

# BGer 9C\_302/2024 vom 27. November 2024

Bundesgericht, 2024-11-27, DE

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bger\\_9C\\_302\\_2024](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bger_9C_302_2024)

FR: TF 9C\_302/2024 du 27 novembre 2024

IT: TF 9C\_302/2024 del 27 novembre 2024

## Erwägungen

### E. 1.1

Beim angefochtenen Urteil handelt es sich - jedenfalls betreffend die getroffene Ermessenseinschätzung - um einen verfahrensabschliessenden Entscheid des Bundesverwaltungsgerichts in einer Angelegenheit des öffentlichen Rechts. Er kann beim Bundesgericht mit Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten angefochten werden (Art. 82 lit. a, Art. 86 Abs. 1 lit. a, Art. 89 Abs. 1, Art. 90, Art. 100 Abs. 1 BGG [SR 173.110]). Im Mehrwertsteuerrecht finden sich hinsichtlich des Verfahrens vor Bundesgericht keine abweichenden Bestimmungen (Art. 81 ff. MWSTG 2009 [SR 641.20]), womit es bei den allgemeinen Bestimmungen bleibt, wie sie aus dem Bundesgerichtsgesetz hervorgehen. Auf die Beschwerde ist unter Vorbehalt des Nachfolgenden einzutreten.

Die Steuerpflichtige beanstandet (auch) die vorinstanzlichen Erwägungen zum Privatanteil am Fahrzeug "C.\_\_\_\_\_". In dieser Hinsicht hat das Bundesverwaltungsgericht die Sache an die ESTV zurückgewiesen, damit diese den Sachverhalt ergänze und gegebenenfalls die Steuerforderung anpasse (Sachverhalt Bst. B.b). Damit liegt insofern ein Rückweisungsentscheid vor und stellt sich die Frage nach der Anfechtbarkeit. Dass die Voraussetzungen im Sinne von Art. 90 bzw. Art. 93 Abs. 1 lit. a oder b BGG vorlägen, weswegen auch in Bezug auf den Privatanteil ein Endentscheid gegeben wäre bzw. selbständige Anfechtbarkeit bestünde (ausführlich dazu: BGE 150 II 346 E. 1.3), legt die Steuerpflichtige nicht dar, wozu sie aber gehalten wäre ( Art. 42 Abs. 2 BGG ; BGE 150 II 346 E. 1.3.3; 149 II 170 E. 1.3; 148 IV 155 E. 1.1; 144 III 475 E. 1.2). Folglich ist hinsichtlich des Privatanteils von einem nicht selbständig anfechtbaren Zwischenentscheid auszugehen. Die Frage wird gegebenenfalls in einer Beschwerde gegen den vom Bundesverwaltungsgericht noch zu treffenden Endentscheid aufzugreifen sein ( Art. 93 Abs. 3 BGG ; auch dazu BGE 150 II 346 E. 1.3.3). Auf die diesbezüglichen Anträge ist nicht einzutreten.

Die ESTV ersucht ihrerseits darum, dass die Beschwerde "aufgrund offensichtlicher Unbegründetheit im vereinfachten Verfahren" abzuweisen sei (Sachverhalt Bst. C). Im Rahmen einer Beschwerdeantwort ( Art. 102 Abs. 1 BGG ) kann die beschwerdegegnerische Partei, abgesehen vom Nichteintreten auf die Beschwerde, nicht mehr und nichts anderes als die ganze oder teilweise Abweisung der Beschwerde beantragen. Andere als solche Begehren in einer Beschwerdeantwort sind unzulässig (Urteile 2C\_368/2022 vom 16. Dezember 2022 E. 1.3.1; 9C\_665/2019 vom 25. Mai 2020 E. 2.3; 5A\_590/2016 vom 12. Oktober 2017 E. 1.3, nicht publ. in: BGE 143 III 624 ). Ob in einer Beschwerdeantwort auch ein bestimmtes Verfahren (hier: vereinfachtes Verfahren gemäss Art. 109 BGG ) beantragt werden könne, hatte das Bundesgericht, soweit ersichtlich, noch nicht zu entscheiden. Die Frage kann hier offengelassen werden.

Angesichts dessen, dass die ESTV zwar einen solchen Antrag stellt, aber eine 13-seitige Vernehmlassung zu den Akten gibt und damit die Komplexität der Angelegenheit zum Ausdruck bringt, ist von vornherein klar, dass die Sache nicht in Anwendung von Art. 109 BGG zu erledigen ist. Auf den Antrag, sollte er überhaupt zulässig sein, ist nicht einzugehen. Gleiches gilt für die von der ESTV vertretene Sichtweise, wonach die Steuerpflichtige ihrer Begründungspflicht nur ungenügend nachgekommen sei. Auch dies ist unzutreffend (dazu gleich anschliessend).

### **E. 1.2**

Das Bundesgericht wendet das Bundesgesetzesrecht von Amtes wegen an ( Art. 106 Abs. 1 BGG ) und prüft es mit uneingeschränkter (voller) Kognition ( Art. 95 lit. a BGG ; BGE 150 I 50 E. 3.2.7 ; 150 I 80 E. 2.1). Unter das Bundesgesetzesrecht fällt namentlich auch das Mehrwertsteuerrecht ( Art. 130 BV ). Bei aller Rechtsanwendung von Amtes wegen geht das Bundesgericht aber, unter Berücksichtigung der allgemeinen Begründungspflicht der Beschwerde ( Art. 42 Abs. 1 und 2 BGG ), nur den geltend gemachten Rügen nach, es sei denn, die rechtlichen Mängel lägen geradezu auf der Hand ( BGE 149 II 337 E. 2.2; 148 II 392 E. 1.4.1; 148 V 209 E. 2.2; 148 V 366 E. 3.1). In der Begründung der Anträge ist in gedrängter Form darzulegen, dass und inwiefern der angefochtene Akt Recht verletze ( Art. 42 Abs. 2 BGG ). Dies erfordert, dass die beschwerdeführende Partei sich gezielt mit den für das Ergebnis des angefochtenen Entscheids massgeblichen Erwägungen auseinandersetzt. Konkret hat sie nachvollziehbar vorzubringen, welche Rechte bzw. Rechtsnormen durch den angefochtenen Entscheid verletzt worden sein sollen (Urteil 5A\_253/2024 vom 2. August 2024 E. 2.4, zur Publ. vorgesehen; BGE 148 IV 205 E. 2.6; 146 IV 297 E. 1.2; 143 II 283 E. 1.2.2 ; 142 I 99 E. 1.7.1). Diese Ausführungen haben in der Beschwerdeschrift selbst zu erfolgen; der blosser Verweis auf Ausführungen in anderen Rechtsschriften oder auf die Akten stellt keine hinreichende Begründung dar ( BGE 148 IV 205 E. 2.6 ; 147 I 478 E. 2.4.2; 147 II 125 E. 10.3; Urteil 9C\_678/2021 vom 17. März 2023 E. 3.8, nicht publ. in: BGE 149 II 158 ). Auf ungenügend begründete Rügen oder allgemeine appellatorische Kritik am angefochtenen Entscheid tritt das Bundesgericht nicht ein ( BGE 148 IV 205 E. 2.6 mit zahlreichen Hinweisen).

### **E. 1.3**

Anders als im Fall des Bundesgesetzesrechts geht das Bundesgericht der Verletzung verfassungsmässiger Individualrechte (unter Einschluss der Grundrechte) nur nach, falls und soweit eine solche Rüge in der Beschwerde überhaupt vorgebracht und ausreichend begründet wird (qualifizierte Rüge- und Begründungsobliegenheit gemäss Art. 42 Abs. 2 in Verbindung mit Art. 106 Abs. 2 BGG ; BGE 150 I 80 E. 2.1 ; 149 I 109 E. 2.1; 149 III 81 E. 1.3). Die beschwerdeführende Person hat daher klar und detailliert anhand der Erwägungen des angefochtenen Entscheids darzulegen, dass und inwiefern verfassungsmässige Individualrechte verletzt worden sein sollen ( BGE 150 I 80 E. 2.1 ; 149 I 248 E. 3.1; 149 III 81 E. 1.3).

### **E. 1.4**

Das Bundesgericht legt seinem Urteil den Sachverhalt zugrunde, den die Vorinstanz festgestellt hat ( Art. 105 Abs. 1 BGG ; BGE 149 I 207 E. 5.5; 149 II 43 E. 3.5; 149 IV 57 E. 2.2; 149 V 108 E. 4). Die vorinstanzlichen Sachverhaltsfeststellungen können von Amtes wegen oder auf Rüge hin nur dann berichtigt werden, wenn sie offensichtlich unrichtig sind oder auf einer Rechtsverletzung im Sinne von Art. 95 BGG beruhen und wenn zudem die

Behebung des Mangels für den Verfahrensausgang entscheidend sein kann ( Art. 105 Abs. 2 und Art. 97 Abs. 1 BGG ; BGE 150 I 50 E. 3.3.1; 149 II 337 E. 2.3). "Offensichtlich unrichtig" ist mit "willkürlich" gleichzusetzen ( BGE 150 I 50 E. 3.3.1; 149 II 337 E. 2.3; 149 III 379 E. 7.3.2; 149 IV 57 E. 2.2). Tatfrage ist auch die Beweiswürdigung ( BGE 149 II 290 E. 3.2.4; 148 V 70 E. 5.1.1), namentlich die antizipierte Beweiswürdigung ( BGE 149 II 109 E. 4.1; 147 IV 534 E. 2.5.1; 146 III 73 E. 5.2.2) oder die freie Beweiswürdigung ( BGE 144 III 264 E. 6.2.3). Willkürlich ist die Beweiswürdigung, wenn sie schlechterdings unhaltbar ist, wenn die Behörde mithin in ihrem Entscheid von Tatsachen ausgeht, die mit der tatsächlichen Situation in klarem Widerspruch stehen oder auf einem offenkundigen Fehler beruhen ( BGE 150 I 50 E. 3.3.1; 148 IV 356 E. 2.1). Die Anfechtung der vorinstanzlichen Feststellungen unterliegt der qualifizierten Rüge- und Begründungsobliegenheit ( BGE 150 I 50 E. 3.3.1; 149 II 43 E. 3.6.4; 149 V 156 E. 6.2; vorne E. 1.3).

## **E. 2.1**

Die Einschätzungsmitteilung der ESTV vom 15. September 2020 hatte fünf Ziffern umfasst. Die Ziffern 2 und 4 sind durch das Bundesverwaltungsgericht abschliessend erledigt worden (Sachverhalt Bst. B.b); der Gegenstand von Ziff. 3 ist vor Bundesgericht nicht selbständig anfechtbar, da das Bundesverwaltungsgericht insofern einen Zwischenentscheid gefällt hat (vorne E. 1.1). Zu Ziff. 5 kann der Beschwerdeschrift vom 27. Mai 2024 keinerlei Ausführung entnommen werden. Folglich kommt die Steuerpflicht, was die Ziff. 5 angeht, der sie im Bereich des Bundesgesetzesrechts treffenden allgemeinen Begründungspflicht (Art. 106 Abs. 1 in Verbindung mit Art. 42 Abs. 1 und 2 BGG ; vorne E. 1.3) nicht nach. Auf die Umstände, die zu Ziff. 5 geführt haben, ist daher nicht weiter einzugehen. Im Ergebnis ist damit im vorliegenden Fall einzig der Aspekt "Margen- und Steuersatzdifferenzen" im Sinne von Ziff. 1 der Einschätzungsmitteilung zu prüfen.

### **E. 2.2.1**

Gemäss Art. 79 MWSTG 2009 ("Ermessenseinschätzung"; frz.: "taxation par voie d'estimation"; it.: "tassazione d'ufficio") ist die ESTV als für die Mehrwertsteuer zuständige Steuerverwaltung gehalten, zur annäherungsweise Schätzung der Steuerforderung nach pflichtgemäßem Ermessen zu schreiten, falls:

- entweder überhaupt keine oder nur unvollständige Geschäftsbücher und/oder Aufzeichnungen vorliegen (Art. 79 Abs. 1 Halbsatz 1 MWSTG 2009; erste Tatbestandsvariante: Verstoss gegen die formellen Regeln der Buchführung)
- oder die ausgewiesenen Ergebnisse mit dem wirklichen Sachverhalt offensichtlich nicht übereinstimmen können (Art. 79 Abs. 1 Halbsatz 2 MWSTG 2009; zweite Tatbestandsvariante: Verstoss gegen die materiellen Regeln der Buchführung; Urteile 2C\_1069/2017 vom 16. April 2018 E. 2.3.2, nicht publ. in: BGE 144 II 273 ; 2C\_311/2016 vom 23. Mai 2016 E. 2.2.1); mit dem unbestimmten Rechtsbegriff der Offensichtlichkeit beschränkt der Gesetzgeber den Anwendungsbereich der zweiten Tatbestandsvariante auf Fälle mit einer gewissen Tragweite (Urteil 2C\_311/2016 vom 23. Mai 2016 E. 2.3.2).

Bei Art. 79 MWSTG 2009 handelt es sich - wie bei den gleichartigen Bestimmungen des harmonisierten Steuerrechts von Bund, Kantonen und Gemeinden ( Art. 130 Abs. 2 Satz 2 DBG [SR 642.11]; Art. 46 Abs. 3 StHG [SR 642.14]) - um ein "Pflichtrecht" der jeweiligen Steuerverwaltung (so schon Urteile 2A.46/1988 vom 1. Juni 1990 E. 7a [zum Bundesratsbeschluss vom 29. Juli 1941 über die Warenumsatzsteuer; BRB WUST 1941,

WUStB; AS 1941 793]; A.44/1978 / P.587/1978 vom 13. September 1980 E. 3b, publ. in: BGE 106 Ib 311 [zum Bundesratsbeschluss vom 9. Dezember 1940 über die Erhebung einer Wehrsteuer; BRB WSt 1940, BdBSt; BS 6 390]; Beatrice Blum, in: Felix Geiger/Regine Schluckebier [Hrsg.], Kommentar MWSTG, 2. Aufl. 2019, N. 7 zu Art. 79).

### **E. 2.2.2**

Mit Blick auf die erste Tatbestandsvariante von Art. 79 MWSTG 2009 (Verstoss gegen die formellen Regeln der Buchführung) ist die einschlägige handelsrechtliche Ausgangslage in Erinnerung zu rufen: Das Gebot der

vollständigen, wahrheitsgetreuen und systematischen Erfassung der Geschäftsvorfälle und Sachverhalte beherrscht im Handelsrecht die Buchführung ( Art. 957a Abs. 2 Ziff. 1 OR ) ebenso wie die Rechnungslegung ( Art. 958c Abs. 1 Ziff. 2 OR ). Eine formell richtige Buchhaltung ist vermutungsweise materiell richtig (Urteile 2C\_261/2019 vom 15. August 2019 E. 2.3.2; 2C\_1113/2018 vom 8. Januar 2019 E. 2.2.2 mit Hinweisen). Auch bei einer solchen ist die Steuerverwaltung aber berechtigt und verpflichtet, in Abweichung vom buchmässigen Ergebnis eine Veranlagung nach pflichtgemässen Ermessen vorzunehmen, sofern das in den Büchern ausgewiesene Ergebnis in auffallendem Widerspruch zu den Erfahrungstatsachen steht, ohne dass besondere Umstände dargetan sind, die dies hinreichend erklären könnten (Urteil A.44/1978 / P.587/1978 vom 13. September 1980 E. 3b, publ. in: BGE 106 Ib 311 ).

### **E. 2.2.3**

Besondere Bedeutung kommt in der Praxis dem Kassabuch (frz.: "livre de caisse"; it.: "libro di cassa") zu, und zwar in allen Steuerarten gleichermassen (Urteile 2C\_973/2018 vom 9. Januar 2019 E. 2.4.2 und 2.4.3; 2C\_835/2011 vom 4. Juni 2012 E. 2.2.2). Von Handelsrechts wegen gilt, dass die Bareinnahmen und -ausgaben fortlaufend, lückenlos und grundsätzlich tagfertig im Kassabuch aufgezeichnet werden und täglich ein Kassasturz vorgenommen wird. Nur bei täglichem Kassasturz ist gewährleistet, dass die erfassten Bareinnahmen den Gegebenheiten entsprechen (wiederum Urteil 2C\_973/2018 vom 9. Januar 2019 E. 2.4.2; Karl Käfer, Berner Kommentar, Band VIII/2/1, Grundlagen und Kommentar zu Art. 957 OR, 1981, N. 181 zu Art. 957).

Abweichungen - etwa aufgrund von Additionsfehlern, unkorrekter Geldrückgabe oder unzutreffend vermerkten Barentnahmen - sind ohne regelmässige Kontrolle und zeitnahe Abklärung, gegebenenfalls mit Eintrag von Manko oder Überschuss, nahezu unvermeidlich (Urteile 2A.384/2003 vom 29. Januar 2004 E. 3.5; 2A.351/1998 vom 15. Oktober 1999 E. 3c). Daran ändert nichts, dass der Geschäftsverkehr im Wandel ist und Kleingeschäfte zunehmend bargeldlos abgewickelt werden. Wird eine Registrierkasse eingesetzt, ist der Registrierkassenstreifen ("Kassenstreifen") aufzubewahren (Urteil A.420/1986 vom 24. Juni 1987 E. 2b; dazu schon Käfer, a.a.O., N. 594 zu Art. 957).

Wer den korrekten Umgang mit Kassabuch und Registrierkassenstreifen unterlässt, nimmt abgaberechtlich billigend in Kauf, dass eine Unterbesteuerung eintritt (Urteile 2C\_261/2019 vom 15. August 2019 E. 2.3.1; 2C\_435/2017 vom 18. Februar 2019 E. 2.2.2). Die Pflicht zum Führen eines Kassabuchs erfasst sämtliche Betriebe, die (auch) mit Bargeld operieren. Sie ist nicht auf die klassischen bargeldintensiven Betriebe (Restaurants, Taxis, Kioske, Unterhaltung und dergleichen; Urteil 2C\_973/2018 vom 9. Januar 2019 E. 2.5.1) beschränkt (Urteile 2C\_933/2021 vom 23. September 2022 E. 6.3; 2C\_950/2015 vom 11. März 2016 E. 4.3; 2C\_1077/2012 / 2C\_1078/2012 vom 24. Mai 2014 E. 3.1; 2C\_206/2012 vom 6.

September 2012 E. 2.2; 2A.657/2005 vom 9. Juni 2006 E. 3).

#### **E. 2.2.4**

Erweisen die Geschäftsbücher und/oder Aufzeichnungen sich als lückenhaft, so befindet die Steuerverwaltung sich in Bezug auf die fehlenden Elemente regelmässig in einem Untersuchungsnotstand (Urteile 2C\_160/2022 vom 27. Dezember 2022 E. 2.4.3; 2C\_304/2022 vom 17. November 2022 E. 4.2.1; 2A.265/2002 vom 4. November 2002 E. 2.1). Zur Behebung der erkannten Lücken sind die fehlenden Elemente der Finanzbuchhaltung

annäherungsweise zu ermitteln (frz.: "calcul par approximation"; it.: "calcolo per approssimazione") und dadurch zu füllen (so schon Urteil A.101/1946 vom 12. Juli 1946 E. 1, publ. in: BGE 72 I 117 zu Art. 34 BRB WUST 1941). Die gesetzlichen Grundlagen - "Veranlagung nach pflichtgemäsem Ermessen" ( Art. 130 Abs. 2 DBG und Art. 46 Abs. 3 StHG ) bzw. "Ermessenseinschätzung" (Art. 79 Abs. 1 MWSTG 2009) - sind objektiviert: Weshalb die Geschäftsbücher und/oder Aufzeichnungen unvollständig oder unzuverlässig sind und ob die steuerpflichtige Person dies zu vertreten hat, ist abgaberechtlich ohne Belang (Urteile 2C\_727/2021 vom 11. Mai 2022 E. 3.3; 2C\_835/2011 vom 4. Juni 2012 E. 2.3).

#### **E. 2.2.5**

Die Normstruktur von Art. 79 MWSTG 2009 verleiht der ESTV zwar einen Beurteilungsspielraum (Tatbestandsermessen auf der Voraussetzungsseite; Urteile 2C\_933/2021 vom 23. September 2022 E. 7.1; 2C\_311/2016 vom 23. Mai 2016 E. 2.3.2), nicht aber einen Handlungsspielraum (Rechtsfolgeermessen auf der Rechtsfolgeseite des Tatbestandes; allgemein zur Struktur: Benjamin Schindler, Verwaltungsermessen, 2010, Ziff. 242 ff.; konkret zu Art. 79: Martin Kocher, Die bundesgerichtliche Kontrolle von Steuernormen, 2018, Rz. 1743 ff.). Denn in Bezug auf das "Ob" und das "Wie" des Steuerbetrages verfügt die Steuerverwaltung über keinerlei Ermessen. Die Rechtsfolge ist zwingend vorgeschrieben (vgl. Max Imboden/René Rhinow, Schweizerische Verwaltungsrechtsprechung, 6. Aufl. 1986, Band I, Nr. 66 B X/a).

#### **E. 2.2.6**

Die Steuerverwaltung hat im Rahmen der Ermessensveranlagung oder Ermessenseinschätzung derart vorzugehen, dass die annäherungsweise Ermittlung den tatsächlichen Gegebenheiten und damit der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit der steuerpflichtigen Person möglichst nah kommt ( BGE 145 V 326 E. 4.1; 138 II 465 E. 6.4; Urteile 9C\_673/2023 vom 19. August 2024 E. 6.1, zur Publ. vorgesehen; 2C\_679/2016 / 2C\_680/2016 vom 11. Juli 2017 E. 4.2.1; 2C\_950/2015 vom 11. März 2016 E. 4.5; 2C\_1077/2012 / 2C\_1078/2012 vom 24. Mai 2014 E. 2.3; 2C\_41/2013 vom 16. Mai 2013 E. 3.1).

Die steuerpflichtige Person soll zwar voll, aber auch nicht höher erfasst werden, als es ihren Verhältnissen entspricht (so wohl erstmals: Urteil A.221/1946 vom 1. März 1946 E. 2, publ. in: BGE 72 I 42 zu Art. 92 BRB WSt 1940). Dem Rechtsinstitut der Veranlagung nach pflichtgemäsem Ermessen kommt kein Strafcharakter zu; es ist frei von pönalen Motiven (Urteile 9C\_113/2024 vom 6. August 2024 E. 4.4.2; 9C\_110/2023 vom 19. Juni 2023 E. 6; 2C\_933/2021 vom 23. September 2022 E. 6.1).

Der annäherungsweise Ermittlung haftet aber zwangsläufig eine gewisse Unsicherheit an, da sie sich notwendigerweise auf Vermutungen stützt (dazu bereits Urteil A.243/1948 vom 13. Februar 1948 E. 1). Diese hat die steuerpflichtige Person aufgrund ihrer Pflichtverletzung zu vertreten (Urteile 2C\_576/2015 vom 29. Februar 2016 E. 3.4; 2A.437/2005 vom 3. Mai 2006 E. 3.2; wohl erstmals: Urteil A.221/1946 vom 1. März 1946 E. 2, publ. in: BGE 72 I 42 zu Art. 92 BRB WSt 1940; ähnlich: Urteil A.101/1946 vom 12. Juli 1946 E. 2, publ. in: BGE 72 I 117 zu Art. 34 BRB WUST 1941). Die Steuerverwaltung ist nicht gehalten, im Zweifelsfall die für die steuerpflichtige Person günstigste Annahmen zu treffen; die Verletzung von Mitwirkungspflichten soll sich nicht auszahlen (unter vielen: Urteile 2C\_679/2016 / 2C\_680/2016 vom 11. Juli 2017 E. 4.2.3; 2C\_1077/2012 vom 24. Mai 2014 E. 2.3 mit zahlreichen Hinweisen).

### **E. 2.2.7**

Anders als etwa in Art. 130 Abs. 2 Satz 2 DBG hat der Gesetzgeber in Art. 79 MWSTG 2009 davon abgesehen, ausdrücklich auf Technik und Methodik der annäherungsweise Ermittlung einzugehen. Inhaltlich ändert dies nichts; das Bundesgericht wendet die Praxis zur einen Bundessteuer regelmässig auch auf die andere Bundessteuer an (so etwa schon Urteil A.32/1952 vom 5. April 1952 E. 1, publ. in: BGE 78 I 72 zum BRB WUST 1941, wo auf die Praxis zum BRB WSt 1940 Bezug genommen wird). Sachgerecht ist ein Vorgehen, wenn es in vergleichbaren Fällen verbreitete Anwendung findet, allgemeiner Auffassung zufolge mindestens ebenso bewährt ist wie andere Methoden und zudem den Verhältnissen im individuell-konkreten Fall entspricht (Urteile 2C\_346/2020 vom 7. Oktober 2020 E. 3.2; 2C\_261/2019 vom 15. August 2019 E. 2.2.3; 2C\_1069/2017 vom 16. April 2018 E. 2.3.3, nicht publ. in: BGE 144 II 273 ).

In die Einzelfallwürdigung sind die jeweiligen betriebswirtschaftlichen Verhältnisse einzubeziehen. Besondere Aussagekraft kommt den geläufigen Kennzahlen zu (näher dazu: Urteil 2C\_495/2019 vom 19. Juni 2020 E. 2.2.4). Das Bundesgericht hat zur Bruttogewinnmarge (frz.: "marge bénéficiaire brute"; it.: "margine di profitto lordo") schon früh erwogen, dass es sich dabei um das "geeignetste Kriterium" handle, um die Ergebnisse eines konkreten Betriebes mit den durchschnittlichen Resultaten gleichartiger Betriebe zu vergleichen. Die Bruttogewinnmarge sei "von Betrieb zu Betrieb nur geringen Schwankungen unterworfen", "im Gegensatz zur Betriebskostenquote und zu dem von dieser abhängigen Nettogewinnansatz" (Urteil A.15/1951 vom 8. Juni 1951 E. 3). Es sei sachgerecht, bei reinen Handelsbetrieben den Bruttogewinn I, bei im Herstellungsbereich tätigen Betrieben den Bruttogewinn II zu ermitteln (Urteil 2A.46/1988 vom 1. Juni 1980 E. 6d; zur Definition: Urteil 2C\_495/2019 vom 19. Juni 2020 E. 2.2.4). Auf die Nettogewinnmarge stellt die Praxis kaum je ab (Urteil A.163/1987 vom 30. August 1988 E. 2c).

Zur Plausibilisierung des im Betrieb vorgefundenen Zahlenmaterials kann die jeweilige Steuerverwaltung auch auf branchenspezifische Erfahrungszahlen (frz.: "chiffres d'expérience"; it.: "cifre dell'esperienza") abstellen (unter vielen: Urteile 2C\_576/2015 vom 29. Februar 2016 E. 3.4; A.44/1978 / P.587/1978 vom 13. September 1980 E. 3c, publ. in: BGE 106 Ib 311 ; A.454/1978 vom 1. November 1979 E. 4b, publ. in: BGE 105 Ib 181 ; A.32/1952 vom 5. April 1952 E. 2, publ. in: BGE 78 I 72 ; Pascal Mollard/Xavier Oberson/Anne Tissot Benedetto, *Traité TVA*, 2009, Kap. 6 Rz. 270 ff., Blum, a.a.O., N. 12 zu Art. 79). Die auf Erfahrungszahlen beruhende annäherungsweise Korrektur äussert sich gemeinhin als Bruttogewinnzuschlag (Urteil A.101/1976 vom 4. Februar 1977 E. 3.1).

Unerlässlich ist dabei, dass die Erfahrungswerte repräsentativ erhoben und statistisch ausgewertet worden sind (Urteile 2C\_691/2019 vom 18. Dezember 2019 E. 4.5; 2A.8/1995 vom 11. April 1997 E. 4b). Die Datenlage muss "breit abgestützt" sein (Jürg Steiger, in: Zweifel/Beusch/ Glauser/Robinson [Hrsg.], Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer, 2015, N. 18 zu Art. 79). Auf branchenspezifische Erfahrungszahlen ist indes (nur dann) nicht abzustellen, wenn sie sich als "manifestement inexact" ("offensichtlich falsch") erweisen (Urteile 2C\_370/2016 / 2C\_371/2016 vom 28. März 2017 E. 2.3; 2C\_419/2010 vom 13. Oktober 2010 E. 3.2).

### **E. 2.2.8**

Bei der Prüfung dessen, ob die Bruttogewinnmarge, wie sie aus den verbuchten Zahlen hervorgeht, den tatsächlichen Verhältnissen entspreche, kommt der Streubreite ("Spannweite") der branchenspezifischen Erfahrungszahlen zentrale Bedeutung zu. Diese zeigt den Abstand zwischen dem kleinsten ("MIN") und dem grössten empirischen Wert ("MAX") der Vergleichsgruppe auf (Urteile 2C\_691/2019 vom 18. Dezember 2019 E. 4.5; 2C\_370/2013 vom 19. Juli 2014 E. 1.4.2). Beim Median oder Zentralwert handelt es sich um jenen Wert, der genau in der Mitte einer Datenverteilung liegt. Die eine Hälfte aller Individualdaten ist kleiner, die andere grösser als der Zentralwert. Über den arithmetischen oder geometrischen Durchschnitt, über die Standardabweichung, über die jeweiligen Extrema und generell über die Verteilung kann der Median nichts aussagen ( BGE 148 I 120 E. 4.5.2). Liegt ein Ergebnis ausserhalb der Streubreite, ist die Abweichung normalerweise erheblich und offensichtlich (Urteile A.44/1978 / P.587/1978 vom 13. September 1980 E. 3d, publ. in: BGE 106 Ib 311 ; 2C\_419/2010 vom 13. Oktober 2010 E. 3.2; 2C\_370/2016 / 2C\_371/2016 vom 28. März 2017 E. 2.3), sodass abgaberechtlich eine Korrektur am Platz ist. Dies bedeutet, dass die ausgewiesene Bruttogewinnmarge im Anschluss an die Nachkalkulation insoweit angehoben wird, bis sie mutmasslich die tatsächlich erbrachten Leistungen (Mehrwertsteuer) bzw. den tatsächlich erzielten Gewinn (harmonisierte Steuern) widerspiegelt. Im Regelfall wird eine Angleichung an den Mittelwert vorzunehmen sein.

### **E. 2.2.9**

Ebenso wie im harmonisierten Steuerrecht von Bund, Kantonen und Gemeinden (dort kraft geschriebenen Rechts: Art. 132 Abs. 3 DBG bzw. Art. 48 Abs. 2 Satz 1 StHG ; Urteil 9C\_750/2023 vom 18. Dezember 2023 E. 2.4.5) hat die steuerpflichtige Person mehrwertsteuerrechtlich im Einspracheverfahren und den darauf folgenden Beschwerdeverfahren die "offensichtliche Unrichtigkeit" der Ermessenseinschätzung nachzuweisen (hier hauptsächlich kraft bundesgerichtlicher Rechtsprechung: Urteile 9C\_310/2023 vom 19. Dezember 2023 E. 7.1; 2C\_27/2021 vom 5. Oktober 2021 E. 3.1.4; 2C\_812/2013 / 2C\_813/2013 vom 28. Mai 2014 E. 2.4.3; 2C\_309/2013 / 2C\_310/2013 vom 18. September 2013 E. 2.3.2; 2C\_970/2012 vom 1. April 2013 E. 4.2).

Dies kommt faktisch einer Beweislastumkehr gleich (Urteile 2C\_927/2019 vom 10. Februar 2020 E. 2.3.1; 2C\_1069/2017 vom 16. April 2018 E. 2.3, nicht publ. in: BGE 144 II 273 [je zur Mehrwertsteuer]; 2C\_749/2017 / 2C\_753/2017 vom 20. März 2019 E. 9.4.3 [zu den Stempelabgaben]; 2C\_316/2020 vom 20. Oktober 2020 E. 2.1; 2C\_261/2019 vom 15. August 2019 E. 2.2.2 [je zur direkten Bundessteuer]). Mit dem Erfordernis des Unrichtigkeitsnachweises knüpft die heutige Praxis unangesprochen an die bundesgerichtliche Rechtsprechung zu Art. 34 BRB WUST 1941 an (aus einer langen

Reihe: Urteile 2C\_835/2011 vom 4. Juni 2012 E. 2.3; 2A.253/2005 vom 3. Februar 2006 E. 3.2; A.90/1982 vom 16. Mai 1984 E. 3; A.454/1978 vom 1. November 1979 E. 4c, publ. in: BGE 105 Ib 181 ; A.243/1948 vom 13. Februar 1948 E. 2).

Ein solcher Nachweis ist umfassend anzutreten. Die steuerpflichtige Person kann hierzu entweder weitere Beweismittel nachreichen, wodurch die Untersuchungspflicht der Behörden wiederauflebt, oder aber aufzeigen, dass die annäherungsweise Ermittlung offensichtlich übersetzt ist (Urteile 9C\_113/2024 vom 6. August 2024 E. 4.1; 9C\_291/2024 vom 19. Juni 2024 E. 3.3; 9C\_750/2023 vom 18. Dezember 2023 E. 2.4.2 zum insofern gleichartigen harmonisierten Steuerrecht von Bund, Kantonen und Gemeinden). Der annäherungsweise Ermittlung, wie sie die Steuerverwaltung vorgenommen hat, lediglich eigene Schätzungen gegenüberzustellen, vermag keine Unrichtigkeit aufzuzeigen (Urteil 2C\_61/2021 vom 22. Dezember 2021 E. 4.2). Der erfolgreiche Unrichtigkeitsnachweis bedingt grobe methodische oder rechnerische Fehler (Urteil 2C\_1069/2017 vom 16. April 2018 E. 2.3.4, nicht publ. in: BGE 144 II 273 ).

### **E. 2.3.1**

Zur Kognition, die dem Bundesgericht im Bereich der Veranlagung nach pflichtgemäßem Ermessen zukommt, ist wie folgt zu unterscheiden:

- Vom Bundesgericht frei überprüfbare Rechtsfrage (Art. 95 lit. a in Verbindung mit Art. 106 Ziff. 1 BGG ) ist, ob die gesetzlichen Voraussetzungen der Ermessenseinschätzung im Fall dieses Sachverhaltes überhaupt erfüllt seien ("erste Stufe"; unter vielen: Urteile 2C\_403/2022 vom 12. Dezember 2022 E. 6.2.2; 2A.113/2005 vom 16. September 2005 E. 3.2, nicht publ. in: BGE 131 II 548 ; 2A.38/1995 vom 8. August 1995 E. 3b; dazu namentlich schon Fritz Gygi, Bundesverwaltungsrechtspflege, 2. Aufl. 1983, S. 280, mit Hinweisen auf die Rechtsprechung).
- Ebenso mit voller Kognition ist der Rechtsfrage nachzugehen, ob die rechtsanwendende Behörde eine sachgerechte Methode zur Ergänzung der Faktoren gewählt habe ("zweite Stufe"; Urteile 2C\_812/2013 / 2C\_813/2013 vom 28. Mai 2014 E. 2.4.2; 2C\_715/2013 vom 13. Januar 2014 E. 3.2). Allerdings billigt das Bundesgericht der Steuerverwaltung bei der Wahl der Bewertungsmethode einen gewissen Beurteilungsspielraum zu, weswegen das Bundesgericht sich insoweit bei der Überprüfung Zurückhaltung auferlegt (Urteile 2C\_27/2021 vom 5. Oktober 2021 E. 3.1.3; ebenso zu den harmonisierten Steuern von Bund, Kantonen und Gemeinden: Urteile 2C\_548/2020 vom 3. Mai 2021 E. 3.2.3; 2C\_495/2017 / 2C\_512/2017 vom 27. Mai 2019 E. 10.1).
- Die annäherungsweise Ermittlung, Bewertung oder Schätzung, die aufgrund der gewählten Bewertungsmethode vorgenommen wurde ("dritte Stufe"), fällt unter die Tatfragen (Art. 97 Abs. 1 in Verbindung mit Art. 105 Abs. 1 und Art. 106 Abs. 2 BGG ). Der rechtliche Ursprung der Ermessensveranlagung liegt nicht im (Rechtsfolge-) Ermessen einer Verwaltungsbehörde, was den Rechtsfragen angehören würde, sondern in der freien Beweiswürdigung (Gygi, a.a.O., S. 279; siehe auch Imboden/Rhinow, a.a.O., wiederum Nr. 66 B X/a; Urteil 2A.38/1995 vom 8. August 1995 E. 3b). Es geht um die Ausübung eines Tatbestandsermessens. Diese Qualifikation lässt eine Prüfung nur unter dem beschränkten Gesichtswinkel der verfassungsrechtlichen Haltbarkeit, insbesondere vor dem Hintergrund des allgemeinen Willkürverbots von Art. 9 BV , zu (zum Ganzen ausführlich Urteil 2C\_311/2016 vom 23. Mai 2016 E. 2.2). Konkret schreitet das Bundesgericht nur ein, wenn der Vorinstanz - im Ergebnis - Fehler oder Irrtümer vorzuwerfen sind, die geradezu ins

Auge springen (hinten E. 2.3.2).

Überlagernd zu dieser Dreiteilung kommt Folgendes hinzu: Es ist zwar Sache des Bundesgerichts, das Bundesrecht im individuell-konkreten Fall auszulegen und anzuwenden ( Art. 189 Abs. 1 lit. a BV ; Art. 95 lit. a BGG ). Dagegen liegt es ausserhalb seiner verfassungsmässigen Zuständigkeiten und Aufgaben, sich an die Stelle der Steuerverwaltung zu setzen und praktisch-rechnerische Überlegungen anzustellen, die sich erst nach vertieftem Studium aller Akten vornehmen lassen (Urteil 9C\_37/2023 vom 11. Juni 2024 E. 4.1, zur Publ. vorgesehen).

### **E. 2.3.2**

Das Bundesgericht als mehrwertsteuerrechtlich zweite bzw. harmonisierungsrechtlich zweite oder dritte Rechtsmittelbehörde prüft das

Ergebnis einer annäherungsweise Ermittlung daher nur zurückhaltend (frz.: "une certaine retenue"; it.: "una certa moderazione"), d.h. unter dem Gesichtspunkt der offensichtlichen Fehler und Irrtümer. Dies bedeutet, dass das Bundesgericht auch in Bezug auf das

Ergebnis nur bei groben methodischen oder rechnerischen Fehlern einschreitet (Urteile 9C\_310/2023 vom 19. Dezember 2023 E. 7.1 [zu Art. 79 MWSTG 2009]; 9C\_291/2024 vom 19. Juni 2024 E. 3.3 [zu Art. 130 Abs. 2 DBG bzw. Art. 46 Abs. 3 StHG ]; insofern bestehen keine Unterscheide: Urteil 2C\_998/2021 vom 12. Mai 2022 E. 8.1).

Das Bundesgericht nimmt sich damit zurück und auferlegt sich eine reduzierte Prüfungsdichte. Es hat dies mitunter mit einer eingeschränkten Angemessenheitsprüfung verglichen (Überprüfung "ähnlich wie eigentliche Ermessensentscheide", d.h. "nur mit Zurückhaltung"; so wörtlich Urteil 2A.38/1995 vom 8. August 1995 E. 3b). Damit ist gleichzeitig gesagt, dass es um keine Angemessenheitsprüfung geht, da sich

keine Frage aus dem Bereich des Rechtsfolgeermessens stellt (Gygi, a.a.O., S. 279). Ein Fall in Anwendung von Art. 79 MWSTG 2009 ist kein "eigentlicher Ermessensentscheid" (vorne E. 2.2.5).

Zu einer eigentlichen Ermessens- oder Angemessenheitsprüfung ist das Bundesgericht im geltenden Recht - unter Vorbehalt von Ermessensunterschreitung, Ermessensmissbrauch und Ermessensüberschreitung, die aber Rechtsverletzungen darstellen - ohnehin nicht (mehr) befugt: Das heutige Recht lässt zwar eine Rechtsprüfung ( Art. 95 BGG ) und eine beschränkte Sachverhaltsprüfung ( Art. 97 BGG ) zu, wogegen dem Bundesgericht keine Angemessenheitsprüfung (mehr) aufgetragen ist (Botschaft vom 28. Februar 2001 zur Totalrevision der Bundesrechtspflege, BB1 2001 4202, insb. 4335: "Das Bundesgericht ist [...] im Gegensatz zu Art. 104 Bst. c und Art. 132 Bst. a OG nicht mehr befugt, Verwaltungsentscheide auf ihre Unangemessenheit hin zu überprüfen. Denn es gehört nicht zur Aufgabe einer obersten Gerichtsinstanz, sich über die Unangemessenheit von Verwaltungsakten zu äussern"; dazu Hansjörg Seiler, in: Seiler/von Werdt/Güngerich/Oberholzer [Hrsg.], Bundesgericht, Kommentar, 2. Aufl. 2015, N. 69 zu Art. 95 BGG ).

### **E. 3.1**

Die Steuerpflichtige kritisiert vorab die angeblich bundesrechtswidrige Beschränkung der Kognition, die sich das Bundesverwaltungsgericht auferlegt habe. Stein des Anstosses bilden insbesondere die Ausführungen in E. 2.6.1 des angefochtenen Urteils. Dort hatte das Bundesverwaltungsgericht Folgendes erwogen (Auszeichnungen durch das Bundesgericht)

:

"Das Bundesverwaltungsgericht überprüft das Vorliegen der Voraussetzungen für die Vornahme einer Ermessens taxation (...) 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 (...) jedoch 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 (...)."

Die Steuerpflichtige hält der vorinstanzlichen Methodik ("gewisse Zurückhaltung") entgegen, dass das Ergebnis der Ermessenseinschätzung und die dieser zugrunde gelegten Methoden "uneingeschränkt" zu prüfen wären. Dies folge aus der "Rechtsweggarantie von Art. 29 Abs. 2 BV" (womit sie Art. 29a BV meint). Eine Beschneidung dieser Garantie bedinge eine gesetzliche Grundlage, ein öffentliches Interesse und müsste verhältnismässig sein ( Art. 36 BV ). Eine gesetzliche "Grundlage zur Gehörsbeschränkung" sei im Bereich der Mehrwertsteuer nicht ersichtlich. Anders, als die Vorinstanz dies alsdann in E. 2.6.2 des angefochtenen Urteils darstelle, habe das Bundesverwaltungsgericht auch die Frage, "ob die Einschätzung durch die ESTV angemessen" sei, umfassend zu prüfen. Die angebliche Umkehr der Beweislast, von welcher das Bundesverwaltungsgericht spreche, finde keine gesetzliche Grundlage.

### **E. 3.2**

Die Kritik der Steuerpflichtigen zielt darauf ab, dass die Vorinstanz die Frage, ob die annäherungsweise Ermittlung "offensichtlich unrichtig" sei, lediglich mit einer "gewissen Zurückhaltung" geprüft hat. Damit stellt sich eine Rechtsfrage aus dem Bereich des Bundesgesetzesrechts, konkret, ob das Bundesverwaltungsgericht den massgebenden Art. 49 VwVG (SR 172.021) richtig ausgelegt und angewandt habe. Entsprechend geht das Bundesgericht der Fragestellung mit freier Kognition nach (Art. 95 lit. a in Verbindung mit Art. 106 Abs. 1 BGG ; vorne E. 1.2). Wie die ESTV in ihrer Vernehmlassung zutreffend ausführt, ist die höchstrichterliche Praxis auf die Frage, mit welcher "Kognition" (zutreffend: Prüfungsdichte) das Bundesverwaltungsgericht mehrwertsteuerrechtlich an eine annäherungsweise Ermittlung heranzutreten habe, verschiedentlich eingegangen. Anders als in den früheren Fällen rückt die Steuerpflichtige die angebliche "Kognitionsbeschränkung" freilich heute ins Zentrum ihrer Überlegungen bzw. stellt sie diese gewissermassen "vor die Klammer". Wie zu zeigen ist, hat das Bundesgericht bislang die Praxis des Bundesverwaltungsgerichts zwar (zustimmend) zur Kenntnis genommen, ohne diese aber auf ihre Stichhaltigkeit zu untersuchen. Im Unterschied zu den bisherigen Urteilen ist der Frage daher vertiefend nachzugehen.

#### **E. 3.3.1**

Den Ausgangspunkt bildet die Kognition, wie sie dem Bundesverwaltungsgericht zukommt. Diese ist in Art. 49 VwVG festgeschrieben, der gemäss Art. 37 VGG (SR 173.32) auch auf das Verfahren vor Bundesverwaltungsgericht anwendbar ist. Danach darf und muss das Bundesverwaltungsgericht einen angefochtenen Einspracheentscheid - etwa aus dem Bereich des Mehrwertsteuerrechts - grundsätzlich vollumfänglich überprüfen. Die

beschwerdeführende Person kann neben der Verletzung von Bundesrecht ( Art. 49 lit. a VwVG ) und der unrichtigen oder unvollständigen Feststellung des rechtserheblichen Sachverhaltes ( Art. 49 lit. b VwVG ) auch die Rüge der Unangemessenheit erheben ( Art. 49 lit. c VwVG , je in Verbindung mit Art. 37 VGG ; André Moser/Michael Beusch/Lorenz Kneubühler/Martin Kayser, Prozessieren vor dem Bundesverwaltungsgericht, 3. Aufl. 2022, Rz. 2.149). Wie jede andere Rechtsmittelbehörde ist das Bundesverwaltungsgericht gehalten, die ihm zukommende Kognition vollständig auszuschöpfen. Eine zu Unrecht vorgenommene Kognitionsbeschränkung stellt eine formelle Rechtsverweigerung dar ( Art. 29 Abs. 1 BV ; BGE 141 II 103 E. 4.2; 131 II 271 E. 11.7.1; 118 Ia 35 E. 2e; 115 Ia 5 E. 2b und d); darüber hinaus kann sie den Gehörsanspruch ( Art. 29 Abs. 2 BV ; BGE 136 I 184 E. 2.2.1) sowie die Rechtsweggarantie verletzen ( Art. 29a BV ; BGE 145 I 52 E. 3.5 ; 137 I 235 E. 2.5.2; zum Ganzen: Moser/ Beusch/Kneubühler/Kayser, a.a.O., Rz. 2.153).

### **E. 3.3.2**

Der Steuerpflichtigen ist dahingehend zuzustimmen, dass weder aus Art. 81 ff. MWSTG 2009 noch aus Art. 49 VwVG oder Art. 37 VGG ausdrückliche Anordnungen zur Überprüfung einer Ermessenseinschätzung bzw. einer Veranlagung nach Ermessen hervorgehen. Von vornherein unzutreffend ist hingegen, wenn die Steuerpflichtige davon auszugehen scheint, dass die aufgeworfene Frage - also die angebliche "Kognitionsbeschränkung" - unter den Rügegrund der Unangemessenheit ( Art. 49 lit. c VwVG ) zu subsumieren sei.

Das Bundesverwaltungsgericht hatte keine "Angemessenheitsprüfung" anzustellen, da gar keine Frage aus dem Bereich des Rechtsfolgeermessens zu beantworten war. Dies rührt daher, dass Art. 79 MWSTG 2009 der rechtsanwendenden Behörde zwar einen Beurteilungsspielraum (Tatbestandsermessen) verschafft, nicht jedoch einen Handlungsspielraum (im Sinne eines Rechtsfolgeermessens; vorne E. 2.2.5). Die mehrwertsteuerliche Norm unterscheidet sich darin nicht von Art. 132 DBG und Art. 42 StHG . Entsprechend ist belanglos, dass das Bundesverwaltungsgericht - anders als das Bundesgericht (vorne E. 2.3.2) - zur Prüfung der Angemessenheit einer Verfügung berechtigt wäre ( Art. 49 lit. c VwVG in Verbindung mit Art. 37 VGG ).

Allem voran ist ohnehin zu beachten, dass die Steuerpflichtige im Grunde keine "Kognitionsbeschränkung" rügt, sondern die Beschränkung der Prüfungsdichte, der sich das Bundesverwaltungsgericht unterzogen hat (dazu namentlich Ruth Herzog, in: Ruth Herzog/Michel Daum [Hrsg.], Kommentar zum Gesetz über die Verwaltungsrechtspflege im Kanton Bern, 2. Aufl. 2020, N. 4 zu Art. 66 sowie N. 3 und 13 zu Art. 80 VRPG/BE; Silvio Forster, Die gewaltenteilig motivierte Kognitionspraxis des Bundesgerichts, 2024, S. 16). Die Rücknahme der Prüfungsdichte ist im Ergebnis unabhängig davon, welche Kognition einer Beschwerdeinstanz zukommt (René Wiederkehr/Kaspar Plüss, Praxis des öffentlichen Verfahrensrechts, 2020, Rz. 2826). Das Bundesverwaltungsgericht hat am Charakter seines Vorgehens keinen Zweifel aufkommen lassen ("... jedoch eine gewisse Zurückhaltung und reduziert dergestalt seine Prüfungsdichte..."; vorne E. 3.1). Die Reduktion oder Beschränkung der Prüfungsdichte im Bereich der abgaberechtlichen annäherungsweise Ermittlung fehlender Elemente der Finanzbuchhaltung entspricht einer Praxis, die auf die 1940er-Jahre zurückgeht und seither immer wieder bundesgerichtliche Bestätigung erfuhr. Die Rechtslage hat allerdings im Laufe der Jahre merkliche Änderungen erfahren. Darauf ist - zwecks Erhellung der heutigen Rechtslage - näher einzugehen.

### **E. 3.3.3**

In der frühen Praxis zu den neuen direkten und indirekten Bundessteuern sprach das Bundesgericht davon, dass die annäherungsweise Ermittlung bzw. Schätzung von ihm nur aufgehoben werden könnte, "wenn sie offensichtlich unrichtig wäre ( Art. 104 Abs. 2 OG )" (Urteil A.221/1946 vom 1. März 1946 E. 3, publ. in: BGE 72 I 42 zu Art. 92 BRB WSt 1940). Es führte entsprechend aus, dass "das Bundesgericht nur zu prüfen [hat], ob bei der Berechnung offensichtliche Fehler oder Irrtümer unterlaufen sind ( Art. 104 Abs. 2 OG )" (Urteil A.101/1946 vom 12. Juli 1946 E. 1, publ. in: BGE 72 I 117 ; ähnlich Urteil A.243/1948 vom 13. Februar 1948 E. 1 [je zu Art. 34 BRB WUST 1941]). Das Bundesgericht könne "die Richtigkeit der getroffenen Schätzung" "nur beschränkt überprüfen" und "nur einschreiten, wenn der Verwaltung offensichtliche Fehler oder Irrtümer unterlaufen wären ( Art. 104 Abs. 2 OG )" (Urteil A.32/1952 vom 5. April 1952 E. 3, publ. in: BGE 78 I 72 zu Art. 34 BRB WUST 1941).

Hierzu ist erstens anzumerken, dass das Bundesgericht unter dem damaligen Recht als einzige verwaltungsunabhängige Rechtsmittelinstanz im Bereich der Warenumsatzsteuer bzw. letztinstanzlich gegenüber kantonalen Entscheiden aus dem Anwendungsbereich der Wehrsteuer tätig wurde. Zweitens ist festzuhalten, dass Art. 104 Abs. 2 des Bundesgesetzes vom 16. Dezember 1943 über die Organisation der Bundesrechtspflege (OG 1943; AS 60 271), auf den durchwegs Bezug genommen wurde, eine Sonderordnung vorsah. Über Art. 104 Abs. 1 OG 1943 hinaus, wonach nur die "Verletzung von Bundesrecht" gerügt werden konnte, durfte gemäss Art. 104 Abs. 2 OG 1943 gerügt werden, dass "in Steuersachen (...) die durch den angefochtenen Entscheid (...) auferlegte Steuerleistung offensichtlich unrichtig berechnet worden sei".

Darunter wurde die Einräumung eines "über die Rechtskontrolle hinausgehenden Beschwerdegrundes", konkret die "Kontrolle in Ermessensfragen" verstanden (Wilhelm Birchmeier, Handbuch des Bundesgesetzes über die Organisation der Bundesrechtspflege, 1950, N. 4 zu Art. 104 OG ). Dass die Situierung im Bereich der Ermessensprüfung zumindest missverständlich ist, wurde bereits dargelegt: Eine eigentliche "Unangemessenheitsrüge" vermochte Art. 104 Abs. 2 OG 1943 jedenfalls nicht zu verschaffen, nachdem die Art. 92 BRB WSt 1940 und Art. 34 BRB WUST 1941 - wie das heutige Recht - zwar ein Tatbestandsermessen, nicht aber ein Rechtsfolgeermessen zulassen.

### **E. 3.3.4**

Die konzeptionelle Ungenauigkeit von Art. 104 Abs. 2 OG 1943 blieb nicht lange unentdeckt. In der Botschaft vom 24. September 1965 über den Ausbau der Verwaltungsgerichtsbarkeit im Bunde (BB1 1965 II 1265) führte der Bundesrat die nötige Klärung herbei. So gab er zu bedenken, dass "das Institut der sogenannten Ermessenseinschätzung für Steuern (...) keine reine Ermessenssache" sei. Vielmehr dürfe "als überwunden gelten", dass Art. 104 Abs. 2 OG 1943 es erlaubt habe, "in Steuerveranlagungssachen wenigstens eine offensichtliche Unangemessenheit mit Verwaltungsgerichtsbeschwerde zu rügen" (a.a.O., S. 1323 zu Art. 103 lit. c E-OG 1968). Dem Bundesrat zufolge stellte sich damit eine Rechtsfrage.

Dies fruchtete wenig: Die eidgenössischen Räte erachteten es als angebracht, den bisherigen Art. 104 OG 1943 nicht einzuschränken, sondern auszubauen. Entsprechend liess Art. 104 lit. c Ziff. 1 OG in der Fassung vom 20. Dezember 1968 (in Kraft ab dem 1.

Oktober 1969 [AS 1969 767 788]) es zu, dass die Unangemessenheit "von erstinstanzlichen Verfügungen einschliesslich Einspracheentscheiden über die Festsetzung von Abgaben oder öffentlich-rechtlichen Entschädigungen" gerügt werden könne. Dies rief das offenkundige Missfallen des Bundesgerichts hervor. So stellte es einem der ersten Urteile unter neuem Recht folgende Formel voran (Urteil A.170/1970 vom 26. März 1971 E. 1, Auszeichnung durch das Bundesgericht im heutigen Verfahren) :

"Entstehungsgeschichte und Wortlaut von Art. 104 lit. c Ziff. 1 OG [1968] ergeben, dass damit dem Bundesgericht auch die Kompetenz zur Überprüfung von Schätzungen erteilt worden ist, die im Rahmen einer Ermessenstaxation angestellt werden (...). Das Bundesgericht wird aber in Steuersachen, gleich wie in anderen Materien, Schätzungsfragen naturgemäss mit einer

gewissen Zurückhaltung überprüfen"

(ähnlich später Urteil A.330/1979 vom 13. Oktober 1979 E. 2). Daran hielt das Bundesgericht auch in einem späteren Leiturteil fest ("Il [le Tribunal fédéral] n'intervient qu'avec une

certaine retenue ", "si elle [la contestation des conclusions de l'AFC] s'imposait nettement"; Urteil A.454/1978 vom 1. November 1979 E. 4c, publ. in: BGE 105 Ib 181 ). Das Bundesgericht - weiterhin einzige verwaltungsunabhängige Rechtsmittelinstanz im Bereich der Warenumsatzsteuer - gab dadurch zu verstehen, dass es "nicht ohne zwingenden Grund von der Lösung des angefochtenen Entscheids" abzuweichen gedenke (Urteil A.250/1978 vom 8. Februar 1980 E. 2a; ähnlich Urteile A.90/1982 vom 16. Mai 1984 E. 3; 2A.46/1988 vom 1. Juni 1990 E. 1c). Dieses Vorgehen wurde mitunter als "Ohne-Not-Praxis" umschrieben (dazu Oliver Zibung/ Elias Hofstetter, in: Waldmann/Krauskopf [Hrsg.], Praxiskommentar Verwaltungsverfahrensgesetz, 3. Aufl. 2023, N. 22 und 56 zu Art. 49; Wiederkehr/Plüss, a.a.O., Rz. 2754 und 2814; Forster, a.a.O., S. 33 und 43).

### **E. 3.3.5**

Mit dem 1. Januar 1994 trat das Bundesgericht seine Funktion als (erste bzw. einzige) verwaltungsunabhängige Rechtsmittelinstanz in Warenumsatzsteuersachen an die neugeschaffene Eidgenössische Steuerrekurskommission (SRK) ab (siehe Verordnung vom 3. Februar 1993 über die vollständige Inkraftsetzung der Änderung des Bundesgesetzes über die Organisation der Bundesrechtspflege [AS 1993 877; ehemals SR 173.110.01]; Urteil 2A.101/1993 vom 30. Januar 1995 E. 1a). Am 1. Januar 1995 trat alsdann die Verordnung vom 22. Juni 1994 über die Mehrwertsteuer (MWSTV 1994; AS 1994 1464) in Kraft. Bei der Eidgenössischen Steuerrekurskommission handelte es sich um eine verwaltungsunabhängige gerichtliche Behörde (Botschaft vom 18. März 1991 betreffend die Änderung des Bundesgesetzes über die Organisation der Bundesrechtspflege sowie die Änderung des Bundesbeschlusses über eine vorübergehende Erhöhung der Zahl der Ersatzrichter und der Urteilsredaktoren des Bundesgerichts, BBl 1991 II 465, insb. S. 479 f. zu Ziff. 224.1). Beschwerdegründe, die der Rekurskommission unterbreitet werden konnten, waren die Verletzung von Bundesrecht, einschliesslich Überschreitung oder Missbrauch des Ermessens, die unrichtige oder unvollständige Feststellung des Sachverhalts und Unangemessenheit ( Art. 49 VwVG ; vorne E. 3.3.1). Die Rügegründe ähnelten mithin jenen gemäss Art. 104 OG 1968 für die Verwaltungsgerichtsbeschwerde an das Bundesgericht (Urteil 2A.438/1996 vom 15. Mai 1997 E. 4a, publ. in: BGE 123 II 385 ).

### **E. 3.3.6**

Die Steuerrekurskommission erläuterte ihr Verständnis, was die Prüfungsdichte anbelangt, folgendermassen (Auszeichnung und leichte redaktionelle Überarbeitung durch das Bundesgericht im vorliegenden Verfahren) :

"Nach altem Verfahrensrecht unterlagen die Einspracheentscheide der ESTV unmittelbar der Verwaltungsgerichtsbeschwerde an das Bundesgericht. Dieses prüfte Ermessensveranlagungen nur mit Zurückhaltung auf offensichtliche Fehler und Irrtümer hin (...). Heute unterliegen Einspracheentscheide der ESTV nunmehr vorerst der Beschwerde an die SRK (Art. 53 MWSTV 1994). Sie kann den angefochtenen Entscheid grundsätzlich in vollem Umfang überprüfen. Rügbar ist somit neben der Verletzung von Bundesrecht und der unrichtigen oder unvollständigen Feststellung des rechtserheblichen Sachverhalts ebenso die Unangemessenheit ( Art. 49 VwVG ). Auch die SRK auferlegt sich indessen bei der Überprüfung von Ermessensveranlagungen eine

gewisse Zurückhaltung , soweit die Zweckmässigkeit der Entscheidung in Frage steht. In Anbetracht des Charakters der SRK als Fachinstanz geht die Kognitionseinschränkung aber etwas weniger weit als seinerzeit beim Bundesgericht "

(Entscheid der Steuerrekurskommission vom 14. Mai 2003 [SRK 2002-035] E. 2c/cc, publ. in: VPB 67.122 [zur MWSTV 1994], unter Bezugnahme auf den Entscheid der Steuerrekurskommission vom 9. Oktober 1996 [SRK 1995-030] E. 3e [zum BRB WUST 1941]). An der Formel, dass die Reduktion der Prüfungsdichte "etwas weniger weit als seinerzeit beim Bundesgericht" gehe, wurde auch später festgehalten (so beispielsweise im Entscheid der Steuerrekurskommission vom 6. Oktober 2004 [SRK 2003-004 / 2003-005] E. 1f). Dies rechtfertigte sich dadurch, dass die Steuerrekurskommission zwar nicht dieselben Fachkenntnisse wie die ESTV aufwies, der Verwaltung von ihrer Spezialisierung her aber näher lag als dem Bundesgericht.

### **E. 3.3.7**

Am 1. Januar 2007 übernahm schliesslich das Bundesverwaltungsgericht die Aufgaben der verschiedenen Eidgenössischen Rekurskommissionen, mithin auch jene der Steuerrekurskommission. Damit galt es, die Marschrichtung hinsichtlich der Überprüfung einer Veranlagung nach pflichtgemäsem Ermessen neu zu umreissen. Unter Berücksichtigung der ihm von Gesetzes wegen zustehenden Prüfungsbefugnis ( Art. 49 VwVG ; vorne E. 3.3.1) erwog das Bundesverwaltungsgericht in einem frühen Entscheid:

"Das Bundesverwaltungsgericht kann den angefochtenen Einspracheentscheid grundsätzlich in vollem Umfang überprüfen. Der Beschwerdeführer kann neben der Verletzung von Bundesrecht (Art. 49 Bst. a VwVG) und der unrichtigen oder unvollständigen Feststellung des rechtserheblichen Sachverhaltes (Art. 49 Bst. b VwVG) auch die Rüge der Unangemessenheit erheben (Art. 49 Bst. c VwVG;...). Das Bundesverwaltungsgericht übernimmt die Rechtsprechung der SRK und auferlegt sich bei der Überprüfung von Ermessensveranlagungen eine

gewisse Zurückhaltung , soweit die Zweckmässigkeit der Entscheidung in Frage steht (Entscheid der SRK vom 9. Oktober 1996 [SRK 1995- 030] E. 3e) "

(Urteil A-1535/2006 vom 14. März 2007 E. 2.1; Auszeichnung wiederum durch das Bundesgericht). An der gängigen Formel ("gewisse Zurückhaltung" in der Prüfungsdichte) hält das Bundesverwaltungsgericht bis in die neueste Zeit fest (so etwa Urteil A-582/2023

vom 17. Mai 2024 E. 3.6.4; Moser/Beusch/Kneubühler/Kayser, a.a.O., Rz. 2.162).

### **E. 3.3.8**

Das Bundesgericht hat von der "gewissen Zurückhaltung", die sich das Bundesverwaltungsgericht auferlegt, Kenntnis genommen und dies durchwegs gebilligt, ohne die Praxis allerdings einer näheren Prüfung zu unterziehen:

"Toutefois, comme l'ancienne Commission fédérale de recours en matière de contributions (...), lorsqu'il revoit une taxation par estimation, il observe une

certaine retenue (...) et ne substitue pas sa propre appréciation à celle de l'Administration fédérale. Une telle retenue est admissible et ne constitue en particulier pas une violation du droit d'être entendu ni un déni de justice formel"

(Urteil 2C\_426/2007 vom 22. November 2007 E. 4.3; Auszeichnung durch das Bundesgericht im vorliegenden Verfahren). Diese Sichtweise hat bis heute Bestand (unter vielen: Urteile 2C\_970/2012 vom 1. April 2013 E. 4.3; 2C\_950/2015 vom 11. März 2016 E. 4.5; 2C\_595/2016 / 2C\_596/2016 vom 11. Januar 2017 E. 3.3.3).

### **E. 3.4.1**

Es fällt auf, dass weder das Bundesgericht in seiner Praxis bis 1994, als die Zuständigkeit auf die Eidgenössische Steuerrekurskommission überging, noch dieselbe oder zuletzt das Bundesverwaltungsgericht je im Detail deutlich gemacht haben, weshalb es bei der Überprüfung von Einspracheentscheiden der ESTV im Bereich der Warenumsatzsteuer oder der Mehrwertsteuer zu einer Beschränkung der Prüfungsdichte kommen dürfe bzw. zu kommen habe. Diese Aufgabe übernahm der seinerzeitige Präsident der Eidgenössischen Steuerrekurskommission, der in einem Aufsatz die nötige Klarheit schuf (Pascal Mollard, TVA et taxation par estimation, ASA 69 S. 511). Er fand folgende Worte (Auszeichnungen durch das Bundesgericht) :

"Comme en matière de taxation interne,

la CRC fait ici preuve d'une

certaine retenue

. Celle-ci se justifie par le fait que ses moyens d'investigation sont limités et qu'elle ne peut de toute manière parvenir à la même réalité que l'AFC. En particulier, il n'est pas concevable d'effectuer un contrôle sur place en procédure de recours, même en faisant appel à des experts. Il n'incombe d'ailleurs pas à l'autorité judiciaire spécialisée d'établir les faits pertinents, mais bien de contrôler si leur constatation est exacte et complète (art. 49 let. b PA). Le tribunal peut ainsi se fonder sur certaines constatations de fait posées par l'AFC, sans procéder lui-même à de nouvelles investigations. (...)

Cependant, dès lors que la Commission de recours est un tribunal spécialisé, cette retenue va moins loin que celle affichée par le Tribunal fédéral sous le régime de l'IchA et n'est pas de même nature. Quoi qu'il en soit, la CRC effectue un contrôle étroit des éléments du dossier qui le permettent. Ainsi, il en va des conditions de l'estimation, du respect des principes et droits constitutionnels, de l'application des méthodes utilisées, notamment de la méthode extrapolative, qui s'avère très sensible. (...) L'autorité fiscale est par ailleurs tenue de remettre au tribunal le dossier complet de la cause. Ce dernier doit notamment comprendre le rapport de contrôle, ainsi que les chiffres d'expérience appliqués et expliqués. Même si les chiffres d'expérience doivent rester secrets aux yeux du

contribuable, la CRC ne doit pas moins être renseignée en détail sur ceux-ci, afin qu'elle puisse assurer un contrôle juridictionnel complet. Cet examen se justifie d'autant plus que le contribuable n'a pas accès, même devant l'autorité de recours, à des pièces dont la consultation est refusée en raison du secret fiscal."

Die eigentlichen Gründe sind damit nach der Ansicht Mollards teils administrativ-organisatorischer Natur (indem einzig die ESTV über die personellen, administrativen und technischen Mittel verfügt, um eine Kontrolle vorzunehmen und, gestützt darauf, im Laufe der Zeit branchenspezifische Erfahrungszahlen zu entwickeln, was die Justiziabilität einschränkt [dazu Urteil 2C\_311/2016 vom 23. Mai 2016 E. 2.3.2]). Teils geht es um das wohlverstandene Nichteingreifenwollen in einen Beurteilungsspielraum, den der Gesetzgeber der Steuerverwaltung einräumt. Die Zurückhaltung hat hier eher gewaltenteilig-rechtsstaatliche Gründe. In anderem Zusammenhang erwog das Bundesgericht zu diesem zweiten Aspekt, dass eine Rechtsmittelbehörde, der - wie dem Bundesverwaltungsgericht - volle Kognition zusteht, in "Gewichtungsfragen den Beurteilungsspielraum der Vorinstanz respektieren" soll. "Sie muss zwar eine falsche Entscheidung korrigieren, darf aber die Wahl unter mehreren sachgerechten Lösungen der Vorinstanz überlassen" ( BGE 136 I 184 E. 2.2.1). Entsprechend sei es "nicht rechtswidrig", wenn das Bundesgericht "nicht ohne Not in den Beurteilungsspielraum des für die verfassungskonforme Ausgestaltung (...) verantwortlichen Bundesamts" eingreife ( BGE 135 II 296 E. 4.4.3; siehe auch BGE 133 II 35 E. 3; 131 II 680 E. 2.3.2).

#### **E. 3.4.2**

Vor dem Hintergrund von Art. 49 VwVG , der nicht nur das Recht, sondern vor allem auch die Pflicht zur Prüfung eines angefochtenen mehrwertsteuerrechtlichen Einspracheentscheids äussert, ist unbestritten, dass das Bundesverwaltungsgericht sich mit keiner summarischen oder oberflächlichen Überprüfung einer Ermessenseinschätzung im Sinne von Art. 79 MWSTG 2009 begnügen darf. Dessen Tatbestand enthält zwar (auch) einen Beurteilungsspielraum, vor allem aber räumt er der ESTV keinen Handlungsspielraum ein (vorne E. 2.2.5). Die Norm ist daher dem Grundsatz nach durchaus justiziabel. Einschränkungen erleidet die Justiziabilität einzig aufgrund dessen, dass die ESTV bei der Wahl ihrer Mittel und ihres Vorgehens weitgehend frei ist. Dies schlägt zwangsläufig auf die Rechtsfolge (d.h. das Ergebnis der annäherungsweise Ermittlung) durch. Das Vorgehen hat insgesamt "pflichtgemäss" zu erfolgen, was seinerseits einen unbestimmten Rechtsbegriff darstellt. Ob die ESTV gemäss den ihr obliegenden Pflichten gewirkt habe, ist daher von vornherein nicht mit mathematischer Genauigkeit überprüfbar.

Hinzu kommt, dass die annäherungsweise Ermittlung erst nötig wurde, weil die steuerpflichtige Person ihrerseits nicht pflichtgemäss vorgegangen ist. Sie hatte entweder überhaupt keine oder nur unvollständige Geschäftsbücher und/oder Aufzeichnungen vorgelegt (erste Tatbestandsvariante) oder aber Zahlen erarbeitet, die dem wirklichen Sachverhalt offensichtlich nicht entsprechen können (zweite Tatbestandsvariante; vorne E. 2.2.1). Bundesgerichtlicher Rechtsprechung zufolge hat die steuerpflichtige Person etwaige Ungenauigkeiten in der Schätzung, die sich in einem vertretbaren, "pflichtgemässen" Rahmen halten, zu vertreten (vorne E. 2.2.6). Folgerichtig muss dies alles auf die Prüfungsdichte durchschlagen: Das Bundesverwaltungsgericht hat sich bei Prüfung eines Einspracheentscheids, der auf Art. 79 MWSTG 2009 beruht, daher nicht zu fragen, ob die Schätzung "richtig", sondern nur, aber immerhin, ob sie "vertretbar" sei. Dies geht freilich

über eine blosser Willkürprüfung hinaus, denn das Bundesverwaltungsgericht hat, nachdem die Norm grundsätzlich justizierbar ist, neben den rechtlichen Voraussetzungen auch die praktische Handhabung und das tatsächliche Ergebnis zu verifizieren; eine blosser Plausibilisierung darf es sich nicht erlauben.

### **E. 3.4.3**

Die Formel "Prüfung mit einer gewissen Zurückhaltung" bzw. "avec une certaine retenue" bringt diese Pflichtlage treffend zum Ausdruck. Das Bundesgericht hat sie zu einer Zeit entwickelt, als sie alleinige Rechtsmittelbehörde gegenüber derartigen Einspracheentscheiden war (vorne E. 3.3.3). In der Zwischenzeit haben sich keine wesentlichen neuen Aspekte ergeben, die eine andere Herangehensweise nahelegen könnten, abgesehen von der Schaffung einer "Zwischeninstanz" in Gestalt der Eidgenössischen Steuerrekurskommission bzw. des Bundesverwaltungsgerichts. Dadurch hat sich das Pflichtenheft zwangsläufig verschoben. Dies hat schon die Steuerrekurskommission erkannt, als sie die Formel "gewisse Zurückhaltung" mit dem Zusatz "aber etwas weniger weit als seinerzeit beim Bundesgericht" ergänzte (vorne E. 3.3.6). Davon lässt sich überzeugend auch das Bundesverwaltungsgericht leiten (vorne E. 3.3.7), insbesondere auch im angefochtenen Urteil (vorne E. 3.1). Was dieses angeht, spricht das Bundesverwaltungsgericht mehrfach von der "gebotenen Zurückhaltung" (angefochtenes Urteil E. 2.6.2, 3.1, 3.2.3, 3.3). Dies kommt keiner Abkehr von der "gewissen Zurückhaltung" gleich, verweist das Bundesverwaltungsgericht in E. 2.6.2 doch zurück auf E. 2.6.1, wo der Umfang der reduzierten Prüfungsbefugnis umrissen wird. Wesentlich bedeutsamer als dies ist jedoch, dass der angefochtene Entscheid - auch was die Vornahme der Schätzung, die herangezogenen Mittel und das Ergebnis der Schätzung angeht - detailliert begründet ist und unschwer erkennen lässt, dass die Sehschärfe nur sehr gering eingeschränkt wurde. Dies alles steht im Einklang mit der bundesgerichtlichen Rechtsprechung.

### **E. 3.4.4**

Die wohl herrschende Lehre bringt der so umrissenen "Reduktion der Prüfungsdichte" grundsätzliches Verständnis entgegen, wenn auch nicht schrankenlos. So wird eingewendet, die Praxis dürfe nicht dahingehend verstanden werden, dass das Bundesverwaltungsgericht "nach Belieben" ("à sa guise") sein Ermessen einschränken könne. Insbesondere gehe es nicht an, sich auf eine blosser Willkürprüfung zurückzuziehen (dieser Ansicht namentlich Margit Moser-Szeless, in: Commentaire romand, Loi fédérale sur la procédure administrative, 2024, N. 112 und 113 zu Art. 49 VwVG ; in diesem Sinne auch Herzog, a.a.O., N. 15 zu Art. 66 und v.a. N. 13 zu Art. 80 VRPG/BE).

Andere Autoren befürworten demgegenüber im Anwendungsbereich von Art. 49 VwVG eine Pflicht zur Ausschöpfung der Kognition. Die ständige Praxis wird als "mit Art. 49 VwVG unvereinbar", als "nicht unbedenklich" oder als "fragwürdig" bezeichnet (zusammenfassend kann hierzu verwiesen werden auf die Übersicht bei Benjamin Schindler, in: Christoph Auer/Markus Müller/Benjamin Schindler [Hrsg.], VwVG, Kommentar, 2. Aufl. 2019 [nachfolgend: Komm. VwVG], N. 3 zu Art. 49 VwVG ). Den kritischen Stimmen aus dem allgemeinen Verwaltungsrecht ist entgegenzuhalten, dass eine gewisse Einschränkung der erstinstanzlichen Kognition durchaus geboten ist, wenn man sich vor Augen hält, dass nicht nur die annäherungsweise Ermittlung als solche, sondern vor allem auch deren justizmässige Überprüfung letztlich praktikabel sein muss. Ein

unterschiedliches Mass an Prüfungsdichte rechtfertigt sich auch mit Blick auf die unterschiedlichen Strukturen und die nicht gleichen Aufgaben von Verwaltungsbehörden einerseits und Gerichtsbehörden andererseits (so auch Schindler, Komm. VwVG, N. 6 und 7 zu Art. 49 VwVG ).

Anders als im allgemeinen Verwaltungsrecht üblich, liegt die annäherungsweise Ermittlung fehlender Steuerfaktoren ausserhalb der Grenze der reinen Rechtsbetätigung. Das vorliegende Beispiel verdeutlicht, dass eine Buchprüfung vorzunehmen war, dass eine statistische Vergleichsgruppe gesucht, sachgerecht eingegrenzt und letztlich mit den im Betrieb gefundenen Zahlen verglichen werden musste. Dies alles zeigt, dass es in solchen Fällen auch vertiefter Kenntnisse in ausserjuristischen Bereichen bedarf.

### **E. 3.4.5**

Zusammenfassend zeigt sich, dass - was den Grundsatz angeht - an der seit Jahrzehnten mit gutem Grund vertretenen Formel ("gewisse Zurückhaltung") festzuhalten ist. Diese findet zwar, wie die Steuerpflichtige mit Fug einwendet, weder im materiellen Recht (Mehrwertsteuerrecht) noch im Verfahrensrecht eine ausdrückliche gesetzliche Grundlage. Die Selbstbeschränkung beruht auf einer praktischen Notwendigkeit und ist unter rechtlichen Gesichtspunkten nicht zu beanstanden, solange sie nicht zu einer blossen Prüfung auf Willkür verkommt (Urteil 2C\_212/2020 vom 17. August 2020 E. 3.2). Ein auf eine Ermessenschätzung (Art. 79 MWSTG 2009) folgender Einspracheentscheid ist damit grundsätzlich mit derselben Gründlichkeit zu prüfen wie jeder andere Einspracheentscheid. Einschränkungen ergeben sich aufgrund der besonderen administrativ-organisatorischen bzw. gewaltenteilig-rechtsstaatlichen Umstände (vorne E. 3.4.1). Ausschlaggebend ist damit die Natur der Streitsache, welche die Zurückhaltung rechtfertigt, da der Verwaltungsträger der Sache näher steht (Herzog, a.a.O., N. 17 zu Art. 66 und N. 15 zu Art. 80 VRPG/BE). Die Steuerverwaltung verfügt über die langjährige Erfahrung und den erforderlichen Sachverstand. Die Rüge, das Bundesverwaltungsgericht habe seine Kognition nicht voll ausgeschöpft, ist damit unbegründet. Die Beschränkung der Prüfungsdichte, worum es hier geht, ist nicht zu beanstanden. An der langjährigen Praxis zur zulässigen Reduktion der Prüfungsdichte ist nach erneuter vertiefter Prüfung festzuhalten.

### **E. 3.5**

Die Steuerpflichtige geht indes davon aus, dass die herrschende Praxis gegen die Rechtsweggarantie ( Art. 29a BV ) verstosse. Dazu ist Folgendes zu sagen: Die Rechtsweggarantie vermittelt zwar ein verfassungsmässiges Individualrecht auf gerichtlichen Rechtsschutz, mithin auf Beurteilung durch eine gerichtliche Behörde mit voller Sachverhalts- und Rechtskontrolle, unter der Voraussetzung, dass überhaupt eine Rechtsstreitigkeit vorliegt ( BGE 149 I 2 E. 2.1 ; 149 I 146 E. 3.3.1; 149 III 124 E. 2.3.1). Daraus vermag die Steuerpflichtige für sich nichts abzuleiten, wie der Blick in die bundesgerichtliche Praxis zu einem anderen, für die vorliegend massgebliche Frage vergleichbaren Rechtsgebiet zeigt. Zum Baurecht erwog das Bundesgericht, dass kommunale Entscheide zwar "zur Wahrung der Gemeindeautonomie" zurückhaltend geprüft werden dürfen. Die Zurückhaltung dürfe aber nicht so weit reichen, dass "sich Rechtsmittelbehörden auf eine Willkürprüfung beschränken, weil eine solche Beschränkung mit der Rechtsweggarantie gemäss Art. 29a BV (...) nicht vereinbar wäre. Dagegen lässt die Rechtsweggarantie eine gerichtliche Zurückhaltung unbestimmter

Rechtsbegriffe zu, was den Gerichten erlaubt, den entsprechenden Handlungsspielraum der unteren Instanzen zu wahren" (so BGE 145 I 52 E. 3.6, bestätigt in BGE 146 II 367 E. 3.1.4; zum Bildungsrecht sodann Urteil 2C\_212/2020 vom 17. August 2020 E. 3.2). Mit der "reduzierten Prüfungsbefugnis" im Sinne der mehrfach genannten Formel ("gewisse Zurückhaltung", allenfalls mit dem Zusatz "aber etwas weniger weit als seinerzeit beim Bundesgericht") geht kein Verstoß gegen die Rechtsweggarantie einher. Es liegt keine unzulässige "Beschränkung der Kognition" vor, die zu einem anderen Ergebnis führen könnte. Was schliesslich die weiteren verfassungsmässigen Rügen (insb. die angebliche Gehörsverletzung gemäss Art. 29 Abs. 2 BV) betrifft, so unterlegt die Steuerpflichtige ihre Sichtweise höchstens mit appellatorischen Ausführungen. Darauf ist nicht einzugehen ( Art. 106 Abs. 2 BGG ; vorne E. 1.3).

#### **E. 4.1**

Damit bleibt die Sache selbst zu prüfen. Ausgangspunkt bilden die insoweit unbestrittenen und daher für das Bundesgericht verbindlichen Feststellungen der Vorinstanz ( Art. 105 Abs. 1 BGG ; vorne E. 1.4), wonach die Steuerpflichtige in der Kontrollperiode (Steuerperioden 2014 bis 2017) einen bargeldintensiven Betrieb (Take-away-Filialen) unterhielt und den Bargeldverkehr lediglich monatlich, beruhend auf handschriftlichen Notizen, verbuchte (Sachverhalt Bst. A.b). Die Kontrollstreifen der Registrierkassen (vorne E. 2.2.3) vermochte sie allem Anschein nach nicht vorzulegen, was zur Klärung erheblich beigetragen hätte. So oder anders ist unstrittig, dass die Geschäftsvorfälle nicht vollständig, wahrheitsgetreu und systematisch erfasst wurden, wie dies zu verlangen wäre (vorne E. 2.2.2). Die ESTV befand sich folglich in einem Untersuchungsnotstand (vorne E. 2.2.4). Gestützt auf Art. 79 MWSTG 2009 (erste Tatbestandsvariante) traf sie das Pflichtrecht, die Steuerforderung durch annäherungsweise Ermittlung der fehlenden Umsätze zu schätzen (vorne E. 2.2.1).

#### **E. 4.2.1**

Den vorinstanzlichen Feststellungen ( Art. 105 Abs. 1 BGG ) bzw. den Akten zufolge ( Art. 105 Abs. 2 BGG ) steht fest, dass die ESTV eine Stichprobe von 28 Vergleichsbetrieben (Untergruppe "Fast Food, Imbiss, Take-away, Pizzakurier, Kebab und dergleichen") herangezogen hat, die sie aus der Menge von insgesamt 73 (Gastro-) Betrieben ausgewählt hatte. Die Bruttogewinnmarge 1 von 67 Prozent entsprach dem Mittelwert dieser Stichprobe. Der Median erreichte 66 Prozent, dies bei einem Minimum von 53 Prozent und einem Maximum von 77 Prozent. Die Standardabweichung betrug 8 Prozent (Sachverhalt Bst. A.b). Weiteres geht aus dem Einspracheentscheid vom 30. März 2023 hervor (Sachverhalt Bst. A.c). Demzufolge ging die ESTV im Rahmen einer mehrstufigen Herangehensweise von den - im Unterschied zu den Umsätzen - vollständig verzeichneten Aufwänden aus, um dann eine "auf diesen Einzelfall zugeschnittene Gruppe von Vergleichsbetrieben" zu bilden. Alsdann reduzierte sie die Datenmenge auf eine Untergruppe, um schliesslich vom vorliegenden Fall abweichende Spezialfälle zu beseitigen. Die verbleibende Stichprobe umfasste 28 Vergleichsbetriebe, die - so die Ansicht der ESTV und der Vorinstanz - hinsichtlich Tätigkeit und Sortiment einerseits bzw. Konkurrenzsituation im städtischen oder halb-städtischen Umfeld andererseits mit der Geschäftstätigkeit der Steuerpflichtigen vergleichbar sein sollen. Der Stichprobe zufolge war von einer Bruttogewinnmarge von 67 Prozent (Mittelwert) auszugehen. Alsdann berechnete die ESTV, wie sie im Einspracheentscheid weiter ausführte, die "erwarteten Nettoeinnahmen pro Betriebsstätte / Steuerperiode". Dadurch gelangte sie zu den "nicht

verbuchten und daher nicht versteuerten Nettoeinnahmen". Alsdann zog sie die anwendbaren Steuersätze heran, was sie dazu veranlasste, zunächst Umsätze aus dem Verkauf von Alkoholika und Tabak auszusondern (Normalsatz) bzw. die restlichen Umsätze je hälftig mit dem Normalsatz bzw. dem reduzierten Satz zu erfassen.

#### **E. 4.2.2**

Die Steuerpflichtige stellt sich auf den Standpunkt, die Datenlage der herangezogenen Vergleichszahlen sei ungenügend. Die betrieblichen Eigenheiten liessen es nicht zu, die angeblich branchenspezifische Bruttogewinnmarge von 67 Prozent heranzuziehen. Die im eigenen Betrieb massgebende Bruttogewinnmarge für Kebabprodukte erreiche zwischen 46,48 und 60,38 Prozent, damit im (arithmetischen?)

Durchschnitt 54,37 Prozent. Die Steuerpflichtige scheidet ihre Kritik in Beanstandungen bezüglich der zweiten "Stufe" und der dritten "Stufe" (dazu vorne E. 2.3.1), wobei im Ergebnis keine wesentlichen Unterschiede ersichtlich sind, weshalb die Rügen zusammenfassend dargestellt werden können.

Zur Unterlegung ihrer grundsätzlichen Kritik verweist die Steuerpflichtige auf die von ihr bereits im vorinstanzlichen Verfahren vorgelegte "Döner-Statistik". Die Steuerpflichtige erklärt, sie habe im Zeitraum vom 3. Mai bis zum 10. Mai 2023 bei verschiedenen Konkurrenten insgesamt 18 Kebabprodukte erworben und diese näher untersucht (hinsichtlich Zusammensetzung, insb. Fleischmenge [Unterschiede von rund 450 Prozent]; Preis; Warenaufwand [Unterschiede von rund 300 Prozent]). Die aus der "Döner-Statistik" hervorgehenden Bruttogewinnmargen schwankten, so die Steuerpflichtige, zwischen 46,48 und 75,70 Prozent. Von den 18 Vergleichsprodukten führten vier zu einer Bruttogewinnmarge von mehr als 67 Prozent, zwei zu einer solchen von "relativ genau" 67 Prozent und zwölf zu einer Bruttogewinnmarge von weniger als 67 Prozent. Der (arithmetische?) Durchschnitt liege mit 61,97 Prozent merklich unter den 67 Prozent, welche die ESTV im vorliegenden Fall herangezogen habe. Der ESTV sei weiter vorzuwerfen, dass sie die beträchtlichen Unterschiede hinsichtlich der Fleischmenge und des Warenaufwandes ausser Betracht gelassen habe.

Im Ergebnis leide das Vorgehen der ESTV daran, dass die Vergleichsbetriebe fragwürdig ausgewählt worden seien, indem der "Bezug zu Döner" höchst ungleich sei. Die Begriffe "städtisch" und "halb-städtisch" seien "enorm vage und könnten praktisch landesweit angewendet werden", zumal in Bezug auf das Sortiment keine Übereinstimmung herrsche. In zeitlicher Hinsicht sei die Vergleichsgrösse nicht aktuell. Vor diesem Hintergrund sei unerklärlich, dass die Vorinstanz in antizipierter Beweiswürdigung auf die "Döner-Statistik" nicht eingetreten sei.

#### **E. 4.2.3**

Die ESTV legt in ihrer Beschwerdeantwort die von ihr erhobenen Bruttogewinnmargen (vor Vornahme der Anhebung auf 67 Prozent) dar. Demnach will sie folgende Zahlen festgestellt haben (was die Steuerpflichtige nicht bestreitet) :

2014

2015

2016

2017

Standort im Kt. AG

53.47%

51.04%

55.50%

57.10%

Standort im Kt. BS

58.05%

---

52.37%

66.77%

Standort im Kt. BL

14.27%

47.41%

---

---

Zu den Werten, wie sie aus der Stichprobe hervorgingen, erklärt die ESTV, dass ein einziges Ergebnis weniger als 60 Prozent betrage, nämlich 53 Prozent. Dieser Wert könne "nach mehreren statistischen Messwerten als 'Ausreisser' bezeichnet werden". Er liege um mehr als das 1,5-fache des Interquartilabstands tiefer als das 25-Prozent-Quantil. Grenzwert für Ausreisser nach dieser Methode wäre eine Bruttogewinnmarge 1 von 57,1 Prozent ("unteres Quartil [= 25-Prozent-Quantil] von 63,4 Prozent minus 1,5-mal die Standardabweichung von 5 Prozentpunkten; also  $0,634 - 1,5 \times 0,054$ ). Dieser Methode zufolge käme der obere Grenzwert bei 76,1 Prozent zu liegen, wodurch auch der Vergleichsbetrieb mit 77 Prozent als Ausreisser zu gelten hätte, wenn auch weniger deutlich als jener mit der Bruttogewinnmarge 1 von 53 Prozent.

Darüber hinaus weiche der unterhalb von 60 Prozent liegende Wert um mehr als das 1,96-fache der Standardabweichung vom Mittelwert ab. Wenn die Steuerpflichtige beantrage, es sei eine Bruttogewinnmarge 1 von 54,37 Prozent bzw. 57,10 Prozent zu wählen, berufe sie sich auf einen "statistisch höchst unwahrscheinlichen Extremfall", dessen Vorliegen weder nachgewiesen noch ersichtlich sei. Grenzwert für "Ausreisser" nach dieser Methode wäre, schliesst die ESTV, eine Bruttogewinnmarge 1 von 56,8 Prozent ("Mittelwert von 66,6 Prozent minus das Resultat von 1,96-mal 0,05; also  $0,666 - 1,96 \times 0,05$ "). Die Obergrenze nach dieser Methode liegt bei einer Bruttogewinnmarge 1 von 76,4 Prozent, wodurch der Wert von 77 Prozent ebenfalls knapp als Ausreisser zu bewerten wäre.

Weitere Darlegungen betreffen die Repräsentativität der Stichprobe (hinsichtlich der regionalen Ausrichtung usw.). Abschliessend äussert sich die ESTV zum Einwand, die Stichprobe lasse keine schweizweit gültige Aussage zu. Dem hält sie entgegen, dass das 95-Prozent-Konfidenzintervall des aus der Stichprobe von 28 Betrieben herangezogenen Mittelwertes zwischen 64,6 Prozent und 68,6 Prozent liege. Somit dürfe mit einer

Sicherheit von 95 Prozent gesagt werden, dass der Mittelwert der Bruttogewinnmargen 1 von Betrieben der Untergruppe "andere Fast-Food, Imbiss, Take-away, Pizzakurier, Kebab und dergleichen", unter Ausschluss von "Güggeli-Ständen" und Glacé-Wagen, in "städtischen" oder "halb-städtischen" Gebieten in der Schweiz zwischen 64,6 Prozent und 68,6 Prozent liege.

#### **E. 4.2.4**

Dies veranlasst die Steuerpflichtige in ihrer abschliessenden Stellungnahme zu einer näheren Auseinandersetzung mit den statistischen Erörterungen, welche die ESTV angestellt hatte. Sie wirft der ESTV vorab vor, den Grenzwert für "Ausreisser" unzutreffend ermittelt zu haben. Wenn man die von der ESTV herangezogene Formel verwende ( $0,634 - 1,5 \times 0,05$ ), gelange man zu einen Wert von 55,9 Prozent (anstelle von 57,1 Prozent).

Nicht nachvollziehbar sei sodann, dass die beiden Extremwerte (53 bzw. 77 Prozent) ausgeschlossen würden. Sodann sei der ESTV die unzulässige Vermischung von Methoden vorzuwerfen: Einerseits erkläre sie, eine Berechnung nach Interquartilabstand vorzunehmen, um dann aber andererseits eine Standardabweichung zu berücksichtigen. Dies verfälsche das Ergebnis: Die Standardabweichung gehöre dem Bereich der Normalverteilung an. Ebenso wenig schlüssig sei, aus welchen Gründen die ESTV zu einer Standardabweichung von 5 Prozent gelange. Im Ergebnis stelle sich ein zu geringer Interquartilabstand ein.

Die eigenen Berechnungen - welche die Steuerpflichtige anstellt - führten richtigerweise zu Grenzwerten von 54,1 bzw. 78,9 Prozent (bei Ausschluss der Extremwerte von 53 bzw. 77 Prozent, wobei nicht eine Standardabweichung von 5 Prozent, sondern ein Interquartilabstand von 6,2 Prozent einbezogen werde; "Berechnung A"). Die Grenzwerte würden sogar 53,0 und 80,6 Prozent betragen, wenn die Extremwerte von 53 bzw. 77 Prozent miteinbezogen blieben ("Berechnung B").

#### **E. 4.3.1**

Die Steuerpflichtige scheint aus den Augen zu verlieren, dass am Ursprung des Rechtsstreits eine Ermessenseinschätzung stand, die vorzunehmen war, weil die von ihr vorgelegten Bücher grobe Mängel aufwiesen. Die ESTV durfte und musste zur annäherungsweise Ermittlung schreiten, um die offenkundigen Lücken der Finanzbuchhaltung zu beheben. Etwaige dagegen gerichtete Einwände einer steuerpflichtigen Person sind von vornherein nur zu hören, wenn sie geeignet sind, den Unrichtigkeitsnachweis zu erbringen. Anders, als die Steuerpflichtige dies im vorliegenden Fall glaubhaft machen will, oblag ihr im Einspracheverfahren der Unrichtigkeitsnachweis, genau gleich, wie dies im harmonisierten Steuerrecht von Bund, Kantonen und Gemeinden der Fall ist (vorne E. 2.2.9). Es ist mit anderen Worten nicht Sache der ESTV, die Richtigkeit ihrer branchenspezifischen Erfahrungszahlen, deren Zusammensetzung und Anwendung darzutun, sondern Aufgabe der Steuerpflichtigen, die offensichtliche Unrichtigkeit nachzuweisen. Die Beweislast ist also - entgegen der Auffassung der Steuerpflichtigen - faktisch umgekehrt (auch dazu vorne E. 2.2.9). Das Bundesverwaltungsgericht hatte seinerseits zu prüfen, ob der Steuerpflichtigen der Unrichtigkeitsnachweis gelungen sei, was sie mit einer "gewissen Zurückhaltung" prüfen durfte (vorne E. 3.4.5). Das Bundesgericht schreitet seinerseits nur ein, wenn dem Bundesverwaltungsgericht - im Ergebnis - Fehler oder Irrtümer vorzuwerfen wären, die geradezu ins Auge springen (vorne E. 2.3.1 und 2.3.2).

#### **E. 4.3.2**

Mängel, wie sie das Bundesgericht zum Eingreifen veranlassen könnten, liegen nicht vor. Zutreffend ist zwar, was die Steuerpflichtige in ihrem jüngsten Schriftsatz vorbringt und mehrfach hervorhebt, dass der Grenzwert für den "Ausreisser" nicht bei 57,1 Prozent, sondern bei 55,9 Prozent läge, wenn der von der ESTV verfolgten Herangehensweise überhaupt zu folgen wäre. Die Steuerpflichtige beanstandet, dass es zur unzulässigen Vermengung gekommen sei. Ihrem Gegenkonzept zufolge wäre indes von Grenzwerten von 54,1 bzw. 78,9 Prozent ("Berechnung A") bzw. von 53,0 und 80,6 Prozent ("Berechnung B") auszugehen. Wie es sich damit verhält, hat das Bundesgericht nicht nachzuprüfen. Denn selbst für den Fall, dass der untere Extremwert ("MIN"; vorne E. 2.2.8) bei 53,0 Prozent anzusiedeln wäre, befände sich die angeblich massgebende Bruttogewinnmarge 1 von 54,37 Prozent (vorne E. 4.2.2) nur ganz knapp im statistischen Streubereich. Die bundesgerichtliche Praxis geht dahin, dass die Abweichung "normalerweise erheblich und offensichtlich" ist, wenn ein "Ergebnis ausserhalb der Streubreite" liegt (vorne E. 2.2.8). Im Umkehrschluss heisst dies nicht, dass jedes empirisch festgestellte Ergebnis, das innerhalb der Streubreite liegt, von vornherein hinzunehmen wäre. Denn dies liefe im vorliegenden Fall darauf hinaus, dass an der Finanzbuchhaltung festzuhalten wäre, selbst wenn diese nicht hinzunehmende Mängel aufweist. Dass die Finanzbuchhaltung trotz gravierender Unterlassungen zutreffend sein könnte, entspräche einem sehr grossen Zufall.

#### **E. 4.3.3**

Die Steuerpflichtige versucht, diesen "Zufall" anhand ihrer eigenen Erhebungen zu bekräftigen. Ihr Vorgehen, das sie als "Döner-Statistik" bezeichnet, leidet indes an offenkundigen Geburtsfehlern. Weder ist in irgendeiner Weise die erforderliche Repräsentativität nachgewiesen, noch kann der "Statistik" die gebotene Neutralität und Schlüssigkeit zugute gehalten werden. So versteigt die Steuerpflichtige sich zur Behauptung, sie vermöge die Bruttogewinnmarge aufgrund dessen zu bestimmen, dass sie den Warenaufwand habe ermitteln können. Andererseits räumt sie aber ein, auf "Unterschiede von rund 300 Prozent" gestossen zu sein (vorne E. 4.2.2), was unüberwindbare Zweifel an der Methodik weckt. Die Vorinstanz hat jedenfalls nicht gegen die Regeln zur antizipierten Beweiswürdigung verstossen (vorne E. 1.4), wenn sie dem Parteigutachten keine Folge gegeben hat. Jüngster bundesgerichtlicher Praxis zufolge gilt, dass einem Privatgutachten zwar nicht (mehr) zwingend die Qualität einer blossen Parteibehauptung zukommt (so noch BGE 141 III 433 E. 2; 141 IV 369 E. 6.2), dass die Nähe der begutachtenden Person zur Partei - wie auch die formelle und materielle Ausgestaltung der Erhebung - aber frei zu würdigen ist ( BGE 148 III 409 E. 4.6). Vorliegend musste insbesondere in Betracht fallen, dass die "Begutachtung" nicht etwa in den Händen einer externen Fachperson lag, sondern von der Steuerpflichtigen und deren Rechtsvertretung vorgenommen wurde. Damit besteht auch nicht zumindest der Anschein einer Unbefangenheit. In materieller Hinsicht durfte darüber hinaus berücksichtigt werden, dass der Kreis der beobachteten Konkurrenten und Konkurrenzprodukte sehr beschränkt war. Dies stand dem Gewinn allgemein gültiger Erkenntnisse von vornherein entgegen.

#### **E. 4.3.4**

Im Ergebnis konnte die Vorinstanz rechtsfehlerfrei erwägen, dass die Erfahrungszahlen und die daraus gewonnene Datengruppe keineswegs "manifestement inexactes" seien (vorne E. 2.2.7). In methodischer Hinsicht gibt das Vorgehen der ESTV (Sachverhalt Bst. A.c) zu keinerlei Beanstandungen Anlass. Gegenteils stellt es sich als detailliert, differenziert und

den individuellen Gegebenheiten angemessen dar.

#### **E. 4.4**

Die Beschwerde erweist sich damit als unbegründet. Sie ist abzuweisen, soweit darauf eingetreten wird.

#### **E. 5**

Nach dem Unterliegerprinzip sind die Kosten des bundesgerichtlichen Verfahrens der unterliegenden Partei aufzuerlegen ( Art. 65 und Art. 66 Abs. 1 Satz 1 BGG ). Die ESTV obsiegt in ihrem amtlichen Wirkungskreis, weshalb ihr keine Parteientschädigung zuzusprechen ist ( Art. 68 Abs. 3 BGG ).

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