

BVGer A-6521/2019 vom 29. Juli 2020

Bundesverwaltungsgericht, 2020-07-29, DE

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bvger_A-6521_2019

FR: TAF A-6521/2019 du 29 juillet 2020

IT: TAF A-6521/2019 del 29 luglio 2020

Regeste

Mehrwertsteuer

Erwägungen

E. 1.1

Gemäss Art. 31 VGG beurteilt das Bundesverwaltungsgericht Beschwerden gegen Verfügungen nach Art. 5 VwVG. Vorliegend stellt der angefochtene Einspracheentscheid vom 7. November 2019 eine solche Verfügung dar. Eine Ausnahme nach Art. 32 VGG liegt nicht vor. Die Vorinstanz ist zudem eine Behörde im Sinn von Art. 33 VGG. Das Bundesverwaltungsgericht ist demnach für die Beurteilung der vorliegenden Beschwerde zuständig.

E. 1.2

Das Verfahren vor dem Bundesverwaltungsgericht richtet sich nach dem VwVG, soweit das VGG nichts anderes bestimmt (Art. 37 VGG).

E. 1.3

Die Beschwerdeführerin ist als Adressatin des angefochtenen Einspracheentscheides zur Beschwerde legitimiert (vgl. Art. 48 Abs. 1 VwVG). 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 1.4 Dargelegten - einzutreten.

E. 1.4.1

Anfechtungsobjekt im Verfahren vor dem Bundesverwaltungsgericht bildet einzig der vorinstanzliche Entscheid (vorliegend der Einspracheentscheid vom 7. November 2019), soweit er im Streit liegt. Das Anfechtungsobjekt bildet den Rahmen, welcher den möglichen Umfang des Streitgegenstandes begrenzt (BGE 133 II 35 E. 2). Letzterer darf im Laufe des Beschwerdeverfahrens eingeschränkt, jedoch nicht erweitert oder qualitativ verändert werden (vgl. BGE 131 II 200 E. 3.2; BVGE 2010/19 E. 2.1; statt vieler: Urteil des BVGer A-477/2018 vom 11. September 2018 E. 1.5). Gegenstand des Beschwerdeverfahrens kann nur sein, was Gegenstand des erstinstanzlichen Verfahrens war oder nach richtiger Gesetzesauslegung hätte sein sollen (BVGE 2010/12 E. 1.2.1). Worüber die erste Instanz nicht entschieden hat und auch nicht entscheiden musste, darf auch die zweite Instanz grundsätzlich nicht bestimmen (vgl. statt vieler: Urteil des BVGer A-5445/2017 vom 3. Januar 2019 E 1.4.1).

E. 1.4.2

Im vorliegend zu beurteilenden Fall hat die Vorinstanz der Beschwerdeführerin im angefochtenen Einspracheentscheid in Bezug auf die Verjährung der Steuerperiode 2011

Recht gegeben und ausschliesslich eine Nachforderung betreffend die Steuerperiode 2012 geltend gemacht. In Bezug auf die Steuerperiode 2011 ist die Beschwerdeführerin somit nicht mehr beschwert. Unter diesen Umständen gehört diese Steuerperiode im vorliegenden Beschwerdeverfahren nicht mehr zum Streitgegenstand und hat das Bundesverwaltungsgericht nicht darüber zu urteilen (E. 1.4.1). Soweit die Beschwerdeführerin Feststellungen betreffend die Steuerperiode 2011 fordert (Verjährung/Ermessenseinschätzung, vgl. Sachverhalt Bst. B.a), ist auf die vorliegende Beschwerde entsprechend nicht einzutreten.

E. 1.5.1

Das Bundesverwaltungsgericht kann den angefochtenen Einspracheentscheid in vollem Umfang überprüfen. Die Beschwerdeführerin kann neben der Verletzung von Bundesrecht (Art. 49 Bst. a VwVG) und der unrichtigen oder unvollständigen Feststellung des rechtserheblichen Sachverhalts (Art. 49 Bst. b VwVG) auch die Unangemessenheit rügen (Art. 49 Bst. c VwVG). Die Verjährung der Mehrwertsteuerforderung ist von Amtes wegen zu prüfen (BGE 142 II 182 E. 3.2.1, BGE 138 II 169 E. 3.2, BGE 133 II 366 E. 3.3; BVGE 2009/12 E. 6.3.1).

E. 1.5.2

Im Beschwerdeverfahren gilt der Grundsatz der Rechtsanwendung von Amtes wegen. Das Bundesverwaltungsgericht ist verpflichtet, auf den unter Mitwirkung der Verfahrensbeteiligten festgestellten Sachverhalt die richtigen Rechtsnormen und damit jenen Rechtssatz anzuwenden, den es als den zutreffenden erachtet, und ihm jene Auslegung zu geben, von der es überzeugt ist (BGE 119 V 347 E. 1a; André Moser/Michael Beusch/Lorenz Kneubühler, Prozessieren vor dem Bundesverwaltungsgericht, 2013, Rz. 1.54).

E. 1.5.3

Gemäss der Untersuchungsmaxime trägt die Behörde die Beweisführungslast (sog. subjektive oder formelle Beweislast). Gelangt der Richter trotz genügender Abklärung des Sachverhalts unter Respektierung des Untersuchungsgrundsatzes und aufgrund der (freien) Beweiswürdigung (vgl. Art. 81 Abs. 3 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-5892/2018 vom 4. Juli 2019 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, 121 II 257 E. 4 c/aa und E. 3 c sowie Urteile des BVGer A-3050/2015 vom 6. Oktober 2015 E. 1.4 und A-5556/2019 vom 28. Mai 2020 E. 1.3.2).

E. 1.6.1

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 Rechtssätze massgebend, die bei der Erfüllung des zu Rechtsfolgen führenden Sachverhalts Geltung hatten (vgl. BGE 134 V 315 E. 1.2; zum Ganzen: Urteil des BVGer

A-5445/2017 vom 3. Januar 2019 E. 1.6.1).

E. 1.6.2

Der vorliegend zu beurteilende Sachverhalt betrifft einzig die Steuerperiode 2012. Damit kommt in materieller Hinsicht das am 1. Januar 2010 in Kraft getretene Mehrwertsteuergesetz - in der im Jahr 2012 gültigen Fassung - zur Anwendung. Dies gilt insbesondere auch für die Bestimmungen zur Verjährung, zumal es sich dabei nicht um Verfahrensrecht, sondern um ein materiell-rechtliches Institut handelt (BGE 137 II 17 E. 1.1, BGE 126 II 1 E. 2a; Urteil des BVGer A-5410/2016 vom 8. November 2017 E. 1.3.2; Michael Beusch, Der Untergang der Steuerforderung, 2012, S. 282 m.w.H.).

E. 2.1.1

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

E. 2.1.2

Über die Steuer wird grundsätzlich nach vereinbarten Entgelten abgerechnet (vgl. Art. 39 Abs. 1 MWSTG), wobei die ESTV der Steuerpflichtigen Person auf Antrag gestattet, über die Steuer nach vereinnahmten Entgelten abzurechnen (Art. 39 Abs. 2 MWSTG). Im Falle der Abrechnung nach vereinnahmten Entgelten - wie sie die Beschwerdeführerin vornimmt (vgl. Sachverhalt Bst. A.a) - entsteht die Umsatzsteuerschuld mit der Vereinnahmung des Entgelts (Art. 40 Abs. 2 MWSTG).

E. 2.2.1

Die Veranlagung und Entrichtung der Inlandsteuer erfolgt nach dem Selbstveranlagungsprinzip. Dies bedeutet, dass der Leistungserbringer selbst für die Feststellung der Mehrwertsteuerpflicht bzw. -forderung verantwortlich ist (vgl. BGE 140 II 202 E. 5.4; Urteile des BVGer A-1418/2018 vom 24. April 2019 E. 2.2 und A-2788/2018 vom 27. September 2018 E. 2.6; nichts daran ändert, dass neuere deutschsprachige Bundesgerichtsentscheide von «modifizierter Selbstveranlagung» sprechen [BGE 144 I 340 E. 2.2.1, mit Hinweisen]; vgl. zum Ganzen: Urteil des BVGer A-2978/2019 vom 30. April 2020 E. 2.2.1).

E. 2.2.2

Zu den Pflichten der mehrwertsteuerpflichtigen Person gehört insbesondere auch die ordentliche Buchführung. Der Mehrwertsteuerpflichtige hat seine Geschäftsbücher und Aufzeichnungen nach den handelsrechtlichen Grundsätzen zu führen (Art. 70 Abs. 1 MWSTG). Die Buchführung ist das lückenlose und planmässige Aufzeichnen sämtlicher Geschäftsvorfälle einer Unternehmung auf der Grundlage von Belegen. Sie schlägt sich in den Geschäftsbüchern und den zugehörigen Aufzeichnungen nieder (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.], Kommentar zum Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer, 2. Aufl. 2019 [nachfolgend: MWSTG-Kommentar 2019], N 3 ff. zu Art. 70; vgl. zum Ganzen: Urteil des BVGer A-5892/2018 vom 4. Juli 2019 E. 2.4.2). Die ESTV kann ausnahmsweise über die handelsrechtlichen Grundsätze hinausgehende

Aufzeichnungspflichten erlassen, wenn dies für die ordnungsgemässe Erhebung der Mehrwertsteuer unerlässlich ist (Art. 70 Abs. 1 MWSTG). Von dieser Befugnis hat sie u.a. im Rahmen des Erlasses der MWST-Info 16 «Buchführung und Rechnungsstellung» (MI 16), gültig seit dem 1. Januar 2010 (mittlerweile ersetzt durch die webbasierte Version), Gebrauch gemacht. Diese enthält genaue Angaben dazu, wie eine derartige Buchführung auszugestaltet ist (Rz. 1.1 ff. der MI 16). Alle Geschäftsvorfälle müssen chronologisch fortlaufend aufgezeichnet werden, wobei dies zeitnah, d.h. zeitlich unmittelbar nach ihrer Verwirklichung - und damit aktuell - zu geschehen hat (Rz. 1.3 der MI 16). Essentiell ist die sog. «Prüfspur», welche die formelle Dokumentation sicherstellt. Darunter zu verstehen ist die Verfolgung der Geschäftsvorfälle sowohl vom Einzelbeleg über die Buchhaltung bis zur MWST-Abrechnung als auch in umgekehrter Richtung. Diese Prüfspur muss - auch stichprobeweise - ohne Zeitverlust jederzeit gewährleistet sein (BGE 140 II 495 E. 3.4.4). Dabei ist nicht von Belang, ob und welche technischen Hilfsmittel zur Führung der Geschäftsbücher und zur Archivierung eingesetzt werden (Rz. 1.5 der MI 16). Nach der konstanten Rechtsprechung ist in Betrieben, in welchen überwiegend Einnahmen aus formlos geschlossenen Verträgen erzielt werden, wo in der Regel bar bezahlt wird und nicht regelmässig Rechnungen oder zumindest Quittungen ausgestellt werden, ohne Einschränkung ein Kassabuch zu führen. Soll das Kassabuch für die Richtigkeit des erfassten Bargeldverkehrs Beweis erbringen, ist unerlässlich, dass die Bareinnahmen und -ausgaben in ihm fortlaufend, lückenlos und zeitnah aufgezeichnet und durch Kassenstürze regelmässig - in bargeldintensiven Betrieben täglich - kontrolliert werden (vgl. Urteile des BGER 2C_530/2019 vom 23. Januar 2020 E. 4.3.1, 2C_885/2019 vom 5. März 2020 E. 5.5 f., 2C_657/2012 vom 9. Oktober 2012 E. 2.2, 2C_206/2012 vom 6. September 2012 E. 2.2 und 2C_835/2011 vom 4. Juni 2012 E. 2.2.1; statt vieler: Urteile des BVGer A-3050/2015 vom 6. Oktober 2015 E. 2.5.3 und A-5712/2007 vom 17. Januar 2008 E. 3.3).

E. 2.2.3

Liegen keine oder nur unvollständige Aufzeichnungen vor (Verstoss gegen die formellen Buchführungsvorschriften) oder stimmen die ausgewiesenen Ergebnisse mit dem wirklichen Sachverhalt offensichtlich nicht überein (Verstoss gegen die materiellen Buchführungsregeln), so schätzt die ESTV die Steuerforderung nach pflichtgemäßem Ermessen ein (Art. 79 Abs. 1 MWSTG) und die Festsetzung der Steuerforderung erfolgt mit einer Einschätzungsmittelung (Art. 79 Abs. 2 MWSTG). Art. 79 MWSTG unterscheidet somit zwei 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 (vgl. Urteile des BVGer A-7088/2016 vom 11. Dezember 2017 E. 2.4.2 m.w.H. und A-6390/2016 vom 14. September 2017 E. 2.4.2; zum Ganzen: Urteil des BVGer A-5892/2018 vom 4. Juli 2019 E. 2.5.2). Die «Konstellation 2» ist 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 beispielsweise 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-5892/2018 vom 4. Juli 2019 E. 2.5.2).

E. 2.2.4

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 und 2C_1078/2012 vom 24. Mai 2014 E. 2.3 m.w.H.; zum Ganzen: Urteil des BVGer A-5892/2018 vom 4. Juli 2019 E. 2.6.1).

E. 2.2.5

Das Bundesverwaltungsgericht überprüft das Vorliegen der Voraussetzungen für die Vornahme einer Ermessenstaxation uneingeschränkt. Bei der Überprüfung von zulässigerweise erfolgten Ermessensveranlagungen auferlegt sich das Bundesverwaltungsgericht als ausserhalb der Verwaltungsorganisation und Behördenhierarchie stehendes, von der richterlichen Unabhängigkeit bestimmtes Gericht trotz des möglichen Rügegrundes der Unangemessenheit (E. 1.5.1) eine gewisse Zurückhaltung und reduziert dergestalt seine Prüfungsdichte. Grundsätzlich setzt das Bundesverwaltungsgericht nur dann sein eigenes Ermessen an die Stelle desjenigen der Vorinstanz, wenn dieser bei der Schätzung erhebliche Ermessensfehler unterlaufen sind. Diese Praxis wurde vom Bundesgericht wiederholt bestätigt (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; zum Ganzen: BVGer A-5892/2018 vom 4. Juli 2019 E. 2.8.1).

E. 2.2.6

Für das Vorliegen der Voraussetzungen einer Ermessenseinschätzung ist nach der allgemeinen Beweislastregel die ESTV beweisbelastet (E. 1.5.3). Sind die Voraussetzungen erfüllt («erste Stufe») und erscheint die vorinstanzliche Schätzung nicht bereits im Rahmen der durch das Bundesverwaltungsgericht mit der gebotenen Zurückhaltung (E. 2.2.5) 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»; zum Ganzen: BVGer A-5892/2018 vom 4. Juli 2019 E. 2.8.2 m.w.H.).

E. 2.3.1

Gemäss Art. 34 Abs. 1 Bst. a MWSTG wird die Mehrwertsteuer je «Steuerperiode» erhoben. Als Steuerperiode gilt grundsätzlich das Kalenderjahr (vgl. Art. 34 Abs. 2 und Abs. 3 MWSTG). Dies stellt gegenüber dem bis Ende 2009 geltenden Recht insofern eine Neuerung dar, als dass die Steuerperiode erstmals klar definiert wird (Beusch, in: MWSTG-Kommentar 2019, N 5 zu Art. 34).

E. 2.3.2

Innerhalb der Steuerperiode erfolgt die Abrechnung der Steuer in der Regel vierteljährlich (Art. 35 Abs. 1 Bst. a MWSTG). Das heisst, eine «Steuerperiode» umfasst grundsätzlich vier «Abrechnungsperioden» à drei Monate (Quartalsabrechnungen).

E. 2.3.3

Nach Art. 71 Abs. 1 MWSTG hat die steuerpflichtige Person gegenüber der ESTV innert 60 Tagen nach Ablauf der Abrechnungsperiode unaufgefordert in der vorgeschriebenen Form über die Steuerforderung abzurechnen.

E. 2.3.4

Rechtskräftig wird die Steuerforderung durch eine in Rechtskraft erwachsene Verfügung, einen in Rechtskraft erwachsenen Einspracheentscheid oder ein in Rechtskraft erwachsenes Urteil (Art. 43 Abs. 1 Bst. a MWSTG), die schriftliche Anerkennung oder die vorbehaltlose Bezahlung einer Einschätzungsmitteilung durch die steuerpflichtige Person (Art. 43 Abs. 1 Bst. b MWSTG) oder den Eintritt der Festsetzungsverjährung (Art. 43 Abs. 1 Bst. c MWSTG).

E. 2.4.1

Korrelat zum vorstehend umschriebenen Prinzip der Selbstveranlagung (E. 2.2.1) ist die Pflicht der ESTV, die im Selbstveranlagungsverfahren vorgenommenen Handlungen der steuerpflichtigen Person zu überprüfen (vgl. Art. 77 MWSTG). Sie kann bei steuerpflichtigen Personen auch Kontrollen durchführen (Art. 78 MWSTG). Bei den Kontrollen wird in Angekündigte und Unangekündigte unterschieden, wobei erstere die Regel sind. Nur in begründeten Fällen kann eine «unangekündigte Kontrolle» durchgeführt werden (Art. 78 Abs. 3 MWSTG). Bei der Kontrolltätigkeit der ESTV kann es sich um punktuelle oder umfassende, interne oder externe Überprüfungen und Kontrollen handeln (Urteil des BGer 2C_190/2015 E. 2.2; Urteil des BVGer A-874/2017 vom 23. August 2017 E. 2.5.1).

E. 2.4.2

Gemäss Art. 78 Abs. 1 MWSTG kann die ESTV bei steuerpflichtigen Personen Kontrollen durchführen, soweit dies zur Abklärung des Sachverhalts erforderlich ist. Zu diesem Zweck haben diese Personen der ESTV den Zugang zu ihrer Buchhaltung sowie zu den dazugehörigen Belegen zu gewähren. Dazu gehören namentlich jene Unterlagen, die gestützt auf Art. 70 MWSTG zu führen und aufzubewahren sind (E. 2.2.2). Dazu zählen etwa Bilanzen, Erfolgsrechnungen, die Haupt- und Hilfsbuchhaltungen, Kunden- und Lieferantenrechnungen, Bank- und Kassabelege, Wareninventare, Lohnbücher und Unterlagen für die Erstellung der Mehrwertsteuerabrechnungen (vgl. Blum, in: MWSTG-Kommentar 2019, N 21 zu Art. 78). Als Kontrolle gilt auch das Einfordern und die Überprüfung von umfassenden Unterlagen durch die ESTV (Art. 78 Abs. 2 MWSTG). Gemäss Art. 140 der Mehrwertsteuerverordnung vom 27. November 2009 (MWSTV; SR 641.201) liegt ein Einfordern von umfassenden Unterlagen nach Art. 78 Abs. 2 MWSTG dann vor, wenn Geschäftsbücher eines Geschäftsjahres verlangt werden, sei es mit oder ohne dazugehörige Buchungsbelege.

E. 2.4.3

Auslöser für eine Kontrolle können Risikoüberlegungen aufgrund der eingereichten Mehrwertsteuerabrechnungen sein. Zu denken ist beispielsweise an fehlende

Vorsteuerabzugskorrekturen bei einer Deklaration von ausgenommenen Leistungen oder auffällige Umsatzenschwankungen. Ursache einer Mehrwertsteuerkontrolle können aber auch Erkenntnisse der ESTV aus anderen Kontrollen oder der Zufall sein (Blum, in: MWSTG-Kommentar 2019, N 9 zu Art. 78). Zweck der Kontrolle ist die Feststellung des rechtserheblichen Sachverhalts, somit die Feststellung der Gesamtheit aller für die richtige Steuererhebung relevanten Tatsachen (Blum, a.a.O., N 10 zu Art. 78).

E. 2.5.1

Das Recht, eine Steuerforderung festzusetzen, verjährt gemäss Art. 42 Abs. 1 MWSTG fünf Jahre nach Ablauf des Kalenderjahres, in dem sie entstanden ist («relative Verjährungsfrist»). Die Verjährung kann unterbrochen werden. Das bedeutet, dass die Verjährungsfrist im Zeitpunkt des Zugangs der verjährungsunterbrechenden Erklärung oder Handlung neu zu laufen beginnt (Baumgartner/Clavadetscher/Kocher, Vom alten zum neuen Mehrwertsteuergesetz, 2010, § 8 N 45). Wird die Verjährung durch die steuerpflichtige Person unterbrochen, beträgt die relative Frist ab Unterbrechung wiederum fünf Jahre. Wird die Verjährung hingegen durch die ESTV oder eine Rechtsmittelinstanz unterbrochen, so beträgt die neu beginnende Frist zwei Jahre (vgl. Art. 42 Abs. 3 MWSTG). Diese relative Verjährungsfrist kann bis zum Zeitpunkt der «absoluten Festsetzungsverjährung» (vgl. nachfolgend E. 2.5.2) unterbrochen werden (Art. 42 Abs. 2 und Abs. 6 MWSTG; vgl. Blum, in: MWSTG-Kommentar 2019, N 32 zu Art. 78). Verjährungsunterbrechend wirken gemäss Art. 42 Abs. 2 MWSTG eine «auf Festsetzung oder Korrektur der Steuerforderung gerichtete empfangsbedürftige schriftliche Erklärung», eine «Verfügung», ein «Einspracheentscheid» oder ein «Urteil». Sodann wird die Verjährungsfrist auch mit der (schriftlichen) Ankündigung einer Kontrolle nach Art. 78 Abs. 3 MWSTG oder mit dem Beginn einer unangekündigten Kontrolle unterbrochen (vgl. E. 2.4.1).

E. 2.5.2

Das Recht, die Steuerforderung festzusetzen, verjährt in jedem Fall zehn Jahre nach Ablauf der Steuerperiode, in der die Steuerforderung entstanden ist («absolute Verjährungsfrist»; Art. 42 Abs. 6 MWSTG).

E. 3

In der vorliegend zu behandelnden Beschwerde wird - soweit darauf einzutreten ist - in erster Linie geltend gemacht, die relative Verjährungsfrist zur Festsetzung der Steuerforderung betreffend die Steuerperiode 2012 sei bereits abgelaufen. Dies ist als erstes zu prüfen. Erst wenn sich ergeben sollte, dass die Festsetzungsverjährung noch nicht eingetreten ist, wird im Weiteren auf das Vorbringen der Beschwerdeführerin einzugehen sein, wonach betreffend die Steuerperiode 2012 keine Ermessenseinschätzung hätte stattfinden dürfen.

E. 3.1.1

Wie erwähnt, verjährt das Recht, eine Steuerforderung festzusetzen, fünf Jahre nach Ablauf des Kalenderjahres, in dem sie entstanden ist (E. 2.5.1). Die «Steuerforderung» bzw. die «Steuerschuld» entsteht gemäss Gesetz im Falle der Abrechnung nach vereinnahmten Entgelten - wie sie die Beschwerdeführerin vornimmt (Sachverhalt Bst. A.a) - zum Zeitpunkt der Vereinnahmung des Entgelts (E. 2.1.2). Aus dem Gesagten folgt, dass alle Entgelte, welche die Beschwerdeführerin im Jahr 2012 für steuerbare Leistungen vereinnahmt hat, für die Berechnung der Steuerschuld bzw. Steuerforderung für die

Steuerperiode 2012 heranzuziehen sind und dass die gesamte Steuerschuld bzw. Steuerforderung für die Steuerperiode 2012 zwischen dem 1. Januar 2012 und dem 31. Dezember 2012 entstanden ist (E. 2.3.1). Da das Recht, die Steuerforderung festzusetzen, nach dem unmissverständlichen Gesetzeswortlaut, fünf Jahre «nach Ablauf des Kalenderjahres, in welchem die Steuerforderung entstanden ist» endet, begann die Verjährungsfrist für die Steuerperiode 2012 am 1. Januar 2013 und hätte - ohne Unterbruch - am 31. Dezember 2017 geendet. Daraus wird ersichtlich, dass die eventualiter vorgebrachte Argumentation der Beschwerdeführerin, wonach jede einzelne Quartalsabrechnung eine eigene Verjährungsfrist auslöse, welche individuell unterbrochen werden müsse, jeder Grundlage entbehrt.

E. 3.1.2

Wie in Erwägung 2.5.1 festgehalten, kann die Festsetzungsverjährung unterbrochen werden. Dies geschieht gemäss Gesetz u.a. durch eine auf Festsetzung oder Korrektur der Steuerforderung gerichtete empfangsbedürftige schriftliche Erklärung, eine Verfügung, einen Einspracheentscheid oder ein Urteil. Da Verfügungen im Gesetz explizit neben den «empfangsbedürftigen schriftlichen Erklärungen» genannt werden, steht entgegen der Auffassung der Beschwerdeführerin fest, dass Letztere keine Verfügungen sein und auch keinen Verfügungscharakter aufweisen müssen. Auch Einschätzungsmitteilungen sind schriftliche Erklärungen, welche der Festsetzung bzw. Korrektur der Steuerforderung dienen. Dass ihnen verjährungsunterbrechende Wirkung zukommt, hat das Bundesverwaltungsgericht bereits entschieden (vgl. Urteil A-6544/2012 vom 12. September 2013 E. 4.5).

E. 3.1.3

Nach dem bisher Gesagten begann die relative Verjährungsfrist in Bezug auf die Festsetzung der Steuerforderung für die Steuerperiode 2012 im vorliegenden Fall am 1. Januar 2013 zu laufen, wobei die Verjährung - ohne Unterbrechung - mit Ablauf vom 31. Dezember 2017 eingetreten wäre. Sodann wurde die Frist ohne Weiteres durch die Einschätzungsmitteilung vom 3. April 2017 (vgl. Sachverhalt Bst. A.c) rechtzeitig unterbrochen (E. 3.1.2) und begann neu für zwei Jahre zu laufen (E. 2.5.1). Innerhalb dieser neuen Frist wurde die Verjährung spätestens mit der Verfügung der Vorinstanz vom 7. März 2019 (vgl. Sachverhalt Bst. A.j) rechtzeitig unterbrochen. Die nächsten Unterbrüche erfolgten durch die Beschwerdeführerin mit Einsprache vom 5. April 2019 sowie durch die Vorinstanz mit Einspracheentscheid vom 7. November 2019.

E. 3.1.4

Aus dem Dargelegten wird ersichtlich, dass die Festsetzungsverjährung betreffend die Steuerforderung für die Steuerperiode 2012 zum Zeitpunkt des angefochtenen Einspracheentscheides noch nicht eingetreten war. Auch zum jetzigen Zeitpunkt ist in Bezug auf diese Steuerperiode weder die relative noch die absolute Festsetzungsverjährung eingetreten.

E. 3.2

Nach diesem Zwischenergebnis ist im Weiteren auf die Rüge der Beschwerdeführerin einzugehen, die Vorinstanz habe betreffend die Steuerperiode 2012 zu Unrecht eine Ermessenseinschätzung vorgenommen.

E. 3.2.1

Die Beschwerdeführerin betrieb im hier massgebenden Zeitraum (2012) u.a. ein Gourmet-Restaurant. Die Schliessung erfolgte gemäss Angaben der Beschwerdeführerin «ca. Ende 2012 / anfangs 2013», wobei das genaue Schliessungsdatum nicht dokumentiert ist. Namentlich aufgrund von festgestellten formellen Mängeln in der Buchhaltung sah sich die Vorinstanz veranlasst, eine Ermessenseinschätzung vorzunehmen (vgl. Sachverhalt Bst. A.b). Die Beschwerdeführerin führt diesbezüglich aus, sie habe der Vorinstanz nicht nur alle Quartalsabrechnungen für die massgebende Steuerperiode eingereicht, sondern auch die Bilanz- und Erfolgsrechnungen inkl. Kontendetails. Damit könne nicht behauptet werden, es hätten keine oder unvollständige Aufzeichnungen bzw. ein Verstoß gegen die formellen Buchführungspflichten vorgelegen. Im Ergebnis habe die Vorinstanz lediglich deshalb eine Ermessenseinschätzung vorgenommen, weil keine Inventarliste und keine Jahresabstimmungen eingereicht worden bzw. weil Unstimmigkeiten beim Vergleich der Bruttogewinnmargen 2011 und 2012 geortet worden seien. Diese Umstände würden die Vorinstanz allerdings nicht dazu berechtigen, von den eingereichten Abrechnungen abzuweichen und die Steuerforderung ermessensweise festzusetzen.

E. 3.2.2

Die Argumentation der Beschwerdeführerin verfängt aus folgenden Gründen nicht: Die Vorinstanz ist berechtigt, Überprüfungen bzw. Mehrwertsteuerkontrollen durchzuführen (vgl. E. 2.4.1 f.). Im Rahmen einer solchen Kontrolle hat die steuerpflichtige Person der ESTV den Zugang zu ihrer Buchhaltung sowie zu den dazugehörigen Belegen zu gewähren. Wie gezeigt, umfassen diese Unterlagen, welche die ESTV für die Feststellung des rechtserheblichen Sachverhalts zu konsultieren hat, in jedem Fall mehr als die Quartalsabrechnungen und je nach konkreter Situation mehr als die Bilanz- und Erfolgsrechnungen (vgl. E. 2.2.2 f. und E. 2.4.2). Die Beschwerdeführerin geht somit mit ihrer Rüge fehl, die von ihr eingereichten Quartalsabrechnungen sowie die Bilanz- und Erfolgsrechnungen inkl. Kontendetails hätten in jedem Fall genügt. Vielmehr hat die Vorinstanz all jene Buchhaltungsunterlagen zu konsultieren, welche es ihr ermöglichen, die tatsächlichen Begebenheiten festzustellen. Je unübersichtlicher die Lage, desto umfassendere Unterlagen sind notwendig, um das Bild zu vervollständigen. Kommt eine mehrwertsteuerpflichtige Person ihrer Obliegenheit der ordentlichen Buchführung - also beispielsweise dem lückenlosen und planmässigen Aufzeichnen sämtlicher Geschäftsvorfälle auf der Grundlage von Belegen - nach, ermöglicht dies der ESTV, sich innert angemessener Frist eine Übersicht zu verschaffen und eine Kontrolle zügig durchzuführen (E. 2.2.2). Genau dies war jedoch im vorliegenden Fall nicht gegeben. Dem Kontrollbericht Nr. [...] vom 15. März 2017 lässt sich entnehmen, dass sich die Kontrolle u.a. wegen unübersichtlicher Buchführung und Belegablage schwierig gestaltete und mehr Zeit als üblich in Anspruch genommen hat. Sodann hätten zusätzliche Unterlagen wie Umsatzabstimmungen selbst auf Nachfrage nicht zur Verfügung gestellt werden können. Auffallend ist in diesem Zusammenhang im vorliegenden Fall sodann, dass das gesamte Verfahren von Fristerstreckungsersuchen geprägt ist, welche namentlich deshalb gestellt worden sind, weil die zur Prüfung notwendigen und von der Vorinstanz angeforderten Unterlagen nicht greifbar waren (vgl. Sachverhalt Bst. A.f ff.). Zu beachten ist diesbezüglich zum einen, dass die Unterlagen betreffend die Steuerperiode 2012 entgegen den Angaben der Beschwerdeführerin von der Beschlagnahme durch die Steuerstrafbehörden nicht betroffen waren und somit verfügbar hätten sein müssen, und zum anderen, dass es sich bei den angeforderten Unterlagen (Aufstellung des Warenlagers, Lieferantenrechnungen, Getränke- und Speisekarte sowie Kalkulationen für die

Speisekarte; vgl. Sachverhalt Bst. A.e) nicht etwa um ungewöhnliche Unterlagen handelt, welche im Normalfall nur schwer aufzutreiben wären. Hinzu kommt, dass grosse Kassendifferenzen jeweils Ende Jahr ohne Buchungsgrundlagen korrigiert wurden. Tagesaufzeichnungen sowie Kassenbelege waren nur teilweise vorhanden (vgl. dazu E. 2.2.3 f.). Die Beschwerdeführerin selbst bestätigte «Kassengriffe» im Umfang von mindestens Fr. 30'000.-- im Jahr 2012. Dass diese - wie die Beschwerdeführerin geltend macht - vom damaligen Geschäftsführer getätigt worden sein sollen, ändert nichts an der Tatsache, dass keine intakte Prüfspur vorhanden ist und spielt für die Klärung der Frage, ob die Vorinstanz berechtigt war, eine Ermessenseinschätzung vorzunehmen, keine Rolle. Relevant ist, dass die Buchhaltung offensichtlich nicht rechtskonform geführt wurde. Davon, dass die Vorinstanz - wie die Beschwerdeführerin vorbringt - «nur wegen einer fehlenden Inventarliste» die Vollständigkeit der Geschäftsbücher verneint hat, kann keine Rede sein. Im vorliegenden Fall wurde die materielle Richtigkeit der Buchhaltungsergebnisse der Beschwerdeführerin - wie gezeigt - durch gravierende Verstösse gegen die formellen Buchhaltungsvorschriften in Frage gestellt. Somit liegt vorliegend die in Erwägung 2.2.3 beschriebene «Konstellation 1» vor, welche eine Schätzung notwendig macht. Damit war die Vorinstanz nicht nur berechtigt, sondern verpflichtet, eine Ermessenseinschätzung vorzunehmen (E. 2.2.4).

E. 3.2.3

Ergänzend kann festgehalten werden, dass selbst wenn - entgegen des Ausgeführten - angenommen würde, die Buchhaltung der Beschwerdeführerin sei formell einwandfrei gewesen, eine Ermessenseinschätzung dennoch aufgrund der fraglichen materiellen Richtigkeit der Buchhaltungsergebnisse angezeigt gewesen wäre (vgl. «Konstellation 2», E. 2.2.3). So ist tatsächlich schwer nachvollziehbar, weshalb auf dem Konto 3250 «Ertrag X. _____-Restaurant» im Jahr 2011 von August bis Dezember Einnahmen von Fr. 151'758.-- verbucht worden sind, für das Gesamte Jahr 2012 hingegen nur Fr. 47'923.--; und dies obwohl besagtes Restaurant durchgehend geöffnet war und es im Jahr 2012 noch mit [Zahl] Gault Millau Punkten ausgezeichnet wurde. Ebenso ist es der Beschwerdeführerin nicht gelungen, anhand von Belegen zu erklären, weshalb die Bruttogewinnmarge zwischen 2011 und 2012 von 61% auf 44% eingebrochen und diese für das Jahr 2012 zudem ungewöhnlich tief ist. Es genügt jedenfalls in keiner Weise zu behaupten, das Gourmet-Restaurant sei «nicht gut gelaufen» und zunehmend defizitär gewesen, was mitunter auf die mangelnde Erfahrung der Beschwerdeführerin in der Gastronomiebranche zurückzuführen sei. Selbst wenn es zutreffen sollte, dass der damalige Geschäftsführer «unsinnige Hamsterkäufe» getätigt und dies zur Entsorgung einer erheblichen Menge von Lagerware geführt hat, müssten diesbezügliche Belege vorhanden sein. Die Vorinstanz hat zu Recht darauf hingewiesen, dass namentlich die fachgerechte Entsorgung von 600 Poulets dokumentiert sein müsste. Im vorliegenden Fall weicht das ausgewiesene Buchhaltungsergebnis jedenfalls wesentlich von den von der Steuerverwaltung erhobenen branchenspezifischen Erfahrungszahlen ab und es ist der Beschwerdeführerin mitnichten gelungen, die Gründe für diese Abweichung zumindest glaubhaft zu machen (vgl. E. 2.2.3).

E. 3.2.4

Aufgrund des Dargelegten steht fest, dass weder die formelle noch die materielle Richtigkeit der vorhandenen Buchhaltungsergebnisse gegeben und die Vorinstanz entsprechend in jedem Fall berechtigt und gehalten war, den von der Beschwerdeführerin erzielten Umsatz für die Steuerperiode 2012 ermessensweise zu ermitteln. Nicht

nachvollziehbar ist, wie die Beschwerdeführerin unter den geschilderten Umständen zur Auffassung gelangt, es gebe «keinen Bereich der Unsicherheit», welcher Raum für eine Schätzung zuliesse (vgl. diesbezüglich E. 3.2.1).

E. 3.2.5

Dass die Ermessenseinschätzung selbst nicht pflichtgemäss durchgeführt worden wäre, wird weder geltend gemacht (vgl. E. 3), noch ergibt sich dergleichen aus den Akten (vgl. dazu E. 2.2.5 f.). Entsprechend erübrigen sich weitere Ausführungen diesbezüglich.

E. 3.3

Nach dem Ausgeführten ist der vorinstanzliche Entscheid nicht zu beanstanden und die Beschwerde entsprechend vollumfänglich abzuweisen, soweit darauf einzutreten ist (E. 1.3 und E. 1.4.2).

E. 4

Ausgangsgemäss hat die Beschwerdeführerin als unterliegende Partei die Verfahrenskosten zu tragen - wobei auch keine Parteientschädigung auszurichten ist (Art. 63 Abs. 1 VwVG und Art. 64 Abs. 1 VwVG e contrario). Die Verfahrenskosten sind auf Fr. 3'000.-- festzusetzen (Art. 63 Abs. 1 VwVG i.V.m. Art. 4 des Reglements von 21. Februar 2008 über die Kosten und Entschädigungen vor dem Bundesverwaltungsgericht [VGKE; SR 173.320.2]). Der einbezahlte Kostenvorschuss in gleicher Höhe ist zur Bezahlung der Verfahrenskosten zu verwenden. Das Dispositiv befindet sich auf der folgenden Seite.

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