



Abteilung I  
A-582/2023

## Urteil vom 17. Mai 2024

Besetzung

Richter Keita Mutombo (Vorsitz),  
Richter Jürg Steiger,  
Richter Pierre-Emmanuel Ruedin,  
Gerichtsschreiberin Susanne Raas.

Parteien

**X.**\_\_\_\_\_, ...,  
vertreten durch  
lic. iur. LL.M. Bruno Bauer, Rechtsanwalt, ...,  
Beschwerdeführer,

gegen

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

Gegenstand

Mehrwertsteuer; Nachleistung (Steuerperioden 2011 - 2015).

**Sachverhalt:****A.**

X.\_\_\_\_\_ (offiziell: [Schreibweise], s. vorinstanzliche Akten [act.] 20; nachfolgend: Steuerpflichtiger) ist als Inhaber des Einzelunternehmens X.\_\_\_\_\_ seit dem 1. Januar 1995 im Register der steuerpflichtigen Personen bei der Eidgenössischen Steuerverwaltung (ESTV) eingetragen. Zweck des Einzelunternehmens ist gemäss Handelsregistrauszug der Betrieb von Cafés.

Der Steuerpflichtige ist zudem einzelzeichnungsberechtigter Präsident des Verwaltungsrates der A.\_\_\_\_\_ AG in Liquidation sowie der B.\_\_\_\_\_ AG in Liquidation und er war einzelzeichnungsberechtigtes Mitglied des Verwaltungsrats der per 4. Dezember 2023 gelöschten C.\_\_\_\_\_ AG in Liquidation.

**B.**

**B.a** Anlässlich einer am 4. November 2014 angekündigten Kontrolle betreffend die Steuerperioden 2009 bis 2013 stellte die ESTV mehrere Unregelmässigkeiten fest.

**B.b** Aufgrund dieser Feststellungen eröffnete die ESTV mit Verfügung vom 19. Juli 2016 ein Strafverfahren gegen den Steuerpflichtigen wegen diverser Steuerdelikte seit dem 1. Januar 2009. Mit Schreiben vom 9. November 2017 teilte die ESTV dem Beschwerdeführer mit, dass das Strafverfahren auf den Zeitraum 2009-2013 beschränkt werde. Mit Schlussprotokoll vom 8. Mai 2018 teilte die ESTV ihm mit, dass sie während der Jahre 2009 bis 2013 mehrere Straftatbestände als erfüllt erachte. Gemäss den beiliegenden Kontrollergebnissen, welche die Steuerjahre bis 2014 erfassen, sei in den hier noch relevanten Perioden 2014 und 2015 ein Bankkonto nicht in der Buchhaltung des Einzelunternehmens aufgeführt worden.

**B.c** Der Steuerpflichtige nahm dazu am 22. August 2018 Stellung und machte zusammengefasst geltend, alles korrekt verbucht zu haben. Bei den Zahlungen auf das Bankkonto handle es sich mehrheitlich nicht um geschäftliche, sondern private Zahlungen.

**B.d** Mit Leistungsverfügung vom 25. Oktober 2021 sowie der beiliegenden (undatierten) Einschätzungsmitteilung Nr. [...] verpflichtete die ESTV den Steuerpflichtigen betreffend die Steuerperioden 2011 bis 2015 zur Zahlung eines Mehrwertsteuerbetrages von Fr. 228'848.--, zuzüglich Verzugszinsen ab dem 30. April 2014 (mittleres Verfallsdatum). Zusätzlich zu ihren

bisherigen Korrekturen hielt sie – soweit hier relevant – fest, der Steuerpflichtige habe Trinkgelder auf ein nicht deklariertes Konto eingezahlt und nicht an das Personal ausbezahlt. Weiter seien Bareinnahmen nicht verbucht worden. Zudem seien dem Steuerpflichtigen gewährte Rabatte mit von ihm geleisteten Darlehensrückzahlungen verrechnet worden und die Vorsteuer auf diesen Rabatten nicht entsprechend korrigiert worden.

**B.e** Gegen die Leistungsverfügung vom 25. Oktober 2021 erhob der Steuerpflichtige am 25. November 2021 Einsprache bei der ESTV. Er machte insbesondere geltend, die relative Verjährungsfrist sei abgelaufen. Weiter habe die ESTV die Voraussetzungen einer Ermessenseinschätzung nicht nachgewiesen. Im Übrigen sei er nicht für die Mehrwertsteuer der juristischen Personen A. \_\_\_\_\_ AG und C. \_\_\_\_\_ AG haftbar.

**C.**

Mit Einspracheentscheid vom 15. Dezember 2022 hiess die ESTV die Einsprache des Steuerpflichtigen in Bezug auf das Jahr 2011 betreffend eine Steuernachforderung in Höhe von Fr. 71'644.-- infolge eingetretener (absoluter) Verjährung, gut, wies sie im Übrigen aber ab. Der Steuerpflichtige habe für die Steuerperioden 2012 bis 2015 eine Mehrwertsteuernachforderung von Fr. 157'205.-- zuzüglich Verzugszins seit dem 30. August 2014 (mittleres Verfallsdatum) zu bezahlen. Sie verwies auf ihre Leistungsverfügung und machte insbesondere geltend, die relative Verjährungsfrist sei durch die Ankündigung einer Mehrwertsteuerkontrolle und die darauffolgende Durchführung dieser Kontrolle unterbrochen worden. Die Kontrolle sei mit Schreiben vom 4. November 2014 angekündigt und am 24. November und 2. Dezember 2014 am Domizil des Steuerpflichtigen durchgeführt worden. Am 19. Juli 2016 sei ein Strafverfahren eröffnet worden. Dies sei dem Steuerpflichtigen mit Schreiben vom 22. Juli 2016, zugestellt am 2. August 2016, mitgeteilt worden. Damit sei der Stillstand der Verjährungsfrist für die Steuerperioden 2012 bis 2015 eingetreten. Eine weitere Unterbrechung habe am 9. Mai 2018 mit der Eröffnung des Schlussprotokolls sowie der Ergebnisse der Kontrollperioden 2010 bis 2015 stattgefunden. Somit hätte am 10. Mai 2018 eine neue Verjährungsfrist von zwei Jahren zu laufen begonnen. Da dieser Unterbruch aber während des durch das laufende Strafverfahren erfolgten Stillstandes eingetreten sei, müsse der Beginn der neuen zweijährigen Frist richtigerweise zum Zeitpunkt der Verjährung ebendieses Strafverfahrens angesetzt werden. Infolgedessen habe die neue zweijährige Frist erst am 20. Juli 2021, also am Tag nach Eintritt der Durchführungsverjährung des Strafverfahrens, zu laufen begonnen. Schliesslich sei dem Steuerpflichtigen am 26. Oktober 2021 die

Leistungsverfügung vom 25. Oktober 2021 zugestellt worden, wodurch die Frist erneut unterbrochen worden sei.

Der Steuerpflichtige hafte – so die ESTV – gestützt auf die Verwaltungsstrafrechtsgesetzgebung auch für die A. \_\_\_\_\_ AG und die C. \_\_\_\_\_ AG. Sie (die ESTV) habe nachgewiesen, dass der Steuerpflichtige in den Genuss verschiedener unrechtmässiger Vorteile gekommen sei. Der Steuerpflichtige habe jedoch nicht nachgewiesen, dass er sich keinen unrechtmässig erworbenen Vorteil verschafft habe.

Schliesslich äusserte sich die ESTV zu den Verzugszinsen.

#### **D.**

Gegen den Einspracheentscheid vom 15. Dezember 2022 gelangte der Steuerpflichtige (nachfolgend: Beschwerdeführer) mit Beschwerde vom 31. Januar 2023 ans Bundesverwaltungsgericht. Er beantragt, den Einspracheentscheid der ESTV (nachfolgend auch: Vorinstanz) aufzuheben und von einer Nachsteuerforderung für die Jahre 2012 bis 2015 abzusehen. Eventualiter sei der Einspracheentscheid aufzuheben und die Sache zur Neuurteilung an die Vorinstanz zurückzuweisen – unter Kosten- und Entschädigungsfolge zulasten der Vorinstanz. In prozessualer Hinsicht beantragt er neben dem Beizug der vorinstanzlichen Akten, ihm sei vollumfängliche Akteneinsicht zu gewähren und danach eine angemessene Nachfrist zur Ergänzung der Beschwerde anzusetzen.

Seine materiellen Anträge begründet er damit, dass für die Steuerperioden 2011 und 2012 mittlerweile die absolute Verjährung eingetreten sei. Der Anspruch der Vorinstanz auf Nachforderung der Mehrwertsteuer für die Jahre 2013 bis 2015 sei zufolge Ablaufs der relativen Verjährungsfrist untergegangen.

Weiter habe die Vorinstanz die angeblichen nicht verbuchten Einnahmen nicht nachgewiesen. Auch sei nicht nachgewiesen, dass diese ihm (dem Beschwerdeführer) zugeflossen seien. Es sei auch nicht nachgewiesen, dass Einnahmen nicht verbucht und nicht ordnungsgemäss versteuert worden seien. Die Vorbringen der Vorinstanz könne er (der Beschwerdeführer) auch deshalb nicht nachvollziehen, weil ihm nicht alle Akten bekannt seien.

**E.**

Mit Zwischenverfügung vom 8. Februar 2023 wurde unter anderem das Gesuch des Beschwerdeführers um Ansetzung einer Frist zur Beschwerdeergänzung abgewiesen. Der Beschwerdeführer wurde jedoch darauf hingewiesen, dass er von sich aus weitere Eingaben machen könne.

**F.**

Am 16. Mai 2023 reichte die Vorinstanz ihre Vernehmlassung und die vorinstanzlichen Akten ein. Sie beantragt die teilweise Gutheissung der Beschwerde betreffend die Steuerperioden 2012 und 2013, im Übrigen aber deren kostenpflichtige Abweisung. Es sei festzustellen, dass die vom Beschwerdeführer für die Steuerperiode 2012 deklarierte Steuerforderung von Fr. 481'715.-- rechtskräftig geworden sei. Die Steuernachforderung gegenüber dem Beschwerdeführer sei für die Steuerperiode 2013 noch auf Fr. 14'647.--, für die Steuerperiode 2014 auf Fr. 37'375.-- und für die Steuerperiode 2015 auf Fr. 59'588.-- festzusetzen. Die Forderung sei zuzüglich Verzugszins seit dem 31. Dezember 2014 (mittlerer Verfall) festzusetzen. Sollte die Steuerperiode 2013 während des Verfahrens verjähren, wäre der mittlere Verfall auf den 15. April 2015 festzusetzen.

In Bezug auf die relative Festsetzungsverjährung hält die Vorinstanz an ihren bisherigen Ausführungen fest. Weiter äussert sie sich zu den Voraussetzungen einer Ermessenseinschätzung. Sie sei zu einer solchen verpflichtet gewesen, weil der Beschwerdeführer Konten in der Buchhaltung nicht aufgeführt habe, obwohl darüber geschäftliche Zahlungen abgewickelt worden seien. Diese Zahlungen seien auch nicht verbucht worden. Weiter seien handschriftliche Aufzeichnungen zu geschäftlichen Vorfällen nicht in der Buchhaltung erfasst worden. Da somit die Buchhaltung unvollständig gewesen sei, seien die Voraussetzungen zur Ermessenstaxation erfüllt gewesen. Im Weiteren äussert sich die Vorinstanz zu den von ihr vorgenommenen Korrekturen. Schliesslich begründet sie, warum der Beschwerdeführer gemäss Verwaltungsstrafrecht hafte. Der Antrag auf teilweise Gutheissung betreffend die Steuerperiode 2013 betrifft eine Forderung, die dem Steuerjahr 2012 zuzurechnen gewesen wäre.

**G.**

**G.a** Mit Verfügung vom 23. Mai 2023 wurden dem Beschwerdeführer, wie von diesem beantragt, sämtliche von der Vorinstanz eingereichten Akten zusammen mit der Vernehmlassung zugestellt. Die Gelegenheit zur Stellungnahme, nahm der Beschwerdeführer – innert erstreckter Frist – am 24. August 2023 wahr. Er beantragte in prozessualer Hinsicht zusätzlich,

die Vorakten seien der Vorinstanz zu retournieren und diese sei zu verpflichten, die Akten vollständig zu nummerieren und ein vollständiges Aktenverzeichnis, insbesondere in Bezug auf näher genannte Aktenstücke, zu erstellen. Weiter sei die Vorinstanz zu verpflichten, die Vorakten zu vervollständigen und namentlich die zum Inhaltsverzeichnis in act. 58 der vorinstanzlichen Akten gehörenden Dokumente den Vorakten hinzuzufügen. Danach sei ihm (dem Beschwerdeführer) erneut Akteneinsicht und die Möglichkeit zur Stellungnahme zu gewähren.

**G.b** Die Vorinstanz antwortete am 25. September 2023 und beantragte in Bezug auf das (neue) prozessuale Begehren, auf die Retournierung der Akten sei zu verzichten. Im Übrigen hielt sie an den in der Vernehmlassung gestellten Anträgen fest, schloss sich neu jedoch der Ansicht des Beschwerdeführers an, die relative Verjährung für die Steuerperioden 2014 und 2015 sei eingetreten.

**G.c** Mit Zwischenverfügung vom 3. Oktober 2023 wies der Instruktionsrichter das prozessuale Gesuch des Beschwerdeführers, die vorinstanzlichen Akten der Vorinstanz zu retournieren, ab, da die Akten – soweit notwendig – vollständig nummeriert seien und das Aktenverzeichnis vollständig sei. Hingegen forderte er die Vorinstanz auf, die zu act. 58 der vorinstanzlichen Akten gehörenden Unterlagen einzureichen.

**G.d** Am 16. Oktober 2023 teilte die Vorinstanz dem Bundesverwaltungsgericht mit, wo – zumindest – ein grosser Teil der in act. 58 genannten Unterlagen in den Akten vorhanden sei.

## **H.**

Am 9. November 2023 nahm der Beschwerdeführer zu dieser Eingabe der Vorinstanz sowie nochmals zu den materiellen Begehren in Bezug auf die Steuerperiode 2013 Stellung. Die Vorinstanz verzichtete mit Schreiben vom 8. Dezember 2023 auf eine weitere Stellungnahme.

*Auf die weiteren Vorbringen der Verfahrensbeteiligten sowie die Akten wird – soweit dies entscheidungswesentlich ist – im Rahmen der Erwägungen eingegangen.*

## **Das Bundesverwaltungsgericht zieht in Erwägung:**

### **1.**

**1.1** Das Bundesverwaltungsgericht beurteilt gemäss Art. 31 des Verwaltungsgerichtsgesetzes vom 17. Juni 2005 (VGG, SR 173.32) Beschwerden gegen Verfügungen nach Art. 5 des Verwaltungsverfahrensgesetzes vom 20. Dezember 1968 (VwVG, SR 172.021), sofern keine Ausnahme nach Art. 32 VGG gegeben ist. Eine solche liegt hier nicht vor. Der angefochtene Einspracheentscheid vom 15. Dezember 2022 stellt eine Verfügung im Sinne von Art. 5 VwVG dar. Die Vorinstanz ist eine Behörde im Sinne von Art. 33 VGG. Das Bundesverwaltungsgericht ist demnach für die Beurteilung der vorliegenden Beschwerde zuständig. Das Verfahren vor dem Bundesverwaltungsgericht richtet sich nach dem VwVG, soweit das VGG nichts anderes bestimmt (Art. 37 VGG; Art. 81 Abs. 1 des Mehrwertsteuergesetzes vom 12. Juni 2009 [MWSTG, SR 641.20]).

**1.2** Der Beschwerdeführer ist Adressat der angefochtenen Verfügung und von dieser betroffen. Er ist damit zur Beschwerdeerhebung berechtigt (Art. 48 Abs. 1 VwVG). Auf die im Übrigen form- und fristgerecht eingereichte Beschwerde (Art. 50 Abs. 1 i.V.m. Art. 22a Abs. 1 Bst. c VwVG und Art. 52 Abs. 1 VwVG) ist einzutreten.

**1.3** Das Bundesverwaltungsgericht kann den angefochtenen Entscheid 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 Unangemessenheit rügen (Art. 49 Bst. c VwVG).

**1.4** Am 1. Januar 2010 ist das (neue) MWSTG in Kraft getreten. Vorliegend geht es nur mehr um Steuerkorrekturen betreffend die Steuerperioden 2012-2015 (vgl. Sachverhalt Bst. C). Es kommt daher das neue MWSTG zur Anwendung. Soweit im Folgenden Literatur und Rechtsprechung zum am 1. Januar 2001 in Kraft getretene Mehrwertsteuergesetz vom 2. September 1999 (aMWSTG, AS 2000 1300) zitiert wird, liegt der Grund darin, dass die entsprechenden Erwägungen auch für das neue MWSTG gelten.

**1.5** Im Beschwerdeverfahren gilt die Untersuchungsmaxime, wonach die entscheidende Behörde den rechtlich relevanten Sachverhalt von sich aus abklären und darüber ordnungsgemäss Beweis führen muss. Der Untersuchungsgrundsatz wird im Mehrwertsteuerverfahren indes dadurch relativiert, dass den Verfahrensbeteiligten spezialgesetzlich statuierte Mitwirkungspflichten auferlegt werden (Art. 13 VwVG i.V.m. Art. 81 Abs. 1

MWSTG sowie Art. 66 ff. MWSTG; s. auch E. 3.5.1). Die Beschwerdeinstanz nimmt jedoch nicht von sich aus zusätzliche Sachverhaltsabklärungen vor oder untersucht weitere Rechtsstandpunkte, für die sich aus den vorgebrachten Rügen oder den Akten nicht zumindest Anhaltspunkte ergeben (BVGE 2010/64 E. 1.4.1; MOSER/BEUSCH/KNEUBÜHLER/KAYSER, Prozessieren vor dem Bundesverwaltungsgericht, 3. Aufl. 2022, Rz. 1.49 ff., 3.119 ff.). Sodann gilt im Verfahren vor dem Bundesverwaltungsgericht der Grundsatz der freien Beweiswürdigung (Art. 81 Abs. 3 MWSTG). Die Beweiswürdigung endet mit dem richterlichen Entscheid darüber, ob eine rechtserhebliche Tatsache als erwiesen zu gelten hat oder nicht. Der Beweis ist geleistet, wenn das Gericht gestützt auf die freie Beweiswürdigung zur Überzeugung gelangt ist, dass sich der rechtserhebliche Sachumstand verwirklicht hat (BGE 137 II 266 E. 3.2, 130 II 482 E. 3.2; vgl. Urteile des BVGer A-4683/2021 vom 10. November 2023 E. 1.8.1 f., A-6526/2020 vom 5. Juli 2022 E. 2.2 f.).

**1.6** Ist ein Sachverhalt nicht erstellt bzw. bleibt ein Umstand unbewiesen, ist zu regeln, wer die Folgen der Beweislosigkeit trägt. Im Steuerrecht gilt grundsätzlich, dass die Steuerbehörde die (objektive) Beweislast für Tatsachen trägt, welche die Steuerpflicht als solche begründen oder die Steuerforderung erhöhen (steuerbegründende und -erhöhende Tatsachen). Demgegenüber ist die steuerpflichtige Person für die steueraufhebenden und steuermindernden Tatsachen beweisbelastet, das heisst für solche Tatsachen, welche eine Steuerbefreiung oder Steuerbegünstigung bewirken (BGE 148 II 285 E. 3.1.3, 140 II 248 E. 3.5; Urteil des BGer 2C\_709/2017 vom 25. Oktober 2018 E. 3.2; Urteile des BVGer A-5710/2022 vom 8. September 2023 E. 1.5, A-6526/2020 vom 5. Juli 2022 E. 2.3).

## **2.**

**2.1** Im öffentlichen Recht und damit auch im Steuerrecht führt der Eintritt der Verjährung zum Untergang der Forderung. Dies im Gegensatz zum Zivilrecht, in welchem der Eintritt der Verjährung lediglich die Durchsetzbarkeit einer Forderung betrifft (BVGE 2009/12 E. 6.3.2.1 ff.). Die Verjährung einer Mehrwertsteuerforderung ist von Amtes wegen zu prüfen, wenn das Gemeinwesen Gläubiger der Forderung ist (BGE 142 II 182 E. 3.2.1; BVGE 2009/12 E. 6.3.1; zum Ganzen: Urteile des BVGer A-245/2022 vom 14. November 2022 E. 2.2.1, A-5049/2020 vom 16. August 2022 E. 1.5).

**2.2** Gemäss Art. 42 Abs. 1 MWSTG verjährt das Recht, eine Steuerforderung festzusetzen, fünf Jahre nach Ablauf der Steuerperiode, in der die Steuerforderung entstanden ist (relative Verjährung). Der Lauf der Verjäh-

rungsfrist wird durch eine auf Festsetzung oder Korrektur der Steuerforderung gerichtete empfangsbedürftige schriftliche Erklärung, eine Verfügung, einen Einspracheentscheid, ein Urteil, eine Ankündigung einer Kontrolle oder den Beginn einer unangekündigten Kontrolle unterbrochen (Art. 42 Abs. 2 MWSTG). Mit dem Unterbruch durch die Vorinstanz oder eine Rechtsmittelinstanz beginnt die Verjährungsfrist neu zu laufen und beträgt neu zwei Jahre (Art. 42 Abs. 3 MWSTG). Das Recht, die Steuerforderung festzusetzen, verjährt in jedem Fall zehn Jahre nach Ablauf der Steuerperiode, in der die Steuerforderung entstanden ist (absolute Verjährung; Art. 42 Abs. 6 MWSTG). Als Steuerperiode gilt in der Regel das Kalenderjahr (Art. 34 Abs. 2 MWSTG).

**2.3** Anders ist die Verjährung hingegen geregelt, wenn sich die Leistungs- oder Rückleistungspflicht auf Art. 12 des Bundesgesetzes vom 22. März 1974 über das Verwaltungsstrafrecht (VStrR, SR 313.0) gründet (auch zum Folgenden: vgl. Urteil des BVGer A-4313/2021 vom 28. September 2022 E. 6 [bestätigt durch das zur Publikation vorgesehene Urteil des BGer 9C\_716/2022 vom 15. Dezember 2023; beide zur Einfuhrsteuer]). Bei dieser auf Art. 12 VStrR gegründeten Leistungs- oder Rückleistungspflicht handelt es sich nicht um eine neue, sondern um eine zusätzliche Steuerschuld (Urteil des BGer 2C\_723/2013 vom 1. Dezember 2014 E. 2.6; s.a. zur Publikation vorgesehene Urteil des BGer 9C\_716/2022 vom 15. Dezember 2023 E. 5.2.3).

**2.3.1** Gemäss Art. 12 Abs. 1 VStrR sind Abgaben, die infolge einer Widerhandlung gegen die Verwaltungsgesetzgebung des Bundes zu Unrecht nicht erhoben worden sind, ohne Rücksicht auf die Strafbarkeit einer Person nachzuentrichten. Leistungspflichtig für die zu Unrecht nicht erhobene Abgabe ist, «wer in den Genuss des unrechtmässigen Vorteils gelangt ist, insbesondere der zur Zahlung der Abgabe Verpflichtete» (Art. 12 Abs. 2 VStrR).

**2.3.2** Die Leistungspflicht im Sinne von Art. 12 VStrR hängt weder von einer strafrechtlichen Verantwortlichkeit noch von einem Verschulden noch von der Einleitung eines Strafverfahrens ab. Es genügt, dass der durch die Nichterhebung der entsprechenden Abgabe entstandene unrechtmässige Vorteil auf einer objektiven Widerhandlung gegen die Verwaltungsgesetzgebung des Bundes gründet (BGE 129 II 385 E. 3.4.3, 129 II 160 E. 3.2, 106 Ib 218 E. 2c; Urteil des BVGer A-5624/2018 vom 19. Juli 2019 E. 5.6.1, je m.w.H.).

**2.3.3** Die Mehrwertsteuergesetzgebung gehört zur Verwaltungsgesetzgebung des Bundes (vgl. Urteil des BVGer A-675/2015 vom 1. September 2015 E. 4.3). Entsprechend findet bei Widerhandlungen (zumindest teilweise) das VStrR Anwendung (vgl. Art. 103 Abs. 1 MWSTG).

**2.3.4** Zwar richtet sich die Verjährung der Verpflichtung, Abgaben nach Art. 12 VStrR nachzuleisten, grundsätzlich nach Art. 12 Abs. 4 VStrR (Urteil des BVGer A-5624/2018 vom 19. Juli 2019 E. 5.6.2; Teilurteil und Zwischenentscheid des BVGer A-550/2016 vom 22. Juni 2017 E. 4.3.1). Laut Art. 101 Abs. 1 MWSTG sind aber unter anderem die Art. 11 und 12 Abs. 4 VStrR im Mehrwertsteuerrecht ausdrücklich nicht anwendbar. Die Verjährung der Leistungs- und Rückleistungspflicht gemäss Art. 12 VStrR richtet sich in Fällen von (unter anderem) Art. 14 Abs. 2 VStrR (zu diesem Artikel E. 2.3.7) nach Art. 105 Abs. 3 Bst. b MWSTG. Wie die Nachleistungspflicht an sich wird auch deren Verjährung ohne Rücksicht auf die Strafbarkeit einer Person geprüft. Mit anderen Worten reicht es aus, wenn ein Tatbestand gemäss Art. 105 Abs. 3 Bst. b MWSTG in objektiver Hinsicht erfüllt ist (vgl. E. 2.3.2; VALÉRIE PARIS, in: Zweifel/Beusch/Glauser/Robinson [Hrsg.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer, 2015 [nachfolgend: Kommentar MWSTG 2015], Art. 105 N 16; siehe ferner auch Urteil des BGer 2C\_185/2013 vom 16. Juli 2013 E. 8.3). Letztere Bestimmung verweist auf die Regelung der strafrechtlichen Verfolgungsverjährung von Art. 105 Abs. 1 und 2 MWSTG, welche folglich analog anzuwenden ist. Art. 105 Abs. 1 MWSTG regelt eigentlich die Verjährung des Rechts, eine Strafuntersuchung einzuleiten (Urteil des BVGer A-2871/2020 vom 16. August 2022 E. 7.1.3). Dieser Absatz kann also nur zur Anwendung gelangen, wenn dieses Recht noch nicht verjährt ist (vgl. VALÉRIE PARIS, L'assujettissement subséquent selon l'article 12 DPA est-il encore et toujours une arme efficace de l'arsenal de lutte contre les infractions en matière de TVA? [nachfolgend: l'assujettissement subséquent], in: Ordre Romand des Experts Fiscaux Diplômés OREF [Hrsg.], Au carrefour des contributions, S. 171 ff., S. 192).

**2.3.5** Demnach tritt die Verjährung der Leistungs- und Rückleistungspflicht, sofern der objektive Tatbestand von Art. 14 Abs. 2 VStrR erfüllt ist (vgl. E. 2.3.7), bei der Inlandsteuer in sieben Jahren ein (Art. 105 Abs. 1 Bst. e MWSTG in der bis zum 31. Dezember 2017 gültig gewesenen, hier anwendbaren Fassung [AS 2009 5203 ff., 5253]; in gleichem Sinne Art. 105 Abs. 1 Bst. b Ziff. 3 MWSTG in der seit dem 1. Januar 2018 geltenden Fassung [AS 2017 3575 ff., 3588]; vgl. auch Urteil des BGer 2C\_723/2013 vom 1. Dezember 2014 E. 2.6, wonach die neue Steuerschuld nach der Auf-

deckung von Widerhandlungen zu den bereits geleisteten Abgaben hinzu tritt und für diese neue Schuld die siebenjährige Verjährungsfrist gilt). Diese siebenjährige Verjährungsfrist richtet sich an die Festsetzungsbehörde (vgl. Urteile des BVGer A-3365/2020 vom 19. März 2021 E. 6.2 [bestätigt durch Urteil des BGer 2C\_372/2021 vom 23. Dezember 2021], A-5624/2018 vom 19. Juli 2019 E. 5.6.2; PARIS, l'assujettissement subséquent, S. 193 ff.).

**2.3.6** Allerdings bleibt es – unter Vorbehalt von Art. 105 Abs. 2 MWSTG – bei der höchstzulässigen (absoluten) Verjährungsfrist von 10 Jahren (Art. 42 Abs. 6 MWSTG; vgl. zum Ganzen: Urteile des BVGer A-4313/2021 vom 28. September 2022 E. 8.1.2 a.E. [bestätigt durch das zur Publikation vorgesehene Urteil des BGer 9C\_716/2022 vom 15. Dezember 2023], A-2871/2020 vom 16. August 2022 E. 7.1.3 a.E. [beide zur Einfuhrsteuer]).

Gemäss dem vorerwähnten Art. 105 Abs. 2 MWSTG kann eine Mehrwertsteuerforderung unverjährbar werden, wenn vor Ablauf der Verjährungsfrist eine Strafverfügung oder ein erstinstanzliches Urteil ergangen ist. Dabei ist Art. 105 Abs. 4 MWSTG zu beachten, wonach das Recht, eine eingeleitete Strafuntersuchung durchzuführen, innert fünf Jahren verjährt (dazu ausführlich: Urteil des BVGer A-610/2023 vom 19. April 2024 E. 6.4, 6.10.1, 6.11). Gemäss Bundesgericht kann auch die Eröffnung einer Nachleistungsverfügung zur Unverjährbarkeit der Forderung führen (Urteil des BGer 9C\_716/2022 vom 15. Dezember 2023 E. 5.7.5 [zur Einfuhrsteuer]). Sofern diese Rechtsprechung auch für die Inlandsteuer zu übernehmen ist, ist Folgendes festzuhalten: Damit zwischen Strafverfügung, erstinstanzlichem Urteil und Leistungsverfügung Parallelität hergestellt wird, ist im Lichte der vorerwähnten Rechtsprechung zu verlangen, dass – wenn ein Strafverfahren eingeleitet wurde – die Leistungsverfügung ebenso wie die Strafverfügung oder das erstinstanzliche Urteil innert fünf Jahren nach Einleitung der Strafuntersuchung ergeht, damit die Verfolgungsverjährung bzw. Festsetzungsverjährung nicht mehr eintritt.

**2.3.7** Gemäss Art. 14 Abs. 2 VStrR erfüllt den objektiven Tatbestand des Abgabebetrgs, wer durch sein arglistiges Verhalten bewirkt, dass dem Gemeinwesen unrechtmässig und in einem erheblichen Betrag (gemäss Rechtsprechung: ab Fr. 15'000.--; Urteil des BGer 6B\_79/2011 vom 5. August 2011 E. 6.3.4; CAPUS/BERETTA, Droit pénal administratif, 2021, N 298) eine Abgabe, ein Beitrag oder eine andere Leistung vorenthalten oder dass es sonst am Vermögen geschädigt wird. Art. 14 Abs. 2 VStrR schliesst dabei direkt an Abs. 1 an, in dem das arglistige Verhalten insofern genauer

beschrieben wird, also dort davon die Rede ist, dass sich des Leistungsbetrugs schuldig macht, wer die Verwaltung, eine andere Behörde oder einen Dritten durch Vorspiegelung oder Unterdrückung von Tatsachen arglistig irreführt oder sie in einem Irrtum arglistig bestärkt.

Im Übrigen kann bezüglich der Arglist auf die Auslegung von Art. 146 Abs. 1 des Schweizerischen Strafgesetzbuches vom 21. Dezember 1937 (StGB, SR 311.0) verwiesen werden (vgl. Urteil des BGer 6B\_79/2011 vom 5. August 2011 E. 6.3.4; STEFAN MAEDER, in: Frank/Eicker/Markwalder/Achermann [Hrsg.], Basler Kommentar, Verwaltungsstrafrecht, 2020, Art. 14 N 31; CAPUS/BERETTA, a.a.O., N 281). Demnach handelt arglistig, wer ein Lügengebäude errichtet oder sich besonderer Machenschaften oder Kniffe bedient. Auch eine einfache Lüge kann arglistig sein, wenn sie nicht oder nur mit besonderer Mühe überprüft werden kann beziehungsweise die Überprüfung unzumutbar ist, der Täter den Getäuschten von einer Überprüfung abhält oder der Täter aufgrund eines besonderen Vertrauensverhältnisses voraussetzt, dass der Getäuschte die Überprüfung unterlassen wird (MAEDER, a.a.O., Art. 14 N 56).

**2.4** Vorliegend trat die absolute Verjährung (dazu E. 2.2 und 2.3.6) für die Steuerperiode 2011 bereits vor der Vorinstanz ein, was diese im angefochtenen Einspracheentscheid auch so festgehalten hat. Die Forderung betreffend die Steuerperiode 2011 ist somit vorliegend nicht mehr Streitgegenstand. Die Steuerperiode 2012 verjährte während laufender Rechtsmittelfrist absolut und die Steuerperiode 2013, während das Verfahren vor Bundesverwaltungsgericht hängig war.

Der Vollständigkeit halber ist festzuhalten, dass die Strafuntersuchung im vorliegenden Verfahren am 19. Juli 2016 eingeleitet wurde, was dem Beschwerdeführer mit Schreiben vom 22. Juli 2016 mitgeteilt wurde. Dass eine Strafverfügung oder ein erstinstanzliches Urteil ergangen wäre, ist den Akten nicht zu entnehmen. Die Leistungsverfügung datiert vom 25. Oktober 2021 und wurde kurz darauf zugestellt (vgl. Sachverhalt Bst. B.d). Damit lagen zwischen der Eröffnung der Strafuntersuchung und der Zustellung der Leistungsverfügung, die einer Strafverfügung oder einem erstinstanzlichen Urteil möglicherweise gleichzustellen ist (vgl. Urteil des BGer 9C\_716/2022 vom 15. Dezember 2023 E. 5.7.5 m.w.H.), mehr als fünf Jahre. Deshalb ist die Forderung im vorliegenden Fall nicht unverjährbar geworden (vgl. E. 2.3.6).

## **2.5**

**2.5.1** Im Folgenden ist zu klären, ob die relative Verjährung für die Steuerperioden 2014 und 2015 eingetreten ist, wie dies der Beschwerdeführer behauptet. Die Vorinstanz hat sich dieser Sichtweise in ihrer Stellungnahme vom 25. September 2023 angeschlossen (vgl. Sachverhalt Bst. G.b), ohne jedoch einen entsprechenden Antrag zu stellen. Im Gegenteil hält sie in dieser Stellungnahme an ihrem ursprünglichen Antrag fest.

**2.5.2** Die Vorinstanz begründet den Eintritt der relativen Verjährung für die Steuerperioden 2014 und 2015 damit, sie habe mit der Einschränkung des Strafverfahrens auf die Jahre 2009 bis 2013 implizit das Verfahren betreffend die Jahre 2014 und 2015 eingestellt. Damit habe der Stillstand der Festsetzungsverjährung geendet. Selbst wenn man annehmen würde, dass mit dem Versand des Kontrollergebnisses für die Jahre 2014 und 2015 (mit dem Schlussprotokoll) die Verjährung erneut unterbrochen worden sei, sei eine erneute Unterbrechung mehr als zwei Jahre danach erfolgt.

**2.5.3** Die Frage der Verjährung ist von Amtes wegen zu prüfen (E. 2.1). Damit ist zu klären, ob sich die Verjährung vorliegend nach Art. 42 MWSTG richtet, wie dies die Vorinstanz und der Beschwerdeführer annehmen, oder ob Art. 105 Abs. 3 Bst. b MWSTG in Verbindung mit Art. 12 VStrR zur Anwendung gelangt. Dazu ist festzustellen, ob ein entsprechender Tatbestand – hier konkret derjenige von Art. 14 Abs. 2 VStrR – objektiv erfüllt ist und zwar in Bezug auf die vorliegend zu beurteilenden Steuerperioden 2014 und 2015. Bejahendenfalls beträgt die relative Verjährung nach Art. 105 Abs. 3 Bst. b in Verbindung mit Abs. 1 Bst. e MWSTG (in der hier anwendbaren Fassung) grundsätzlich sieben Jahre (E. 2.3.5).

**2.5.4** Gemäss dem Schlussprotokoll, welches die Steuerperioden 2009 bis 2013 betrifft (act. 44), hat der Beschwerdeführer in diesen Jahren den objektiven Tatbestand von Art. 14 Abs. 2 VStrR erfüllt. Unter anderem liess er geschäftsmässig begründete Einnahmen, die auf sein Bankkonto \*\*\*1 bei der [Bank] geflossen waren, nicht in die Buchhaltung einfliessen. Demnach deklarierte er die Beträge nicht und sie blieben unbesteuert. Dieses Verhalten wird dem Beschwerdeführer in Bezug auf die Ermessenseinschätzung auch für die Steuerperioden 2014 und 2015 vorgeworfen.

**2.5.5** Damit flossen vorliegend geschäftlich begründete Zahlungen auf ein angeblich privates Konto des Beschwerdeführers, welches – soweit ersichtlich – auch nicht im Rahmen der Mehrwertsteuerkontrolle offengelegt

wurde. Damit hat der Beschwerdeführer nicht nur die entsprechenden Einnahmen nicht angegeben, sondern der Steuerverwaltung das Entdecken dieser Einnahmen erschwert. Ausserdem hat er mehrfach behauptet, über das besagte Konto keine geschäftsmässig bedingten Einnahmen erhalten zu haben, was – wie zu zeigen sein wird – nicht den Tatsachen entspricht. Dieses Verhalten ist als arglistig zu betrachten, weil es der Vorinstanz so nur schwer möglich war zu überprüfen, ob alle geschäftsmässig bedingten Transaktionen korrekt verbucht worden waren. Deshalb ist der objektive Tatbestand von Art. 14 Abs. 2 VStrR erfüllt. Dass die dadurch nicht abgerechnete Mehrwertsteuer mehr als Fr. 15'000.-- betrug und damit diese Grenze (E. 2.3.7) überschritten wurde, wird ebenfalls zu zeigen sein (E. 4.3.1). Auf die sich aus Art. 12 VStrR ergebende Steuerschuld kommt nicht die relative Verjährungsfrist von fünf, dann zwei Jahren gemäss Art. 42 Abs. 1 und 3 MWSTG zur Anwendung, sondern jene von sieben Jahren gemäss Art. 105 Abs. 3 Bst. b in Verbindung mit Art. 105 Abs. 1 Bst. e MWSTG (in der hier anwendbaren Fassung; dazu E. 2.3.5). Im Rahmen der Beurteilung der von der Vorinstanz vorgenommenen Ermessenseinschätzung wird auf weitere Sachverhaltselemente einzugehen sein. In Bezug auf die Frage der Verjährung genügt aber das gerade Ausgeführte.

**2.5.6** Die relative Verjährungsfrist für die Steuerperiode 2014 wäre nach dem soeben Ausgeführten Ende 2021 abgelaufen, jene für die Steuerperiode 2015 Ende 2022. Die Leistungsverfügungen vom 25. Oktober 2021 ergingen vor Ablauf der jeweiligen Verjährungsfristen. Ob diese bereits vorher unterbrochen wurden, kann damit offenbleiben.

**2.6** Damit ist festzuhalten, dass die Steuerperioden 2014 und 2015 nicht verjährt sind.

### **3.**

**3.1** Mehrwertsteuerpflichtig ist gemäss der bis Ende 2017 geltenden, hier anwendbaren Fassung des MWSTG (AS 2009 5203 ff., 5207; nachfolgend jeweils als MWSTG 2009 zitiert), wer unabhängig von Rechtsform, Zweck und Gewinnabsicht ein Unternehmen betreibt und nicht nach Art. 10 Abs. 2 MWSTG 2009 von der Steuerpflicht befreit ist (Art. 10 Abs. 1 MWSTG 2009). Ein Unternehmen betreibt nach Art. 10 Abs. 1 MWSTG 2009, wer a) eine auf die nachhaltige Erzielung von Einnahmen aus Leistungen ausgerichtete berufliche oder gewerbliche Tätigkeit selbstständig ausübt und b) unter eigenem Namen nach aussen auftritt. Auf Befreiungen von der subjektiven Steuerpflicht ist vorliegend nicht einzugehen.

**3.2** Der Mehrwertsteuer unterliegen die im Inland durch steuerpflichtige Personen gegen Entgelt erbrachten Lieferungen von Gegenständen und Dienstleistungen (Art. 1 Abs. 2 Bst. a i.V.m. Art. 3 Bst. d und e sowie Art. 18 Abs. 1 MWSTG), soweit das Gesetz keine Ausnahme vorsieht (Art. 21 und 23 MWSTG).

**3.3** Damit überhaupt eine steuerbare Leistung vorliegt, muss sie im Austausch mit einem Entgelt erfolgen (sog. Leistungsverhältnis). Die Entgeltlichkeit stellt ein unabdingbares Tatbestandsmerkmal eines mehrwertsteuerlichen Leistungsverhältnisses dar. Besteht zwischen Leistungserbringer und -empfänger kein Leistungsverhältnis im erwähnten Sinn, ist die Aktivität mehrwertsteuerlich irrelevant und fällt nicht in den Geltungsbereich der Mehrwertsteuer (BGE 132 II 353 E. 4.3; vgl. auch BGE 141 II 182 E. 3.3; BVGE 2010/6 E. 3.1; Urteil des BVerfG A-6671/2015 und A-6674/2015 vom 9. August 2016 E. 2.2.2 [bestätigt mit Urteil des BVerfG 2C\_833/2016 E. 3.2]).

**3.4** Die steuerpflichtige Person kann im Rahmen ihrer unternehmerischen Tätigkeit, unter Vorbehalt der Art. 29 und 33 MWSTG, die ihr in Rechnung gestellte Inlandsteuer als Vorsteuer abziehen (Art. 28 Abs. 1 Bst. a MWSTG), wenn sie nachweist, dass sie die Vorsteuer bezahlt hat (Art. 28 Abs. 3 MWSTG).

### **3.5**

**3.5.1** Im System der Mehrwertsteuer gilt das (modifizierte) Selbstveranlagungsprinzip, sodass die Veranlagung und die Entrichtung der Steuer grundsätzlich durch die steuerpflichtige Person selbst erfolgen (BGE 140 II 202 E. 5.4; Urteil des BVerfG 2C\_443/2020 vom 8. Oktober 2020 E. 3.2.3). Diese hat gegenüber der ESTV unaufgefordert innert der gesetzlichen Frist und in der vorgeschriebenen Form über die Steuerforderung abzurechnen (vgl. Art. 71 Abs. 1 MWSTG) und später festgestellte Mängel nachträglich zu korrigieren (vgl. Art. 72 MWSTG). Die steuerpflichtige Person ist somit grundsätzlich selbst für die korrekte Abrechnung verantwortlich. Die ESTV kann jedoch bei steuerpflichtigen Personen Kontrollen durchführen (vgl. Art. 78 Abs. 1 MWSTG). Solche Kontrollen sind innert 360 Tagen seit Ankündigung mit einer Einschätzungsmitteilung abzuschliessen. Diese hält den Umfang der Steuerforderung in der kontrollierten Periode fest (Art. 78 Abs. 5 MWSTG). Bei der Frist von 360 Tagen handelt es sich um eine Ordnungsfrist (Urteil des BVerfG 2C\_781/2021 vom 19. Oktober 2021 E. 3.2.2; Urteile des BVerfG A-331/2022 vom 7. November 2023 E. 3.7.5.1, A-6223/2019 vom 24. Juli 2020 E. 3.2.3, je m.w.H.).

**3.5.2** Zu den Pflichten der mehrwertsteuerpflichtigen Person gehört insbesondere auch die ordentliche Buchführung nach handelsrechtlichen Grundsätzen (Art. 70 Abs. 1 MWSTG). Die ESTV kann ausnahmsweise darüber hinausgehende Aufzeichnungspflichten erlassen, wenn dies für die ordnungsgemässe Erhebung der Mehrwertsteuer unerlässlich ist (Art. 70 Abs. 1 MWSTG). Die Buchführung ist das lückenlose und planmässige Aufzeichnen sämtlicher Geschäftsvorfälle einer Unternehmung auf der Grundlage von Belegen. Sie schlägt sich in den Geschäftsbüchern und den zugehörigen Aufzeichnungen nieder (vgl. Urteil des BGer 2C\_595/2016 vom 11. Januar 2017 E. 3.2.1; Urteile des BVGer A-2922/2022 vom 25. Januar 2024 E. 2.8.1 f., A-6526/2020 vom 5. Juli 2022 E. 4.5.2, A-1336/2020 vom 12. Oktober 2021 E. 3.4.2, A-1331/2013 vom 2. Oktober 2014 E. 5.2.1 f.; vgl. BEATRICE BLUM, in: Geiger/Schluckebier [Hrsg.], Kommentar zum schweizerischen Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer, 2. Aufl. 2019, Art. 70 N 4 f.).

**3.5.3** Nach der Rechtsprechung ist die steuerpflichtige Person selbst bei geringem Barverkehr zur Führung zumindest eines einfachen ordentlichen Kassabuchs verpflichtet. Soll ein Kassabuch für die Richtigkeit des erfassten Bargeldverkehrs Beweis erbringen, ist zu verlangen, dass darin die Bareinnahmen und -ausgaben fortlaufend, lückenlos und zeitnah aufgezeichnet werden und durch Kassenstürze regelmässig – in bargeldintensiven Betrieben täglich – kontrolliert werden. Nur auf diese Weise ist gewährleistet, dass die erfassten Bareinnahmen vollständig sind, das heisst den effektiven Bareinnahmen entsprechen. Die zentrale Bedeutung eines korrekt geführten Kassabuchs ist allen Steuerarten gleichermassen eigen (Urteile des BGer 2C\_950/2015 vom 11. März 2016 E. 4.3, 2C\_206/2012 vom 6. September 2012 E. 2.2; vgl. Urteil des BGer 2C\_885/2019 vom 5. März 2020 E. 5.3; Urteile des BVGer A-2922/2022 vom 25. Januar 2024 E. 2.8.3, A-1336/2020 vom 12. Oktober 2021 E. 3.4.3 [bestätigt mit Urteil des BGer vom 23. September 2022 E. 6.3], A-1331/2013 vom 2. Oktober 2014 E. 5.2.4; vgl. JÜRIG STEIGER, Kommentar MWSTG 2015, Art. 79 N 12).

### **3.6**

**3.6.1** Art. 79 Abs. 1 MWSTG unterscheidet zwei voneinander unabhängige Konstellationen, in welchen die ESTV die Steuerforderung nach pflichtgemässen Ermessen schätzt (sog. Ermessenseinschätzung).

Zum einen ist diejenige der ungenügenden Aufzeichnung zu nennen (Verstoss gegen die formellen Buchführungsvorschriften). In diesem Fall hat eine Schätzung insbesondere auch dann zu erfolgen, wenn die Verstösse gegen die formellen Buchhaltungsvorschriften als derart gravierend zu qualifizieren sind, dass sie die materielle Richtigkeit der Buchhaltungsergebnisse in Frage stellen (vgl. Urteile des BGer 2C\_595/2016 vom 11. Januar 2017 E. 3.2.2 f., 2C\_576/2015 vom 29. Februar 2016 E. 3.4; Urteile des BVGer A-2922/2022 vom 25. Januar 2024 E. 2.9.1, A-1336/2020 vom 12. Oktober 2021 E. 3.5.1 [bestätigt mit Urteil des BGer 2C\_933/2021 vom 23. September 2022 E. 6.1], A-2144/2018 vom 15. Januar 2020 E. 5.1). Dies liegt etwa dann vor, wenn bei einem bargeldintensiven Betrieb ein Kassabuch nicht oder nicht ordentlich geführt wird (vgl. oben E. 3.5.3).

Zum anderen kann selbst eine formell einwandfreie Buchführung die Durchführung einer Schätzung erfordern, wenn die ausgewiesenen Ergebnisse mit dem wirklichen Sachverhalt offensichtlich nicht übereinstimmen (Verstoss gegen die materiellen Buchführungsregeln). Dies ist nach der Rechtsprechung dann der Fall, wenn die in den Büchern enthaltenen Geschäftsergebnisse von den von der Steuerverwaltung erhobenen branchenspezifischen Erfahrungszahlen wesentlich abweichen und die kontrollierte Person nicht in der Lage ist, allfällige besondere Umstände, aufgrund welcher diese Abweichungen erklärt werden können, nachzuweisen oder zumindest glaubhaft zu machen (vgl. Urteile des BGer 2C\_595/2016 vom 11. Januar 2017 E. 3.2.2 f., 2C\_576/2015 vom 29. Februar 2016 E. 3.4; Urteile des BVGer A-1336/2020 vom 12. Oktober 2021 E. 3.5.1 [bestätigt mit Urteil des BGer 2C\_933/2021 vom 23. September 2022], A-2144/2018 vom 15. Januar 2020 E. 5.1).

**3.6.2** Sind die Voraussetzungen für eine Ermessenstaxation erfüllt, so ist die ESTV nicht nur berechtigt, sondern verpflichtet, eine solche nach pflichtgemäsem Ermessen vorzunehmen. Die ESTV hat dabei alle Umstände zu beachten, von denen sie Kenntnis hat. Wohl hat die Steuerbehörde eine vorsichtige Schätzung anzustellen, doch ist sie nicht verpflichtet, im Zweifelsfall die für die steuerpflichtige Person günstigste Annahme zu treffen. Im Gegenteil, es soll vermieden werden, dass Steuerpflichtige, die ihren Mitwirkungspflichten nicht nachkommen, am Ende bessergestellt werden als solche, die es tun. Die Verletzung von Verfahrenspflichten darf sich nicht lohnen. Fälle, in denen die Steuerpflichtigen ihre Mitwirkungspflichten nicht wahrnehmen bzw. keine, unvollständige oder ungenügende Aufzeichnungen über ihre Umsätze (bzw. hinsichtlich der Feststellung oder Überprüfung der Steuerpflicht) führen, dürfen keine Steuerausfälle zur

Folge haben (vgl. Urteile des BGer 2C\_595/2016 vom 11. Januar 2017 E. 3.2.3 f., 2C\_1077/2012 und 2C\_1078/2012 vom 24. Mai 2014 E. 2.3; Urteile des BVGer A-2922/2022 vom 25. Januar 2024 E. 2.9.3, A-1336/2020 vom 12. Oktober 2021 E. 3.5.2, A-2144/2018 vom 15. Januar 2020 E. 5.2).

**3.6.3** Die ESTV hat diejenige Schätzungsmethode zu wählen, die den individuellen Verhältnissen im Betrieb der steuerpflichtigen Person soweit als möglich Rechnung trägt, auf plausiblen Annahmen beruht und deren Ergebnis der wirklichen Situation möglichst nahekommt (Urteile des BGer 2C\_950/2015 vom 11. März 2016 E. 4.5, 2C\_576/2015 vom 29. Februar 2016 E. 3.4). In Betracht kommen Schätzungsmethoden, die auf eine Ergänzung oder Rekonstruktion der ungenügenden Buchhaltung hinauslaufen, aber auch Umsatzschätzungen aufgrund unbestrittener Teil-Rechnungsergebnisse in Verbindung mit Erfahrungssätzen. Die brauchbaren Teile der Buchhaltung und vorhandene Belege sind soweit als möglich bei der Schätzung zu berücksichtigen. Sie können durchaus als Basiswerte der Ermessenstaxation fungieren (PASCAL MOLLARD, TVA et taxation par estimation, in: Archiv für schweizerisches Abgaberecht [ASA] 69, S. 511 ff., 530 ff.). Nach der Rechtsprechung ist auch zulässig, dass die ESTV eine Prüfung der Verhältnisse während eines Teils der Kontrollperiode vornimmt und in der Folge das Ergebnis auf den gesamten kontrollierten Zeitraum umlegt bzw. hochrechnet (sog. Umlageverfahren), vorausgesetzt die massgebenden Verhältnisse im eingehend kontrollierten Zeitabschnitt seien ähnlich wie in der gesamten Kontrollperiode (vgl. statt vieler: Urteile des BVGer A-2922/2022 vom 25. Januar 2024 E. 2.9.4 f., A-1336/2020 vom 12. Oktober 2021 E. 3.5.3, A-2144/2018 vom 15. Januar 2020 E. 5.3).

**3.6.4** Das Bundesverwaltungsgericht überprüft das Vorliegen der Voraussetzungen für die Vornahme einer Ermessenstaxation uneingeschränkt. Bei der Überprüfung von zulässigerweise erfolgten Ermessensveranlagungen auferlegt sich das Bundesverwaltungsgericht als ausserhalb der Verwaltungsorganisation und Behördenhierarchie stehendes, von der richterlichen Unabhängigkeit bestimmtes Gericht trotz des möglichen Rügegrundes der Unangemessenheit (vgl. oben E. 1.3) eine gewisse Zurückhaltung und reduziert dergestalt seine Prüfungsdichte. Grundsätzlich setzt das Bundesverwaltungsgericht nur dann sein eigenes Ermessen an die Stelle desjenigen der Vorinstanz, wenn dieser bei der Schätzung erhebliche Ermessensfehler unterlaufen sind. Diese Praxis wurde vom Bundesgericht wiederholt bestätigt (vgl. Urteile des BGer 2C\_595/2016 vom 11. Januar 2017 E. 3.2.5, 2C\_950/2015 vom 11. März 2016 E. 4.5, 2C\_426/2007 vom

22. November 2007 E. 4.3; Urteile des BVGer A-2922/2022 vom 25. Januar 2024 E. 2.10.1, A-1336/2020 vom 12. Oktober 2021 E. 3.5.5).

**3.6.5** Für das Vorliegen der Voraussetzungen einer Ermessenseinschätzung ist nach der allgemeinen Beweislastregel die ESTV beweisbelastet (E. 1.6). Sind die Voraussetzungen erfüllt («erste Stufe») und erscheint die vorinstanzliche Schätzung nicht bereits im Rahmen der durch das Bundesverwaltungsgericht mit der gebotenen Zurückhaltung (E. 3.6.4) vorzunehmenden Prüfung als pflichtwidrig («zweite Stufe»), obliegt es – in Umkehr der allgemeinen Beweislast – der steuerpflichtigen Person, den Nachweis für die Unrichtigkeit der Schätzung zu erbringen («dritte Stufe»; vgl. Urteile des BVGer A-2922/2022 vom 25. Januar 2024 E. 2.10.2, A-1336/2020 vom 12. Oktober 2021 E. 3.5.6, A-2144/2018 vom 15. Januar 2020 E. 5.3).

Weil das Ergebnis der Ermessensveranlagung selbst auf einer Schätzung beruht, kann sich die steuerpflichtige Person gegen eine zulässigerweise durchgeführte Ermessenseinschätzung nicht mit allgemeiner Kritik zur Wehr setzen. Namentlich kann sie sich nicht darauf beschränken, die Kalkulationsgrundlagen der Ermessenseinschätzung pauschal zu kritisieren. Vielmehr hat sie anhand von Belegen nachzuweisen, dass die von der ESTV vorgenommene Schätzung offensichtlich unrichtig ist (Urteile des BGer 2C\_950/2015 vom 11. März 2016 E. 4.6, 2C\_1077/2012 und 2C\_1078/2012 vom 24. Mai 2014 E. 2.5). Gelingt es der steuerpflichtigen Person nicht, zu beweisen, dass das Ergebnis der Ermessenseinschätzung klarerweise nicht mit den tatsächlichen Gegebenheiten übereinstimmt, hat sie die Folgen der Beweislosigkeit zu tragen und es bleibt bei der bisherigen Schätzung. Dies ist das Resultat einer Situation, die sie letztlich selber zu vertreten hat. Die steuerpflichtige Person muss somit die Ungewissheit tragen, die eine Schätzung zwangsläufig mit sich bringt (Urteile des BVGer A-2922/2022 vom 25. Januar 2024 E. 2.10.2, A-1336/2020 vom 12. Oktober 2021 E. 3.5.6, A-2589/2020 vom 3. Mai 2021 E. 2.5.5, A-2144/2018 vom 15. Januar 2020 E. 5.3).

**3.7** Die Steuerforderung ist innert 60 Tagen nach Ablauf der Abrechnungsperiode durch die steuerpflichtige Person zu begleichen (Zahlungsfrist; Art. 86 Abs. 1 MWSTG). Bei verspäteter Zahlung ist ohne Mahnung und unabhängig vom Verschulden ein Verzugszins zu bezahlen (Art. 87 Abs. 1 MWSTG). Der Verzugszinssatz beläuft sich gemäss der massgeblichen Verordnung für die Zeit bis zum 31. Dezember 2009 auf 5 % und vom 1. Januar 2010 bis zum 31. Dezember 2011 auf 4.5 %. Ab dem 1. Januar 2012 beträgt er noch 4 % und ab dem 1. Januar 2024 4.75 % (Art. 108 Bst. a

MWSTG i.V.m. Art. 1 Abs. 1 Bst. c, Art. 4 Abs. 1 Bst. a-c sowie Anhang der Zinssatzverordnung EFD vom 25. Juni 2021 [SR 631.014]). Vom 20. März 2020 bis zum 31. Dezember 2020 ist bei verspäteter Zahlung der Mehrwertsteuer allerdings kein Verzugszins geschuldet (Art. 2 der Verordnung vom 20. März 2020 über den befristeten Verzicht auf Verzugszinsen bei verspäteter Zahlung von Steuern, Lenkungsabgaben und Zollabgaben sowie Verzicht auf die Darlehensrückerstattung durch die Schweizerische Gesellschaft für Hotelkredit [AS 2020 861; in Kraft vom 21. März 2020 bis 31. Dezember 2020]). Sind mehrere Abrechnungsperioden betroffen, wird der Verzugszins praxisgemäss ab dem mittleren Verfall erhoben (Urteile des BVGer A-1336/2020 vom 12. Oktober 2021 E. 3.6, A-2589/2020 vom 3. Mai 2021 E. 2.6, A-5551/2019 vom 14. Januar 2021 E. 2.6).

**3.8** Der Normalsatz der Mehrwertsteuer betrug in den Jahren 2014 und 2015 8 % (Art. 25 Abs. 1 MWSTG in der vom 1. Januar 2011 bis 31. Dezember 2017 geltenden Fassung [AS 2010 2055]), jener für (unter anderem) Nahrungsmittel und Zusatzstoffe nach dem (damals geltenden) Lebensmittelgesetz vom 9. Oktober 1992 (LMG, AS 1995 1469) 2.5 % (Art. 25 Abs. 2 Bst. a Ziff. 2 MWSTG in der soeben genannten Fassung).

### **3.9**

**3.9.1** Der Anspruch auf rechtliches Gehör (Art. 29 Abs. 2 der Bundesverfassung der Schweizerischen Eidgenossenschaft vom 18. April 1999 [SR 101]) verpflichtet die Behörde, die Vorbringen der betroffenen Person tatsächlich zu hören, zu prüfen und in der Entscheidungsfindung zu berücksichtigen, weshalb sie ihre Entscheidung zu begründen hat (BGE 145 I 167 E. 4.1 und 4.4, 141 V 557 E. 3.2.1, 134 I 83 E. 4.1; vgl. auch Art. 35 Abs. 1 VwVG). Die Begründung muss so abgefasst sein, dass sich der Betroffene über die Tragweite des Entscheids Rechenschaft geben und ihn in voller Kenntnis der Sache an die höhere Instanz weiterziehen kann. In diesem Sinne müssen wenigstens kurz die Überlegungen genannt werden, von denen sich die Behörde hat leiten lassen und auf die sich ihre Entscheidung stützt (BGE 148 III 30 E. 3.1, 141 III 28 E. 3.2.4; Urteile des BVGer A-5065/2021 vom 3. August 2023 E. 4.2.1, A-1114/2021 vom 31. Oktober 2022 E. 2.1.1, A-1732/2021 und A-1733/2021 vom 23. März 2022 E. 3.1.1). Die Begründung muss nicht zwingend in der Verfügung enthalten sein; allenfalls kann auf ein anderes Schriftstück verwiesen werden (BGE 123 I 31 E. 2c, 113 II 204 E. 2; Urteile des BVGer A-2922/2022 vom 25. Januar 2024 E. 3.1.2, A-3078/2021 vom 7. Juli 2023 E. 2.1.1, A-2373/2019 vom 13. November 2020 E. 3.2.1, A-6362/2015 vom 16. Januar 2017 E. 3.1.2).

**3.9.2** Der Anspruch auf rechtliches Gehör ist formeller Natur. Seine Verletzung führt in der Regel ungeachtet der Erfolgsaussichten der Beschwerde in der Sache zur Aufhebung des angefochtenen Entscheids. Rechtsprechungsgemäss kann eine nicht schwerwiegende Verletzung jedoch als geheilt gelten, wenn die verletzte Partei die Möglichkeit erhält, sich vor einer Beschwerdeinstanz zu äussern, die sowohl den Sachverhalt als auch die Rechtslage frei prüfen kann (vgl. BGE 142 II 218 E. 2.8.1, 135 I 279 E. 2.6.1; Urteile des BVGer A-5065/2021 vom 3. August 2023 E. 4.2.2, A-1732/2021 und A-1733/2021 vom 23. März 2022 E. 3.1.4). Der nachträglichen Gewährung des rechtlichen Gehörs zugänglich sind insbesondere Verstösse gegen die Begründungspflicht. Hierzu ist das Versäumte im Rechtsmittelverfahren nachzuholen, etwa indem die Vorinstanz eine genügende Begründung in ihrer Vernehmlassung nachschiebt und die Rechtsmittelinstanz der betroffenen Partei im Rahmen eines zweiten Schriftenwechsels die Möglichkeit einräumt, sich dazu zu äussern (BGE 138 II 77 E. 4 und 4.3; Urteile des BGer 5A\_210/2023 vom 28. September 2023 E. 3.4, 1C\_39/2017 vom 13. November 2017 E. 2.1; Urteile des BVGer A-3078/2021 vom 7. Juli 2023 E. 2.1.2, A-2373/2019 vom 13. November 2020 E. 3.2.2).

#### **4.**

**4.1** Damit ist auf den konkreten Fall einzugehen.

Vorab ist festzuhalten, dass der Beschwerdeführer vorbringt, er hafte nicht für die A.\_\_\_\_\_ AG und C.\_\_\_\_\_ AG. Im Folgenden wird jeweils konkret auf dieses Vorbringen eingegangen, sofern es um Forderungen geht, die (auch) gegenüber diesen Aktiengesellschaften geltend gemacht werden können bzw. konnten.

**4.1.1** Die Vorinstanz bringt in Bezug auf die noch zu beurteilenden Steuerperioden 2014 und 2015 vor, der Beschwerdeführer habe verschiedene Beträge entweder nicht in der Buchhaltung des Einzelunternehmens aufgeführt oder die Mehrwertsteuer nicht korrekt abgerechnet. Es handelt sich zunächst um zwei Bankkonten, die in der Buchhaltung nicht aufgeführt worden seien, obwohl darüber geschäftlich bedingte Einnahmen geflossen seien. Weiter seien Bareinnahmen nicht in die Buchhaltung eingeflossen. Schliesslich seien dem Beschwerdeführer gewährte Rabatte mit Darlehensrückzahlungen, die dieser zu leisten gehabt hätte, verrechnet worden. Auf den Rabatten sei aber der Vorsteuerabzug nicht korrigiert worden.

**4.1.2** Der Beschwerdeführer macht zusammengefasst geltend, die Voraussetzungen für eine Ermessenseinschätzung seien nicht gegeben. Die Aufrechnung von Buchungen auf dem Konto \*\*\*1 bei der [Bank] seien nicht nachvollziehbar, weil die Vorinstanz pauschal auf die Akten verweise. Ohnehin handle es sich um sein privates Konto und dort seien keine mehrwertsteuerpflichtigen Transaktionen vorhanden. Mehrere Buchungen seien von der Vorinstanz der A. \_\_\_\_\_ AG und der C. \_\_\_\_\_ AG zugewiesen worden und beträfen damit nicht ihn selbst. Dann sei nicht ersichtlich, wie die Vorinstanz in Bezug auf das Konto \*\*\*2 bei der [Bank] zum Schluss gekommen sei, bei den fraglichen Buchungen handle es sich um (unversteuerte) Trinkgelder; aus dem Umstand, dass das Konto mit «Trinkgeld» bezeichnet gewesen sei, könne die Vorinstanz nicht ableiten, dass es sich um Trinkgelder des Personals gehandelt habe; später sei das Konto umbenannt worden. Auch die Zuordnung der Beträge auf das Restaurant D. \_\_\_\_\_ oder die A. \_\_\_\_\_ AG sei nicht nachvollziehbar. Für die Aufrechnung der Bareinnahmen stütze sich die Vorinstanz auf eine nicht näher spezifizierte Excel-Liste. Es werde bestritten, dass die entsprechenden Einnahmen tatsächlich erfolgt seien und wenn doch, dass sie an ihn (den Beschwerdeführer) erfolgt seien. Es handle sich um bloss fiktive Werte. Die jeweiligen Positionen seien nicht als bezahlt vermerkt worden und für diese sei kein Datum in der Spalte «bezahlt am» angeführt. Schliesslich seien Umsatzrückvergütungen von der Vorinstanz nicht belegt. Diese seien zudem bereits bei der Aufrechnung von Buchungen auf dem Konto \*\*\*1 berücksichtigt worden und somit von der Vorinstanz doppelt gebucht worden.

**4.2** Im Folgenden wird geprüft, ob die Vorinstanz zu Recht eine Einschätzung nach pflichtgemäsem Ermessen vorgenommen hat, ob also die Voraussetzungen für eine Ermessenseinschätzung gegeben waren und die Einschätzung pflichtgemäss vorgenommen wurde (E. 4.3). Da die Vorinstanz die Buchhaltung des Beschwerdeführers aufgrund aufgefundener Dokumente teilweise rekonstruiert hat, wird im Folgenden die erste Stufe (Voraussetzungen für die Ermesseneinschätzung, E. 3.6.1 und 3.6.5) zusammen mit der zweiten (keine Pflichtwidrigkeit, E. 3.6.2 und 3.6.5) behandelt: Durfte die Vorinstanz nämlich ein Dokument in die Buchhaltung einfließen lassen (Stufe 1), erweist es sich als sinnvoll, direkt im Anschluss zu prüfen, ob sie dies pflichtgemäss getan hat (Stufe 2). Anschliessend wird darauf eingegangen, ob es dem Beschwerdeführer gelingt, die vorgenommene Schätzung zu widerlegen (E. 4.4; Stufe 3).

### 4.3

**4.3.1** Zunächst macht die Vorinstanz geltend, dass über das Bankkonto \*\*\*1 bei der [Bank], welches nicht in der Buchhaltung des Einzelunternehmens aufgeführt sei, geschäftliche Transaktionen abgewickelt worden seien. Der entsprechende Betrag wurde in der Einschätzungsmitteilung Nr. [...] (act. 145; nachfolgend als Einschätzungsmitteilung bezeichnet), auf die auch die Leistungsverfügung vom 25. Oktober 2021 (act. 150; nachfolgend als Leistungsverfügung bezeichnet) und der angefochtene Einspracheentscheid verweisen, für die Steuerperioden 2014 und 2015 wie folgt angegeben (GBH in der Tabelle steht für «Geschäftsbuchhaltung»):

	<b>Betrag</b>	<b>Mehrwertsteuer</b>
<b>2014</b>		
Einzelfirma	Fr. 115'336.--	Fr. 8'543.40
A. _____ AG	Fr. 837'163.--	Fr. 62'012.05
C. _____ AG	Fr. 142'923.--	Fr. 10'586.90
Abzügl. Übertrag in GBH A. _____ AG	- Fr. 512'202.--	- Fr. 37'940.90
Abzügl. Übertrag in GBH C. _____ AG	- Fr. 174'746.--	- Fr. 12'944.15
Gesamt	Fr. 408'474.--	Fr. 30'257.30
<b>2015</b>		
Einzelfirma	Fr. 102'076.--	Fr. 7'561.20
A. _____ AG	Fr. 1'115'774.--	Fr. 82'649.95
C. _____ AG	Fr. 25'031.--	Fr. 1'854.15
Abzügl. Übertrag in A. _____ AG	- Fr. 282'510.--	- Fr. 20'926.65

Abzügl. Übertrag in GBH C. _____ AG	- Fr. 222'334.--	- Fr. 16'469.20
Gesamt	Fr. 738'037.--	Fr. 54'669.45

Bei der Berechnung der Mehrwertsteuer ist die Vorinstanz zugunsten des Beschwerdeführers davon ausgegangen, dass die Mehrwertsteuer im jeweiligen Betrag enthalten ist.

**4.3.1.1** Die Vorinstanz bezieht sich auf die in den vorinstanzlichen Akten in Ordner 23 ff. (recte: Ordner 24) abgelegten Kontoauszüge des besagten Kontos und führt aus, um sicherzustellen, dass nur die mehrwertsteuerpflichtigen Umsätze des Einzelunternehmens nachbelastet worden seien, habe sie bei den Leistungsempfängern die Rechnungen eingefordert und diese mit den Kontoauszügen abgeglichen (Editionsverfügungen und Rechnungen sind in den vorinstanzlichen Akten alphabetisch nach Rechnungsempfänger abgelegt in den Ordnern 11 bis 22).

Im von der Vorinstanz genannten Anhang 1 zur Einschätzungsmitteilung ist aufgelistet, welche im Bankauszug der [Bank] aufgeführten Transaktionen die Vorinstanz als dem Einzelunternehmen, der A. \_\_\_\_\_ AG und der C. \_\_\_\_\_ AG zuzurechnend ansah. Aus den Akten ergibt sich dabei, dass sie zunächst alle als geschäftlich begründet angesehenen Eingänge auf diesem Konto aufgerechnet hat. Anschliessend brachte sie Zahlungen von diesem Konto an die A. \_\_\_\_\_ AG und die C. \_\_\_\_\_ AG in Abzug; dies wohl deshalb, weil diese in der Buchhaltung der beiden Gesellschaften erscheinen und insofern bei der Mehrwertsteuer für diese beiden Unternehmen berücksichtigt wurden. Alle (verbleibenden) Eingänge hat die Vorinstanz offenbar dem Beschwerdeführer zugerechnet, dabei aber die Unterteilung in Einzelunternehmen, A. \_\_\_\_\_ AG und C. \_\_\_\_\_ AG beibehalten. Teilweise handelt es sich um Einzahlungen von der A. \_\_\_\_\_ AG und der C. \_\_\_\_\_ AG, teilweise wurden die Zahlungen für Leistungen getätigt, die von den Restaurationsbetrieben dieser beiden Aktiengesellschaften erbracht wurden. Im Ordner 24 sind die entsprechenden Bankauszüge der [Bank] chronologisch abgelegt. Am 21. Februar 2017 (act. 74) und 12. September 2018 (act. 75) sandte die Vorinstanz Editionsverfügungen an die [Bank] und bat um Zustellung von Detailbelegen genauer bezeichneter Transaktionen. Die Vorinstanz überprüfte demnach nicht alle Zahlungseingänge auf dem besagten Konto. Schliesslich flossen auch nicht

alle überprüften Transaktionen in die Einschätzungsmitteilung ein, da die Vorinstanz nicht alle diese Transaktionen als Entgelte für mehrwertsteuerpflichtige Leistungen des Einzelunternehmens des Beschwerdeführers betrachtete. Die entsprechenden Detailauszüge sind, wie im Aktenverzeichnis festgehalten, in den Ordnern 25 und 26 abgelegt. Auf den Ordner 25 ist hier nicht im Detail einzugehen. Soweit ersichtlich ist der einzige hier relevante Beleg aus diesem Ordner als zweites Aktenstück abgelegt (ausserhalb der hier sonst angewendeten Systematik). Es handelt sich um eine Einzahlung von E. \_\_\_\_\_ vom 30. Juni 2015 über Fr. 791.--. Der Ordner 26 enthält zwar kein Aktenverzeichnis. Dafür sind hier die Detailauszüge mehr oder weniger chronologisch abgelegt (zu Beginn sind Dubletten vorhanden), so dass die von der Vorinstanz für die Schätzung verwendeten Dokumente relativ einfach zu finden sind. Allerdings sind nicht zu allen Zahlungen Detailauszüge zu finden.

Auch wurden nicht zu allen von der Vorinstanz in Anhang 1 zur Einschätzungsmitteilung berücksichtigten Zahlungen Detailauszüge eingeholt. Dafür konnten für einen Teil der Transaktionen (zudem) Rechnungen von den Vertragspartnern des Beschwerdeführers bzw. der A. \_\_\_\_\_ AG und der C. \_\_\_\_\_ AG erhältlich gemacht werden. Diese sind alphabetisch nach der Person, an die die jeweiligen Rechnungen ausgestellt wurden, in den Ordnern 11-22 abgelegt, wobei nicht für alle Transaktionen Rechnungen vorhanden sind.

Bei anderen Zahlungen ergibt sich der Zweck der Zahlung bereits eindeutig aus dem Kontoauszug selbst. So wurde beispielsweise die Zahlung vom 20. Januar 2014 für den Neujahrsanlass einer Stiftung im von der A. \_\_\_\_\_ AG geführten Restaurant «F. \_\_\_\_\_» geleistet, der am 12. Januar 2014 stattgefunden hatte.

Aus den Unterlagen ergibt sich, dass geschäftlich begründete Zahlungen auf das Konto \*\*\*1 geflossen sind (so z.B. die gerade genannte Zahlung für den Neujahrsanlass einer Stiftung im Restaurant «F. \_\_\_\_\_»). Die Vorinstanz hat damit zu Recht einige der auf dieses Konto geflossenen Zahlungen genauer kontrolliert und für diese Zahlungen die Mehrwertsteuer nach pflichtgemäßem Ermessen geschätzt, konkret die Mehrwertsteuer auf jenen Zahlungen, die sie als geschäftlich begründet betrachtet hat, aufgerechnet.

Im Folgenden wird auf einige Zahlungen detaillierter eingegangen. Vorab ist festzuhalten, dass bei Zahlungen, die auf das private Konto des

Beschwerdeführers eingingen, davon auszugehen ist, dass er oder sein Einzelunternehmen davon profitiert hat, unabhängig davon, an welche Gesellschaft die Zahlung sonst zu leisten gewesen wäre. Damit sind diese Zahlungen ihm und damit seinem Einzelunternehmen zuzuordnen, auch wenn die Vorinstanz in Anhang 1 zur Ermessenseinschätzung eine Aufteilung auf die verschiedenen Unternehmen vornahm (E. 2.3.1 f. und 2.5.5).

**4.3.1.2** Es lässt sich nicht nachvollziehen, wofür die – in Bezug auf die Steuerperiode 2014 erstgenannte – Zahlung vom 7. Januar 2014 der C.\_\_\_\_\_ AG in Höhe von Fr. 35'924.-- geleistet wurde. Als Betreff ist dort nur «Uebertrag» angegeben. Die Buchhaltung der C.\_\_\_\_\_ AG ist auf dem USB-Stick in act. 128 abgelegt (dort: [Pfad]). Darin findet sich ein Buchhaltungskonto 1021 mit der Bezeichnung «[Bank] \*\*\*3». Gemäss den entsprechenden Bankkontoauszügen, die in den Ordnern 36 und 37 abgelegt sind, handelt es sich bei diesem Bankkonto um das Kontokorrent der C.\_\_\_\_\_ AG. Im genannten Buchhaltungskonto 1021 findet sich am 7. Januar 2014 ein Übertrag in Höhe von Fr. 35'924.-- aus dem Buchhaltungskonto 1095 (dieses Konto trägt die Bezeichnung «Kontroll-/Durchlaufkonto»). Dem Kontokorrentkonto der C.\_\_\_\_\_ AG lässt sich entnehmen, dass von diesem Bankkonto tatsächlich am 7. Januar 2014 der Betrag von Fr. 35'924.-- mit dem Vermerk «Uebertrag» auf das private Konto des Beschwerdeführers überwiesen wurde.

Weder den Bankkonten noch den Buchhaltungsunterlagen lässt sich entnehmen, wofür die Überweisung vom Konto der C.\_\_\_\_\_ AG an den Beschwerdeführer geleistet wurde. Da jedoch, wie zuvor festgehalten (E. 4.3.1.1), geschäftlich begründete Zahlungen auf das Konto des Beschwerdeführers überwiesen wurden, durfte die Vorinstanz davon ausgehen, dass die Zahlung einer Gesellschaft, deren Verwaltungsrat der Beschwerdeführer ist/war, auf dessen Konto geschäftlich begründet war, zumal Lohnzahlungen oder andere Entschädigungen von dieser Gesellschaft an den Beschwerdeführer in einem entsprechenden Konto der Gesellschaft hätten verbucht werden müssen, was – soweit ersichtlich – nicht der Fall war.

Der Vollständigkeit halber ist hier anzumerken, dass eine Zahlung vom 9. Januar 2014 in gleicher Höhe und ebenfalls vom Konto der C.\_\_\_\_\_ AG am 14. Januar 2014 zurücküberwiesen wurde, weil es sich um eine Doppelbuchung handelte. Dies hat die Vorinstanz entsprechend berücksichtigt.

**4.3.1.3** Bei der Zahlung der G.\_\_\_\_\_ AG, welche ebenfalls am 7. Januar 2014 auf das angeblich private Konto des Beschwerdeführers eingezahlt wurde, handelt es sich gemäss der bei der G.\_\_\_\_\_ AG edierten Rechnung um das Entgelt für eine Restaurationsleistung des Restaurants F.\_\_\_\_\_ (die Rechnung ist abgelegt in Ordner 13 Nr. 40). Der beigelegte Einzahlungsschein lautete auf den Beschwerdeführer und als Empfängerkonto war sein Privatkonto angegeben. Dass es sich dabei um eine geschäftsmässig begründete Zahlung handelt, womit die Vorinstanz diese zu Recht in ihre Ermessenseinschätzung einbezogen hat, bedarf keiner weiteren Begründung. Dennoch bleibt zu prüfen, ob der Beschwerdeführer dies widerlegen kann (dazu E. 4.4.1).

Hier zeigt sich auch, dass – wie oben festgehalten (E. 4.3.1.1 a.E.) – der Beschwerdeführer von dieser Zahlung profitiert, zumal nicht ersichtlich ist, dass eine Zahlung in dieser oder ähnlicher Höhe an die A.\_\_\_\_\_ AG, welche das Restaurant «F.\_\_\_\_\_» betreibt, gegangen wäre.

**4.3.1.4** Die weiteren Zahlungen, die die Vorinstanz berücksichtigt hat, folgen (gemäss einer Stichprobe) den vorgenannten Mustern: Es sind Rechnungen vorhanden, aus denen sich ein geschäftlich begründeter Zweck ergibt, ein solcher Zweck ergibt sich bereits aus der Betreffzeile oder die genaue Bestimmung der Zahlung ist unklar. Da die Vorinstanz aufgrund des Umstandes, dass geschäftlich begründete Zahlungen auf das angeblich private Konto des Beschwerdeführers geflossen waren, verpflichtet war, eine Einschätzung nach pflichtgemässen Ermessen vorzunehmen, war es pflichtgemäss, dass sie auch Zahlungen auf das Konto in diese Einschätzung einbezog, deren Zweck unklar war. Es ist nun am Beschwerdeführer, diese Einschätzung zu widerlegen (dazu E. 4.4.1).

Die Schätzung der Vorinstanz, die in Bezug auf das Konto Nr. \*\*\*1 bei der [Bank] vorhandene Belege für die Rekonstruktion der Buchhaltung verwendet hat, erfolgte somit pflichtgemäss.

**4.3.1.5** Ergänzend ist festzuhalten, dass sich der Sachverhalt betreffend die Steuerperiode 2015 vergleichbar darstellt. So ergibt sich beispielsweise der geschäftlich begründete Zweck für die Zahlung der H.\_\_\_\_\_ AG vom 6. Januar 2015 aus der von dieser edierten Rechnung (abgelegt in Ordner 16 Nr. 81). Demnach handelt es sich um ein Weihnachtsessen im Restaurant «F.\_\_\_\_\_». Der Zweck der Zahlung vom 21. Januar 2015 war wiederum, was sich dem Betreff entnehmen lässt, ein Neujahrsempfang

einer Stiftung im Restaurant «F. \_\_\_\_\_» (vgl. E. 4.3.1.1, wo der Neujahrsanlass dieser Stiftung im Jahr 2014 erwähnt wird).

Damit lässt sich das in den vorstehenden Erwägungen Ausgeführte auch auf die Steuerperiode 2015 übertragen.

**4.3.1.6** Der Vollständigkeit halber kann festgehalten werden, dass ein Eingang auf dem Konto vom 10. Dezember 2015 (Vermerk: «Übertrag I. \_\_\_\_\_»), der im Anhang 1 zur Einschätzungsmitteilung aufgeführt ist, nicht in die Berechnung miteinbezogen wurde. Dieser Eingang wurde von der Vorinstanz auch keinem der Unternehmen zugewiesen. Diese Nichtberücksichtigung ist korrekt, da dieser Betrag am 24. Dezember 2015 der I. \_\_\_\_\_ AG zurücküberwiesen wurde. Diese bestätigte der Vorinstanz am 26. September 2018 (Ordner 22 Nr. 154), dass dieser Betrag irrtümlich dem Beschwerdeführer überwiesen und von diesem daraufhin zurückerstattet wurde. Dieser Betrag dürfte daher irrtümlich in Anhang 1 zur Einschätzungsmitteilung stehengeblieben sein, wurde aber von der Vorinstanz zu Recht nicht in die Berechnung der Mehrwertsteuer einbezogen.

**4.3.2** Die Vorinstanz hat weitere Eingänge auf dem Konto bei der [Bank] mit der Nummer \*\*\*2 aufgerechnet. Auf diesem Konto, das auf den Beschwerdeführer persönlich laute, seien – so die Vorinstanz – Trinkgelder geflossen, die nicht an das Personal ausbezahlt worden seien. Die Buchungstexte der ersten beiden Buchungen beinhalteten das Wort «Trinkgeld»; auch habe das Konto zumindest vorübergehend – wie act. 2 (USB-Stick; Pfad s.u. E. 4.3.2.1) zu entnehmen sei – die Bezeichnung «Trinkgelder» gehabt.

Der Beschwerdeführer macht geltend, es sei nicht ersichtlich, wie die Vorinstanz zum Schluss gelange, bei den fraglichen Buchungen handle es sich um (unversteuerte) Trinkgelder. Aus den Bezeichnungen könne nicht geschlossen werden, es handle sich um Trinkgelder des Personals. Die Herkunft der Gelder lasse sich nicht mehr eruieren, zumindest aber nicht auf Trinkgelder des Personals eingrenzen. Zudem unterscheide die Vorinstanz wieder nicht zwischen dem Einzelunternehmen, der A. \_\_\_\_\_ AG und der C. \_\_\_\_\_ AG. Auch werde wiederum pauschal auf die Akten verwiesen.

**4.3.2.1** Die Unterlagen zum genannten Konto \*\*\*2 sind gemäss dem Aktenverzeichnis in Ordner 23, und zwar chronologisch, abgelegt. Diese Ablage ist gut verständlich. Ein weitergehendes Aktenverzeichnis ist – wie bereits in der Zwischenverfügung vom 3. Oktober 2023 festgestellt – nicht

notwendig. Auch wurde in dieser Zwischenverfügung festgehalten, dass die Ablage der Unterlagen in act. 2 genügend klar ist. Überhaupt hat die Vorinstanz nur darum auf act. 2 verwiesen, um nachzuweisen, dass das Konto zeitweise die Bezeichnung «Trinkgelder» trug, was vom Beschwerdeführer explizit bestätigt wurde.

Der entsprechende Kontoauszug auf dem USB-Stick (act. 2) erwies sich denn auch als einfach auffindbar, da die Vorinstanz darauf hingewiesen hatte, dass es sich um von der Eidgenössischen Zollverwaltung (heute: Bundesamt für Zoll und Grenzsicherheit) edierte Unterlagen handelte ([Pfadname]). Da die Kontonummer bekannt war, wäre das Dokument auch mit der Suchfunktion einfach zu finden gewesen.

**4.3.2.2** Der auf dem USB-Stick vorhandene Kontoauszug mit der Bezeichnung «Trinkgelder» stammt vom 27. Oktober 2015 und umfasst Zahlungen im Zeitraum vom 9. September 2014 bis 15. Oktober 2015, also aus dem vorliegend relevanten Zeitraum.

Warum die Bezeichnung des Kontos mit «Trinkgelder» und Betreffzeilen, die das Wort «Trinkgeld» in irgendeiner Form enthalten, nicht darauf hindeuten sollten, dass es sich um Trinkgelder handelt, erschliesst sich dem Bundesverwaltungsgericht nicht. Immerhin ist dieses Wort nicht eine Fantasiebezeichnung, sondern ihm kommt eine allgemein bekannte Bedeutung zu. Sofern der Beschwerdeführer geltend machen wollte, dass daraus nicht geschlossen werden dürfe, es handle sich um Trinkgelder *des Personals* (wohl zu verstehen als «für das Personal»), wäre zu fragen, um was für eine andere Art Trinkgelder es sich sonst handeln sollte. Jedenfalls hat der Beschwerdeführer nie geltend gemacht, es handle sich um Trinkgelder, die ihm persönlich für seine Arbeit gegeben worden seien.

Der Schluss der Vorinstanz, dass es sich bei Zahlungen, die auf dieses Konto geflossen sind, um Trinkgelder handelt (die eigentlich dem Personal hätten zukommen sollen), ist jedenfalls nicht zu beanstanden und erfolgte nach pflichtgemäsem Ermessen. Dem Beschwerdeführer steht nun der Gegenbeweis offen (dazu E. 4.4.2).

**4.3.3** Die Vorinstanz macht weiter geltend, der Beschwerdeführer habe in der Steuerperiode 2014 Bareinnahmen an Sonderanlässen nicht verbucht. In einer Liste in Anhang 5 zur Einschätzungsmitteilung, in der Sonderanlässe eingetragen sind, hat sie die Summe für die Fasnacht (Datum: 28. Februar 2014) aufgerechnet. In der Verfügung und im Einspracheent-

scheid wird die Höhe dieser Summe bestätigt und im Übrigen auf die Einschätzungsmitteilung verwiesen. In ihrer Vernehmlassung erklärt die Vorinstanz schliesslich, dass die Excelliste vom Beschwerdeführer stamme. Sie verweist auf die Datei «Harddisk [...]» in act. 148. Zwar fehle in der Spalte «bezahlt am» ein Eintrag. Dies liege aber daran, dass es sich um Bareinnahmen handle, weshalb ein Vermerk «bezahlt am» keinen Sinn ergeben würde.

Mit den Informationen gemäss Vernehmlassung lässt sich die entsprechende Liste finden (Pfad: [...]). Zwar ergibt sich aus dieser Liste nicht, ob es sich beim Betrag von Fr. 8'100.-- tatsächlich um Bareinnahmen handelt. Der Beschwerdeführer (oder einer seiner Mitarbeitenden) hat den Betrag aber in einer Liste mit Einnahmen aus Sonderanlässen eingetragen. Damit ist davon auszugehen, dass diese Einnahmen tatsächlich erzielt wurden.

Die Vorinstanz hat somit auch diese Schätzung zu Recht und pflichtgemäss vorgenommen.

**4.3.4** Gemäss Einschätzungsmitteilung, Leistungsverfügung und Einspracheentscheid seien dem Beschwerdeführer Darlehen von der J.\_\_\_\_\_ gewährt worden. Darlehensrückzahlungen seien mit Umsatzrückvergütungen (Rabatten) verrechnet worden, ohne dass die Vorsteuern aufgrund der gewährten Rabatte angepasst worden seien. Dafür seien für die Steuerperioden 2014 und 2015 Vorsteuerabzüge in Höhe von Fr. 3'442.70 aufzurechnen (gemäss Einschätzungsmitteilung):

<b>Unternehmen</b>	<b>Betrag (Fr.; inkl. MWST)</b>	<b>Steuersatz</b>	<b>MWST (Fr.)</b>
<b>2014</b>			
B._____ AG	8'133.--	8 %	602.45
B._____ AG	206.--	2.5 %	5.--
Einzelunternehmen	305.--	8 %	22.60
Einzelunternehmen	45'551.--	2.5 %	1'111.--

<b>2015</b>			
B._____ AG	7'920.--	8 %	586.65
B._____ AG	249.--	2.5 %	6.05
Einzelunternehmen	240.--	8 %	17.80
Einzelunternehmen	44'738.--	2.5 %	1'091.15

**4.3.4.1** Der Einschätzungsmittelteil lässt sich nur entnehmen, dass es um Darlehen der J.\_\_\_\_\_ geht, die auf das schon zuvor genannte (angeblich) private Konto des Beschwerdeführers Nr. \*\*\*1 bei der [Bank] einbezahlt wurden. Es wird zwar auf eine Zusammenstellung verwiesen, doch finden sich in dieser lediglich acht Zeilen (s. Aufstellung oben), bei denen sich nicht nachvollziehen lässt, woher sie stammen. Erst in der Vernehmlassung hat die Vorinstanz darauf hingewiesen, dass sie aufgrund der Einzahlungen der J.\_\_\_\_\_ (in den Auszügen der [Bank] in Ordner 24) bei der J.\_\_\_\_\_ Unterlagen edierte und die daraufhin eingereichten Unterlagen ablegte (in Ordner 12 Nr. 24).

**4.3.4.2** Bei den gerade erwähnten Unterlagen (in Ordner 12 Nr. 24), die die Vorinstanz von der J.\_\_\_\_\_ eingeholt hat, findet sich ein Vertrag zwischen der J.\_\_\_\_\_ und dem Beschwerdeführer vom 28. oder 29. Mai 2010 (schlecht lesbares Datum der letzten Unterschrift; dieser Vertrag wird nachfolgend als «Vertrag 1» bezeichnet), mit welchem die J.\_\_\_\_\_ dem Beschwerdeführer «einen einmaligen zu amortisierenden Beitrag in Form einer Barleistung» (mit anderen Worten: ein Darlehen) gewährte (Ziff. 1 des Vertrages 1). In der Einleitung des Vertrags wurde explizit festgehalten, dass dieser für die vom Beschwerdeführer geführten Restaurants abgeschlossen wurde. Vom Betrag in Höhe von insgesamt Fr. 297'468.15 wurden Fr. 197'468.15 an einen nicht amortisierten Beitrag aus einem früheren Vertrag angerechnet. Effektiv ausbezahlt wurden Fr. 100'000.-- (Ziff. 2 des Vertrages 1). Diese Fr. 100'000.-- wurden gemäss dem Kontoauszug in Ordner 24 am 10. Juni 2010 auf das genannte Konto des Beschwerdeführers einbezahlt. Gemäss Ziff. 3 und 4 des Vertrages 1 verpflichtete sich der Beschwerdeführer, bis zur Amortisation des Beitrages bestimmte Getränke ausschliesslich von der J.\_\_\_\_\_ zu beziehen. Auf einigen der Artikel wurde ihm ein Mengenrabatt gewährt (Ziff. 6 des

Vertrages 1). Dieser wird an das Darlehen angerechnet («dem Beitragskonto gutgeschrieben»); die Rückvergütungen werden erst ausbezahlt, wenn das Darlehen amortisiert ist (Ziff. 7 des Vertrages 1). Die Vertragsparteien gehen davon aus, dass der Betrag am 30. September 2015 amortisiert ist; sollte dies nicht der Fall sein, bezahlt der Beschwerdeführer – laut Vereinbarung – am 30. September 2015 den Restbetrag an die J. \_\_\_\_\_ (Ziff. 8 des Vertrages 1).

**4.3.4.3** Weiter findet sich ein Vertrag zwischen der J. \_\_\_\_\_ und der B. \_\_\_\_\_ AG, vertreten durch den Beschwerdeführer, vom 28. Mai 2010 (Datum der letzten Unterschrift; dieser Vertrag wird nachfolgend als «Vertrag 2» bezeichnet), mit welchem die J. \_\_\_\_\_ dem Beschwerdeführer «einen einmaligen zu amortisierenden Beitrag in Form einer Barleistung» (mit anderen Worten: ein Darlehen) gewährte (Ziff. 1 des Vertrages 2). Zu Beginn des Vertrages 2 wird festgehalten, dass der Beschwerdeführer persönlich und solidarisch hafte. Vom Betrag in Höhe von insgesamt Fr. 130'000.-- entfallen Fr. 120'000.-- auf das Darlehen für die «Getränke-Bezugsverpflichtung», Fr. 10'000.-- auf einen einmaligen Werbebeitrag (Ziff. 1 des Vertrages 2). Diese Fr. 130'000.-- wurden gemäss dem Kontoauszug in Ordner 24 am 10. Juni 2010 auf das genannte Konto des Beschwerdeführers einbezahlt. Gemäss Ziff. 2.1 des Vertrages 2 verpflichtet sich die B. \_\_\_\_\_ AG, [eine näher genannte Getränkeart] ausschliesslich bei der J. \_\_\_\_\_ oder über deren Beauftragte zu beziehen. Für den Kauf des [Getränks] werden pro Hektoliter Rückvergütungen inkl. Mehrwertsteuer geleistet und an das Darlehen angerechnet («zur Amortisation der Beitragsleistung verwendet»; Ziff. 3.2 des Vertrages 2). Der Vertrag ist abgeschlossen «bis zum 30. September 2015 und bis zur vollständigen Amortisation der Beitragsleistung» (Ziff. 5 des Vertrages 2).

**4.3.4.4** Wie hoch dieser Mengenrabatt – konkret in Frankenbeträgen ausgedrückt – war, ergibt sich aus den von der J. \_\_\_\_\_ edierten Unterlagen (Ordner 12 Nr. 24). Auch wenn dort sämtliche Anfragen an die sowie Unterlagen von der J. \_\_\_\_\_ abgelegt sind, sind die entsprechenden Verträge und die Kontoauszüge zu den Rabatten gut auffindbar. Die einzelnen Rabatt-Beträge, die dem Beschwerdeführer bzw. der B. \_\_\_\_\_ AG an sein bzw. ihr Darlehen angerechnet wurden, lassen sich dem Kontoauszug aus der Buchhaltung der J. \_\_\_\_\_ entnehmen. Auf den einzelnen Rechnungen sind dann auch die jeweiligen Mehrwertsteuersätze angegeben.

Die Vorinstanz hat auch diese Schätzung pflichtgemäss vorgenommen.

**4.3.4.5** Nur am Rande sei hier erwähnt, dass diese Verträge sowohl für vom Einzelunternehmen des Beschwerdeführers geführte Restaurants als auch für von der C. \_\_\_\_\_ AG, der A. \_\_\_\_\_ AG und der B. \_\_\_\_\_ AG geführte Restaurants abgeschlossen wurden. Vertragspartner der J. \_\_\_\_\_ ist aber einmal der Beschwerdeführer persönlich, das andere Mal der Beschwerdeführer als persönlich und solidarisch mithaftende Person. In beiden Verträgen (auch dem Vertrag 2) ist zudem die (alte) Mehrwertsteuernummer seines Einzelunternehmens angegeben (zur alten Nummer: act. 1 und 12). Damit gilt grundsätzlich (auch) der Beschwerdeführer als Vertragspartner. Er ist für die korrekte Abrechnung der Mehrwertsteuer verantwortlich. Zudem wurde der Darlehensbetrag auf sein angeblich privates Konto ausbezahlt. Dies sind deutliche Indizien, die zum Schluss führen, dass die Rabatte dem Einzelunternehmen des Beschwerdeführers zugutekamen und er daher auch die Vorsteuern auf diesen Rabatten zu Unrecht nicht gekürzt hat. Ausserdem haftet der Beschwerdeführer, wie mehrfach festgehalten, aus Art. 12 VStrR auch für die Mehrwertsteuer anderer Unternehmen (E. 4.2.1.1 a.E. m.H.). Unter diesen Umständen wäre es am Beschwerdeführer zu beweisen, dass die von der Vorinstanz pflichtgemäss vorgenommene Schätzung offensichtlich unrichtig ist (dazu E. 4.4.4).

**4.3.5** Insgesamt legen die aufgeführten Belege den Schluss nahe, dass diverse Einnahmen in den Büchern des Einzelunternehmens nicht oder nicht richtig verbucht worden sind. Damit erweist sich die Buchhaltung als materiell (und teilweise auch formell) fehlerhaft, weshalb die Vorinstanz eine Einschätzung nach pflichtgemäßem Ermessen vorzunehmen hatte (Stufe 1; E. 3.6.5). Diese Einschätzung hat sie, wie soeben aufgezeigt auch pflichtgemäss vorgenommen (Stufe 2; E. 3.6.5). Sie hat sich nämlich auf konkret vorliegende Akten, insbesondere Kontoauszüge aus angeblich privaten Konten des Beschwerdeführers, Akten in den Unterlagen des Beschwerdeführers sowie von Vertragspartnern edierte Akten abgestützt. Die Vorinstanz hat demnach die Buchhaltung des Beschwerdeführers bzw. der von diesem geleiteten Gesellschaften aufgrund konkreter Zahlen korrigiert bzw. diese rekonstruiert (E. 3.6.3).

**4.4** Damit ist zu klären, ob es dem Beschwerdeführer gelingt, die grundsätzlich zulässigerweise und pflichtgemäss vorgenommene Ermessenseinschätzung der Vorinstanz zu widerlegen (Stufe 3; E. 3.6.5).

**4.4.1** Die Parteien sind sich einig, dass das Bankkonto \*\*\*1 bei der [Bank] nicht in der Buchhaltung des Beschwerdeführers für dessen Einzel-

unternehmen aufgeführt ist. Der Beschwerdeführer hält im Wesentlichen dafür, bei den angeführten Zahlungseingängen handle es sich nicht um mehrwertsteuerpflichtige Einnahmen von ihm persönlich. Für Einnahmen der A. \_\_\_\_\_ AG und der C. \_\_\_\_\_ AG bestehe seinerseits keine Leistungs- oder Rückleistungspflicht. Diese seien aber in Anhang 1 zur Einschätzungsmitteilung mit einbezogen worden. Demgegenüber erklärt die Vorinstanz zu Recht, über dieses Bankkonto seien Transaktionen abgewickelt worden, welche dem Einzelunternehmen zuzurechnen gewesen seien (dazu insb. E. 4.3.1). Auch kann die von der Vorinstanz vorgenommene Aufteilung der auf dem besagten Konto eingegangenen Zahlungen nicht darüber hinwegtäuschen, dass diese dem Beschwerdeführer zugutekamen (E. 4.3.1). Die Ausführungen des Beschwerdeführers vermögen daran nichts zu ändern.

Der Beschwerdeführer nennt ein paar konkrete Zahlungen. Auf diese ist im Folgenden einzugehen.

**4.4.1.1** Der Beschwerdeführer bestreitet, dass die Zahlungen vom 4. Februar 2014 und 30. Oktober 2014 sowie 23. Oktober 2015 der J. \_\_\_\_\_ dem Einzelunternehmen zugeordnet werden könnten. Mangels Begründung des Beschwerdeführers, der nunmehr beweisbelastet ist (E. 3.6.5), ist darauf nicht weiter einzugehen.

**4.4.1.2** Der Beschwerdeführer macht diesbezüglich weiter geltend, für die Rückvergütungen der J. \_\_\_\_\_ seien separate Aufrechnungen vorgenommen worden, weshalb es sich um eine unzulässige doppelte Berücksichtigung derselben Zahlungseingänge handle. Gemäss den Verträgen 1 und 2 wurden entsprechende Zahlungen jedoch mit dem Darlehen verrechnet, bis dieses amortisiert ist, dem Beschwerdeführer also bis dahin gar nicht auf sein Bankkonto überwiesen. Sachlogisch kann es sich daher bei den Zahlungen der J. \_\_\_\_\_ auf das Konto des Beschwerdeführers also nur um die hier später zu behandelnden Rückvergütungen handeln (zu den Rückvergütungen s. E. 4.3.4 und 4.4.4), sofern das Darlehen bereits amortisiert war.

Ein Blick in die von der Vorinstanz edierten Rechnungen (Ordner 12 Nr. 24) ergibt Folgendes:

Am 4. Februar 2014 wurde die Abrechnung mit der Belegnummer \*\*\*4 bezahlt. Am 30. Oktober 2014 erfolgte die Bezahlung der Abrechnungen \*\*\*5 und \*\*\*6. Die Abrechnungen \*\*\*7 und \*\*\*8 wurden am 23. Oktober 2015

bezahlt. Die Belegnummern der Abrechnungen für die Rückzahlungen gemäss Darlehen sind jedoch \*\*\*9, \*\*10 sowie \*\*11 und \*\*12.

**4.4.1.3** Der Beschwerdeführer erwähnt zwar einen Zahlungseingang der J.\_\_\_\_\_ vom 26. Oktober 2015 nicht; darauf ist jedoch von Amtes wegen einzugehen. Diesem ist zu entnehmen, dass die dort einbezahlten Fr. 9'564.25 sich auf die Abrechnung \*\*13 beziehen, die auch die Rückvergütungen betrifft (s. vorheriger Absatz). Zwar lautete diese Rechnung auf einen Gesamtbetrag von Fr. 44'977.95. Dem Auszug aus dem Buchhaltungskonto der J.\_\_\_\_\_ ist aber zu entnehmen, dass von diesem Betrag nur noch Fr. 35'413.70 dem Beschwerdeführer an das Darlehen angerechnet werden konnten. Der Restbetrag von Fr. 9'564.25 wurde ihm ausbezahlt. Ein Blick in den Anhang 1 zur Einschätzungsmitteilung ergibt nun, dass die Vorinstanz am 26. Oktober 2015 auch nur diesen Restbetrag von Fr. 9'564.25 in ihre Berechnung einbezogen hat, womit auch dieser Betrag nicht doppelt berücksichtigt wurde.

Allerdings lässt sich der genannten Abrechnung entnehmen, dass nur auf einem geringen Teil, nämlich Fr. 222.36 (exkl. MWST), die Mehrwertsteuer 8 % betrug. Auf dem restlichen Betrag wurde eine Mehrwertsteuer von 2.5 % neben dem eigentlichen Betrag rückvergütet. Damit ist die entsprechende Mehrwertsteuernachforderung um Fr. 463.25 (s. zur Berechnung nachfolgenden Absatz) zugunsten des Beschwerdeführers zu korrigieren.

Die von der Vorinstanz berechnete Mehrwertsteuer dürfte nämlich, da sie jeweils davon ausging, dass die Beträge inklusive Mehrwertsteuer einbezahlt wurden, gerundet Fr. 708.45 betragen haben ( $\text{Fr. } 9'564.25 \cdot 0.08 / 1.08$ ). Die neu berechnete Mehrwertsteuer beträgt gerundet Fr. 245.20 ( $\text{Fr. } 17.79$  [auf der Rechnung ausgewiesener Mehrwertsteuerbetrag auf den genannten Fr. 222.36] +  $\text{Fr. } 227.41$  [2.5 % MWST auf dem Restbetrag {inkl. MWST}, also  $\text{Fr. } 9'564.25$  {Gesamtbetrag}  $\cdot \text{Fr. } 222.36$  sowie  $\text{Fr. } 17.79$  ergibt  $\text{Fr. } 9'324.13$ ; dieses Ergebnis { $\text{Fr. } 9'324.13$ }  $\cdot 0.025 / 1.025$ ]). Die Differenz zugunsten des Beschwerdeführers beträgt somit Fr. 463.25 ( $\text{Fr. } 708.45 \cdot \text{Fr. } 245.20$ ).

Damit ist die Beschwerde diesbezüglich im Betrag von gerundet Fr. 463.-- gutzuheissen.

**4.4.1.4** Der Beschwerdeführer nennt eine Zahlung der K.\_\_\_\_\_ AG vom 1. Dezember 2014, die auf die C.\_\_\_\_\_ AG ausgefertigt worden sei. Das Argument des Beschwerdeführers, diese Zahlung könne nicht ihm bzw.

seinem Einzelunternehmen zugeordnet werden, wurde bereits verworfen (E. 4.4.1). Wie gezeigt, können alle geschäftlich bedingten Zahlungen, die auf das angeblich private Konto des Beschwerdeführers einbezahlt wurden, diesem bzw. seinem Einzelunternehmen zugerechnet werden. Das Argument des Beschwerdeführers verfängt somit nicht.

Das gleiche gilt für Zahlungen der L. \_\_\_\_\_ AG vom 20. Februar 2015 und 18. Juni 2015, welche auf dem Konto des Beschwerdeführers eingingen. Dass diese Zahlungen von der A. \_\_\_\_\_ AG einzuvernehmen gewesen wären und nicht vom Einzelunternehmen des Beschwerdeführers ist nicht relevant, hat doch der Beschwerdeführer von all diesen Zahlungseingängen profitiert, weshalb er auch für die darauf abzurechnende Mehrwertsteuer haftet (E. 4.4.1; s.a. E. 4.3.1.1 a.E.). Es wäre an ihm zu beweisen, dass auf diesen Zahlungen die Mehrwertsteuer ordnungsgemäss abgerechnet wurde, was ihm nicht gelungen ist.

**4.4.1.5** Der Beschwerdeführer bringt weiter vor, die Vorinstanz verletze gleich mehrfach das rechtliche Gehör, indem die genannten Ordner nicht mit einem detaillierten Aktenverzeichnis versehen seien und zudem nur pauschal auf nicht näher bezeichnete Unterlagen verwiesen werde.

Auf das Argument des Beschwerdeführers, die vorinstanzliche Aktenführung verletze seinen Anspruch auf rechtliches Gehör, wurde bereits in der Zwischenverfügung vom 3. Oktober 2023 eingegangen. Darin wurde festgestellt, dass die Vorinstanz ihre Aktenführungspflicht nicht verletzt hat.

Ob die Vorinstanz die Akten auch anders hätte ablegen können, kann ebenfalls offenbleiben. Wie oben gezeigt (E. 4.3.1.1 ff.), ist das Ablagesystem jedenfalls grundsätzlich nachvollziehbar. Mit seinem pauschalen Argument, die Berechnung der Vorinstanz sei nicht nachvollziehbar, gelingt es dem Beschwerdeführer jedenfalls nicht, die zulässige vorinstanzliche Schätzung in Bezug auf das genannte Konto zu widerlegen.

**4.4.2** Was das Konto \*\*\*2 angeht, bringt der Beschwerdeführer – abgesehen von einer Verletzung des rechtlichen Gehörs (die nicht vorliegt; E. 4.3.2.1 sowie die dort genannte Zwischenverfügung) – vor, der Schluss der Vorinstanz, es handle sich um Trinkgelder, sei unzulässig und die Herkunft der Gelder lasse sich nicht nachvollziehen. Dass der Schluss der Vorinstanz pflichtgemäss erfolgte, wurde bereits oben festgehalten (E. 4.3.2.2). Es wäre nun am Beschwerdeführer, diese Annahme

substantiiert zu widerlegen. Mit seinem pauschalen Vorbringen, die Herkunft der Gelder lasse sich nicht mehr eruieren, gelingt ihm dies nicht.

**4.4.3** Zu den Bareinnahmen erklärt der Beschwerdeführer sinngemäss, die Vorinstanz stütze sich auf nicht näher spezifizierte Excellisten. Gegen die tatsächliche Realisation spreche auch, dass die Spalte «bezahlt am» leer sei.

Tatsächlich fehlt beim Eintrag vom 28. Februar 2014 mit dem Betreff «Abrechnung Fasnacht» ein Eintrag in der Spalte «bezahlt am». Wie die Vorinstanz festhält, ist dies aber nicht erstaunlich, wenn es sich um Bareinnahmen handelt, da solche in der Regel direkt vereinnahmt werden. Sollte es sich um einen in Rechnung gestellten Betrag handeln, der nicht bezahlt wurde, wäre dieser Umstand in der Buchhaltung festzuhalten gewesen. Dieses Argument hilft dem Beschwerdeführer somit nicht weiter.

Auch hier vermag der Beschwerdeführer nicht nachzuweisen, dass die zulässigerweise erfolgte Schätzung der Vorinstanz offensichtlich falsch ist (zur Frage einer allfälligen Verletzung des rechtlichen Gehörs aufgrund der eher spät erfolgten Mitteilung, woher die Zahlen stammen: E. 4.6).

**4.4.4** Betreffend die Umsatzrückvergütungen (Rabatte) von der J. \_\_\_\_\_ kritisiert der Beschwerdeführer die Aktenführung der Vorinstanz und bringt im Übrigen nur vor, Aufrechnungen betreffend die B. \_\_\_\_\_ AG hätten von vornherein zu unterbleiben. Auch seien andere Unternehmen (A. \_\_\_\_\_ AG und C. \_\_\_\_\_ AG) betroffen.

Dass die Ausführungen der Vorinstanz nachvollziehbar sind, wurde oben dargelegt (E. 4.3.4.4). Dass der Beschwerdeführer auch für die Mehrwertsteuerforderungen der anderen Unternehmen haftet, wurde ebenfalls bereits ausgeführt (E. 4.3.4.5 mit Hinweis). Mit seinem pauschalen Einwand vermag der Beschwerdeführer die Schätzung der Vorinstanz nicht zu widerlegen (zur Frage einer allfälligen Verletzung des rechtlichen Gehörs aufgrund der eher spät erfolgten Mitteilung, woher die Zahlen stammen: E. 4.6). Eine Korrektur in rechnerischer Hinsicht wurde bereits von Amtes wegen in E. 4.4.1.3 vorgenommen.

**4.5** Damit ist festzuhalten, dass die Vorinstanz verpflichtet war, eine Einschätzung nach pflichtgemässen Ermessen vorzunehmen, sie dies auch pflichtgemäss getan hat und es dem Beschwerdeführer nicht gelungen ist, die Schätzung der Vorinstanz zu widerlegen.

**4.6** Festzuhalten ist aber auch, dass die Vorinstanz in Bezug auf die unverbuchten Bareinnahmen an Sonderanlässen (E. 4.3.3 und 4.4.3) sowie die Umsatzrückvergütungen (E. 4.3.4 und 4.4.4) erst in der Vernehmlassung klar festgehalten hat, wo die Unterlagen, auf die sie sich gestützt hat, in den Akten vorhanden sind. Die Liste betreffend Sonderanlässe musste dem Beschwerdeführer allerdings bekannt sein. Dass es sich bei den Umsatzrückvergütungen um Leistungen der J. \_\_\_\_\_ handelte, die im Zusammenhang mit einem von dieser gewährten Darlehen standen, war dem Beschwerdeführer spätestens seit Zustellung der Einschätzungsmitteilung bekannt. Die (umfangreichen) Akten wurden dem Beschwerdeführer zudem zusammen mit der Vernehmlassung zugestellt und dieser hätte sich dazu äussern können. Darin, dass die Vorinstanz die konkrete Fundstelle der Unterlagen erst in der Vernehmlassung nannte, ist eine leichte (und heilbare) Verletzung des rechtlichen Gehörs des Beschwerdeführers zu sehen (E. 3.9.2). Diese führt nicht etwa zur (teilweisen) Aufhebung des vorinstanzlichen Entscheids, ist aber bei der Verlegung der Kosten- und Entschädigungsfolgen zu beachten.

## 5.

Insgesamt ist damit die Beschwerde, wie teilweise von der Vorinstanz in deren Vernehmlassung beantragt, betreffend die Nachforderung für die Steuerperioden 2012 (im Umfang von Fr. 39'984.--) und 2013 (Fr. 20'258.--) wegen Verjährung gutzuheissen (insgesamt Fr. 60'242.--). Weiter wurde für die Steuerperiode 2015 eine Korrektur im Umfang von Fr. 463.-- zugunsten des Beschwerdeführers von Amtes wegen vorgenommen (E. 4.4.1.3). Im Übrigen ist die Beschwerde abzuweisen. Für die Steuerperioden 2012 und 2013 hat der Beschwerdeführer nur die von ihm deklarierte Steuer zu bezahlen (vgl. Art. 43 Abs. 1 Bst. c MWSTG). Die Steuernachforderung der Vorinstanz gegen den Beschwerdeführer ist damit auf Fr. 37'375.-- (unverändert) für die Steuerperiode 2014 und Fr. 59'125.-- (Fr. 59'588.-- ./ Fr. 463.--) für die Steuerperiode 2015 (insg. Fr. 96'500.--) zuzüglich Verzugszinsen (vgl. Sachverhalt Bst. F) festzusetzen.

## 6.

**6.1** Die Verfahrenskosten sind vorliegend – auch aufgrund des Erlasses verschiedener Zwischenverfügungen – auf Fr. 6'500.-- festzusetzen (Art. 63 Abs. 4<sup>bis</sup> VwVG i.V.m. Art. 1, 2 und 4 des Reglements vom 21. Februar 2008 über die Kosten und Entschädigungen vor dem Bundesverwaltungsgericht [VGKE, SR 173.320.2]). Der Ausgang des Verfahrens, bei dem der Beschwerdeführer im Umfang von knapp 40 % obsiegt, würde dazu führen, dass ihm die Verfahrenskosten, im Umfang von Fr. 3'900.--

(60 %) aufzuerlegen wären (Art. 63 Abs. 1 VwVG). Zu berücksichtigen ist aber zusätzlich die leichte Verletzung des rechtlichen Gehörs (E. 4.6; sowie Zwischenverfügung vom 25. Oktober 2023, in welcher zwar eine Verletzung des rechtlichen Gehörs nicht explizit festgestellt wurde, das BVGer aber unter Verweis auf Art. 28 VwVG darauf hinwies, dass nur auf Unterlagen abgestellt werde, die in den Akten vorhanden seien). Der Beschwerdeführer hat die Kosten somit lediglich im Umfang von Fr. 3'700.-- zu tragen. Dieser Betrag ist dem vom Beschwerdeführer in Höhe von Fr. 6'000.-- geleisteten Kostenvorschuss zu entnehmen. Der Restbetrag von Fr. 2'300.-- ist ihm nach Eintritt der Rechtskraft des vorliegenden Urteils zurückzuerstatten.

Der Vorinstanz können keine Verfahrenskosten auferlegt werden (Art. 63 Abs. 2 VwVG).

**6.2** Die Vorinstanz ist zu verpflichten, dem teilweise obsiegenden Beschwerdeführer eine reduzierte Parteientschädigung in Höhe von Fr. 3'450.-- zu entrichten (Art. 64 Abs. 1 VwVG und Art. 7 Abs. 2 VGKE). Der Vorinstanz ist keine Parteientschädigung zuzusprechen (Art. 7 Abs. 3 VGKE).

*(Das Dispositiv befindet sich auf der nächsten Seite.)*

**Demnach erkennt das Bundesverwaltungsgericht:**

**1.**

Die Beschwerde wird im Sinne der Erwägung 5 teilweise gutgeheissen. Im Übrigen wird die Beschwerde abgewiesen.

**2.**

Die Verfahrenskosten werden auf Fr. 6'500.-- festgesetzt und dem Beschwerdeführer im Umfang von Fr. 3'700.-- auferlegt. Der vom Beschwerdeführer geleistete Kostenvorschuss in Höhe von Fr. 6'000.-- wird zur Bezahlung der Verfahrenskosten verwendet. Der Restbetrag in Höhe von Fr. 2'300.-- wird ihm nach Eintritt der Rechtskraft des vorliegenden Urteils zurückerstattet.

**3.**

Die Vorinstanz wird verpflichtet, dem teilweise obsiegenden Beschwerdeführer eine Parteientschädigung in Höhe von Fr. 3'450.-- zu bezahlen.

**4.**

Dieses Urteil geht an den Beschwerdeführer und die Vorinstanz.

Für die Rechtsmittelbelehrung wird auf die nächste Seite verwiesen.

Der vorsitzende Richter:

Die Gerichtsschreiberin:

Keita Mutombo

Susanne Raas

**Rechtsmittelbelehrung:**

Gegen diesen Entscheid kann innert 30 Tagen nach Eröffnung beim Bundesgericht, Schweizerhofquai 6, 6004 Luzern, Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten geführt werden (Art. 82 ff., 90 ff. und 100 BGG). Die Frist ist gewahrt, wenn die Beschwerde spätestens am letzten Tag der Frist beim Bundesgericht eingereicht oder zu dessen Händen der Schweizerischen Post oder einer schweizerischen diplomatischen oder konsularischen Vertretung übergeben worden ist (Art. 48 Abs. 1 BGG). 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 die beschwerdeführende Partei in Händen hat, beizulegen (Art. 42 BGG).

Versand: