Bundesverwaltungsgericht

Tribunal administratif fédéral

Tribunale amministrativo federale

Tribunal administrativ federal

Abteilung I
A-1526/2006
{T 0/2}

Urteil vom 28. Januar 2008

Besetzung

Richter Markus Metz (Vorsitz), Richter Michael Beusch,
Richterin Marianne Ryter Sauvant,
Gerichtsschreiber Johannes Schöpf.

Parteien

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

gegen

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

Gegenstand

Mehrwertsteuer (MWSTG; 1. Quartal 2001 bis
3. Quartal 2001 / Ausfuhr, Ermessensveranlagung).

Sachverhalt:

A.
X._____ verfolgt mit seiner am 29. September 1989 im Handelsregister des Kantons ... eingetragenen Einzelfirma folgenden Zweck: Handel sowie Import und Export von Waren aller Art, insbesondere Edelsteinen, Juwelen, Perlen, Schmuck und Rohmetallen für die Schmuckherstellung. Vom 1. Januar 1995 bis 31. Dezember 1996 war er gemäss Art. 17 der Verordnung vom 22. Juni 1994 über die Mehrwertsteuer (MWSTV, AS 1994 1464) als Mehrwertsteuerpflichtiger unter der Nummer ... im Register der Eidgenössischen Steuerverwaltung (ESTV) eingetragen. Am 31. Dezember 1996 meldete X._____ der Verwaltung, er gebe seine selbständige Tätigkeit auf und ersuchte um Streichung aus dem Register. Er sandte am 23. Mai 1997 der ESTV die Schlussabrechnung auf den 31. Dezember 1996 ein und erklärte, in der relevanten Zeitperiode keinen steuerbaren Umsatz getätigt zu haben. Die Verwaltung nahm antragsgemäss die Löschung vor.

Am 12. April 1999 erfolgte die Eintragung der A._____ in das Handelsregister des Kantons .... Das Stammkapital beträgt Fr. ... und wird je zur Hälfte von X._____ und Y._____ gehalten. Beide Gesellschafter zeichnen als Geschäftsführer mit Einzelunterschrift. Zweck dieser Gesellschaft ist vorwiegend der Handel mit, Import und Export von Waren aller Art, insbesondere neuer und gebrauchter Luxusartikel wie Uhren und Schmuck.

B.
Die Eidgenössische Zollverwaltung (EZV) führte gegen X._____ ein Verfahren wegen diverser Zoll- und Mehrwertsteuervergehen. Im Strafbescheid vom 29. Mai 2000 wurde festgestellt, dass er ab Januar bis Dezember 1994 im Namen und auf Rechnung von ... Uhren im Wert von Fr. ... in die Schweiz eingeführt und mit seiner Grossistennummer zu Unrecht die steuerbefreite Einfuhrabfertigung (unter dem Regime der Warenumsatzsteuer) erwirkt hatte. Weiter wurde im Strafbescheid festgehalten, dass er ab Anfang 1995 bis 14. Mai 1996 für Uhren im Gesamtwert von Fr. ..., die zum Verbleib in der Schweiz bestimmt waren, unter Vorlage anderer Uhren zu Unrecht die zollamtliche Bestätigung der Ausfuhr, mithin eine unrichtige Beurkundung erwirkt hatte bzw. erwirken liess. Ab 8. März 1995 bis 14. Mai 1996 führte X._____ im Gesamtwert von Fr. ... Uhren, die

zuvor aus der Schweiz ausgeführt worden waren, ohne Zollanmeldung wieder in die Schweiz ein. Er übernahm am 13. Februar 1996 von ... drei Damenuhren mit einem Wert von Fr. ..., obwohl er annehmen musste, dass diese Uhren ohne Zollanmeldung in die Schweiz eingeführt worden waren. Wegen dieser zollrechtlichen und steuerlichen Widerhandlungen wurde X._____ von der Oberzolldirektion (OZD) zu einer Busse im Gesamtbetrag von Fr. ... sowie zur Tragung der Verfahrenskosten von Fr. ... verpflichtet; die ausgestandene Untersuchungshaft von neun Tagen wurde an die Busse angerechnet. Auf Anfrage teilte die EZV der ESTV am 30. Mai 2005 mit, dass gegen X._____ im Jahre 2000 eine weitere Untersuchung eröffnet und mit Strafbescheid vom 6. Januar 2004 abgeschlossen wurde, da er im Jahr 1998 Uhren, die er zuvor ordnungsgemäss aus der Schweiz ausführen, hernach mit fiktiven Adressen und Empfängern mit unrichtigen Wertangaben wiederum in die Schweiz einführen liess. Diese so illegal eingeführten Uhren verkaufte er an diverse Personen in der Schweiz.

Am 7., 10. und 11. Dezember 2001 nahm die ESTV eine Kontrolle bei X._____ vor und revidierte die Steuerperioden 1. Quartal 1995 bis 4. Quartal 2000 (Zeitraum vom 1. Januar 1995 bis 31. Dezember 2000) sowie die Steuerperioden 1. bis 3. Quartal 2001 (Zeitraum vom 1. Januar bis 30. September 2001). Dabei stellte die Verwaltung fest, dass X._____ für die Jahre 1995 und 1996 zwar Kreditoren-, Debitoren- und Ausfuhrbelege aufbewahrt, jedoch keine Geschäftsbücher geführt hatte. Abschlüsse waren nicht erstellt worden und die Belege der Geldkonti fehlten. Ab 1997 lagen überhaupt keine Unterlagen mehr vor.

C.

Die ESTV machte die Löschung von X._____ im Register der Mehrwertsteuerpflichtigen auf den 1. Januar 1997 rückgängig, da sie im Besitz von Unterlagen war, aus denen ihrer Ansicht nach entnommen werden konnte, dass er auch in den Jahren nach 1997 in eigenem Namen geschäftstätig war. Aufgrund der ungenügenden bzw. überhaupt fehlenden Buchhaltung musste der Umsatz des Unternehmers für die gesamte Kontrollperiode ermessensweise ermittelt werden. Die Verwaltung berechnete den von X._____ erzielten Umsatz für die Jahre 1995 und 1996 auf der Basis seiner Angaben im Hilfsblatt A zur Steuererklärung betreffend die direkten Steuern des Kantons ... und berücksichtigte – soweit vorhanden – vorliegende

Belege. Die so ermittelte Schätzung ergab bei Annahme einer branchenüblichen Marge von 20% einen Umsatz von Fr. ... im Jahr 1995 bzw. von Fr. ... im Jahr 1996. Für diese beiden Jahre konnte sich die ESTV auch auf die Angaben aus dem Schlussprotokoll des Strafverfahrens der EZV vom 8. Januar 1997 abstützen. Für das Jahr 1997 schätzte die Verwaltung den mehrwertsteuerpflichtigen Umsatz von X._____ auf Fr. ... (exklusive Mehrwertsteuer).

D.
Da die ESTV im Besitz von Unterlagen war, die zeigten, dass X._____ auch in den Jahren 1997 bis 1999 im eigenen Namen Geschäfte tätigte, musste die ESTV auf Grund der gänzlich fehlenden Buchhaltung den Umsatz in der gesamten Kontrollperiode ermessensweise ermitteln. Die Schätzungen führten basierend auf der kalkulatorischen Umsatzschätzung für das Jahr 1997 von Fr. ... zu einem kalkulatorisch ermittelten Umsatz für die geprüfte Periode vom 1. Januar bis 30. September 2001 von Fr. ... (75%) zur Ergänzungsabrechnung (EA) Nr. ... vom 11. Dezember 2001 über Fr. ... zuzüglich 5% Verzugszins seit dem 30. August 2001 (mittlerer Verfall).

Am 10. April 2002 bestätigte die ESTV die Steuernachforderung von Fr. ... zuzüglich 5% Verzugszins mit einem förmlichen Entscheid, gegen den X._____ am 13. Mai 2002 bei der Verwaltung Einsprache einreichte.

E.
Die ESTV wies die Einsprache mit Einspracheentscheid vom 23. November 2005 ab und machte geltend, sie sei im Besitz von Akten, welche zeigten, dass X._____ auch in den Jahren 1997 bis 1999 im eigenen Namen geschäftstätig war. Für die Jahre 2000 und 2001 habe die ESTV keine Nachforschungen angestellt; unter diesen Umständen habe die ESTV auf ihre Erhebungen im Jahr 1997 abgestellt. Sie habe für jenes Jahr auf die bei einem Lieferanten festgestellten Warenlieferungen (exklusive MWST) zuzüglich einer Sicherheitsmarge von 20% für der ESTV nicht bekannte Wareneinkäufe abgestellt und diese auf 80% des Nettoumsatzes angesetzt. Die ESTV sei davon ausgegangen, dass der Umfang der Geschäftstätigkeit in den Jahren 1997 und 2001 gleich war, respektive der Umsatz im 1. Quartal bis 3. Quartal 2001 drei Viertel des für das Jahr 1997 kalkulierten Umsatzes betragen habe. Da für das Jahr 2001 keinerlei Unterlagen vorgelegen hätten, könne nicht abschliessend beurteilt werden,

worin die Geschäftstätigkeit des Unternehmers bestanden habe. Da aber X._____ erwiesenermassen auch nach der Gründung der A._____, an der er beteiligt sei und die ebenfalls mit Uhren handle, nach dem 12. April 1999 weiterhin Uhren privat bezogen habe und somit privat handelte, spreche nichts gegen die Annahme, dass dies auch im Jahr 2001 der Fall gewesen sei. Als Ort der Lieferung von Uhren, welche X._____ selber exportierte oder exportieren liess, gelte das Inland. Daraus folge, dass die Umsätze aus Exporten zu dem für die Festlegung der Mehrwertsteuerpflicht massgebenden Jahresumsatz zählten.

F.
Mit Eingabe vom 30. Dezember 2005 erhob X._____ (Beschwerdeführer) bei der Eidgenössischen Steuerrekurskommission (SRK) Beschwerde gegen den Einspracheentscheid vom 23. November 2005 und beantragte dessen kostenpflichtige Aufhebung sowie die Zusprechung einer Parteientschädigung. Zur Begründung führte er insbesondere aus, die ESTV habe die verfügten Aufrechnungen nicht in Anwendung des von Gesetzes wegen gebotenen pflichtgemässen Ermessens vorgenommen und die Verwaltung verstosse gegen materielles Recht, wenn sie für den Nachweis der Steuerbefreiung von Exportlieferungen übermässig hohe Formvorschriften aufstelle.

G.
Die ESTV beantragte in ihrer Vernehmlassung vom 20. Februar 2006 die kostenpflichtige Abweisung der Beschwerde. Die Verwaltung sei in ihrer Vorgehensweise durch den Umstand, dass bis heute für das Jahr 2001 keinerlei Geschäftsunterlagen des Beschwerdeführers vorlägen, stark eingeschränkt. Diesen Umstand habe der Unternehmer selbst verschuldet, er sei seiner Mitwirkungspflicht in gravierender Weise nicht nachgekommen. Es wäre Sache des Beschwerdeführers gewesen, auf besondere Verhältnisse hinzuweisen, welche ein Abweichen von den Erfahrungszahlen erfordert hätten.

H.
Am 9. Februar 2007 teilte das Bundesverwaltungsgericht den Parteien die Übernahme des Beschwerdeverfahrens von der SRK mit. Am 23. Mai 2007 forderte es die ESTV auf, zur Frage der Anwendung der Art. 15a und 45a der Verordnung vom 29. März 2000 zum Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer (MWSTGV, SR 641.201) betreffend

Rechnungstellung und Behandlung von Formmängeln Stellung zu nehmen. Mit dem Schreiben vom 15. Juni 2007 teilte die Verwaltung mit, die erwähnten Bestimmungen seien nicht anwendbar, weil diese auf die Anwendungsfälle beschränkt seien, wo die Nichteinhaltung von Formvorschriften im Rahmen der Erstellung von Belegen zu beurteilen sei. Vorliegend seien überhaupt keine Geschäftsunterlagen vorhanden gewesen.

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

Das Bundesverwaltungsgericht zieht in Erwägung:

1.

1.1 Gemäss Art. 31 des Bundesgesetzes vom 17. Juni 2005 über das Bundesverwaltungsgericht (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 Vorinstanz ist eine Behörde im Sinn von Art. 33 VGG. Das Bundesverwaltungsgericht ist daher für die Beurteilung der vorliegenden Beschwerde zuständig. Es übernimmt die Beurteilung des am 31. Dezember 2006 bei der SRK hängigen Rechtsmittels und wendet das neue Verfahrensrecht an (Art. 53 Abs. 2 VGG).

1.2 Das Bundesverwaltungsgericht kann den angefochtenen Einspracheentscheid grundsätzlich in vollem Umfang überprüfen. Der Beschwerdeführer kann neben der Verletzung von Bundesrecht (Art. 49 Bst. a VwVG) und der unrichtigen oder unvollständigen Feststellung des rechtserheblichen Sachverhalts (Art. 49 Bst. b VwVG) auch die Rüge der Unangemessenheit erheben (Art. 49 Bst. c VwVG; André Moser, in André Moser/Peter Uebersax, Prozessieren vor eidgenössischen Rekurskommissionen, Basel und Frankfurt am Main 1998, Rz. 2.59; Ulrich Häfelin/Georg Müller/Felix Uhlmann, Allgemeines Verwaltungsrecht, 5. Aufl., Zürich 2006, Rz. 1758 ff.).

2.

2.1 Gemäss Art. 21 Abs. 1 des Bundesgesetzes vom 2. September 1999 über die Mehrwertsteuer (Mehrwersteuergesetz, MWSTG, SR 641.20) ist mehrwertsteuerpflichtig, wer eine mit der Erzielung von Einnahmen verbundene gewerbliche oder berufliche Tätigkeit selbständig ausübt, sofern seine mehrwertsteuerrechtlichen Leistungen im Inland jährlich Fr. 75'000.-- übersteigen. Von der Mehrwertsteuerpflicht ausgenommen ist nach Art. 25 Abs. 1 Bst. a MWSTG ein Unternehmer mit einem Jahresumsatz nach Art. 21 Abs. 3 MWSTG bis zu Fr. 250'000.--, sofern die nach Abzug der Vorsteuer verbleibende Steuer regelmässig nicht mehr als Fr. 4'000.-- im Jahr betragen würde. Die Mehrwertsteuerpflicht beginnt gemäss Art. 28 Abs. 1 MWSTG nach Ablauf des Kalenderjahres, in dem der massgebende Umsatz erzielt worden ist. Während es der Eidgenössischen Steuerverwaltung obliegt, die steuerbegründenden oder steuererhöhenden Tatsachen zu beweisen, hat der Mehrwertsteuerpflichtige den Beweis für die steuermindernden oder die steuerbefreienden Tatsachen zu erbringen (vgl. statt vieler: Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-1455/2006 vom 25. April 2007 E. 4.1).

2.2 Die Veranlagung und Entrichtung der Mehrwertsteuer erfolgt nach dem Selbstveranlagungsprinzip (Art. 46 MWSTG; vgl. ERNST BLUMENSTEIN/PETER LOCHER, System des schweizerischen Steuerrechts, 6. Aufl., Zürich 2002, S. 421 ff.). Dies bedeutet, dass der Mehrwertsteuerpflichtige selbst und unaufgefordert über seine Umsätze und Vorsteuern abzurechnen und innerhalb von 60 Tagen nach Ablauf der Abrechnungsperiode den geschuldeten Mehrwertsteuerbetrag an die ESTV abzuliefern hat. Der Steuerpflichtige hat seine Mehrwertsteuerforderung selbst festzustellen; er ist allein für die vollständige und richtige Versteuerung seiner steuerbaren Umsätze und für die korrekte Ermittlung der Vorsteuer verantwortlich (ISABELLE HOMBERGER GUT, in mwst.com, Basel/Genf/München 2000, Art. 46, Rz. 1 ff.; CAMENZIND/HONAUER/ VALLENDER, a.a.O., Rz. 1579 ff.). Ein Verstoss des Mehrwertsteuerpflichtigen gegen diesen Grundsatz ist nach wiederholt geäusserter Ansicht der SRK als schwerwiegend anzusehen, da der Steuerpflichtige durch das Missachten dieser Vorschrift die ordnungsgemässe Einhebung der Mehrwertsteuer und damit das Steuersystem als solches gefährdet (vgl. die Entscheide der SRK vom 27. März 2006 [SRK 2003-184] E. 2c, vom 31. August 2004 [SRK 2003-168] E. 3a, vom 12. August 2002, veröffentlicht in ASA 73 S. 232 f. sowie vom 25. August 1998, veröffentlicht in Verwaltungspraxis der Bundesbehörden [VPB] 63.27 E. 3a). Dieser Auffassung ist auch das Bundesverwal-

tungsgericht gefolgt (Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-1377/2006 vom 20. März 2007 E. 2.2).

2.3 Gemäss Art. 58 Abs. 1 MWSTG hat der Steuerpflichtige seine Geschäftsbücher ordnungsgemäss zu führen und so einzurichten, dass sich aus ihnen die für die Feststellung der Mehrwertsteuerpflicht sowie für die Berechnung der Mehrwertsteuer und der abziehbaren Vorsteuern massgebenden Tatsachen leicht und zuverlässig ermitteln lassen. Die ESTV kann hierüber nähere Bestimmungen aufstellen. Von dieser Befugnis hat sie mit dem Erlass der Wegleitung für Mehrwertsteuerpflichtige (in erster Auflage erschienen im Herbst 1994; im Frühling 1997 als Wegleitung 1997 für Mehrwertsteuerpflichtige und im Sommer 2000 als Wegleitung 2001 für Mehrwertsteuerpflichtige neu herausgegeben) Gebrauch gemacht. In der Wegleitung sind genauere Angaben enthalten, wie eine derartige Buchhaltung auszugestalten ist. Insbesondere müssen alle Geschäftsfälle fortlaufend, chronologisch und lückenlos aufgezeichnet werden (Ziff. 878 ff. Wegleitung 2001).

Nach Art. 60 MWSTG nimmt die ESTV eine Schätzung nach pflichtgemässem Ermessen vor, wenn keine oder nur unvollständige Aufzeichnungen vorliegen oder die ausgewiesenen Ergebnisse mit dem wirklichen Sachverhalt offensichtlich nicht übereinstimmen. Eine Schätzung muss insbesondere auch dann erfolgen, wenn die Verstösse gegen die formellen Buchhaltungsregeln derart gravierend sind, dass sie die materielle Richtigkeit der Buchhaltungsergebnisse in Frage stellen (BGE 105 Ib 182 ff.; veröffentlicht in Archiv für schweizerisches Abgaberecht [ASA] 61 S. 819 E. 3a; Urteil des Bundesgerichts 2A.109/2005 vom 10. März 2006 E. 2.2). Selbst eine formell einwandfreie Buchführung kann die Durchführung einer Schätzung erfordern, wenn die in den Büchern enthaltenen Geschäftsergebnisse von den Erfahrungszahlen wesentlich abweichen (ASA 58 S. 383 E. 2b, 42 S. 407 E. 2c, 35 S. 479 E. 2). Dabei hat die Verwaltung diejenige Schätzungsmethode zu wählen, 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 (ASA 61 S. 819 E. 3a; Urteil des Bundesgerichts 2A.253/2005 vom 3. Februar 2006 E. 4.1). In Betracht fallen einerseits Methoden, die auf eine Ergänzung oder Rekonstruktion der ungenügenden Buchhaltung hinauslaufen, andererseits Umsatzschätzungen aufgrund unbestrittener Teil-Rechnungsergebnisse in Verbindung mit Erfahrungssätzen (Urteil des Bundesver-

waltungsgerichts A-1356/2006 vom 21. Mai 2007 E. 2.6; ASA 73 S. 233 f. E. 2c/aa; Entscheid der SRK vom 24. Oktober 2005, veröffentlicht in VPB 70.41 2d/aa; CAMENZIND/HONAUER/ VALLENDER, a.a.O., Rz. 1680 ff.).

Eine Umlage der Ergebnisse eines eingehend kontrollierten Zeitabschnitts auf die ganze Kontrollperiode (von normalerweise fünf Jahren, vgl. Urteil des Bundesgerichts vom 30. November 1984, veröffentlicht in ASA 56 S. 195; CAMENZIND/HONAUER, a.a.O., Rz. 1047) setzt voraus, dass die Buchhaltung auch in der restlichen Kontrollperiode ungenügend ist und die massgeblichen Verhältnisse in dieser Zeit ähnlich sind wie im eingehend kontrollierten Zeitabschnitt (Urteil des Bundesgerichts vom 12. November 1998, veröffentlicht in ASA 68 S. 652 ff. E. 6b; Entscheid der SRK vom 25. März 2002, veröffentlicht in VPB 66.97 E. 3c). Die ESTV muss dabei lediglich noch glaubhaft machen, dass die Verhältnisse ähnlich sind; ist dies der Fall, obliegt alsdann der Gegenbeweis dem Steuerpflichtigen. Dabei kann durchaus auch das Zeitelement eine Rolle spielen und mit zunehmendem Ablauf seit der genauen Überprüfung die Wahrscheinlichkeit der ähnlichen Verhältnisse sinken.

2.4 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 und führt so die gefestigte Praxis der SRK weiter (Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-1454/2006 vom 26. September 2007 E. 2.1 mit Hinweisen). Sind die Voraussetzungen einer Ermessenstaxation erfüllt, obliegt es dem Mehrwertsteuerpflichtigen, den Beweis für die Unrichtigkeit der Schätzung zu erbringen (vgl. Entscheide der SRK vom 15. Oktober 1999, veröffentlicht in VPB 64.47 E. 5b, vom 29. Oktober 1999 [SRK 1998-102 und SRK 1998-103] E. 5, bestätigt durch Urteil des Bundesgerichts 2A.580/1999 vom 21. Juni 2000). Dabei hat er sich mit den Elementen der vorgenommenen Ermessenstaxation im Einzelnen zu befassen und aufzuzeigen, dass und inwiefern die Schätzung nicht auf haltbaren Grundlagen beruht (Urteil des Bundesgerichts 2A.55/1998 vom 12. November 1998 E. 8; vgl. zum Ganzen Entscheid der SRK vom 25. März 2002 [SRK 2000-135] E. 3b). Erst wenn der Mehrwertsteuerpflichtige den Nachweis dafür erbringt, dass die Verwaltung mit der Ermessensveranlagung Bundesrecht verletzt hat bzw. dass ihr dabei erhebliche Ermessensfehler un-

terlaufen sind, nimmt das Bundesverwaltungsgericht eine Korrektur der Schätzung vor (vgl. Urteil des Bundesverwaltungsgerichts vom 21. Mai 2007, a.a.O. E. 2.6).

2.5 Nach Art. 5 Bst. a MWSTG unterliegen die im Inland gegen Entgelt erbrachten Lieferungen von Gegenständen der Mehrwertsteuer. Die Lieferung wird nach Art. 13 Bst. a MWSTG am Ort erbracht, wo sich der Gegenstand im Zeitpunkt der Verschaffung der Befähigung, über ihn wirtschaftlich zu verfügen, der Ablieferung oder der Überlassung zum Gebrauch oder zur Nutzung befindet oder am Ort, wo die Beförderung oder Versendung des Gegenstandes zum Abnehmer (oder in dessen Auftrag zu einem Dritten) beginnt (Art. 13 Bst. b MWSTG). Auch die Lieferung von Gegenständen, die aus dem Inland direkt ins Ausland versandt werden, gilt nach Art. 13 Bst. a MWSTG grundsätzlich als im Inland erbracht (Ziff. 369 der von der ESTV herausgegebenen Wegleitung 2001 für Mehrwertsteuerpflichtige [Wegleitung 2001]; Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-1455/2006 vom 25. April 2007 E. 3.1.2). Von der Mehrwertsteuer sind die Lieferungen von Gegenständen nur befreit, wenn sie direkt mit zollamtlichem Nachweis ins Ausland befördert oder versandt werden (Art. 19 Abs. 2 Ziff. 1 MWSTG; Ziff. 530 f. Wegleitung 2001; Urteil des Bundesgerichts 2A.546/2003 vom 14. März 2005 E. 2.2; ALOIS CAMENZIND/NIKLAUS HONAUER/KLAUS A. VALLENDER, Handbuch zum Mehrwertsteuergesetz, Bern Stuttgart Wien 2003, Rz. 889 ff.). Eine direkte Ausfuhr liegt vor, wenn der Gegenstand der Lieferung entweder vom Steuerpflichtigen selbst oder von seinem nicht steuerpflichtigen Abnehmer ins Ausland befördert oder versandt wird, ohne dass dieser Gegenstand vorher im Inland in Gebrauch genommen noch im Inland im Rahmen eines Liefergeschäfts einem Dritten übergeben wurde (Art. 19 Abs. 4 MWSTG; Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-1455/2006 vom 25. April 2007 E. 3.1.3, 3.2).

3.

3.1 Im vorliegenden Fall sind die Voraussetzungen für die Vornahme einer Ermessenseinschätzung ohne Zweifel erfüllt (E. 2.3); der Beschwerdeführer hatte für die Jahre 1995 und 1996 zwar Kreditoren-, Debitoren- und Ausfuhrbelege aufbewahrt, jedoch keine Geschäftsbücher geführt. Abschlüsse waren nicht erstellt worden und die Belege der Geldkonti fehlten. Ab 1997 lagen überhaupt keine Unterlagen mehr vor. Deshalb nahm die ESTV zu Recht für die Jahre 1995

bis 2000 und für die ersten drei Quartale des Jahres 2001 eine Ermessenstaxation vor und stützte sich für die gesamte Kontrollperiode auf der Ermessenseinschätzung für das Jahr 1997 ab.

3.2 Für die Jahre 1995 und 1996 ging die ESTV von einem Warenaufwand von Fr. ... aus und stützte sich dabei auf die Angaben des Beschwerdeführers im Hilfsblatt A seiner Steuererklärung 1997 im Kanton ... vom 5. Februar 1998 zu den direkten Steuern. Die Verwaltung errechnete daraus unter Berücksichtigung einer Marge von 20% als Erfahrungswert aufgrund der ihr vorliegenden Vergleichszahlen einen Umsatz (inklusive Mehrwertsteuer) von Fr. ... für das Jahr 1995 und einen solchen von Fr. ... für das Jahr 1996. Gestützt auf die von der EZV im Rahmen des Strafverfahrens durchgeführten Untersuchungen errechnete die ESTV im Rahmen des Einspracheentscheids vom 23. November 2005 für die Jahre 1995 und 1996 einen zusätzlichen Warenaufwand (exklusive Mehrwertsteuer) von Fr. ..., was – bei unveränderter Bruttomarge von 20% – einen zusätzlichen Umsatz von Fr. ... ergab. In Bezug auf diese nachträgliche Berechnung konnte der Beschwerdeführer trotz Aufforderung der ESTV keine Dokumente einreichen, die geeignet gewesen wären, die Umsatzschätzung zu ändern oder in Zweifel zu ziehen. Die ESTV stützte sich bei ihren Schätzungen für die Jahre 1995 und 1996 auf eigene Angaben des Beschwerdeführers, auf vorhandene Debitoren-, auf vorgelegte Kreditorenrechnungen und Einfuhrquittungen, auf vorhandene Bankauszüge, auf ihre Erfahrungszahlen in vergleichbaren Fällen und auf die Ergebnisse der Erhebungen der EZV im Rahmen des Strafverfahrens. Gegen dieses Vorgehen der Verwaltung ist nichts einzuwenden.

Die ESTV hat den individuellen Verhältnissen im Betrieb des Beschwerdeführers angemessen Rechnung getragen, hat unbestrittene Teil-Rechnungsergebnisse in Verbindung mit Erfahrungszahlen verwendet und darüber hinaus auch Stichproben genommen (E. 2.3). Die Beweispflicht für die Verletzung von Bundesrecht durch die Ermessensveranlagung bzw. von erheblichen Ermessensfehlern durch die ESTV liegt deshalb beim Beschwerdeführer (vgl. oben E. 2.4). Weder im Einspracheverfahren noch in der Beschwerdeschrift vom 30. Dezember 2005 brachte der Beschwerdeführer – ausser allgemein gehaltene Erwägungen zur Ermessenseinschätzung – etwas vor, das geeignet wäre, die Schätzung der ESTV zu erschüttern. Insbesondere hielt er auch den Einwand, den er noch in der Einsprache

gemacht hatte, sein Warenaufwand habe 84% und nicht 80% betragen, nicht mehr weiter aufrecht und legte überdies im Beschwerdeverfahren keinerlei Beweismittel vor, die zu einer Korrektur der Ergebnisse der ESTV führen könnten.

3.3 Auch für das Jahr 1997 legte der Beschwerdeführer der ESTV keinerlei Geschäftsunterlagen vor, obwohl er dazu verpflichtet gewesen wäre. Die ESTV zog deshalb die in diesem Jahr bei drei Lieferanten des Beschwerdeführers festgestellten Warenlieferungen (exklusive Mehrwertsteuer) zuzüglich einer Sicherheitsmarge von 20% für der Verwaltung nicht bekannte Wareneinkäufe als Warenaufwand heran und setzte diesen wiederum auf 80% des Nettoumsatzes fest. Es liegen der ESTV und in den Verfahrensakten Belege über Einkäufe des Beschwerdeführers im Jahr 1997 von Fr. ... eines Lieferanten aus dem Ausland und von zwei weiteren Lieferanten über mindestens Fr. ... vor. Wenn deshalb die Verwaltung den Warenaufwand des Beschwerdeführers mit Fr. ... (exklusive Mehrwertsteuer) geschätzt hat, ist dies nicht zu beanstanden. Bei einer Bruttomarge von 20% ergab dies den kalkulatorischen Umsatz von Fr. ... (exklusive Mehrwertsteuer). Anzumerken ist, dass eine Schätzung naturgemäss immer gewisse Fehlerquellen bzw. Unschärfen aufweist, doch wäre es die Aufgabe des Beschwerdeführers gewesen, durch ordnungsgemäss geführte vollständige Aufzeichnungen von vornherein Klarheit über seine Geschäftstätigkeit zu schaffen (E. 2.3).

Der Beschwerdeführer vermochte trotz seiner Beweispflicht auch gegen diese Ermessenschätzung keine konkreten Einwendungen vorzubringen. Er behauptete nicht einmal, im Jahr 1997 keine Umsätze mehr getätigt zu haben, sondern lediglich, bei einem seiner Lieferanten ermittelte Zahlen würden noch lange nicht bedeuteten, dass damit in jedem Fall eine Mehrwertsteuerpflicht in der Schweiz resultiere. Zu denken sei hier etwa an Reihengeschäfte zwecks Ausfuhr von Uhren, wobei er den konkreten Ablauf der angeblichen Reihengeschäfte nicht anzugeben vermochte. Auch diese nur allgemein vorgebrachte Behauptung ist nicht geeignet, die auf eindeutigen Dokumenten beruhende Ermessensschätzung der ESTV zu Fall zu bringen. Für die Frage der Mehrwertsteuerpflicht ist schliesslich auch der Umsatz massgebend, den ein Steuerpflichtiger durch Lieferungen ins Ausland erzielt (vgl. Art. 13 MWSTG).

3.4 Für die Jahre 1998 bis 2001 legte die ESTV den kalkulierten Nettoumsatz des Jahres 1997 um. Die Ermessensveranlagung im Sinn von Art. 60 MWSTG ist eine Schätzung, deren Ziel es ist, den tatsächlichen Gegebenheiten möglichst gerecht zu werden. Es haftet ihr deshalb eine gewisse Unsicherheit an, die der Steuerpflichtige aufgrund seiner Pflichtverletzung jedoch, wie erwähnt, selber zu vertreten hat (PER PROD'HOM, in: OREF [éditeur], Les procédures en droit fiscal, 2e édition, complétée et actualisée, Bern 2005, S. 395; PASCAL MOLLARD, TVA et taxation par estimation, veröffentlicht in ASA 69 S. 519). Grundsätzlich zulässig ist die Umlage von einem oder mehreren Geschäftsjahren auf die übrigen Jahren der Kontrollperiode (vgl. dazu oben E. 2.3). Die Untersuchungen der EZV, die vorhandenen Belege (Bankauszüge über Zahlungen, Kontoauszug eines Lieferanten betreffend das Jahr 1998) und die Aussagen des Beschwerdeführers in der Einvernahme der EZV vom 4. Mai 1999 haben ergeben, dass er auch in den Jahren 1998 und 1999 weiterhin seine Geschäfte mit Uhren betrieb. Dazu kommt, dass die EZV im Jahr 2000 eine weitere Untersuchung eröffnen musste, die mit Strafbescheid vom 6. Januar 2004 abgeschlossen wurde. Uhren, die er im Jahr 1998 zuvor ordnungsgemäss aus der Schweiz ausführen liess, führte der Beschwerdeführer hernach mit fiktiven Adressen und Empfängern mit unrichtigen Wertangaben wiederum in die Schweiz ein. Diese so illegal eingeführten Uhren verkaufte er an diverse Personen in der Schweiz. Die ESTV konnte auf Grund dieser Belege, Stichproben und Angaben des Beschwerdeführers ohne Rechtsverletzung den kalkulierten Nettoumsatz des Jahres 1997 auf die Jahre 1998 und 1999 umlegen. Den Umstand, dass der Unternehmer – obwohl er dazu verpflichtet war – keine geschäftlichen Aufzeichnungen geführt hat, hat er sich selbst zuzuschreiben. Der Beschwerdeführer vermochte in seiner Beschwerde vom 30. Dezember 2005 keinerlei Beweise einzureichen, die zeigen, dass die Ermessenseinschätzung der Verwaltung nicht korrekt gewesen wäre.

3.5 Der Beschwerdeführer war – zusammen mit einem Partner – seit dem 12. April 1999 Gesellschafter und Geschäftsführer der A._____, die einen ähnlichen Gesellschaftszweck wie die Einzelfirma "X._____" aufweist. Er behauptet sinngemäss, dass er seine Geschäftstätigkeit seit der Gründung dieser Gesellschaft nicht mehr über die Einzelfirma abgewickelt habe. In diesem Zusammenhang fällt aber auf, dass der Beschwerdeführer seine

Einzelfirma bis Mitte 2007 noch immer nicht im Handelsregister gelöscht hat. Er hätte gegenüber der ESTV auch offen legen können, welche Geschäfte und in welchem Umfang er seit dem Jahr 1999 über die A._____ abgewickelt hat und die in deren Geschäftsbüchern erfasst waren. Der Beschwerdeführer belegt seine Behauptung, es bestünden begründete Anhaltspunkte dafür, dass die festgestellten Mängel nicht auf die übrigen Jahre (1998 bis 2001) übertragen werden könnten (Beschwerdeschrift S. 5 Ziff. 1.4), mit keinerlei Argumenten oder Beweisen. Daher ist die ESTV von der zutreffenden Annahme ausgegangen, dass der Beschwerdeführer auch nach der Gründung der A._____ am 12. April 1999 in den Jahren 1999 bis 3. Quartal 2001 weiterhin mit Uhren gehandelt hat. Den ihm obliegenden Gegenbeweis hat der Beschwerdeführer nicht erbracht (E. 2.3). An der Umlage der Resultate der Ermessensveranlagung auf die ersten drei Quartale des Jahres 2001 ist deshalb nichts auszusetzen. Die Beschwerde ist abzuweisen.

4.
Die Verfahrenskosten für das Beschwerdeverfahren werden auf Fr. ... festgelegt (Art. 4 des Reglements vom 11. Dezember 2006 über die Kosten und Entschädigungen vor dem Bundesverwaltungsgericht [VGKE, SR 173.320.2]). Bei diesem Ausgang des Verfahrens hat der Beschwerdeführer die Verfahrenskosten zu tragen (Art. 63 Abs. 1 VwVG); sie werden mit dem Kostenvorschuss von Fr. ... verrechnet. Eine Parteientschädigung wird unter diesen Umständen nicht zugesprochen (Art. 64 Abs. 1 VwVG in Verbindung mit Art. 7 VGKE e contrario).

Demnach erkennt das Bundesverwaltungsgericht:

1.
Die Beschwerde wird abgewiesen.

2.
Die Verfahrenskosten werden mit Fr. ... festgesetzt und gehen zu Lasten des Beschwerdeführers; sie werden mit dem Kostenvorschuss von Fr. ... verrechnet.

3.
Es wird keine Parteientschädigung zugesprochen.

4.
Dieses Urteil geht an:

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

Der vorsitzende Richter: Der Gerichtsschreiber:

Markus Metz Johannes Schöpf

Rechtsmittelbelehrung:

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

Versand: