericht
Tribunal fédéral
Tribunale federale
Tribunal federal

{T 0/2}

2C 554/2010

Urteil vom 21. September 2011

II. öffentlich-rechtliche Abteilung

Besetzung
Bundesrichter Zünd, Präsident,
Bundesrichter Karlen,
Bundesrichter Stadelmann,
Gerichtsschreiberin Dubs.

Verfahrensbeteiligte
X._____,
Beschwerdeführer,
vertreten durch Rechtsanwalt Hans Peter Derksen,

gegen

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

Gegenstand
Mehrwertsteuer,

Beschwerde gegen das Urteil des Bundesverwaltungsgerichts Abteilung I vom 19. Mai 2010.

Sachverhalt:

A.
X._____ führt an verschiedenen Standorten in der Schweiz unter seinem Künstlernamen "Y._____" Coiffeurgeschäfte teilweise als Einzelfirma, teilweise als Gesellschafter von einfachen Gesellschaften oder Kollektivgesellschaften sowie teilweise als Geschäftsführer von juristischen Personen. Die Einzelfirma X._____ mit Sitz in A._____ ist seit dem 1. Januar 1995 im Register der Mehrwertsteuerpflichtigen bei der Eidgenössischen Steuerverwaltung (ESTV) unter der Nr. xxx eingetragen.

B.
Zwischen dem 16. und 30. April 2003 führte die Eidgenössische Steuerverwaltung in verschiedenen, von X._____ (mit-) betriebenen Unternehmen eine Kontrolle durch, wobei diverse Umsatzdifferenzen, nicht korrekt verbuchte Aufwandminderungen sowie Vorsteuerdifferenzen festgestellt wurden. Zudem wurden die Umsätze verschiedener "Untermieter", die in den Ladenlokalen von X._____ weitere Leistungen im Bereich der Schönheitspflege anbieten (Kosmetik, Naildesign, Massage, Dentalkosmetik, etc), geschätzt und diesem aufgerechnet, da die Untermieter nicht als selbständige Leistungserbringer im mehrwertsteuerlichen Sinn in Erscheinung traten. Die Eidgenössische Steuerverwaltung machte die Nachbelastungen gegenüber der Einzelfirma X._____ mittels mehrerer Ergänzungsabrechnungen geltend.

Am 6. Juni 2003 bestritt X._____ die Ergänzungsabrechnungen (EA) vom 23. April 2003, mit denen die Umsätze seiner "Untermieter" aufgerechnet worden waren. Es handelte sich dabei um folgende Nachbelastungen:

- Arte Y._____, A._____:
EA betreffend die Steuerperioden 1. Quartal 1998 bis 4. Quartal 2000 (Zeit vom 1. Januar 1998 bis zum 31. Dezember 2000), Mehrwertsteuer in Höhe von Fr. 78'548.– zuzüglich Verzugszins von 5 % ab 30. April 2001;

EA betreffend die Steuerperioden 1. Quartal 2001 bis 4. Quartal 2002 (Zeit vom 1. Januar 2001 bis zum 31. Dezember 2002), Mehrwertsteuer in Höhe von Fr. 47'728.– zuzüglich Verzugszins von 5 % ab 30. April 2001;

- Coiffure Y._____, A._____:
EA betreffend die Steuerperioden 1. Quartal 1998 bis 4. Quartal 2000 (Zeit vom 1. Januar 1998 bis zum 31. Dezember 2000), Mehrwertsteuer in Höhe von Fr. 28'118.– zuzüglich Verzugszins von 5 % ab 30. März 2000;

EA betreffend die Steuerperioden 1. Quartal 2001 bis 4. Quartal 2002 (Zeit vom 1. Januar 2001 bis zum 31. Dezember 2002), Mehrwertsteuer in Höhe von Fr. 31'106.– zuzüglich Verzugszins von 5 % ab 15. April 2002;

- Beauty V._____Y._____, A._____:

EA betreffend die Steuerperioden 1. Quartal 2001 bis 4. Quartal 2002 (Zeit vom 1. Oktober 2001 bis zum 31. Dezember 2002), Mehrwertsteuer in Höhe von Fr. 102'434.– zuzüglich Verzugszins von 5 % ab 24. September 2002;

- Coiffure Y._____, B._____:

EA betreffend die Steuerperioden 1. Quartal 1998 bis 3. Quartal 2000 (Zeit vom 1. Januar 1998 bis zum 30. September 2000), Mehrwertsteuer in Höhe von Fr. 19'840.– zuzüglich Verzugszins von 5 % ab 31. Oktober 1999 (mittlerer Verfall).

C.
Am 11. September 2003 fand eine Besprechung zwischen X._____ (in Begleitung seines Rechtsvertreters und seiner Treuhänderin) und Vertretern der Eidgenössischen Steuerverwaltung statt. Mit Schreiben vom 12. September 2003 ersuchte X._____ um Erlass eines einsprachefähigen Entscheids. Mit förmlichen Entscheiden vom 6. Juni 2005 betreffend einerseits die Steuerperioden 1. Quartal 1998 bis 4. Quartal 2000 sowie andererseits die Steuerperioden 1. Quartal 2001 bis 4. Quartal 2002 forderte die Eidgenössischen Steuerverwaltung in Bestätigung der erwähnten Ergänzungsabrechnungen insgesamt Fr. 126'506.– bzw. Fr. 181'268 (jeweils zuzüglich Verzugszins) nach.

D.
Gegen diese beiden Entscheide vom 6. Juni 2005 erhob X._____ Einsprache. Mit Einspracheentscheid vom 12. Februar 2008 wurden die beiden Verfahren vereinigt und in teilweiser Gutheissung wurde erkannt, dass der Steuerpflichtige (mehrheitlich als solidarisch haftender Gesellschafter und nur im zuletzt genannten Fall als Einzelfirmeninhaber) der Eidgenössischen Steuerverwaltung folgende Steuerbeträge schulde und zu bezahlen habe:

- Einfache Gesellschaft "Arte Y._____, X._____ & Z._____" (seit dem 1. Januar 2003: Kollektivgesellschaft "Arte Y._____" X._____ & Z._____), A._____, für die Steuerperioden 1. Quartal 1998 bis 4. Quartal 2000: Fr. 76'842.– Mehrwertsteuer zuzüglich Verzugszins von 5 % ab 30. April 2001 (Reduktion von Fr. 1'706.– gemäss Gutschriftsanzeige vom 12. Februar 2008), und für die Steuerperioden 1. Quartal 2001 bis 4. Quartal 2002: Fr. 46'968.– Mehrwertsteuer zuzüglich Verzugszins von 5 % ab 30. April 2001 (Reduktion von Fr. 760.– gemäss Gutschriftsanzeige vom 12. Februar 2008);

- Einfache Gesellschaft "Coiffure Y._____, X._____ & W._____", A._____, für die Steuerperioden 1. Quartal 1998 bis 4. Quartal 2000: Fr. 26'899.– Mehrwertsteuer zuzüglich Verzugszins von 5 % ab 30. April 2001 (Reduktion von Fr. 1'219.– gemäss Gutschriftsanzeige vom 12. Februar 2008), und für die Steuerperioden 1. Quartal 2001 bis 4. Quartal 2002: Fr. 19'531.– Mehrwertsteuer zuzüglich Verzugszins von 5 % ab 30. April 2001 (Reduktion von Fr. 11'575.– gemäss Gutschriftsanzeige vom 12. Februar 2008);

- Einfache Gesellschaft "Beauty V._____ Y._____, X._____ & W._____", A._____, für die Steuerperioden 1. Quartal 2001 bis 4. Quartal 2002: Fr. 63'597.– Mehrwertsteuer zuzüglich Verzugszins von 5 % ab 24. September 2002 (Reduktion von Fr. 38'837.– gemäss Gutschriftsanzeige vom 12. Februar 2008);

- Einzelfirma "Coiffure Y._____", B._____, für die Steuerperioden 1. Quartal 1998 bis 3. Quartal 2000: Fr. 21'280.– Mehrwertsteuer zuzüglich Verzugszins von 5 % ab 31. Oktober 1999 (mittlerer Verfall) (Zuschlag von Fr. 1'440.– gemäss Ergänzungsabrechnung vom 12. Februar 2008).

E.
Dagegen beschwerte sich X._____ am 14. März 2008 beim Bundesverwaltungsgericht und beantragte, den Einspracheentscheid, vorbehältlich des anerkannten Betrags ("Stuhlmiete" einer Coiffeuse) von Fr. 12'147.05 für "Arte Y._____", ersatzlos aufzuheben. Die Eidgenössische Steuerverwaltung beantragte in teilweiser Gutheissung die Nachbelastungen auf insgesamt Fr. 197'245.– Mehrwertsteuer nebst Verzugszins festzusetzen.

Mit Urteil vom 19. Mai 2010 reduzierte das Bundesverwaltungsgericht (gemäss Antrag der ESTV) in teilweiser Gutheissung der Beschwerde die geschuldete Mehrwertsteuer auf Fr. 197'295.– (zuzüglich Verzugszinsen), im Übrigen wies es die Beschwerde ab.

F.
Mit Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten vom 25. Juni 2010 beantragt X._____, das Urteil des Bundesverwaltungsgerichts vom 19. Mai 2010 ersatzlos aufzuheben und festzustellen, dass der Beschwerdeführer keine Mehrwertsteuer schuldet, eventualiter den Entscheid aufzuheben und die Angelegenheit zur Ergänzung und Verbesserung der Untersuchung an die Beschwerdegegnerin zurückzuweisen.

Das Bundesverwaltungsgericht hat auf Vernehmlassung verzichtet. Die Eidgenössische Steuerverwaltung schliesst auf Abweisung der Beschwerde. X._____ wurde auf Gesuch hin Akteneinsicht und Gelegenheit zur Stellungnahme gewährt, wovon er mit Eingabe vom 19. November 2010 Gebrauch machte.

Erwägungen:

1.

1.1. Angefochten ist ein Endentscheid des Bundesverwaltungsgerichts in einer Angelegenheit des öffentlichen Rechts, die unter keinen Ausschlussgrund gemäss Art. 83 BGG fällt und daher mit Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten an das Bundesgericht weitergezogen werden kann (Art. 82 lit. a, Art. 86 Abs. 1 lit. a und Art. 90 BGG). Als Steuerpflichtiger ist der Beschwerdeführer zur Ergreifung dieses Rechtsmittels legitimiert (Art. 89 Abs. 1 BGG).

1.2. Mit der Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten kann u.a. die Verletzung von Bundesrecht geltend gemacht werden (Art. 95 lit. a BGG). Das Bundesgericht legt seinem Urteil den von der Vorinstanz festgestellten Sachverhalt zugrunde (Art. 105 Abs. 1 BGG), es sei denn, dieser sei offensichtlich unrichtig oder beruhe auf einer Rechtsverletzung im Sinne von Art. 95 BGG (Art. 105 Abs. 2 bzw. Art. 97 Abs. 1 BGG). Neue Tatsachen und Beweismittel dürfen nur soweit vorgebracht werden, als erst der Entscheid der Vorinstanz dazu Anlass gibt (Art. 99 Abs. 1 BGG).

1.3. Das Bundesgericht wendet das Recht von Amtes wegen an (Art. 106 Abs. 1 BGG). Es ist folglich weder an die in der Beschwerde geltend gemachten Argumente noch an die Erwägungen der Vorinstanz gebunden. Im-

merhin prüft das Bundesgericht, unter Berücksichtigung der allgemeinen Rüge- und Begründungspflicht (Art. 42 Abs. 1 und 2 BGG), grundsätzlich nur die geltend gemachten Rügen, sofern die rechtlichen Mängel nicht geradezu offensichtlich sind (BGE 133 II 249 E. 1.4.1 S. 254).

1.4. Am 1. Januar 2010 sind das Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer vom 12. Juni 2009 (Mehrwertsteuergesetz, MWSTG; SR 641.20) sowie die dazugehörige Verordnung vom 27. November 2009 (MWSTV; SR 641.201) in Kraft getreten. Die materielle Beurteilung des vorliegenden Sachverhalts richtet sich jedoch für den Zeitraum vom 1. Januar 2001 bis 31. Dezember 2002 gemäss Art. 112 Abs. 1 MWSTG noch nach dem Bundesgesetz vom 2. September 1999 über die Mehrwertsteuer (aMWSTG; AS 2000 1300) bzw. für den Zeitraum vom 1. Januar 1998 bis 31. Dezember 2000 gemäss Art. 93 und 94 aMWSTG nach der (alten) Verordnung vom 22. Juni 1994 über die Mehrwertsteuer (aMWSTV; AS 1994 1464).

2.

2.1.
Die in Art. 5 aMWSTG genannten Umsätze, d.h. die im Inland entgeltlich erbrachten Lieferungen von Gegenständen und die entgeltlich erbrachten Dienstleistungen, der entgeltliche Bezug von Dienstleistungen aus dem Ausland, sowie der Eigenverbrauch, unterliegen der Mehrwertsteuer (objektive Steuerpflicht), sofern sie von einem Steuerpflichtigen getätigt werden (subjektive Steuerpflicht) und nicht ausdrücklich von der Steuer ausgenommen (oder befreit) sind. Als Dienstleistung gilt dabei jede Leistung, die keine Lieferung eines Gegenstandes ist (Art. 7 aMWSTG). Das Gesagte gilt in gleicher Weise nach den Bestimmungen der früheren Mehrwertsteuerverordnung (Art. 4 und 6 aMWSTV).

2.2. Die Details der subjektiven Steuerpflicht ergeben sich aus Art. 21 aMWSTG bzw. Art. 17 aMWSTV. Diese Bestimmungen gehen davon aus, dass steuerpflichtig ist, "wer eine mit der Erzielung von Einnahmen verbundene gewerbliche oder berufliche Tätigkeit selbständig ausübt, auch wenn die Gewinnabsicht fehlt, sofern seine Lieferungen, seine Dienstleistungen und sein Eigenverbrauch im Inland jährlich gesamthaft 75'000 Franken übersteigen". Die subjektive Steuerpflicht ist dann gegeben, wenn eine gewerbliche oder berufliche Tätigkeit vorliegt, welche selbständig ausgeübt wird, mit der Einnahmen erzielt werden und die auf eine gewisse Dauer ausgerichtet ist (vgl. dazu den Bericht der Kommission für Wirtschaft und Abgaben des Nationalrates vom 28. August 1996 zur parlamentarischen Initiative Dettling betreffend das Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer, in: BBl 1996 V 713, S. 757 f., zu Art. 20 des Entwurfs; Urteil des Bundesgerichts 2C 518/2007 vom 11. März 2008 E. 2.2 mit Hinweisen sowie JEAN-MARC RIVIER/ANNIE ROCHAT PAUCHARD, Droit fiscal Suisse, La Taxe sur la Valeur Ajoutée, Freiburg 2000, S. 99 f.). Als Indizien, welche für eine selbständige Tätigkeit sprechen, werden in der Praxis insbesondere genannt: Das Tragen des
unternehmerischen Risikos (Gewinn und Verlust), das Handeln und Auftreten in eigenem Namen gegenüber Dritten, die Wahlfreiheit, eine Aufgabe anzunehmen oder nicht und diese selbständig organisieren zu können (vgl. Urteile 2C 518/2007 vom 11. März 2008 E. 2.2, 2P.47/2006 vom 6. Juli 2006 E. 3.2 und 2P.304/2003 vom 14. November 2003 E. 3.3; je mit Hinweisen). Daneben werden in der Lehre weitere Kriterien angeführt, wie die Beschäftigung von Personal, die Vornahme erheblicher Investitionen, eigene Geschäftsräumlichkeiten, verschiedene und wechselnde Auftraggeber sowie die betriebswirtschaftliche und arbeitsorganisatorische Unabhängigkeit (vgl. dazu ALOIS CAMENZIND/NIKLAUS HONAUER/KLAUS A. VALLENDER, Handbuch zum Mehrwertsteuergesetz, 2. Aufl., Bern 2003, S. 346 f. Rz. 1009-1013). Ob eine Tätigkeit als selbständig oder unselbständig anzusehen ist, bestimmt sich aufgrund einer umfassenden Würdigung sämtlicher einschlägiger Faktoren (vgl. Urteil 2C 518/2007 vom 11. März 2008 E. 2.2 mit Hinweis). Aus dem deutschen Recht lässt sich dagegen bei dieser Rechtslage - entgegen der Meinung des Beschwerdeführers - nichts Abweichendes zu dessen Gunsten ableiten.

3.
Streitig ist hauptsächlich, ob die Umsätze aus den Dienstleistungen, welche die "Untermieter" in den Geschäftslokalen des Beschwerdeführers erzielten, mehrwertsteuerlich dem Beschwerdeführer als Betreiber zuzuordnen sind. Der Beschwerdeführer stellt dies in Abrede mit der Begründung, die "Untermieter" seien einer selbständigen Tätigkeit nachgegangen. Er macht zudem geltend, für die vorgenommene Besteuerung fehle es an

einer genügenden gesetzlichen Grundlage.
Nicht bestritten ist der vorinstanzliche Entscheid dagegen insoweit, als der Beschwerdeführer als Gesellschafter verschiedener einfacher Gesellschaften einzeln belangt wird (vgl. dazu E. 2.2 des angefochtenen Urteils).

3.1. Ein für die Beurteilung der Selbständigkeit wesentliches Indiz ist - wie oben (E. 2.2) dargelegt - ob das Handeln und der Auftritt nach Aussen in eigenem Namen oder unter einer gemeinsamen Firma erfolgt.
Vorliegend steht aufgrund umfassender - nicht bestrittener - Sachverhaltsfeststellungen der Vorinstanz Folgendes fest: Die Geschäftsfläche bzw. -räume der "Untermieter" befinden sich in den Geschäftsräumlichkeiten des Beschwerdeführers. Der Zugang zu den Dienstleistungen der "Untermieter" erfolgt ausschliesslich durch das Geschäftslokal des Beschwerdeführers. Es besteht eine unternehmerische bzw. partnerschaftliche Zusammenarbeit zwischen den einzelnen Dienstleistern. Der Beschwerdeführer bestimmt für die Dienstanbieter betriebs- und arbeitsorganisatorische Rahmenbedingungen. Die Werbung erfolgt unter dem Namen des Beschwerdeführers für ein Gesamtpaket an Dienstleistungen im Schönheits- und Wellnessbereich.
Entgegen der Ansicht des Beschwerdeführers ergibt sich aus den Sachverhaltsfeststellungen, dass seine "Untermieter" gerade nicht völlig unabhängig handeln können. Sie haben dem Konzept der Y._____-Geschäfte entsprechend nach aussen als Einheit aufzutreten (z.B. Werbung, Plakate), wobei als Leistungserbringer lediglich der Beschwerdeführer in Erscheinung tritt, und sich an diverse Weisungen des Beschwerdeführers beispielsweise betreffend Erscheinungsbild, Rauchverbot, Farbe der Innenwände, einheitliche Frottiertücher und Bademäntel zu halten.
Das Bundesverwaltungsgericht hat nicht übersehen, dass gewisse Anhaltspunkte (vereinzelte Anschriften der "Untermieter" beim Eingang, eigenes unternehmerisches Risiko der " Untermieter", teilweise vorhandene eigene Telefonanschlüsse usw.) bestehen, die rein zivilrechtlich für die Selbständigkeit sprechen, aber es hat diese zu Recht als nicht so bedeutend erachtet, dass die obgenannnten Indizien in den Hintergrund treten würden.

3.2. Der Schluss der Vorinstanz, die in den Geschäftsbetrieben des Beschwerdeführers angebotenen Dienstleistungen der "Untermieter" seien aufgrund des äusseren Erscheinungsbildes und der (geschäfts-) internen Organisation als abhängige, unselbständige Tätigkeiten zu qualifizieren, ist bei dieser Sachlage nicht zu beanstanden. Folgerichtig ergibt sich daraus, dass der damit erzielte Umsatz dem jeweiligen Geschäftsbetrieb des Beschwerdeführers, bzw. an welchem der Beschwerdeführer beteiligt ist, aufzurechnen ist.
Diese Zurechnung des Umsatzes der wirtschaftlich als unselbständig tätigen "Untermieter" basiert direkt auf Art. 21 aMWSTG bzw. Art. 17 aMWSTV, weshalb die Rüge der fehlenden gesetzlichen Grundlage fehl geht.

3.3. Aus dem Urteil 2C 742/2008 vom 11. Februar 2009 kann der Beschwerdeführer nichts zu seinen Gunsten ableiten. Die Steuerumgehung als Voraussetzung der Anwendung des Grundsatzes der Unternehmenseinheit ist dann erforderlich, wenn mehrere selbständige Unternehmen gegeben sind, die ausnahmsweise nicht als je separate Unternehmen betrachtet werden. Wie dargelegt, handelt es sich bei den "Untermietern" des Beschwerdeführers gerade nicht um separate selbständige Steuersubjekte. Vielmehr sind die von den "Untermietern" namentlich aufgrund ihres fehlenden selbständigen Auftritts nach aussen erzielten Umsätze direkt den gegenüber unabhängigen Dritten allein als Leistungserbringer in Erscheinung tretenden Geschäftsbetrieben des Beschwerdeführers zuzurechnen. Demzufolge geht es hier nicht um die Anwendung des Grundsatzes der Unternehmenseinheit im obgenannten Sinne, weshalb sich die Frage der Steuerumgehung nicht stellt. Ebenso geht aus diesem Grunde die Rüge ins Leere, der Begriff der Unternehmenseinheit sei schwammig.

3.4. Die Berufung auf Treu und Glauben ist unbehelflich. Dass die Mehrwertsteuerpflicht die Selbständigkeit der ausgeübten Tätigkeit voraussetzt, ergibt sich direkt aus den Gesetzesbestimmungen (Art. 21 Abs. 1 aMWSTG bzw. Art. 17 Abs. 1 aMWSTV). Die logische Folge, dass bei mehrwertsteuerrechtlich unselbständiger Tätigkeit der damit erzielte Umsatz dem zuständigen selbständigen Unternehmensinhaber zuzurechnen ist, leitet sich ebenfalls aus der gesetzlichen Regelung ab. Irgendwelche besonderen Publikationen der Eidgenössischen Steuerverwaltung waren diesbezüglich nicht erforderlich. Ob und wie die Eidgenössische Steuerverwaltung ihre Praxis allenfalls dem Coiffeurmeisterverband mitteilte, ist daher nicht von Belang. Aus den Schreiben der Eidgenössischen Steuerverwaltung an den Coiffeurmeisterverband kann der Beschwerdeführer folglich nichts zu seinen Gunsten ableiten.

4.

4.1. Unbegründet ist auch die Rüge, die Ermessenseinschätzung sei unzulässig. Vorab ist festzustellen, dass der Beschwerdeführer aufgrund des Selbstveranlagungsprinzips (Art. 37 f. aMWSTV bzw. Art. 46 f. a MWSTG) für die korrekte und umfassende Deklaration selbst verantwortlich ist (vgl. Urteil 2C 382/2007 vom 23. November 2007 E. 4.2). Entgegen der Meinung des Beschwerdeführers trifft nicht zu, dass die Eidgenössische Steuerverwaltung ihm zur Beibringung von Unterlagen hätte Frist ansetzen sollen. Sodann ist unbestritten, dass die eidgenössische Steuerverwaltung über keine vollständigen Aufzeichnungen verfügte, welche insbesondere die Umsätze der "Untermieter" enthielten. Es geht auch nicht um verschiedene Unternehmen, die allenfalls einheitlich (analog einer Gruppenbesteuerung) zu besteuern wären. Die Ausführungen betreffend Auskunftspflicht nach Art. 73 Abs. 2 lit. b MWSTG erweisen sich daher als nicht relevant. Vielmehr handelt es sich vorliegend um eine einzige Unternehmung (diejenige des Beschwerdeführers), da sich die Tätigkeiten der einzelnen Dienstleister innerhalb seiner Geschäftsbetriebe - wie erwähnt - mehrwertsteuerrechtlich nicht als selbständig erweisen. Unter den vorliegenden Umständen nahm die Eidgenössische
Steuerverwaltung zu Recht eine Ermessenseinschätzung (Art. 60 aMWSTG bzw. Art. 48 aMWSTV) vor. Die durch das Bundesverwaltungsgericht geschützte ermessensweise Aufrechnung der Umsätze wird vor Bundesgericht betragsmässig nicht angefochten.

4.2. Weiter kann von einer Verletzung des rechtlichen Gehörs (Art. 29 Abs. 2 BV) im Zusammenhang mit der Einschätzung der Umsätze der "Untermieter" nicht die Rede sein. Der Beschwerdeführer hatte zweifellos Gelegenheit, sich im Rahmen des Verfahrens zur Frage der Einschätzung zu äussern. Dass dies allenfalls erst nach Abschluss der vorgenommenen Kontrolle möglich war, ist nicht zu beanstanden und stellt keineswegs eine Verletzung des Gehöranspruchs dar. Wie lange die Kontrolle in den Geschäftsbetrieben des Beschwerdeführers gedauert hat, ist insofern nicht von Belang, weshalb es sich erübrigt auf die diesbezüglichen Vorbringen des Beschwerdeführers in seiner Replik näher einzugehen. Die Eidgenössische Steuerverwaltung informierte unter anderem auch den Beschwerdeführer über das Kontrollergebnis und ihre Absicht, ihm die Umsätze der einzelnen "Untermieter" ermessensweise zuzurechnen. Die Ergänzungsabrechnungen, welche später erfolgten, stellen zudem noch keine anfechtbaren Verfügungen dar, weshalb es für die Gewährung des rechtlichen Gehörs ausreicht, wenn sich der Steuerpflichtige nach der Erstellung der Ergänzungsabrechnung äussern kann. Im vorliegenden Fall fand zudem vor Erlass des einsprachefähigen Entscheids noch eine
Besprechung zwischen dem Beschwerdeführer (in Begleitung seines Rechtsvertreters und seiner Treuhänderin) und Vertretern der Eidgenössischen Steuerverwaltung statt. Im Einspracheverfahren muss der Steuerpflichtige sodann mit schlüssigen Beweismitteln darlegen, weshalb die Ermessenseinschätzung nicht den Tatsachen entspricht. Der Beschwerdeführer macht nicht geltend, er habe mit entsprechenden Belegen nachgewiesen, dass die vorgenommene Schätzung falsch sei. Dass die Eidgenössische Steuerverwaltung sich zu Unrecht nicht mit seinen Vorbringen auseinandergesetzt und insofern das rechtliche Gehör verletzt hätte, ist weder dargetan noch ersichtlich.

4.3. Was die gerügte Verletzung des Beschleunigungsgebots (Art. 29 Abs. 1 BV) anbelangt, zeigt der Beschwerdeführer nicht auf, inwiefern die diesbezüglichen Ausführungen des Bundesverwaltungsgerichts falsch sein sollten. Er übersieht insbesondere, dass es seine Aufgabe gewesen wäre, die Unterlagen einzureichen, welche die Unrichtigkeit der Ermessensveranlagung hätten belegen können. Dass er die seines Erachtens im Jahr 2003 leichter zugänglichen notwendigen Beweismittel damals nicht besorgt hatte, hat er sich - wie die Vorinstanz zutreffend festhält - selber zuzuschreiben.

5.
Nach dem Gesagten erweist sich die Beschwerde als unbegründet und ist abzuweisen. Zur Begründung kann ergänzend auf die zutreffenden Ausführungen im angefochtenen Urteil verwiesen werden.

Dem Ausgang entsprechend wird der Beschwerdeführer kostenpflichtig (Art. 65 f. BGG). Eine Parteientschädigung ist nicht geschuldet (Art. 68 BGG).

Demnach erkennt das Bundesgericht:

1.
Die Beschwerde wird abgewiesen.

2.
Die Gerichtskosten von Fr. 7'000.– werden dem Beschwerdeführer auferlegt.

3.
Dieses Urteil wird dem Beschwerdeführer, der Eidgenössischen Steuerverwaltung und dem Bundesverwaltungsgericht Abteilung I schriftlich mitgeteilt.

Lausanne, 21. September 2011

Im Namen der II. öffentlich-rechtlichen Abteilung
des Schweizerischen Bundesgerichts

Der Präsident: Zünd

Die Gerichtsschreiberin: Dubs