BVGer A-6390/2016 vom 14. September 2017

Bundesverwaltungsgericht, 2017-09-14, DE

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bvger_A-6390_2016

FR: TAF A-6390/2016 du 14 septembre 2017

IT: TAF A-6390/2016 del 14 settembre 2017

Regeste

Mehrwertsteuer

Erwägungen

E. 1.1.1

Grundsätzlich bildet jeder vorinstanzliche Entscheid bzw. jede Verfügung ein selbständiges Anfechtungsobjekt und ist deshalb einzeln anzufechten. Es ist gerechtfertigt, von diesem Grundsatz abzuweichen und die Anfechtung in einer gemeinsamen Beschwerdeschrift und in einem gemeinsamen Verfahren mit einem einzigen Urteil zuzulassen, wenn die einzelnen Sachverhalte in einem engen inhaltlichen Zusammenhang stehen und sich in allen Fällen gleiche oder ähnliche Rechtsfragen stellen (vgl. anstelle vieler: BGE 131 V 59 E. 1; 128 V 124 E. 1). Die Frage der Vereinigung von Verfahren steht im Ermessen des Gerichts. Sie hängt mit dem Grundsatz der Prozessökonomie zusammen, wonach ein Verfahren im Interesse aller Beteiligten möglichst einfach, rasch und zweckmässig zum Abschluss gebracht werden soll (vgl. anstelle vieler: BGE 131 V 222 E. 1; 128 V 124 E. 1; Urteil des BVGer A-3874/2014 vom 21. Oktober 2015 E. 1.8.1; zum Ganzen: André Moser et al., Prozessieren vor dem Bundesverwaltungsgericht, 2. Aufl. 2013, N. 3.17).

E. 1.1.2

Die Beschwerdeführerin hat vorliegend Beschwerden gegen zwei Einspracheentscheide der ESTV erhoben. Die beiden Beschwerden werfen dabei im Wesentlichen vergleichbare Rechtsfragen auf, zumal es jeweils um die Frage geht, ob die von der ESTV bei der Beschwerdeführerin vorgenommenen Ermessenseinschätzungen rechtskonform sind. Der blosse Umstand, dass die streitbetroffenen Ermessenseinschätzungen teilweise nach dem früheren Bundesgesetz vom 2. September 1999 über die Mehrwertsteuer (aMWSTG; AS 2000 1300) und teilweise nach dem revidierten Bundesgesetz vom 12. Juni 2009 über die Mehrwertsteuer (Mehrwertsteuergesetz, MWSTG; SR 641.20) erfolgten (vgl. dazu sogleich E. 1.3.1), steht einer Verfahrensvereinigung nicht entgegen (vgl. auch Urteil des BGer 2C_1077/2012 und 2C_1078/2012 vom 24. Mai 2014 E. 1.1; Urteile des BVGer A-3141 und A-3144 vom 18. Januar 2017 E. 3.2; A-1662/2014 und A-1672/2014 vom 28. Juli 2015 E. 2.2). Vor diesem Hintergrund erscheint es aus prozessökonomischen Gründen als angezeigt, die beiden Beschwerdeverfahren A-6390/2016 und A-6393/2016 zu vereinigen. Angesichts der sich vor Bundesverwaltungsgericht noch stellenden Fragen nichts daran zu ändern vermögen die von der ESTV in der Vernehmlassung gegen eine Verfahrensvereinigung vorgebrachten Hinweise auf den alt- und neurechtlich unterschiedlich geregelten Begriff der Steuerforderung (vgl. dazu Art. 36 Abs. 2 MWSTG sowie Michael Beusch, in: Felix Geiger/Regine Schluckebier [Hrsg.], MWSTG Kommentar, 2012, Art. 36 N. 4) und die im alten sowie neuen Recht voneinander abweichenden Verjährungsregeln (vgl. dazu insbesondere Art. 49 f. aMWSTG sowie Art.

42 MWSTG).

E. 1.2

Gemäss Art. 31 des Bundesgesetzes vom 17. Juni 2005 über das Bundesverwaltungsgericht (Verwaltungsgerichtsgesetz, VGG; SR 173.32) beurteilt dieses Gericht Beschwerden gegen Verfügungen nach Art. 5 des Bundesgesetzes vom 20. Dezember 1968 über das Verwaltungsverfahren (Verwaltungsverfahrensgesetz, VwVG; SR 172.021). Beide vorliegend angefochtenen Einspracheentscheide der ESTV vom 15. September 2016 bilden solche Verfügungen. Eine Ausnahme nach Art. 32 VGG liegt nicht vor. Die Vorinstanz ist eine Behörde im Sinne von Art. 33 VGG. Das Bundesverwaltungsgericht ist daher für die Beurteilung der vorliegenden Beschwerden zuständig. Die Beschwerdeführerin ist als Adressatin der angefochtenen Einspracheentscheide zu deren Anfechtung legitimiert (vgl. Art. 48 Abs. 1 VwVG). Die Beschwerden wurden im Übrigen frist- und formgerecht eingereicht (vgl. Art. 20 in Verbindung mit Art. 50 Abs. 1 VwVG; Art. 52 Abs. 1 VwVG). Aufgrund des Ausgeführten ist auf die Beschwerden einzutreten.

E. 1.3.1

Am 1. Januar 2010 ist das MWSTG in Kraft getreten. Das MWSTG löste das vom 1. Januar 2001 bis 31. Dezember 2009 in Kraft gewesene aMWSTG ab. Die bisherigen gesetzlichen Bestimmungen sowie die darauf gestützt erlassenen Vorschriften bleiben grundsätzlich weiterhin auf alle während ihrer Geltungsdauer eingetretenen Tatsachen und entstandenen Rechtsverhältnisse anwendbar (Art. 112 Abs. 1 MWSTG). Die materielle Beurteilung des vorliegenden Sachverhalts richtet sich demnach, soweit die Steuerperiode 2009 betroffen ist, nach dem aMWSTG. Für den Zeitraum ab dem 1. Januar 2010 bzw. die Steuerperioden 2010 bis 2012 ist das MWSTG anwendbar.

E. 1.3.2

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

E. 1.4

Im Steuerrecht gilt grundsätzlich, dass die Steuerbehörde die (objektive) Beweislast für Tatsachen trägt, welche die Steuerpflicht als solche begründen oder die Steuerforderung erhöhen (steuerbegründende und -erhöhende Tatsachen). Demgegenüber ist die steuerpflichtige Person für die steueraufhebenden und steuermindernden Tatsachen beweisbelastet, d.h. für solche Tatsachen, welche eine Steuerbefreiung oder Steuerbegünstigung bewirken (anstelle vieler: Urteil des BGer 2C_232/2012 vom 23. Juli 2012 E. 3.5; Urteile des BVGer A-874/2017 vom 23. August 2017 E. 1.4.2; A-6905/2015 vom 22. Juni 2016 E. 3.2; A-4566/2014 vom 9. Juni 2015 E. 1.4; A-665/2013 vom 10. Oktober 2013 E. 1.4, mit weiteren Hinweisen).

E. 1.5

Gemäss Art. 62 Abs. 2 VwVG kann die Beschwerdeinstanz die angefochtene Verfügung zuungunsten der Partei ändern (sog. reformatio in peius), soweit die Verfügung Bundesrecht verletzt oder auf einer unrichtigen oder unvollständigen Feststellung des Sachverhaltes beruht. Eine solche Berichtigung der angefochtenen Verfügung wird nach der

Rechtsprechung nur vorgenommen, wenn der betroffene Entscheid offensichtlich unrichtig und die Korrektur von erheblicher Bedeutung ist (BGE 119 V 241 E. 5; 108 Ib 227 E. 1b; 105 Ib 348 E. 18a; Urteil des BVGer A-1508/2014 vom 19. Mai 2015 E. 5.2). Keine erhebliche Bedeutung der Korrektur sah das Bundesverwaltungsgericht etwa in einem Fall, bei welchem eine Steuerforderung auf Fr. 361'118.- statt richtigerweise auf Fr. 379'523.- festgesetzt worden war (vgl. Urteil des BVGer A-412/2013 vom 4. September 2014 E. 5.4.2). In einem Urteil vom 15. September 2015 verneinte es sodann die Notwendigkeit einer reformatio in peius im Beschwerdeverfahren bei einer Konstellation, bei welcher eine Erhöhung der Abgabeforderungen von Fr. 36'308.15 auf Fr. 38'714.45 Zoll und von Fr. 1'309.10 auf Fr. 1'390.85 Einfuhrsteuer in Frage stand (Urteil A-667/2015 E. 5). Hingegen erachtete das Gericht das Erfordernis der erheblichen Bedeutung der Korrektur bei einem Fall als gegeben, bei welchem eine streitige Mehrwertsteuernachforderung von Fr. 88'572.20 um 10 %, d.h. um Fr. 8'857.20, auf Fr. 97'429.40 zu erhöhen war (Urteil des BVGer A-5431/2015 vom 28. April 2016 E. 3.4).

E. 2.1.1

Der Bund erhebt eine allgemeine Verbrauchssteuer nach dem System der Netto-Allphasensteuer mit Vorsteuerabzug (Mehrwertsteuer; Art. 130 der Bundesverfassung der Schweizerischen Eidgenossenschaft vom 18. April 1999 [BV; SR 101]; Art. 1 Abs. 1 aMWSTG sowie Art. 1 Abs. 1 MWSTG). Der Steuer unterliegen betreffend die Zeit vom 1. Januar 2001 bis zum 31. Dezember 2009 die in Art. 5 aMWSTG aufgezählten, durch steuerpflichtige Personen getätigten Umsätze, sofern diese nicht ausdrücklich von der Steuer ausgenommen sind. Für die Zeit seit dem 1. Januar 2010 sieht das Gesetz in Art. 18 Abs. 1 MWSTG vor, dass der Inlandsteuer die im Inland durch steuerpflichtige Personen gegen Entgelt erbrachten Leistungen unterliegen. Diese sind steuerbar, soweit das MWSTG keine Ausnahme vorsieht.

E. 2.1.2

Art. 36 Abs. 3 aMWSTG sah einen (ordentlichen) Steuersatz von 7,6 % vor. Für die Lieferungen und den Eigenverbrauch von Ess- und Trinkwaren (ausgenommen alkoholische Getränke) legte Art. 36 Abs. 1 Bst. a Ziff. 2 aMWSTG einen reduzierten Steuersatz von 2,4 % fest; er galt jedoch nicht für Ess- und Trinkwaren, die im Rahmen von gastgewerblichen Leistungen abgegeben wurden. Als namentlich für im Rahmen von gastgewerblichen Leistungen abgegebene Nahrungsmittel massgebender (ordentlicher) Steuersatz galt im Jahr 2010 ein solcher von 7,6 %; seit dem 1. Januar 2011 beträgt dieser Steuersatz 8 % (Art. 25 Abs. 1 MWSTG in der ursprünglichen Fassung dieser Vorschrift und in der Fassung gemäss Ziff. I der Verordnung vom 21. April 2010 über die Anhebung der Mehrwertsteuersätze zur befristeten Zusatzfinanzierung der Invalidenversicherung [AS 2010 2055] in Verbindung mit Art. 25 Abs. 3 Satz 1 MWSTG). Ein reduzierter Satz von 2,4 % (im Jahr 2010) bzw. 2,5 % (ab 1. Januar 2011) gilt hingegen namentlich dann, wenn die Nahrungsmittel zum Mitnehmen oder zur Auslieferung bestimmt sind und hierfür geeignete organisatorische Massnahmen getroffen wurden (vgl. Art. 25 Abs. 2 MWSTG in der ursprünglichen Fassung dieser Vorschrift und in der Fassung gemäss Ziff. I der erwähnten Verordnung vom 21. April 2010 in Verbindung mit Art. 25 Abs. 3 Satz 3 MWSTG).

E. 2.2.1

Nach dem früheren Recht erfolgte die Veranlagung und Entrichtung der Mehrwertsteuer nach dem Selbstveranlagungsprinzip (vgl. Art. 46 f. aMWSTG; BGE 137 II 136 E. 6.2;

Urteil des BGer 2C_970/2012 vom 1. April 2013 E. 4.1). Bei festgestellter Steuerpflicht (vgl. Art. 56 Abs. 1 aMWSTG) hatte der Leistungserbringer selbst und unaufgefordert über seine Umsätze sowie Vorsteuern abzurechnen und innert 60 Tagen nach Ablauf der Abrechnungsperiode den geschuldeten Mehrwertsteuerbetrag an die ESTV abzuliefern.

E. 2.2.2

Grundsätzlich gilt das hiervor (in E. 2.2.1) Gesagte auch unter dem Regime des MWSTG: Auch hier erfolgen Veranlagung und Entrichtung der Inlandsteuer nach dem Selbstveranlagungsprinzip. So hat die steuerpflichtige Person eigenständig festzustellen, ob sie die Voraussetzungen der subjektiven Steuerpflicht (Art. 10 und 66 MWSTG) erfüllt (vgl. Art. 66 Abs. 1 MWSTG), die Steuerforderung selber zu ermitteln (vgl. Art. 71 MWSTG) und diese innerhalb von 60 Tagen nach Ablauf der Abrechnungsperiode zu begleichen (Art. 86 Abs. 1 MWSTG). Das Selbstveranlagungsprinzip wurde zwar leicht gelockert (vgl. BGE 140 II 202 E. 5.4; Urteil des BGer 2C_678/2012 vom 17. Mai 2013 E. 2.1; Urteil des BVGer A-351/2014 vom 10. Juli 2014 E. 4.1), bedeutet jedoch weiterhin, wie bereits nach dem altem Recht, dass der Leistungserbringer selbst für die Feststellung der Mehrwertsteuerpflicht bzw. -forderung verantwortlich ist (vgl. [zum aMWSTG und MWSTG] Urteil des BVGer A-788/2015 vom 24. Dezember 2015 E. 2.2.1 f., mit weiteren Hinweisen).

E. 2.3.1

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

E. 2.3.2

Die Buchführung ist das lückenlose und planmässige Aufzeichnen sämtlicher Geschäftsvorfälle einer Unternehmung auf der Grundlage von Belegen. Sie schlägt sich in den Geschäftsbüchern und den zugehörigen Aufzeichnungen nieder (vgl. anstelle vieler: [zum aMWSTG und MWSTG] Urteil des BVGer A-788/2015 vom 24. Dezember 2015 E. 2.3.2; [zum MWSTG] Urteile des BVGer A-874/2017 vom 23. August 2017 E. 2.5.2; A-3050/2015 vom 6. Oktober 2015 E. 2.7.1; vgl. ferner Beatrice BLUM, in: Geiger/Schluckebier, a.a.O., Art. 70 N. 3 ff.).

E. 2.3.3

Nach der Rechtsprechung ist die steuerpflichtige Person selbst bei geringem Barverkehr zur Führung zumindest eines einfachen ordentlichen Kassabuches verpflichtet, wobei die erzielten Umsätze lückenlos zu erfassen und die entsprechenden Belege aufzubewahren sind ([zum aMWSTG] Urteile des BGer 2C_950/2015 vom 11. März 2016 E. 4.3; 2C_206/2012 vom 6. September 2012 E. 2.2; 2A.693/2006 vom 26. Juli 2007 E. 3.1; 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 ([zum aMWSTG] Urteile des BGer 2C_950/2015 vom 11. März 2016 E. 4.3; 2C_206/2012 vom 6. September 2012 E. 2.2; [zum MWSTG] Urteil des BVGer A-874/2017 vom 23. August 2017 E. 2.5.3). Die zentrale Bedeutung eines korrekt geführten Kassabuchs ist allen Steuerarten gleichermassen eigen (vgl. [zum aMWSTG] Urteile des BGer 2C_206/2012 vom 6. September 2012 E. 2.2; 2C_835/2011 vom 4. Juni 2012 E. 2.2.2; zum Ganzen anstelle vieler: [zum aMWSTG] Urteil des BVGer A-7215/2014 vom 2. September 2015 E. 2.7.3; ferner [zum MWSTG] Urteil des BVGer A-4580/2014 vom 9. Juni 2015 E. 3.4.3).

E. 2.4.1

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

E. 2.4.2

Art. 60 aMWSTG und Art. 79 MWSTG unterscheiden nach dem Ausgeführten zwei voneinander unabhängige Konstellationen, welche zu einer Ermessenseinschätzung führen: Zum einen ist eine Ermessenseinschätzung bei ungenügenden Aufzeichnungen vorzunehmen. Eine Schätzung hat damit insbesondere auch dann zu erfolgen, wenn - bei feststehender Steuerpflicht - die Verstösse gegen die formellen Buchhaltungsvorschriften als derart gravierend zu qualifizieren sind, dass sie die materielle Richtigkeit der Buchhaltungsergebnisse in Frage stellen. Letzteres liegt etwa dann vor, wenn ein Kassabuch einen Minussaldo aufweist, denn aus einer Barkasse kann per definitionem nicht mehr Geld herausgenommen werden als eingelegt worden ist (vgl. [zum aMWSTG] Urteile des BVGer A-3376/2014 vom 10. Februar 2015 E. 4.4.2; A-5938/2011 vom 4. Juli 2012 E. 2.5.2 und 3.2.2 f.; A-5875/2009 vom 16. Juni 2010 E. 6.1.4; [zum MWSTG] Urteil des BVGer A-5743/2015 vom 7. November 2016 E. 4.2.2). Zum anderen kann selbst eine formell einwandfreie Buchführung die Durchführung einer Schätzung erfordern, wenn die ausgewiesenen Ergebnisse mit dem wirklichen Sachverhalt offensichtlich nicht übereinstimmen (vgl. anstelle vieler: [zum aMWSTG] Urteile des BGer 2C_311/2016 vom 23. Mai 2016 E. 2.2; 2C_812/2013 vom 28. Mai 2014 E. 2.4.1; [zum aMWSTG und MWSTG] Urteil des BVGer A-788/2015 vom 24. Dezember 2015 E. 3.2.3).

E. 2.5.1

Sind die Voraussetzungen für eine Ermessenstaxation erfüllt, so ist die ESTV nicht nur berechtigt, sondern verpflichtet, eine solche nach pflichtgemässem Ermessen vorzunehmen. Die Fälle, in denen die Steuerpflichtigen ihre Mitwirkungspflichten nicht wahrnehmen bzw. keine, unvollständige oder ungenügende Aufzeichnungen über ihre Umsätze führen, dürfen keine Steuerausfälle zur Folge haben ([zum aMWSTG] Urteil des BGer 2A.552/2006 vom 1. Februar 2007 E. 3.2; Urteil des BVGer A-5175/2015 vom 1. März 2016 E. 2.6.1; [zum MWSTG] Urteile des BVGer A-874/2017 vom 23. August 2017 E. 2.6.3; A-3050/2015 vom 6. Oktober 2015 E. 2.7.1).

E. 2.5.2

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 ([zum aMWSTG und MWSTG] Urteile des BGer 2C_1077/2012 und 2C_1078/2012 vom 24. Mai 2014 E. 2.3; [zum aMWSTG] 2C_950/2015 vom 11. März 2016 E. 4.5; 2C_970/2012 vom 1. April 2013 E. 4.1; [zum MWSTG] Urteile des BVGer A-5523/2015 vom 31. August 2016 E. 4.6.2; A-3050/2015 vom 6. Oktober 2015 E. 2.7.2). 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 (vgl. [zum aMWSTG] Urteil des BGer 2C_831/2013 vom 26. Februar 2014 E. 6.4; Urteil des BVGer A-5175/2015 vom 1. März 2016 E. 2.6.2; [zum MWSTG] Urteile des BVGer A-3050/2015 vom 6. Oktober 2015 E. 2.7.2; A-4580/2014 vom 9. Juni 2015 E. 3.6.2; Jürg Steiger, in: Martin Zweifel et al. [Hrsg.], Kommentar zum Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer, 2015, Art. 79 N. 25; Pascal Mollard, TVA et taxation par estimation, ASA 69 S. 530 ff.).

E. 2.5.3

Im Rahmen einer Ermessenstaxation ist es nach der Rechtsprechung zulässig, dass die ESTV eine Prüfung der Verhältnisse während eines Teils der Kontrollperiode vornimmt und in der Folge das Ergebnis auf den gesamten kontrollierten Zeitraum umlegt bzw. hochrechnet (sog. Umlageverfahren), vorausgesetzt die massgebenden Verhältnisse im eingehend kontrollierten Zeitabschnitt seien ähnlich wie in der gesamten Kontrollperiode (vgl. [zum aMWSTG] Urteile des BGer 2C_657/2012 vom 9. Oktober 2012 E. 2.1; 2C_309/2009 und 2C_310/2009 vom 1. Februar 2010 E. 2.2; 2A.437/2005 vom 3. Mai 2006 E. 3.2 und 4.3.2; 2A.148/2000 vom 1. November 2000 E. 5b; Urteile des BVGer A-852/2012 vom 27. September 2012 E. 2.3.4; A-689/2012 vom 31. Mai 2012 E. 2.6.3; [zum MWSTG] Urteile des BVGer A-5743/2015 vom 7. November 2016 E. 3.3.6; A-3640/2015 vom 29. August 2016 E. 4.4 und 5.2.2; A-3050/2015 vom 6. Oktober 2015 E. 4.3.2; Steiger, a.a.O., Art. 79 N. 29).

E. 2.6.1

Das Bundesverwaltungsgericht kann die angefochtenen Einspracheentscheide 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 Sach-verhalts (Art. 49 Bst. b VwVG) auch die Unangemessenheit rügen (Art. 49 Bst. c VwVG).

E. 2.6.2

Das Bundesverwaltungsgericht überprüft das Vorliegen der Voraussetzungen für die Vornahme einer Ermessenstaxation - als Rechtsfrage - 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 (anstelle vieler: [zum aMWSTG] Urteil des BVGer

A-7215/2014 vom 2. September 2015 E. 2.8.6; [zum MWSTG] Urteil des BVGer A-5523/2015 vom 31. August 2016 E. 4.6.3; vgl. dazu ferner [zum aMWSTG] Urteile des BGer 2C_950/2015 vom 11. März 2016 E. 4.5; 2C_970/2012 vom 1. April 2013 E. 4.3; 2C_426/2007 vom 22. November 2007 E. 4.3; [zum MWSTG] Urteil des BGer 2C_1077/2012 und 2C_1078/2012 vom 24. Mai 2014 E. 2.5).

E. 2.6.3

Für das Vorliegen der Voraussetzungen einer Ermessenseinschätzung ist nach der vorn genannten Beweislastregel (vgl. E. 1.4) die ESTV beweisbelastet. Sind die Voraussetzungen einer Ermessenseinschätzung erfüllt und erscheint die vorinstanzliche Schätzung nicht bereits im Rahmen der durch das Bundesverwaltungsgericht mit der gebotenen Zurückhaltung (E. 2.6.2) vorzunehmenden Prüfung als pflichtwidrig, obliegt es - in Umkehr der allgemeinen Beweislast - der steuerpflichtigen Person, den Nachweis für die Unrichtigkeit der Schätzung zu erbringen (vgl. anstelle vieler: [zum aMWSTG] Urteil des BGer 2C_970/2012 vom 1. April 2013 E. 4.2; Urteil des BVGer A-2900/2014 vom 29. Januar 2015 E. 2.6.3; [zum MWSTG] Urteil des BVGer A-4580/2014 vom 9. Juni 2015 E. 3.7.3). Weil das Ergebnis der Ermessensveranlagung selbst auf einer Schätzung beruht, kann sich die steuerpflichtige Person gegen eine zulässigerweise durchgeführte Ermessenseinschätzung nicht mit allgemeiner Kritik zur Wehr setzen. Vielmehr hat sie darzulegen, dass die von der ESTV vorgenommene Schätzung offensichtlich fehlerhaft ist, und hat sie auch den Beweis für ihre vorgebrachten Behauptungen erbringen (vgl. [zum aMWSTG] Urteile des BGer 2C_970/2012 vom 1. April 2013 E. 4.3; 2C_206/2012 vom 6. September 2012 E. 2.4; Urteil des BVGer A-2657/2014 vom 1. Juni 2015 E. 3.6; [zum aMWSTG und MWSTG] Urteil des BVGer A-3141/2015 und A-3144/2015 vom 18. Januar 2017 E. 8.3.3; [zum MWSTG] Urteil des BVGer A-4580/2014 vom 9. Juni 2015 E. 3.7.3).

E. 3.1.1

Im vorliegenden Fall hat die Vorinstanz bei der Beschwerdeführerin für die Steuerperiode 2009 zum einen und für die Steuerperioden 2010 bis 2012 zum anderen Ermessenseinschätzungen vorgenommen und sind zu Recht einzig diese Ermessenseinschätzungen streitig. Es ist deshalb in einem ersten Schritt zu prüfen, ob die Voraussetzungen für diese Ermessenseinschätzungen erfüllt waren (vgl. E. 2.6.3).

E. 3.1.2.1

Die steuerpflichtige Beschwerdeführerin war aufgrund des Barverkehrs in ihrem Gastronomiebetrieb rechtsprechungsgemäss dazu verpflichtet, zumindest ein einfaches ordentliches Kassabuch zu führen (vgl. E. 2.3.3). Den Akten lässt sich freilich nicht entnehmen, dass die Beschwerdeführerin dieser Pflicht nachgekommen ist. Im vorinstanzlichen Verfahren hat die Beschwerdeführerin denn auch ausdrücklich konzediert, kein Kassabuch geführt zu haben (Akten Vorinstanz, act. 10 S. 1 und act. 12 S. 1). Schon aus diesem Grund müssen die Aufzeichnungen der Beschwerdeführerin als unvollständig bzw. ungenügend erachtet werden und erweist sich die Vornahme von Ermessenseinschätzungen als zulässig. Soweit die Beschwerdeführerin in diesem Zusammenhang vorbringt, sie habe - angeblich gemäss der einschlägigen Rechtsprechung - kein Kassabuch führen müssen, weil sie mit einer Registrierkasse laufend Quittungen ausgestellt habe (Rz. 29 der Beschwerden), kann ihr von vornherein nicht gefolgt werden. So ist vorab schon weder substantiiert dargetan noch aus den Akten ersichtlich, dass tatsächlich konsequent bzw. lückenlos eine solche Registrierkasse verwendet wurde. Im

Übrigen enthebt die Verwendung einer Registrierkasse nicht von der den Steuerpflichtigen treffenden Pflicht, die Aufzeichnungen auf den Registrierkassenstreifen zeitnah in ein Kassabuch zu übertragen (vgl. vorn E. 2.3.3; siehe dazu auch Urteil des VGr ZH SB.2014.00033 vom 17. Dezember 2014 E. 2.3.1, wonach bei der Verwendung von Vorjournalen oder Vorbüchern wie z.B. Registrierkassenstreifen die Aufzeichnungen in solchen Hilfsbüchern zeitnah in das Kassabuch zu übertragen sind).

E. 3.1.2.2

Die Voraussetzungen für die von der Vorinstanz vorgenommenen Ermessenseinschätzungen sind vorliegend im Übrigen auch deshalb erfüllt, weil die materielle Richtigkeit der vorhandenen Buchhaltungsergebnisse dadurch in Frage gestellt ist, dass in der Buchhaltung der Beschwerdeführerin betreffend alle streitbetroffenen Steuerperioden - wie die ESTV zutreffend festgestellt hat - nicht nachgewiesene Privateinlagen in das Kassakonto verbucht wurden und ohne diese Privateinlagen der Saldo im Kassakonto jeweils negativ ausgefallen wäre (vgl. zur Unzulässigkeit von Minussaldi auf dem Kassakonto E. 2.4.2). Zwar behauptet die Beschwerdeführerin, die Herkunft der als Privateinlagen verbuchten Mittel sei aufgrund einer im vorinstanzlichen Verfahren eingereichten Eingabe vom 14. Mai 2016 erstellt. Dies trifft jedoch nur zu einem verhältnismässig kleinen Teil zu: In der erwähnten Eingabe behauptete die Beschwerdeführerin, C._____, einer ihrer Gesellschafter und Vorsitzender ihrer Geschäftsführung, habe die in Frage stehenden Bareinzahlungen getätigt, indem er «Geld bei seiner zweiten Gesellschaft [- der D._____ GmbH -]» abgehoben habe (vgl. Akten Vorinstanz, act. 14 S. 1). Den mit der Eingabe vorgelegten Bankkontoauszügen ist zu entnehmen, dass C._____ sich im Jahr 2009 mehrmals Geldbeträge im Gesamtbetrag von Fr. 11'700.- von einem anscheinend von ihm auf Rechnung der D._____ GmbH geführten Konto bei der E._____ auszahlen liess (Beilage V zu dieser Eingabe). Aufgrund der jeweils gleichentags oder am Folgetag erfolgten, die ausbezahlten Beträge aufweisenden Einträge mit dem Vermerk «Bareinlage Inhaber» im vorliegenden «Kontoauszug Kassa» der Beschwerdeführerin (Einträge am 20. Januar, 11. März, 20. Juli und 27. Oktober 2009 [vgl. Beilage II zur Eingabe der Beschwerdeführerin vom 14. Mai 2016]) ist - entgegen der Auffassung der Vorinstanz (Vernehmlassung, S. 3) - davon auszugehen, dass C._____ die erwähnten, bei der E._____ abgehobenen Beträge tatsächlich in die Barkasse der Beschwerdeführerin einbezahlt hat. Freilich wurden im Jahr 2009 nicht nur im Betrag von Fr. 11'700.-, sondern in einem grösseren Umfang Privateinlagen verbucht und liegt folglich kein lückenloser Finanzierungsnachweis der Privateinlagen 2009 vor. Zudem fehlt es an einem Finanzierungsnachweis hinsichtlich der in Frage stehenden Privateinlagen der Jahre 2010 bis 2012.

E. 3.1.2.3

Unter diesen Umständen braucht nicht weiter darauf eingegangen zu werden, ob eine derjenigen Konstellationen vorliegt, bei welchen (auch) infolge eines nicht gravierenden Verstosses gegen formelle Buchhaltungsvorschriften eine Ermessenseinschätzung vorzunehmen ist (vgl. zu diesen Konstellationen [betreffend das aMWSTG] Urteile des BGer 2C_576/2015 vom 29. Februar 2016 E. 4.3.3; 2C_569/2012 vom 6. Dezember 2012 E. 4). Ebenso kann dahingestellt bleiben, ob die Voraussetzungen für die streitbetroffenen Ermessenseinschätzungen auch aus weiteren Gründen als erfüllt zu betrachten sind.

E. 3.2.1

Da die Vorinstanz nach dem Gesagten zulässigerweise Ermessensveranlagungen vorgenommen hat (vgl. E. 3.1.2), ist in einem zweiten Schritt zu untersuchen, ob sich die mit den Einspracheentscheiden vom 15. September 2016 vorgenommenen Ermessenseinschätzungen bereits im Rahmen der durch das Bundesverwaltungsgericht von Amtes wegen durchzuführenden Prüfung als pflichtwidrig erweisen (vgl. E. 2.6.2).

E. 3.2.2.1

Die Vorinstanz ist mit Bezug auf die Steuerperiode 2011 davon ausgegangen, dass es sich bei den verbuchten Privateinlagen tatsächlich um unverbuchten Umsatz handelte. Dementsprechend setzte sich der steuerbare Umsatz 2011 nach Auffassung der Vorinstanz zusammen aus dem verbuchten Umsatz, den verbuchten Privatanteilen an den Lebensmitteln sowie den verbuchten Privateinlagen (vgl. dazu Akten Vorinstanz, act. 9 E. 3.1). Konkret hat die Vorinstanz den ermessensweise festgelegten Umsatz der Steuerperiode 2011 wie folgt ermittelt: Sie hat zum gebuchten Umsatz ohne Privatanteile an den Lebensmitteln (Fr. 798 376.-) die gebuchten Privatanteile an den Lebensmitteln (Fr. 45 360.-) und die Privateinlagen ohne Finanzierungsnachweis (gemäss EM Nr. [...] Fr. 20 833.-) addiert. Aus der Differenz zwischen dieser Summe (Fr. 864 569.-), welche die Vorinstanz als «korrigierten Umsatz» bezeichnete, und dem (in der Höhe von Fr. 843'736.-) inkl. den verbuchten Privatanteilen an den Lebensmitteln verbuchten Umsatz ergab sich nach Ansicht der ESTV ein sich auf Fr. 20'833.- belaufender «Fehl[umsatz]betrag exkl. Steuer» (vgl. Akten Vorinstanz, act. 3 Beilage 1). Ausgehend von einer analog zur Buchhaltung vorgenommenen Aufteilung der Umsätze auf die beiden Steuersätze von 8 % und 2,5 % im Verhältnis von 74 % zu 26 % (vgl. dazu vorn E. 2.1.2 und Bst. C.b) resultierte damit ein «Fehl[umsatz]betrag inkl. Steuer» von Fr. 22'202.- (vgl. Akten Vorinstanz, act. 9 E. 4). Aus dem genannten «Fehl[umsatz]betrag inkl. Steuer» von Fr. 22'202.- folgte nach der Berechnung der Vorinstanz bei Aufteilung im Verhältnis 74 % zu 26 % auf die beiden Steuersätze von 8 % und 2,5 % eine «Steuerkorrektur Normalsatz» von Fr. 1'217.- sowie eine «Steuerkorrektur red. Satz» von Fr. 141.-; also insgesamt eine Steuerkorrektur zugunsten der ESTV von rund Fr. 1'358.- (vgl. Akten Vorinstanz, act. 9, E. 4).

E. 3.2.2.2

Was die zu schätzenden Umsätze in den Steuerperioden 2009, 2010 und 2012 betrifft, ging die Vorinstanz wie folgt vor: Die ESTV nahm an, dass in diesen Steuerperioden der jeweils deklarierte Warenaufwand im gleichen Verhältnis zum jeweiligen, von ihr so genannten «kalkulierten Umsatz» steht, wie der für die Steuerperiode 2011 verbuchte Warenaufwand (Fr. 188'598.-) zum hiervor genannten «kalkulierten Umsatz» dieser Steuerperiode von Fr. 864'569.-. Gestützt auf diese Annahme, wonach der verbuchte Warenaufwand (Fr. 275 469.- im Jahr 2009, Fr. 218 391.- im Jahr 2010 und Fr. 220 516.- im Jahr 2012) jeweils 21,81410621939949 % des «kalkulierten Umsatzes» ausmachte, errechnete die ESTV die folgenden «kalkulierten Umsätze» (vgl. die Beilage 1 zu den EM Nr. 200'553 und 200'554): Jahr «Kalkulierter Umsatz» 2009 Fr. 1 262 803.- 2010 Fr. 1 001 146.- 2012 Fr. 1 010 888.- Von diesen «kalkulierten Umsätzen» zog die ESTV (wie bei der Steuerperiode 2011) die jeweils inkl. den verbuchten Privatanteilen an den Lebensmitteln verbuchten Umsätze (Fr. 839 090.- im Jahr 2009, Fr. 680 522.- im Jahr 2010 und Fr. 827 400.- im Jahr 2012) ab. Damit resultierten «Fehl[umsatz]beträge exkl. Steuer» im Betrag von Fr. 423'713.- (Jahr 2009), Fr. 320'624.- (Jahr 2010) und Fr. 183'488.- (Jahr 2012; vgl. zum Ganzen Akten Vorinstanz, act. 3 Beilage 1). Ausgehend von einer einmal mehr analog zur Buchhaltung vorgenommenen Aufteilung der Umsätze auf die beiden Steuersätze von 7,6 % und 2,4 %

(Jahre 2009 und 2010) bzw. 8 % und 2,5 % (Jahr 2012) im Verhältnis von 55 % zu 45 % (Jahre 2009 und 2010) bzw. von 75 % und 25 % (Jahr 2012) ergaben sich folglich «Fehl[umsatz]beträge inkl. Steuer» von Fr. 446'000.- (Jahr 2009), Fr. 337'489.- (Jahr 2010) und Fr. 195'644.- (Jahr 2012; vgl. zum Ganzen auch vorn E. 2.1.2 und Bst. C). Die erwähnten «Fehl[umsatz]beträge inkl. Steuer» teilte die ESTV wiederum nach den genannten Verhältnissen dem Normalsatz und dem reduzierten Steuersatz zu, so dass sich insgesamt Steuerkorrekturen zugunsten der ESTV von rund Fr. 22'030.- (Jahr 2009), Fr. 16'670.- (Jahr 2010) und Fr. 12'062.- (Jahr 2012) ergaben (vgl. Akten Vorinstanz, act. 8 E. 5 sowie act. 9 E. 4).

E. 3.2.3.1

In E. 2.2 der Verfügung der Vorinstanz vom 25. August 2015 betreffend die Steuerperioden 2010 bis 2012 und in E. 3.2 der angefochtenen Einspracheentscheide ist - abweichend von den erwähnten Angaben in der EM Nr. [...] - nicht von Fr. 20 833.-, sondern von Fr. 22'500.- an nicht belegten Privateinlagen in der Steuerperiode 2011 die Rede. In den nach Erlass der beiden EM Nr. [...] und Nr. [...] ergangenen Entscheiden ist die ESTV im Rahmen der Steuerberechnung freilich nicht von einem entsprechend höheren steuerbaren Umsatz des Jahres 2011 ausgegangen. Ebenso wenig hat sie in letzteren Entscheiden den Ermessensveranlagungen 2009, 2010 und 2012 ein von den Berechnungen in den beiden EM abweichendes Verhältnis zwischen dem in der Steuerperiode 2011 verbuchten Warenaufwand und dem «kalkulierten Umsatz» dieser Periode zugrunde gelegt. Vielmehr hielt die ESTV - abgesehen vom angewendeten Schlüssel zur Verteilung der Umsätze auf den Normalsatz und den reduzierten Satz (vorn Bst. C) - an ihren Berechnungen in den EM Nr. [...] und Nr. [...] fest.

E. 3.2.3.2

Aus den aktenkundigen Kontoblättern ergibt sich, dass die Beschwerdeführerin im Jahr 2011 nicht einen Betrag von Fr. 20 833.-, sondern einen solchen von Fr. 22'500.- als Privateinlage verbucht hat (Akten Vorinstanz, act. 18 S. 7, Eintrag vom 31. Dezember 2011). Ausgehend von letzterem Betrag würde eine konsequent durchgeführte Berechnung entsprechend dem hiervor in E. 3.2.2 genannten Vorgehen der Vorinstanz zu folgenden Abweichungen gegenüber den angefochtenen Einspracheentscheiden führen: Zum einen müsste für die Steuerperiode 2011 ein um die Differenz zwischen dem ursprünglich angenommenen Betrag an Privateinlagen ohne Finanzierungsnachweis von Fr. 22'500.- und dem aktenkundigen Betrag von Fr. 20 833.-, also ein um Fr. 1'667.- höherer steuerbarer «Fehl[umsatz]betrag exkl. Steuer» angenommen werden. Zum anderen müsste statt des in Beilage 1 zu den EM Nr. [...] und Nr. [...] den Berechnungen zugrunde gelegten, dort aber mit Rundung auf 22 % angegebenen Verhältnisses zwischen dem verbuchten Warenaufwand 2011 und dem «kalkulierten Umsatz» dieser Steuerperiode von 21,81410621939949 % ein solches von 21,77212676453068 % (Fr. 188'598.-/[Fr. 864'569.- + Fr. 1'667.-]) angenommen werden. Vor diesem Hintergrund würden bei im Übrigen entsprechend dem Vorgehen der Vorinstanz vorgenommenen Schätzungen im Ergebnis für alle streitbetroffenen Steuerperioden höhere steuerbare Umsätze und folglich auch höhere Steuerkorrekturen zugunsten der ESTV resultieren. Im Einzelnen ergäben sich nach dem Gesagten bei einer Berechnung entsprechend dem Vorgehen der Vorinstanz, aber unter Heranziehung eines Betrages von Fr. 22'500.- als Privateinlage der Steuerperiode 2011 (und damit eines Warenanteils von 21,77212676453068 % in dieser Steuerperiode) folgende Steuerkorrekturen zugunsten der ESTV (Angaben, wo nicht anders vermerkt, in Fr.): 2009

2010 2011 2012 Warenaufwand gebucht 275'469 218'391 188'598 220'516 Kalkulierter Umsatz 1'265'237 1'003'076 866'236 1'012'836 ./. gebuchter Umsatz (inkl. gebuchte Privatanteile an Lebensmitteln) -839'090 -680'522 -843'736 -827'400 Fehlbetrag exkl. Steuer 426'147 322'554 22'500 185'436 Steuersatz in % (Normalsatz) 7,6 7,6

E. 3.2.4

Es bestehen im Rahmen der hier von Amtes wegen vorzunehmenden Prüfung keine Anhaltspunkte, dass die Vorinstanz den steuerbaren Umsatz des Jahres 2011 abgesehen vom hiervor (E. 3.2.3) genannten Umstand unrichtig bestimmt hätte. Insbesondere erscheint es dem Bundesverwaltungsgericht nicht als pflichtwidrig, dass die Vorinstanz betreffend die Steuerperiode 2011 die Privateinlagen ohne Finanzierungsnachweis als Umsätze mit einbezogen hat.

E. 3.2.5.1

Die Vorinstanz hat - wie dargelegt (vgl. E. 3.2.2.2) - die Ergebnisse zum Jahr 2011 teilweise, nämlich in Bezug auf das Verhältnis zwischen verbuchtem Warenaufwand und («kalkuliertem») Umsatz, auf die übrigen Jahre 2009, 2010 und 2012 umgelegt.

E. 3.2.5.2

Die Anwendung dieses Umlageverfahrens setzt voraus, dass die Sachlage in den Jahren 2009, 2010 und 2012 als ähnlich zu betrachten ist wie diejenige im Jahr 2011 (vgl. E. 2.5.3). Es sind den Akten keine stichhaltigen Hinweise für die Annahme zu entnehmen, dass sich die Verhältnisse bei der Beschwerdeführerin im Jahr 2011 rechtswesentlich von denjenigen in den Jahren 2009, 2010 und 2012 unterschieden. Insbesondere kann aus dem von der Beschwerdeführerin behaupteten Umstand, dass die Konkurrenz am Standort ihres Betriebes über die Jahre 2009 bis 2012 nicht gleich geblieben sei, nicht abgeleitet werden, dass die von der Vorinstanz für das Umlageverfahren herangezogenen Verhältnisse des Jahres 2011 nicht mit den Verhältnissen in den übrigen Jahren vergleichbar waren: Wie die Vorinstanz zutreffend erklärt, hätte sich die behauptete Zunahme von Konkurrenten in erster Linie auf den Umsatz ausgewirkt (vgl. E. 3.3 der Einspracheentscheide). Hingegen wäre durch einen allfälligen Konkurrenzzuwachs und einem damit verbundenen Einbruch der Verkaufszahlen das von der Vorinstanz herangezogene Verhältnis zwischen dem verbuchten Warenaufwand und dem «kalkulierten» Umsatz grundsätzlich nicht tangiert, da bei geringerer Zahl an Verkäufen der Warenaufwand ebenfalls geringer ausfällt (vgl. Steiger, a.a.O., Art. 79 N. 22). Hinweise für eine Veränderung der Preispolitik bei der Beschwerdeführerin während den streitbetroffenen Perioden, die dem Abstellen auf das Verhältnis zwischen dem verbuchten Warenaufwand und dem «kalkulierten» Umsatz möglicherweise entgegenstehen könnte, sind weder geltend gemacht noch aus den Akten ersichtlich (vgl. auch E. 3.3 der Einspracheentscheide). Die Vorinstanz hat den Umstand, dass sie just das Jahr 2011 als Basis für ihr Umlageverfahren nahm, in ihrer Vernehmlassung damit begründet, dass in diesem Jahr in deutlich geringerem Umfang Privateinlagen ohne Finanzierungsnachweis verbucht worden seien als in den übrigen streitbetroffenen Jahren. Auch anteilsmässig - im Verhältnis zur Summe des inkl. den Privatanteilen an den Lebensmitteln verbuchten Umsatzes und der ohne Finanzierungsnachweis verbuchten Privateinlagen - seien die verbuchten Privateinlagen ohne Finanzierungsnachweis im Jahr 2011 am kleinsten gewesen. Die Vorinstanz erklärt in diesem Kontext Folgendes (Vernehmlassung, S. 4): «Da das Jahr 2011 am wenigsten Privateinlagen ohne Finanzierungsnachweis aufweist, der Anteil der Privateinlagen [in

diesem Jahr] den kleinsten Teil des jeweiligen Gesamtumsatzes darstellt und damit der wirklichen Situation der Beschwerdeführerin am nächsten kommt, stellte die ESTV für die ermessensweise Festlegung des Umsatzes der Beschwerdeführerin für die Jahre 2009 bis 2012 [recte: für die Jahre 2009, 2010 und 2012] auf die Zahlen des Jahres 2011 ab.» Es trifft zu, dass die Verfälschung der Buchhaltung durch unbelegte Privateinlagen im Jahr 2011 sowohl in absoluter als auch in relativer Hinsicht kleiner war als in den übrigen Jahren. Die Buchhaltung betreffend das Jahr 2011 wies somit weniger klarerweise unbrauchbare Elemente auf als die Buchhaltungen betreffend die übrigen streitbetroffenen Jahre. Im Rahmen der hier mit Zurückhaltung vorzunehmenden Prüfung erscheint es dem Bundesverwaltungsgericht bei dieser Sachlage als gerechtfertigt, dass als Grundlage des Umlageverfahrens die Zahlen des Jahres 2011 herangezogen wurden. Es bestehen jedenfalls keine genügenden Anhaltspunkte, um mit der Beschwerdeführerin anzunehmen, dass es sich bei diesem Jahr - was die für das Umlageverfahren herangezogenen Angaben betrifft - um ein «aussergewöhnlichen Jahr» gehandelt hätte (vgl. Rz. 39 der Beschwerden). Die Vorinstanz beging auch keinen Ermessensfehler dadurch, dass sie davon abgesehen hat, für die Ermittlung der Umsätze 2009, 2010 und 2012 den Durchschnittswert des Warenanteils von 2009 bis 2012 oder gar - wie dies die Beschwerdeführerin zu verlangen scheint (vgl. Rz. 38 der Beschwerden) - den Durchschnittswert des Warenanteils der Jahre 2009, 2010 und 2012 (ohne Einbezug des Jahres 2011) im Umlageverfahren zu berücksichtigen. Da im Jahr 2011 in deutlich geringerem Umfang Privateinlagen ohne Finanzierungsnachweis als in den übrigen Jahren verbucht wurden, lässt sich gestützt auf die Angaben zu diesem Jahr am ehesten ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechender Warenanteil berechnen. Mit der Heranziehung eines Durchschnittswertes mehrerer Jahre wäre die Vorinstanz den tatsächlichen Verhältnissen bei der Beschwerdeführerin nicht näher gekommen.

E. 3.2.5.3

Kein Hindernis für das von der Vorinstanz durchgeführte Umlageverfahren bildet im Übrigen die Tatsache, dass damit Verhältnisse des dem Regime des MWSTG unterstehenden Jahres 2011 für die Besteuerung des nach dem früheren Recht zu beurteilenden Jahres 2009 herangezogen wurden (vgl. zu einer insofern vergleichbaren Konstellation Urteil des BVGer A-3697/2014 vom 9. Juni 2015 E. 4.3.3 Abs. 1).

E. 3.2.6

Nach dem Gesagten sind die von der Vorinstanz vorgenommenen Ermessenseinschätzungen im Rahmen der vom Bundesverwaltungsgericht von Amtes wegen durchzuführenden Überprüfung nicht zu beanstanden. Anzumerken ist, dass der Vorinstanz im Zusammenhang mit der Wahl ihrer Schätzungsmethode auch nicht mit Recht eine Verletzung der Begründungspflicht vorgeworfen werden kann: Zwar rügt die Beschwerdeführerin sinngemäss eine Missachtung dieser behördlichen Pflicht, indem sie geltend macht, die ESTV habe in ihren Einspracheentscheiden nicht begründet, «weshalb sie für die Umlage den Warenaufwand mit dem für die Beschwerdeführerin schlechtest möglichen Anteil von [gerundet] 22% heranzieht» (Rz. 32 der Beschwerden). Indessen hat die ESTV nicht nur in ihrer beim Bundesverwaltungsgericht eingereichten Vernehmlassung (vgl. dazu hiervor E. 3.2.5.2), sondern bereits in E. 3.3 ihrer Einspracheentscheide Ausführungen zur Frage gemacht, weshalb sie das Jahr 2011 als Referenzjahr genommen hat. Dabei hat sich die ESTV insbesondere mit dem schon im vorinstanzlichen Verfahren geltend gemachten Argument der (angeblich) zunehmenden Konkurrenz am Standort des Betriebes der Beschwerdeführerin auseinandergesetzt. Zudem hat die Vorinstanz die

Umlage gestützt auf die Angaben des Jahres 2011 seinerzeit damit gerechtfertigt, dass in den Jahren 2009 und 2010 an sich wohl von einem noch tieferen Warenanteil (bzw. von einer höheren «Marge») als im Jahr 2011 auszugehen sei. Letzteres sei deshalb der Fall, weil in den Jahren 2009 und 2010 im Vergleich zum Jahr 2011 anteilsmässig mehr Take-away-Leistungen als «Gastroleistungen» verbucht worden seien und die Beschwerdeführerin erklärt habe, dass mit ersteren Leistungen eher eine höhere Marge als mit «Gastroleistungen» zu erzielen sei. Die genannte, in den Einspracheentscheiden enthaltene Begründung für die Heranziehung der Angaben des Jahres 2011 genügt ohne Weiteres den Anforderungen der Teilgehalt des Anspruchs auf rechtliches Gehör (Art. 29 Abs. 2 BV) bildenden behördlichen Begründungspflicht. Denn unter dem Blickwinkel des Gehörsanspruchs darf sich die Behörde bei ihrer Begründung auf die für den Entscheid wesentlichen Gesichtspunkte bzw. auf jene Aspekte beschränken, welche sie ohne Willkür als wesentlich betrachtet (vgl. BGE 136 I 184 E. 2.2.1; 124 V 180 E. 1a; 118 V 56 E. 5b; Urteile des BVGer A-4026/2016 vom 7. März 2017 E. 3.1; A-3693/2014 vom 9. Juni 2015 E. 1.5; A-1805/2014 vom 16. Dezember 2014 E. 3.3; Michele Albertini, Der verfassungsmässige Anspruch auf rechtliches Gehör im Verwaltungsverfahren des modernen Staates, 2000, S. 403 f., mit Hinweisen).

E. 3.3.1

Es bleibt schliesslich zu klären, ob der Beschwerdeführerin der Nachweis gelingt, dass die vorinstanzlichen Schätzungen (über die erwähnte Zugrundelegung eines falschen Betrages der im Jahr 2011 verbuchten Privateinlagen ohne Finanzierungsnachweis [E. 3.2.3] hinaus) unrichtig sind (vgl. E. 2.6.3).

E. 3.3.2

Nach Darstellung der Beschwerdeführerin ergibt sich die Unrichtigkeit der vorinstanzlichen Umsatzschätzungen insbesondere aus Erfahrungszahlen der Kantone F._____ und G._____, nach welchen von einer Marge von 65 % bis 75 %, d.h. einem Warenanteil von 25 % bis 35 % auszugehen sei. Die Warenanteile, welche bei einer isolierten Betrachtung der von der Beschwerdeführerin in den Jahren 2009, 2010 sowie 2012 verbuchten Warenaufwände und Umsätze resultieren würden, würden sich im Rahmen dieser Erfahrungszahlen bewegen (vgl. Rz. 33 der Beschwerden). Das Abstellen auf die von der Beschwerdeführerin angerufenen Erfahrungszahlen würde voraussetzen, dass diese Zahlen Betriebe betreffen, die nicht nur der gleichen Branche entstammen, sondern auch in anderer Hinsicht vergleichbar sind, wie z.B. betreffend Standort, Betriebsgrösse und Kundenkreis (vgl. [zum aMWSTG] Urteile des BVGer A-5175/2015 vom 1. März 2016; A-565/2014 vom 27. August 2014 E. 2.10.3; A-665/2013 vom 10. Oktober 2013 E. 2.7.3, mit weiteren Hinweisen; [zum MWSTG] Urteil des BVGer A-589/2014 vom 27. August 2014 E. 2.9.3). Es ist weder substantiiert dargetan noch aus den Akten ersichtlich, dass dies der Fall ist. Das Vorbringen der Beschwerdeführerin erweist sich damit nicht als stichhaltig. Zwar hat vorliegend im Übrigen auch die ESTV auf Erfahrungszahlen Bezug genommen. Da dies aber nur zur Überprüfung der Plausibilität des von der ESTV auf andere Weise ermittelten (geschätzten) Warenaufwandanteils geschah (vgl. S. 5 der Vernehmlassungen sowie vorn E. 3.2.2.2), braucht an dieser Stelle nicht darauf eingegangen zu werden, ob und gegebenenfalls in welchem Rahmen die vorinstanzliche Heranziehung von Erfahrungszahlen zur genuinen Begründung der Schätzungen rechtskonform gewesen wäre.

E. 3.3.3

Die Beschwerdeführerin macht ferner geltend, mit Blick auf die aktenkundigen früheren Verhältnisse bei der Vormieterin am Standort ihres Betriebes, der H._____ AG, und der seither gewachsenen Konkurrenz seien die vorinstanzlichen Ermessenseinschätzungen unplausibel und sei insbesondere der für das Jahr 2009 ermessensweise festgelegte Umsatz von über Fr. 1 200 000.- offensichtlich massiv überhöht. Dabei bringt die Beschwerdeführerin unter Hinweis auf ein bei der Vorinstanz eingereichtes Datenblatt (vgl. Akten Vorinstanz, act. 6, Beilage I) vor, der Nettoerlös der H._____ AG habe im Jahr 2004 Fr. 673 000.- betragen. Ferner beruft sich die Beschwerdeführerin auf den Umstand, dass auf dem genannten Datenblatt eine Jahresmiete von 10 % des Umsatzes, mindestens aber von Fr. 107 628.- festgehalten ist. Zwar würde nach allgemein bekannten Kennzahlen der Mietzins für Immobilien für die Gastronomie regelmässig zwischen 7,5 % und 12 % des Umsatzes liegen. Dabei handle es sich jedoch nur um Durchschnittswerte, weshalb nicht ohne Weiteres angenommen werden könne, dass die H._____ AG mindestens einen ausgehend von der vereinbarten Mindestmiete diesen Prozentzahlen entsprechenden Jahresumsatz erzielt habe. Das Datenblatt zeige vielmehr, dass die H._____ AG im Jahr 2004 keinen den Kennzahlen von 7,5 bis 12 % entsprechenden Umsatz, sondern bloss einen Umsatz von Fr. 673'000.- erreicht habe. Die Festlegung eines Mindestmietzinses von Fr. 107'628.- sei im Übrigen ein Indiz dafür, dass der Vermieter von einem (möglicherweise) unter Fr. 1 076 280.- liegenden Umsatz ausgegangen sei (vgl. Rz. 35 ff. der Beschwerden). Selbst wenn zwischen dem im Jahr 2004 gemäss dem aktenkundigen Datenblatt erzielten Nettoerlös der H._____ AG und den von der Vorinstanz bei der Beschwerdeführerin geschätzten Umsätzen ein verhältnismässig grosser betragsmässiger Unterschied besteht, lässt sich daraus und aus den weiteren genannten Vorbringen betreffend die H._____ AG nicht auf die Unrichtigkeit der Ermessenseinschätzungen der Vorinstanz schliessen. Denn abgesehen davon, dass sich die entsprechenden Zahlen zur H._____ AG auf einen mehrere Jahre vor den streitbetroffenen Steuerperioden liegenden Zeitraum beziehen, können sie schon deshalb keine hinreichend verlässliche Grundlage für die Beurteilung der vorliegenden Ermessenseinschätzungen bilden, weil sie sich auf ein einziges Unternehmen bzw. einen Einzelbetrieb beziehen. Die entsprechenden Zahlen sind damit nicht genug breit abgestützt (vgl. zum Erfordernis der breiten Abstützung bei Erfahrungszahlen Urteil des BVGer A-5175/2015 vom 1. März 2016 E. 2.7.2 [zum aMWSTG]; A-589/2014 vom 27. August 2014 E. 2.9.2 [zum MWSTG]), selbst wenn unbestritten ist, dass sie den am 1. April 2006 an die Beschwerdeführerin abgetretenen, hier streitbetroffenen Betrieb betreffen. Es kommt hinzu, dass nicht substantiiert dargetan oder aus den Akten ersichtlich ist, dass die Beschwerdeführerin das Betriebskonzept ihrer Vormieterin unverändert übernommen hätte.

E. 3.3.4

Die Beschwerdeführerin bringt weiter nichts vor und auch aus den vorliegenden Aktenstücken ist nichts zu entnehmen, was die Ermessenseinschätzungen der Vorinstanz als offensichtlich unrichtig zu erschüttern vermöchte. Mit anderen Worten misslingt der Beschwerdeführerin der Nachweis der offensichtlichen Unrichtigkeit der vorinstanzlichen Schätzungen und erweisen sich die angefochtenen Einspracheentscheide insgesamt als rechtmässig. Die dagegen erhobenen Beschwerden sind abzuweisen. 4. Ausgangsgemäss sind die unter Berücksichtigung des reduzierten Verfahrensaufwandes zufolge der Verfahrensvereinigung auf insgesamt Fr. 3'600.- festzusetzenden Verfahrenskosten der in der Sache vollständig unterliegenden Beschwerdeführerin aufzuerlegen (vgl. Art. 63 Abs. 1 VwVG in Verbindung mit Art. 4 des Reglements vom 21. Februar 2008 über die Kosten und Entschädigungen vor dem Bundesverwaltungsgericht [VGKE; SR 173.320.2]). Die von

der Beschwerdeführerin geleisteten Kostenvorschüsse in der Höhe von Fr. 1'200.- und Fr. 2'400.- sind zur Bezahlung dieser Verfahrenskosten zu verwenden. Eine Parteientschädigung an die Beschwerdeführerin ist für beide Beschwerden nicht zuzusprechen (vgl. Art. 64 Abs. 1 VwVG bzw. Art. 7 Abs. 1 VGKE e contrario). (Das Dispositiv befindet sich auf der nächsten Seite.)

E. 8

Steuersatz in % (reduzierter Satz) 2,4 2,4 2,5 2,5 Aufteilung zwischen Umsätzen zum Normalsatz und Umsätzen zum reduzierten Satz 55 % zu 45 % 55 % zu 45 % 74 % zu 26 % 75 % zu 25 % Steuer 22'415 16'966 1'478 12'285 Fehlbetrag inkl. Steuer 448'562 339'520 23'978 197'721 Fehlbetrag zum Normalsatz 246'709 186'736 17'744 148'291 Fehlbetrag zum red. Satz 201'853 152'789 6'234 49'430 Steuerkorrektur Normsatz 18'749 14'191 1'419 11'863 Steuerkorrektur red. Satz 4'844 3'666 155 1235 Total Steuerkorrektur 23'593 17'857 1'574 13'098 Diese Steuerkorrekturen weichen wie folgt von den von der ESTV berechneten Steuerkorrekturen ab (Angaben in Fr.): 2009 2010 2011 2012 Steuerkorrektur 23'593 17'857 1'574 13'098 «Total Steuerkorrektur» gemäss den Verfügungen vom 25. August 2016 (gerundet) 22'030 16'670 1'358 12'062 Differenz 1'563 1'187 216 1'036 Die hier errechneten Differenzen erscheinen in der vorliegenden Konstellation nicht als im Sinne der Rechtsprechung zu Art. 62 Abs. 2 VwVG erheblich (vgl. E. 1.5). Wenn das Vorgehen der Vorinstanz mit Ausnahme des erwähnten Umstandes, dass sie ihren Berechnungen fälschlicherweise einen Betrag an Privateinlagen ohne Finanzierungsnachweis des Jahres 2011 von Fr. 20 833.- statt Fr. 22'500.- zugrunde gelegt hat, als rechtskonform zu qualifizieren wäre, wäre deshalb auf eine reformatio in peius zu verzichten.

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