

# **BVGer A-4580/2014 vom 9. Juni 2015**

Bundesverwaltungsgericht, 2015-06-09, DE

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bvger\\_A-4580\\_2014](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bvger_A-4580_2014)

FR: TAF A-4580/2014 du 9 juin 2015

IT: TAF A-4580/2014 del 9 giugno 2015

## **Regeste**

Mehrwertsteuer

## **Erwägungen**

### **E. 1.1**

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 stellt jedenfalls der angefochtene "Einspracheentscheid" vom 16. Juni 2014 eine solche Verfügung dar (vgl. dazu ausführlich die neuere Rechtsprechung des Bundesverwaltungsgerichts zu seiner funktionalen Zuständigkeit zur Behandlung von Beschwerden gegen "Einspracheentscheide" der ESTV, die im Zuge von "Einsprachen" gegen EM ergangen sind: statt vieler Urteil des BVGer A 2473/2014 vom 13. März 2015 E. 1.2, mit Hinweisen; vgl. auch Urteil des BGer 2C\_842/2014 vom 17. Februar 2015 E. 5 und BGE 140 II 202). Eine Ausnahme nach Art. 32 VGG liegt nicht vor. Die Vorinstanz ist zudem eine Behörde im Sinn von Art. 33 VGG. Das Bundesverwaltungsgericht ist demnach für die Beurteilung der vorliegenden Beschwerde zuständig.

### **E. 1.2**

Auf die im Übrigen frist- und formgerecht eingereichte Beschwerde (Art. 50 Abs. 1 und Art. 52 Abs. 1 VwVG) ist demnach einzutreten.

### **E. 1.3.1**

Am 1. Januar 2010 ist das (neue) Mehrwertsteuergesetz (MWSTG, SR 641.20) in Kraft getreten. Der vorliegende Sachverhalt betrifft die Steuerperiode 2010, womit einzig dieses zur Anwendung kommt. Soweit im Folgenden auf die Rechtsprechung zum früheren Mehrwertsteuergesetz vom 2. September 1999 (aMWSTG, AS 2000 1300) verwiesen wird, liegt der Grund darin, dass diese - wie nachfolgend teilweise ausdrücklich ausgeführt - im vorliegenden Fall auch für das MWSTG übernommen werden kann.

### **E. 1.4**

Im Verwaltungsverfahren und in der Verwaltungsrechtspflege gilt der Untersuchungsgrundsatz, wonach die Behörde den rechtserheblichen Sachverhalt von Amtes wegen festzustellen hat (Art. 12 VwVG). Diese Vorschrift gilt nunmehr ausdrücklich auch im Mehrwertsteuerrecht, da nach Art. 81 Abs. 1 MWSTG der Vorbehalt für Steuerverfahren gemäss Art. 2 Abs. 1 VwVG auf das Mehrwertsteuerrecht keine Anwendung mehr findet. Gelangt der Richter aufgrund der Beweiswürdigung 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,

wer also die Folgen der Beweislosigkeit zu tragen hat (sog. materielle Beweislast). Im Steuerrecht gilt grundsätzlich, dass die Steuerbehörde für die steuerbegründenden und steuererhöhenden Tatsachen beweibelastet ist, während der steuerpflichtigen Person der Nachweis der Tatsachen obliegt, welche die Steuerschuld mindern oder aufheben (statt vieler: Urteil des BGer 2C\_232/2012 vom 23. Juli 2012 E. 3.5; Urteil des BVGer A 665/2013 vom 10. Oktober 2013 E. 1.4, mit weiteren Hinweisen; vgl. auch BLUMENSTEIN/LOCHER, System des schweizerischen Steuerrechts, 6. Aufl. 2002, S. 454).

### **E. 2.1**

Der Anspruch auf rechtliches Gehör ist als selbständiges Grundrecht in Art. 29 Abs. 2 BV verankert und wird für das Verwaltungsverfahren in den Art. 29 ff. VwVG konkretisiert. Er umfasst im Wesentlichen das Recht einer Partei auf Teilnahme am Verfahren und auf Einflussnahme auf den Prozess der Entscheidungsfindung. In diesem Sinne dient das rechtliche Gehör einerseits und in Ergänzung des Untersuchungsgrundsatzes der Sachaufklärung, stellt andererseits aber auch ein persönlichkeitsbezogenes Mitwirkungsrecht beim Erlass von Verfügungen dar, die in die Rechtstellung des Einzelnen eingreifen. Zu den Mitwirkungsrechten gehört insbesondere das Recht einer Partei, sich vor Erlass einer Verfügung zur Sache zu äussern, Einsicht in die Akten zu nehmen und mit erheblichen Beweisanträgen gehört zu werden. Der Anspruch auf rechtliches Gehör umfasst als Mitwirkungsrecht mithin alle Befugnisse, die einer Partei einzuräumen sind, damit sie ihren Standpunkt in einem Verfahren wirksam zur Geltung bringen kann (BGE 135 II 286 E. 5.1; Urteil des BGer 1C\_77/2013 vom 19. Juli 2013 E. 3.2; zum Ganzen: Urteil des BVGer A 1251/2012 vom 15. Januar 2014 E. 2.2, mit weiteren Hinweisen). Seitens der Behörden folgt aus dem Anspruch der Parteien auf rechtliches Gehör die Pflicht zur (vorgängigen) Orientierung über die entscheiderelevanten tatsächlichen Grundlagen (BGE 132 V 387 E. 3.1; Müller/Schefer, Grundrechte in der Schweiz: im Rahmen der Bundesverfassung, der EMRK und der UNO-Pakte, 4. Aufl. 2008, S. 860 ff.). Zudem muss die Behörde die Vorbringen der Parteien tatsächlich prüfen und in der Entscheidungsfindung berücksichtigen. Aus dieser Prüfungs- und Berücksichtigungspflicht fliesst nach der Rechtsprechung sodann die Pflicht der Behörde, ihren Entscheid zu begründen (BGE 136 I 229 E. 5.2, mit Hinweisen; zum Ganzen: Urteil des BVGer A 1251/2012 vom 15. Januar 2014 E. 2.2).

#### **E. 2.2.1**

Die Beschwerdeführerin rügt zunächst, die Vorinstanz habe nicht gebührend über den Verfahrensgang orientiert. Sie habe - ohne die Beschwerdeführerin darüber in Kenntnis zu setzen - im Juli und Dezember 2011 diverse Lieferanten der Beschwerdeführerin angeschrieben und Unterlagen einverlangt, aufgrund derer sie dann einen fiktiven Umsatz errechnet habe. Weiter habe sie es insbesondere versäumt, den Eingang diverser Antwortschreiben von Gesellschaften und Vereinen der Beschwerdeführerin anzuzeigen, welche sie ohne Wissen Letzterer im August 2013 um Auskunft ersucht habe. Sämtliche Antwortschreiben, welche allesamt zugunsten der Beschwerdeführerin ausgefallen seien, habe die Vorinstanz als irrelevant abgetan, ohne dass der Beschwerdeführerin die Möglichkeit eröffnet worden sei, sich hierzu zu äussern (Beschwerde, S. 3 f.).

#### **E. 2.2.2**

Die Vorinstanz hält demgegenüber dafür, die Beschwerdeführerin habe im Rahmen des Einspracheverfahrens die Möglichkeit gehabt, zur Schätzungshöhe ausführlich Stellung zu

nehmen. Von dieser hätte sie auch Gebrauch gemacht, indem sie eine angebliche Gratisabgabe von Gebinden an verschiedene Vereine geltend gemacht und Belege eingereicht habe. Da die Vereine im zweiten Schreiben keine gegenteiligen Angaben gemacht hätten, habe kein Grund bestanden, der Beschwerdeführerin vor Erlass des "Einspracheentscheids" eine Möglichkeit zur Stellungnahme einzuräumen (Vernehmlassung, S. 6 f.).

### **E. 2.2.3**

Die Rüge der Beschwerdeführerin erweist sich als unbegründet. Vorliegend ist - zu Recht - unbestritten, dass die Vorinstanz berechtigt war, bei den Lieferanten, Gesellschaften und Vereinen der Beschwerdeführerin um Auskunft zu ersuchen (vgl. Art. 73 MWSTG). Unbestritten ist die Tatsache, dass die Vorinstanz die Beschwerdeführerin vor Erlass ihrer EM und des "Einspracheentscheids" nicht über diese Auskunftersuchen orientiert hat. Entgegen der Behauptung der Beschwerdeführerin war die Vorinstanz jedoch vor Erlass der EM nicht verpflichtet, die Beschwerdeführerin zu orientieren, zumal es sich bei der EM nicht um eine Verfügung handelt (zur grundsätzlichen Unzulässigkeit, eine EM direkt als Verfügung im Sinne von Art. 5 VwVG auszugestalten, vgl. BGE 140 II 202 E. 5 f.; Urteil des BVGer A 184/2014 vom 24. Juli 2014 E. 1.1). Zudem ist - zu Recht - auch nicht bestritten, dass die ESTV im Rahmen ihrer Ermessenseinschätzung zu Untersuchungsmaßnahmen berechtigt bzw. verpflichtet ist (vgl. nachfolgend E. 3.6.2). Ein Anspruch der Betroffenen, diesbezüglich stets vorgängig informiert zu werden, besteht nicht. Letztlich kann aber ohnehin offen bleiben, ob hinsichtlich des zweiten Auskunftersuchens eine Gehörsverletzung vorliegt, da diese geheilt würde, da das Bundesverwaltungsgericht mit voller Kognition entscheidet und eine Rückweisung das Verfahren nur unnötig verlängern würde (vgl. E. 2.3.3).

### **E. 2.3.1**

Sodann führt die Beschwerdeführerin ins Feld, eine weitere Verletzung des rechtlichen Gehörs sei dadurch erfolgt, als das der "Einspracheentscheid" (für das Jahr 2010) für die Beschwerdeführerin eine Verschlechterung gegenüber der EM darstelle, sie aber vorgängig nicht zur beabsichtigten Verschlechterung angehört worden sei. Eine Verfügung dürfe nämlich nicht zuungunsten einer Partei abgeändert werden, ohne dass diese vorher zur Stellungnahme aufgefordert worden sei (Beschwerde, S. 4).

### **E. 2.3.2**

Die Vorinstanz entgegnet, dass durch die Abänderung der EM zuungunsten der Beschwerdeführerin ohne vorgängige Anhörung, eine allfällige Verletzung des Anspruchs auf rechtliches Gehör - selbst wenn diese schwer wiegen sollte - als geheilt gelten müsste, da das Bundesverwaltungsgericht mit voller Kognition entscheide. Eine Rückweisung sei nicht angezeigt, da die Beschwerdeführerin im Rahmen der Beschwerde Gelegenheit gehabt habe, sich zur Abänderung zu äussern (Vernehmlassung, S. 9).

### **E. 2.3.3**

Auch diese Rüge verfährt nicht. Bei Lichte besehen gibt es vorliegend nicht einmal ein "echtes" Einspracheverfahren, da die EM grundsätzlich keine Verfügung darstellt (vgl. E. 1.1). Darüber hinaus ist gemäss Art. 83 Abs. 5 MWSTG das Einspracheverfahren trotz Rückzugs der Einsprache weiterzuführen, wenn Anhaltspunkte dafür vorliegen, dass die angefochtene Verfügung den massgebenden Gesetzesbestimmungen nicht entspricht. Somit hat die ESTV grundsätzlich die Möglichkeit, die erstinstanzliche Verfügung auch

zuungunsten des Einsprechers abzuändern. Gegebenenfalls hat sie dem Einsprecher vorab aber das rechtliche Gehör zu gewähren (Felix Geiger, in: MWSTG Kommentar, 2012, Art. 83 Rz. 20). Es ist mit der Vorinstanz einig zu gehen, dass es im vorliegenden Fall offen gelassen werden kann, ob eine Verletzung des Anspruchs auf rechtliches Gehör vorliegt, da diese jedenfalls als geheilt zu gelten hätte, da das Bundesverwaltungsgericht mit voller Kognition entscheidet. Es ist der Vorinstanz auch insofern zuzustimmen, als dass vorliegend selbst bei einer schwer wiegenden Verletzung eine Rückweisung keinen Sinn ergeben bzw. eine Rückweisung das Verfahren nur unnötig verlängern würde. Offen bleiben kann damit auch die Frage, ob dadurch, dass die Beschwerdeführerin insgesamt (d.h. über den gesamten Kontrollzeitraum) besser gestellt ist, gar keine "reformatio in peius" vorliege.

### **E. 3.1**

Der Mehrwertsteuer unterliegen die im Inland von steuerpflichtigen Personen gegen Entgelt erbrachten Leistungen (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). Als Dienstleistung gilt jede Leistung, die keine Lieferung ist (Art. 3 Bst. e MWSTG).

### **E. 3.2**

Mehrwertsteuerpflichtig ist, wer unabhängig von Rechtsform, Zweck und Gewinnabsicht ein Unternehmen betreibt und nicht von der Steuerpflicht befreit ist. Ein Unternehmen betreibt, wer eine auf die nachhaltige Erzielung von Einnahmen aus Leistungen ausgerichtete berufliche oder gewerbliche Tätigkeit selbständig ausübt und unter eigenem Namen nach aussen auftritt (Art. 10 Abs. 1 Bst. a und b MWSTG). Befreit ist ein Steuerpflichtiger u.a., wenn er im Inland innerhalb eines Jahres weniger als Fr. 100'000.-- Umsatz aus steuerbaren Leistungen erzielt, sofern er nicht auf die Befreiung von der Steuerpflicht verzichtet (Art. 10 Abs. 2 Bst. a MWSTG).

### **E. 3.3**

Die Mehrwertsteuer wird vom tatsächlich empfangenen Entgelt berechnet (Art. 24 Abs. 1 Satz 1 MWSTG).

### **E. 3.4.1**

Die Veranlagung und Entrichtung der Inlandsteuer erfolgt nach dem Selbstveranlagungsprinzip. Der Steuerpflichtige stellt dabei eigenständig fest, ob er die Voraussetzungen der subjektiven Steuerpflicht (Art. 10 und 66 MWSTG) erfüllt, ermittelt die Steuerforderung selber (Art. 71 MWSTG) und begleicht diese innerhalb von 60 Tagen nach Ablauf der Abrechnungsperiode (Art. 86 Abs. 1 MWSTG). Das Selbstveranlagungsprinzip bedeutet somit, dass der Leistungserbringer selbst für die Feststellung der Mehrwertsteuerpflicht bzw. -forderung verantwortlich ist. Daran ändert sich gegenüber dem früheren Recht nichts (vgl. Urteile des Bundesgerichts 2C\_356/2008 vom 21. November 2008 E. 3.2 und 2A.109/2005 vom 10. März 2006 E. 2.1; statt vieler: Urteil des BVerfG A 589/2014 vom 27. August 2014 E. 2.6.1).

### **E. 3.4.2**

Zu den Pflichten der mehrwertsteuerpflichtigen Person gehört insbesondere auch die Buchführungspflicht. 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 (vgl. Urteile des BVGer A 589/2014 vom 27. August 2014 E. 2.6.2 und A 6198/2012 vom 3. September 2013 E. 2.7.2; Beatrice BLUM, in: MWSTG Kommentar, a.a.O., Art. 70 Rz. 3 ff.). Die ESTV kann ausnahmsweise darüber hinausgehende Aufzeichnungspflichten erlassen, wenn dies für die ordnungsgemässe Erhebung der Mehrwertsteuer unerlässlich ist (Art. 70 Abs. 1 MWSTG). Von dieser Befugnis hat sie im Rahmen des Erlasses der Wegleitung für Mehrwertsteuerpflichtige (Wegleitung 2008 zur Mehrwertsteuer [Wegleitung 2008, gültig vom 1. Januar 2008 bis 31. Dezember 2009]) sowie des MWST-Infos 16 («Buchführung und Rechnungsstellung» [MI 16, gültig seit 1. Januar 2010, mittlerweile ersetzt durch die webbasierte Version]) Gebrauch gemacht. In den genannten Dokumenten sind genauere Angaben enthalten, wie eine derartige Buchhaltung auszugestaltet ist (Rz. 878 ff. der Wegleitung 2008 und Rz. 1.1 ff. des MI 16). Alle Geschäftsvorfälle müssen fortlaufend, chronologisch und lückenlos aufgezeichnet werden (Rz. 884 der Wegleitung 2008 und Rz. 1.3 des MI 16) und alle Eintragungen haben sich auf entsprechende Belege zu stützen, sodass die einzelnen Geschäftsvorfälle von der Eintragung in die Hilfs- und Grundbücher bis zur Steuerabrechnung und bis zum Jahresabschluss sowie umgekehrt leicht und genau verfolgt werden können (sog. «Prüfspur»; vgl. Rz. 893 ff. der Wegleitung und Rz. 1.5 des MI 16; vgl. Urteile des BGer 2C\_2015/2014 vom 10. Oktober 2014 [zur Publikation vorgesehen] E. 3.4.4, 2C\_657/2012 vom 9. Oktober 2012 E. 2.2, 2C\_835/2011 vom 4. Juni 2012 E. 2.2.1, 2A.297/2005 vom 3. Februar 2006 E. 3.1; statt vieler: Urteil des BVGer A 2473/2014 vom 13. März 2015 E. 2.5.3, mit weiteren Hinweisen).

### **E. 3.4.3**

Nach der Rechtsprechung ist die steuerpflichtige Person selbst bei geringem Barverkehr zur Führung zumindest eines einfachen ordentlichen Kassabuches verpflichtet. Sie ist zwar mehrwertsteuerrechtlich nicht gehalten, kaufmännische Bücher im Sinne des Handelsrechts zu führen; die Bücher müssen die erzielten Umsätze jedoch lückenlos erfassen und die entsprechenden Belege sind aufzubewahren (vgl. Urteile des BGer 2C\_206/2012 vom 6. September 2012 E. 2.2, 2A.693/2006 vom 26. Juli 2007 E. 3.1 und 2A.569/2006 vom 28. Februar 2007 E. 3.1). Die detaillierte und chronologische Führung eines Kassabuches muss besonders hohen Anforderungen genügen. Soll ein Kassabuch für die Richtigkeit des erfassten Bargeldverkehrs Beweis erbringen, ist zu verlangen, dass in diesem 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 (vgl. statt vieler: Urteil des BGer 2C\_206/2012 vom 6. September 2012 E. 2.2). Die zentrale Bedeutung eines korrekt geführten Kassabuchs ist allen Steuerarten gleichermassen eigen (vgl. Urteile des BGer 2C\_206/2012 vom 6. September 2012 E. 2.2 und 2C\_835/2011 vom 4. Juni 2012 E. 2.2.2; zum Ganzen: Urteil des BVGer A 825/2013 vom 16. Oktober 2013 E. 2.4.4, mit weiteren Hinweisen).

### **E. 3.5.1**

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), so schätzt die ESTV die Steuerforderung nach pflichtgemäßem Ermessen ein (Art. 79 MWSTG).

### **E. 3.5.2**

Art. 79 MWSTG unterscheidet nach dem Ausgeführten zwei voneinander unabhängige Konstellationen, welche zu einer Ermessensveranlagung führen. Die erste ist diejenige der ungenügenden Aufzeichnung (Konstellation 1). In diesem Fall hat eine Schätzung insbesondere auch dann zu erfolgen, wenn die Verstöße gegen die formellen Buchhaltungsvorschriften als derart gravierend zu qualifizieren sind, dass sie die materielle Richtigkeit der Buchhaltungsergebnisse in Frage stellen (zum früheren Recht statt vieler: BGE 105 Ib 181 E. 4a; Urteile des BGer 2C\_429/2009 vom 9. November 2009 E. 3 und 2A.437/2005 vom 3. Mai 2006 E. 3.1). Zweitens kann selbst eine formell einwandfreie Buchführung die Durchführung einer Schätzung erfordern, wenn die ausgewiesenen Ergebnisse mit dem wirklichen Sachverhalt offensichtlich nicht übereinstimmen (Konstellation 2). Dies ist nach der Rechtsprechung der Fall, wenn die in den Büchern enthaltenen Geschäftsergebnisse von den von der Steuerverwaltung erhobenen branchenspezifischen Erfahrungszahlen wesentlich abweichen, vorausgesetzt die kontrollierte Person ist nicht in der Lage, allfällige besondere Umstände, auf Grund welcher diese Abweichung erklärt werden kann, nachzuweisen oder zumindest glaubhaft zu machen (statt vieler: Urteile des BVGer A 589/2014 vom 27. August 2014 E. 2.7.2 und A 6198/2012 vom 3. September 2013 E. 2.8.2, mit Hinweisen). Diese Rechtsprechung beansprucht auch unter dem MWSTG Geltung.

### **E. 3.6.1**

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 (bzw. hinsichtlich der Feststellung oder Überprüfung der Steuerpflicht) führen, dürfen keine Steuerausfälle zur Folge haben (Urteil des BVGer A 589/2014 vom 27. August 2014 E. 2.8.1; zum früheren Recht: Urteil des BGer 2A.552/2006 vom 1. Februar 2007 E. 3.2; Urteile des BVGer A 665/2013 vom 10. Oktober 2013 E. 2.6.1 und A 4922/2012 vom 14. Juni 2013 E. 2.6.1).

### **E. 3.6.2**

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: Urteil des BGer 2C\_1077/2012 vom 24. Mai 2014 E. 2.3; zum früheren Recht: Urteil des BGer 2C\_970/2012 vom 1. April 2013 E. 4.1; Blum, in: MWSTG Kommentar, a.a.O., Art. 79 Rz. 15). 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 früheren Recht statt vieler: Urteile des BVGer A 665/2013 vom 10. Oktober 2013 E. 2.6.2 und A 4922/2012 vom 14. Juni 2013 E.

2.6.2, mit weiteren Hinweisen; Pascal Mollard, TVA et taxation par estimation, veröffentlicht in: ASA 69 S. 530 ff.).

### **E. 3.7.1**

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; André Moser et al., Prozessieren vor dem Bundesverwaltungsgericht, 2. Aufl. 2013, Rz. 2.149 ff.; Ulrich Häfelin et al., Allgemeines Verwaltungsrecht, 6. Aufl. 2010, Rz. 1758 ff.).

### **E. 3.7.2**

Das Bundesverwaltungsgericht überprüft das Vorliegen der Vor-aussetzungen für die Vornahme einer Ermessenstaxation - als Rechts-frage - uneingeschränkt. 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 (zum früheren Recht zum Ganzen statt vieler: Urteil des BVGer A 665/2013 vom 10. Oktober 2013 E. 2.8.2, mit weiteren Hinweisen). Diese Praxis wurde vom Bundesgericht bestätigt (vgl. zum früheren Recht: Urteil des BGer 2C\_426/2007 vom 22. November 2007 E. 4.3, ferner: Urteil des BGer 2C\_970/2012 vom 1. April 2013 E. 4.3).

### **E. 3.7.3**

Für das Vorliegen der Voraussetzungen zur Vornahme einer Ermessenseinschätzung ist nach der allgemeinen Beweislastregel die ESTV beweibelastet (E. 1.4). Sind die Voraussetzungen erfüllt und erscheint die vorinstanzliche Schätzung nicht bereits im Rahmen der durch das Bundesverwaltungsgericht mit der gebotenen Zurückhaltung (E. 3.7.2) vorzunehmenden Prüfung als pflichtwidrig, obliegt es - in Umkehr der allgemeinen Beweislast - der steuerpflichtigen Person, den Nachweis für die Unrichtigkeit der Schätzung zu erbringen (vgl. statt vieler: Urteil des BGer 2C\_1077/2012 vom 24. Mai 2014 E. 2.5; zum früheren Recht: Urteil des Bundesgerichts 2C\_970/2012 vom 1. April 2013 E. 4.2; Urteil des BVGer A 665/2013 vom 10. Oktober 2013 E. 2.8.3, mit weiteren 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 darzulegen, dass die von der ESTV vorgenommene Schätzung offensichtlich fehlerhaft ist, und sie hat auch den Beweis für ihre vorgebrachten Behauptungen zu erbringen (zum früheren Recht statt vieler: Urteil des BGer 2C\_970/2012 vom 1. April 2013 E. 4.3).

### **E. 4**

Im vorliegenden Fall hat die Vorinstanz die Umsätze der Beschwerdeführerin in ihren Filialen in (Ort X) und (Ort Y) in der massgebenden Zeit vom 1. Januar 2010 bis 31. Dezember 2010 (für die Filiale in [Ort Y] bis Ende Mai 2010) ermessensweise ermittelt. Da die Voraussetzungen für eine Ermessenseinschätzung durch die Vorinstanz zu Recht bejaht

wurden - was durch die Beschwerdeführerin im Übrigen auch nicht (mehr) bestritten wird -, war diese nicht nur berechtigt, sondern vielmehr verpflichtet, eine Einschätzung vorzunehmen (E. 3.6.1). Nachfolgend ist daher - mit der gebotenen Zurückhaltung (E. 3.7.2) - zu prüfen, ob bei der fraglichen Schätzung ein Ermessensfehler der Vorinstanz erkennbar ist (vgl. sodann E. 4.1-4.3) und es der Beschwerdeführerin in Verneinung dessen letztlich nachzuweisen gelingt, dass die Schätzung offensichtlich unrichtig ist bzw. dass der Vorinstanz dabei erhebliche Ermessensfehler unterlaufen sind (E. 4.4).

#### **E. 4.1**

Die Vorinstanz berechnete zunächst das Total der in den fraglichen Jahren verkauften Speisen, welche zum Verzehr vor Ort in den Lokalen der Beschwerdeführerin verkauft wurden und dem Normalsatz unterliegen, indem sie die den Durchschnitt der in den fraglichen Jahren bezogenen Anzahl Tischsets durch die durchschnittlich angebotenen Jahressitzplätze dividierte, mit den von der Beschwerdeführerin im massgebenden Jahr tatsächlich angebotenen Sitzplätze multiplizierte und diese pro Jahr kalkulierte Anzahl verwendeter Tischsets (abzüglich 5 % für defekte Gebinde) mit einem durchschnittlichen Umsatz von Fr. 20.-- multiplizierte. Die Anzahl Tischsets pro Jahr liessen sich anhand der jeweiligen Rechnung des Lieferanten exakt ermitteln. Da die Beschwerdeführerin jährlich sehr unterschiedliche Mengen an Tischsets bestellte, ging die Vorinstanz davon aus, dass in den Jahren, in denen der Bezug tiefer ausfiel, auch Restbestände aus dem Vorjahr verwendet worden sind; deshalb berechnete die Vorinstanz den Durchschnitt der in den Jahren 2006-2010 bezogenen Tischsets. Bei der angebotenen Sitzplatzanzahl stützte sich die Vorinstanz auf die Angaben der Beschwerdeführerin (vgl. "Einspracheentscheid", S. 9 f. und Beilage zum "Einspracheentscheid"). Zum Total des Umsatzes aus Speisen zum Normalansatz addierte die Vorinstanz das Total des Umsatzes aus alkoholischen Getränken, worauf das Total des Gesamtumsatzes zum Normalsatz resultierte (vgl. Beilage zum "Einspracheentscheid").

#### **E. 4.2**

Alsdann ergibt sich das Total des durch die Vorinstanz errechneten Gesamtumsatzes zum reduzierten Steuersatz aus der Anzahl Pizzaschachtelbezüge, Isolierschalenbezüge für warme Snacks, Bezüge diverser transparenter Schalen für Salate und Bezüge Verpackungen PP ["PP" (Polypropylen Copo)] schwarz mit transparentem Deckel (alle abzüglich 5 % für defekte Gebinde) multipliziert mit dem jeweiligen Einzelpreis von Fr. 16.--, Fr. 14.--, Fr. 10.-- und Fr. 17.--. Auch hierbei liess sich die Stückzahl für das Jahr 2010 anhand der jeweiligen Rechnung des Lieferanten exakt ablesen. Zum Total des Umsatzes aus Speisen addierte die Vorinstanz das Total des Umsatzes aus nicht alkoholischen Getränken, woraus sich das Total des Gesamtumsatzes zum reduzierten Steuersatz (Take-away) ableiten liess (vgl. Beilage zum "Einspracheentscheid").

#### **E. 4.3**

Die Vorinstanz stützte sich bei ihrer Berechnung soweit möglich auf die vorhandenen Beweismittel. Ihre Schätzung erscheint im Rahmen einer vom Bundesverwaltungsgericht unter der gebotenen Zurückhaltung vorgenommenen Prüfung nicht als pflichtwidrig:

##### **E. 4.3.1**

Was das von der Vorinstanz ermittelte Total des Gesamtumsatzes zum Normalansatz und zum reduzierten Steuersatz betrifft, beanstandet die Beschwerdeführerin zu Recht nicht das Abstellen auf die durchschnittlich in den fraglichen Jahren bezogenen Anzahl Tischsets

bzw. Anzahl Pizzaschachtelbezüge und dergleichen. Aus den Lieferantenrechnungen ergab sich die exakt bezogene Menge der besagten Gebinde für das Jahr 2010.

#### **E. 4.3.2**

Die vorinstanzliche Ermittlung des durchschnittlichen Umsatzes von Fr. 20.-- pro Tischset erscheint ebenso wenig als offensichtlich pflichtwidrig: Die Vorinstanz hat vorliegend anhand der Speisekarte der Beschwerdeführerin überprüft, welcher Preis von den Kunden für den überwiegenden Teil der Speisen der Beschwerdeführerin bezahlt wurde. Hierbei kam sie zum Schluss, dass der überwiegende Teil der Speisen Fr. 17.-- oder mehr gekostet habe; wenn also nur jeder zweite Gast zusätzlich einen Salat oder ein Dessert (oder gar beides) konsumiert habe, wäre der angenommene Umsatz von Fr. 20.-- bereits überschritten worden. Sodann seien auch die Menus gemäss Speisekarte für Fr. 15.-- serviert worden (Vernehmlassung, S. 7). Ausgehend von diesem Befund hat die Vorinstanz zulässigerweise einen durchschnittlichen Umsatz von Fr. 20.-- pro Tischset berücksichtigt. Es ist mit der Vorinstanz einig zu gehen, dass es sich vorliegend somit um eine eher vorsichtige, aber durchaus angemessene Schätzung handelt.

#### **E. 4.3.3**

Gleiches muss auch für die vorinstanzliche Ermittlung des jeweiligen Einzelpreises von Fr. 16.-- für eine Pizza gelten; auch diese erscheint nicht als offensichtlich pflichtwidrig: Die Vorinstanz erwog, der Anteil der Pizza Margherita am Pizzaumsatz sei nicht belegt. Die behaupteten Ermässigung wie "Pizzatag" und "Menupass" würden sich weder anhand des eingereichten "Flyer mit Menupass" noch aus den übrigen Unterlagen ergeben (vgl. Vernehmlassung, S. 6; "Einspracheentscheid", S. 16.). Auch hier hat die Vorinstanz zulässigerweise - da weder substantiiert noch mit entsprechenden Unterlagen belegt - keine Anpassungen ihrer Schätzung vorgenommen und ist weiterhin von einem Einzelpreis von Fr. 16.-- pro Pizza ausgegangen.

#### **E. 4.3.4**

Vorliegend hat sich die Vorinstanz bei der Höhe der Umsatzschätzung gerade nicht auf Erfahrungszahlen abgestützt und der Beschwerdeführerin auch aufgezeigt, weshalb Erfahrungszahlen in ihrem Fall nicht sachgerecht gewesen wäre. Sie gab nämlich zu bedenken, die Erfahrungszahlen für den Bereich Fast-Food, Imbiss, Take-away, Pizzakurier, Kebab und dergleichen würden bei der Bruttogewinnmarge eine sehr hohe Spannbreite aufweisen; die Auswertung habe lediglich zwölf Betriebe im Bereich Pizzakurier bzw. Pizza Take-away ergeben; hierbei verfügten nur Einzelne über Vorrichtungen für die Konsumation vor Ort. Aufgrund des geringen Zahlenmaterials habe sie sich gegen die Anwendung der Erfahrungszahlen und für eine Schätzung aufgrund des eingekauften Materials wie Tischsets etc. entschieden (Vernehmlassung, S. 3).

#### **E. 4.4**

Die bisherigen Ausführungen ergeben, dass die Vorinstanz zur Vornahme einer Ermessenseinschätzung berechtigt war (E. 4) und sie diese pflichtgemäss vorgenommen hat (vgl. E. 4.1-4.3). Sodann obliegt es nun der Beschwerdeführerin nachzuweisen, dass die Schätzung der Vorinstanz offensichtlich unrichtig ist bzw. dass dieser dabei erhebliche Ermessensfehler unterlaufen sind.

##### **E. 4.4.1.1**

Die Beschwerdeführerin führt in ihrer Beschwerde auf, die ESTV habe vier Materialbezüge der B.\_\_\_\_\_ GmbH bei der Firma (Name Lieferantin) der Beschwerdeführerin angerechnet, obwohl Letztere klarerweise die Filiale in (Ort Y) seit 1. Juni 2010 nicht mehr betrieben habe. Zwar würden die vier Rechnungen auf die Beschwerdeführerin lauten, gebraucht und auch bezahlt habe dieses Verpackungsmaterial aber die B.\_\_\_\_\_ GmbH. Dies zeige sich daran, dass es sich dabei um Material für ein Take-away handle; ein Geschäft, das die Beschwerdeführerin seit 1. Juni 2010 nicht mehr betrieben habe (in [Ort X] werde kein Take-away angeboten). Bei Betriebsübergabe hätten zudem Restbestände an Verpackungsmaterial bestanden; diese seien nicht berücksichtigt worden (Beschwerde, S. 6 f.). Die Vorinstanz führt diesbezüglich auf, sie habe sich lediglich auf die bei der (Name Lieferantin) einverlangten Originalrechnungen aller Lieferungen an die Beschwerdeführerin und die B.\_\_\_\_\_ GmbH für die Steuerperiode 2010 gestützt und sei davon ausgegangen, dass bei den Rechnungen an die Filiale der Beschwerdeführerin bzw. an jene der B.\_\_\_\_\_ GmbH auch eine Bezahlung und der Verbrauch durch dieselben stattgefunden habe. Weshalb an zwei verschiedene Filialen fakturiert und geliefert worden sein soll, obschon angeblich nur eine der beiden Filialen das Material bezahlt und verbraucht habe, sei nicht schlüssig. Belege, welche das Gegenteil aufzeigten, lägen nicht vor. Es erscheine nicht "glaubwürdig", dass in der Filiale der Beschwerdeführerin kein Take-away angeboten werde, zumal in den von ihr eingereichten Umsatzaufstellungen für die Filiale in (Ort X) in der Steuerperiode 2010 Take-away-Umsätze ausgewiesen würden. Des Weiteren seien allfällige Restbestände zwar nicht auszuschliessen, spielten aber bei der vorliegenden Schätzung keine Rolle, da auch keine Anfangsbestände miteinbezogen worden seien und sich letztlich Anfangs- und Restbestände in etwa ausgleichen würden (Vernehmlassung, S. 4 f.).

#### **E. 4.4.1.2**

Auch dieses Vorbringen verfährt nicht. Es erscheint nicht glaubhaft, dass in der Filiale der Beschwerdeführerin in (Ort X) kein Take-away angeboten wird; gerade weil in den von der Beschwerdeführerin eingereichten Umsatzaufstellungen für diese Filiale für die Steuerperiode 2010 Take-away-Umsätze ausgewiesen werden. Auch die einverlangten Originalrechnungen aller Lieferungen an die Beschwerdeführerin lauteten auf dieselbe; die Bezahlung und der Verbrauch durch die Beschwerdeführerin liegen somit nahe. Letztere hat ihr Vorbringen denn auch weder substantiiert noch mit entsprechenden Unterlagen belegt. Sodann erscheint auch die Überlegung der Vorinstanz, dass sich Anfangs- und Restbestände in etwa ausgleichen, nachvollziehbar. Dass die Vorinstanz letztlich weiter davon ausging, die Beschwerdeführerin habe die auf sie lautenden Materialbezüge bezahlt und das Verpackungsmaterial verwendet, erweist sich nicht als unsachgerecht.

#### **E. 4.4.2.1**

Die Beschwerdeführerin macht geltend, sie habe diverses Material zu Werbe- und Sponsoringzwecken an die Feuerwehr (Ort), die Fasnachtsgesellschaft (Name), den Adventsmarkt (Ort), den Italienischen Verein für (...) und die C.\_\_\_\_\_ GmbH verschenkt. Obwohl alle "Beschenkten" den von ihr vorgebrachten Sachverhalt bestätigten, beachte die Vorinstanz diese Auskünften mit dem Argument, dass diesen lediglich ein stark eingeschränkter Beweiswert - da nachträglich erstellt - zukomme, nicht. Die Annahme der Vorinstanz, die Beschwerdeführerin habe nichts verschenkt, sei geradezu weltfremd; die von ihr angegebene Menge an "Gratisabgaben" an die Vereine habe deshalb als bewiesen zu gelten, was zu einer Umsatzminderung von Fr. 785'000.-- führe (Beschwerde, S. 7 ff.).

Hierzu entgegnet die Vorinstanz, die Bestätigungen der Vereine und Gesellschaften seien zu einem Zeitpunkt erstellt worden, als das Einspracheverfahren bereits hängig gewesen sei. Folglich handle es sich um nachträglich erstellte Beweismittel, denen nur ein stark eingeschränkter Beweiswert zukomme. Die Angaben des Feuerwehrvereins widersprüchen sich, als dass zuerst von Publikumsanlässen und später von vereinsinternen Anlässen die Rede sei; sodann erscheine eine Verwendung von insgesamt 7'000 Tischsets in den Jahren 2006-2010 als sehr hoch. Auf zahlreichen Bildern von Anlässen des Fasnachtsvereins im Internet seien keine Tischsets und Servietten erkennbar. Weder der Italienische Verein für (...) noch die C.\_\_\_\_\_ GmbH besäßen Unterlagen zu den Verkäufen oder zu der Verwendung; die Angaben könnten demnach nicht überprüft werden. Insgesamt würden die angeblich abgegebenen Mengen an Essensverpackungen, Servietten und Tischsets als unrealistisch erscheinen, da bei tatsächlicher Abgabe pro Sitzplatz in den Filialen durchschnittlich weniger als an zwei von drei Tagen ein Essen serviert worden wäre, was wirtschaftlich nicht nachvollziehbar sei. Sodann sei unglaublich, dass weder die "Beschenkten" noch die Beschwerdeführerin in ihren Unterlagen über die Abgabe oder den Erhalt in irgendeiner Form Buch geführt hätten und über Belege verfügten (Vernehmlassung, S. 5 f.; "Einspracheentscheid", S. 11 ff.).

#### **E. 4.4.2.2**

Der Feuerwehrverein von (Ort) gab mit Schreiben vom 31. August 2012 (Vernehmlassungsbeilage 31, Beleg Nr. 16) an die Beschwerdeführerin an, er habe zwischen 2006-2010 insgesamt 7'000 Stück Tischsets, Servietten und Einweggeschirr von der Beschwerdeführerin für Publikumsanlässe ([...]) erhalten. Im Antwortschreiben mit Eingang am 13. September 2013 auf das Auskunftsersuchen der Vorinstanz vom 14. August 2013 (beides Vernehmlassungsbeilage 21) bestätigt der Feuerwehrverein zwar die Anzahl geschenkter Gebinde, machte nunmehr jedoch geltend, diese seien nicht für Publikumsanlässe als vielmehr für interne Anlässe wie (...), Familientag und kleine Vereinsanlässe bezogen worden. Hierzu ist zu bemerken, dass freiwillige Auskünfte, welche von Drittpersonen von sich aus (Denunziationen) oder auf Ersuchen des Steuerpflichtigen als Auskunftsperson erteilt werden, lediglich mit Vorbehalten als Beweismittel in Frage kommen. Dies daher, weil der Beweiswert solcher Auskünfte wegen der fehlenden gesetzlichen Auskunftspflicht zurückhaltend zu beurteilen ist; insbesondere dann, wenn sie schriftlich erfolgen. Auskünfte von auskunftspflichtigen Privatpersonen stellen hingegen vollwertige Beweismittel dar (Zweifel/Casanova, Schweizerisches Steuerverfahrensrecht Direkte Steuern, 2008, § 14 Rz. 34). Vorliegend bestätigt - wie gesagt - der Feuerwehrverein, 7'000 Stück Gebinde erhalten zu haben, widerspricht sich aber bezüglich des Verwendungszwecks. Es ist der Beschwerdeführerin zuzustimmen, dass dieser zwar nicht der relevante Punkt darstellt; zumindest vermag die widersprüchliche Aussage über den Verwendungszweck aber berechtigte Zweifel daran zu erwecken, ob die Angabe der genauen Stückzahl durch den Feuerwehrverein tatsächlich der Wahrheit entspricht; auch im Hinblick darauf, dass niemals über den Bezug Buch geführt worden sei, keine Belege bestünden und die Anlässe doch bereits einige Jahre zurückliegen, ist es fraglich, ob sich Personen des Feuerwehrvereins noch an die exakte Menge erinnern können. Dass die Vorinstanz folglich davon ausgegangen ist, dass die Beschwerdeführerin den von ihr dargestellten Sachverhalt nicht hinreichend nachzuweisen vermöge, ist nicht zu beanstanden.

#### **E. 4.4.2.3**

Auch die Angaben des Fasnachtsvereins (Name) in seinem Bestätigungsschreiben vom 5. September 2012 an die Beschwerdeführerin (Vernehmlassungsbeilage 31, Beleg Nr. 17) - 9'000 Stück Tischsets und Servietten von 2006-2010 erhalten zu haben - sind zurückhaltend zu beurteilen. In seinem Antwortschreiben vom 21. August 2013 (Vernehmlassungsbeilage 22) auf das Auskunftsersuchen der Vorinstanz bestätigt der Fasnachtsverein lediglich noch, Servietten und Tischsets gesponsert bekommen zu haben; er spricht aber nicht mehr von einer bestimmten Anzahl an Gebinden ("haben in den Jahren 2006 bis 2010 [...] Servietten und Tischsets gesponsert bekommen"). Es ist mit der Vorinstanz einig zu gehen, dass die Aussage im Antwortschreiben vom 21. August 2013, "ein erheblicher Teil" der Tischsets und Servietten seien einmal auf dem Fasnachtswagen gelagert worden und hätten daher entsorgt werden müssen, nicht nachvollziehbar erscheint, da der Fasnachtsverein alljährlich neue Servietten und Tischsets bezogen haben soll. Wenn der Vorfall nämlich tatsächlich - so wie von der Beschwerdeführerin geltend gemacht - während des (...) Jubiläums des Vereins geschehen wäre (in diesem Jahr seien gemäss Bestätigungsschreiben vom 5. September 2012 5'000 Stück gesponsert worden), hätten sich Personen des Fasnachtsvereins wohl an dieses einmalige Ereignis erinnert und dies auch so bekundet. Vielmehr spricht er aber davon, einen erheblichen Teil "dieser Tischsets und Servietten mal auf unserem Fasnachtswagen gelagert (...)" zu haben und nimmt gerade nicht Bezug auf das (...) Jubiläum. Auch hier kann der Vorinstanz letztlich nicht vorgehalten werden, dass sie den eingereichten Schreiben des Fasnachtsvereins nicht zugestand, den von der Beschwerdeführerin dargestellten Sachverhalt hinreichend aufzeigen zu können.

#### **E. 4.4.2.4**

Gleiches muss für die Bestätigungen des Adventsmarkt (Ort) (Vernehmlassungsbeilage 31, Beleg Nr. 18), des Italienischen Vereins für (...) (Vernehmlassungsbeilage 31, Beleg Nr. 19) und der C. \_\_\_\_\_ GmbH (Vernehmlassungsbeilage 31, Beleg Nr. 20) an die Beschwerdeführerin gelten. Es handelt sich hierbei um freiwillige Auskünfte, welche von Drittpersonen auf Ersuchen des Steuerpflichtigen als Auskunftsperson erteilt worden und letztlich zurückhaltend zu beurteilen sind (E. 4.4.2.2). Zwar bestätigen alle in ihren Antwortschreiben an die Vorinstanz die angeblichen Lieferungen; mangels Belegen bzw. Unterlagen zu den Verwendungen oder Verkäufen sind diese Angaben aber letztlich nicht überprüfbar.

#### **E. 4.4.2.5**

Letztlich ist mit der Vorinstanz einig zu gehen, dass es sich bei den Bestätigungen der Gesellschaften und Vereine um nachträglich erstellte Beweismittel handelt, denen ohnehin nur ein stark eingeschränkter Beweiswert zukommt (vgl. dazu Urteile des BVGer A 5166/2011 vom 3. Mai 2012 E. 3.3.2, A 2541/2008 vom 9. September 2009 E. 3.3.1 und A 1367/2006 vom 2. Juni 2008 E. 4.2.2). Daran vermag der Einwand der Beschwerdeführerin, es sei normal, dass sie sich nicht jedes Mal von den Beschenkten bestätigen habe lassen, dass diese etwas bekommen hätten und ihr daher nichts anderes übrig geblieben sei, als während der Einsprachefrist die Bestätigungen zu verlangen, nichts zu ändern (Beschwerde, S. 9). Es erscheint tatsächlich unrealistisch und wirtschaftlich kaum nachvollziehbar, dass bei tatsächlicher Abgabe der angeblich verschenkten Mengen an Essensverpackungen, Servietten und Tischsets pro Sitzplatz in den Filialen durchschnittlich weniger als an zwei von drei Tagen ein Essen serviert worden wäre. Hierzu lässt sich aus den widersprüchlichen Aussagen der Beschwerdeführerin, bei den Sitzplätzen im alten Lokal in (Ort X) habe es sich um Selbstbedienungsplätze gehandelt, bei welchen nur selten vor Ort gegessen worden

sei bzw. meistens sei das "gerade Bestellte" aus den entsprechenden Behältnissen vor Ort gegessen worden, nichts zu ihren Gunsten ableiten. Gleiches gilt für die weiteren Ausführungen der Beschwerdeführerin wie: in den Monaten Juli und August sei jeweils sehr wenig Umsatz erzielt worden, die Lokale hätten samstags, sonntags und an Feiertagen nur am Abend geöffnet gehabt und letztlich würde auch nicht jeder Gast etwas essen (Beschwerde, S. 8). Sodann erscheinen auch die Ausführungen darüber, dass sich anhand der bestellten Tischsets eine tatsächliche Abgabe von Material zu Werbe- und Sponsoringzwecken ergebe (Beschwerde, S. 9), nicht nachvollziehbar; bringt doch die Beschwerdeführerin - wie erwähnt - selber vor, dass in den Monaten Juli und August angeblich sehr wenig Umsatz erzielt würde, was aber letztlich gerade die Umsatzeinbusse von Juli 2007 bis Januar 2008 erklären würde und somit nicht zwingend auf eine tatsächliche Abgabe geschlossen werden kann. Mitunter ist schliesslich ungläubhaft, dass weder die "Beschenkten" noch die Beschwerdeführerin über die Abgabe oder den Erhalt der Gebinde in irgendeiner Form Buch geführt hätten und über Belege verfügten, sich jedoch nach Jahren an die abgegebene Stückzahl erinnern können sollen. Somit ist mit der Vorinstanz einig zu gehen, dass die eingereichten Bestätigungen der Gesellschaften und Vereine den von der Beschwerdeführerin dargestellten Sachverhalt insgesamt nicht hinreichend aufzuzeigen vermögen. Da der Beschwerdeführerin somit der Gegenbeweis der offensichtlichen Unrichtigkeit der Schätzung misslingt, hat diese die Folgen der Beweislosigkeit zu tragen (E. 1.4 und E. 3.7.3).

#### **E. 4.4.3.1**

Die Beschwerdeführerin rügt sodann, die Vorinstanz habe nicht berücksichtigt, dass diverses Material benötigt werde, um Lebensmittel aufzubewahren, den Gästen die Speisereste mitzugeben oder für den Eigengebrauch; insgesamt ergebe sich hierfür eine Umsatzminderung in Höhe von Fr. 165'360.-- (bzw. Fr. 133'440.-- mit Mengenkürzungen von 5 % bzw. 20 %; Beschwerde, S. 9 f.).

#### **E. 4.4.3.2**

Aus diesem Vorbringen kann die Beschwerdeführerin jedoch ebenfalls nichts zu ihren Gunsten ableiten. Sie hat es denn auch weder substantiiert noch mit entsprechenden Unterlagen belegt. Die Vorinstanz hat demgegenüber bei ihrer Schätzung der Anzahl Gebinde bereits den Verschleiss von 2 % auf 5 % zu Gunsten der Beschwerdeführerin korrigiert. Dass die Vorinstanz somit die allfällige Aufbewahrung von Speisen, das Mitgeben von Speiseresten und den Eigengebrauch mit dem korrigierten Verschleiss von 5 % als bereits abgegolten betrachtet, erweist sich nicht als unsachgerecht.

#### **E. 4.4.4.1**

Die Beschwerdeführerin bringt vor, eine 20 %-ige Reduktion des kalkulierten Umsatzes ergebe sich schliesslich aufgrund der beschädigten Lieferungen von Essschalen der (Name Material), einem hochsensiblen Material, welches oft bereits defekt geliefert oder bei "unfachmännischer Handhabung" kaputt gehe. Die Lieferantin habe sodann selbst bestätigt, dass 20 % der (Name Material) als nicht brauchbar in Abzug gebracht werden müssten. Als Begründung habe die Lieferantin das Material an sich genannt und den Transport. Auch hier verfallende die ESTV in einen Ermessensmissbrauch, wenn sie lediglich einen Verschleiss von 5 % anerkenne, denn erwiesenermassen sei die Handhabung dieses zerbrechlichen Materials schwieriger, als jene der Tischsets und der Pizzaschachteln (Beschwerde, S. 10). Die Vorinstanz gibt zu bedenken, dass ein Schreiben der Lieferantin vom 28. Februar 2012

[recte: 28. August 2012] tatsächlich eine Beschädigung von 20 % der Schalen bestätige. Sie habe daraufhin bei der Lieferantin nachgefragt, worauf sich deren Erfahrung bzgl. des Verschleisses stütze, ob sie diesbezüglich über Nachweise verfüge und ob sie ihr weitere drei Kunden, welche diese Produkte bezogen haben, nennen könne. Als Antwort kam von der Lieferantin bloss, sich auf "eigene Erfahrungen" im täglichen Kontakt mit den Produkten zu stützen und zudem hätten Lieferprobleme mit einem Transporteur in der besagten Region bestanden. Die Vorinstanz kommt aufgrund dessen insgesamt zum Schluss, die Angaben der Lieferantin seien ungenau und nicht überprüfbar und es sei demnach analog zum Verschleiss bei Pizzaschachteln und Tischsets ein Verschleiss von 5 % miteinzubeziehen ("Einspracheentscheid", S. 15 f.). Sie fährt sodann fort, es seien nicht alle gelieferten Gefässe aus demselben Material hergestellt worden. Die Lieferantin bestätige lediglich beim "Material EPS" (geschäumter Polystyrol) und bei "Plastikdosen" ein Verschleiss von 20 %; nicht so bei den ebenfalls verwendeten Produkten aus "OPS" (orientiertes Polystyrol) oder "PP" (Polypropylen Copo) bzw. gehe aus den Angaben der Lieferantin nicht klar hervor, ob sich der Begriff "Plastikdosen" auf Produkte aus "OPS" und "PP" beziehe (Vernehmlassung, S. 6).

#### **E. 4.4.4.2**

Es ist der Vorinstanz zwar zuzustimmen, dass aus den Angaben der Lieferantin nicht eindeutig klar wird, ob sich der Begriff "Plastikdosen" auch auf Produkte aus "OPS" und "PP" bezieht. Sodann wird im Schreiben vom 15. August 2013 (Vernehmlassungsbeilage 28) lediglich noch Bezug auf das Material "geschäumter Polyester" genommen, bzgl. der "Plastikdosen" folgen aber keinerlei weitere Ausführungen. Letzteres vermag mitunter jedoch auch daran liegen, dass die Vorinstanz in ihrem Auskunfts-gesuch vom 14. August 2013 (Vernehmlassungsbeilage 28) nur Rückfragen bzgl. Menüschalen aus geschäumtem Polystyrol gestellt hat. Anhand der beiden Schreiben der Lieferantin kann jedoch darauf geschlossen werden, dass auch bei Fragen bzw. weiteren Abklärungen bzgl. "Plastikdosen" nicht präzisere Informationen oder gar Belege zu erwarten gewesen wären. Selbst wenn es sich letztlich bei den "Plastikdosen" um Produkte aus "OPS" und "PP" handeln würde, wären die Angaben der Lieferantin insgesamt zu ungenau noch mit entsprechenden Unterlagen belegt. Im Schreiben vom 28. August 2012 (Vernehmlassungsbeilage 31, Beleg Nr. 21) führt diese beispielsweise aus: "laut unserer Erfahrung werden rund 20 % (...) beschädigt" und "bei den Plastikdosen ist das Sprungrisiko erhöht, schätzungsweise 20 %", wobei wiederum erwähnt werden muss, dass es sich um eine freiwillige Auskunft handelt, welche von Drittpersonen auf Ersuchen des Steuerpflichtigen als Auskunftsperson erteilt worden und somit zurückhaltend zu beurteilen ist (E. 4.4.2.2). Schliesslich bestätigt die Lieferantin in ihrem Antwortschreiben vom 15. August 2013 auf das Auskunfts-gesuch der Vorinstanz einen angeblichen Verschleiss in der Höhe von 20 % nicht erneut. Auch in diesem Punkt ist somit nicht zu beanstanden, dass die Vorinstanz erhebliche Zweifel an den Angaben der Lieferantin hegte und von einem Verschleiss von 5 % ausging.

#### **E. 4.4.5.1**

Die Beschwerdeführerin macht geltend, ihre ausgewiesenen Bruttorenditen von 66 %-67 % stünden im Einklang mit den Vergleichszahlen, was auch das kantonale Steueramt so gesehen habe. Die von der Vorinstanz berechnete "Traumrendite" von 73.6 % widerspreche den Zahlen der Gewerbestatistik und könne demnach nicht stimmen (Beschwerde, S. 5). Die Vorinstanz entgegnet, das Ergebnis ihrer Schätzung mit einer Bruttogewinnmarge von neu 72.8 % (in Anbetracht der Umsatzberechnungsanpassung aufgrund der beantragten

teilweisen Gutheissung der Beschwerde; nachfolgend E. 4.4.7) weiche nicht bzw. nur unwesentlich von den Erfahrungszahlen ab; die Schätzung stimme somit mit den Erfahrungszahlen überein (Vernehmlassung, S. 10 f.).

#### **E. 4.4.5.2**

Hier sei in Erinnerung gerufen, dass die Vorinstanz sich bei der Höhe der Umsatzschätzung aufgrund des geringen Umfangs des Zahlenmaterials im Bereich Pizzakurier und Pizza Take-away gerade nicht auf Erfahrungszahlen abgestützt bzw. sich für eine Schätzung aufgrund des eingekauften Materials wie Tischsets etc. entschieden hat (E. 4.3.4). Die Vorinstanz ging somit von den individuellen Verhältnissen im Betrieb der Beschwerdeführerin aus, wobei das Ergebnis der von der Vorinstanz vorgenommenen Schätzung tatsächlich nur gering von den Erfahrungszahlen abweicht. Dies spricht - auch in Anbetracht des geringen Umfangs des Zahlenmaterials/Erfahrungszahlen - zumindest nicht dagegen, dass die Schätzung der Vorinstanz korrekt erfolgt ist bzw. der wirklichen Situation möglichst nahe kommt. Die Vorinstanz hat sich bei ihrer Schätzung - wie gesagt - soweit möglich auf die individuellen Verhältnisse der Beschwerdeführerin abgestützt. Dennoch war sie teilweise gezwungen, mit aus dem Betrieb der Beschwerdeführerin stammenden Durchschnittswerten zu arbeiten (vgl. E. 4.1 und E. 4.3). Hierbei sind selbstverständlich gewisse Ungenauigkeiten in Kauf zu nehmen, die sich systemimmanent bei der Ermittlung von Durchschnittswerten ergeben; letztlich hätte es die Beschwerdeführerin jedoch selbst in der Hand gehabt, durch ordnungsgemässe Aufzeichnungen von vornherein Klarheit über ihre erzielten Umsätze zu schaffen (vgl. Ausführungen Festsetzung Ansätze bei Erfahrungszahlen: Urteile des BGer 2C\_429/2009 vom 9. November 2009 E. 5.2; Urteile des BVer A 1237/2012 vom 23. Oktober 2012 E. 3.5 und A 5166/2011 vom 3. Mai 2012 E. 3.5, mit weiterem Hinweis).

#### **E. 4.4.6**

Sodann vermögen auch die Ausführungen der Beschwerdeführerin darüber, die von der Vorinstanz angewendete Schätzungsmethode könne nicht den Tatsachen entsprechen, da der von ihr zum reduzierten Steuersatz deklarierte Umsatz höher liege, als der entsprechende von der Vorinstanz geschätzte (Beschwerde, S. 6), nicht zu überzeugen. Wie die Vorinstanz zutreffend ausführt (Vernehmlassung, S. 7), hat die Beschwerdeführerin insgesamt zu wenig Umsatz in der Steuerperiode 2010 deklariert. Aufgrund der mangelhaften Buchhaltung konnte nicht eruiert werden, ob die Beschwerdeführerin die deklarierten Umsätze vollständig und zum richtigen - diesfalls nicht zu einen zu tiefen - Steuersatz abgerechnet hat. Dies spricht insgesamt nicht gegen die Richtigkeit der von der Vorinstanz angewendeten Schätzungsmethode.

#### **E. 4.4.7**

Unbestritten ist das Vorbringen der Beschwerdeführerin, die Vorinstanz habe auch die Gratisabgabe von Digestives an Kunden nicht berücksichtigt, obwohl der Umsatz mit Spirituosen sehr wohl in der Berechnung aufgeführt worden sei (Beschwerde, S. 11) und dass es sich bei den in die Berechnung des Umsatzes einbezogenen Produktenummern 3'127 und 3'128 um Deckel handle und diese aus der Berechnung zu entfernen seien (Beschwerde, S. 6). Die Vorinstanz beantragt deshalb ihrerseits eine teilweise Gutheissung der Beschwerde bzw. eine Reduktion der Steuernachforderung im Umfang von Fr. 2'417.20 (Vernehmlassung, S. 2 und 9 f.).

#### **E. 4.4.8**

Im Ergebnis misslingt der Beschwerdeführerin der Nachweis der offensichtlichen Unrichtigkeit der vorinstanzlichen Schätzung.

#### **E. 4.5**

Dem Gesagten zufolge ist die Beschwerde im Umfang von Fr. 2'417.20 gutzuheissen, im Übrigen jedoch abzuweisen.

#### **E. 5**

Ausgangsgemäss ist die Beschwerde betreffend die Gratisabgabe von Digestives an Kunden und der zu Unrecht in die Berechnung des Umsatzes einbezogenen Produktnummern 3'127 und 3'128 im Umfang von Fr. 2'417.20 gutzuheissen (vgl. E. 4.4.7), im Übrigen jedoch abzuweisen. Die Verfahrenskosten sind in der Regel der unterliegenden Partei aufzuerlegen. Unterliegt diese nur teilweise, so werden die Verfahrenskosten ermässigt (Art. 63 Abs. 1 VwVG). Der Beschwerdeführerin sind deshalb die Verfahrenskosten von Fr. 1'500.-- anteilmässig zu vier Fünftel (4/5), also in der Höhe von Fr. 1'200.--, aufzuerlegen (Art. 63 Abs. 1 VwVG). Der von der Beschwerdeführerin darüber hinaus geleistete Kostenvorschuss in der Höhe von Fr. 300.-- ist ihr nach Rechtskraft dieses Urteils zurückzuerstatten. Der Vorinstanz sind keine Kosten aufzuerlegen (Art. 63 Abs. 2 VwVG). Unter Würdigung der eingereichten Rechtsschriften ist der Beschwerdeführerin sodann zu Lasten der Vorinstanz für das teilweise Obsiegen eine Parteientschädigung in der Höhe von Fr. 450.-- (inkl. Auslagen und Mehrwertsteuer) zuzusprechen (Art. 64 Abs. 1 und 2 VwVG; Art. 7 ff. des Reglements vom 21. Februar 2008 über die Kosten und Entschädigungen vor dem Bundesverwaltungsgericht [VGKE, SR 173.320.2]).

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