

BVGer A-5892/2018 vom 4. Juli 2019

Bundesverwaltungsgericht, 2019-07-04, DE

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bvger_A-5892_2018

FR: TAF A-5892/2018 du 4 juillet 2019

IT: TAF A-5892/2018 del 4 luglio 2019

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 der angefochtene Einspracheentscheid vom 14. September 2018 eine solche Verfügung dar. Eine Ausnahme nach Art. 32 VGG liegt nicht vor und die Vorinstanz ist eine Behörde im Sinn von Art. 33 VGG. Das Bundesverwaltungsgericht ist demnach für die Beurteilung der vorliegenden Beschwerde zuständig. Die Beschwerdeführerin ist als Adressatin des angefochtenen Einspracheentscheides zur Beschwerde legitimiert (vgl. Art. 48 Abs. 1 VwVG).

E. 1.2

Auf die im Übrigen frist- und formgerecht eingereichte Beschwerde (Art. 50 Abs. 1 und Art. 52 Abs. 1 VwVG) ist demnach - unter Vorbehalt des nachfolgend unter Erwägung 1.3 Dargelegten - einzutreten.

E. 1.3.1

Die Beschwerdeführerin stellt unter anderem das Begehren, es sei festzustellen, dass die geltend gemachte Steuerkorrektur im Betrag von Fr. 36'770.30 zu Unrecht erfolgt sei und deshalb davon abzusehen sei (Ziff. 2). Zudem sei festzustellen, dass mangels Steuerkorrektur kein Verzugszins geschuldet sei (Ziff. 3).

E. 1.3.2

Gemäss Art. 25 Abs. 1 VwVG kann die in der Sache zuständige Behörde über den Bestand, den Nichtbestand oder den Umfang öffentlich-rechtlicher Rechte oder Pflichten auf Begehren oder von Amtes wegen eine Feststellungsverfügung treffen. Einem derartigen Begehren ist nur zu entsprechen, wenn die Beschwerdeführenden hierfür ein schutzwürdiges Interesse nachweisen (Art. 25 Abs. 2 VwVG). Dabei gilt es zu beachten, dass der Anspruch auf Erlass einer Feststellungsverfügung subsidiär gegenüber Leistungs- oder Gestaltungsverfügungen ist (statt vieler: BGE 137 II 199 E. 6.5; BVGE 2010/12 E. 2.3; Urteil des BVGer A-1488/2018 vom 18. Mai 2018 E. 1.3, mit weiteren Hinweisen).

E. 1.3.3

Vorliegend hat die Beschwerdeführerin bereits den Antrag auf Aufhebung des Einspracheentscheides vom 14. September 2018 gestellt; unter anderem mit der Begründung,

die Ermessenseinschätzung sei nicht pflichtgemäss ausgeübt worden. Das Feststellungsbegehren geht im rechtsgestaltenden Aufhebungsbegehren der Beschwerdeführerin auf und hat damit keine selbständige Bedeutung. Die Voraussetzungen von Art. 82 Abs. 1 Bst. f MWSTG sind ferner von vornherein nicht erfüllt. Der Beschwerdeführerin fehlt insofern ein schutzwürdiges Interesse an der Behandlung ihrer Feststellungsbegehren, weshalb auf Letztere nicht einzutreten ist.

E. 1.4.1

Nach den allgemeinen intertemporalen Regeln sind in verfahrensrechtlicher Hinsicht diejenigen Rechtssätze massgebend, welche im Zeitpunkt der Beschwerdebeurteilung Geltung haben (vgl. BGE 130 V 1 E. 3.2); dies unter Vorbehalt spezialgesetzlicher Übergangsbestimmungen. In materieller Hinsicht sind dagegen grundsätzlich diejenigen Rechts-sätze massgebend, die bei der Erfüllung des zu Rechtsfolgen führenden Sachverhalts Geltung hatten (vgl. BGE 134 V 315 E. 1.2 und BGE 130 V 329 E. 2.3; zum Ganzen: Urteil des BVGer A-874/2017 vom 23. August 2017 E. 1.3.1).

E. 1.4.2

Im Streit liegen Steuernachforderungen der Steuerperioden 2010 bis 2013 (vgl. zum im Einspracheentscheid angegebenen Zeitraum vom 1. Oktober 2009 bis 31. Dezember 2013 Ausführungen in E. 4). In materieller Hinsicht findet daher ausschliesslich das am 1. Januar 2010 in Kraft getretene MWSTG bzw. die dazugehörige Mehrwertsteuerverordnung vom 27. November 2009 (MWSTV, SR 641.201) Anwendung. Massgebend ist dabei die in den zu beurteilenden Steuerperioden geltende Fassung des MWSTG, auf die nachfolgend auch referenziert wird. Nicht zu berücksichtigen sind im vorliegenden Fall namentlich die per 1. Januar 2018 und 1. Januar 2019 in Kraft getretenen Änderungen des MWSTG. Soweit im Folgenden auch auf die Rechtsprechung zum früheren Mehrwertsteuergesetz vom 2. September 1999 (aMWSTG, AS 2000 1300) bzw. zur Verordnung vom 22. Juni 1994 über die Mehrwertsteuer (aMWSTV, AS 1994 1464) verwiesen wird, liegt der Grund darin, dass diese im vorliegenden Fall - da die gesetzlichen Vorschriften soweit hier interessierend inhaltlich nicht geändert haben - auch für das MWSTG übernommen werden kann.

E. 1.5.1

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 (BGE 119 V 347 E. 1a; André Moser et al., Prozessieren vor dem Bundesverwaltungsgericht, 2013, Rz. 1.54). Aus der Rechtsanwendung von Amtes wegen folgt, dass das Bundesverwaltungsgericht als Beschwerdeinstanz nicht an die rechtliche Begründung der Begehren gebunden ist (Art. 62 Abs. 4 VwVG) und eine Beschwerde auch aus anderen als den geltend gemachten Gründen (teilweise) gutheissen oder den angefochtenen Entscheid im Ergebnis mit einer von der Vorinstanz abweichenden Begründung bestätigen kann (sog. Motivsubstitution; vgl. BVGE 2007/41 E. 2, mit Hinweisen; Moser et al., a.a.O., Rz. 1.54).

E. 1.5.2

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 MWSTG) 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-1133/2018 vom 26. September 2018 E. 1.5.2). 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: BGE 140 II 248 E. 3.5; Urteil des BGer 2C_232/2012 vom 23. Juli 2012 E. 3.5 und Urteil des BVGer A-1133/2018 vom 26. September 2018 E. 1.5.2, mit weiterem Hinweis).

E. 1.6

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; Moser et al., a.a.O., Rz. 2.149 ff.; Ulrich Häfelin et al., Allgemeines Verwaltungsrecht, 7. Aufl. 2016, Rz. 1146 ff.).

E. 2.1

Der Mehrwertsteuer unterliegen die im Inland von steuerpflichtigen Personen gegen Entgelt erbrachten Leistungen; sie sind steuerbar, soweit das MWSTG keine Ausnahme vorsieht (Inlandsteuer, Art. 18 Abs. 1 MWSTG). Als Leistung gilt die Einräumung eines verbrauchsfähigen wirtschaftlichen Wertes an eine Drittperson in Erwartung eines Entgelts (Art. 3 Bst. c MWSTG). Sie besteht in einer Lieferung oder einer Dienstleistung (vgl. Art. 3 Bst. d und e MWSTG).

E. 2.2

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 unter anderem, 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. 2.3

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

E. 2.4.1

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 (vgl. Urteil des

BGer 2C_1077/2012, 2C_1078/2012 vom 24. Mai 2014 E. 2.1; vgl. Urteil des BVGer A-3050/2015 vom 6. Oktober 2015 E. 2.5.1, mit weiteren Hinweisen). Allerdings kann die ESTV bei steuerpflichtigen Personen Kontrollen durchführen (Art. 78 MWSTG). Solche Kontrollen sind innert 360 Tagen seit der Ankündigung mit einer Einschätzungsmitteilung abzuschliessen, wobei darin der Umfang der Steuerforderung für den kontrollierten Zeitraum festgehalten wird (Art. 78 Abs. 5 MWSTG; Urteil des BGer 2C_326/2015 vom 24. November 2016 E. 3.2; zum Ganzen: Urteil des BVGer A-1618/2018 vom 26. März 2019 E. 2.2.1).

E. 2.4.2

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 (vgl. Urteile des BVGer A-4580/2014 vom 9. Juni 2015 E. 3.4.2 und A-6198/2012 vom 3. September 2013 E. 2.7.2; Beatrice BLUM, in: Geiger/Schluckebier [Hrsg.], MWSTG Kommentar, 2012 [nachfolgend: MWSTG Kommentar], Rz. 3 ff. zu Art. 70 MWSTG; vgl. zum Ganzen: Urteil des BVGer A-3050/2015 vom 6. Oktober 2015 E. 2.5.2).

E. 2.4.3

Nach der Rechtsprechung ist die steuerpflichtige Person selbst bei geringem Barverkehr zur Führung zumindest eines einfachen ordentlichen Kassabuches verpflichtet. 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. Die zentrale Bedeutung eines korrekt geführten Kassabuchs ist allen Steuerarten gleichermassen eigen (Urteile des BVGer A-3821/2017 vom 24. April 2019 E. 2.2.2 f., A-1133/2018 vom 26. September 2018 E. 2.4.3 und A-7088/2016 vom 11. Dezember 2017 E. 2.3.3; ausführlich: Urteil des BVGer A-5875/2009 vom 16. Juni 2010 E. 3.2.2 und E. 3.3).

E. 2.5.1

Liegen keine oder nur unvollständige Aufzeichnungen vor (Verstoss gegen die formellen Buchführungsvorschriften) oder stimmen die ausgewiesenen Ergebnisse mit dem wirklichen Sachverhalt offensichtlich nicht überein (Verstoss gegen die materiellen Buchführungsregeln), so schätzt die ESTV die Steuerforderung nach pflichtgemässen Ermessen ein (Art. 79 Abs. 1 MWSTG) und die Festsetzung der Steuerforderung erfolgt mit einer Einschätzungsmitteilung (Art. 79 Abs. 2 MWSTG).

E. 2.5.2

Art. 79 MWSTG unterscheidet zwei voneinander unabhängige Konstellationen, welche zu einer Ermessensveranlagung führen: Die «Konstellation 1» ist diejenige der ungenügenden Aufzeichnung. In diesem Fall hat eine Schätzung insbesondere 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. Dies liegt etwa dann vor, wenn ein Kassabuch einen Minussaldo aufweist, denn aus einer Barkasse kann per definitionem nicht mehr Geld herausgenommen werden als eingelegt worden ist (Urteile des BVGer A-7088/2016 vom 11. Dezember 2017 E. 2.4.2, mit weiteren Hinweisen und A-6390/2016 vom 14. September 2017 E. 2.4.2). Die «Konstellation 2» ist hingegen dann gegeben, wenn zwar eine formell einwandfreie Buchführung vorliegt, die ausgewiesenen Ergebnisse aber mit dem wirklichen Sachverhalt offensichtlich nicht übereinstimmen. Dies ist nach der Rechtsprechung dann der Fall, wenn die in den Büchern enthaltenen Geschäftsergebnisse von den von der Steuerverwaltung erhobenen branchenspezifischen Erfahrungszahlen wesentlich abweichen und die kontrollierte Person nicht in der Lage ist, allfällige besondere Umstände, auf Grund welcher diese Abweichungen erklärt werden können, nachzuweisen oder zumindest glaubhaft zu machen (statt vieler: Urteile des BVGer A-4580/2014 vom 9. Juni 2015 E. 3.5.2 und A-6198/2012 vom 3. September 2013 E. 2.8.2, mit Hinweisen; vgl. zum Ganzen: Urteil des BVGer A-7088/2016 vom 11. Dezember 2017 E. 2.4.2).

E. 2.6.1

Sind die Voraussetzungen für eine Ermessenstaxation erfüllt, so ist die ESTV nicht nur berechtigt, sondern verpflichtet, eine solche nach pflichtgemäßem Ermessen vorzunehmen. Die 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. Im Gegenteil, es soll vermieden werden, dass Steuerpflichtige, die ihren Mitwirkungspflichten nicht nachkommen, am Ende bessergestellt werden als solche, die es tun. 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 (vgl. statt vieler: Urteil des BGer 2C_1077/2012, 2C_1078/2012 vom 24. Mai 2014 E. 2.3, mit weiteren Hinweisen; Urteile des BVGer A-7088/2016 vom 11. Dezember 2017 E. 2.5.1 und A-874/2017 vom 23. August 2017 E. 2.6.3, mit weiteren Hinweisen).

E. 2.6.2

Ist die ESTV verpflichtet, 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 nahe kommt (statt vieler: Urteile des BGer 2C_950/2015 vom 11. März 2016 E. 4.5, 2C_576/2015 vom 29. Februar 2016 E. 3.4 und 2C_1077/2012, 2C_1078/2012 vom 24. Mai 2014 E. 2.3). 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 (statt vieler: Urteile des BVGer A-874/2017 vom 23. August 2017 E. 2.6.4, A-3050/2015 vom 6. Oktober 2015 E. 2.7.2 und A-665/2013 vom 10. Oktober 2013 E. 2.6.2, je mit weiteren Hinweisen; Pascal Mollard, TVA et taxation par estimation, ASA 69 S. 530 ff.).

E. 2.7

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

E. 2.7.1

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

E. 2.7.2

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

E. 2.7.3

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

E. 2.7.4

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

E. 2.8.1

Das Bundesverwaltungsgericht überprüft das Vorliegen der Voraussetzungen für die Vornahme einer Ermessens taxation uneingeschränkt. Bei der Überprüfung von zulässigerweise erfolgten Ermessensveranlagungen auferlegt sich das Bundesverwaltungsgericht als ausserhalb der Verwaltungsorganisation und Behördenhierarchie stehendes, von der richterlichen Unabhängigkeit bestimmtes Gericht trotz des möglichen Rügegrundes der Unangemessenheit (E. 1.6) 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 (vgl. Urteile des BGer 2C_950/2015 vom 11. März 2016 E. 4.5, 2C_970/2012 vom 1. April 2013 E. 4.3 und 2C_426/2007 vom 22. November 2007 E. 4.3; Urteil des BVGer A-1133/2018 vom 26. September 2018 E. 2.8.1).

E. 2.8.2

Für das Vorliegen der Voraussetzungen einer Ermessenseinschätzung ist nach der allgemeinen Beweislastregel die ESTV beweislasterlastet (E. 1.5.2). Sind die Voraussetzungen erfüllt («erste Stufe») und erscheint die vorinstanzliche Schätzung nicht bereits im Rahmen der durch das Bundesverwaltungsgericht mit der gebotenen Zurückhaltung (E. 2.8.1) vorzunehmenden Prüfung als pflichtwidrig («zweite Stufe»), obliegt es - in Umkehr der allgemeinen Beweislast - der steuerpflichtigen Person, den Nachweis für die Unrichtigkeit der Schätzung zu erbringen («dritte Stufe»). 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. Namentlich kann sie sich nicht darauf beschränken, die Kalkulationsgrundlagen der Ermessenseinschätzung pauschal zu kritisieren. Vielmehr hat sie anhand von Belegen nachzuweisen, dass die von der ESTV vorgenommene Schätzung offensichtlich unrichtig ist (statt vieler: Urteile des BGer 2C_1077/2012, 2C_1078/2012 vom 24. Mai 2014 E. 2.5 und 2C_970/2012 vom 1. April 2013 E. 4.3; vgl. zum Ganzen statt vieler: Urteil des BVGer A-7088/2016 vom 11. Dezember 2017 E. 2.6.3, mit weiteren Hinweisen). 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. Dies ist das Resultat einer Situation, die sie letztlich selber zu vertreten hat. Die steuerpflichtige Person muss somit die Ungewissheit tragen, die eine Schätzung zwangsläufig mit sich bringt (vgl. Urteile des BVGer A-1133/2018 vom 26. September 2018 E. 2.8.2 und A-7215/2014 vom 2. September 2015 E. 2.8.3).

E. 2.9

Die Steuerforderung ist innert 60 Tagen nach Ablauf der Abrechnungsperiode durch die steuerpflichtige Person zu begleichen (Zahlungsfrist; Art. 86 Abs. 1 MWSTG). Bei verspäteter Zahlung ist ohne Mahnung und unabhängig vom Verschulden ein Verzugszins zu bezahlen (Art. 87 MWSTG). Der Verzugszinssatz beläuft sich gemäss der massgeblichen Verordnung für die Zeit bis zum 31. Dezember 2009 auf 5 % und vom 1. Januar 2010 bis zum 31. Dezember 2011 auf 4.5 %. Ab dem 1. Januar 2012 beträgt er noch 4 % (Art. 108 Bst. a MWSTG i.V.m. Art. 1 Abs. 2 Bst. a-c der Verordnung des EFD vom 11. Dezember 2009 über die Verzugs- und Vergütungszinssätze [SR 641.207.1]). Sind mehrere Abrechnungsperioden betroffen wird der Verzugszins praxisgemäss ab dem mittleren Verfall erhoben (Urteile des BVGer A-719/2018 vom 2. Mai 2019 E. 3.8 und A-6905/2015 vom 22. Juni 2016 E. 15.1, mit weiteren Hinweisen).

E. 3.1

Im vorliegenden Fall ist unbestritten, dass die Beschwerdeführerin in den Jahren 2010 bis 2013 subjektiv mehrwertsteuerpflichtig war und in dieser Zeit der Mehrwertsteuer unterliegende Umsätze erzielt hat (E. 2.2). Sodann liegt nicht im Streit, dass sie unter anderem kein Kassabuch geführt hat (vgl. zur Bedeutung des Kassabuches insbesondere in bargeldintensiven Betrieben: E. 2.4.3). Es sind überdies auch keine Kassenstreifen vorhanden. Weiter wurden die monatlichen Einnahmen lediglich mit einer einzigen Zahl («month report») im Kassakonto verbucht. Im Jahr 2013 wies das Kassakonto während mehrerer Monaten Minussaldi aus, obwohl solche - wie die Vorinstanz zurecht vorbringt - naturgemäss nicht möglich sind bzw. einen soliden Beweis darstellen, dass Transaktionen nicht oder fehlerhaft verbucht worden sind (Urteile des BGer 2C_82/2014 vom 6. Juni 2014 E. 4.2 und 2A.693/2006 vom 26. Juli 2007 E. 4.2; Urteile des BVGer A-4480/2012 vom 12. Februar 2014 E. 5.2.2, mit weiterem Hinweis und A-705/2008 vom 12. April 2010 E. 5). Sodann liegen (wie die Beschwerdeführerin einräumt) Kassacoupons vor, die mit dem Trainingsschlüssel oder mit dem Vermerk «Add. ausser Kasse» ausgestellt worden sind (Vernehmlassungsbeilage 5, Stellungnahme zur Einschätzungsmitteilung vom 12. Oktober 2015, S. 3 f.), bei welchen die ESTV nicht nachvollziehen konnte, ob die Umsätze verbucht worden sind. Dass dies tatsächlich - wie von der Beschwerdeführerin behauptet - lediglich zur Erstellung eines Quittungsdoppels oder zur Erstellung einer Teilrechnung erfolgte, vermag die Beschwerdeführerin nicht zu belegen. Aufgrund dieser Mängel in der Buchführung war die Vorinstanz nicht nur berechtigt, sondern verpflichtet (E. 2.6.1), den massgebenden Umsatz der Beschwerdeführerin in den strittigen Steuerperioden ermessensweise zu ermitteln. Dies ergibt sich aus den Akten. Im Rahmen der zu beurteilenden Beschwerde wird zumindest nicht in Abrede gestellt, dass die formellen Buchhaltungsvorschriften nicht eingehalten worden sind. Vielmehr anerkennt die Beschwerdeführerin ausdrücklich, dass die Voraussetzungen für eine Ermessenseinschätzung wegen Fehlens eines Kassabuches als gegeben betrachtet werden können (Beschwerde, S. 5 ff.). Weitere Ausführungen hierzu erübrigen sich damit.

E. 3.2

Da die Voraussetzungen für die Vornahme einer Ermessenseinschätzung unbestrittenerweise gegeben waren bzw. sind («erste Stufe»; vgl. E. 2.8.2), ist im Folgenden noch strittig und zu prüfen, ob die Vorinstanz die Ermessensveranlagung pflichtgemäss vorgenommen hat («zweite Stufe» [E. 2.8.2], nachfolgend: E. 3.3) und, falls dies zu bejahen ist, ob es der Beschwerdeführerin gelingt, die Unrichtigkeit der vorinstanzlichen Schätzung

nachzuweisen (sog. «dritte Stufe» [E. 2.8.2], dazu nachfolgend: E. 3.4). Dabei setzt das Bundesverwaltungsgericht - wie bereits in Erwägung 2.8.1 dargelegt - grundsätzlich nur dann sein eigenes Ermessen an die Stelle desjenigen der Vorinstanz, wenn dieser bei der Schätzung erhebliche Ermessensfehler unterlaufen sind.

E. 3.3.1

Wie erwähnt ist bei einer Ermessenseinschätzung keine konkrete Berechnungsart vorgegeben. Unter Berücksichtigung der Umstände des konkreten Einzelfalls ist die jeweils adäquate Schätzungsmethode zu wählen (vgl. E. 2.6.2). Der Ermessensveranlagung haftet stets eine gewisse Unsicherheit an, die der Steuerpflichtige aufgrund seiner Pflichtverletzung jedoch selber zu vertreten hat (E. 2.8.2).

E. 3.3.2

Die ESTV hat die Umsätze in der vorliegenden Ermessenseinschätzung anhand des ausgewiesenen Warenaufwandes der Beschwerdeführerin geschätzt. Sie bewertete diesen mit 30 % des Umsatzes und setzte damit den ausgewiesenen Bruttogewinn auf 70 % des Umsatzes an. Den kalkulierten Umsatz berechnete die Vorinstanz somit, indem sie den durch die Beschwerdeführerin in ihrer Buchhaltung ausgewiesenen Warenaufwand mit 30 % bewertete und auf 100 % hochrechnete (Warenaufwand * 100 / 30). Die Beschwerdeführerin ihrerseits wies in ihrer Buchhaltung einen Warenaufwand von durchschnittlich 36 % des ausgewiesenen Umsatzes bzw. einen Bruttogewinn von durchschnittlich 64 % aus (Vernehmlassungsbeilage 4, EM vom 15. September 2015, Anhang 1). Gestützt auf ihre Datenbank, in welcher sich anlässlich der Kontrolle 54 Betriebe aus der Deutschschweiz befanden, welche vom Angebot her mit der Beschwerdeführerin vergleichbar seien («Pizzeria, italienische Spezialität»), deutete die Vorinstanz den von der Beschwerdeführerin ausgewiesenen Bruttogewinn als unrealistisch. So weisen lediglich zwei der 54 Betriebe ebenfalls einen Bruttogewinn von 64 % oder weniger aus. In ihrer Datenbank beträgt der minimale Bruttogewinn 63 %, das Maximum liegt bei 79 % und der Durchschnitt bei 72 %. Unter den 54 Betrieben befinden sich zehn Betriebe aus (den Kantonen X._____ und Y._____). Fünf davon weisen einen Bruttogewinn von 72 % bis 76 % aus, der Rest einen solchen von 68 % bis 70 %. Da die Vorinstanz anlässlich der Kontrolle zum Schluss kam, dass aufgrund der Tiefpreisstrategie der Beschwerdeführerin und deren Geschäftspolitik der Grosszügigkeit gegenüber den Kunden ein unterdurchschnittlicher Bruttogewinn angezeigt sei, setzte sie den vorliegenden Bruttogewinn auf 70 % (anstatt auf 72 % gemäss dem Durchschnitt der Erfahrungszahlen) an.

E. 3.3.3

Die Schätzung der Vorinstanz erscheint im Rahmen einer vom Bundesverwaltungsgericht unter der gebotenen Zurückhaltung vorgenommenen Prüfung aus folgenden Gründen nicht als offensichtlich pflichtwidrig:

E. 3.3.3.1

Die von ihr gewählte Methode, den Umsatz ausgehend vom ausgewiesenen Warenaufwand anhand von Erfahrungszahlen des Bruttogewinns hochzurechnen, ist grundsätzlich nicht zu beanstanden (vgl. Urteile des BVGer A-3821/2017 vom 24. April 2019 E. 3.2 mit einer ähnlichen Methode und A-746/2007 vom 6. November 2009 E. 6.3.1).

E. 3.3.3.2

Die Vorinstanz stellt für die Ermittlung des Bruttogewinns von 70 % auf einen reduzierten Mittelwert der Branche «Gastronomie» und zwar mit der Untergruppe «Pizzeria, italienische Spezialitäten» ab. Dieser Mittelwert resultierte - wie aufgezeigt - zunächst (anlässlich der Kontrolle) aus 54 Betrieben, mit einem Durchschnitt von 72 %, einem Maximalwert von 79 % und einem Minimum von 63 % (Einspracheentscheid vom 14. September 2018, S. 5 f., E. 4). Die Vorinstanz hat somit nicht die Gesamtheit aller Gastronomiebetriebe einbezogen, sondern sich anlässlich des Angebots auf der Speisekarte der Beschwerdeführerin und der Bezeichnung des Betriebs der Beschwerdeführerin mit «Restaurant Pizzeria B. _____» nur auf Erfahrungswerte jener Betriebe gestützt, welche mit den Verhältnissen bei der Beschwerdeführerin vergleichbar waren. Alsdann beschränkte sich die Vorinstanz - da die Beschwerdeführerin ihr Restaurant (im Kanton X. _____) betreibt - auf die in der Deutschschweiz gelegenen Betriebe. Die Vorinstanz beachtete bei ihrer Schätzung nicht allein die Durchschnittswerte, sondern auch die Minimal- und Maximalwerte und hob hervor, dass von diesen 54 Betrieben lediglich zwei Betriebe einen Bruttogewinn von 64 % oder weniger auswiesen. Insgesamt ist es nicht zu beanstanden, dass die Vorinstanz den Mittelwert von 72 % ihrer Ermessenseinschätzung zugrunde gelegt hat, wobei sie diesen aufgrund der Verhältnisse bei der Beschwerdeführerin noch reduzierte. Unter diesem Aspekt erscheint der Bruttogewinn von 70 % als durchaus sachgerecht festgesetzt.

E. 3.3.3.3

Die Beschwerdeführerin beanstandet, dass die Datenbasis ungenügend bzw. nicht repräsentativ sei. Einer Anzahl von 54 Betrieben als Stichprobe kann jedoch nicht per se die Repräsentativität abgesprochen werden. Es ist der Vorinstanz zuzustimmen, dass die Repräsentativität nicht bloss von der Grösse der Stichprobe abhängt, sondern vielmehr, dass durch die Auswahl der Betriebe für die Stichprobe gewährleistet ist, dass alle wesentlichen Strukturmerkmale im gleichen Verhältnis wie in der Grundgesamtheit enthalten sind. Gleichwohl hat die Vorinstanz im Einspracheverfahren ihre Stichprobe aktualisiert, indem sie die ältesten Datensätze eliminiert und neuere Datensätze hinzugefügt hat. Darin befinden sich nun jene Betriebe, bei welchen mindestens ein Jahr der kontrollierten Periode in der Kontrollperiode der Beschwerdeführerin liegt (Einspracheentscheid vom 14. September 2018, S. 7, E. 5.2; vgl. auch Beilage 1 zum Einspracheentscheid, S. 4; vgl. eingehend zur Kontrollperiode: E. 3.4.2). In der aktualisierten Stichprobe befinden sich derweil 102 Datensätze. Die Vorinstanz zieht zum Vergleich nunmehr eine breit abgestützte Anzahl von 102 Betrieben hinzu (vgl. Urteil des BVGer A-5175/2015 vom 1. März 2016 E. 4.3.2). In dieser Stichprobe liegt die Bruttogewinnmarge zwischen 63 % und 83 %. Der Durchschnitt beträgt 73 %, der Median beträgt 72 % und die Werte zwischen dem 25 %-Quartil und dem 75 %-Quartil liegen zwischen 70 % und 75 %. Der Median, welcher die zentrale Lage einer Verteilung beschreibt und sich folglich in der Mitte aller der Grösse nach geordneten Werte befindet, ist robust gegenüber «Ausreissern». Er weicht vorliegend kaum vom Durchschnittswert ab. Eine geringe Anzahl Datensätze befinden sich bei den Extremwerten (63 % bzw. 83 %), die grösste Anzahl Datensätze gruppiert sich um den Durchschnittswert und den Median. Auch die mittleren 50 % aller Werte liegen zwischen 70 % und 75 %. Ebenfalls mit Blick darauf ist nicht zu beanstanden, dass die Vorinstanz den Durchschnittswert ihrer Ermessenseinschätzung zugrunde gelegt hat. Diesen Durchschnittswert hat sie aufgrund der anerkannten Tiefpreisstrategie der Beschwerdeführerin und deren Geschäftspolitik der Grosszügigkeit gegenüber den Kunden - wie erwähnt - reduziert, verglichen zum aktualisierten Durchschnittswert von 73 % beträgt

die Reduktion 3 %. Einig zu gehen ist mit der Vorinstanz, dass die Auswirkung dieser beiden Faktoren nicht exakt bestimmt werden kann. Wiederum ist darauf hinzuweisen, dass einer Ermessensveranlagung stets eine gewisse Unsicherheit anhaftet, welche der Steuerpflichtige selber zu vertreten hat (E. 2.8.2). Somit erscheint der Bruttogewinn von 70 % als durchaus sachgerecht festgesetzt, gerade auch in Anbetracht der nunmehr breit abgestützten Anzahl von Betrieben in der aktualisierten Stichprobe.

E. 3.3.3.4

Wie die Vorinstanz im Einspracheentscheid ausführt, lassen sich aus der aktualisierten Stichprobe Untergruppen bilden. Die erste Untergruppe beinhaltet Betriebe, welche eine ähnliche Grösse bzw. einen vergleichbaren jährlichen Warenaufwand zwischen Fr. (...) und Fr. (...) aufweisen. In den verbleibenden 38 Betrieben betrug die Bruttogewinnmarge zwischen 63 % und 81 %. Der Durchschnitt beträgt ebenfalls 73 %, der Median ist 74 % und die Werte zwischen dem 25 %-Quartil und dem 75 %-Quartil liegen zwischen 71 % und 76 % (Beilage 2 zum Einspracheentscheid). In der zweiten Untergruppe beschränkte sich die Vorinstanz auf Betriebe aus den Kantonen X. _____ und Y. _____. In dieser Untergruppe von lediglich 13 Betrieben liegt die Bruttogewinnmarge zwischen 68 % und 76 %. Der Durchschnitt beträgt 71 %, der Median beträgt 72 % und die Werte zwischen dem 25 %-Quartil und dem 75 %-Quartil liegen zwischen 70 % und 73 % (Beilage 3 zum Einspracheentscheid). In diesen Untergruppen ergeben sich gegenüber der Gesamtstichprobe von insgesamt 102 Betrieben nur minimale Änderungen. Dies lässt zweifelsfrei auf eine verlässliche, repräsentative Gesamtstichprobe schliessen. Der Schluss der Vorinstanz, die gezogene Stichprobe sei unter Berücksichtigung der verfügbaren Ressourcen bestmöglich geeignet, die Gesamtheit der Gastronomiebetriebe im Bereich «Pizzeria, italienische Spezialitäten» in der Deutschschweiz abzubilden, ist folglich nicht zu beanstanden.

E. 3.3.4

Nach dem Dargelegten kann das Vorgehen der Vorinstanz bei der Schätzung insgesamt nicht als pflichtwidrig gelten. Ebenso wenig sind Berechnungsfehler erkennbar. Die Rüge der Beschwerdeführerin, die Ermessenseinschätzung sei durch willkürliches Ermessen zustande gekommen und daher nichtig, ist somit klar von der Hand zu weisen. Auch eine erhebliche Verletzung der Untersuchungsmaxime hat sich die Vorinstanz nicht zu Schulden kommen lassen (hierzu eingehender: E. 3.4.3.3).

E. 3.4.1

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

E. 3.4.2.1

Die Beschwerdeführerin macht namentlich geltend, unter zeitlichen Aspekten sei die Ermessenseinschätzung nicht rechtsgenügend abgestützt. Die Zahlenbasis sei zu mindestens 25 % in der relevanten Prüfungsperiode erhoben worden (mindestens ein Jahr in der Periode 2010 bis 2013). Mehr Informationen seien jedoch nicht erhältlich. Es könnten somit auch überproportional viele Zahlen der Periode 2006 bis 2010 erfasst sein und somit

erhebliche wirtschaftliche Elemente - wie z.B. die Finanzkrise - nicht korrekt erfasst sein.

E. 3.4.2.2

Diesem Einwand der Beschwerdeführerin kann nicht gefolgt werden. Inwiefern die ausserhalb der Kontrollperiode liegenden Zeiträume mit der Kontrollperiode nicht vergleichbar sein sollen, zeigt die Beschwerdeführerin mit ihrer pauschalen Behauptung - erhebliche wirtschaftliche Elemente, z.B. die Finanzkrise, seien nicht korrekt erfasst - nicht auf (vgl. hierzu: E. 2.8.2). Im Übrigen hätte sich die erwähnte Finanzkrise wohl eher negativ auf die durchschnittliche Bruttogewinnmarge der vergleichbaren Betriebe in den betroffenen Jahren - und somit zum Vorteil der Beschwerdeführerin - ausgewirkt. Überdies zeigt ein Blick in die Erfahrungszahlen der Vorinstanz, dass lediglich rund 22 % der zum Vergleich beigezogenen Betriebe (22 Betriebe von 99 [102 Betriebe minus 3 Betriebe, welche kein (ganzes) identisches Jahr aufweisen]) nur ein identisches Jahr in derselben Prüfungsperiode 2010 bis 2013 aufweisen. 47.5 % (47 Betriebe von 99) verfügen jedoch über drei oder sogar vier identische Jahre in der massgebenden Prüfungsperiode. Zudem stammen die Daten von 54.5 % der verglichenen Betriebe aus einer exakt identischen (2010-2013) oder teilweise identischen und teilweise neueren Periode (irgendwo zwischen 2010 und 2017); 45.5 % stammen aus teilweise identischen und teilweise älteren Perioden (irgendwo zwischen 2006 und 2013). Es rühren also klarerweise nicht überproportional viele Zahlen aus älteren Perioden (zum Ganzen: Beilage 1 zum Einspracheentscheid). Den ihr obliegenden Unrichtigkeitsnachweis erbringt die Beschwerdeführerin mit dieser pauschalen Kritik jedenfalls nicht.

E. 3.4.3.1

Die Beschwerdeführerin rügt sodann, die Gründe für eine tiefere Bruttogewinnmarge seien nur rudimentär berücksichtigt worden: Einerseits habe die Beschwerdeführerin nämlich den Betrieb [im Jahr 2009] neu aufgenommen, weshalb in der Aufbauphase der Geschäftstätigkeit nicht von demselben Bruttogewinn wie bei einem etablierten Geschäft auszugehen sei. Auch die unmittelbare Grenznähe zu (Land) und zu (Land) (inkl. Frankenstärke bzw. Euro-Schwäche im massgeblichen Zeitraum) sowie die unmittelbaren Ausweichmöglichkeiten der potentiellen Kunden würden sich in einer tieferen Bruttogewinnmarge niederschlagen. Die Beschwerdeführerin gehöre nicht zur «Region (des Kantons X. _____ und Y. _____)», sondern liege in unmittelbarer Grenznähe und sei nur mit solchen Betrieben vergleichbar. Zum anderen sei der von ihr mit der Stellungnahme vom 12. Oktober 2015 eingereichte Vergleich mit den umliegenden Restaurants entgegen der Ansicht der Vorinstanz sehr wohl zielführend; die ESTV hätte die Beweise «abnehmen» müssen. Sie verstosse damit gegen Art. 81 Abs. 3 MWSTG, die ihr obliegende Verfahrenspflicht zur konkreten Sachverhaltsabklärung, das Recht auf Beweisabnahme und gegen das rechtliche Gehör. Die unmittelbare Nähe zu Sportanlagen, Eventhallen und Kulturanlagen mit deren eigener Gastronomieinfrastruktur zögen eher Kunden ab und bei Grossanlässen sei zudem die Durchfahrt zur Beschwerdeführerin gesperrt. Diese sei daher kein Standortvorteil, sondern eher negativ zu werten. Hierzu entgegnet die Vorinstanz, der einzige Gesellschafter und Geschäftsführer habe bereits ein Restaurant betrieben und über Erfahrung in den Bereichen Einkauf, Lagerhaltung usw. verfügt. Auch sei im ersten Geschäftsjahr weder die tiefste Bruttogewinnmarge noch der tiefste Umsatz erzielt worden. Die unmittelbare Grenznähe könnte sich höchstens auf die Anzahl der Kunden und somit auf den Umsatz auswirken, nicht aber zu einer unterdurchschnittlichen Bruttogewinnmarge führen; im Gegenteil könnte die Grenznähe und die Möglichkeit, im kostengünstigeren

Ausland einzukaufen und zu (höheren) Schweizer Preisen zu verkaufen, zu einer überdurchschnittlichen Bruttogewinnmarge führen. Die Gründe für die Geschäftspolitik der Grosszügigkeit und für das moderate Preisniveau, wie unter anderem die Grenznahe, seien für die Festsetzung der Bruttogewinnmarge unerheblich. Die Beschwerdeführerin könne aus den erwähnten Vergleichen mit vier umliegenden Restaurants nichts zu ihren Gunsten ableiten, da unbekannt sei, welche Bruttogewinnmargen diese ausweisen würden. Insgesamt lägen somit keine weitere «reduzierende» Faktoren vor und hätten durch die Beschwerdeführerin auch nicht nachgewiesen werden können.

E. 3.4.3.2

Es mag zwar zutreffen, dass ein neu eröffneter Gastronomiebetrieb über keinerlei Erfahrungswerte hinsichtlich Kundenfrequenz und Akzeptanz der angebotenen Speisen und Getränke verfügt, Fehleinkäufe häufiger vorkommen können und so der Warenaufwand allenfalls höher ausfallen kann, als bei einem etablierten Betrieb (vgl. Urteil des BVGer A-5175/2015 vom 1. März 2016 E. 4.4.2.2). Inwiefern sich die Neugründung jedoch gerade vorliegend effektiv auf den Bruttogewinn ausgewirkt haben könnte, wird von der Beschwerdeführerin nicht dargetan oder belegt. Im Gegenteil weisen deren eigene Geschäftsbücher in den ersten drei Jahren einen zunehmend sinkenden Bruttogewinn bzw. einen kontinuierlich steigenden Warenaufwand aus. Hinzu kommt, dass laut der Vorinstanz der einzige Gesellschafter und Geschäftsführer zuvor bereits ein Restaurant geführt hat und diesbezügliche Erfahrung sammeln konnte. Den ihr obliegenden Unrichtigkeitsnachweis erbringt die Beschwerdeführerin jedenfalls auch damit nicht.

E. 3.4.3.3

Zur Forderung der Beschwerdeführerin, nur mit Betrieben mit genau derselben grenznahen Situation bzw. mit exakt identischer verkehrstechnischer Lage verglichen zu werden, ist der Vorinstanz beizupflichten, dass es in der Natur der Sache liegt, dass es nicht möglich ist, eine Stichprobe mit Betrieben zu ziehen, welche betreffend Angebot, Grösse, Lage, Geschäftspolitik usw. vollständig mit der Beschwerdeführerin übereinstimmen. Dies wäre in der Praxis kaum umsetzbar. Eine Ermessenseinschätzung ist eine annäherungsweise Ermittlung (vgl. E. 2.7), welche den individuellen Verhältnissen des Betriebes der Beschwerdeführerin so gut wie möglich gerecht werden soll (vgl. E. 2.7.4). Dabei sind selbstverständlich gewisse Ungenauigkeiten in Kauf zu nehmen (E. 2.8.2), die sich systemimmanent bei der Ermittlung von Durchschnittswerten ergeben. Die Beschwerdeführerin hätte es jedoch selbst in der Hand gehabt, durch ordnungsgemässe Aufzeichnungen von vornherein Klarheit über ihre tatsächlich erzielten Umsätze zu schaffen (vgl. Urteil des BVGer A-5175/2015 vom 1. März 2016 E. 4.4.3.2). Weiter ist darauf hinzuweisen, dass die Vorinstanz die Grenznahe durchaus berücksichtigt hat; so hat sie die damit zusammenhängende Tiefpreisstrategie der Beschwerdeführerin anerkannt und in ihre Ermessenseinschätzung einfliessen lassen, indem sie den Durchschnittswert um 2 % bzw. 3 % reduziert hat (E. 3.3.3.3). Wie sich die vorliegende unmittelbare Grenznahe - unabhängig von der Geschäftspolitik der Grosszügigkeit und des moderaten Preisniveaus - auf den Bruttogewinn ausgewirkt haben soll, wird von der Beschwerdeführerin nicht dargetan oder belegt. Auch diesbezüglich gelingt es ihr somit nicht, zu beweisen, dass das Ergebnis der Ermessenseinschätzung klarerweise nicht mit den tatsächlichen Gegebenheiten übereinstimmt. Wie gezeigt (E. 3.3.3.4), zog die Vorinstanz auch einen Vergleich mit einer Untergruppe aus Betrieben aus den Kantonen X. _____ und Y. _____, in welcher sich lediglich 13 Betriebe befanden. Da sich - wie ebenfalls in

Erwägung 3.3.3.4 dargestellt - in dieser Untergruppe nur minimale Änderungen gegenüber der Gesamtstichprobe von insgesamt 102 Betrieben ergeben, verfängt der Einwand der Beschwerdeführerin, die Stichprobe stelle aus quantitativer Sicht überhaupt keine Basis für einen angemessenen Vergleich dar, nicht. Der mit der Stellungnahme vom 12. Oktober 2015 eingereichte Preisvergleich der Beschwerdeführerin mit den vier umliegenden Restaurants ist sodann - wie die Vorinstanz zu Recht vorbringt - aufgrund der fehlenden Angaben zu den Bruttogewinnmargen tatsächlich nicht zielführend und zudem könnte ohnehin nicht von einer repräsentativen Stichprobe ausgegangen werden. Der Vorwurf der Beschwerdeführerin, die Vorinstanz habe den Beweis (Vergleich) nicht «abgenommen», womit sie offenkundig meint, «nicht gewürdigt», zumal nie ein Beweisantrag gestellt wurde, geht fehl, da die Vorinstanz sehr wohl begründet hat, weswegen dieser Vergleich die Richtigkeit der Schätzung nicht in Zweifel ziehen kann. Inwiefern die unmittelbare Nähe zu Sportanlagen, Eventhallen und Kulturanlagen mit deren eigener Gastronomieinfrastruktur eher Kunden abzögen (wie die Beschwerdeführerin vertritt) oder zu einer guten Frequentierung beitragen würden (wie die ESTV annahm), braucht hier nicht entschieden zu werden, da sich die Vorinstanz trotz ihrer Vermutung, das Lokal sei gut frequentiert, letztlich auf die von der Beschwerdeführerin behauptete Auslastung von zwei Personen pro Platz und pro Tag stützte.

E. 3.4.4.1

Die Beschwerdeführerin bringt schliesslich vor, auch die mit den konkreten lokalen Verhältnissen vertraute Steuerverwaltung des Kantons X. _____ habe (im Rahmen einer Revision) keine Umsatz- bzw. Gewinnaufrechnung vorgenommen, obwohl auch diese das fehlende Kassabuch bemängelt habe. Diese sei im Gegensatz zur Vorinstanz zum Schluss gekommen, dass keine Gewinnvorwegnahme in Form von nicht verbuchten Umsätzen vorliege. Das zeige ebenfalls, dass die Buchhaltung der Beschwerdeführerin zwar formell in gewissen Bereichen mangelhaft gewesen sei, materiell aber die Geschäftsfälle grundsätzlich korrekt darstelle. Hierfür verweist die Beschwerdeführerin auf die Veranlagungsverfügungen bzw. den Revisionsbericht der kantonalen Steuerverwaltung. Nach Auffassung der Vorinstanz sei der Hinweis auf die Beurteilung der Buchhaltung durch die kantonale Steuerverwaltung irrelevant. Gemäss konstanter Rechtsprechung wäre eine Umsatzschätzung selbst dann zulässig, wenn Bücher und Belege hinsichtlich kantonalen Steuern unbeanstandet geblieben seien.

E. 3.4.4.2

Der Hinweis der Beschwerdeführerin auf die Beurteilung der Buchhaltung durch die kantonale Steuerbehörde anlässlich einer Revision der Jahre 2013 und 2014 ist tatsächlich nicht entscheidend. Für die Mehrwertsteuerliche Betrachtung ist die Beurteilung im Bereich der direkten Steuern (und der kantonalen Gewinnsteuern) grundsätzlich nicht massgebend. Es handelt sich um verschieden geartete Steuersysteme und den beiden Steuerarten liegen unterschiedliche Besteuerungsziele zugrunde (BGE 123 II 295 E. 6b; Urteile des BGer 2C_206/2012 vom 6. September 2012 E. 3.2, 2C_220/2008 vom 9. September 2008 E. 5 und 2A.222/2002 vom 4. September 2002 E. 3.4; Urteil des BVGer A-689/2012 vom 31. Mai 2012 E. 3.1.2, mit weiteren Hinweisen). Dies gilt unabhängig davon, ob die kantonalen Steuerveranlagungen provisorisch oder definitiv sind, womit auf die entsprechenden Ausführungen der Beschwerdeführerin nicht eingegangen werden muss.

E. 3.4.5

Letztlich vermag auch der Vergleich der Beschwerdeführerin im Rahmen ihrer Einsprache (Vernehmlassungsbeilage 8, Einsprache vom 7. April 2017, S. 12) mit einer Stichprobe des Branchenverbands Gastrosuisse nicht zu überzeugen. Aufgezeigt wird dabei nämlich einerseits keine Streubreite, sondern lediglich ein Durchschnittswert - im Gegensatz zur Stichprobe der Vorinstanz, welche nicht zuletzt mit Durchschnitts-, Maximal-, Minimal- und Medianwerten arbeitet - und zwar der Branche «Gastronomie», mit der Untergruppe «Restaurant». In dieser Untergruppe findet keine weitere Spezifizierung statt; es fehlen Angaben zur Art des Betriebes. Auch die Anzahl der Betriebe - bei welchen es sich tatsächlich nur um solche, die dem Berufsverband angeschlossen sind, handelt - ist nicht einsehbar. Zu Recht fallen gelassen hat die Beschwerdeführerin die von ihr anhand von fiktiven Konsumationsbeispielen am Mittag und am Abend vorgenommene Berechnung einer Bruttogewinnmarge von 65 % (Vernehmlassungsbeilage 5, Stellungnahme zur Einschätzungsmittteilung vom 12. Oktober 2015, S. 14 f.). Mittels Kassencoupons von Konsumationen bei der Beschwerdeführerin konnte die Vorinstanz aufzeigen, dass die aufgeführten fiktiven Beispiele, in welchen Dessert, Spirituosen und Kaffee ausnahmslos offeriert worden sein sollen, nicht den Tatsachen entsprechen.

E. 3.4.6

Zusammenfassend bringt die Beschwerdeführerin nicht substantiiert vor bzw. kann sie nicht belegen, woraus sich eine offensichtliche Unrichtigkeit der Ermessenseinschätzung der Vorinstanz ergeben würde. Im Ergebnis misslingt der Beschwerdeführerin folglich der Nachweis der offensichtlichen Unrichtigkeit der vorinstanzlichen Schätzung. Weiter ist festzuhalten, dass der Pauschalvorwurf, die Erfahrungszahlen würden «enorm von den wirklichen Verhältnissen abweichen», nicht ausreicht (vgl. E. 2.8.2). Damit erweist sich der angefochtene Einspracheentscheid vom 14. September 2018 - nach der vorgenommenen, dreistufigen Prüfung - mit der folgenden Ausnahme (E. 4) als rechtmässig.

E. 4

Eine Unklarheit besteht in Bezug auf den betroffenen Zeitraum. In der EM vom 15. September 2015 wird als Steuerperiode der Zeitraum «1.1.2010-31.12.2013» genannt. In der Verfügung und im Einspracheentscheid wird im jeweiligen Dispositiv ebenfalls von den Steuerperioden 2010 bis 2013 gesprochen, wobei in der Klammer jedoch jeweils der Zeitraum 1. Oktober 2009 bis 31. Dezember 2013 angegeben wird. Dies wird darauf zurückzuführen sein, dass das erste Geschäftsjahr der Beschwerdeführerin - soweit ersichtlich - die Zeit vom 1. Oktober 2009 bis 31. Dezember 2010 umfasste (überlanges Geschäftsjahr). Deswegen hat sich die Vorinstanz für die Schätzung der Steuerperiode 2010 auch auf die Zahlen (Warenaufwand) des gesamten Geschäftsjahres 2009/2010 gestützt, wobei sie den so eruierten Umsatz auf 12 Monate zurückrechnete (vgl.

Vernehmlassungsbeilage 4, EM vom 15. September 2015, Anhang 1). Auch aus dieser Berechnung des Umsatzes für das Jahr 2010 ergibt sich, dass einzig die Steuerschuld für die Zeit ab dem 1. Januar 2010 eruiert wurde. Die Erwähnung des Zeitraums ab «1. Oktober 2009» in der Verfügung und im Einspracheentscheid ist somit unzutreffend. Das Jahr 2009 einzubeziehen, wäre denn auch aufgrund der Ende 2014 eingetretenen Verjährung (Art. 49 Abs. 1 aMWSTG) gar nicht möglich gewesen (die Kontrolle fand im Jahr 2015 statt). Das Dispositiv des Einspracheentscheids vom 14. September 2018 ist entsprechend zu präzisieren. Das Gesagte hat zwar keinen Einfluss auf die Steuerforderung, wirkt sich aber auf die Berechnung der Verzugszinsen aus, denn - soweit ersichtlich - hat die ESTV für die Berechnung des mittleren Verfalls zu Unrecht den Zeitraum 1. Oktober 2009 bis 31.

Dezember 2013 berücksichtigt. Richtigerweise wäre der Zeitraum 1. Januar 2010 bis 31. Dezember 2013 massgeblich, was sich auf das mittlere Verfallsdatum auswirkt. Dementsprechend sind Dispositiv-Ziff. 2 und 3 des angefochtenen Einspracheentscheids unter teilweiser Gutheissung der Beschwerde insoweit aufzuheben, als darin der Zeitraum vom 1. Oktober 2009 bis 31. Dezember 2013 erwähnt wird. Ziff. 3 des Dispositivs ist insofern aufzuheben, als der 31. August 2012 als mittleres Verfallsdatum festgesetzt wurde. Die Angelegenheit ist zur Neubestimmung des mittleren Verfallsdatums an die Vorinstanz zurückzuweisen.

E. 5

Es ergibt sich zusammengefasst, dass kein Raum besteht, die von der Vorinstanz mit ihrem Einspracheentscheid angeordnete Steuernachforderung aufzuheben oder zu reduzieren. Was die von der Vorinstanz angeordneten Verzugszinsfolgen betrifft, ist die Sache unter teilweiser Gutheissung der Beschwerde zur Neubestimmung des mittleren Verfallsdatums an diese Behörde zurückzuweisen. Im Übrigen ist die Beschwerde abzuweisen, soweit darauf einzutreten ist.

E. 6.1

Die Verfahrenskosten werden in der Regel der unterliegenden Partei auferlegt; unterliegt diese nur teilweise, so werden die Verfahrenskosten ermässigt (Art. 63 Abs. 1 VwVG). In der Verwaltungsrechtspflege des Bundes gilt die Rückweisung der Sache an die Vorinstanz zu weiteren Abklärungen und neuem Entscheid (mit noch offenem Ausgang) praxisgemäss zwar grundsätzlich als Obsiegen der beschwerdeführenden Partei (statt vieler: BGE 132 V 215 E. 6.1; Urteil des BVGer A-6904/2015 vom 22. Juni 2016 E. 16.1, mit weiteren Hinweisen). Die Beschwerdeführerin erscheint vorliegend aber als überwiegend unterliegend und nur in einem äusserst kleinen Umfang - nämlich in Bezug auf die Rückweisung zur Neubestimmung des mittleren Verfallsdatums, was sich in einem sehr geringen Betrag auf die Höhe der Verzugszinsen auswirken wird - als obsiegend. Deshalb rechtfertigt es sich, die auf insgesamt Fr. 3'000.-- festzusetzenden Verfahrenskosten des Verfahrens vor dem Bundesverwaltungsgericht (vgl. Art. 2 Abs. 1 in Verbindung mit Art. 4 des Reglements vom 21. Februar 2008 über die Kosten und Entschädigungen vor dem Bundesverwaltungsgericht [VGKE, SR 173.320.2]) der überwiegend unterliegenden Beschwerdeführerin in vollem Umfang aufzuerlegen. Der einbezahlte Kostenvorschuss in derselben Höhe ist zur Bezahlung der Verfahrenskosten zu verwenden.

E. 6.2

Eine Parteientschädigung ist der Beschwerdeführerin - trotz ihres teilweisen Obsiegens - nicht zuzusprechen (vgl. Art. 64 Abs. 1 VwVG).

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