

# **BVGer A-4544/2019 vom 5. Mai 2020**

Bundesverwaltungsgericht, 2020-05-05, DE

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bvger\\_A-4544\\_2019](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bvger_A-4544_2019)

FR: TAF A-4544/2019 du 5 mai 2020

IT: TAF A-4544/2019 del 5 maggio 2020

## **Regeste**

Mehrwertsteuer

## **Erwägungen**

### **E. 1.1.1**

Grundsätzlich bildet jeder vorinstanzliche Entscheid bzw. jede Verfügung ein selbständiges Anfechtungsobjekt und ist deshalb einzeln anzufechten. Es ist gerechtfertigt, von diesem Grundsatz abzuweichen und die Anfechtung in einem gemeinsamen Verfahren mit einem einzigen Urteil zuzulassen, wenn die einzelnen Sachverhalte in einem engen inhaltlichen Zusammenhang stehen und sich in allen Fällen gleiche oder ähnliche Rechtsfragen stellen. Die Frage der Vereinigung von Verfahren steht im Ermessen des Gerichts. Sie hängt mit dem Grundsatz der Prozessökonomie zusammen, wonach ein Verfahren im Interesse aller Beteiligten möglichst einfach, rasch und zweckmässig zum Abschluss gebracht werden soll (vgl. anstelle vieler: BGE 131 V 222 E. 1 und BGE 128 V 124 E. 1; Urteil des BVGer A-6390/2016 und A-6393/2016 vom 14. September 2017 E. 1.1.1, mit weiterem Hinweis; André Moser et al., Prozessieren vor dem Bundesverwaltungsgericht, 2. Aufl. 2013, Rz. 3.17).

### **E. 1.1.2**

Die nämliche Beschwerdeführerin hat vorliegend eine Beschwerde gegen zwei Einspracheentscheide der Vorinstanz erhoben. In der Beschwerde werden für die unterschiedlichen Steuerperioden dieselben Rechtsfragen aufgeworfen, so insbesondere, ob die von der ESTV bei der Beschwerdeführerin vorgenommenen Ermessenseinschätzungen rechtskonform sind. Der blosse Umstand, dass sich der Sachverhalt teilweise unter dem früheren Bundesgesetz vom 2. September 1999 über die Mehrwertsteuer (aMWSTG; AS 2000 1300) und teilweise unter dem revidierten Bundesgesetz vom 12. Juni 2009 über die Mehrwertsteuer (Mehrwertsteuergesetz, MWSTG; SR 641.20) verwirklicht hat (vgl. dazu sogleich: E. 1.3.1), steht in der vorliegenden Konstellation einer Verfahrensvereinigung nicht entgegen (vgl. Urteil des BGer 2C\_1077/2012 und 2C\_1078/2012 vom 24. Mai 2014 E. 1.1; Urteil des BVGer A-6390/2016 und A-6393/2016 vom 14. September 2017 E. 1.1.2, mit weiteren Hinweisen). Vor diesem Hintergrund erscheint es aus prozessökonomischen Gründen als angezeigt, die beiden Beschwerdeverfahren A-4544/2019 und A-4545/2019 zu vereinigen.

### **E. 1.2**

Das Verfahren vor dem Bundesverwaltungsgericht richtet sich nach dem VwVG, soweit das VGG nichts anderes bestimmt (Art. 37 VGG). Gemäss Art. 31 VGG beurteilt das Bundesverwaltungsgericht Beschwerden gegen Verfügungen nach Art. 5 VwVG. Vorliegend stellen die angefochtenen Einspracheentscheide vom 11. Juli 2019 solche

Verfügungen dar. Eine Ausnahme nach Art. 32 VGG liegt diesbezüglich nicht vor. Zudem ist die Vorinstanz eine Behörde im Sinne von Art. 33 VGG. Das Bundesverwaltungsgericht ist demnach für die Beurteilung der vorliegenden Beschwerde zuständig. Die Beschwerdeführerin ist als Adressatin der angefochtenen Einspracheentscheide zu deren Anfechtung legitimiert (vgl. Art. 48 Abs. 1 VwVG). Die Beschwerde wurde im Übrigen frist- und formgerecht eingereicht (Art. 50 Abs. 1 und Art. 52 Abs. 1 VwVG). Auf die Beschwerde ist daher einzutreten.

### **E. 1.3.1**

Am 1. Januar 2010 ist das MWSTG in Kraft getreten. Das MWSTG löste das vom 1. Januar 2001 bis 31. Dezember 2009 in Kraft gewesene aMWSTG ab. Die bisherigen gesetzlichen Bestimmungen sowie die darauf gestützt erlassenen Vorschriften bleiben grundsätzlich weiterhin auf alle während ihrer Geltungsdauer eingetretenen Tatsachen und entstandenen Rechtsverhältnisse anwendbar (Art. 112 Abs. 1 MWSTG). Die materielle Beurteilung des vorliegenden Sachverhalts richtet sich demnach, soweit die Steuerperiode 2009 betroffen ist, nach dem aMWSTG. Für den Zeitraum ab dem 1. Januar 2010 bzw. die Steuerperioden 2010 bis 2013 ist das MWSTG anwendbar.

### **E. 1.3.2**

Demgegenüber ist gemäss Art. 113 Abs. 3 MWSTG das neue mehrwertsteuerliche Verfahrensrecht im Sinne dieser Vorschrift grundsätzlich auf sämtliche im Zeitpunkt des Inkrafttretens des MWSTG hängigen Verfahren anwendbar (vgl. aber zur restriktiven Handhabung von Art. 113 Abs. 3 MWSTG anstelle vieler: Urteil des BVGer A-5098/2016 vom 4. Juli 2017 E. 1.3.2, mit Hinweis).

### **E. 1.3.3**

Kein Verfahrensrecht in diesem engen Sinn stellen etwa Themen wie die Buchführungspflicht, das Selbstveranlagungsprinzip, die Ermessensveranlagung oder gar der Verzugszins dar, so dass vorliegend für die Steuerperiode 2009 noch altes Recht anwendbar ist (Urteil des BVGer A-6686/2018 und A-6691/2018 vom 30. August 2019 E. 1.4.3, mit weiteren Hinweisen; Ralf Imstepf, in: Zweifel/Beusch/Glauser/Robinson [Hrsg.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer, 2015 [nachfolgend: Kommentar MWSTG], Art. 113 Rz. 25).

### **E. 1.4**

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

### **E. 1.5**

Im Beschwerdeverfahren gilt die Untersuchungsmaxime, wonach die entscheidende Behörde den rechtlich relevanten Sachverhalt von sich aus abklären und darüber ordnungsgemäss Beweis führen muss (teilweise eingeschränkt durch Mitwirkungspflichten der Verfahrensbeteiligten). Die Beschwerdeinstanz nimmt jedoch nicht von sich aus zusätzliche Sachverhaltsabklärungen vor oder untersucht weitere Rechtsstandpunkte, für die sich aus den vorgebrachten Rügen oder den Akten nicht zumindest Anhaltspunkte ergeben (BVGE 2010/64 E. 1.4.1; Moser et al., a.a.O., Rz. 1.49 ff., 1.54 f., 3.119 ff.).

## **E. 1.6**

Ist ein Sachverhalt nicht erstellt bzw. bleibt ein Umstand unbewiesen, ist zu regeln, wer die Folgen der Beweislosigkeit trägt. Im Steuerrecht gilt grundsätzlich, dass die Steuerbehörde die (objektive) Beweislast für Tatsachen trägt, welche die Steuerpflicht als solche begründen oder die Steuerforderung erhöhen (steuerbegründende und -erhöhende Tatsachen). Demgegenüber ist die steuerpflichtige Person für die steueraufhebenden und steuermindernden Tatsachen beweisbelastet, das heisst für solche Tatsachen, welche eine Steuerbefreiung oder Steuerbegünstigung bewirken (anstelle vieler: Urteil des BGer 2C\_715/2013 vom 13. Januar 2014 E. 2.3.3; Urteil des BVGer A-6390/2016 und A-6393/2016 vom 14. September 2017 E. 1.4, mit weiteren Hinweisen).

## **E. 2.1**

Der Bund erhebt eine allgemeine Verbrauchssteuer nach dem System der Netto-Allphasensteuer mit Vorsteuerabzug (Mehrwertsteuer; Art. 130 BV, Art. 1 Abs. 1 aMWSTG sowie Art. 1 Abs. 1 MWSTG).

### **E. 2.2.1**

Nach altem Recht unterlagen der Mehrwertsteuer insbesondere die im Inland gegen Entgelt erbrachten Lieferungen von Gegenständen und Dienstleistungen (Art. 5 Bst. a und b aMWSTG). Sie waren steuerbar, soweit das Gesetz keine Ausnahme vorsah (Art. 18 f. aMWSTG). Als Dienstleistung galt jede Leistung, die keine Lieferung eines Gegenstandes ist (Art. 7 Abs. 1 aMWSTG; vgl. auch zur subjektiven Mehrwertsteuerpflicht: Art. 21 Abs. 1 und Abs. 2 aMWSTG).

### **E. 2.2.2**

Nach neuem Recht unterliegen der Mehrwertsteuer die im Inland von steuerpflichtigen Personen gegen Entgelt erbrachten Leistungen; sie sind steuerbar, soweit das MWSTG keine Ausnahme vorsieht (Inlandsteuer, Art. 18 Abs. 1 MWSTG). Als Leistung gilt die Einräumung eines verbrauchsfähigen wirtschaftlichen Wertes an eine Drittperson in Erwartung eines Entgelts (Art. 3 Bst. c MWSTG). Sie besteht in einer Lieferung oder einer Dienstleistung (vgl. Art. 3 Bst. d und e MWSTG; vgl. auch zur subjektiven Mehrwertsteuerpflicht und zur Steuerbefreiung: Art. 10 Abs. 1 Bst. a und b MWSTG [in der bis 31. Dezember 2017 geltenden Fassung gemäss AS 2009 5203] und Art. 10 Abs. 2 Bst. a MWSTG).

### **E. 2.2.3**

Die Mehrwertsteuer wird vom tatsächlich empfangenen Entgelt berechnet (Art. 24 Abs. 1 Satz 1 MWSTG). Im aMWSTG wurde für die Entgeltsbemessung zwar an die Aufwendung des Leistungsempfängers angeknüpft (Art. 33 aMWSTG), über die Korrekturmöglichkeit von Art. 44 Abs. 2 aMWSTG aber letztlich in der Regel das gleiche Ergebnis wie im neuen Recht erreicht (Ivo P. Baumgartner et al., Vom alten zum neuen Mehrwertsteuergesetz, 2010, § 6 Rz. 4; Urteil des BVGer A-6686/2018 und A-6691/2018 vom 30. August 2019 E. 2.2.3).

### **E. 2.3.1**

Nach dem früheren Recht erfolgte die Veranlagung und Entrichtung der Mehrwertsteuer nach dem Selbstveranlagungsprinzip (vgl. Art. 46 f. aMWSTG; BGE 137 II 136 E. 6.2; Urteil des BGer 2C\_970/2012 vom 1. April 2013 E. 4.1). Bei festgestellter Steuerpflicht (vgl. Art. 56 Abs. 1 aMWSTG) hatte der Leistungserbringer selbst und unaufgefordert über

seine Umsätze sowie Vorsteuern abzurechnen und innert 60 Tagen nach Ablauf der Abrechnungsperiode den geschuldeten Mehrwertsteuerbetrag an die ESTV abzuliefern.

### **E. 2.3.2**

Grundsätzlich gilt das hiervor (E. 2.3.1) Gesagte auch unter dem Regime des MWSTG: Auch hier erfolgen Veranlagung und Entrichtung der Inlandsteuer nach dem Selbstveranlagungsprinzip. So hat die steuerpflichtige Person eigenständig festzustellen, ob sie die Voraussetzungen der subjektiven Steuerpflicht (Art. 10) erfüllt (vgl. Art. 66 Abs. 1 MWSTG), die Steuerforderung selber zu ermitteln (vgl. Art. 71 MWSTG) und diese innerhalb von 60 Tagen nach Ablauf der Abrechnungsperiode zu begleichen (Art. 86 Abs. 1 MWSTG). Das Selbstveranlagungsprinzip wurde zwar leicht gelockert (Urteil des BGER 2C\_678/2012 vom 17. Mai 2013 E. 2.1; Urteil des BVGer A-361/2017 vom 30. Oktober 2018 E. 4.2.2), bedeutet jedoch weiterhin, wie bereits nach dem alten Recht, dass der Leistungserbringer selbst für die Feststellung der Mehrwertsteuerpflicht bzw. -forderung verantwortlich ist (BGE 140 II 202 E. 5.4; Urteile des BVGer A-5892/2018 vom 4. Juli 2019 E. 2.4.1 und A-3821/2017 vom 24. April 2019 E. 2.1).

### **E. 2.4.1**

Gemäss Art. 58 Abs. 1 aMWSTG hatte der Mehrwertsteuerpflichtige seine Geschäftsbücher ordnungsgemäss zu führen und so einzurichten, dass sich aus ihnen die für die Feststellung der Mehrwertsteuerpflicht sowie für die Berechnung der Steuer und der abziehbaren Vorsteuern massgebenden Tatsachen leicht und zuverlässig ermitteln lassen. Art. 70 Abs. 1 MWSTG verpflichtet den Mehrwertsteuerpflichtigen zur ordnungsgemässen Buchführung nach handelsrechtlichen Grundsätzen.

### **E. 2.4.2**

Die Buchführung ist das lückenlose und planmässige Aufzeichnen sämtlicher Geschäftsvorfälle einer Unternehmung auf der Grundlage von Belegen. Sie schlägt sich in den Geschäftsbüchern und den zugehörigen Aufzeichnungen nieder (vgl. [zum aMWSTG und MWSTG] Urteil des BVGer A-6686/2018 und A-6691/2018 vom 30. August 2019 E. 2.4.2; [zum MWSTG] Urteil des BVGer A-5892/2018 vom 4. Juli 2019 E. 2.4.2, mit weiteren Hinweisen; Beatrice BLUM, in: Geiger/Schluckebier [Hrsg.], MWSTG Kommentar, 2. Aufl. 2019, Art. 70 Rz. 4 ff., insb. Rz. 5).

### **E. 2.5.1**

Liegen keine oder nur unvollständige Aufzeichnungen vor (Verstoss gegen die formellen Buchführungsvorschriften) oder stimmen die ausgewiesenen Ergebnisse mit dem wirklichen Sachverhalt offensichtlich nicht überein (Verstoss gegen die materiellen Buchführungsregeln), nimmt die ESTV eine sog. Ermessenseinschätzung vor (vgl. Art. 60 aMWSTG, Art. 79 MWSTG).

### **E. 2.5.2**

Art. 60 aMWSTG und Art. 79 MWSTG unterscheiden nach dem Ausgeführten zwei voneinander unabhängige Konstellationen, welche zu einer Ermessenseinschätzung führen: Zum einen ist eine Ermessenseinschätzung bei ungenügenden Aufzeichnungen vorzunehmen. Eine Schätzung hat damit insbesondere auch dann zu erfolgen, wenn - bei feststehender Steuerpflicht - die Verstösse gegen die formellen Buchhaltungsvorschriften als derart gravierend zu qualifizieren sind, dass sie die materielle Richtigkeit der Buchhaltungsergebnisse in Frage stellen. Letzteres liegt etwa dann vor, wenn ein

Kassabuch einen Minussaldo aufweist, denn aus einer Barkasse kann per definitionem nicht mehr Geld herausgenommen werden als eingelegt worden ist ([zum aMWSTG und MWSTG] Urteile des BVerfG A-6686/2018 und A-6691/2018 vom 30. August 2019 E. 2.5.2 sowie A-6390/2016 und A-6393/2016 vom 14. September 2017 E. 2.4.2; [zum MWSTG] Urteil des BVerfG A-5892/2018 vom 4. Juli 2019 E. 2.5.2, mit weiteren Hinweisen). Zum anderen kann selbst eine formell einwandfreie Buchführung die Durchführung einer Schätzung erfordern, wenn die ausgewiesenen Ergebnisse mit dem wirklichen Sachverhalt offensichtlich nicht übereinstimmen. Dies ist nach der Rechtsprechung dann der Fall, wenn die in den Büchern enthaltenen Geschäftsergebnisse von den von der Steuerverwaltung erhobenen branchenspezifischen Erfahrungszahlen wesentlich abweichen und die kontrollierte Person nicht in der Lage ist, allfällige besondere Umstände, auf Grund welcher diese Abweichungen erklärt werden können, nachzuweisen oder zumindest glaubhaft zu machen (vgl. anstelle vieler: [zum aMWSTG und MWSTG] Urteile des BVerfG A-6686/2018 und A-6691/2018 vom 30. August 2019 E. 2.5.2 sowie A-6390/2016 und A-6393/2016 vom 14. September 2017 E. 2.4.2; [zum MWSTG] Urteil des BVerfG A-5892/2018 vom 4. Juli 2019 E. 2.5.2, mit weiteren Hinweisen; [zum aMWSTG] Urteil des BVerfG 2C\_311/2016 vom 23. Mai 2016 E. 2.2.1).

#### **E. 2.6.1**

Sind die Voraussetzungen für eine Ermessenstaxation erfüllt, so ist die ESTV nicht nur berechtigt, sondern verpflichtet, eine solche nach pflichtgemäßem Ermessen vorzunehmen. Die Fälle, in denen die Steuerpflichtigen ihre Mitwirkungspflichten nicht wahrnehmen bzw. keine, unvollständige oder ungenügende Aufzeichnungen über ihre Umsätze führen, dürfen keine Steuerausfälle zur Folge haben (statt vieler: [zum aMWSTG und MWSTG] Urteil des BVerfG A-6390/2016 und A-6393/2016 vom 14. September 2017 E. 2.5.1; [zum MWSTG] Urteil des BVerfG A-5892/2018 vom 4. Juli 2019 E. 2.6.1; [zum aMWSTG] Urteil des BVerfG 2A.552/2006 vom 1. Februar 2007 E. 3.2).

#### **E. 2.6.2**

Hat die ESTV eine Schätzung nach pflichtgemäßem Ermessen vorzunehmen, hat sie dabei diejenige Schätzungsmethode zu wählen, die den individuellen Verhältnissen im Betrieb der steuerpflichtigen Person soweit als möglich Rechnung trägt, auf plausiblen Annahmen beruht und deren Ergebnis der wirklichen Situation möglichst nahe kommt (statt vieler: [zum aMWSTG und MWSTG] Urteil des BVerfG 2C\_1077/2012 und 2C\_1078/2012 vom 24. Mai 2014 E. 2.3; [zum MWSTG] Urteil des BVerfG A-5892/2018 vom 4. Juli 2019 E. 2.6.2; [zum aMWSTG] Urteil des BVerfG 2C\_950/2015 vom 11. März 2016 E. 4.5). In Betracht kommen Schätzungsmethoden, die auf eine Ergänzung oder Rekonstruktion der ungenügenden Buchhaltung hinauslaufen, aber auch Umsatzschätzungen aufgrund unbestrittener Teil-Rechnungsergebnisse in Verbindung mit Erfahrungssätzen. Die brauchbaren Teile der Buchhaltung und allenfalls vorhandene Belege sind soweit wie möglich bei der Schätzung zu berücksichtigen. Sie können durchaus als Basiswerte der Ermessenstaxation fungieren (statt vieler: [zum aMWSTG und MWSTG] Urteile des BVerfG A-6390/2016 und A-6393/2016 vom 14. September 2017 E. 2.5.2 sowie A-3141/2015 und A-3144/2015 vom 18. Januar 2017 E. 8.2; [zum MWSTG] Urteil des BVerfG A-3821/2017 vom 24. April 2019 E. 2.4.2; Jürg Steiger, Kommentar MWSTG, a.a.O., Art. 79 Rz. 25; Pascal Mollard, TVA et taxation par estimation, ASA 69 S. 530 ff.).

#### **E. 2.6.3**

Im Rahmen einer Ermessenstaxation ist es nach der Rechtsprechung zulässig, dass die ESTV eine Prüfung der Verhältnisse während eines Teils der Kontrollperiode vornimmt und in der Folge das Ergebnis auf den gesamten kontrollierten Zeitraum umlegt bzw. hochrechnet (sog. Umlageverfahren), vorausgesetzt die massgebenden Verhältnisse im eingehend kontrollierten Zeitabschnitt seien ähnlich wie in der gesamten Kontrollperiode (vgl. statt vieler: [zum aMWSTG und MWSTG] Urteil des BVGer A-6390/2016 und A-6393/2016 vom 14. September 2017 E. 2.5.3, mit weiteren Hinweisen; [zum aMWSTG] Urteil des BGer 2C\_657/2012 vom 9. Oktober 2012 E. 3.1; [zum MWSTG] Urteil des BVGer A-5743/2015 vom 7. November 2016 E. 3.3.6; Steiger, Kommentar MWSTG, a.a.O., Art. 79 Rz. 29).

## **E. 2.7**

Die Vorinstanz zieht bei ihrer Arbeit Erfahrungszahlen heran, sei es im Rahmen der Prüfung der Voraussetzungen für eine Ermessensveranlagung, sei es für die Vornahme der Schätzung. Nach der Rechtsprechung ist das Abstellen auf Erfahrungszahlen grundsätzlich nicht zu beanstanden (statt vieler: [zum aMWSTG] BVGE 2009/60 E. 2.8; [zum MWSTG] Urteile des BVGer A-5892/2018 vom 4. Juli 2019 E. 2.7 und A-1133/2018 vom 26. September 2018 E. 2.7).

### **E. 2.7.1**

Erfahrungszahlen sind Ergebnisse, die aus zuverlässigen Buchhaltungen gewonnen und nach betriebswirtschaftlichen Gesichtspunkten statistisch verarbeitet werden. Sie sind keine Rechtssätze und auch keine Beweismittel (solange sie nicht z.B. durch ein Sachverständigengutachten erwiesen sind), die den ordnungsgemäss geführten Geschäftsbüchern gleichgestellt wären (Zweifel/Hunziker, Beweis und Beweislast im Steuerverfahren bei der Prüfung von Leistung und Gegenleistung unter dem Gesichtswinkel des Drittvergleichs [«dealing at arm's length»], ASA 77 S. 658 ff., S. 665, S. 679, mit Hinweisen; statt vieler: [zum MWSTG] Urteil des BVGer A-1133/2018 vom 26. September 2018 E. 2.7.1; [zum aMWSTG] Urteil des BVGer A-5175/2015 vom 1. März 2016 E. 2.7.1).

### **E. 2.7.2**

Erfahrungszahlen drücken Gesetzmässigkeiten in den Verdienstverhältnissen einzelner Branchen aus. Diese Funktion kommt ihnen aber nur dann zu, wenn sie auf einer sicheren Grundlage beruhen (Zweifel/Hunziker, a.a.O., S. 679). Sollen Erfahrungswerte Aufschluss über durchschnittliche Umsatzziffern geben, müssen sie breit abgestützt sein und sollten nebst der Betriebsstruktur und den regionalen Gegebenheiten auch die Betriebsgrösse berücksichtigen (Mollard, a.a.O., S. 553). Mit anderen Worten müssen sie aufgrund umfassender, repräsentativer, homogener und aktueller Stichproben gewonnen werden. Das verlangt, dass sie aufgrund einer genügenden Anzahl von Fällen ermittelt werden. Der Stichprobenumfang lässt sich nicht in einer absoluten Zahl bestimmen, welche für alle Branchen gültig wäre. Die Wahl der Stichproben darf nicht einseitig nur günstige oder ungünstige Verhältnisse betreffen. Sie muss alle Verhältnisse in angemessener Anzahl umfassen, um repräsentative Ergebnisse ermitteln zu können (statt vieler: [zum aMWSTG] BVGE 2009/60 E. 2.8.2 und Urteil des BVGer A-5175/2015 vom 1. März 2016 E. 2.7.2; [zum MWSTG] Urteile des BVGer A-3821/2017 vom 24. April 2019 E. 2.4.3 und A-1133/2018 vom 26. September 2018 E. 2.7.2).

### **E. 2.7.3**

Aus der Begründungspflicht folgt, dass die Steuerbehörde der steuerpflichtigen Person die Grundlagen der Erfahrungszahlen kundzugeben hat (Zweifel/Hunziker, a.a.O., S. 682 f.). Insbesondere hat die Behörde der steuerpflichtigen Person die Art und Weise, wie die Ermessensveranlagung zustande gekommen ist - umfassend auch die Zahlen und Erfahrungswerte - bekannt zu geben. Sodann hat sie zu erläutern, dass die zum Vergleich herangezogenen Betriebe nicht nur der gleichen Branche entstammen wie das eingeschätzte (gegebenenfalls) steuerpflichtige Unternehmen, sondern auch in anderer Hinsicht vergleichbar sind, wie z.B. betreffend Standort, Betriebsgrösse, Kundenkreis usw. Nur so ist es der steuerpflichtigen Person möglich, die Veranlagung sachgerecht anzufechten ([zum aMWSTG] BVGE 2009/60 E. 2.8.4, mit weiteren Hinweisen und Urteil des BVGer A-5175/2015 vom 1. März 2016 E. 2.7.3; [zum MWSTG] Urteil des BVGer A-1133/2018 vom 26. September 2018 E. 2.7.3).

#### **E. 2.7.4**

Da es sich bei Erfahrungszahlen prinzipiell um Durchschnittswerte handelt, dürfen sie im Einzelfall nicht lediglich in schematischer Weise angewendet werden. In Ausübung des pflichtgemässen Ermessens muss bei der Anwendung von Erfahrungszahlen deshalb deren Streubreite (zwischen Maximal- und Minimalwert) beachtet werden, wenn eine den individuellen Verhältnissen gerecht werdende Schätzung erfolgen soll. Inwiefern die Verwaltung ihr Ermessen ausgeübt hat, ist in der Entscheidbegründung darzulegen ([zum aMWSTG] BVGE 2009/60 E. 2.8.4 und Urteil des BVGer A-5175/2015 vom 1. März 2016 E. 2.7.4, mit weiteren Hinweisen; [zum MWSTG] Urteil des BVGer A-1133/2018 vom 26. September 2018 E. 2.7.4).

#### **E. 2.8.1**

Das Bundesverwaltungsgericht überprüft das Vorliegen der Voraussetzungen für die Vornahme einer Ermessenstaxation - als Rechtsfrage - uneingeschränkt (vgl. E. 1.4). Als ausserhalb der Verwaltungsorganisation und Behördenhierarchie stehendes, von der richterlichen Unabhängigkeit bestimmtes Verwaltungsgericht auferlegt es sich trotz des möglichen Rügegrundes der Unangemessenheit bei der Überprüfung von zulässigerweise erfolgten Ermessensveranlagungen 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 (statt vieler: [zum aMWSTG und MWSTG] Urteil des BGer 2C\_1077/2012 und 2C\_1078/2012 vom 24. Mai 2014 E. 2.5; Urteil des BVGer A-6390/2016 und A-6393/2016 vom 14. September 2017 E. 2.6.2; [zum MWSTG] Urteil des BVGer A-5892/2018 vom 4. Juli 2019 E. 2.8.1; [zum aMWSTG] Urteil des BGer 2C\_950/2015 vom 11. März 2016 E. 4.5).

#### **E. 2.8.2**

Für das Vorliegen der Voraussetzungen einer Ermessenseinschätzung ist nach der vorn genannten Beweislastregel (vgl. E. 1.6) die ESTV beweisbelastet. Sind die Voraussetzungen einer Ermessenseinschätzung erfüllt («erste Stufe») und erscheint die vorinstanzliche Schätzung nicht bereits im Rahmen der durch das Bundesverwaltungsgericht mit der gebotenen Zurückhaltung (E. 2.8.1) vorzunehmenden Prüfung als pflichtwidrig («zweite Stufe»), obliegt es - in Umkehr der allgemeinen Beweislast - der steuerpflichtigen Person, den Nachweis für die Unrichtigkeit der Schätzung zu erbringen («dritte Stufe»; vgl. anstelle vieler: [zum aMWSTG und MWSTG]

Urteil des BVerG A-6686/2018 und A-6691/2018 vom 30. August 2019 E. 2.7.2; [zum MWSTG] Urteil des BVerG A-5892/2018 vom 4. Juli 2019 E. 2.8.2; [zum aMWSTG] Urteil des BVerG 2C\_970/2012 vom 1. April 2013 E. 4.2). Weil das Ergebnis der Ermessensveranlagung selbst auf einer Schätzung beruht, kann sich die steuerpflichtige Person gegen eine zulässigerweise durchgeführte Ermessenseinschätzung nicht mit allgemeiner Kritik zur Wehr setzen. Vielmehr hat sie darzulegen, dass die von der ESTV vorgenommene Schätzung offensichtlich fehlerhaft ist, und hat sie auch den Beweis für ihre vorgebrachten Behauptungen zu erbringen ([zum aMWSTG und MWSTG] Urteile des BVerG A-6390/2016 und A-6393/2016 vom 14. September 2017 E. 2.6.3 sowie A-3141/2015 und A-3144/2015 vom 18. Januar 2017 E. 8.3.3; [zum MWSTG] Urteil des BVerG A-5892/2018 vom 4. Juli 2019 E. 2.8.2; [zum aMWSTG] Urteil des BVerG 2C\_970/2012 vom 1. April 2013 E. 4.3).

### **E. 3.1**

Im vorliegenden Fall hat die Vorinstanz bei der Beschwerdeführerin für die Steuerperiode 2009 zum einen und für die Steuerperioden 2010 bis 2013 zum anderen Ermessenseinschätzungen vorgenommen. Hierbei ist unbestritten, dass die Beschwerdeführerin in den massgeblichen Jahren subjektiv mehrwertsteuerpflichtig war und in dieser Zeit der Mehrwertsteuer unterliegende Umsätze erzielt hat (E. 2.2). Sodann liegt nicht im Streit, dass aus dem Jahr 2009 keine Rechnungen von Leistungserbringern vorhanden waren und einige (aber nicht alle) aus dem Jahr 2010 erst mit der Einsprache eingereicht wurden. Für diese beiden Jahre konnten die in der Buchhaltung ausgewiesenen Umsätze nicht belegt werden. Im Jahr 2012 waren zwei Barzahlungen nicht verbucht, für ein Darlehen in bar ist unbestrittenermassen erst mit der Einsprache ein Beleg vorgelegt und ein Nachweis für die Mittelherkunft zum Erwerb von Wohneigentum im Jahr 2010 nicht erbracht worden. In den Jahren 2009, 2012 und 2013 wies das Kassakonto während mehrerer Tage Minussaldi aus, obwohl solche - wie die Vorinstanz zurecht vorbringt - naturgemäss nicht möglich sind bzw. einen soliden Beweis darstellen, dass Transaktionen nicht oder fehlerhaft verbucht worden sind (Urteile des BVerG 2C\_82/2014 vom 6. Juni 2014 E. 4.2 und 2A.693/2006 vom 26. Juli 2007 E. 4.2; Urteile des BVerG A-4480/2012 vom 12. Februar 2014 E. 5.2.2, mit weiterem Hinweis und A-705/2008 vom 12. April 2010 E. 5). Aufgrund dieser Mängel in der Buchführung war die Vorinstanz nicht nur berechtigt, sondern verpflichtet (E. 2.6.1), den massgebenden Umsatz der Beschwerdeführerin in den strittigen Steuerperioden ermessensweise zu ermitteln. Im Rahmen der zu beurteilenden Beschwerde wird zumindest nicht in Abrede gestellt, dass die formellen Buchhaltungsvorschriften nicht eingehalten worden sind. Vielmehr anerkennt die Beschwerdeführerin ausdrücklich, dass in den kontrollierten Jahren «gewisse Mängel festzustellen» seien und es «teils auch erwiesen [sei, dass es] Mängel in der Buchhaltung [gebe, da] in der Kassa Minussaldi ausgewiesen wurden». Sie erklärt sich grundsätzlich mit der Vornahme einer Ermessenseinschätzung einverstanden (Beschwerde, S. 3). Weitere Ausführungen hierzu erübrigen sich damit - auch mit Blick darauf, dass der Materialaufwand im Vergleich zum Umsatz über den Erfahrungszahlen der ESTV lag.

### **E. 3.2**

Da die Voraussetzungen für die Vornahme einer Ermessenseinschätzung unbestrittenerweise gegeben waren bzw. sind («erste Stufe»; vgl. E. 2.8.2), ist im Folgenden noch strittig und zu prüfen, - und zwar mit der gebotenen Zurückhaltung (E. 2.8.1) - ob die Vorinstanz die Ermessensveranlagung pflichtgemäss vorgenommen hat («zweite Stufe» [E.

2.8.2], nachfolgend: E. 3.3) und, falls dies zu bejahen ist, ob es der Beschwerdeführerin gelingt, die Unrichtigkeit der vorinstanzlichen Schätzung nachzuweisen (sog. «dritte Stufe» [E. 2.8.2], dazu nachfolgend: E. 3.4).

### **E. 3.3.1**

Die Beschwerdeführerin führt ihre in Rechnung gestellten baugewerblichen Arbeiten teilweise selbst aus oder lässt diese durch Drittfirmen erledigen, wobei deren Leistungen an die Kunden weiterverrechnet werden. Die ESTV hat daher die Umsätze aus eigenen Arbeiten und aus Fremdarbeiten in den vorliegenden Ermessenseinschätzungen anhand des ausgewiesenen Materialaufwandes (hierzu: E. 3.3.1.1; verbucht unter Wareneinkauf [Konto 3000]) und anhand des verbuchten Aufwandes für Fremdarbeiten (nachfolgend: E. 3.3.1.2; verbucht unter Fremdarbeiten [Konto 3500]) je separat geschätzt. Sowohl den Wareneinkauf als auch die Fremdarbeiten führte die Beschwerdeführerin in ihrer Erfolgsrechnung unter der «Kontengruppe» Warenaufwand. Da die Annahme der ESTV nachvollziehbar ist, dass mit Fremdarbeiten geringere Margen erzielt werden, als mit eigenen Leistungen, ist nicht zu beanstanden, dass die Vorinstanz eine separate Kalkulation der eigenen Arbeiten und der Fremdarbeiten vorgenommen hat.

#### **E. 3.3.1.1**

Die ESTV bewertete den Materialaufwand mit 30 % des Umsatzes und berechnete in einem ersten Schritt den kalkulierten Umsatz aus eigenen Arbeiten, indem sie den durch die Beschwerdeführerin in ihrer Buchhaltung ausgewiesenen Materialaufwand mit 30 % bewertete und auf 100 % hochrechnete ( $\text{Materialaufwand} \cdot 100 / 30$ ; es wurde somit ein Bruttogewinn von 70 % unterstellt). Die Beschwerdeführerin bestreitet diesen Teil der Umsatzschätzung im Rahmen ihrer Beschwerde und Stellungnahme zu Recht nicht mehr. Die Vorinstanz hat nämlich ihrem Erfahrungswert «Materialaufwand in Prozent des Umsatzes» 54 Gipserunternehmen zu Grunde gelegt, welche einen Durchschnittswert des Materialaufwandes von 24 % aufweisen (Minimalwert von 7 %, Maximalwert von 41 %), wobei 89 % der Betriebe einen Materialanteil von maximal 30 % ausweisen. Die Vorinstanz bezog dabei nur jene Betriebe ein, die in Betriebsgrösse (durchschnittlicher Umsatz kleiner als [Betrag] Fr.) und Betriebsstruktur (Betriebe, die mehrheitlich Neubauten erstellen und somit eine geringere Marge erzielen) mit jenem der Beschwerdeführerin vergleichbar sind und passte den Durchschnittswert - insbesondere wegen der unmittelbaren Grenznähe - zu Gunsten der Beschwerdeführerin von 24 % auf 30 % an. Insgesamt hat die Vorinstanz die Erfahrungszahl «Materialaufwand in Prozent des Umsatzes» somit nicht bloss schematisch angewendet, sondern den individuellen Begebenheiten der Beschwerdeführerin angepasst. Dieser (erste) Teil der Schätzung erscheint somit im Rahmen einer vom Bundesverwaltungsgericht unter der gebotenen Zurückhaltung vorgenommenen Prüfung nicht als offensichtlich pflichtwidrig (vgl. zur Methode, den Umsatz ausgehend vom ausgewiesenen Warenaufwand anhand von Erfahrungszahlen des Bruttogewinns hochzurechnen auch: Urteile des BVer A-5892/2018 vom 4. Juli 2019 E. 3.3, A-3821/2017 vom 24. April 2019 E. 3.2 [mit einer ähnlichen Methode] und A-746/2007 vom 6. November 2009 E. 6.3.1).

#### **E. 3.3.1.2**

In einem zweiten Schritt schätzte die ESTV die Umsätze aus Fremdarbeiten in den vorliegenden Ermessenseinschätzungen anhand des verbuchten Aufwandes für Fremdarbeiten. Hierfür zog die ESTV dem durch die Beschwerdeführerin in ihrer

Buchhaltung ausgewiesenen (Gesamt-)Aufwand für Fremdarbeiten für die Jahre 2011 bis 2013 die anhand von Rechnungen betreffend Fremdarbeit effektiv nachgewiesenen reinen Arbeitsleistungen ab, welche durch die Beschwerdeführerin im Konto Fremdarbeiten verbucht worden sind. Bezüglich der Jahre 2009 und 2010, in welchen unbestrittenermassen keine bzw. unvollständige Rechnungen betreffend Fremdarbeiten vorhanden waren, brachte die ESTV eine anhand der Jahre 2011 bis 2013 plausibilisierte Pauschale von 20 % für reine Arbeitsleistungen in Abzug. Da sie diese Pauschale von 20 % in den beiden EM nicht konsequent abgezogen hatte, korrigierte die ESTV dieses Versäumnis zu Recht im Rahmen ihrer Einspracheentscheide, was für die Steuerperiode 2009 zu einer Gutschrift von Fr. 68.-- und in den Steuerperioden 2010 bis 2013 zu einer solchen von Fr. 6.-- führte. Den kalkulierten Umsatz aus Fremdarbeiten ermittelte die ESTV, indem sie diesen auf 105 % des oberwähnten bereinigten Aufwandes für Fremdarbeit ansetzte bzw. einen Bruttogewinnzuschlag von 5 % festlegte.

### **E. 3.3.1.3**

Das Total des kalkulierten Gesamtumsatzes resultierte aus der Summe des kalkulierten Umsatzes aus eigenen Arbeiten (E. 3.3.1.1) und jenem aus Fremdarbeiten (E. 3.3.1.2). Dieses Resultat bereinigte die ESTV für die Jahre 2011 bis 2013 um die ausgewiesenen Debitorenverluste, wobei sie sich für die Jahre 2009 und 2010 - in Ermangelung belegter Debitorenverluste - ebenfalls einer Schätzung in Höhe von 2.5 % behelfen musste.

### **E. 3.3.2**

Auch der zweite Teil der Schätzung («kalkulierter Umsatz aus Fremdarbeiten», E. 3.3.1.2) und die nicht im Streit liegende Bereinigung um die Debitorenverluste (E. 3.3.1.3) erscheint im Rahmen einer vom Bundesverwaltungsgericht unter der gebotenen Zurückhaltung vorgenommenen Prüfung - mit Ausnahme der Höhe der Pauschale von 20 % (hierzu nachfolgend: E. 3.3.2.3) - aus folgenden Gründen nicht als offensichtlich pflichtwidrig:

#### **E. 3.3.2.1**

Die Vorinstanz stellt für die Ermittlung des Umsatzes aus Fremdarbeiten - wie gezeigt - auf den ausgewiesenen (Gesamt-)Aufwand für Fremdarbeiten ab und reduzierte diesen um die mittels Rechnungen effektiv nachgewiesenen reinen Arbeitsleistungen bzw. um eine entsprechende Pauschale. Die Vorinstanz hat anlässlich der Kontrolle nämlich festgestellt, dass einigen Drittleistern das Material durch die Beschwerdeführerin zur Verfügung gestellt wurde (Vernehmlassungsbeilage [VB] 2). Ist dies der Fall, sind die Materialkosten bereits im Materialaufwand (vorliegend verbucht unter Wareneinkauf [Konto 3000]) enthalten und der Drittleister hat reine Arbeitsleistungen erbracht («Drittarbeiten ohne eigenen Materialeinsatz»), welche zu Recht vom Umsatz aus Fremdarbeiten in Abzug zu bringen sind. In Übereinstimmung mit der Vorinstanz wäre eher nicht zu erwarten, dass solche reinen Arbeitsleistungen in einem Materialaufwandkonto erfasst würden. Die Beschwerdeführerin setzt sich gegen diesen Abzug nicht zur Wehr; sie stellt sich vielmehr auf den Standpunkt, bei dem gesamten ausgewiesenen Aufwand für Fremdarbeiten handle es sich um reine Arbeitsleistungen und plädiert letztlich auf einen hundertprozentigen Abzug (vgl. hierzu nachfolgend: E. 3.4.2).

#### **E. 3.3.2.2**

Für die Berechnung der Höhe des Abzuges der reinen Arbeitsleistungen behalf sich die Vorinstanz im Rahmen des Einspracheentscheides der dem Konto 3500 zugrunde liegenden Rechnungen für die Jahre 2011 bis 2013. Sie teilte diese in drei bzw. vier verschiedene

Rechnungstypen auf: - In der Rechnung wurde eine bestimmte Anzahl Stunden - multipliziert mit einem Entgelt pro Stunde - verrechnet; - Die Rechnung enthielt eine bestimmte Anzahl Quadratmeter/Laufmeter mit dem entsprechenden Entgelt pro Quadratmeter/Laufmeter; - Es wurde eine Pauschale verrechnet; - Es wurde eine Pauschale verrechnet, wobei der Leistungserbringer schriftlich bestätigt hat, dass er reine Arbeitsleistungen erbracht hat. Die Vorinstanz akzeptierte hierbei den ersten und letzten Rechnungstypen als reine Arbeitsleistungen. Beim zweiten Rechnungstypen ging sie von Fremdarbeit aus und bei der Pauschale (ohne Bestätigung) konnte - laut Vorinstanz - die Leistung nicht qualifiziert werden. Alsdann hat sie alle eingereichten Rechnungen der als reine Arbeitsleistungen akzeptierten Rechnungstypen zusammengezählt und zu dem Total der verbuchten Fremdarbeiten des jeweiligen Jahres (2011 bis 2013) ins Verhältnis gesetzt. Hierbei machten die nachgewiesenen reinen Arbeitsleistungen im Jahr 2011 19 %, im Jahr 2012 24 % und im Jahr 2013 17 % der verbuchten Fremdarbeit aus. Im Rahmen des vorliegenden Verfahrens stellte die Vorinstanz fest, dass ihr bei ihrer Kalkulation für das Jahr 2013 ein Rechnungsfehler unterlaufen ist. Die nachgewiesenen reinen Arbeitsleistungen betragen nicht Fr. 69'212.40, sondern Fr. 109'212.40, was im Jahr 2013 zu einem reduzierten kalkulierten Umsatz aus Fremdarbeit führt. Gegenüber dem Einspracheentscheid ergibt sich deshalb zu Recht eine Gutschrift von Fr. 3'360.--. In dieser Höhe ist die Beschwerde dem Antrag der Vorinstanz entsprechend gutzuheissen. Dieser Rechnungsfehler wirkt sich auch auf den Prozentsatz der nachgewiesenen reinen Arbeitsleistungen im Verhältnis zu den verbuchten Fremdarbeiten des Jahres 2013 aus: Er beträgt nicht mehr 17 %, sondern 27 %. Die Vorinstanz hat sich für die Eruiierung des Abzuges der reinen Arbeitsleistungen auf die eingereichten Rechnungen der Beschwerdeführerin und deren in der Erfolgsrechnung des jeweiligen Jahres verbuchten Betrag «Fremdarbeiten» gestützt. Sie hat die ungenügende Buchhaltung der Beschwerdeführerin im Rahmen ihrer Schätzung ergänzt/rekonstruiert, indem sie sich auf die brauchbaren Beträge in der Buchhaltung und auf die ausgewiesenen Belege berief (vgl. hierzu: E. 2.6.2) und hiermit die individuellen Verhältnisse der Beschwerdeführerin berücksichtigt. Dass sie die eingereichten Rechnungen in drei bzw. vier Rechnungstypen unterteilte und den Rechnungstypen «Pauschale (ohne Bestätigung)» mangels weiterer Angaben nicht als reine Arbeitsleistungen qualifizierte, ist nicht zu beanstanden. Gleiches gilt für die Fakturen, bei welchen eine bestimmte Anzahl Quadratmeter/Laufmeter mit einem entsprechenden Entgelt pro Quadratmeter/Laufmeter in Rechnung gestellt wurden. Nicht von der Hand zu weisen ist diesbezüglich nämlich unter anderem, dass teilweise bei weiteren Rechnungen desselben Monteurs anhand der Anzahl Arbeitsstunden (multipliziert mit dem entsprechenden Entgelt) abgerechnet wurde oder gar neben der Verrechnung anhand der Anzahl Quadratmeter/Laufmeter jeweils separat eine bestimmte Anzahl Arbeitsstunden in Rechnung gestellt wurden (vgl. VB 11, Belegnachweis Jahr 2011, Belege 2-4, 9-12 und 24-27). In Übereinstimmung mit der Vorinstanz ist somit nicht davon auszugehen, dass es sich bei dieser Art von Rechnungsstellung um (reine) Arbeitsleistungen gehandelt haben soll, sondern Material verarbeitet worden ist. Unter all diesen Aspekten erscheint die Eruiierung des Abzuges der reinen Arbeitsleistungen anhand der eingereichten Rechnungen der Beschwerdeführerin als durchaus sachgerecht festgesetzt.

### **E. 3.3.2.3**

Für die massgeblichen Jahre 2009 und 2010 waren hingegen auch nach Durchführung des Einspracheverfahrens keine bzw. unvollständige Rechnungen betreffend Fremdarbeit vorhanden. Die Vorinstanz behalf sich zur Plausibilisierung ihrer Pauschale daher der im

Rahmen des Einspracheverfahrens eingereichten Rechnungen für die Jahre 2011 bis 2013. Dies ist nicht zu beanstanden, da es im Rahmen einer Ermessenstaxation grundsätzlich sogar zulässig ist, eine Prüfung der Verhältnisse während eines Teils der Kontrollperiode vorzunehmen und in der Folge das Ergebnis auf den gesamten kontrollierten Zeitraum hochzurechnen, sofern sich die massgebenden Verhältnisse vergleichen lassen (sog. Umlageverfahren, vgl. bereits: E. 2.6.3). Vorliegend sind den Akten keine stichhaltigen Hinweise für die Annahme zu entnehmen, dass sich die Verhältnisse bei der Beschwerdeführerin in den Jahren 2009 und 2010 rechtswesentlich von denjenigen in den Jahren 2011 bis 2013 unterschieden. Auch die Beschwerdeführerin behauptet dies nicht. Ursprünglich machten die nachgewiesenen reinen Arbeitsleistungen im Jahr 2011 19 %, im Jahr 2012 24 % und im Jahr 2013 17 % der verbuchten Fremdarbeiten aus, woraus ein Durchschnittswert von 20 % resultierte. Wie gezeigt, hat sich der Wert für das Jahr 2013 aufgrund eines Rechnungsfehlers der Vorinstanz und ihres teilweisen Gutheissungsantrags in der Vernehmlassung mittlerweile auf 27 % erhöht (zum Ganzen: E. 3.3.2.2), was sich selbstverständlich auch auf den Durchschnittswert auswirkt. Die Vorinstanz hält im Rahmen ihrer Vernehmlassung allerdings weiter an ihrer Pauschale von 20 % fest und zwar mit der Begründung, die nachgewiesenen reinen Arbeitsleistungen im Jahr 2011 würden 19 % der gesamten verbuchten Fremdarbeiten ausmachen, weshalb die Höhe von 20 % durchaus plausibel erscheine. Dieser Ansicht ist nicht zu folgen. Es gibt vorliegend keinen sachlich gerechtfertigten Grund, zur Plausibilisierung der Pauschale nicht mehr auf die im Rahmen des Einspracheverfahrens eingereichten Rechnungen der Jahre 2011 bis 2013 abzustellen bzw. von deren Durchschnittswert abzuweichen und lediglich die Rechnungen des Jahres 2011 als Vergleich heranzuziehen. Zwar lässt sich aus den Akten erkennen, dass der Wert für die nachgewiesenen reinen Arbeitsleistungen im Verhältnis zu den verbuchten Fremdarbeiten im Laufe der massgeblichen Jahre stetig anstieg. Hierfür lässt sich aber kein sachlicher Grund finden und wird von der Vorinstanz auch nicht vorgetragen; jedenfalls kann der Zeitaspekt allein nicht als massgebliche Erklärung dienen. Somit ist der Pauschale der Durchschnittswert der Jahre 2011 bis 2013 in Höhe von 23.3 % zugrunde zu legen und die Umsatzkalkulationen für die Jahre 2009 und 2010 sind unter diesem Aspekt wie folgt zu korrigieren: Im Jahr 2009 ist der ausgewiesene (Gesamt-)Aufwand für Fremdarbeiten von Fr. 88'717.-- um die Pauschale von 23.3 %, folglich um Fr. 20'671.--, zu reduzieren. Dieser bereinigte Aufwand für Fremdarbeiten von neu Fr. 68'046.-- ist um den Bruttogewinnzuschlag von 5 % (Fr. 3'402.--; vgl. hierzu: E. 3.3.2.4) zu erhöhen. Der kalkulierte Umsatz aus Fremdarbeit von Fr. 71'448.-- ist sodann mit dem gleichbleibenden Umsatz aus eigenen Arbeiten (Fr. 542'160.--) zu addieren, woraus sich ein Total des kalkulierten Gesamtumsatzes von neu Fr. 613'608.-- ergibt. Dieses Total wird sodann um gleichbleibende Debitorenverluste (hierzu: E. 3.3.2.5) von Fr. 15'439.-- reduziert, woraus der neue bereinigte Umsatz von Fr. 598'169.-- resultiert. Letzterer wird um den Umsatz gemäss Buchhaltung von Fr. 523'676.-- vermindert, woraus eine neue Differenz von Fr. 74'493.-- rührt, welche zum Satz von 7.6 % - und somit zu Fr. 5'661.-- - zu versteuern ist. Für die Steuerperiode 2009 ergeben sich somit neu Mehrwertsteuern in Höhe von Fr. 5'661.-- sowie für die Steuerperiode 2010 solche in Höhe von Fr. 22'235.-- (hier verhält sich die neue Berechnung gleich); je zuzüglich Verzugszins. In der Höhe der daraus resultierenden Gutschrift von Fr. 234.-- für die Steuerperiode 2009 (Differenz von Fr. 5'895.-- und Fr. 5'661.--) und von Fr. 492.-- für die Steuerperiode 2010 (Differenz von Fr. 22'727.-- und Fr. 22'235.--) ist die Beschwerde teilweise gutzuheissen.

#### **E. 3.3.2.4**

Den kalkulierten Umsatz aus Fremdarbeit ermittelte die Vorinstanz, indem sie diesen auf 105 % des bereinigten Aufwandes für Fremdarbeiten ansetzte. Die Vorinstanz kann sich laut eigenen Angaben bzgl. der Marge von 5 % nicht auf verlässliche Erfahrungszahlen berufen. Da die Beschwerdeführerin die Fremdarbeiten den Kunden weiterverrechnet, ist insgesamt nicht von der Hand zu weisen, dass die dabei erzielte Marge mindestens den Aufwand der Beschwerdeführerin für die Administration im Zusammenhang mit den entsprechenden Aufträgen decken muss. Auch diese Marge erscheint als durchaus sachgerecht festgesetzt, was letztlich auch nicht substantiiert bestritten ist.

#### **E. 3.3.2.5**

Schliesslich bereinigte die Vorinstanz - wie erwähnt - das Total des kalkulierten Gesamtumsatzes (Summe des kalkulierten Umsatzes aus eigenen Arbeiten und aus Fremdarbeiten) für die Jahre 2011 bis 2013 um die ausgewiesenen Debitorenverluste bzw. mittels einer eingereichten Liste der Beschwerdeführerin. Etwas anderes ist den Akten nicht zu entnehmen und wird auch nicht geltend gemacht. Bezüglich der Jahre 2009 und 2010 musste sich die Vorinstanz - in Ermangelung belegter Debitorenverluste - ebenfalls einer Schätzung behelfen. Hierbei stützte sie sich auf die (leicht aufgerundete) Relation der durch die Beschwerdeführerin angegebenen Debitorenverluste im Jahr 2011 zum Total des kalkulierten Gesamtumsatzes in Höhe von rund 2.5 %. Auch hier hat sich die Vorinstanz grundsätzlich auf die brauchbaren Beträge in der Buchhaltung der Beschwerdeführerin bzw. auf deren eingereichte Liste gestützt und diese - soweit sie vorhanden waren - als Grundlage verwendet. Die Höhe des Betrages der Debitorenverluste von rund 2.5 % des Totals des kalkulierten Gesamtumsatzes wird von der Beschwerdeführerin denn auch nicht bestritten. Alsdann hat die Vorinstanz - trotz einer leichten Reduktion des Totals des kalkulierten Umsatzes, welche sich unbestrittenermassen auch auf die geschätzte Höhe der Debitorenverluste von 2.5 % auswirken würde - weiterhin den ursprünglichen Wert gemäss ihrer EM abgezogen. Dies wirkt sich aber jedenfalls nicht zuungunsten der Beschwerdeführerin aus. Insgesamt erscheinen auch die Debitorenverluste als durchaus sachgerecht festgesetzt.

#### **E. 3.3.3**

Nach dem Dargelegten kann das Vorgehen der Vorinstanz bei der Schätzung insgesamt - abgesehen von der hiervor genannten Pauschale für die reinen Arbeitsleistungen (E. 3.3.2.3) - nicht als pflichtwidrig gelten. Ebenso wenig sind Berechnungsfehler erkennbar.

#### **E. 3.4.1**

Die bisherigen Ausführungen ergeben, dass die Vorinstanz zur Vornahme einer Ermessenseinschätzung berechtigt war (E. 3.1) und dabei - bis auf das soeben Erwähnte - pflichtgemäss vorgegangen ist (E. 3.3). Unter diesen Umständen ist nun auf «dritter Stufe» zu untersuchen, ob es der Beschwerdeführerin gelingt, nachzuweisen, dass die Schätzung der Vorinstanz offensichtlich unrichtig ist bzw. dass dieser dabei erhebliche Ermessensfehler unterlaufen sind (vgl. E. 2.8.2).

#### **E. 3.4.2.1**

Die Beschwerdeführerin macht diesbezüglich lediglich geltend, die Aufrechnung der Fremdarbeiten inkl. Bruttogewinnmarge entspreche nicht der Realität und sei gänzlich aus der Schätzung zu streichen. Es gebe nämlich keine einheitliche Definition der Fremdarbeit und es liege - da auch im Gesetz nichts geregelt sei - im Ermessen des Unternehmers, ob er Fremdarbeiten/Dritteleistungen im Material- oder Personalaufwand ausweise. Sie stellt sich

auf den Standpunkt, dass es sich bei den im Konto 3500 verbuchten Fremdarbeiten lediglich um reine Arbeitsleistungen ohne Materialaufwand gehandelt habe. Sie habe nur «Personal inkl. Werkzeuge ohne Materialanteil zur Verfügung gestellt» erhalten und «dies auch so verrechnet». Sie habe nach bestem Wissen und Gewissen für sämtliche Positionen der Fremdarbeiten die dazugehörigen Belege eingereicht. Es sei aber unumstritten, dass im Baugewerbe oft Akontorechnungen ausgestellt werden, welche den Materialanteil nicht aufzeigten. Hierzu entgegnet die Vorinstanz, aus einer E-Mail an das ehemalige Treuhandunternehmen der Beschwerdeführerin gehe hervor, dass im Konto Fremdarbeiten (tatsächlich) auch reine Arbeitsleistungen enthalten waren, weshalb sie für die Umsatzschätzung den Anteil reiner Arbeitsleistungen an den gesamten Fremdarbeiten geschätzt habe. Die Beschwerdeführerin habe sodann die Möglichkeit erhalten, Bestätigungen einzuholen, dass lediglich reine Arbeitsleistungen erbracht worden seien, um allenfalls einen höheren Abzug belegen zu können. Der Vorinstanz seien keine entsprechenden Unterlagen zugestellt worden. Die Sichtung aller im Konto Fremdarbeiten verbuchten Rechnungen habe ergeben, dass reine Arbeitsleistungen lediglich bei den fakturierten Leistungen, bei welchen in der Rechnung eine bestimmte Anzahl Stunden - multipliziert mit einem Entgelt pro Stunde - verrechnet wurden und bei den Pauschalrechnungen mit Bestätigung des Leistungserbringers, dass er reine Arbeitsleistungen erbracht hat, belegt seien. Die Beschwerdeführerin habe in ihrer Buchhaltung beim Materialaufwand ein Konto Fremdarbeiten geführt, weshalb bei einer Umsatzkalkulation anhand des Materialaufwands sowohl der Wareneinkauf als auch die Fremdarbeiten zur Kalkulationsgrundlage gehören würden (je separat).

#### **E. 3.4.2.2**

Wie gezeigt (E. 3.3.2.1), ist es im vorliegenden Fall nicht zu beanstanden, dass die Vorinstanz den ausgewiesenen (Gesamt-)Aufwand für Fremdarbeiten um die mittels Rechnungen effektiv nachgewiesenen reinen Arbeitsleistungen bzw. um eine entsprechende Pauschale reduzierte. Dies mit Blick auf die Feststellung der Vorinstanz, dass einigen Drittleistern das Material durch die Beschwerdeführerin tatsächlich zur Verfügung gestellt wurde und der Drittleister daher reine Arbeitsleistungen erbracht hat. Dass die Vorinstanz die eingereichten Rechnungsbelege in unterschiedliche Rechnungstypen unterteilte und diese teilweise nicht als reine Arbeitsleistungen qualifizierte, ist ebenfalls nicht zu beanstanden. Die Eruierung des Abzuges der reinen Arbeitsleistungen anhand der eingereichten Belege der Beschwerdeführerin erscheint - wie gezeigt - als durchaus sachgerecht festgesetzt (zum Ganzen bereits: E. 3.3.2.2). In Erwägung 3.3.2.1 wurde bereits ausgeführt, dass reine Arbeitsleistungen grundsätzlich Aufwendungen für fremdes Personal darstellen und eine Verbuchung unter «Warenaufwand» bzw. «Fremdarbeiten» eher nicht zu erwarten ist. Es ist aber mit der Vorinstanz einig zu gehen, dass vorliegend letztlich offen gelassen werden kann, wie solche Arbeitsleistungen zu verbuchen sind. Wie ebenso bereits dargestellt (E. 3.3.1), führte die Beschwerdeführerin in ihrer Erfolgsrechnung nämlich tatsächlich sowohl den Wareneinkauf als auch die Fremdarbeiten unter der «Kontengruppe» Warenaufwand. Die Vorgehensweise der Vorinstanz, bei ihrer Umsatzkalkulation anhand des Materialaufwandes sowohl den Wareneinkauf (Konto 3000) als auch die Fremdarbeiten (Konto 3500) beizuziehen, erscheint daher durchaus sachgerecht. Den ihr obliegenden Unrichtigkeitsnachweis bzw. den Beweis, dass es sich bei dem gesamten ausgewiesenen Aufwand für Fremdarbeiten um reine Arbeitsleistungen handle, erbringt die Beschwerdeführerin mit ihren Ausführungen jedenfalls nicht.

#### **E. 3.4.3.1**

Die Beschwerdeführerin rügt sodann, es liege in der Natur der Sache, dass auf einer Baustelle das Material durch den Unternehmer - und nicht durch den «Unterakkordanten» - bestellt, organisiert und dem «Unterakkordanten» zur Verfügung gestellt werde. Es könne nämlich nicht angehen, dass auf ein und derselben Baustelle für dieselbe Arbeit unterschiedliche Materialien eingesetzt würden. Die Beschwerdeführerin verweist zur Untermauerung ihrer Aussage auf zwei Beilagen, welche aufzeigen würden, dass sie das Material für eine Arbeitsgemeinschaft beschafft habe. Auch andere Gipsunternehmen in der Region seien gleicher Meinung und hätten ihnen dies bestätigt. Sodann versucht die Beschwerdeführerin anhand zweier Beispiele aufzuzeigen, dass es bei der Ermessenseinschätzung der Vorinstanz zu einer Doppelbesteuerung gekommen sei. Und zwar bei einer Massanfertigung von Fensterbänken durch die B. \_\_\_\_\_ AG und von Elektroanlagen durch die C. \_\_\_\_\_ AG. Hierbei seien bei der Abrechnung des Auftrages mittels Weiterfakturierung an den Kunden und bei der Aufrechnung in der Ermessenseinschätzung zu Unrecht Mehrwertsteuern abgeliefert worden. Dass der Auftraggeber für die Beschaffung des Materials zuständig sei, ergebe sich auch aus Art. 327 OR. Wie genau der «Unterakkordant» Rechnung stelle, bleibe ihm überlassen (Geldakkord oder Zeitakkord; vgl. Art. 326a OR). Recherchen im Internet würden aufzeigen, dass auch bei jenen Fakturen, bei welchen eine bestimmte Anzahl Quadratmeter mit dem entsprechenden Entgelt pro Quadratmeter verrechnet worden sei, wegen der Höhe des in Rechnung gestellten Betrages das Material unmöglich inkludiert sein könne. Es handle sich um reine Arbeitsleistungen. Die Vorinstanz ist der Meinung, dass bei der Ausführung von Bauvorhaben regelmässig eine Mehrzahl von Unternehmern beteiligt sei und sich zahlreiche Vertrags- und Organisationsstrukturen herausgebildet hätten. Aufgrund von allgemeinen Ausführungen könne deshalb nicht darauf geschlossen werden, wer bei einzelnen Aufträgen das Material beschaffe, wer dieses verbaue und wer für Garantiarbeiten aufzukommen habe. Diese könnten daher nicht als Nachweis für eine offensichtlich unrichtige Umsatzschätzung dienen. Da bei den Rechnungen der Nachweis eines arbeitsrechtlichen Verhältnisses fehle, sei der Hinweis auf Art. 326a und Art. 327 OR nicht zielführend. Sodann sei sie bei Rechnungen, welche eine bestimmte Anzahl Quadratmeter/Laufmeter mit dem entsprechenden Entgelt pro Quadratmeter/Laufmeter enthielten, deshalb nicht von reinen Arbeitsleistungen ausgegangen, weil bei anderen Fakturen eine bestimmte Anzahl Arbeitsstunden jeweils separat in Rechnung gestellt worden sei. Ein Vergleich mit einer Offerte aus dem Internet taue vorliegend nicht.

#### **E. 3.4.3.2**

Es ist mit der Vorinstanz einig zu gehen, dass die beiden eingereichten Beilagen der Beschwerdeführerin, welche aufzeigen sollen, dass das Material jeweils durch die Beschwerdeführerin bestellt, organisiert und zur Verfügung gestellt werde, nicht als Nachweis für eine offensichtlich fehlerhafte Umsatzschätzung der ESTV ausreichen. Sie bringen nämlich durchaus keine Klarheit darüber, ob es sich tatsächlich um das gesamte zur Erfüllung des Werkvertrages benötigte Material gehandelt hat und wer genau dieses gelieferte Material verbaut hat. Auch allgemeine Ausführungen der Beschwerdeführerin darüber, dass es doch in der Natur der Sache liege, dass auf einer Baustelle das Material durch den Unternehmer bestellt, organisiert und zur Verfügung gestellt werde, reichen hierfür nicht aus. Ebenso wenig taugt die unbelegte Behauptung der Beschwerdeführerin im Rahmen ihrer Stellungnahme, andere Unternehmen seien gleicher Meinung und hätten dies

bestätigt. Was die beiden Rechnungen im Zusammenhang mit den jeweiligen Lieferungen von Fensterbänken und Elektro-Anlagen anbelangt, ist der Vorinstanz beizupflichten, dass es sich eindeutig nicht um reine Arbeitsleistungen gehandelt haben kann. Vielmehr wurden ja gerade Fensterbänke und Elektroanlagen durch spezialisierte Unternehmen extra für bestimmte Baustellen massangefertigt. Es ist nicht glaubwürdig, dass die Beschwerdeführerin diesen spezialisierten Unternehmen das Material zur Verfügung gestellt hat. In den beiden Fakturen wird gerade auch Material in Rechnung gestellt. Diese wurden somit zu Recht in der Ermessenseinschätzung nicht als reine Arbeitsleistungen abgezogen. Schliesslich kann auch der Einwand der Doppelbesteuerung nicht gelten, da die Vorinstanz vom bereinigten geschätzten Umsatz den verbuchten Umsatz in Abzug gebracht hat und es somit nicht zu einer Doppelbelastung gekommen ist. Wie bereits in Erwägung 3.4.2.2 ausgeführt, kann vorliegend letztlich offengelassen werden, wie die fraglichen Arbeitsleistungen zu verbuchen sind. Anhand der möglichen Erscheinungsformen des Akkordlohnes zwingend darauf schliessen zu wollen, dass nun die Beschwerdeführerin in casu für die Beschaffung des Materials zuständig war, läuft fehl. Dieser Hinweis vermag nämlich weder aufzuzeigen, wie es sich im vorliegenden Fall tatsächlich verhalten hat, noch erscheint der Verweis auf das Arbeitsrecht - mangels vorliegendem Nachweis eines arbeitsrechtlichen Verhältnisses - als einschlägig. Die Beschwerdeführerin beruft sich auf Internetrecherchen, welche aufzeigten, dass bei Fakturen, bei welchen eine bestimmte Anzahl Quadratmeter/Laufmeter mit einem entsprechenden Entgelt pro Quadratmeter/Laufmeter in Rechnung gestellt wurden, das Material unmöglich inkludiert sein könne. Dieser Schluss ergebe sich aufgrund der geringen Höhe des in Rechnung gestellten Betrages. Auch dieses Argument verfängt nicht: Wie bereits in Erwägung 3.3.2.2 ausgeführt, ist nämlich nicht von der Hand zu weisen, dass bei anderen Rechnungen anhand der Anzahl Arbeitsstunden (multipliziert mit dem entsprechenden Entgelt) abgerechnet wurde oder gar neben der Verrechnung anhand der Anzahl Quadratmeter/Laufmeter jeweils separat eine bestimmte Anzahl Arbeitsstunden in Rechnung gestellt wurden. Es ist somit gerade nicht davon auszugehen, dass es sich bei dieser Art von Rechnungsstellung um reine Arbeitsleistungen gehandelt hat, sondern zusätzlich Material verarbeitet worden ist. Eine zufälligerweise aufgefundene Offerte aus dem Internet vermag diesen Schluss nicht umzustossen. Ähnlich wie bei den Erfahrungszahlen wäre diesbezüglich mindestens erforderlich, dass der beigezogene Rechnungsbetrag von einem Betrieb stammt, der nicht nur der gleichen Branche angehört, sondern auch in anderer Hinsicht vergleichbar ist, wie z.B. betreffend Standort, Betriebsgrösse und Kundenkreis (vgl. E. 2.7.3). Hierzu fehlen die Angaben gänzlich. Unklar bleibt letztlich auch, wie die Vorinstanz zu Recht einwendet, ob das für den Auftrag der Beschwerdeführerin verwendete Isolationsmaterial mit demjenigen gemäss Offerte aus dem Internet in Bezug auf die Kosten (und Qualität) vergleichbar wäre. Auch die im Rahmen der Stellungnahme eingereichten aktuellen Rechnungen aus dem Jahr 2018, in welchen explizit aufgeführt wird, dass kein Material verrechnet wurde, eignen sich nicht als Beweis, da sie nachträglich erstellt wurden bzw. nicht die hier streitbetroffenen Perioden betreffen.

#### **E. 3.4.4**

Im vorliegenden Verfahren hat die Beschwerdeführerin die folgenden von ihr im Rahmen ihrer Einsprache noch vorgebrachten Rügen fallen gelassen: der Einsatz von «Unterakkordanten» schmälere die Marge; bei Arbeiten von Dritten sei die Qualität oft schlechter, was zu Garantiarbeiten führe; wären keine Abgrenzungsfehler begangen worden, würde sich kein Fehlbetrag ergeben; teilweise zeigten Rechnungen, dass

Leistungen im Konto Fremdarbeiten von Firmen verbucht worden seien, welche gar kein Personal vermieten würden; und für das Jahr 2012 sei auf die Ermessenseinschätzung der kantonalen Steuerbehörde abzustellen. Auch die Akten geben keinen Anlass, weiter auf diese Vorbringen einzugehen.

#### **E. 3.4.5**

Insgesamt bringt die Beschwerdeführerin weiter nichts vor und auch den vorliegenden Aktenstücken ist nichts zu entnehmen, was die Ermessenseinschätzungen der Vorinstanz als offensichtlich unrichtig zu qualifizieren vermöchte. Im Ergebnis misslingt der Beschwerdeführerin der Nachweis der offensichtlichen Unrichtigkeit der vorinstanzlichen Schätzungen. Damit erweisen sich die angefochtenen Einspracheentscheide insgesamt - mit Ausnahme des in Erwägung 3.3.2.3 zur Höhe der Pauschale Ausgeführten - als rechtmässig. Die Beschwerde ist aufgrund der Pauschale von neu 23.3 % in Höhe von Fr. 234.-- für die Steuerperiode 2009 sowie von Fr. 492.-- für die Steuerperiode 2010 teilweise gutzuheissen. Sodann führt der Berechnungsfehler in der Kalkulation der Vorinstanz für das Jahr 2013 zu einer Gutschrift in Höhe von Fr. 3'360.--; auch in dieser Höhe ist die Beschwerde teilweise gutzuheissen (vgl. E. 3.3.2.2). Im Übrigen ist die Beschwerde abzuweisen.

#### **E. 4.1**

Die Verfahrenskosten werden in der Regel der unterliegenden Partei auferlegt; unterliegt diese nur teilweise, so werden die Verfahrenskosten ermässigt (Art. 63 Abs. 1 VwVG). Die Vorinstanz hat in den Einspracheentscheiden die Mehrwertsteuerforderungen für das Jahr 2009 auf Fr. 5'895.-- und für die Jahre 2010 bis 2013 auf Fr. 39'907.-- (insgesamt Fr. 45'802.--) festgesetzt. Das Bundesverwaltungsgericht setzt die Forderungen hingegen für das Jahr 2009 auf Fr. 5'661.-- (Fr. 5'895.-- reduziert um die Gutschrift von Fr. 234.--) und für die massgeblichen Jahre 2010 bis 2013 auf Fr. 36'055.-- ([Fr. 39'907.-- vermindert um die beiden Gutschriften von Fr. 492.-- und Fr. 3'360.--]; insgesamt Fr. 41'716.--) fest, womit die Beschwerdeführerin zu knapp 9 % obsiegt. Somit sind die unter Berücksichtigung des reduzierten Verfahrensaufwandes zufolge der Verfahrensvereinigung auf insgesamt Fr. 3'800.-- festzusetzenden Verfahrenskosten vor dem Bundesverwaltungsgericht (vgl. Art. 63 Abs. 1 VwVG i.V.m. Art. 2 Abs. 1 und Art. 4 des Reglements vom 21. Februar 2008 über die Kosten und Entschädigungen vor dem Bundesverwaltungsgericht [VGKE, SR 173.320.2]) der überwiegend unterliegenden Beschwerdeführerin im Umfang von 91 % und damit in Höhe von rund Fr. 3'460.-- aufzuerlegen. Dieser Betrag ist den von der Beschwerdeführerin geleisteten Kostenvorschüssen in der Höhe von insgesamt Fr. 3'800.-- zu entnehmen. Der Restbetrag in Höhe von Fr. 340.-- ist der Beschwerdeführerin nach Eintritt der Rechtskraft des vorliegenden Urteils zurückzuerstatten. Keine Verfahrenskosten sind Vorinstanzen aufzuerlegen (Art. 63 Abs. 2 VwVG).

#### **E. 4.2**

Die zu 9 % obsiegende Beschwerdeführerin hat im entsprechenden Umfang Anspruch auf Parteientschädigung (Art. 64 Abs. 1 VwVG und Art. 7 Abs. 1 VGKE). Da der Rechtsvertreter der Beschwerdeführerin keine Kostennote eingereicht hat, ist die Parteientschädigung aufgrund der Akten festzusetzen (Art. 14 Abs. 2 VGKE). Wie aus Art. 12 i.V.m. Art. 8 Abs. 2 und Art. 10 Abs. 1 VGKE hervorgeht, hat die Entschädigung für die Parteientschädigung nicht jeden erdenklichen, sondern nur den notwendigen Aufwand zu ersetzen (vgl. Urteile des BVGer A-3121/2017 vom 1. September 2017 E. 5.3, A-6903/2015 vom 25. April 2016 E. 10). Die reduzierte Parteientschädigung wird

vorliegend praxisgemäss auf Fr. 510.-- festgesetzt.

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