

BVGer A-4571/2020 vom 10. Mai 2022

Bundesverwaltungsgericht, 2022-05-10, DE

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bvger_A-4571_2020

FR: TAF A-4571/2020 du 10 mai 2022

IT: TAF A-4571/2020 del 10 maggio 2022

Regeste

Mehrwertsteuer

Erwägungen

E. 1.1

Das Bundesverwaltungsgericht beurteilt gemäss Art. 31 des Verwaltungsgerichtsgesetzes vom 17. Juni 2005 (VGG, SR 173.32) Beschwerden gegen Verfügungen nach Art. 5 des Verwaltungsverfahrensgesetzes vom 20. Dezember 1968 (VwVG, SR 172.021), sofern keine Ausnahme nach Art. 32 VGG gegeben ist. Eine solche liegt hier nicht vor. Der angefochtene Einspracheentscheid stellt eine Verfügung im Sinne von Art. 5 VwVG dar. Die Vorinstanz ist eine Behörde im Sinne von Art. 33 VGG. Das Bundesverwaltungsgericht ist demnach für die Beurteilung der vorliegenden Beschwerde zuständig.

E. 1.2

Das Verfahren vor dem Bundesverwaltungsgericht richtet sich nach dem VwVG, soweit das VGG nichts anderes bestimmt (Art. 37 VGG). Die Beschwerdeführerin ist Adressatin der angefochtenen Verfügung und von dieser betroffen. Sie ist damit zur Beschwerdeerhebung berechtigt (Art. 48 Abs. 1 VwVG). Auf die im Übrigen form- und fristgerecht eingereichte Beschwerde (Art. 50 Abs. 1 und Art. 52 Abs. 1 VwVG) ist demnach einzutreten.

E. 1.3

Anfechtungsobjekt im vorliegenden Verfahren vor Bundesverwaltungsgericht bildet einzig der Einspracheentscheid vom 13. August 2020. Das Anfechtungsobjekt grenzt den Umfang des Streitgegenstands ein. Dieser darf im Laufe des Beschwerdeverfahrens eingeschränkt, jedoch nicht erweitert oder qualitativ verändert werden (BGE 131 II 200 E. 3.2; BVGE 2010/19 E. 2.1; statt vieler: Urteil des BVGer A-187/2021 vom 12. Februar 2022 E. 1.4). Im vorliegend zu beurteilenden Fall hat der Beschwerdeführer nicht den vollständigen Einspracheentscheid, sondern nur die kalkulatorische Ermittlung des Umsatzes aus gastronomischen Leistungen betreffend die Steuerperioden 2011 bis 2015 und die damit einhergehenden Nachsteuern im Betrag von Fr. 45'826.-- angefochten. Nicht angefochten sind die Aufrechnungen einer geldwerten Leistung. Der Streitgegenstand beläuft sich somit auf Fr. 45'826.--.

E. 1.4.1

Das Bundesverwaltungsgericht kann den angefochtenen Einspracheentscheid 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. 1.4.2

Im Beschwerdeverfahren gilt der Grundsatz der Rechtsanwendung von Amtes wegen. Das Bundesverwaltungsgericht ist verpflichtet, auf den unter Mitwirkung der Verfahrensbeteiligten festgestellten Sachverhalt die richtigen Rechtsnormen und damit jenen Rechtssatz anzuwenden, den es als den zutreffenden erachtet, und ihm jene Auslegung zu geben, von der es überzeugt ist (vgl. BGE 119 V 347 E. 1a; statt vieler: Urteil des BVGer A-553/2021 vom 8. Februar 2022 E. 1.6).

E. 1.4.3

Gemäss der Untersuchungsmaxime trägt die Behörde die Beweisführungslast (sog. subjektive oder formelle Beweislast). Gelangt der Richter trotz genügender Abklärung des Sachverhalts unter Respektierung des Untersuchungsgrundsatzes und aufgrund der (freien) Beweiswürdigung (vgl. Art. 81 Abs. 3 des Mehrwertsteuergesetzes vom 12. Juni 2009 [MWSTG, SR 641.20]) nicht zur Überzeugung, eine rechtserhebliche Tatsache habe sich verwirklicht, so stellt sich die Frage, ob zum Nachteil der Steuerbehörde oder des Steuerpflichtigen zu entscheiden ist, mit anderen Worten, wer die Folgen der Beweislosigkeit zu tragen hat (sog. materielle Beweislast; zum Ganzen: Urteil des BVGer A-6521/2019 vom 29. Juli 2020 E. 1.5.3). Im Steuerrecht gilt grundsätzlich, dass die Steuerbehörde für die steuerbegründenden und steuererhöhenden Tatsachen beweisbelastet ist, während der steuerpflichtigen Person der Nachweis der Tatsachen obliegt, welche die Steuerschuld mindern oder aufheben (BGE 140 II 248 E. 3.5; statt vieler: Urteile des BVGer A-2244/2020 vom 13. Januar 2022 E. 1.7).

E. 1.5.1

Das Recht, eine Steuerforderung festzusetzen, verjährt gemäss Art. 42 Abs. 1 MWSTG fünf Jahre nach Ablauf der Steuerperiode, in der die Steuerforderung entstanden ist («relative Verjährungsfrist»). Wird die Verjährung durch die ESTV oder eine Rechtsmittelinstanz unterbrochen, so beginnt die relative Verjährungsfrist neu zu laufen. Sie beträgt neu zwei Jahre. Das Recht, die Steuerforderung festzusetzen, verjährt in jedem Fall zehn Jahre nach Ablauf der Steuerperiode, in der die Steuerforderung entstanden ist («absolute Verjährungsfrist»; Art. 42 Abs. 6 MWSTG). Es kann folglich für die Steuerperiode 2011 seit dem 1. Januar 2022 keine zusätzliche Mehrwertsteuer mehr erhoben werden. (vgl. Urteil des BGer 2C_1021/2020 vom 28. Juli 2021 E. 4.1; statt vieler: Urteile des BVGer A-2686/2020 vom 15. Februar 2022 E. 3.1, A-4190/2020 und A-4195/2020 vom 15. Dezember 2021 E. 1.5.1).

E. 1.5.2

Aufgrund der zwischenzeitlich eingetretenen absoluten Verjährung des Rechts zur Festsetzung der Steuerforderung in Bezug auf die Steuerperiode 2011 ist die Beschwerde im Umfang der die Steuerperiode 2011 betreffenden Steuernachforderung gutzuheissen.

E. 2.1

Das Verbot der Rechtsverweigerung bzw. Rechtsverzögerung ergibt sich als Teilgehalt aus der allgemeinen Verfahrensgarantie in Art. 29 Abs. 1 der Bundesverfassung der Schweizerischen Eidgenossenschaft vom 18. April 1999 (SR 101; nachfolgend: BV). Danach hat jede Person in Verfahren vor Gerichts- und Verwaltungsinstanzen Anspruch auf gleiche und gerechte Behandlung sowie auf Beurteilung innert angemessener Frist (sog.

«Beschleunigungsgebot»). Art. 65 Abs. 4 MWSTG hält für den Bereich der Mehrwertsteuer ausdrücklich fest, dass sämtliche Verwaltungshandlungen beförderlich zu vollziehen sind. Eine Gerichts- oder Verwaltungsbehörde muss jeden Entscheid innert einer Frist treffen, die nach der Natur der Sache und nach den gesamten übrigen Umständen als angemessen erscheint. Sie ist im Einzelfall unter Berücksichtigung der gesamten Umstände zu beurteilen und in ihrer Gesamtheit zu würdigen. Dabei sind insbesondere die Natur, der Umfang und die Komplexität der Sache, das Verhalten der betroffenen Privaten und der Behörden, die Bedeutung für die Betroffenen sowie die für die Sache spezifischen Entscheidungsabläufe zu berücksichtigen (vgl. BGE 135 I 265 E. 4.4 mit Hinweisen). Bei der Feststellung einer übermässigen Verfahrensdauer ist daher zu prüfen, ob sich die Umstände, die zur Verlängerung des Verfahrens geführt haben, objektiv rechtfertigen lassen (statt vieler: Urteil des BVGer A-663/2018 vom 29. Mai 2020 E. 1.5.3 mit Hinweisen [bestätigt durch Urteil des BGer 9C_440/2020 vom 25. Mai 2021]). Hinsichtlich der prozessualen Folgen einer allfälligen übermässigen Verfahrensdauer hat das Bundesgericht festgehalten, es müsse mit deren Feststellung sein Bewenden haben. Namentlich könne eine Verletzung des Beschleunigungsgebots in Steuerangelegenheiten nicht dazu führen, dass die geschuldete Steuer nicht bezahlt werden müsste (Urteile des BGer 2C_872/2008, 2C_873/2008 vom 7. Dezember 2009 E. 4.1.3, 2A.455/2006 vom 1. März 2007 E. 3.3.2; Urteil des BVGer A-3365/2020 vom 19. März 2021 E. 2.1.2 mit Hinweisen).

E. 2.2

Der in Art. 9 BV verankerte Schutz von Treu und Glauben bedeutet, dass die Privaten Anspruch darauf haben, in ihrem berechtigten Vertrauen in behördliche Zusicherungen oder in anderes, bestimmte Erwartungen begründendes Verhalten der Behörden geschützt zu werden. Im Zusammenhang mit dem Grundsatz des Vertrauensschutzes steht auch das Verbot des widersprüchlichen Verhaltens der Verwaltungsbehörden gegenüber den Privaten (Häfelin/Müller/Uhlmann, Allgemeines Verwaltungsrecht, 8. Aufl. 2020, Rz. 624). Aufgrund der Bedeutung des Legalitätsprinzips im Abgaberecht kommt dem Vertrauensschutz in diesem Bereich allerdings lediglich beschränkte Bedeutung zu (vgl. BGE 142 II 182 E. 2.2.2, 131 II 627 E. 6.1). Eine vom Gesetz abweichende Behandlung eines Abgabepflichtigen kann überhaupt nur in Betracht fallen, wenn die Voraussetzungen des Vertrauensschutzes klar und eindeutig erfüllt sind (Urteil des BGE 143 V 341 E. 5.3.1; zum Ganzen: Urteil des BVGer A-22/2020 vom 17. Juli 2020 E. 2.5.1 mit Hinweisen). Der Vertrauensschutz ist an gewisse Voraussetzungen geknüpft: Zunächst bedarf es einer genügenden Vertrauensgrundlage. Die Behörde muss durch ihr Verhalten bei der abgabepflichtigen Person eine bestimmte Erwartung ausgelöst haben (BGE 129 I 161 E. 4.1; statt vieler: Urteil des BVGer A-22/2020 vom 17. Juli 2020 E. 2.5.2 mit Hinweisen). Dies geschieht oft durch Auskünfte oder Zusicherungen, welche auf Anfragen von abgabepflichtigen Personen erteilt werden, kann aber - wie erwähnt - auch durch anderes Verhalten der Behörde entstehen. Es müssen indessen verschiedene Voraussetzungen kumulativ erfüllt sein, damit sich die abgabepflichtige Person mit Erfolg auf Treu und Glauben berufen kann. Die unrichtige Auskunft bzw. die Vertrauensgrundlage durch anderes Verhalten einer Verwaltungsbehörde ist nur bindend, wenn a) die Auskunft vorbehaltlos erteilt wurde, b) die Auskunft sich auf eine konkrete, die betroffene abgabepflichtige Person berührende Angelegenheit bezieht, c) die Amtsstelle, welche die Auskunft erteilte, hierfür zuständig war oder die abgabepflichtige Person sie aus zureichenden Gründen als zuständig betrachten durfte, d) die abgabepflichtige Person die

Unrichtigkeit der Auskunft nicht ohne Weiteres erkennen konnte, e) die abgabepflichtige Person im Vertrauen hierauf nicht ohne Nachteil rückgängig zu machende Dispositionen traf, f) die Rechtslage zur Zeit der Verwirklichung noch die Gleiche wie im Zeitpunkt der Auskunftserteilung ist, sowie g) das Interesse an der richtigen Durchsetzung des objektiven Rechts dasjenige des Vertrauensschutzes nicht überwiegt (BGE 137 II 182 E. 3.6.2; statt vieler: Urteil des BVGer A-22/2020 vom 17. Juli 2020 E. 2.5.2 mit Hinweisen).

E. 2.3

Die Beschwerdeführerin rügt aufgrund der Verfahrensdauer und der Kommunikation mit der Vorinstanz die Verletzung verfassungsmässiger Rechte und damit sinngemäss die Verletzung des in Art. 29 Abs. 1 BV statuierten Beschleunigungsgebots (E. 2.1) und des Grundsatzes von Treu und Glauben (E. 2.2). Das treuwidrige Verhalten der Vorinstanz erblickt die Beschwerdeführerin darin, dass die zuständige Steuerexpertin der Vorinstanz im Rahmen der MWST-Kontrolle mitgeteilt habe, dass diese ihre Erkenntnisse noch vor dem Erlass einer Einschätzungsmitteilung mitteilen würde. Weiter habe die Steuerexpertin der Vorinstanz schon während der MWST-Kontrolle festgehalten, dass sie unter Würdigung sämtlicher relevanter Punkte die ermessensweise Umsatzschätzung für die Jahre 2014 und 2015 auf Basis einer Bruttogewinnmarge von 65 % vornehmen werde, so die Beschwerdeführerin.

E. 2.3.1

Zwischen der Einschätzungsmitteilung/Verfügung vom 5. Oktober 2016 und der Verfügung vom 6. September 2018 bzw. zwischen dieser und dem Einspracheentscheid vom 31. August 2020 vergingen jeweils knapp zwei Jahre. Die gesamte Verfahrensdauer vor der Vorinstanz beträgt damit weniger als vier Jahre. Diese Zeitspanne erweist sich für einen Sachverhalt wie den vorliegenden als nicht aussergewöhnlich und erscheint im Lichte der gesamten Umstände als noch angemessen. Objektiv rechtfertigen lässt sich die Verfahrensdauer insbesondere vor dem Hintergrund, dass die Sachverhaltsermittlung aufgrund der nach Ansicht der Vorinstanz nicht ordnungsgemässen Buchführung der Beschwerdeführerin erschwert wurde (E. 2.1). Darüber hinaus ergingen sowohl die besagte Verfügung als auch der angefochtene Einspracheentscheid jeweils innerhalb der relativen Verjährungsfrist (vgl. E. 1.6.1). Dementsprechend ist in der vorliegenden Verfahrensdauer keine Verletzung des Beschleunigungsverbots zu erblicken.

E. 2.3.2

Welchen Teilaspekt des Grundsatzes von Treu und Glauben die Vorinstanz verletzt haben soll, führt die Beschwerdeführerin nicht weiter aus. Am ehesten ist in den Ausführungen der Beschwerdeführerin eine Berufung auf den Vertrauensschutz zu erblicken. Vorliegend kann die Beschwerdeführerin jedoch aus dem Schutz von Treu und Glauben nichts zu ihren Gunsten ableiten. Eine Berufung auf den Vertrauensschutz scheitert vorliegend bereits daran, dass weder dargetan wird, noch sich anderweitig aus dem Akten ergibt, inwiefern die Beschwerdeführerin im Vertrauen auf Auskünfte der Behörden Dispositionen getroffen hätte, welche nicht mehr rückgängig zu machen sind (E. 2.2). Vor diesem Hintergrund kann offenbleiben, ob die Mitarbeiterin der Vorinstanz im Rahmen der MWST-Kontrolle vertrauensbegründende Auskünfte erteilt hat.

E. 2.3.3

Zusammenfassend lässt sich festhalten, dass in der Verfahrensführung der Vorinstanz keine Verletzung verfassungsmässiger Rechte der Beschwerdeführerin zu erblicken ist. Die

diesbezüglichen Ausführungen der Beschwerdeführerin erweisen sich insofern als unbegründet.

E. 3.1

Gemäss Art. 1 Abs. 1 MWSTG erhebt der Bund gestützt auf Art. 130 BV eine allgemeine Verbrauchssteuer nach dem System der Netto-Allphasensteuer (Mehrwertsteuer). Die Steuer bezweckt die Besteuerung des nicht unternehmerischen Endverbrauchs im Inland (Art. 1 Abs. 1 MWSTG). Soweit hier interessierend, wird als Mehrwertsteuer eine Steuer auf den im Inland von steuerpflichtigen Personen gegen Entgelt erbrachten Leistungen erhoben (Inlandsteuer; Art. 1 Abs. 2 Bst. a MWSTG).

E. 3.2.1

Die Veranlagung und Entrichtung der Inlandsteuer erfolgt nach dem Selbstveranlagungsprinzip. Dies bedeutet, dass der Leistungserbringer selbst für die Feststellung der Mehrwertsteuerpflicht bzw. -forderung verantwortlich ist (vgl. BGE 140 II 202 E. 5.4; nichts daran ändert, dass neuere Bundesgerichtsentscheide von «modifizierter Selbstveranlagung» sprechen [BGE 144 I 340 E. 2.2.1 mit Hinweisen]; zum Ganzen: Urteil des BVGer A-5126/2020 vom 1. September 2021 E. 3.6 mit Hinweisen).

E. 3.2.2

Zu den Pflichten der mehrwertsteuerpflichtigen Person gehört insbesondere auch die ordentliche Buchführung. Der Mehrwertsteuerpflichtige hat seine Geschäftsbücher und Aufzeichnungen nach den handelsrechtlichen Grundsätzen zu führen (Art. 70 Abs. 1 MWSTG). Die Buchführung ist das lückenlose und planmässige Aufzeichnen sämtlicher Geschäftsvorfälle einer Unternehmung auf der Grundlage von Belegen. Sie schlägt sich in den Geschäftsbüchern und den zugehörigen Aufzeichnungen nieder (statt vieler: Urteil des BVGer A-1336/2020 vom 12. Oktober 2021 E. 3.4.2 mit Hinweisen). Die ESTV kann ausnahmsweise über die handelsrechtlichen Grundsätze hinausgehende Aufzeichnungspflichten erlassen, wenn dies für die ordnungsgemässe Erhebung der Mehrwertsteuer unerlässlich ist (Art. 70 Abs. 1 MWSTG). Von dieser Befugnis hat sie u.a. im Rahmen des Erlasses der MWST-Info 16 «Buchführung und Rechnungsstellung» (MI 16), gültig seit dem 1. Januar 2010 (mittlerweile ersetzt durch die webbasierte Version), Gebrauch gemacht. Diese enthält genaue Angaben dazu, wie eine derartige Buchführung auszugestaltet ist (Rz. 1.1 ff. der MI 16). Alle Geschäftsvorfälle müssen chronologisch fortlaufend aufgezeichnet werden, wobei dies zeitnah, d.h. zeitlich unmittelbar nach ihrer Verwirklichung - und damit aktuell - zu geschehen hat. Essentiell ist die sog. «Prüfspur», welche die formelle Dokumentation sicherstellt (Rz. 1.3 der MI 16). Darunter zu verstehen ist die Verfolgung der Geschäftsvorfälle sowohl vom Einzelbeleg über die Buchhaltung bis zur MWST-Abrechnung als auch in umgekehrter Richtung. Diese Prüfspur muss - auch stichprobeweise - ohne Zeitverlust jederzeit gewährleistet sein (BGE 140 II 495 E. 3.4.4; zum Ganzen: Urteil des BVGer A-6521/2019 vom 29. Juli 2020 E. 2.2.2 mit Hinweisen).

E. 3.2.3

Nach der Rechtsprechung ist die steuerpflichtige Person selbst bei geringem Barverkehr zur Führung zumindest eines einfachen ordentlichen Kassabuchs verpflichtet. Soll ein Kassabuch für die Richtigkeit des erfassten Bargeldverkehrs Beweis erbringen, ist zu verlangen, dass darin die Bareinnahmen und -ausgaben fortlaufend, lückenlos und zeitnah aufgezeichnet werden und durch Kassenstürze regelmässig - in bargeldintensiven Betrieben täglich - kontrolliert werden. Nur auf diese Weise ist gewährleistet, dass die erfassten

Bareinnahmen vollständig sind, das heisst den effektiven Bareinnahmen entsprechen (Urteil des BGer 2C_950/2015 vom 11. März 2016 E. 4.3; statt vieler: Urteil des BVGer A-1336/2020 vom 12. Oktober 2021 E. 3.4.3, je mit Hinweisen). Wer einen bargeldintensiven Betrieb unterhält und weder tägliche Kassenstürze vornimmt, noch überhaupt ein tagfertiges Kassabuch führt, nimmt billigend in Kauf, dass eine Unterbesteuerung eintritt und akzeptiert eine Ermessenseinschätzung (Urteil des BGer 2C_885/2019 vom 5. März 2020 E. 5.2; Urteil des BVGer A-5551/2019 vom 14. Januar 2021 E. 2.4.3).

E. 3.3.1

Art. 79 Abs. 1 MWSTG unterscheidet zwei voneinander unabhängige Konstellationen, in welchen die ESTV die Steuerforderung nach pflichtgemäßem Ermessen einschätzt (sog. Ermessenseinschätzung). Zum einen ist diejenige der ungenügenden Aufzeichnung zu nennen (Verstoss gegen die formellen Buchführungsvorschriften). In diesem Fall hat eine Schätzung insbesondere dann zu erfolgen, wenn die Verstösse gegen die formellen Buchhaltungsvorschriften als derart gravierend zu qualifizieren sind, dass sie die materielle Richtigkeit der Buchhaltungsergebnisse in Frage stellen (vgl. Urteil des BGer 2C_265/2018 vom 19. August 2019 E. 4.3; Urteil des BVGer A-2496/2020 vom 18. November 2020 E. 2.3.3 mit Hinweisen). Dies liegt etwa dann vor, wenn bei einem bargeldintensiven Betrieb ein Kassabuch nicht (ordentlich) geführt wird (E. 3.2.3). Zum anderen kann selbst eine formell einwandfreie Buchführung die Durchführung einer Schätzung erfordern, wenn die ausgewiesenen Ergebnisse mit dem wirklichen Sachverhalt offensichtlich nicht übereinstimmen (Verstoss gegen die materiellen Buchführungsregeln). Dies ist nach der Rechtsprechung dann der Fall, wenn die in den Büchern enthaltenen Geschäftsergebnisse von den von der Steuerverwaltung erhobenen branchenspezifischen Erfahrungszahlen wesentlich abweichen und die kontrollierte Person nicht in der Lage ist, allfällige besondere Umstände, aufgrund welcher diese Abweichungen erklärt werden können, nachzuweisen oder zumindest glaubhaft zu machen (Urteil des BGer 2C_265/2018 vom 19. August 2019 E. 4.3; statt vieler: Urteil des BVGer A-1336/2020 vom 12. Oktober 2021 E. 3.5.1 mit Hinweisen).

E. 3.3.2

Sind die Voraussetzungen für eine Ermessenstaxation erfüllt, ist die ESTV nicht nur berechtigt, sondern verpflichtet, eine solche nach pflichtgemäßem Ermessen vorzunehmen. Die ESTV hat dabei alle Umstände zu beachten, von denen sie Kenntnis hat. Wohl hat die Steuerbehörde eine vorsichtige Schätzung anzustellen, doch ist sie nicht verpflichtet, im Zweifelsfall die für die steuerpflichtige Person günstigste Annahme zu treffen. Die Verletzung von Verfahrenspflichten darf sich nicht lohnen. Fälle, in denen die Steuerpflichtigen ihre Mitwirkungspflichten nicht wahrnehmen bzw. keine, unvollständige oder ungenügende Aufzeichnungen über ihre Umsätze (bzw. hinsichtlich der Feststellung oder Überprüfung der Steuerpflicht) führen, dürfen keine Steuerausfälle zur Folge haben (Urteil des BGer 2C_885/2019 vom 5. März 2020 E. 6.1; statt vieler: Urteil des BVGer A-2589/2020 vom 3. Mai 2021 E. 2.5.2, je mit Hinweisen).

E. 3.3.3

Hat die ESTV eine Schätzung nach pflichtgemäßem Ermessen vorzunehmen, hat sie diejenige Schätzungsmethode zu wählen, die den individuellen Verhältnissen im Betrieb der steuerpflichtigen Person soweit als möglich Rechnung trägt, auf plausiblen Annahmen

beruht und deren Ergebnis der wirklichen Situation möglichst nahekommt. 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 als möglich bei der Schätzung zu berücksichtigen. Sie können durchaus als Basiswerte der Ermessenstaxation fungieren (zum Ganzen: Urteil des BVerG A-1336/2020 vom 12. Oktober 2021 E. 3.5.3 mit Hinweisen). Nach der Rechtsprechung ist auch zulässig, dass die ESTV eine Prüfung der Verhältnisse während eines Teils der Kontrollperiode vornimmt und in der Folge das Ergebnis auf den gesamten kontrollierten Zeitraum umlegt bzw. hochrechnet (sog. «Umlageverfahren»), vorausgesetzt die massgebenden Verhältnisse im eingehend kontrollierten Zeitabschnitt seien ähnlich wie in der gesamten Kontrollperiode (statt vieler: Urteil des BVerG A-4326/2019 vom 22. Juni 2021 E. 2.6.3 mit Hinweisen).

E. 3.3.4

Das Bundesverwaltungsgericht überprüft das Vorliegen der Voraussetzungen für die Vornahme einer Ermessenstaxation uneingeschränkt. Bei der Überprüfung von zulässigerweise erfolgten Ermessensveranlagungen auferlegt sich das Bundesverwaltungsgericht als ausserhalb der Verwaltungsorganisation und Behördenhierarchie stehendes, von der richterlichen Unabhängigkeit bestimmtes Gericht trotz des möglichen Rügegrundes der Unangemessenheit (E. 1.4.1) eine gewisse Zurückhaltung und reduziert dergestalt seine Prüfungsdichte. Grundsätzlich setzt das Bundesverwaltungsgericht nur dann sein eigenes Ermessen an die Stelle desjenigen der Vorinstanz, wenn dieser bei der Schätzung erhebliche Ermessensfehler unterlaufen sind. Diese Praxis wurde vom Bundesgericht wiederholt bestätigt (statt vieler: Urteil des BVerG 2C_950/2015 vom 11. März 2016 E. 4.5).

E. 3.3.5

Für das Vorliegen der Voraussetzungen einer Ermessenseinschätzung ist nach der allgemeinen Beweislastregel die ESTV beweisbelastet (E. 1.4.3). Sind die Voraussetzungen erfüllt («erste Stufe») und erscheint die vorinstanzliche Schätzung nicht bereits im Rahmen der durch das Bundesverwaltungsgericht mit der gebotenen Zurückhaltung vorzunehmenden Prüfung als pflichtwidrig («zweite Stufe»), obliegt es - in Umkehr der allgemeinen Beweislast - der steuerpflichtigen Person, den Nachweis für die offensichtliche Unrichtigkeit der Schätzung zu erbringen («dritte Stufe»; statt vieler: BVerG A-4963/2020 vom 15. Dezember 2021 E. 2.3.4 mit Hinweisen). 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 nachzuweisen, dass die von der ESTV vorgenommene Schätzung offensichtlich unrichtig ist (statt vieler: Urteil des BVerG 2C_27/2021 vom 5. Oktober 2021 E. 3.1.4; statt vieler: Urteil des BVerG A-1336/2020 vom 12. Oktober 2021 E. 3.5.6). Gelingt es der steuerpflichtigen Person nicht, zu beweisen, dass das Ergebnis der Ermessenseinschätzung klarerweise nicht mit den tatsächlichen Gegebenheiten übereinstimmt, hat sie die Folgen der Beweislosigkeit zu tragen und es bleibt bei der bisherigen Schätzung (statt vieler: Urteil des BVerG A-4963/2020 vom 15. Dezember 2021 E. 2.3.4 mit Hinweisen).

E. 4

Im vorliegenden Fall ist unbestritten, dass die Beschwerdeführerin in den (noch strittigen) Jahren 2012 bis 2015 subjektiv mehrwertsteuerpflichtig war und in dieser Zeit der Mehrwertsteuer unterliegende Umsätze erzielt hat. Sodann liegt nicht im Streit, dass sie unter anderem kein Kassabuch geführt hat. Die Tageseinnahmen wurden manuell aufgezeichnet, wobei einzig die Einnahmen aufgeführt wurden und keine Tagessaldoabstimmung erfolgte. Weil keine Details zu den Tageseinnahmen vorliegen, fehlt die Prüfspur. Des Weiteren sind Wareneinkäufe nicht korrekt in der Buchhaltung abgebildet (vgl. E. 3.2.3). Aufgrund dieser Mängel in der Buchführung war die Vorinstanz nicht nur berechtigt, sondern verpflichtet, den massgebenden Umsatz der Beschwerdeführerin in den strittigen Steuerperioden ermessensweise zu ermitteln (E. 3.3.2). Von der Beschwerdeführerin wird nicht in Abrede gestellt, dass die formellen Buchhaltungsvorschriften nicht eingehalten worden sind. Vielmehr anerkennt sie, dass die Voraussetzungen für eine Ermessenseinschätzung als gegeben betrachtet werden können. Weitere Ausführungen hierzu erübrigen sich damit. Da die Voraussetzungen für die Vornahme einer Ermessenseinschätzung unbestrittenermassen gegeben sind («erste Stufe» [E. 3.3.5]), ist im Folgenden strittig und zu prüfen, ob die Vorinstanz die Ermessensveranlagung pflichtgemäss vorgenommen hat («zweite Stufe» [E. 3.3.5], nachfolgend: E. 4.1) und, falls dies zu bejahen ist, ob es der Beschwerdeführerin gelingt, die offensichtliche Unrichtigkeit der vorinstanzlichen Schätzung nachzuweisen (sog. «dritte Stufe» [E. 3.3.5], dazu nachfolgend: E. 4.2).

E. 4.1.1

Wie erwähnt ist bei einer Ermessenseinschätzung keine konkrete Berechnungsart vorgegeben. Unter Berücksichtigung der Umstände des konkreten Einzelfalls ist die jeweils adäquate Schätzungsmethode zu wählen (E. 3.3.3). Nach erneuter Prüfung des Sachverhalts im Verfügungsverfahren und unter Zuzug der Unterlagen der kantonalen Steuerbehörde St. Gallen hat sich die Vorinstanz bei ihrer Ermessenseinschätzung an den Schätzungen der Steuerbehörde des Kantons St. Gallen orientiert, welche diese im Rahmen der Einsprache gegen die Veranlagung der direkten Bundessteuer und der Staats- und Gemeindesteuer 2015 folgendermassen vorgenommen hat: In einem ersten Schritt wurde anhand des Wareneinkaufs und der Verkaufspreise gemäss Preisliste ein Soll-Umsatz von Fr. 872'516.-- berechnet. In einem zweiten Schritt wurden die Lagerkorrekturen nachgetragen, wodurch der Umsatz auf Fr. 747'045.-- korrigiert wurde. Im dritten Schritt wurden den geltend gemachten Sonderaktionen ([...]) Rechnung getragen, was zu einem Umsatz von Fr. 693'650.-- führte. Unter Berücksichtigung des Umstands, dass Mischgetränke abgegeben werden und dass der Preis für hochprozentige Getränke individuell verhandelt wird, wurde in einem vierten Schritt eine weitere Umsatzreduktion von Fr. 38'404.-- vorgenommen; im Anschluss betrug der Umsatz noch Fr. 655'246.--. Im fünften Schritt wurde ein 20 % Abzug auf dem verbleibenden Umsatz vorgenommen («Bereinigung von Bruch, Verschütten, Gratisabgaben und Mehrausschank»), wodurch der Umsatz auf Fr. 524'197.-- reduziert wurde. Im sechsten und letzten Schritt wurde die auf den Umsätzen lastende Mehrwertsteuer (Normalsatz von 8 %) herausgerechnet, wodurch ein kalkulatorischer Umsatz von Fr. 485'367.-- resultierte. Dies entspricht einer Bruttogewinnmarge von 72 %. Diese Schätzung der Steuerbehörde des Kantons St. Gallen nach pflichtgemässen Ermessen wurde mit Urteil des Bundesgerichts 2C_973/2018 vom 9. Januar 2019 bestätigt. Die Vorinstanz korrigierte den Umsatz für die Steuerperiode 2015 entsprechend dieser Schätzung der Steuerbehörden des Kantons St. Gallen auf Fr. 485'367.-- und wendete die für das Steuerjahr 2015 ermittelte Bruttogewinnmarge von 72 % namentlich auch für die

Steuerperioden 2012 bis 2014 an. Sie begründete die Anwendung dieser Bruttogewinnmarge für sämtliche kontrollierten Steuerperioden damit, dass die Beschwerdeführerin ihre Geschäftsbücher über alle Jahre mangelhaft geführt habe, dass sich die Bruttogewinnmarge von 72 % auf eine Einzelkalkulation stütze und so den individuellen Verhältnissen des Betriebs vollumfänglich Rechnung trage und dass die massgeblichen Verhältnisse über alle streitigen Steuerperioden hinweg ähnlich seien. Die Anwendung einer Bruttogewinnmarge von 72 % führt in den übrigen Steuerperioden auf Basis der verbuchten Materialaufwände zu folgenden Umsätzen: Fr. 553'264.-- (2012), Fr. 614'518.-- (2013) und Fr. 583'000.-- (2014).

E. 4.1.2

Die von der Vorinstanz angewendete Schätzungsmethode für die Steuerperiode 2015 (Ermittlung des Umsatzes auf Basis der konkreten Einkaufs- und Verkaufspreise) ist nicht zu beanstanden. Namentlich hat die Vorinstanz den individuellen Verhältnissen in den Betrieben der Beschwerdeführerin soweit als möglich Rechnung getragen, indem insbesondere die verbuchten Warenlagerkorrekturen, die Abgabe von Mischgetränken, Sonderaktionen sowie Bruch, Verschütten, Gratisabgabe und Mehrausschank berücksichtigt wurden. Die Einzelkalkulation befindet sich überdies im Rahmen der Erfahrungswerte der Vorinstanz, welche einen Median von 71.4 % ausweisen. Sodann gehen aus den Akten keine Hinweise hervor, welche auf eine Überschreitung des pflichtgemässen Ermessens der Vorinstanz bei der Schätzung hindeuten würden.

E. 4.1.3

Das Vorgehen der Vorinstanz, das Jahr 2015 zu berechnen und vom erzielten Resultat auf die Jahre 2012 bis 2014 zu schliessen, gilt ebenfalls als rechtskonform, da sich die massgebenden Verhältnisse im kontrollierten Zeitabschnitt ähnlich gestalten wie in der gesamten Kontrollperiode (E. 3.3.3). Gegenteiliges wurde weder vorgebracht noch ergibt sich solches aus den Akten.

E. 4.1.4

Zusammengefasst hat die Vorinstanz ihr Vorgehen zur ermessensweisen Schätzung des Umsatzes der Beschwerdeführerin angemessen erläutert und begründet («zweite Stufe»). Nach dem Gesagten ist davon auszugehen, dass die ESTV ihr Ermessen pflichtgemäss ausgeübt hat (E. 3.3.5).

E. 4.2

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 (E. 3.3.5). Im Folgenden ist somit auf die Vorbringen der Beschwerdeführerin einzugehen, mit welchen sie die Ermessenseinschätzung beanstandet.

E. 4.2.1

Die Beschwerdeführerin kritisiert im Allgemeinen die Anwendung einer Bruttogewinnmarge von 72 % und hält die im Rahmen der Einschätzungsmitteilung angewendete Bruttogewinnmarge von 65 % für sachgerechter, da diese Marge im Rahmen der Kontrolle nach Durchsicht sämtlicher Unterlagen und Würdigung aller Umstände zustande gekommen sei. Dabei gelte es zu beachten, dass die Vorinstanz und das Kantonale Steueramt St. Gallen über die gleichen Unterlagen verfügt hätten. Weiter sei ein pauschaler

Abzug von 20 % für die Umsatzbereinigung für Bruch, Verschütten, Gratisabgaben und Mehrausschank nicht sachgerecht, da der Bierausschuss und der Verkauf von Mischgetränken bereits mit einem tieferen durchschnittlichen Verkaufspreis hätten berücksichtigt werden müssen, so die Beschwerdeführerin. Dementsprechend hält sie - ohne dazu Beweise einzureichen - dafür, dass anstelle der 20 % Pauschale eine ihres Erachtens sachgerechtere Aufteilung in direkte und pauschale Aufwendungen vorzunehmen wäre, welche im Ergebnis zu einer Bruttogewinnmarge von 65 % führen würde. Die Anwendung der Bruttogewinnmarge von 72 % sei vor dem Hintergrund, dass die ESTV bei vergleichbaren Betrieben von einer Bruttogewinnmarge von 70 % ausgehe, noch fragwürdiger. Die Vorbringen der Beschwerdeführerin, dass ihre Berechnungsmethode, welche im Ergebnis von tieferen Durchschnittsverkaufspreisen bei nicht alkoholischen Getränken ausgeht, zu einer sachgerechten Bruttogewinnmarge von 65 % führe, sind ungenügend substantiiert. Da es der Beschwerdeführerin obliegt, die offensichtliche Unrichtigkeit der vorgenommenen Schätzungen anhand von Belegen nachzuweisen (E. 3.3.5), gelingt ihr vorliegend der Nachweis nicht, dass die mittels Einzelkalkulationen bestimmte Bruttogewinnmarge von 72 % offensichtlich unrichtig ist. Ebenso wenig vermag der Verweis auf einen Erfahrungswert von 70 % an der vorliegenden Beurteilung etwas zu ändern. Die vorliegende Schätzung basiert nicht auf den Erfahrungswerten der ESTV, sondern wurde aufgrund einer Einzelkalkulation für das Jahr 2015 ermittelt und auf die Jahre 2012 bis 2014 umgelegt. Darüber hinaus bewegt sich die mittels Einzelkalkulation ermittelte Bruttogewinnmarge von 72 % unabhängig davon, ob der Durchschnitt bei 70 % oder bei 71.65 % (Median 71.4 %, mit einem Minimum von 58.37 % und einem Maximum von 83.13 %) liegt, klarerweise innerhalb der erwarteten Streuung.

E. 4.2.2

Weiter kritisiert die Beschwerdeführerin den Umstand, dass die Einzelkalkulation des Kantonalen Steueramts St. Gallen für das Jahr 2015 für sämtliche kontrollierten Perioden angewendet wurde, obwohl das Kantonale Steueramt St. Gallen die Steuerjahre 2012 bis 2014 ohne Aufrechnungen veranlagt hatte. Insofern seien die Einzelkalkulationen für ein Steuerjahr höher gewichtet worden als die eigenen Kontrollergebnisse für die ganze Zeitspanne. Auch mit diesen Vorbringen vermag die Beschwerdeführerin die offensichtliche Unrichtigkeit der Schätzung bzw. erhebliche Ermessensfehler der Vorinstanz nicht zu belegen (E. 3.3.5). Unbestrittenermassen hat die Beschwerdeführerin ihre Geschäftsbücher über alle kontrollierten Jahre hinweg mangelhaft geführt, weshalb die Vorinstanz zur ermessensweisen Schätzung sämtlicher kontrollierten Perioden verpflichtet war. Es ist nach ständiger Gerichtspraxis zulässig, im Rahmen einer Ermessenstaxation die Verhältnisse während eines Teils der Kontrollperiode zu prüfen und diese auf den gesamten kontrollierten Zeitraum umzulegen, sofern die massgebenden Verhältnisse in der gesamten Kontrollperiode ähnlich sind (E. 3.3.3). Da Abweichungen in den massgebenden Verhältnissen weder von der Beschwerdeführerin geltend gemacht werden noch sich aus den Akten ergeben, ist die Umlegung der Prüfungsergebnisse für die Steuerperiode 2015 auf die Steuerperioden 2012 bis 2014 nicht zu beanstanden (vgl. auch E. 4.1.3).

E. 4.2.3

Die Beschwerdeführerin bemängelt des Weiteren, dass der Umstand, dass der Ende 2015 entlassene Geschäftsführer fehlerhaft agierte und die Margenverschlechterung in den Jahren 2014 und 2015 massgeblich auf dieses Fehlverhalten zurückzuführen sei, in der vorgenommenen Schätzung nicht berücksichtigt worden sei. Diese allgemeinen Ausführungen

der Beschwerdeführerin sind weder substantiiert, noch stützen sie sich auf Belege. Abgesehen davon hätte die Beschwerdeführerin das behauptete Fehlverhalten ihres (inzwischen entlassenen) Geschäftsführers und die damit verbundenen Mängel im Zusammenhang mit der Buchführung ohnehin selber zu verantworten (vgl. E. 3.3.2 und E. 4).

E. 4.2.4

Die Beschwerdeführerin beantragt, dass die Umsatzrückvergütungen des Jahres 2014 vollständig zu berücksichtigen seien, auch wenn sie nicht erfolgswirksam verbucht worden sind. Sie macht in diesem Zusammenhang zusätzliche Rückvergütungen von Fr. 9'949.35 für das Steuerjahr 2014 geltend und bringt zum Beleg eine Abrechnung der Lieferantin vom 30. September 2014 bei, welche die tatsächlichen Rückvergütungen sowie die Belastung auf dem Darlehenskonto aufzeigen soll. Die Vorinstanz stellt sich auf den Standpunkt, indem die fraglichen Rückvergütungen nicht erfolgswirksam verbucht worden sind, sei es nicht erstellt, dass die fraglichen Rückvergütungen mit dem Darlehen aus dem Biervertrag verrechnet worden seien und dass der Saldo gemäss Abrechnung der Lieferantin nicht mit der Buchhaltung der Beschwerdeführerin übereinstimme. Demzufolge habe sie (die Vorinstanz) keinen Anlass gehabt, die geltend gemachten, aber nicht belegten Rückvergütungen und deren Verrechnung bei der kalkulatorischen Ermittlung des Umsatzes zu berücksichtigen. Die brauchbaren Teile der Buchhaltung und allenfalls vorhandene Belege sind soweit als möglich bei der Schätzung zu berücksichtigen (E. 3.3.3). Für das Jahr 2014 hat die Beschwerdeführerin nur Rückvergütungen im Umfang von Fr. 2'204.-- verbucht. Der Bilanz der Beschwerdeführerin ist des Weiteren nicht zu entnehmen, ob und in welchem Umfang die Rückvergütungen für das Jahr 2014 mit dem Darlehen der Lieferantin verrechnet wurden. Nichtsdestotrotz ergibt sich aus den aktenkundigen Belegen, dass die Lieferantin eine Rückvergütung von Fr. 9'949.35 gewährt und diese mit dem bestehenden Darlehen verrechnet hat. Konkret ergibt sich die Verrechnung von Fr. 9'949.35 mit dem Darlehen aus der Abrechnung der Lieferantin vom 30. September 2014 sowie aus dem Lieferungsvertrag zwischen der Beschwerdeführerin und der Lieferantin vom 8. Oktober 2014. Im Liefervertrag vom 8. Oktober 2014 wird festgehalten, dass das Darlehen der Lieferantin per 30. September 2014 Fr. 36'716.40 betragen hat. Dieser Betrag entspricht der in der Abrechnung vom 30. September 2014 ausgewiesenen Darlehensforderung nach Verrechnung der Rückvergütungen per 30. September 2014. Weiter entspricht die Rückvergütung von Fr. 9'949.35 im Lichte des Lieferungsvertrags zwischen der Beschwerdeführerin und der Lieferantin vom 13. Oktober 2009 sowie mit Blick auf die verbuchten Rückvergütungen für die Jahre 2011 bis 2013 den Erwartungen: In den Jahren 2011 bis 2013 wurden jeweils Rückvergütungen zwischen Fr. 8'315.-- und Fr. 10'931.-- verbucht. Insofern gelingt es der Beschwerdeführerin, für das Jahr 2014 Rückvergütungen von Fr. 9'949.35 zu belegen (E. 3.3.5). Entgegen dem Antrag der Beschwerdeführerin ist dieser Betrag jedoch nicht zusätzlich neben den (bereits) verbuchten Rückvergütungen von Fr. 2'204.-- zu berücksichtigen. Vielmehr sind die verbuchten Rückvergütungen von Fr. 2'204.-- an die belegten Rückvergütungen von Fr. 9'949.35 anzurechnen. Die zusätzlichen Rückvergütungen reduzieren den Warenaufwand und damit den kalkulatorisch ermittelten Umsatz. Die zusätzliche Berücksichtigung von Rückvergütungen für das Jahr 2014 im Umfang von Fr. 7'745.35 (Fr. 9'949.35 - Fr. 2'204.--) führt unter Anwendung einer Bruttogewinnmarge von 72 % zu einer Umsatzreduktion von Fr. 27'661.95 ($\text{Fr. } 7'745.35 \div 28 [\text{Warenaufwandquote}] \times 100$) bzw. zu einer Reduktion der Nachsteuern von Fr. 2'212.95 ($\text{Fr. } 27'661.95 \times 8 [\text{Mehrwertsteuersatz}] \div 100$) für die Steuerperiode 2014.

E. 4.2.5

Zusammengefasst gelingt es der Beschwerdeführerin nicht, die offensichtliche Unrichtigkeit der angewendeten Bruttogewinnmarge von 72 % nachzuweisen. Hingegen gelingt ihr der Nachweis, dass im Rahmen der Umsatzberechnung für das Jahr 2014 Rückvergütungen von Fr. 9'949.35 statt lediglich Fr. 2'204.-- zu berücksichtigen sind, was zu einer Reduktion der Nachsteuern für die Steuerperiode 2014 von Fr. 2'212.95, nämlich von Fr. 15'961.-- auf Fr. 13'748.05, führt. Die Beschwerde ist insofern teilweise gutzuheissen.

E. 4.3

Nach dem Gesagten ist die Beschwerde hinsichtlich der Steuerperiode 2011 infolge Verjährung gutzuheissen (E. 1.6.2). Des Weiteren ist die Beschwerde hinsichtlich der geltend gemachten Rückvergütungen für die Steuerperiode 2014 teilweise gutzuheissen (E. 4.2.5). Im Übrigen erweist sich die Beschwerde als unbegründet und ist abzuweisen.

E. 5.1

Die Verfahrenskosten werden in der Regel der unterliegenden Partei auferlegt; unterliegt diese nur teilweise, so werden die Verfahrenskosten ermässigt (Art. 63 Abs. 1 VwVG). Insgesamt sind die Verfahrenskosten auf Fr. 3'000.-- festzusetzen (vgl. Art. 2 Abs. 1 i.V.m. Art. 4 des Reglements vom 21. Februar 2008 über die Kosten und Entschädigungen vor dem Bundesverwaltungsgericht [VGKE, SR 173.320.2]) und der zu rund 63 % unterliegenden Beschwerdeführerin im Umfang von Fr. 1'900.-- aufzuerlegen. Letzterer Betrag ist dem geleisteten Kostenvorschuss von insgesamt Fr. 3'000.-- zu entnehmen. Der Restbetrag von Fr. 1'100.-- ist der Beschwerdeführerin nach Eintritt der Rechtskraft des vorliegenden Urteils zurückzuerstatten. Der Vorinstanz sind keine Verfahrenskosten aufzuerlegen (Art. 63 Abs. 2 VwVG).

E. 5.2

Die zu rund 37 % 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. 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 (statt vieler: Urteil des BVGer A-2703/2021 vom 12. Mai 2021 E. 4.2.2 mit Hinweisen). Die reduzierte Parteientschädigung wird vorliegend praxisgemäss auf Fr. 1'600.-- festgesetzt. (Das Dispositiv befindet sich auf der nächsten Seite.)

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