Bundesverwaltungsgericht

Tribunal administratif fédéral

Tribunale amministrativo federale

Tribunal administrativ federal

Abteilung I
A-1414/2006
{T 0/2}

Urteil vom 16. November 2007

Besetzung

Richter Markus Metz (Vorsitz), Richter Thomas Stadelmann (Kammerpräsident), Richter Pascal Mollard, Gerichtsschreiberin Sonja Bossart.

Parteien

Genossenschaft X._____, ...
vertreten durch Rechtsanwalt ...
Beschwerdeführerin,

gegen

Eidgenössische Steuerverwaltung,
Hauptabteilung Mehrwertsteuer, Schwarztorstrasse 50, 3003 Bern,
Vorinstanz.

Gegenstand

Mehrwertsteuer (4. Quartal 1995 bis 2. Quartal 2000); Reduzierter Steuersatz (Art. 27 Abs. 1 Bst. b MWSTV); Drittpreis bei Leistungen eines Personalrestaurants (Art. 26 Abs. 2 Satz 3 MWSTV).

Sachverhalt:

A.

Die Genossenschaft X. ist seit dem 1. Oktober 1995 im von der Eidgenössischen Steuerverwaltung (ESTV) geführten Register der Mehrwertsteuerpflichtigen eingetragen. Gemäss Eintrag im Handelsregister bezweckt sie den Erwerb und Betrieb der X. als Selbstbewirtschafterin und auf Selbsthilfebasis und unter bestimmten Bedingungen. Die ESTV führte zwischen dem 30. August und dem 20. September 2000 eine Kontrolle durch und stellte fest, dass die Steuerpflichtige den Verkauf von Duftsäcklein zum reduzierten Satz (von 2%) versteuert hatte. Mit Ergänzungsabrechnung (EA) Nr. 223'453 vom 14. September 2000 forderte die ESTV für die Jahre 1995 bis 1998 die Differenz zum ordentlichen Steuersatz (6,5%) im Umfang von Fr. ... nach (Ziff. 1 der EA). Weiter stellte die ESTV fest, dass die Steuerpflichtige ein Personalrestaurant betrieb. In diesem Zusammenhang belastete sie der Steuerpflichtigen gemäss Ziff. 2 EA Nr. 223'453 Fr. ... nach. Mit Entscheid vom 13. März 2001 bestätigte die ESTV die Forderung im Umfang von Fr. .... Die ESTV führte darin aus, die verkauften Duftsäcke gehörten nicht zu den Gegenständen, die zum reduzierten Steuersatz abzurechnen seien. In Bezug auf die Nachforderung betreffend Personalrestaurant wurde ausgeführt, die Preise in der Kantine lägen unter den Preisen, die einem unabhängigen Dritten in Rechnung gestellt würden. Im Fall eines Personalrestaurants, das nur für Mitarbeiter und Begleitpersonen zugänglich sei, werde der Minimalpreis gemäss der Branchenbroschüre Nr. 10 "Gastgewerbe" der ESTV vom Oktober 1994 (BB Nr. 10) anhand der Aufwände des Personalrestaurants usw. berechnet.

B.

Die Genossenschaft X. erhob am 8. April 2001 Einsprache mit den folgenden Anträgen: Die in den Jahren 1995 bis 1998 verkauften Duft-/Hanfsäcke seien als Lieferungen zu 2% steuerbar, der für die Steuersatzdifferenz geforderte Betrag von Fr. ... sei nicht zu bezahlen und der Entscheid zu ihren Gunsten abzuändern. Weiter sei der in der EA geforderte Betrag von Fr. ... nicht zu entrichten. Im Hinblick auf die Steuersatzproblematik erläuterte sie hauptsächlich, bei den Hanf-/Duftsäcken handle es sich um Schnittblumen und Zweige der Hanfpflanze, die Zierzwecken dienten und zum reduzierten Satz zu besteuern seien. In Bezug auf die Nachforderung betreffend Personalrestaurant wurde geltend gemacht, dass die Kantine nicht den Vorausset-

zungen nach Ziff. 2.25 Bst. a der BB Nr. 10 entspreche. Sie sei nicht ausschliesslich Mitarbeitern und allfälligen Begleitpersonen zugänglich gewesen, sondern auch Dritten wie Kunden, Besuchern, Dorfbewohnern und weiteren Gästen. Alle Gäste hätten die selben Preise bezahlt. Es sei auch nicht möglich gewesen, den Preis für ein Essen zu erhöhen, da in ... mehrere Restaurants vergleichbare Preise offerierten. Sie sei bestrebt gewesen, dass mehr Nicht-Angestellte die Kantine in Anspruch nähmen, da bei mehr Gästen der Betrieb kostendeckend gewesen wäre. Es könne aber nicht Sinn der Mehrwertsteuer sein, dass ein Betrieb, der Verluste mache, auch noch nicht gemachte Umsätze versteuern müsse.

C.

Mit Einspracheentscheid vom 16. Dezember 2004 wies die ESTV die Einsprache ab und stellte fest, die Einsprecherin schulde der ESTV (und habe noch zu bezahlen) für die Steuerperioden 4. Quartal 1995 bis 2. Quartal 2000 Fr. ....-- Mehrwertsteuer. Einleitend nahm die ESTV Bezug auf den "Cannabisbericht" der Eidgenössischen Kommission für Drogenfragen, die Broschüre "Cannabis Konsum" der Gesundheitsförderung Baselland sowie eine im Ständerat eingereichte Motion betreffend Cannabisanbau. Daraus ergäbe sich unter anderem, dass zum Drogenkonsum geeignetes (insbesondere genügend Tetrahydrocannabinol [THC] enthaltendes) Hanf bzw. Cannabis häufig in sogenannten Duftsäckchen verkauft worden sei, dies in den 90er Jahren namentlich in den sogenannten "Hanflädeli". Weiter erläuterte sie, im Jahr 1998 sei gegen die Steuerpflichtige bzw. ihre Organe polizeilich ermittelt worden. Im Strafverfahren habe das zuständige Gericht festgestellt, dass der Geschäftsführer und Verwaltungsratspräsident der Steuerpflichtigen gewusst hätten, dass sich der verkaufte Hanf zum Rauchen eigne und dass der Inhalt der Duftsäcklein in der Regel geraucht würde. Die Proben hätten denn auch gezeigt, dass der Hanf von einer zum Rauchen guten bis hervorragenden Qualität sei (Hinweis auf das Urteil des Bundesgerichts 6S.18/2001 vom 12. November 2002). Es sei nicht nachvollziehbar, wenn die Steuerpflichtige geltend mache, dass der getrocknete Hanf Zierzwecken diene. Betreffend das Personalrestaurant legte die ESTV dar, dass ein nicht gastgewerblicher Betrieb, der ein selbst betriebenes Personalrestaurant führe, welches ausschliesslich für die Mitarbeiter und allfällige Begleitpersonen zugänglich sei, die entsprechenden Einnahmen zum ordentlichen Satz zu versteuern habe. Deckten diese wie vorliegend die im Einspracheentscheid im Einzelnen (und unter Hinweis auf BB Nr. 10 S. 16

Ziff. 2.25) aufgeführten Kosten nicht, so seien mindestens diese zu versteuern. Die Einsprecherin mache geltend, dass nicht nur Betriebsangehörige Gäste der Kantine gewesen seien. Jedoch sei die Steuerpflichtige eine Gärtnerei und lasse sich aus verschiedenen Gründen nicht mit einem herkömmlichen Gasthof vergleichen.

D.

Am 31. Januar 2005 reicht die Genossenschaft X. (Beschwerdeführerin) gegen diesen Einspracheentscheid Beschwerde bei der Eidgenössischen Steuerrekurskommission (SRK) ein mit dem Antrag, der angefochtene Entscheid sei aufzuheben und es sei die Beschwerdeführerin nicht zu verpflichten, die in der EA Nr. 223'453 geforderten Mehrwertsteuern und Verzugszinsen zu zahlen. Die Beschwerdeführerin führt zu ihrem Standpunkt, die Duftkissten seien zum reduzierten Satz zu besteuern, insbesondere aus, die ESTV habe nicht bewiesen, dass die verkauften Duftsäcklein wirklich zum Rauchen benötigt worden seien. Der Sachverhalt sei diesbezüglich ungenügend abgeklärt. Die X. habe die fraglichen Produkte als Zier- und Duftpflanzen verkauft und sie niemals zu einem anderen Zweck angepriesen. Wenn einzelne Käufer die Produkte ihrem eindeutig deklarierten Zweck entfremdet hätten, könne ihr dies nicht angelastet werden. Weiter wird auf die Argumentation in der Einsprache vom 8. April 2001 verwiesen bzw. beantragt, es sei allenfalls eine Nachfrist zur Einreichung einer ausführlichen Erwiderung zu gewähren. Mit Schreiben vom 4. und 23. Februar sowie vom 17. März 2005 wird der die Beschwerde Unterzeichnende zur Einreichung einer rechtsgültig unterzeichneten Vollmacht aufgefordert, welche am 17. März 2005 eingereicht wird.

E.

Mit Vernehmlassung vom 26. April 2005 beantragt die ESTV die Abweisung der Beschwerde. Sie macht geltend, die Beschwerdeführerin beweise nicht, dass die Voraussetzungen der Anwendung des reduzierten Satzes vorlägen. Die Duftkissen bzw. deren Füllung könnten nicht als Zierpflanze angesehen werden. Diese hätten ausschliesslich die Blütenköpfe der weiblichen Hanfpflanze enthalten, da lediglich diese den absatzträchtigen, hohen THC-Gehalt aufweisen. Blätter, Halme usw. seien in den Duftsäcklein nicht enthalten. Weiter hätten die Strafverfolgungsbehörden Gelegenheit gehabt, sich mit der Qualifikation der von der Beschwerdeführerin verkauften Duftsäckchen zu befassen. Sie hätten bei der Beschwerdeführerin vier Durchsuchungen durchgeführt, bei welchen der THC-Gehalt der fraglichen Mingrip- und Duft-

säcklein zwischen 1,5 und 8,5% gelegen habe. Der untersuchte Hanf sei damit von einer zum Rauchen guten bis hervorragenden Qualität gewesen, was vom Bundesgericht bestätigt worden sei.

F.
Am 24. Januar 2007 wird dem Bundesverwaltungsgericht ein neues Vertretungsverhältnis angezeigt.

Das Bundesverwaltungsgericht zieht in Erwägung:

1.

1.1 Auf dem Gebiet der Mehrwertsteuer konnten Einspracheentscheide der ESTV nach Art. 65 des Bundesgesetzes vom 2. September 1999 über die Mehrwertsteuer in der Fassung vom 25. Juni 2002 (MWSTG; SR 641.20) bzw. Art. 53 der Verordnung über die Mehrwertsteuer vom 22. Juni 1994 (MWSTV; AS 1994 1464) mit Beschwerde bei der SRK angefochten werden. Die SRK ist per 31. Dezember 2006 aufgelöst worden und das Bundesverwaltungsgericht hat am 1. Januar 2007 seine Tätigkeit aufgenommen. Gemäss Art. 31 des Bundesgesetzes vom 17. Juni 2005 über das Bundesverwaltungsgericht (VGG; SR 173.32) beurteilt dieses Beschwerden gegen Verfügungen nach Art. 5 des Bundesgesetzes vom 20. Dezember 1968 über das Verwaltungsverfahren (VwVG, SR 172.021), sofern keine Ausnahme nach Art. 32 VGG gegeben ist. Im Bereich der Mehrwertsteuer liegt eine solche Ausnahme nicht vor. Das Bundesverwaltungsgericht ist für die Beurteilung der vorliegenden Beschwerde zuständig. Es übernimmt am 1. Januar 2007 die Beurteilung der vorher bei der SRK hängigen Rechtsmittel und wendet das neue Verfahrensrecht an (Art. 53 Abs. 2 VGG). Auf die Beschwerde ist somit einzutreten.

1.2 Am 1. Januar 2001 sind das MWSTG sowie die zugehörige Verordnung in Kraft getreten. Der zu beurteilende Sachverhalt bezieht sich auf die Jahre 1995 bis 2000, so dass auf die vorliegende Beschwerde grundsätzlich noch bisheriges Recht anwendbar ist (Art. 93 und 94 MWSTG).

2.

2.1 Der Mehrwertsteuer unterliegen gegen Entgelt erbrachte Lieferungen von Gegenständen und Dienstleistungen (Art. 4 Bst. a und b MWSTV). Die Steuer beträgt gemäss Art. 27 Abs. 1 Bst. b MWSTV (in der Fassung bis Ende 1998) grundsätzlich 6.5% (ab 1. Januar 1999 7,5%). Der Normalsteuersatz ist immer anwendbar, wenn ein Umsatz nicht gemäss Art. 27 Abs. 1 Bst. a MWSTV unter den reduzierten Satz fällt. Die in dieser Bestimmung enthaltene Liste der satzreduzierten Leistungen ist abschliessend und es ist unzulässig, diese durch Auslegung zu erweitern (Entscheid der SRK vom 19. April 2001, Verwaltungspraxis der Bundesbehörden [VPB] 65.111 E. 4b/bb).

2.2 Der Begriff des Steuerobjekts ist weit auszulegen und Einschränkungen des Steuerobjekts (wie z.B. die Tatbestände der unechten Steuerbefreiungen) sind aufgrund ihrer Systemwidrigkeit restriktiv zu interpretieren (hierzu statt vieler: Urteil des BVGer A-1342/2006 vom 3. Mai 2007 E. 2.2 mit Hinweisen). Ebenfalls eher restriktiv zu handhaben sind gemäss der Rechtsprechung die Bestimmungen über die Steuersatzreduktion (Urteil des Bundesgerichts 2A.68/2003 vom 31. August 2004 E. 3.4; Entscheid der SRK vom 19. April 2001, VPB 65.111 E. 4b/dd).

2.3 Die Lieferung von "Sämereien, Setzknollen und -zwiebeln, lebenden Pflanzen, Stecklingen, Pfropfreisern sowie Schnittblumen und Zweigen, auch zu Sträussen, Kränzen und dergleichen gebunden", unterliegt dem reduzierten Steuersatz (Art. 27 Abs. 1 Bst. a Ziff. 1 5. Lemma MWSTV; identischer Wortlaut bereits gemäss Verfassung: Art. 196 Ziff. 14 Abs. 1 Bst. e Ziff. 1 der Bundesverfassung der Schweizerischen Eidgenossenschaft vom 18. April 1999 [BV, SR 101], Art. 8 Abs. 2 Bst. e Ziff. 1 der Übergangsbestimmungen der Bundesverfassung der Schweizerischen Eidgenossenschaft vom 29. Mai 1874 [ÜBaBV]).

2.4 Die Steuerbehörde trägt die Beweislast für Tatsachen, welche die Steuerpflicht als solche begründen oder die Steuerforderung erhöhen, das heisst für die steuerbegründenden und -mehrenden Tatsachen. Demgegenüber ist der Steuerpflichtige für die steueraufhebenden und -mindernden Tatsachen beweisbelastet, das heisst für solche Tatsachen, welche Steuerbefreiung oder Steuerbegünstigung bewirken (statt vieler: Urteil des Bundesgerichts vom 14. Juli 2005, Archiv für Schweizerisches Abgaberecht [ASA] 75 S. 495 ff. E. 5.4; Entscheid der

SRK vom 18. November 2002, VPB 67.49 E. 3b/bb; Urteile des BVGer A-1354/2006 vom 24. August 2007 E. 2; A-1429/2006 vom 29. August 2007 E. 2.4).

3.
Vorliegend ist strittig, ob die von der Beschwerdeführerin verkauften, mit getrocknetem Hanf gefüllten "Duftsäckchen" (auch Duftsäcke, Hanfsäcke oder Duftkissen genannt) unter die satzreduzierten Lieferungen gemäss Art. 27 Abs. 1 Bst. a Ziff. 1 MWSTV einzuordnen sind.

3.1 Die ESTV ist der Ansicht, dass die Duftsäckchen wegen ihres dem Drogenkonsum dienenden Inhalts verkauft worden seien, womit der reduzierte Steuersatz nicht anwendbar sei. Die Beschwerdeführerin bestreitet die Verwendung des Inhalts der Duftsäcke zum (illegalen) Drogenkonsum.

Im Rahmen eines Strafverfahrens gegen Organe der Beschwerdeführerin hat das Bundesgericht die durch das kantonale Gericht vorgenommene Qualifizierung des gesamten von der Beschwerdeführerin mit den Duftsäcklein vertriebenen Hanfs als Betäubungsmittel im Sinn von Art. 19 des Betäubungsmittelgesetzes vom 3. Oktober 1951 (BetmG, SR 812.121) geschützt (Urteil des Bundesgerichts 6S. 718/2001 vom 12. November 2002 E. 4, auf welches auch die ESTV verwies). Die Polizei habe anlässlich von vier Durchsuchungen mit Hanf gefüllte Minigrip- und Duftsäcklein beschlagnahmt, deren THC-Gehalt zwischen 1,5 und 8,5% gelegen habe (Sachverhalt Bst. A). Das Bundesgericht stellte fest, der ganze Hanf sei qualitätsmässig gleichwertig und von einer zum Rauchen guten bis hervorragenden Qualität gewesen (E. 4, 5.2). Er sei zu Preisen und in Mengen verkauft worden, die erheblich über denjenigen ähnlicher Produkte lägen, die keine psychoaktive Wirkung haben. Der vertriebene Hanf habe ein THC-reiches Pflanzengemisch aus Hanfblättern, Fruchtständen, Hanfblüten und -samen enthalten (E. 4). Der Inhalt der Duftsäcklein würde in der Regel geraucht. Wären die Duftsäcklein nur wegen ihres Dufts angeboten und verkauft worden, wäre der Preis erheblich übersetzt gewesen und der grosse Umsatz sicher nicht erzielt worden. Die verantwortlichen Organe der Beschwerdeführerin seien sich darüber im Klaren gewesen, dass die vertriebenen Produkte als Betäubungsmittel verwendet werden konnten, und die Vorinstanz habe zu Recht Eventualvorsatz angenommen (E. 5.2).

Dass in den Duftsäcklein der Beschwerdeführerin Betäubungsmittel verkauft worden sind, kann angesichts der Feststellungen des Bundesgerichts als erstellt gelten. Gemäss den Untersuchungen des Hanfs wies dieser einen genügend hohen THC-Gehalt auf, um als Betäubungsmittel konsumiert zu werden. Das Bundesgericht hat explizit festgehalten, dass die Qualität des Hanfs von einer zum Rauchen guten Qualität war. Ebenso seien sich die Organe der Beschwerdeführerin bewusst gewesen, dass der Inhalt der Duftsäckchen als Drogen konsumiert werden, was aber für die Bestimmung des anwendbaren Steuersatzes ohnehin nicht entscheidend ist. Haben die Duftsäckchen dem Konsum des darin enthaltenen, THC-haltigen und unter das Betäubungsmittelgesetz fallenden Hanfs gedient, kommt die Satzreduktion nicht zum Tragen. Einerseits ist eine Subsumption unter Art. 27 Abs. 1 Bst. a Ziff. 1 5. Lemma MWSTV (E. 2.3) offensichtlich auszuschliessen. Andererseits figurieren Cannabis und ähnliche illegale Betäubungsmittel auch sonst nicht auf der Liste der reduziert besteuerten Lieferungen nach Art. 27 Abs. 1 Bst. a Ziff. 1 MWSTV. Diesbezüglich ist im Übrigen auch wenn dies vorliegend von den Parteien nicht thematisiert wird festzustellen, dass auch illegale Geschäfte und namentlich der strafbare Betäubungsmittelhandel der Mehrwertsteuer unterstehen (Urteil des BVGer A-1342/2006 vom 3. Mai 2007 E. 5).

3.2 Die Einordnung unter in Art. 27 Abs. 1 Bst. a Ziff. 1 MWSTV wäre zudem auch auszuschliessen, wenn die Duftsäcke nicht als Raucherware bzw. als Betäubungsmittel verkauft worden wären.

3.2.1 Die Aufzählung in Art. 27 Abs. 1 Bst. a Ziff. 1 MWSTV ist abschliessend (E. 2.1) und der reduzierte Steuersatz ist eher restriktiv zu handhaben, die Begriffe in der erwähnten Bestimmung also zurückhaltend auszulegen (E. 2.2). Weiter liegt die Beweislast in Bezug auf die Frage, ob ein Anwendungsfall des reduzierten Steuersatzes gegeben ist, bei der Beschwerdeführerin; es handelt sich um eine steuermindernde Tatsache (oben E. 2.4).

3.2.2 Die Beschwerdeführerin ist der Ansicht, die Duftsäcklein fielen unter die Kategorie von Art. 27 Abs. 1 Bst. a Ziff. 1 5. Lemma MWSTV, genauer unter die Umschreibung "Schnittblumen und Zweige, auch zu Sträussen, Kränzen und dergleichen gebunden". Es handle bei den Duftsäcken um Pflanzen zu Zierzwecken.

Die Beschwerdeführerin beschreibt den Inhalt der Hanfsäckchen nicht näher. In der Einsprache erläuterte sie lediglich, dass Hanfblumen und

Zweige im Umfang von 3,5 Gramm in einen kleinen Hanfsack eingefüllt worden seien und diese zu Fr. 35.-- verkauft worden seien. Als unbestritten gelten kann, dass die Füllung der Säckchen aus kleinen Stücken der getrockneten Hanfpflanze bestand. Gemäss Urteil des Bundesgerichts ging es um ein (THC-reiches) Pflanzengemisch aus Hanfblättern, Fruchtständen, Hanfblüten und -samen (a.a.O., E. 4). In der Vernehmlassung wird demgegenüber zwar ausgeführt, es seien nur die Blüten der weiblichen Hanfpflanzen verkauft worden, da lediglich diese den absatzträchtigen hohen THC-Gehalt aufwiesen. Diese Frage ist aber nicht entscheidend.

Massgeblich ist, dass ein Gemisch aus kleinen Bestandteilen der Hanfpflanze zur Diskussion steht. Damit kommt die Qualifikation unter den Begriff der Zweige nicht in Frage. Die Hanffüllungen können ebensowenig als "Schnittblumen" qualifiziert werden. Nach allgemeinem Verständnis handelt es sich dabei um geschnittene Blumen, die noch ganz oder zumindest in dekorativen Bestandteilen erhalten sind. Es kann nicht davon ausgegangen werden, dass der in kleinen Säckchen verkaufte, in kleinste Teile zerstückelte getrocknete Hanf zur Dekoration im allgemein üblichen Sinn bestimmt war. Nicht weiter eingegangen zu werden braucht auf die Frage, weswegen die Beschwerdeführerin die Gegenstände als "Duftsäcke" bezeichnet hat (vgl. auch zitiertes Urteil des Bundesgerichts, a.a.O., E. 5.2); jedenfalls spricht dies ebenfalls nicht für eine Einordnung unter die fragliche Kategorie. Die Beschwerdeführerin vermochte ihr Vorbringen, es habe sich um "Schnittblumen und Zweige" bzw. um Pflanzen zu Zierzwecken gemäss Art. 27 Abs. 1 Bst. a Ziff. 1 5. Lemma MWSTV gehandelt, nicht nachvollziehbar darzulegen und, obwohl sie die Beweislast trägt (E. 2.4, 3.2.1), nicht zu belegen.

3.3 Die vorliegend in Frage stehenden Duft-/Hanfsäckchen können nicht unter Art. 27 Abs. 1 Bst. a Ziff. 1 MWSTV subsumiert werden und der Normalsteuersatz ist anwendbar. Die Beschwerde ist diesbezüglich abzuweisen.

4.

4.1 Die Steuer wird gemäss Art. 26 Abs. 1 MWSTV vom Entgelt berechnet. Zum Entgelt gehört alles, was der Empfänger oder an seiner Stelle ein Dritter als Gegenleistung für die Lieferung oder Dienstleistung aufwendet. Im Fall einer Lieferung oder Dienstleistung an eine nahestehende Person gilt als Entgelt der Wert, der unter unabhängi-

gen Dritten vereinbart würde (Art. 26 Abs. 2 MWSTV). Während der Geltung der MWSTV (eine andere Regelung enthält Art. 33 Abs. 3 MWSTG) zählten zu den nahestehenden Personen insbesondere auch die Angestellten eines Steuerpflichtigen. An das Personal erbrachte Leistungen zu Vorzugskonditionen, welche einem unabhängigen Dritten unter den gleichen Voraussetzungen nicht gewährt würden, sind zum Preis zu versteuern, den ein Dritter der gleichen Abnehmerkategorie zu bezahlen hätte (Urteil des BVGer A-1379/2006 vom 10. September 2007 E. 2.4; Entscheide der SRK vom 1. Juni 2004, VPB 68.158 E. 4a/bb und cc mit Hinweisen; vom 22. Mai 2001, VPB 65.103 E. 7b, c).

4.2 Beim Drittpreis bzw. Fremdpreis im Sinn von Art. 26 Abs. 2 Satz 3 MWSTV handelt es sich um einen annäherungsweise zu bestimmenden Schätz- bzw. Vergleichswert. Bei der von der ESTV durchzuführenden Schätzung gelten grundsätzlich die nachstehenden Prinzipien im Zusammenhang mit der Ermessenseinschätzung (siehe auch Urteile des BVGer A-1355/1356/2006 vom 21. Mai 2007, E. 3.4; A-1364/2006 vom 30. Mai 2007 E. 3.2, 4.4 mit Hinweisen).

4.2.1 Hat die ESTV eine Schätzung nach pflichtgemässem Ermessen vorzunehmen (Art. 48 MWSTV), hat sie diejenige Schätzungsmethode zu wählen, die den individuellen Verhältnissen im Betrieb des Steuerpflichtigen soweit als möglich Rechnung trägt, auf plausiblen Angaben beruht und deren Ergebnis der wirklichen Situation möglichst nahe kommt (Urteil des Bundesgerichts 2A.522/2006 vom 1. Februar 2007 E. 3.3; ASA 61 S. 819 E. 3a; 52 S. 238 E. 4). In Betracht fallen einerseits Methoden, die auf eine Ergänzung oder Rekonstruktion der ungenügenden Buchhaltung hinauslaufen, andererseits Schätzungen aufgrund unbestrittener Zahlen des Steuerpflichtigen in Verbindung mit Erfahrungssätzen (zum Ganzen: Urteile des BVGer A-1379/2006 vom 10. September 2007 E. 2.6.1; A-1429/2006 vom 29. August 2007 E. 2.3; Entscheid der SRK vom 24. Oktober 2005, VPB 70.41 E. 2d/aa, je mit Hinweisen).

4.2.2 Sind die Voraussetzungen einer Ermessenstaxation erfüllt, obliegt es dem Steuerpflichtigen, den Beweis für die Unrichtigkeit der Schätzung zu erbringen, d.h., dass die Verwaltung dabei Bundesrecht verletzt hat bzw. ihr erhebliche Ermessensfehler unterlaufen sind (statt vieler: Urteil des BVGer A-1379/2006 vom 10. September 2007 E. 2.6.1; ausführlich: Entscheid der SRK vom 24. Oktober 2005, VPB

70.41 E. 4c, 4e/aa, je mit Hinweisen). Bei der Überprüfung von Ermessenseinschätzungen auferlegt sich das Bundesverwaltungsgericht eine gewisse Zurückhaltung, soweit die Zweckmässigkeit der Entscheidung in Frage steht (Urteile des BVGer A-1398/2006 vom 19. Juli 2007 E. 2.1; A-1535/2006 vom 14. März 2007 E. 2.1).

4.3

4.3.1 Für Leistungen eines von einem nicht gastgewerblichen Betrieb selbst geführten Personalrestaurants, das ausschliesslich für die Mitarbeiter und allfällige Begleitpersonen zugänglich ist und für alle Benützer gleiche Preise anwendet, sieht die Praxis der ESTV gemäss BB Nr. 10 Ziff. 2.25 Bst. a/aa das Folgende vor: Die Einnahmen aus dem Personalrestaurant sind zu 6,5% zu versteuern. Decken sie jedoch die in der Broschüre aufgeführten Kosten (verschiedene Aufwände für Ess- und Trinkwaren, Infrastruktur, Löhne, Administration, Gewinn, allgemeine Unkosten, MWST) nicht, so sind mindestens diese zu versteuern. Die Berechnung des Mietpreises für die Infrastruktur kann gemäss der Praxis im Sinn einer Vereinfachung mit 10% des Aufwands für Ess- und Trinkwaren erfolgen. Auch für die Ermittlung des Aufwands für Administration, der allgemeinen Unkosten und des Gewinns ist eine Vereinfachung vorgesehen, indem hierfür 10% der übrigen vorgenannten Aufwendungen eingesetzt werden können.

Diese Praxis bestimmt, wann bei solchen Personalrestaurants die Voraussetzungen von Art. 26 Abs. 2 Satz 3 MWSTV bejaht werden, d.h. wann angenommen wird, dass eine Kantine dem Personal keine Drittpreise, sondern Vorzugspreise verrechnet. Die ESTV nimmt eine Aufrechnung im Sinn von Art. 26 Abs. 2 Satz 3 MWSTV unter zwei Voraussetzungen vor. Erste Bedingung ist, dass das Restaurant ausschliesslich dem Personal und Begleitpersonen offen steht und für alle gleiche Preise gelten. Zweitens wird davon ausgegangen, es würden keine Preise wie unter unabhängigen Dritten angewendet, wenn die Einnahmen niedriger sind als die Summe der in Ziff. 2.25 Bst. a/aa der BB Nr. 10 aufgeführten Aufwendungen des Personalrestaurants (plus Gewinn). In diesem Fall wird der gemäss der Praxis eruierte Betrag als Bemessungsgrundlage gemäss Art. 26 Abs. 2 Satz 3 MWSTG herangezogen.

4.3.2 Bei der Ermittlung des mutmasslichen Drittpreises gelten die Grundsätze für die Ermessenseinschätzung; namentlich muss die gewählte Schätzungsmethode die individuellen Verhältnisse im Betrieb

des Betroffenen soweit möglich berücksichtigen (oben E. 4.2.1). Die vorliegende Methode trägt den Gegebenheiten beim Steuerpflichtigen Rechnung, indem sie auf (unbestrittene) Zahlen des Steuerpflichtigen abstellt. Im Fall der Anwendung der vorgesehenen Vereinfachungen für die Berechnung des Mietpreises, der Administrationskosten, der allgemeinen Unkosten und des Gewinns (E. 4.3.1) wird dies mit einer Schätzung nach Erfahrungssätzen kombiniert, was an sich zulässig ist (siehe vorne E. 4.2.1). Die in Frage stehende Methode zur Ermittlung des Drittpreises ermöglicht eine praktikable Lösung und ist grundsätzlich als sachgerecht zu bewerten. So hat auch die SRK bereits festgehalten, dass diese Regelung in BB Nr. 10 dem Prinzip des "dealing at arm's length" entspricht und als rechtmässig anzusehen ist, da sie alle Elemente berücksichtigt, die normalerweise in einen Preis einfliessen, der einem Dritten fakturiert würde (Entscheid der SRK vom 22. Mai 2001, VPB 65.103, E. 7e/bb). Diese Rechtsprechung ist zu bestätigen. Anzumerken bleibt, dass dem Steuerpflichtigen der Nachweis offen bleiben muss, dass die solcherart vorgenommene Schätzung der ESTV in Bezug auf den konkreten Fall zu einem falschen Ergebnis führt (siehe auch oben E. 4.2.2).

5.

Im vorliegenden Fall geht die ESTV davon aus, dass die Kantine der Beschwerdeführerin nur dem Personal oder im seltensten Fall deren Begleitpersonen zur Verfügung stand und die dort verkauften Lebensmittel zu so geringen Preisen abgegeben wurden, dass die in der BB Nr. 10 Ziff. 2.25 Bst. a/aa aufgeführten Mindestkosten durch die Einnahmen nicht gedeckt waren. Folglich seien mindestens diese Kosten zu versteuern. Bei der Berechnung berücksichtigte die ESTV entsprechend der Praxis den Warenaufwand Küche und die geschätzten produktiven Löhne. Weiter addierte sie den Mietpreis für die Infrastruktur sowie die Kosten für Administration, allgemeine Unkosten und den Gewinn, welche Beträge sie anhand der von der Praxis zur Verfügung gestellten Vereinfachungen eruierte. Schliesslich wurde die Mehrwertsteuer daraufgeschlagen. Von diesen Kosten wurden die verbuchten Einnahmen aus der Kantine abgezogen, woraus sich die Höhe der zuwenig versteuerten Einnahmen und die Steuernachbelastung von Fr. ... ergab (Ziff. 2 EA Nr. 223'453, act. 9; zur Berechnung siehe Beiblatt 1 zur EA).

5.1 Werden dem Personal Leistungen zu Vorzugskonditionen erbracht, d.h. zu einem nicht dem Drittpreis entsprechenden Preis, sind diese

Leistungen gemäss Art. 26 Abs. 2 Satz 3 MWSTV zum Preis zu versteuern, der unter unabhängigen Dritten vereinbart würde (oben E. 4.1). Zu prüfen ist somit, ob Leistungen zu Vorzugskonditionen erbracht wurden, d.h. zu einem Preis, der unter jenem liegt, der von einem unabhängigen Dritten verlangt würde (Drittpreis). Wäre dies zu bejahen, wäre der Drittpreis für die Bemessung der Steuer heranzuziehen. Die grundsätzlich nicht zu beanstandende (E. 4.3.2) Verwaltungspraxis geht wie erläutert bei Personalrestaurants von nicht gastwirtschaftlichen Betrieben unter zwei Bedingungen davon aus, dass keine Drittpreise verlangt werden (E. 4.3.1). Es ist zu prüfen, ob diese hier erfüllt sind.

5.2 Die Beschwerdeführerin wehrt sich gegen die Nachforderung hauptsächlich mit dem Argument, die Personalkantine sei nicht ausschliesslich Mitarbeitern und allfälligen Begleitpersonen zugänglich gewesen, sondern auch Dritten wie Kunden, Besuchern, Dorfbewohnern und weiteren Gästen. Die Voraussetzungen für eine Aufrechnung im Sinn der BB Nr. 10 (Punkt 2.25 Bst. a) seien damit nicht erfüllt. Diese Behauptungen in der Einsprache wurden aber weder näher erläutert noch belegt, so hat sie beispielsweise keine nähere Angaben dazu gemacht, wie die Kantine eingerichtet war, was sie im Angebot führte und aus welcher Motivation und unter welchen Umständen etwa auch Dritte sie benutzten. Die ESTV erläuterte demgegenüber im Einspracheentscheid nachvollziehbar, weswegen die Kantine der Beschwerdeführerin sich nicht für den Besuch Dritter eignete. Die Kantine lasse sich nach Angaben der ESTV nicht mit einem herkömmlichen Gasthof vergleichen. Sie verfüge über bloss einfache Einrichtungen. Das Essen werde durch eine fensterähnliche Öffnung in den Konsumationsraum gegeben und es gäbe nur Festtische und -bänke und keine Kleintische. Faktisch habe es sich um eine geschlossene Gesellschaft gehandelt. Weiter sei die Beschwerdeführerin eine Engros-Gärtnerei, die an Wiederverkäufer liefere; es sei also nicht wie bei einem Einkaufszentrum, wo die Kunden nach dem Einkauf noch Essen und Trinken konsumierten. In der Beschwerde wird zur Nachforderung betreffend Personalrestaurant und namentlich zu diesen Angaben im Einspracheentscheid überhaupt keine Stellung mehr genommen, sondern bloss auf die Einsprache verwiesen. An den Angaben der ESTV in Bezug auf die tatsächlichen Gegebenheiten in der Kantine kann somit nicht gezweifelt werden und der Schluss der ESTV, dass die Kantine nur dem Personal und ihren Begleitpersonen diente, ist nicht zu beanstanden.

5.3 Sodann lagen nach den Berechnungen der ESTV die Einnahmen aus dem Restaurant unter den Kosten gemäss Aufzählung in Ziff. 2.25 Bst. a/aa der BB Nr. 10. Hierbei handelt es sich nach der Praxis um die zweite Bedingung, um einen Fall von Art. 26 Abs. 2 Satz 3 MWSTV anzunehmen (siehe E. 4.3.1). Die fragliche Verwaltungspraxis zur Eruierung des Drittpreises ist nach dem Gesagten grundsätzlich nicht zu beanstanden (E. 4.3.2). Auch die konkreten Berechnungen durch die ESTV im vorliegenden Fall, die als annäherungsweise Ermittlung des Drittpreises einer bloss zurückhaltenden Prüfung durch das Gericht unterliegen (oben E. 4.2.2), können nicht bemängelt werden.

Die Beschwerdeführerin hat einerseits keinerlei Nachweis erbracht, dass das Personal Preise zu bezahlen hatte, die dem Drittpreisvergleich standhalten. Sie hat weder Preislisten eingereicht, noch darzulegen vermocht (sie hat dies nicht einmal versucht), dass sie ihre Preise so kalkuliert, wie dies im Fall von Leistungen an unabhängige Dritte der Fall wäre. Sie hat andererseits auch nicht belegt, dass das konkrete Schätzungsergebnis im vorliegenden Fall unrichtig ist und sie hat zur Ermittlung des Drittpreises durch die ESTV unter Anwendung der Praxis in BB Nr. 10 Ziff. 2.25 Bst. a/aa keinerlei konkrete Einwände erhoben. Ist die ESTV wie vorliegend zu einer Schätzung des Drittpreises befugt, so obliegt der Beweis für deren Unrichtigkeit der Beschwerdeführerin (oben E. 4.2.2). Von der ihr offen stehenden Möglichkeit, die Unrichtigkeit der Schätzung der ESTV zu belegen, hat die Beschwerdeführerin jedoch keinen Gebrauch gemacht.

5.4 Zusammenfassend durfte die ESTV zu Recht davon ausgehen, dass die Einnahmen der Beschwerdeführerin aus dem Personalrestaurant nicht auf Drittpreisen basieren (soeben E. 5.2 und 5.3) und nach Art. 26 Abs. 2 Satz 3 MWSTV eine Aufrechnung vornehmen. Die konkrete Ermittlung des Drittpreises entsprechend der rechtmässigen Verwaltungspraxis (E. 4.3.3) ist ebenfalls zu bestätigen.

6.

Nach dem Gesagten ist die Beschwerde vollumfänglich abzuweisen. Die Verfahrenskosten in Höhe von Fr. 6'000.-- sind der Beschwerdeführerin aufzuerlegen (Art. 63 Abs. 1 VwVG) und mit dem geleisteten Kostenvorschuss in gleicher Höhe zu verrechnen.

Demnach erkennt das Bundesverwaltungsgericht:

1.
Die Beschwerde wird abgewiesen.

2.
Die Verfahrenskosten von Fr. 6'000.-- werden der Beschwerdeführerin auferlegt. Sie werden mit dem geleisteten Kostenvorschuss von Fr. 6'000.-- verrechnet.

3.
Dieses Urteil geht an:

- die Beschwerdeführerin (Gerichtsurkunde)
- die Vorinstanz (Ref-Nr. ESTV ...; Gerichtsurkunde)

Der Kammerpräsident:	Die Gerichtsschreiberin:
Thomas Stadelmann	Sonja Bossart

Rechtsmittelbelehrung:

Gegen diesen Entscheid kann innert 30 Tagen nach Eröffnung beim Bundesgericht, 1000 Lausanne 14, Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten geführt werden (Art. 82 ff., 90 ff. und 100 des Bundesgerichtsgesetzes vom 17. Juni 2005 [BGG, SR 173.110]). Die Rechtsschrift ist in einer Amtssprache abzufassen und hat die Begehren, deren Begründung mit Angabe der Beweismittel und die Unterschrift zu enthalten. Der angefochtene Entscheid und die Beweismittel sind, soweit sie der Beschwerdeführer in Händen hat, beizulegen (vgl. Art. 42 BGG).

Versand: