Bundesverwaltungsgericht
Tribunal administratif fédéral
Tribunale amministrativo federale
Tribunal administrativ federal

Abteilung I
A-3123/2008
{T 0/2}

Urteil vom 27. April 2010

Besetzung

Richter Markus Metz (Vorsitz), Richter Pascal Mollard, Richterin Claudia Pasqualetto Péquignot, Gerichtsschreiber Johannes Schöpf.

Parteien

X._____, ...,
Beschwerdeführer,

gegen

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

Gegenstand

Mehrwertsteuer (1. Quartal 2005 - 4. Quartal 2006; Steuerpflicht; Umsatzschätzung; Taxibetrieb).

Sachverhalt:

A.
X._____ betreibt in A._____ ein Taxiunternehmen; er wurde aufgrund einer Kontrolle im November 2007 rückwirkend auf den 1. Januar 2005 als Mehrwertsteuerpflichtiger bei der Eidgenössischen Steuerverwaltung (ESTV) eingetragen. Im Rahmen dieser Kontrolle bezüglich den Zeitraum vom 1. Januar 2005 bis 31. Dezember 2006 nahm die Verwaltung eine Umsatzschätzung vor und belastete X._____ mit der Ergänzungsabrechnung (EA) Nr. 117'834 vom 1. November 2007 mit Fr. 8'268.-- zuzüglich 5% Zins seit dem 15. April 2006 (mittlerer Verfall). Die ESTV wandte den für Taxibetriebe geltenden Saldosteuersatz von 5.2 % an.

B.
Da X._____ mit der Nachbelastung nicht einverstanden war, reichte er der ESTV die Fahrtenschreiber und die Kontrollkarten für die Jahre 2005 und 2006 ein, was allerdings zu einer weiteren Nachbelastung von Fr. 1'969.-- zuzüglich Zins von 5 % seit dem 15. April 2006 (EA Nr. 117'865 vom 5. Februar 2008) führte. Insgesamt forderte die ESTV vom Unternehmer daher Fr. 10'237.-- (nebst Verzugszins). Mit Entscheid vom 5. Februar 2008 bestätigte die ESTV die beiden Mehrwertsteuerforderungen. X._____ reichte gegen die Schätzung der gefahrenen Kilometer, gegen den Abzug für privat gefahrene Kilometer und gegen den geschätzten Kilometeransatz von Fr. 2.10 am 11. Februar 2008 Einsprache bei der ESTV ein.

C.
Mit Einspracheentscheid vom 10. April 2008 wies die ESTV die Einsprache ab. Die Verwaltung hielt nach der Kontrolle der Fahrtenkontrollscheiben an ihrer Kilometerberechnung, einem Abzug von 14'624 km für Privatfahrten im Jahr 2005, von 14'500 km für Privatfahrten im Jahr 2006 und am kalkulatorischen Kilometeransatz von Fr. 2.10 fest.

D.
Am 13. Mai 2008 reicht X._____ (Beschwerdeführer) Beschwerde beim Bundesverwaltungsgericht ein mit den Begehren, der angefochtene Einspracheentscheid sei aufzuheben und es sei festzustellen, dass er für die Steuerperioden 1. Quartal 2005 bis 4. Quartal 2006 nicht mehrwertsteuerpflichtig sei und er keine Mehrwertsteuer schul-

de, alles unter Kostenfolge zu Lasten der ESTV. Er macht geltend, die ESTV habe die privat gefahrenen Kilometer nicht korrekt berücksichtigt und der kalkulatorisch errechnete Umsatz von Fr. 2.10 pro Kilometer sei zu hoch; angemessen seien höchstens Fr. 1.70, womit er unter die Grenze für die Mehrwertsteuerpflicht falle. Mit der Beschwerde reicht er die Tagesrapporte der gefahrenen Kilometer in der Periode vom 1. Januar 2005 bis 31. Dezember 2006 als Beweismittel ein.

E.
In der Vernehmlassung vom 7. Juli 2008 stellt die ESTV den Antrag, die Beschwerde im Umfang von Fr. 862.80 gutzuheissen, im Übrigen aber kostenpflichtig abzuweisen. Sie anerkennt auf Grund der eingereichten Tagesrapporte, dass der Beschwerdeführer im Jahr 2005 19'873 km und im Jahr 2006 17'152 km privat gefahren ist.

F.
Aufgrund der Verfügung des Bundesverwaltungsgerichts vom 15. Januar 2010 ergänzt die ESTV ihre Vernehmlassung mit der Eingabe vom 1. Februar 2010 und begründet dabei den von ihr der Umsatzberechnung zugrunde gelegten Kilometeransatz von Fr. 2.10.

G.
Auf die übrigen entscheidrelevanten Tatsachen wird das Bundesverwaltungsgericht im Rahmen der Erwägungen eingehen.

Das Bundesverwaltungsgericht zieht in Erwägung:

1.

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

1.2 Am 1. Januar 2010 ist das Mehrwertsteuergesetz vom 12. Juni 2009 (MWSTG, SR 641.20) in Kraft getreten. Die bisherigen gesetzlichen Bestimmungen sowie die darauf gestützt erlassenen Vorschriften bleiben grundsätzlich weiterhin auf alle während ihrer Geltungsdauer eingetretenen Tatsachen und entstandenen Rechtsverhältnisse anwendbar (Art. 112 Abs. 1 MWSTG). Soweit der Sachverhalt vom 1. Januar 2005 bis 31. Dezember 2006 betroffen ist, untersteht das vorliegende Verfahren deshalb in materieller Hinsicht dem Bundesgesetz vom 2. September 1999 über die Mehrwertsteuer (aMWSTG, AS 2000 1300).

Demgegenüber ist das neue mehrwertsteuerliche Verfahrensrecht im Sinn von Art. 113 Abs. 3 MWSTG auf sämtliche im Zeitpunkt des Inkrafttretens hängige Verfahren anwendbar. Allerdings ist Art. 113 Abs. 3 MWSTG insofern restriktiv auszulegen, als nur eigentliche Verfahrensnormen sofort auf hängige Verfahren anzuwenden sind, und es dabei nicht zu einer Anwendung von neuem materiellen Recht auf altrechtliche Sachverhalte kommen darf (ausführlich: Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-1113/2009 vom 23. Februar 2010 E. 1.3.3.2). Kein Verfahrensrecht in diesem engen Sinn stellen im vorliegenden Fall etwa die nachfolgend abgehandelten Themen wie die Buchführungspflicht, das Selbstveranlagungsprinzip, die Ermessensveranlagung oder gar der Verzugszins dar, so dass vorliegend diesbezüglich noch altes Recht anwendbar ist. Keine Anwendung finden deshalb beispielsweise Art. 70, 71, 72, 79 oder 87 MWSTG, obwohl sie unter dem Titel "Verfahrensrecht für die Inland- und die Bezugsteuer" stehen.

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 grundsätzlich von der Untersuchungsmaxime beherrscht (Art. 12 VwVG). Demnach muss die entscheidende Behörde den Sachverhalt von sich aus abklären. Sie muss die für das Verfahren notwendigen Sachverhaltsunterlagen beschaffen und die rechtlich relevanten Umstände abklären sowie darüber ordnungsgemäss Beweis führen. Art. 12 VwVG beinhaltet gewissermassen eine "behördliche Beweisführungspflicht" (zum Ganzen vgl. etwa Patrick L. Krauskopf/Katrin Emmenegger, in: Bernhard Waldmann/Philippe Weis-

senberger [Hrsg.], Praxiskommentar zum Bundesgesetz über das Verwaltungsverfahren [nachfolgend: Praxiskommentar], Zürich/Basel/Genf 2009, Rz. 15 ff. zu Art. 12). Der Untersuchungsgrundsatz wird dadurch relativiert, dass den Beteiligten gewisse Mitwirkungspflichten auferlegt werden (Art. 13 VwVG; vgl. KRAUSKOPF/EMMENEGGER, a.a.O., Rz. 20, 51 zu Art. 12, Rz. 4 ff., 37 ff. zu Art. 13). Wo der Untersuchungsgrundsatz endet und die Mitwirkungspflicht beginnt, lässt sich nicht in allgemeiner Weise festlegen (Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-3069/2007 vom 29. Januar 2008 E. 2.1). Ihr Verhältnis ist jeweils anhand des anwendbaren Verfahrenserlasses zu bestimmen.

Hat eine der Untersuchungsmaxime unterworfene Behörde den Sachverhalt nicht von Amtes wegen abgeklärt, oder hat sie dies nur unvollständig getan, so bildet das einen Beschwerdegrund nach Art. 49 Bst. b VwVG.

2.1.2 Der Untersuchungsgrundsatz gilt grundsätzlich auch *im Steuerrecht (vgl.* Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-1337/2007 vom 21. September 2009 E. 3.2, A-3069/2007 vom 29. Januar 2008 E. 1.2). Im Sinne eines *Vorbehalts* nimmt Art. 2 Abs. 1 VwVG die Steuerverfahren insbesondere vom Anwendungsbereich von Art. 12 VwVG aus. Gemäss dem im vorliegenden Verfahren anwendbaren Art. 81 Abs. 1 MWSTG findet allerdings auf das Mehrwertsteuerverfahren Art. 2 Abs. 1 VwVG keine Anwendung.

2.1.3 Gemäss dem in Art. 12 VwVG enthaltenen Untersuchungsgrundsatz trägt die Behörde die Beweisführungslast (subjektive oder formelle Beweislast) und Art. 81 Abs. 2 MWSTG hält ausdrücklich fest, die Behörden stellten den rechtserheblichen Sachverhalt von Amtes wegen fest. Wie sich allfällige Zweifel nach abgeschlossener Sachverhaltsermittlung auf den Entscheid der Behörde auswirken, wird hingegen nicht geregelt. Für die (materielle) Beweislast ist – mangels spezialgesetzlicher Regelung – Art. 8 des Schweizerischen Zivilgesetzbuchs vom 10. Dezember 1907 (ZGB, SR 210) in analoger Anwendung massgebend (KRAUSKOPF/EMMENEGGER, a.a.O., Rz. 6, 207 ff. zu Art. 12). Gemäss dem darin verankerten Rechtsprinzip trägt derjenige den Nachteil der "Nichtnachweislichkeit" einer Tatsache, der aus ihr Rechte ableiten wollte (Urteil des Bundesgerichts 9C_267/2007 vom 4. September 2007 E. 1.3; vgl. auch Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-1597/2006 und A-1598/2006 vom 17. August 2009 E. 4.1; KRAUSKOPF/EMMENEGGER, a.a.O., Rz. 208 zu Art. 12).

Im Steuerrecht gilt grundsätzlich, dass die Steuerbehörde für die steuerbegründenden und -mehrenden Tatsachen den Nachweis zu erbringen hat, während der steuerpflichtigen Person der Nachweis der Tatsachen obliegt, welche die Steuerschuld mindern oder aufheben (Urteil des Bundesgerichts vom 14. Juli 2005, veröffentlicht in: Archiv für Schweizerisches Abgaberecht [ASA] 75 S. 495 ff. E. 5.4; anstelle vieler: Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-1597/2006 und A-1598/2006 vom 17. August 2009 E. 4.1, A-1506/2006 vom 3. Juni 2008 E. 2.3.1, A-3069/2007 vom 29. Januar 2008 E. 1.2; Entscheid der Eidgenössischen Steuerrekurskommission [SRK] vom 8. Juni 2006, veröffentlicht in: Verwaltungspraxis der Bundesbehörden [VPB] 70.85 E. 2e; ERNST BLUMENSTEIN/PETER LOCHER, System des schweizerischen Steuerrechts, 6. Aufl., Zürich 2002, S. 454).

2.2 Der verfassungsrechtlich in Art. 29 Abs. 2 der Bundesverfassung der Schweizerischen Eidgenossenschaft vom 18. April 1999 (BV, SR 101) garantierte und in den Art. 26 – 33 VwVG exemplarisch konkretisierte Grundsatz des rechtlichen Gehörs beinhaltet 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-5754/2008 vom 5. November 2009 E. 2.2, A-5738/2007 vom 17. Januar 2008 E. 3.1, A-1349/2006 vom 22. Mai 2007 E. 2.9; für die Lehre vgl. etwa ULRICH HÄFELIN/GEORG MÜLLER/FELIX UHLMANN, Allgemeines Verwaltungsrecht, 5. Aufl., Zürich/Basel/Genf 2006, Rz. 1672 f.).

2.2.1 Für das Verfahren vor Bundesverwaltungsbehörden wird das Akteneinsichtsrecht in Art. 26 – 28 VwVG konkretisiert. Dieses Recht ist gleichsam Vorbedingung des Äusserungsrechts: Die betroffene Person kann sich nur dann wirksam zu einer Sache äussern und geeignete Beweise führen oder bezeichnen, wenn ihr die Möglichkeit eingeräumt wird, die entscheidrelevanten Unterlagen einzusehen (BGE 132 II 485 E. 3.2; BERNHARD WALDMANN/MAGNUS OESCHGER, in: Praxiskommentar, Rz. 6 zu Art. 26). Die Behörde ist allerdings nicht verpflichtet, die Parteien von Amtes wegen zur Einsicht einzuladen (WALDMANN/OESCHGER, a.a.O., Rz. 69 zu Art. 26). Vielmehr haben die Parteien ein ent-

sprechendes Gesuch zu stellen (BGE 132 V 387 E. 6.2 [zu Art. 29 Abs. 2 BV]; WALDMANN/OESCHGER, ebd.).

Anspruch darauf, in die Akten Einsicht zu nehmen, hat, wer Partei in einem Verwaltungsverfahren ist (Art. 26 VwVG). Von diesem Recht gibt es Ausnahmen, so, wenn wesentliche öffentliche oder private Interessen, beispielsweise Geheimhaltungsinteressen von Gegenparteien, entgegenstehen (Art. 27 VwVG). Wird einer Partei die Einsichtnahme in ein Aktenstück verweigert, darf auf dieses zum Nachteil der Partei nur abgestellt werden, wenn ihr die Behörde von seinem für die Sache wesentlichen Inhalt mündlich oder schriftlich Kenntnis und ihr ausserdem Gelegenheit gegeben hat, sich zu äussern und Gegenbeweismittel zu bezeichnen (Art. 28 VwVG). Der Akteneinsicht unterliegen alle Akten, die geeignet sind, Grundlage für die spätere Verfügung zu bilden (BGE 119 Ib 12 E. 6b, Urteil des Bundesgerichts 2A.651/2005 vom 21. November 2006 E. 2.1; WALDMANN/OESCHGER, a.a.O., Rz. 6, 32 f. zu Art. 26; PIERRE MOOR, Droit administratif, Bd. II, 2. Aufl., Bern 2002, Ziff. 2.2.7.6, S. 285 f.). Bei verwaltungsinternen Dokumenten besteht in der Regel kein Einsichtsrecht; eine Ausnahme gilt, wenn die fraglichen Dokumente den Ausgang des Verfahrens beeinflussen können, mithin wenn sie zur Feststellung des für die Verfügung wesentlichen Sachverhalts von objektiver Bedeutung sind (Zwischenverfügung der SRK 2005-053 vom 18. Oktober 2005 [bestätigt durch Urteil des Bundesgerichts 2A.651/2005 vom 21. November 2006], Zwischenentscheid der SRK 2003-094 vom 13. April 2005; vgl. auch [nicht das Steuerrecht betreffend] BGE 122 I 153 E. 6a, 117 Ia 90 E. 5b, 115 V 297 E. 2g; vgl. dazu WALDMANN/OESCHGER, a.a.O., Rz. 63 f. zu Art. 26; ANDRÉ MOSER/MICHAEL BEUSCH/LORENZ KNEUBÜHLER, Prozessieren vor dem Bundesverwaltungsgericht, Basel 2008, Rz. 3.93).

2.2.2 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 hat leiten lassen 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 ver-

pflichtet, 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-3862/2007 vom 22. Januar 2008 E. 4.2). Der genaue Umfang der Begründungspflicht lässt sich nur begrenzt abstrakt erfassen; er muss im Einzelfall individuell bestimmt werden (FELIX UHLMANN/ALEXANDRA SCHWANK, in: Praxiskommentar, Rz. 18 zu Art. 35). An die Begründung sind umso strengere Anforderungen zu stellen, je unbestimmter die Rechtsgrundlage ist 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., Rz. 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).

2.2.3 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 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).

Mehrwertsteuerpflichtig 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 Mehrwertsteuerpflicht besteht insofern, als die nach Abzug der Vorsteuer verbleibende Steuer (Steuerzahllast) regelmässig nicht mehr als Fr. 4'000.-- beträgt; diese Ausnahme bleibt auf Jahresumsätze bis zu Fr. 250'000.-- beschränkt (Art. 25 Abs. 1 Bst. a aMWSTG; vgl. dazu die von der ESTV herausgegebene Spezialbroschüre Nr. 02, Steuerpflicht bei der Mehrwertsteuer, gültig mit Einführung des aMWSTG per 1. Januar 2001 bis 31. Dezember 2007, Ziff. 2.2.3). Für bestehende Betriebe, bei welchen im Zeitpunkt der Aufnahme der Tätigkeit keine Mehrwertsteuerpflicht gegeben war, beginnt die Mehrwertsteuerpflicht am 1. Januar, wenn im vorangehenden Jahr die oben erwähnten Betragsgrenzen kumulativ überschritten worden sind (Art. 28 Abs. 1 aMWSTG). Massgebend für die Mehrwertsteuerpflicht ist das vereinnahmte Entgelt des Vorjahres; dieses ist wie folgt zu ermitteln: Einnahmen zuzüglich Entgelt aus Verrechnung und Warenhingabe an zahlungsstatt (ESTV, Spezialbroschüre Nr. 02, Steuerpflicht bei der Mehrwertsteuer, gültig mit Einführung des aMWSTG per 1. Januar 2001 bis 31. Dezember 2007, Ziff. 3.3).

2.4 Die Veranlagung und Entrichtung der Mehrwertsteuer erfolgt nach dem Selbstveranlagungsprinzip (Art. 46 f. aMWSTG; BLUMENSTEIN/LOCHER, a.a.O., S. 421 ff.; ALOIS CAMENZIND/NIKLAUS HONAUER/KLAUS A. VALLENDER, Handbuch zum Mehrwertsteuergesetz [MWSTG], Bern 2003, 2. Aufl., 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-12/2007 vom 28. Januar 2009 E. 2.7, A-1544/2006 vom 11. September 2008 E. 3.1 mit zahlreichen Hinweisen). Bei festgestellter Mehrwertsteuerpflicht 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 mehrwertsteuerpflichtigen Person, wenn diese ihren Pflichten nicht nachkommt (Art. 60 aMWSTG; vgl. CAMENZIND/HONAUER/VALLENDER, a.a.O., S. 569, Rz. 1680).

2.5

2.5.1 Zu den Obliegenheiten der mehrwertsteuerpflichtigen Person gehört insbesondere die Buchführung (vgl. dazu die Urteile des Bundesgerichts 2A.552/2006 vom 1. Februar 2007 E. 3.1, 2A.109/2005 vom 10. März 2006 E. 2.1 f.). Gemäss Art. 58 Abs. 1 aMWSTG hat die Mehrwertsteuerpflichtige ihre Geschäftsbücher ordnungsgemäss zu führen und so einzurichten, dass sich aus ihnen die für die Feststellung der Mehrwertsteuerpflicht sowie für die Berechnung der Steuer und der abziehbaren Vorsteuern massgebenden Tatsachen leicht und zuverlässig ermitteln lassen.

Die mehrwertsteuerliche Buchführungspflicht knüpft nach dem klaren Wortlaut von Art. 58 Abs. 1 aMWSTG und sachgerechterweise an eine bestehende Mehrwertsteuerpflicht an ("Die steuerpflichtige Person ..."). 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 Mehrwertsteuerpflicht, besteht doch vor Entstehung der Mehrwertsteuerpflicht eben gerade noch keine mehrwertsteuerpflichtige 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 Unternehmerinnen und Unternehmer, die noch nicht mehrwertsteuerpflichtig sind, gehalten, durch geeignete Massnahmen periodisch zu überprüfen, ob sie der Mehrwertsteuerpflicht unterliegen (Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-1578/2006 vom 2. Oktober 2008 E. 2.4.1, A-1544/2006 vom 11. September 2008 E. 3.2 mit Hinweisen).

2.5.2 Über die Buchführung 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 der – vorliegend einschlägigen – Wegleitung 2001 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, 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 (sogenannte "Prüfspur"; vgl. Rz. 893 f.).

2.6

2.6.1 Liegen keine oder nur unvollständige Aufzeichnungen vor oder stimmen die ausgewiesenen Ergebnisse mit dem wirklichen Sachverhalt offensichtlich nicht überein, nimmt die ESTV eine Schätzung nach pflichtgemässem Ermessen vor (Art. 60 aMWSTG). Mit Art. 60 aMWSTG hat der Gesetzgeber die vorgängige Regelung von Art. 48 der Verordnung vom 22. Juni 1994 über die Mehrwertsteuer (aMWSTV, AS 1994 1464) übernommen, die ihrerseits bereits auf der zur Warenumsatzsteuer (WUST) ergangenen Rechtsprechung basiert (PASCAL MOLLARD, TVA et taxation par estimation, veröffentlicht in: ASA 69 S. 512). Die zu Art. 48 aMWSTV sowie zur Ermessenstaxation unter der Herrschaft der WUST etablierte Rechtsprechung bleibt somit auch für die Auslegung und Anwendung von Art. 60 aMWSTG anwendbar (Urteil des Bundesgerichts 2A.552/2006 vom 1. Februar 2007 E. 3.2). 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 MOLLARD, a.a.O., S. 518) – die sachverhaltsmässigen Grundlagen zur Beantwortung der Frage, ob überhaupt eine Mehrwertsteuerpflicht vorliegt, nicht einwandfrei ermittelt werden können (zur Ermessensveranlagung als Sachverhaltsermittlung durch Schätzung vgl. grundlegend BLUMENSTEIN/LOCHER, a.a.O., S. 404; zur Rechtslage bei den direkten Steuern THOMAS STADELMANN, Beweislast oder Einschätzung nach pflichtgemässem Ermessen, veröffentlicht in: SteuerRevue [StR] 2001, S. 258 ff., S. 260).

2.6.2 Art. 60 aMWSTG unterscheidet nach dem Gesagten zwei voneinander unabhängige Konstellationen, welche zu einer Ermessenstaxation führen. Die erste ist diejenige der ungenügenden Aufzeichnung (Konstellation 1). In diesem Fall hat eine Schätzung insbesondere auch dann zu erfolgen, wenn – bei feststehender Mehrwertsteuerpflicht – die Verstösse gegen die formellen Buchhaltungsvorschriften als derart gravierend zu qualifizieren sind, dass sie die materielle Richtigkeit der Buchhaltungsergebnisse in Frage stellen (statt vieler:

BGE 105 Ib 181 E. 4a, Urteil des Bundesgerichts 2A.437/2005 vom 3. Mai 2006 E. 3.1; Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-3678/2007 und A-3680/2007 vom 18. August 2009 E. 3.1, A-1578/2006 vom 2. Oktober 2008 E. 3.2). Zweitens kann selbst eine formell einwandfreie Buchführung die Durchführung einer Schätzung erfordern, wenn die ausgewiesenen Ergebnisse mit dem wirklichen Sachverhalt offensichtlich nicht übereinstimmen (Konstellation 2). Dies ist nach der Rechtsprechung der Fall, wenn die in den Büchern enthaltenen Geschäftsergebnisse von den von der ESTV erhobenen branchenspezifischen Erfahrungszahlen wesentlich abweichen, vorausgesetzt die kontrollierte Person ist nicht in der Lage, allfällige besondere Umstände, auf Grund welcher diese Abweichung erklärt werden kann, nachzuweisen oder zumindest glaubhaft zu machen (statt vieler: Urteil des Bundesgerichts vom 28. August 1985, veröffentlicht in: ASA 58 S. 380 E. 2b; Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-3678/2007 und A-3680/2007 vom 18. August 2009 E. 3.1, A-4360/2007 vom 3. Juli 2009 E. 3.1).

2.7

2.7.1 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 (bzw. hinsichtlich Feststellung oder Überprüfung der Mehrwertsteuerpflicht) führen, dürfen keine Steuerausfälle zur Folge haben (Urteile des Bundesgerichts 2A.552/2006 vom 1. Februar 2007 E. 3.2, 2A.552/2006 vom 1. Februar 2007 E. 3.2; Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-3678/2007 und A-3680/2007 vom 18. August 2009 E. 3.2).

2.7.2 Die Vornahme der Schätzung nach pflichtgemässem Ermessen bedeutet insbesondere, dass die ESTV diejenige Schätzungsmethode zu wählen hat, die den individuellen Verhältnissen im Betrieb des Mehrwertsteuerpflichtigen soweit als möglich Rechnung trägt, auf plausiblen Angaben beruht und deren Ergebnis der wirklichen Situation möglichst nahe kommt (Urteile des Bundesgerichts 2C_426/2007 vom 22. November 2007 E. 3.2, 2A.552/2006 vom 1. Februar 2007 E. 3.3; Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-1578/2006 vom 2. Oktober 2008 E. 4.2, A-1572/2006 vom 21. August 2008 E. 2.5.3; CAMENZIND/HONAUER/VALLENDER, Rz. 1682). In Betracht kommen einerseits

Schätzungsmethoden, die auf eine Ergänzung oder Rekonstruktion der ungenügenden Buchhaltung hinauslaufen, andererseits Umsatzschätzungen aufgrund unbestrittener Teil-Rechnungsergebnisse in Verbindung mit Erfahrungssätzen (Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-1572/2006 vom 21. August 2008 E. 2.5.3, A-1549 vom 16. Mai 2008 E. 4.2, A-1527/2006 und A-1528/2006 vom 6. März 2008 E. 2.3; vgl. auch MOLLARD, a.a.O., S. 530 ff.). Die brauchbaren Teile der Buchhaltung und allenfalls vorhandene Belege sind soweit als möglich bei der Schätzung mitzuberücksichtigen. Sie können als Basiswerte der Ermessenstaxation fungieren (Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-1578/2006 vom 2. Oktober 2008 E. 4.2, A-1572/2006 vom 21. August 2008 E. 2.5.3; HANS GERBER, Die Steuerschätzung [Veranlagung nach Ermessen], in Steuer Revue [StR] 1980, S. 307).

2.8 Die ESTV zieht bei ihrer Arbeit Erfahrungszahlen heran, sei es im Rahmen der Prüfung der Voraussetzungen der Ermessensveranlagung oder sei es für die Vornahme der Schätzung. Nach der Rechtsprechung ist das Abstellen auf Erfahrungszahlen grundsätzlich nicht zu beanstanden (vgl. statt vieler: Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-3678/2007 und A-3680/2007 vom 18. August 2009 E. 3.1, 4.2; Entscheid der SRK vom 24. Oktober 2005, veröffentlicht in: VPB 70.41 E. 2d/aa).

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

2.8.2 Erfahrungszahlen drücken Gesetzmässigkeiten in den Verdienstverhältnissen einzelner Branchen aus. Diese Funktion kommt ihnen aber nur dann zu, wenn sie auf einer sicheren Grundlage beruhen (vgl. ZWEIFEL/HUNZIKER, a.a.O., S. 679). Sollen Erfahrungswerte Aufschluss über durchschnittliche Umsatzziffern geben, müssen sie deshalb breit abgestützt sein und sollten nebst der Betriebsstruktur und den regionalen Gegebenheiten auch die Betriebsgrösse berücksichtigen (GERBER, a.a.O., S. 312 f.; MOLLARD, a.a.O., S. 553). Mit anderen Worten

müssen sie aufgrund umfassender, repräsentativer, homogener und aktueller Stichproben gewonnen werden. Das verlangt, dass sie aufgrund einer genügenden Anzahl von Fällen ermittelt werden müssen. Der Stichprobenumfang lässt sich nicht in einer absoluten Zahl bestimmen, welche für alle Branchen gültig wäre. Die Wahl der Stichproben darf nicht einseitig nur günstige oder ungünstige Verhältnisse betreffen. Sie muss alle Verhältnisse in angemessener Anzahl umfassen, um repräsentative Ergebnisse ermitteln zu können (ZWEIFEL/HUNZIKER, a.a.O., S. 679; vgl. hierzu auch Entscheid der SRK vom 24. Oktober 2005, veröffentlicht in: VPB 70.41 E. 4e/bb/bbb).

2.8.3 Statistische Erfahrungszahlen machen keine eindeutige Aussage über alle zu erwartenden Fälle. Es ist deshalb durchaus möglich, dass aus besonderen Gründen des Einzelfalls von den Erfahrungswerten abgewichen werden muss. Wird bei erheblicher Abweichung des Ergebnisses der formell richtigen Buchhaltung von der Erfahrungszahl deren materielle Richtigkeit angezweifelt, muss somit abgeklärt werden, ob beim Mehrwertsteuerpflichtigen bzw. bei derjenigen Person, deren Mehrwertsteuerpflicht fraglich ist, besondere Verhältnisse vorliegen, welche diese Abweichung erklären (Begründung der Abweichung). Bei dieser Abklärung haben sowohl die Steuerbehörde als auch die (allenfalls) mehrwertsteuerpflichtige Person mitzuwirken. Die Untersuchungspflicht fordert von der Behörde, dass sie den Gründen für die Abweichung nachgeht. Denn diese kennt die Erfahrungszahlen, deren Zustandekommen und Erhebungsbasis. Die Steuerbehörde hat dabei mit der mehrwertsteuerpflichtigen Person zusammenzuwirken. Die Mitwirkungspflicht verlangt von der (gegebenenfalls) pflichtigen Person zu begründen, warum ihre Buchhaltung von derjenigen anderer Unternehmen derselben Branche abweicht, da sie die besonderen Umstände ihrer Unternehmung besser kennt und daher am besten eine Erklärung für die erhebliche Abweichung liefern kann (vgl. ZWEIFEL/HUNZIKER, a.a.O., S. 682 f.). Diese Abklärung der möglichen Abweichungsgründe bildet Bestandteil der Untersuchungspflicht und der Beweiswürdigung und ist nicht Gegenstand eines vom Mehrwertsteuerpflichtigen bzw. von der Person, deren Mehrwertsteuerpflicht noch nicht feststeht, zu erbringenden Gegenbeweises. Grundsätzlich ist der (allenfalls) mehrwertssteuerpflichtigen Person der Gegenbeweis erst dann zuzumuten, wenn sich die Behörde eine offensichtliche Abweichung der formell ordnungsgemäss geführten Buchhaltung von überzeugenden Erfahrungszahlen trotz Erfüllung ihrer Untersuchungspflicht nicht oder nicht genügend erklären kann. Wird aber ohne nähe-

re Untersuchung der konkreten Umstände, allein aufgrund der erheblichen Abweichung von den Erfahrungszahlen vermutet, die Buchhaltung sei materiell unrichtig und nicht ordnungsgemäss, wird der (gegebenenfalls) mehrwertsteuerpflichtigen Person nicht nur die Gegenbeweislast zugeschoben, sondern auch deren rechtliches Gehör verletzt (vgl. ZWEIFEL/HUNZIKER, a.a.O., S. 684).

2.8.4 Damit die (gegebenenfalls) mehrwertsteuerpflichtige Person ihrer Mitwirkungspflicht überhaupt nachkommen kann, obliegt der Steuerbehörde ausserdem die Pflicht, ihr die Grundlagen der Erfahrungszahlen kundzugeben (vgl. ZWEIFEL/HUNZIKER, a.a.O., S. 682 f. mit zahlreichen Hinweisen); dies folgt aus der Begründungspflicht. Die Behörde hat dem Mehrwertsteuerpflichtigen die Art und Weise, wie die Ermessensveranlagung zustande gekommen ist – beinhaltend auch die Zahlen und Erfahrungswerte –, bekannt zu geben. Sie hat zu erläutern, dass die zum Vergleich herangezogenen Betriebe nicht nur der gleichen Branche entstammen wie das eingeschätzte (gegebenenfalls) mehrwertsteuerpflichtige Unternehmen, sondern auch in anderer Hinsicht vergleichbar sind, wie zum Beispiel betreffend Standort, Betriebsgrösse, Kundenkreis usw. (vgl. Entscheid der SRK vom 24. Oktober 2005, veröffentlicht in: VPB 70.41 E. 4e/bb/aaa mit Hinweis). Nur so ist es der mehrwertsteuerpflichtigen Person möglich, die Veranlagung sachgerecht anzufechten (Urteil des Bundesgerichts 2A.284/2000 vom 5. Dezember 2000 E. 3 mit Hinweisen, Entscheid der SRK vom 24. Oktober 2005, veröffentlicht in: VPB 70.41 E. 4e/bb/bbb]).

Da es sich bei Erfahrungszahlen prinzipiell um Durchschnittswerte handelt, dürfen sie im Einzelfall nicht lediglich in schematischer Weise angewendet werden (Entscheid der SRK vom 24. Oktober 2005, veröffentlicht in: VPB 70.41 E. 4e/bb/bbb). In Ausübung des pflichtgemässen Ermessens muss bei der Anwendung von Erfahrungszahlen deshalb deren Streubreite (zwischen Maximal- und Minimalwert) beachtet werden, wenn eine den individuellen Verhältnissen gerecht werdende Schätzung erfolgen soll (Urteile des Bundesgerichts vom 4. Mai 1983, veröffentlicht in: ASA 52 S. 234 E. 4; Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-1578/2006 vom 2. Oktober 2008 E. 6.3). Inwiefern die Verwaltung ihr Ermessen ausgeübt hat, ist in der Entscheidbegründung darzulegen.

2.8.5 Die mehrwertsteuerpflichtige Person hat sodann – auf entsprechendes Gesuch hin (vgl. oben E. 2.2.1) – das Recht, unter Berück-

sichtigung des Steuergeheimnisses, Einsicht in die Erfahrungszahlen zu nehmen. Der um Akteneinsicht ersuchenden Person darf mit Blick auf das Steuergeheimnis (vgl. für die Mehrwertsteuer Art. 55 aMWSTG) nur soweit Einsicht in die zum Vergleich herangezogenen Daten und Zahlen gewährt werden, als diese anschliessend nicht bestimmten identifizierbaren Mehrwertsteuerpflichtigen zugeordnet werden können (BGE 105 Ib 181 E. 4b). Ausserdem dürfen durch die Gewährung der Akteneinsicht keine Geschäfts- oder Betriebsgeheimnisse anderer Mehrwertsteuerpflichtiger, auch nicht in anonymisierter Form, offenbart werden (Urteil des Bundesgerichts 2A.651/2005 vom 21. November 2006 E. 2.6.2, 2.9.1). Inwiefern der mehrwertsteuerpflichtigen Person die Angaben für die Anfechtung der Ermessenstaxation hilfreich sein werden, ist dabei nicht entscheidend. Unerheblich ist auch, ob die mehrwertsteuerpflichtige Person über die Grundlagen der Nachbelastung informiert und ihr umfassend aufgezeigt worden ist, welche Aspekte bei der Umsatzaufrechnung einbezogen und wie die gesammelten Vergleichswerte angewandt wurden (Urteil des Bundesgerichts 2A.651/2005 vom 21. November 2006 E. 2.9.3; vgl. zum Ganzen auch MARTIN KOCHER, Einsichtnahme auch in ein vertrauliches "Spezialdossier" der ESTV – Neue Rechtspraxis erlaubt vertiefte Akteneinsicht – noch ungeklärte Aufdeckungspflicht, in: Der Schweizer Treuhänder [ST] 2007/3 S. 201 ff., insbes. E. 3.2.3).

2.9

2.9.1 Das Bundesverwaltungsgericht kann den angefochtenen Einspracheentscheid grundsätzlich in vollem Umfang überprüfen. Die Beschwerdeführerin kann neben der Verletzung von Bundesrecht (Art. 49 Bst. a VwVG) und der unrichtigen oder unvollständigen Feststellung des rechtserheblichen Sachverhaltes (Art. 49 Bst. b VwVG) auch die Rüge der Unangemessenheit erheben (Art. 49 Bst. c VwVG).

2.9.2 Das Bundesverwaltungsgericht überprüft das Vorliegen der Voraussetzungen für die Vornahme einer Ermessenstaxation – als Rechtsfrage – uneingeschränkt (statt vieler: Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-3678/2007 und A-3680/2007 vom 18. August 2009 E. 5). Als ausserhalb der Verwaltungsorganisation und Behördenhierarchie stehendes, von der richterlichen Unabhängigkeit bestimmtes Verwaltungsgericht auferlegt dieses sich trotz des möglichen Rügegrundes der Unangemessenheit bei der Überprüfung von zulässigerweise erfolgten Ermessensveranlagungen jedoch eine gewisse Zurückhaltung und reduziert dergestalt seine Prüfungsdichte. Grundsätz-

lich setzt das Bundesverwaltungsgericht nur dann sein eigenes Ermessen an die Stelle desjenigen der Vorinstanz, wenn dieser bei der Schätzung grössere Ermessensfehler unterlaufen sind (statt vieler: Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-3678/2007 und A-3680/2007 vom 18. August 2009 E. 5, A-1596/2006 vom 2. April 2009 E. 2.5.3). Diese Praxis wurde am 22. November 2007 höchstrichterlich bestätigt (Urteil des Bundesgerichts 2C_426/2007 E. 4.3).

2.9.3 Für das Vorliegen der Voraussetzungen zur Vornahme einer Ermessenseinschätzung ist nach den allgemeinen Beweislastregeln die ESTV beweisbelastet (Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-1578/2006 vom 2. Oktober 2008 E. 5.3, A-1527/2006 und A-1528/2006 vom 6. März 2008 E. 2.4, A-1531/2006 vom 10. Januar 2008 E. 2.4; vgl. MOLLARD, a.a.O., S. 527). Gelangt das Gericht somit in freier Beweiswürdigung nicht zur Überzeugung, eine der beiden tatbestandsmässig vorausgesetzten Konstellationen von Art. 60 aMWSTG habe sich verwirklicht, ist gemäss der objektiven Beweislastregel zu Ungunsten der ESTV zu entscheiden (vgl. Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-5754/2008 vom 5. November 2009 E. 2.9.3, A-1578/2006 vom 2. Oktober 2008 E. 5.3, A-1527/2006 und A-1528/2006 vom 6. März 2008 E. 2.4).

Waren die Voraussetzungen für eine Ermessenstaxation im Einzelfall erfüllt und hat die ESTV damit zulässigerweise eine Schätzung nach Ermessen durchgeführt, obliegt es – in Umkehr der allgemeinen Beweislastregeln – der mehrwertsteuerpflichtigen Person, den Beweis für die Unrichtigkeit der Schätzung zu erbringen (statt vieler: Urteil des Bundesgerichts 2A.642/2004 vom 14. Juli 2005 E. 5.4; Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-1578/2006 vom 2. Oktober 2008 E. 5.3, A-1572/2006 vom 21. August 2008 E. 2.5.4). Sie kann sich gegen eine zulässigerweise durchgeführte Ermessenseinschätzung deshalb nicht mit allgemeiner Kritik zur Wehr setzen. Vielmehr hat sie darzulegen, dass die von der ESTV vorgenommene Schätzung offensichtlich fehlerhaft ist, und sie hat auch den Beweis für ihre vorgebrachten Behauptungen zu erbringen (anstatt vieler: Urteil des Bundesgerichts 2A.437/2005 vom 3. Mai 2006 E. 3.3 unter Verweis auf MOLLARD, a.a.O., S. 559 und die dort zitierte Rechtsprechung; vgl. auch KOCHER, a.a.O., E. 3.3.2).

3.
Im vorliegenden Fall rügt der Beschwerdeführer, der von der ESTV verwendete Kilometeransatz (Fr. 2.10) sei überhöht, es sei ein tieferer Kilometersatz (Fr. 1.70) anzuwenden. Ausserdem seien die von der Verwaltung geschätzten Privatkilometer nicht hoch genug. Insgesamt ergebe sich eine zu hohe Mehrwertsteuerbelastung, die zur Überschreitung der Umsatzgrenzen – und damit zur Auslösung seiner Mehrwertsteuerpflicht – geführt hätte.

3.1 Der Beschwerdeführer macht geltend, er verrechne im Gegensatz zu anderen Taxibetrieben keine Zuschlagstarife für Nacht-, Sonntags- und Feiertagsfahrten, auch verlange er keinen Bestellzuschlag. Er verfüge über keinen fixen Standplatz, sodass er überdurchschnittlich viele Leerfahrten zu verzeichnen habe und müsse einen wesentlichen Teil der Kundschaft durch Herumfahren in der Stadt suchen; dies erhöhe seinen Aufwand und verringere seine Einnahmen.

Mit diesen Vorbringen bringt er sinngemäss vor, die ESTV habe eine Verletzung des Untersuchungsgrundsatzes sowie des rechtlichen Gehörs zu verantworten, da sie die individuelle Situation des Betriebes nicht gehörig beurteilt habe.

3.2 Bei ihrer Sachverhaltsabklärung ist die ESTV so vorgegangen, dass sie vom Beschwerdeführer die Fahrtenscheiben und Kontrollkarten eingeholt hat. Zusammen mit der Beschwerde hat der Beschwerdeführer dem Bundesverwaltungsgericht noch tagesgenaue Auswertungen eingereicht, die eine Aufschlüsselung in geschäftlich und privat gefahrene Kilometer vornimmt. Aus diesem Vorgehen erhellt, dass die ESTV keine weitergehenden Beweiserhebungen vornahm, um die tatsächlichen Umstände aufzuklären. Sie hat demnach davon abgesehen – im Zusammenwirken mit dem Beschwerdeführer – den Gründen nachzugehen, warum dieser von den Erfahrungszahlen (Fr. 2.10 pro geschäftlich gefahrenem Kilometer) möglicherweise zu Recht abweicht. Die ESTV hat nicht untersucht, ob beim beurteilten Taxibetrieb allenfalls besondere Verhältnisse vorliegen, die diese Abweichung erklären könnten. Die Abklärung der Gründe für eine durchaus mögliche individuelle Abweichung vom statistischen Durchschnittswert bildet aber Bestandteil der Untersuchungspflicht und der Beweiswürdigung und ist nicht Gegenstand des vom Beschwerdeführer zu erbringenden Gegenbeweises. Gerade Letzteres hat die ESTV vorliegend aber bewirkt. Ihre Vorgehensweise hat dazu geführt, dass bereits in diesem

Verfahrensstadium die Beweislast faktisch umgekehrt und dem Beschwerdeführer auferlegt wurde. Schon zu diesem Zeitpunkt oblag es aus ihrer Sicht diesem, den Nachweis zu erbringen, dass die Ermessenseinschätzung fehlerhaft war und er nicht mehrwertsteuerpflichtig ist. Dies, obwohl er gar keine näheren Kenntnisse der Grundlagen – namentlich etwa der Zusammensetzung der Erfahrungszahlen – für dieses Verwaltungshandeln hatte. Zwar gilt im Mehrwertsteuerrecht das Selbstveranlagungsprinzip; dieses entbindet die ESTV aber nicht von ihren Untersuchungspflichten (Art. 81 Abs. 2 MWSTG). Insbesondere bestreitet der Beschwerdeführer seine Mehrwertsteuerpflicht und aufgrund der im Verlaufe des Verfahrens eingereichten Beweismittel hat die ESTV die Steuerberechnung denn auch teilweise zu seinen Gunsten korrigieren müssen.

In Fällen, in denen die ESTV anlässlich einer internen Kontrolle allein aufgrund des in Anwendung gebrachten durchschnittlichen Kilometeransatzes von Fr. 2.10 zum Schluss kommt, der Beschwerdeführer sei mehrwertsteuerpflichtig, hat sie besondere Sorgfalt walten zu lassen. Sie darf nicht ableiten, die geschäftlichen Aufzeichnungen seien nicht ordnungsgemäss im Sinn der Mehrwertsteuer, insbesondere da das Mehrwertsteuerrecht nicht die Führung von Geschäftsbüchern im mehrwertsteuerlichen Sinn schon betreffend die Feststellung der Mehrwertsteuerpflicht gebietet. Vielmehr hat die ESTV ihre gesetzlich zur Verfügung stehenden Möglichkeiten auszuschöpfen und das Zumutbare vorzunehmen, um die Sachlage möglichst vollständig zu erforschen. Der Pflicht zur vollständigen Sachverhaltsabklärung ist sie im hier zu beurteilenden Fall nicht rechtsgenügend nachgekommen (vgl. Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-5754/2008 E. 4.2).

3.3 Aus diesem Grund ist die Beschwerde wegen unvollständiger Abklärung des entscheidwesentlichen Sachverhalts gutzuheissen und der Einspracheentscheid aufzuheben. Zum gleichen Ergebnis führt auch ein weiterer Gesichtspunkt.

4.

4.1 Der Beschwerdeführer beanstandet sinngemäss auch eine Verletzung des rechtlichen Gehörs, da er die "Angemessenheit" des von der ESTV angewendeten kalkulatorischen Umsatzes pro geschäftlich gefahrenem Kilometer (von Fr. 2.10) rügt. Es stellt sich die Frage, welchen Teilgehalt dieses Rechts er mit diesem Vorbringen anruft. Sein Vorwurf trifft die Begründungspflicht, ist die ESTV doch verpflichtet,

der betroffenen Person die Art und Weise, wie die Ermessensveranlagung zustande gekommen ist – beinhaltend auch die Zahlen und Erfahrungswerte –, kundzugeben, um eine sachgerechte Anfechtung zu ermöglichen.

4.2 Die ESTV befasst sich im angefochtenen Einspracheentscheid bzw. in der Vernehmlassung bei der Prüfung der Voraussetzungen für die Umsatzschätzung in keiner Weise mit den Grundlagen der Erfahrungszahlen. Sie führt in der Stellungnahme an das Bundesverwaltungsgericht vom 1. Februar 2010 lediglich aus, der verwendete Kilometersatz von Fr. 2.10 stütze sich auf spezifische Angaben und Erfahrungswerte für die Stadt B._____. Die erhobenen Zahlen basierten auf den Buchhaltungsdaten von Betrieben, welche von der Verwaltung kontrolliert und als ordnungsgemäss akzeptiert worden seien. Der Erfahrungswert basiere nicht auf einer Aufwandgrösse (z. B. Benzinaufwand), sondern den Parametern "Umsatz" und "Kilometer".

Aus dieser Begründung zu der Erhebungsgrundlage und zur Zusammensetzung der Erfahrungszahlen geht kaum bzw. nur in sehr allgemeiner Weise hervor, nach welchen Kriterien das Zahlenmaterial erhoben und ausgewertet wurde (z. B. Tag- und Nachtchauffeure, "Gross-Taxi-Halter" und Einzelunternehmer) und welche statistischen Grundlagen darauf Anwendung fanden. Aus der Begründung wird nicht in hinlänglich nachvollziehbarer Weise klar, inwiefern die verwendeten Daten (unter anderem) bezüglich der Betriebsstruktur und -grösse mit dem Betrieb des Beschwerdeführers gleich gelagert sind. Mangels Begründung ist auch nicht ersichtlich, inwiefern die ESTV in ihrem Einspracheentscheid die Streubreite der Erfahrungszahlen (Minimal- und Maximalwerte werden im Einspracheentscheid nicht aufgezeigt) berücksichtigt hat. Ob sie mit dieser Vorgehensweise ihr Ermessen tatsächlich pflichtgemäss ausgeübt hat, kann deshalb nicht überprüft werden.

Insgesamt erhellt aus der Begründung nicht, warum die Anwendung der Erfahrungszahlen der ESTV beim Beschwerdeführer zu einem sachgerechten und der Realität möglichst nahe kommenden Ergebnis führt. Aus all diesen Gründen genügt die Begründung der ESTV im vorliegenden Fall den rechtlichen Anforderungen an die Begründungspflicht nicht. Eine Verletzung der Begründungspflicht führt in der Regel zur Aufhebung des angefochtenen Einsprachentscheids (vgl. Urteil des

Bundesverwaltungsgerichts A- 5754/2008 vom 5. November 2009 E. 5.4).

5.
Entsprechend ist die Beschwerde gutzuheissen. Der Einspracheentscheid vom 10. April 2008 ist aufzuheben und an die Vorinstanz zurückzuweisen. Gelangt die Vorinstanz aufgrund einer rechtsgenüglichen Untersuchung zum Schluss, die Mehrwertsteuerpflicht des Beschwerdeführers sei zu bejahen, hat sie unter Ausarbeitung einer den verfassungsrechtlichen Anforderungen entsprechenden Begründung einen neuen Einspracheentscheid zu fällen. Dem obsiegenden Beschwerdeführer und der Vorinstanz sind keine Verfahrenskosten aufzuerlegen (Art. 63 VwVG). Der vom Beschwerdeführer geleistete Kostenvorschuss in Höhe von Fr. 2'000.-- ist diesem nach Eintritt der Rechtskraft des vorliegenden Urteils zurückzuerstatten.

Im Übrigen hat die ESTV den obsiegenden Beschwerdeführer, der durch einen Rechtsanwalt vertreten ist, für die ihm erwachsenen notwendigen Kosten zu entschädigen (Art. 64 Abs. 1 VwVG i.V.m. Art. 7 bis 9 des Reglements vom 21. Februar 2008 über die Kosten und Entschädigungen vor dem Bundesverwaltungsgericht [VGKE, SR 173.320.2]). Eine Kostennote wurde nicht eingereicht, weshalb das Bundesverwaltungsgericht in Anwendung in Art. 14 Abs. 2 VGKE über die Entschädigung aufgrund der Akten zu entscheiden hat, zumal angesichts der erwähnten klaren reglementarischen Grundlage auf eine Aufforderung zur Einreichung einer Kostennote verzichtet wird (vgl. Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-4146/2009 vom 9. März 2010 E. 5.2). Angesichts des Umfangs der Beschwerde, der Schwierigkeit der rechtlichen Fragestellungen und den nur sehr knappen Ausführungen zur Problematik der Verletzung des Untersuchungsgrundsatzes bzw. der Verletzung des rechtlichen Gehörs in der Rechtsschrift wird die Parteientschädigung ermessensweise auf Fr. 2'000.-- (inkl. Mehrwertsteuer und Barauslagen) festgesetzt.

Demnach erkennt das Bundesverwaltungsgericht:

1.
Die Beschwerde wird gutgeheissen. Der Einspracheentscheid vom 10. April 2008 wird aufgehoben und die Sache zur Neubeurteilung im Sinn der Erwägungen und zum allfälligen Erlass eines neuen Einspracheentscheids an die Eidgenössische Steuerverwaltung zurückgewiesen.

2.
Es werden keine Verfahrenskosten erhoben. Der vom Beschwerdeführer geleistete Kostenvorschuss in Höhe von Fr. 2'000.-- wird ihm nach Eintritt der Rechtskraft des vorliegenden Urteils zurückerstattet.

3.
Die Eidgenössische Steuerverwaltung hat dem Beschwerdeführer eine Parteientschädigung von Fr. 2'000.-- auszurichten.

4.
Dieses Urteil geht an:

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

schrift zu enthalten. Der angefochtene Entscheid und die Beweismittel sind, soweit sie die beschwerdeführende Partei in Händen hat, beizulegen (vgl. Art. 42 BGG).

Versand: