

BGer 2C_691/2019 vom 18. Dezember 2019

Bundesgericht, 2019-12-18, DE

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bger_2C_691_2019

FR: TF 2C_691/2019 du 18 décembre 2019

IT: TF 2C_691/2019 del 18 dicembre 2019

Erwägungen

E. 1.1

Das Bundesgericht prüft seine Zuständigkeit und die weiteren Eintretensvoraussetzungen von Amtes wegen (Art. 29 Abs. 1 BGG) und mit freier Kognition (BGE 141 II 113 E. 1 S. 116).

E. 1.2

Die fristgerecht (Art. 46 Abs. 1 lit. b in Verbindung mit Art. 100 Abs. 1 BGG) erhobene Beschwerde betrifft eine Angelegenheit des öffentlichen Rechts (Art. 82 lit. a BGG).

E. 1.3

Die Beschwerde ist zulässig gegen End- oder Teilentscheide (Art. 90 und 91 BGG), gegen Vor- oder Zwischenentscheide jedoch nur unter den Voraussetzungen von Art. 92 oder 93 BGG .

Die Vorinstanz hat den Einspracheentscheid aufgehoben und die Sache an die ESTV zur Fällung eines neuen Entscheids im Sinne der Erwägungen zurückgewiesen. Angefochten ist somit ein Rückweisungsentscheid. Solche Entscheide sind grundsätzlich Zwischenentscheide, gegen die nur unter den Voraussetzungen von Art. 92 oder 93 BGG beim Bundesgericht Beschwerde erhoben werden kann, selbst wenn damit über materielle Teilaspekte der Streitsache entschieden wird (BGE 134 II 124 E. 1.3; 133 V 477 E. 4.2 und 4.3 S. 481 f.). Wenn jedoch der unteren Instanz, an welche die Sache zurückgewiesen wird, kein Entscheidungsspielraum mehr verbleibt und die Rückweisung nur noch der (rechnerischen) Umsetzung des oberinstanzlich Angeordneten dient, handelt es sich in Wirklichkeit um einen Endentscheid (BGE 135 V 141 E. 1.1; 134 II 124 E. 1.3; Urteile 2C_1077/2012 / 2C_1078/2012 vom 24. Mai 2014 E. 1.3.1; 9C_684/2007 vom 27. Dezember 2007 E. 1.1).

Vorliegend hat die Vorinstanz in der Begründung des angefochtenen Urteils festgehalten, dass kein Raum bestehe, die von der ESTV festgesetzte Steuernachforderung aufzuheben oder zu reduzieren (E. 5 des angefochtenen Urteils). Die Rückweisung erfolgte einzig in Bezug auf die Verzugszinsfolgen sowie zwecks Neubestimmung des mittleren Verfalldatums. Ausschlaggebend war dabei, dass die ESTV für die Berechnung des mittleren Verfalls zu Unrecht auf den Zeitraum vom 1. Oktober 2009 bis 31. Dezember 2013 abgestellt hat. Die Vorinstanz hielt im angefochtenen Urteil fest, dass stattdessen für die Ermittlung des mittleren Verfalltages die Zeitspanne vom 1. Januar 2010 bis 31. Dezember 2013 massgebend ist. Aus dem Gesagten folgt, dass der ESTV nach dem angefochtenen Urteil bloss die (rechnerische) Umsetzung des von der Vorinstanz Angeordneten verbleibt, nämlich die Ermittlung des mittleren Verfalltages unter Berücksichtigung des Zeitraums vom 1. Januar 2010 bis 31. Dezember 2013 und die darauf gestützte Neuberechnung des Verzugszinses. Damit liegt trotz der Rückweisung ein vor

dem Bundesgericht anfechtbarer Endentscheid vor.

E. 1.4

Die steuerpflichtige Beschwerdeführerin ist als Adressatin des angefochtenen Urteils grundsätzlich ohne Weiteres zur Beschwerde legitimiert (vgl. Art. 89 Abs. 1 BGG).

Zwar erklärt die Beschwerdeführerin, das mittlere Verfalldatum sei, sofern ihre Beschwerde in Bezug auf die Steuernachforderung unbegründet sei, von der Vorinstanz neu korrekt auf den 31. August 2012 festgesetzt worden. Hierbei scheint es sich jedoch um ein Versehen zu handeln, hat doch die Vorinstanz die Festsetzung des mittleren Verfalldatums auf den 31. August 2012 zugunsten der Beschwerdeführerin aufgehoben und die Sache insoweit an die ESTV zurückgewiesen. Soweit die Beschwerdeführerin die entsprechende partielle Aufhebung des Einspracheentscheids anfechten sollte, wäre sie durch das angefochtene Urteil nicht beschwert und wäre damit insoweit mangels Legitimation (vgl. Art. 89 Abs. 1 lit. c BGG) nicht auf die Beschwerde einzutreten.

E. 1.5.1

Gemäss Art. 42 Abs. 1 BGG hat die Rechtsschrift die Begehren und deren Begründung zu enthalten. Im Rahmen der Begründung ist in gedrängter Form darzulegen, inwiefern der angefochtene Entscheid Recht verletzt (Art. 42 Abs. 2 BGG).

E. 1.5.2

Die Vorbringen müssen sachbezogen sein, damit aus der Beschwerdeschrift ersichtlich ist, in welchen Punkten und weshalb der angefochtene Entscheid beanstandet wird (vgl. Art. 106 Abs. 2 BGG ; BGE 135 II 384 E. 2.2.1 S. 389; 133 II 249 E. 1.4.2 S. 254; 133 IV 286 E. 1.4 S. 287). Unerlässlich ist, dass die Beschwerde auf die Begründung des angefochtenen Entscheids eingeht und im Einzelnen aufzeigt, worin Bundesrecht verletzt wird. Die Beschwerdeschrift soll vor Bundesgericht nicht bloss die Rechtsstandpunkte und Argumente wiederholen, wie sie schon im bisherigen Verfahren vorgebracht worden sind, sondern muss sich konkret und spezifisch mit den als rechtsfehlerhaft erachteten Erwägungen der Vorinstanz auseinandersetzen (vgl. BGE 134 II 244 E. 2.1 S. 245 f.).

E. 1.5.3

Eine den gesetzlichen Anforderungen genügende Begründung liegt hier nur zu einem kleinen Teil vor. Die Beschwerdeführerin setzt sich nämlich kaum mit dem auf rund 25 Seiten sehr sorgfältig begründeten Urteil der Vorinstanz auseinander und begnügt sich grösstenteils damit, die schon im vorangegangenen Verfahren eingebrachten Argumente mehr oder weniger unverändert noch einmal geltend zu machen. Soweit Letzteres der Fall ist, ist auf die Vorbringen der Beschwerdeführerin nicht einzugehen.

E. 2

Im angefochtenen Urteil hat die Vorinstanz unter Verweisung auf die einschlägigen Gesetzesbestimmungen eingehend und zutreffend begründet, dass die Buchführung der Beschwerdeführerin Mängel aufwies, welche die ESTV dazu berechtigten und verpflichteten, eine Ermessensveranlagung vorzunehmen. Im Weiteren hat das Gericht die von der ESTV verwendete Schätzungsmethode im Einzelnen überprüft und deren Anwendung im vorliegenden Fall überzeugend als rechtskonform eingestuft. Was die Beschwerdeführerin dagegen einwendet, erweist sich, wie im Folgenden ersichtlich wird, als offensichtlich unbegründet.

E. 3

Das Bundesgericht legt seinem Urteil den Sachverhalt zugrunde, den die Vorinstanz festgestellt hat (Art. 105 Abs. 1 BGG). Es kann die Sachverhaltsfeststellung der Vorinstanz nur berichtigen oder ergänzen, wenn sie offensichtlich unrichtig ist oder auf einer Rechtsverletzung im Sinne von Art. 95 BGG beruht (Art. 105 Abs. 2 BGG). "Offensichtlich unrichtig" bedeutet dabei "willkürlich" (BGE 140 III 115 E. 2 S. 117; 135 III 397 E. 1.5 S. 401). Überdies muss die Behebung des Mangels für den Ausgang des Verfahrens entscheidend sein können (Art. 97 Abs. 1 BGG).

Für eine Kritik am festgestellten Sachverhalt gilt das strenge Rügeprinzip von Art. 106 Abs. 2 BGG (BGE 140 III 264 E. 2.3 S. 266, mit Hinweisen).

Neue Vorbringen sind nur zulässig, soweit erst der angefochtene Entscheid dazu Anlass gibt (Art. 99 Abs. 1 BGG), was wiederum näher darzulegen ist (BGE 134 V 223 E. 2.2.1 S. 226; 133 III 393 E. 3 S. 395).

E. 4.1

Die ESTV berechnete den Umsatz der Beschwerdeführerin anhand der ihr vorgelegten Belege über den Warenaufwand, wobei sie davon ausging, dass der Materialaufwand 30 % des Umsatzes ausmachte und die Bruttogewinnmarge somit 70 % betrug. Gemäss den von der ESTV im Einspracheverfahren herangezogenen Erfahrungszahlen hätte die Bruttogewinnmarge für Gastronomiebetriebe der Untergruppe "Pizzeria, italienische Spezialitäten" in der Deutschschweiz (durchschnittlich) 73 % betragen. Indessen berücksichtigte die ESTV zugunsten der Beschwerdeführerin die Besonderheiten der von ihr geführten Gaststätte (Tiefpreisstrategie und Geschäftspolitik der Grosszügigkeit gegenüber den Kunden), um die tiefere Marge zu rechtfertigen. Die Vorinstanz erachtete dies als bundesrechtskonform.

E. 4.2

Die Beschwerdeführerin macht insbesondere geltend, die von der ESTV im Einspracheverfahren herangezogenen Erfahrungszahlen seien nicht repräsentativ. Sie erklärt, zu den Vergleichsbetrieben, bei welchen diese Erfahrungszahlen erhoben worden seien, zähle lediglich eine einzige Pizzeria, welche sich wie das Restaurant der Beschwerdeführerin im Kanton Basel-Landschaft befunden und einen jährlichen Warenaufwand zwischen Fr. 240'000.-- sowie Fr. 440'000.-- aufgewiesen habe. Ein Vergleich der Zahlen dieser Pizzeria mit den Zahlen der übrigen von der ESTV herangezogenen Vergleichsbetriebe zeige, dass die Erzielung einer hohen Marge im Kanton Basel-Landschaft erheblich schwieriger sei als in anderen Kantonen.

E. 4.3

Sind, wie im vorliegenden Fall, die Voraussetzungen einer Ermessenstaxation erfüllt, ist das Bundesgericht an die Ermessenseinschätzung gebunden, wenn sie auf einer richtigen und vollständigen Tatbestandsermittlung und auf einer sachgemässen Abwägung der Gesamtheit der für die Veranlagung massgebenden Verhältnisse beruht. Es prüft derartige Schätzungen nur mit Zurückhaltung auf offensichtliche Fehler und Irrtümer hin, wobei es der Steuerpflichtigen obliegt, die Unrichtigkeit der Schätzung zu beweisen. Die Beschwerdeführerin darf sich somit nicht darauf beschränken, die Kalkulationsgrundlagen der Ermessensveranlagung allgemein zu kritisieren; sie muss vielmehr nachweisen, dass die von der ESTV vorgenommene Schätzung offensichtlich falsch ist (vgl. Urteile

2C_576/2015 vom 29. Februar 2016 E. 4.4.1; 2C_903/2014 / 2C_906/2014 vom 24. November 2014 E. 4.2.2, mit Hinweisen).

E. 4.4

Aus dem angefochtenen Urteil ergibt sich nicht, dass sich unter den von der ESTV herangezogenen Vergleichsbetrieben nur eine einzige Pizzeria mit Standort im Kanton Basel-Landschaft und einem jährlichen Warenaufwand zwischen Fr. 240'000.-- sowie Fr. 440'000.-- befindet. Letzteres lässt sich hingegen den Beilagen 2 und 3 des Einspracheentscheids der ESTV vom 14. September 2018 entnehmen. Es ist fraglich, ob die entsprechende, nunmehr von der Beschwerdeführerin angerufene Tatsache im vorliegenden Verfahren berücksichtigt werden kann (vgl. zur Anfechtung der vorinstanzlichen Sachverhaltsfeststellung sowie zum Novenverbot E. 3 hiervor). Wie es sich damit verhält, kann aber aus den im folgenden genannten Gründen dahingestellt bleiben.

E. 4.5

Gemäss den bindenden Feststellungen der Vorinstanz (vgl. Art. 105 Abs. 1 BGG ; E. 3 hiervor) hat die ESTV den Erfahrungswert der durchschnittlichen Bruttogewinnmarge von 73 % gestützt auf Daten von 102 Betrieben ermittelt. Gemäss dem angefochtenen Urteil hat es die ESTV nicht dabei belassen, sondern zusätzlich auch zum einen die Bruttogewinnmarge von 38 Gastronomiebetrieben der Deutschschweiz im Bereich "Pizzeria, italienische Spezialitäten" mit einem jährlichen Warenaufwand zwischen Fr. 240'000.-- und Fr. 440'000.-- und zum anderen die Bruttogewinnmarge von 13 Pizzerien der Kantone Basel-Landschaft und Basel-Stadt herangezogen, und zwar jeweils unter Einbezug der Streubreiten der Vergleichsgruppen (Differenzen zwischen Maximal- und Minimalwerten) und des jeweiligen Medians. Nach den ebenso bindenden Feststellungen im angefochtenen Urteil ergaben sich dabei in den letzteren beiden Untergruppen im Vergleich zur Gesamtstichprobe von 102 Betrieben nur minimale Abweichungen.

Bei dieser Sachlage lässt sich nicht mit Recht behaupten, die Wahl der Stichproben sei vorliegend einseitig zu Ungunsten der Beschwerdeführerin ausgefallen. Vielmehr erscheinen die herangezogenen Stichproben als hinreichend umfassend und repräsentativ, vor allem mit Blick darauf, dass die Daten der grössten Gruppe mit nicht weniger als 102 Betrieben mit den Daten der Untergruppen verglichen wurden und dabei keine wesentlichen Unterschiede festgestellt werden konnten. Angesichts des letzteren Umstandes nichts zugunsten der Beschwerdeführerin ableiten lässt sich aus der Tatsache, dass sich unter den Gastronomiebetrieben der beiden Untergruppen nur ein Betrieb findet, welcher (wie das Restaurant der Beschwerdeführerin) im Kanton Basel-Landschaft betrieben wird und zugleich einen Warenaufwand von jährlich zwischen Fr. 240'000.-- und Fr. 440'000.-- aufweist. Dass diese Tatsache nicht eigens berücksichtigt wurde, verletzt entgegen der Darstellung in der Beschwerde insbesondere weder das Gleichbehandlungsgebot (Art. 8 Abs. 1 BV), das Willkürverbot (Art. 9 BV) noch sonstiges Bundesrecht (vgl. zur Repräsentativität der Stichprobe mit 102 Datensätzen unter Berücksichtigung der von der Beschwerdeführerin geltend gemachten Unterschiede zwischen den Kantonen Basel-Stadt und Basel-Landschaft hinten E. 4.7).

E. 4.6

Die Beschwerdeführerin macht auch geltend, eine Suche mit dem Stichwort "Pizzeria" auf der Website <https://tel.search.ch/> ergebe bei einer Einschränkung auf den Kanton Basel-Landschaft insgesamt 69 Adressen. Damit sei erstellt, dass (unter Berücksichtigung

des einzigen von der ESTV mit einbezogenen Vergleichsbetriebes mit Standort im Kanton Basel-Landschaft und jährlichem Warenaufwand zwischen Fr. 240'000.-- sowie Fr. 440'000.--) mindestens 68 Gastronomiebetriebe existieren würden, welche infolge besserer Vergleichbarkeit mit der Beschwerdeführerin geeignetere Erfahrungszahlen hätten liefern können als die tatsächlich herangezogenen Vergleichsgaststätten.

Auch mit diesem Vorbringen vermag die Beschwerdeführerin nicht nachzuweisen, dass die streitbetroffene Schätzung der ESTV offensichtlich falsch ist:

Soweit die Beschwerdeführerin damit unterstellt, dass für die Frage der Vergleichbarkeit mit ihrem Restaurant nebst der Zugehörigkeit zur gleichen Branche einzig der Betriebsstandort massgebend ist, kann ihr nicht gefolgt werden. Denn die zu einem Vergleich gestützt auf Erfahrungszahlen heranziehbaren Betriebe müssen nicht nur zur gleichen Branche zählen und einen ähnlichen Standort haben wie das eingeschätzte Unternehmen, sondern auch in anderer Hinsicht vergleichbar sein (vgl. JÜRGEN STEIGER, in: Zweifel/Beusch/Glauser/Robinson [Hrsg.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer, 2015, N. 20 zu Art. 79 MWSTG). Dementsprechend hat die ESTV in bundesrechtskonformer Weise auch den jährlichen Materialaufwand mitberücksichtigt.

Ebenso wenig gefolgt werden könnte der Beschwerdeführerin, soweit sie implizit behauptet, die in der Web-Datenbank <https://tel.search.ch/> unter dem Stichwort "Pizzeria" eingetragenen Betriebe mit Standort im Kanton Basel-Landschaft würden allesamt (oder zu einem wesentlichen Teil) einen Warenaufwand von jährlich zwischen Fr. 240'000.-- sowie Fr. 440'000.-- aufweisen. Denn dafür gibt es keine Anhaltspunkte.

Vor diesem Hintergrund kann vorliegend nicht davon ausgegangen werden, dass die ESTV in bundesrechtswidriger Weise Gastronomiebetriebe ignoriert hätte, welche eine besser geeignete Vergleichsgrundlage geliefert hätten. Unter diesen Umständen braucht hier im Übrigen nicht geklärt zu werden, ob die Einträge in der genannten Web-Datenbank im vorliegenden Verfahren überhaupt berücksichtigt werden können.

E. 4.7

Die Beschwerdeführerin macht wie schon vor der Vorinstanz geltend, die Besonderheiten ihres Standortes seien bei der Ermessenseinschätzung nicht hinreichend berücksichtigt worden. Zwar enthält die Beschwerde diesbezüglich einzelne neue Ausführungen, namentlich zur Bedeutung der Grenzfläche und zur Lage auf dem Land bzw. zu Unterschieden zwischen Standorten im Kanton Basel-Landschaft und solchen im Kanton Basel-Stadt (vgl. Beschwerde, S. 18). Damit gelingt es der Beschwerdeführerin aber ebenfalls nicht nachzuweisen, dass die Ermessensveranlagung offensichtlich falsch ist:

Wie die Vorinstanz zutreffend festgehalten hat, hat die ESTV die Grenzfläche des Standortes des streitbetroffenen Restaurants berücksichtigt, indem sie die damit zusammenhängende Tiefpreisstrategie anerkennt und zugunsten der Beschwerdeführerin um 3 % von der durchschnittlichen Bruttogewinnmarge abgewichen ist (E. 3.4.3.3 des angefochtenen Urteils). Die Beschwerdeführerin hat nicht substantiiert dargetan, geschweige denn belegt, dass die Grenzfläche eine weitergehende Reduktion der Bruttogewinnmarge erfordern würde.

Nicht als massgebend erscheinen sodann auch die Unterschiede zwischen den Kantonen Basel-Landschaft und Basel-Stadt, welche nach Meinung der Beschwerdeführerin im

vorliegenden Fall für eine tiefe Bruttogewinnmarge sprechen sollen (namentlich angeblich grössere Zahl an Konsumationen in der Stadt aufgrund von Touristen und Arbeitstätigen, stärkere Nutzung der öffentlichen Verkehrsmittel in der Stadt sowie geringerer Bedarf an Restaurants infolge der Existenz von Betriebskantinen grösserer Arbeitgeber auf dem Land). Dies gilt schon deshalb, weil nicht substantiiert dargetan ist, dass der Datensatz von 102 Betrieben der Deutschschweiz keine hinreichende Zahl an Restaurants enthält, die ihren Standort an vergleichbarer ländlicher Lage wie das streitbetroffene Restaurant haben. Der in diesem Zusammenhang von der Beschwerdeführerin ins Recht gelegte Artikel der Zeitung C. _____ zum "Beizensterben" kann im vorliegenden Verfahren schon deshalb nicht berücksichtigt werden, weil nicht dargetan ist, dass dieser Artikel bereits in den vorangegangenen Verfahren auf prozesskonforme Weise eingebracht wurde oder das angefochtene Urteil erstmals Anlass zur Berufung auf diesen Artikel gab (vgl. E. 3).

In der Beschwerde wird zwar sinngemäss behauptet, die ganz spezifische Lage eines Restaurants - sei es an einem sog. "hot spot" oder gegenteilig in einem Aussenquartier - sei von massgeblicher Relevanz für die jeweilige Bruttogewinnmarge. Freilich sind die entsprechenden Ausführungen nicht näher substantiiert und führt die Beschwerdeführerin insbesondere nicht aus, wie es sich diesbezüglich mit ihrem Restaurant verhalten soll. Wie das Bundesverwaltungsgericht im Übrigen festgehalten hat, wurde die unmittelbare Nähe des Restaurants zu Sportanlagen, Eventhallen und Kulturanlagen mit eigener Gastronomieinfrastruktur seitens der ESTV jedenfalls nicht zu Ungunsten der Beschwerdeführerin berücksichtigt, indem davon ausgegangen wurde, dass das Restaurant in jenem Umfang besucht wurde, wie sie es selbst behauptet hat (vgl. E. 3.4.3.3 des angefochtenen Urteils in fine). Aus diesem Grund lässt sich nichts aus dem Vorbringen in der Beschwerde ableiten, wonach sich jemand, der sich in einer Eventhalle (wie der Halle D. _____) oder einem Shopping-Center aufhalte, in der Regel dort verpflege und Shopping-Center besonders viele günstige Verpflegungsmöglichkeiten bieten würden.

E. 4.8

Die Beschwerdeführerin behauptet, gemäss mündlicher Information der Steuerverwaltung des Kantons Basel-Landschaft würden die definitiven Veranlagungen für die direkten Steuern der Steuerperioden 2013 und 2014 auf Wunsch der ESTV erst erlassen, wenn das vorliegende Verfahren abgeschlossen sei. Diese Behauptung ist ebenfalls nicht hinreichend substantiiert. Abgesehen davon wird im angefochtenen Urteil zutreffend ausgeführt, dass für die mehrwertsteuerliche Würdigung die Verhältnisse im Bereich der direkten Steuern nicht massgebend sind (E. 3.4.4.2 des angefochtenen Urteils). Es spielt damit keine Rolle, ob das direktsteuerliche Verfahren zurzeit weitergeführt wird. Selbst wenn die ESTV für die direkten Steuern ein Abwarten des Abschlusses des vorliegenden Verfahrens gefordert haben sollte, liesse sich daraus sodann entgegen der Beschwerdeführerin nicht auf eine Bundesrechtsverletzung schliessen.

E. 5

Nach dem Gesagten ist die Beschwerde abzuweisen, soweit darauf überhaupt eingetreten werden kann. Bei diesem Ausgang des Verfahrens wird die Beschwerdeführerin kostenpflichtig (vgl. Art. 65 f. BGG). Es ist keine Parteientschädigung zuzusprechen (Art. 68 BGG).

Export aus OpenCaseLaw (CC0). Verbindlich ist allein der vom erlassenden Gericht veröffentlichte Originaltext. Quellen-URL siehe oben.