



Abteilung I
A-874/2017

Urteil vom 23. August 2017

Besetzung

Richter Daniel Riedo (Vorsitz),
Richterin Marianne Ryter,
Richter Jürg Steiger,
Gerichtsschreiberin Zulema Rickenbacher.

Parteien

A._____ GmbH,
Beschwerdeführerin,

gegen

Eidgenössische Steuerverwaltung ESTV,
Hauptabteilung Mehrwertsteuer,
Vorinstanz.

Gegenstand

MWST; Ermessenseinschätzung (2010-2014).

Sachverhalt:

A.

A.a Die A._____ GmbH (nachfolgend: Steuerpflichtige) bezweckt gemäss Handelsregistereintrag das Organisieren von Anlässen und Unterhaltung sowie den Erwerb und die Veräusserung von Liegenschaften. Sie untersteht seit Oktober 2003 der Mehrwertsteuerpflicht.

A.b Zwischen dem 8. und 10. Dezember 2015 wurde die Steuerpflichtige einer Mehrwertsteuer-Kontrolle betreffend den Zeitraum vom 1. Januar 2010 bis zum 31. Dezember 2014 unterzogen. Dabei kam die Steuerbehörde zum Schluss, die Steuerpflichtige habe in den betreffenden Steuerperioden nicht sämtliche Einnahmen vollständig versteuert.

A.c Im Nachgang an die Mehrwertsteuer-Kontrolle erging am 2. März 2016 die Einschätzungsmitteilung (nachfolgend auch: EM) Nr. [...]. Mit dieser wurde eine Steuerkorrektur zu Gunsten der ESTV in Höhe von insgesamt Fr. 118'753.-- (**2010:** Fr. 37'146.--; **2011:** Fr. 23'128.--; **2012:** Fr. 14'344.--; **2013:** Fr. 19'081.--; **2014:** Fr. 25'055.--) geltend gemacht (Ziff. 2 der EM) und die Steuerpflichtige aufgefordert, diesen Betrag innert 30 Tagen einzuzahlen. Eine allfällige Zinsrechnung werde nach Eingang des Steuerbetrages zugestellt (Ziff. 3 der EM).

Mit der Einschätzungsmitteilung erging am 2. März 2016 auch eine formelle Verfügung; dies mit der Begründung, es liege eine Gefährdung der Steuererhebung vor (I. Ziff. 1 der Verfügung), zumal wegen ungenügender buchhalterischer Aufzeichnungen eine Ermessenseinschätzung habe erfolgen müssen. Zum einen seien keine ordnungsgemäss geführten Kassabücher vorhanden, zum anderen würde in den Geschäftsbüchern ein Materialanteil von durchschnittlich 39% des Gastronomieertrages ausgewiesen, was nicht unwesentlich von den Erfahrungswerten abweiche. Für die Einzelheiten des vorgenommenen Umsatznachtrages und der übrigen Differenzen werde auf die Beiblätter der Einschätzungsmitteilung verwiesen (II. Ziff. 2 der Verfügung). Ebenso wurde festgehalten, die konkrete Steuerforderung sowie die Korrekturen zu Gunsten der ESTV für die Steuerperioden 2010 bis 2014 seien in der beiliegenden Ermessenseinschätzung festgesetzt (II. Ziff. 3 der Verfügung). Das Dispositiv der genannten Verfügung lautete schliesslich wie folgt: "1. Die von der ESTV gemäss EM Nr. [...] vom 2. März 2016 für die Steuerperioden vom 1. Januar 2010 bis 31. Dezember 2014 gegen die A._____ GmbH geltend gemachte Nachforderung im Betrag von CHF 118'753.-- zuzüglich Verzugszins ab 30. April 2013 besteht zu Recht. 2. Es werden keine Kosten erhoben."

A.d Mit Eingabe vom 15. April 2016 liess die Steuerpflichtige gegen die Verfügung vom 2. März 2016 Einsprache erheben. Beantragt wurde die Aufhebung der Verfügung über die Steuerforderung von Fr. 118'753.-- gemäss EM Nr. [...].

A.e Mit Schreiben vom 28. November 2016 wies die ESTV die Steuerpflichtige darauf hin, dass sich die Begründung der Einsprache – mit welcher die Aufhebung der Steuernachforderung von Fr. 118'753.-- verlangt werde – nur auf die materielle Vollständigkeit der Geschäftsbücher (Steuernachforderung: Fr. 112'420.70) beziehe. Auf die Umsatzdifferenzen (Fr. 7'063.20), Vorsteuerdifferenzen (Fr. -4'428.--), Vorsteuer[abzugs]korrekturen (Fr. 3'037.--) sowie Kreditkartenkommissionen (Fr. 660.55) werde hingegen nicht eingegangen. Die Steuerpflichtige wurde daher aufgefordert, mitzuteilen, ob sie die entsprechenden Ziffern der Verfügung anerkenne oder nicht. Mit E-Mail vom 30. November 2016 bestätigte die Steuerpflichtige, dass sie auf die Bestreitung der Umsatz- und Vorsteuerdifferenzen, Vorsteuer[abzugs]korrekturen sowie Kreditkartenkommissionen verzichte. Bestritten war demnach nur noch die Steuernachforderung in Höhe von Fr. 112'420.70.

B.

Am 10. Januar 2017 erliess die ESTV (nachfolgend auch: Vorinstanz) einen Einspracheentscheid. Darin wurde ausgeführt, dass die Kassabuchführung durch die Steuerpflichtige mangelhaft erfolgt sei. Zudem habe die Nachkalkulation der verkauften Produkte einen tieferen Materialanteil gezeigt, als jener, der in den Geschäftsbüchern ausgewiesen worden sei. Die (unbelegt gebliebenen) Argumente der Steuerpflichtigen, wonach die Abweichungen erklärbar seien, würden nicht überzeugen. Die Voraussetzungen für eine Ermessenseinschätzung seien somit erfüllt und die Steuernachforderung für die Steuerperioden 2010 bis 2014 in Höhe von Fr. 118'753.-- zzgl. Verzugszins ab 30. April 2013 von der Steuerpflichtigen geschuldet.

C.

C.a Gegen diesen Einspracheentscheid erhob die Steuerpflichtige (nachfolgend: Beschwerdeführerin) am 9. Februar 2017 Beschwerde beim Bundesverwaltungsgericht. Beantragt wird die Aufhebung des Einspracheentscheides (Ziff. 1). Sodann sei die für die Steuerperioden von 2010 bis 2014 ("jeweils Kalenderjahre") noch gesamthaft zu zahlende Mehrwertsteuer auf Fr. 6'332.75 (anerkannte Aufrechnungen; vgl. vorangehend Bst. A.e) nebst Verzugszinsen seit dem 30. April 2013 festzusetzen (Ziff. 2) und es seien

der Beschwerdeführerin aus dem vorliegenden Verfahren keine Kosten aufzuerlegen (Ziff. 3). Zur Begründung bringt die Beschwerdeführerin namentlich vor, die ESTV habe fälschlicherweise Mängel in der Buchhaltung angenommen, was sie in der Folge dazu veranlasst habe, eine Ermessenseinschätzung gemäss Art. 79 des Bundesgesetzes vom 12. Juni 2009 über die Mehrwertsteuer (MWSTG; SR 641.20) vorzunehmen. Das vereinfachte Vorgehen der Beschwerdeführerin würde jedoch keinerlei Mängel bewirken, welche ein solches Vorgehen rechtfertigen würden. Gerügt werde somit eine unrichtige Feststellung des Sachverhalts durch die Vorinstanz. Des Weiteren macht die Beschwerdeführerin geltend, die Vorinstanz handle unangemessen, indem sie den tatsächlichen Verhältnissen nicht angemessene Margeneinschätzungen zu Grunde lege und daraus eine materielle Unrichtigkeit der Buchhaltung der Beschwerdeführerin ableite.

C.b Mit Eingabe vom 1. März 2017 beantragt die ESTV die Abweisung der Beschwerde unter Kostenfolge zu Lasten der Beschwerdeführerin.

Auf die konkreten Ausführungen der Parteien sowie die eingereichten Unterlagen wird – soweit entscheidungswesentlich – im Rahmen der nachfolgenden Erwägungen eingegangen.

Das Bundesverwaltungsgericht zieht in Erwägung:

1.

1.1 Das Verfahren vor dem Bundesverwaltungsgericht richtet sich nach dem VwVG, soweit das VGG nichts anderes bestimmt (Art. 37 VGG). Gemäss Art. 31 VGG beurteilt das Bundesverwaltungsgericht Beschwerden gegen Verfügungen nach Art. 5 VwVG. Vorliegend stellt der angefochtene Einspracheentscheid vom 10. Januar 2017 eine solche Verfügung dar (vgl. dazu ausführlich die Rechtsprechung des Bundesverwaltungsgerichts zu seiner funktionalen Zuständigkeit zur Behandlung von Beschwerden gegen Einspracheentscheide der ESTV, die im Zuge von "Einsprachen" gegen EM ergangen sind: statt vieler Urteil des BVGer A-2473/2014 vom 13. März 2015 E. 1.2 mit Hinweisen). 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 (zum Ganzen: Urteil des BVGer A-3050/2015 vom 6. Oktober 2015 E. 1.1 mit weiteren Hinweisen).

1.2

1.2.1 Mit Blick auf die Eintretensfrage ist an dieser Stelle auf die Rüge der Beschwerdeführerin einzugehen, die Einschätzungsmitteilung hätte nicht mit der – dem hier angefochtenen Einspracheentscheid zu Grunde liegenden – Verfügung gekoppelt werden dürfen (vgl. Sachverhalt Bst. A.c). Der gleichzeitige Erlass von Einschätzungsmitteilung und Verfügung ist tatsächlich nur unter bestimmten Voraussetzungen zulässig (vgl. dazu BGE 140 II 202 E. 6.3.5 und E. 6.4; Urteil des BGer 2C_326/2015 vom 24. November 2016 E. 3.5.1 f.; Urteil des BVGer A-707/2013 vom 25. Juli 2013 E. 4.2.5.3). Ob eine dieser Voraussetzungen im vorliegenden Fall gegeben war, kann hier jedoch offen bleiben; dies nicht zuletzt deshalb, weil der Beschwerdeführerin durch das Vorgehen der Vorinstanz im konkreten Fall keine Nachteile erwachsen sind: Die Beschwerdeführerin hat fristgemäss Einsprache gegen die Verfügung vom 2. März 2016 erhoben, wobei sie zu diesem Zeitpunkt die Gleichzeitigkeit von Einschätzungsmitteilung und Verfügung nicht gerügt hat. In der Folge hat die Vorinstanz einen einlässlich begründeten Einspracheentscheid erlassen, welcher nun wiederum vom Bundesverwaltungsgericht zu überprüfen ist. Insofern wurde der Anspruch auf rechtliches Gehör gewahrt. Eine Rückweisung an die Vorinstanz zwecks Durchführung eines informellen Verfahrens betreffend die Einschätzungsmitteilung und des nachfolgenden Erlasses einer anfechtbaren Verfügung erwiese sich unter den gegebenen Umständen und nach konstanter Praxis in solchen Fällen als prozessualer Leerlauf, den es zu vermeiden gilt. Anders verhielte es sich, wenn die Beschwerdeführerin durch eine unzulässige Verbindung von Einschätzungsmitteilung und Verfügung um ihre Einsprachemöglichkeit gebracht worden wäre (vgl. Urteil des BGer 2C_326/2015 vom 24. November 2016 E. 3.7), was hier aber nicht geschehen ist.

1.2.2 Die Beschwerdeführerin ist als Adressatin des angefochtenen Einspracheentscheides zur Beschwerde legitimiert. Auf die im Übrigen frist- und formgerecht eingereichte Beschwerde (Art. 50 Abs. 1 und Art. 52 Abs. 1 VwVG) ist nach dem Dargelegten einzutreten.

1.3

1.3.1 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; BGE 130 V 329 E. 2.3; zum Ganzen: Urteil des BVGer A-3855/2016 vom 6. Oktober 2016 E. 1.3).

1.3.2 Der vorliegende Sachverhalt betrifft die Steuerperioden 2010 bis 2014. Damit kommt einzig das am 1. Januar 2010 in Kraft getretene (neue) MWSTG zur Anwendung. Soweit im Folgenden auf die Rechtsprechung zum früheren Mehrwertsteuergesetz vom 2. September 1999 (aMWSTG, AS 2000 1300) verwiesen wird, liegt der Grund darin, dass diese auch für das MWSTG übernommen werden kann.

1.4

1.4.1 Im Verwaltungsverfahren und in der Verwaltungsrechtspflege gilt der Untersuchungsgrundsatz, wonach die Behörde den rechtserheblichen Sachverhalt von Amtes wegen festzustellen hat (Art. 12 VwVG). Die Untersuchungsmaxime erfährt allerdings durch die Mitwirkungspflicht der Verfahrensparteien eine Einschränkung (Art. 13 VwVG; vgl. ANDRÉ MOSER/MICHAEL BEUSCH/LORENZ KNEUBÜHLER, Prozessieren vor dem Bundesverwaltungsgericht, 2. Aufl. 2013, Rz. 1.49 ff.). Im Mehrwertsteuerverfahren wird sie insbesondere durch das Selbstveranlagungsprinzip als spezialgesetzlich statuierte Mitwirkungspflicht der steuerpflichtigen Person relativiert (vgl. BVGE 2009/60 E. 2.1.2; vgl. zum Ganzen: Urteil des BVGer A-2900/2014 vom 29. Januar 2015 E. 1.3).

1.4.2 Gemäss der Untersuchungsmaxime trägt die Behörde die Beweisführungslast (sog. subjektive oder formelle Beweislast). Gelangt der Richter aufgrund der (freien) Beweiswürdigung (vgl. Art. 81 Abs. 3 MWSTG, wonach es unzulässig ist, Nachweise ausschliesslich vom Vorliegen bestimmter Beweismittel abhängig zu machen) 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).

Im Steuerrecht gilt grundsätzlich, dass die Steuerbehörde für die steuerbegründenden und steuererhöhenden Tatsachen beweisbelastet ist, während der steuerpflichtigen Person der Nachweis der Tatsachen obliegt, welche die Steuerschuld mindern oder aufheben (statt vieler: Urteil des BGer 2C_232/2012 vom 23. Juli 2012 E. 3.5; Urteile des BVGer A-2900/2014 vom 29. Januar 2015 E. 1.4 und A-3050/2015 vom 6. Oktober 2015 E. 1.4).

1.5 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; vgl. statt vieler: Urteil des BVGer A-3050/2015 vom 6. Oktober 2015 E. 2.8.1; MOSER/BEUSCH/KNEUBÜHLER, a.a.O., Rz. 2.149 ff.).

2.

2.1 Der Mehrwertsteuer unterliegen die im Inland von steuerpflichtigen Personen gegen Entgelt erbrachten Leistungen (Inlandsteuer; Art. 18 Abs. 1 MWSTG). Als Leistung gilt die Einräumung eines verbrauchsfähigen wirtschaftlichen Wertes an eine Drittperson in Erwartung eines Entgelts (Art. 3 Bst. c MWSTG). Als Dienstleistung gilt jede Leistung, die keine Lieferung ist (Art. 3 Bst. e MWSTG).

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

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

2.4 Die mehrwertsteuerliche Qualifikation von Vorgängen hat nicht in erster Linie aus einer zivil-, bzw. vertragsrechtlichen Sicht, sondern nach wirtschaftlichen, tatsächlichen Kriterien zu erfolgen (vgl. BVGE 2007/23 E. 2.3.2; statt vieler: Urteil des BVGer A-6198/2012 vom 3. September 2013 E. 2.4 m.w.H.; ausführlich: DANIEL RIEDO, Vom Wesen der Mehrwertsteuer als allgemeine Verbrauchsteuer und von den entsprechenden Wirkungen auf das schweizerische Recht, 1999, S. 112; MICHAEL BEUSCH, in: Martin Zweifel/Michael Beusch/Pierre-Marie Glauser/Philip Robinson [Hrsg.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer, 2015, Auslegung Rz. 24 ff.). Der wirtschaftlichen

Betrachtungsweise kommt im Bereich der Mehrwertsteuer nicht nur bei der rechtlichen Qualifikation von Sachverhalten, sondern auch bei der Auslegung von zivilrechtlichen und von steuerrechtlichen Begriffen Bedeutung zu (vgl. Urteil des BGer 2A.43/2002 vom 8. Januar 2003 E. 3.2; BVGE 2007/23 E. 2.3.2; Urteil des BVGer A-5460/2008 vom 12. Mai 2010 E. 2.4). Für die mehrwertsteuerlichen Belange nicht entscheidend ist deshalb grundsätzlich, wie die Parteien ihr Vertragsverhältnis ausgestalten (vgl. Urteil des BGer 2A.47/2006 vom 6. Juli 2006 E. 3.2; zum Ganzen: Urteil des BVGer A-3050/2015 vom 6. Oktober 2015 E. 2.4 m.w.H.).

2.5

2.5.1 Die Veranlagung und Entrichtung der Inlandsteuer erfolgt nach dem Selbstveranlagungsprinzip. Der Steuerpflichtige stellt dabei eigenständig fest, ob er die Voraussetzungen der subjektiven Steuerpflicht (Art. 10 und 66 MWSTG) erfüllt, ermittelt die Steuerforderung selber (Art. 71 MWSTG) und begleicht diese innerhalb von 60 Tagen nach Ablauf der Abrechnungsperiode (Art. 86 Abs. 1 MWSTG). Das Selbstveranlagungsprinzip bedeutet somit, dass der Leistungserbringer selbst für die Feststellung der Mehrwertsteuerpflicht bzw. -forderung verantwortlich ist (vgl. Urteil des BGer 2C_1077/2012 vom 24. Mai 2014 E. 2.1; vgl. zum Ganzen: Urteil des BVGer A-3050/2015 vom 6. Oktober 2015 E. 2.5.1 m.w.H.). Allerdings kann die ESTV bei steuerpflichtigen Personen Kontrollen durchführen (Art. 78 MWSTG). Solche Kontrollen sind innert 360 Tagen seit der Ankündigung mit einer Einschätzungsmittelung abzuschliessen, wobei darin der Umfang der Steuerforderung für den kontrollierten Zeitraum festgehalten wird (Art. 78 Abs. 5 MWSTG; Urteil des BGer 2C_326/2015 vom 24. November 2016 E. 3.2).

2.5.2 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: Felix Geiger/Regine Schluckebier [Hrsg.], MWSTG Kommentar, 2012 [nachfolgend: MWSTG Kommentar], Rz. 3 ff. zu Art. 70 MWSTG; vgl. zum Ganzen: Urteil des BVGer A-3050/2015 vom 6. Oktober 2015 E. 2.5.2).

2.5.3 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 auszugestalten 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_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).

2.6

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

2.6.2 Art. 79 MWSTG unterscheidet nach dem Ausgeführten zwei voneinander unabhängige Konstellationen, welche zu einer Ermessensveranlagung führen. Die erste ist diejenige der ungenügenden Aufzeichnung (Konstellation 1). In diesem Fall hat eine Schätzung insbesondere auch dann zu erfolgen, wenn die Verstösse gegen die formellen Buchhaltungsvorschriften als derart gravierend zu qualifizieren sind, dass sie die materielle Richtigkeit der Buchhaltungsergebnisse in Frage stellen. Zweitens kann selbst eine formell einwandfreie Buchführung die Durchführung einer Schätzung erfordern, wenn die ausgewiesenen Ergebnisse mit dem wirklichen Sachverhalt offensichtlich nicht übereinstimmen (Konstellation 2; vgl. Urteil des BGer 2C_1077/2012 vom 24. Mai 2014 E. 2.2 mit zahlreichen Hinweisen). Dies ist nach der Rechtsprechung dann der Fall, wenn die in den Büchern enthaltenen Geschäftsergebnisse von den von der Steuerverwaltung erhobenen branchenspezifischen Erfahrungszahlen wesentlich abweichen und die kontrollierte Person nicht in der Lage ist, allfällige besondere Umstände, auf Grund welcher diese Abweichung 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-3050/2015 vom 6. Oktober 2015 E. 2.6.2).

2.6.3 Sind die Voraussetzungen für eine Ermessenstaxation erfüllt, so ist die ESTV nicht nur berechtigt, sondern verpflichtet, eine solche nach pflichtgemäsem 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 soll vermieden werden, dass Steuerpflichtige, die ihren Mitwirkungspflichten nicht nachkommen, am Ende besser gestellt werden als solche, die es tun. Die Verletzung von Verfahrenspflichten darf sich nicht lohnen bzw. dürfen 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, keine Steuerausfälle zur Folge haben (vgl. Urteile des BGer 2C_1077/2012 vom 24. Mai 2014 E. 2.3 m.w.H.; 2C_835/2011 vom 4. Juni 2012 E. 4.3; 2A.552/2006 vom 1. Februar 2007 E. 3.2; Urteile des BVGer A-3050/2015 vom 6. Oktober 2015 E. 2.7.1 und A-589/2014 vom 27. August 2014 E. 2.8.1 je m.w.H.).

2.6.4 Hat die ESTV eine Schätzung nach pflichtgemäsem Ermessen vorzunehmen, hat sie diejenige Schätzungsmethode zu wählen, die den individuellen Verhältnissen im Betrieb der steuerpflichtigen Person soweit als möglich Rechnung trägt, auf plausiblen Annahmen beruht und deren Ergebnis der wirklichen Situation möglichst nahe kommt (statt vieler: Urteil des BGer 2C_1077/2012 vom 24. Mai 2014 E. 2.3; Urteil des BGer 2C_970/2012 vom 1. April 2013 E. 4.1). In Betracht kommen Schätzungsmethoden, die auf eine Ergänzung oder Rekonstruktion der ungenügenden Buchhaltung hinauslaufen, aber auch Umsatzschätzungen aufgrund unbestrittener Teil-Rechnungsergebnisse in Verbindung mit Erfahrungssätzen. Die brauchbaren Teile der Buchhaltung und allenfalls vorhandene Belege sind soweit als möglich bei der Schätzung zu berücksichtigen. Sie können durchaus als Basiswerte der Ermessenstaxation fungieren (statt vieler: Urteile des BVGer A-665/2013 vom 10. Oktober 2013 E. 2.6.2 und A-4922/2012 vom 14. Juni 2013 E. 2.6.2 m.w.H.; zum Ganzen: Urteile des BVGer A-5175/2015 vom 1. März 2016 E. 2.6.2 und A-3050/2015 vom 6. Oktober 2015 E. 2.7.2).

2.6.5 Sodann ist es gemäss Rechtsprechung im Rahmen einer Ermessenstaxation auch 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). Voraussetzung dafür ist, dass die massgebenden Verhältnisse im eingehend kontrollierten Zeitabschnitt ähnlich sind wie in der gesamten Kontrollperiode (Urteile des BGer 2C_309/2009 vom 1. Februar 2010 E. 2.2 und 2A.437/2005 vom 3. Mai 2006 E. 4.3.2; Urteile des BVGer A-175/2014 vom 9. Dezember 2014 E. 4.4.4 und A-6198/2012 vom 3. September 2013 E. 2.9.3 m.w.H.; zum Ganzen: Urteil des BVGer A-2900/2014 vom 29. Januar 2015 E. 2.5.3).

3.

3.1 Das Bundesverwaltungsgericht überprüft das Vorliegen der Voraussetzungen für die Vornahme einer Ermessenstaxation uneingeschränkt. Als ausserhalb der Verwaltungsorganisation und Behördenhierarchie stehendes, von der richterlichen Unabhängigkeit bestimmtes Verwaltungsgericht auferlegt es sich jedoch, trotz des möglichen Rügegrundes der Unangemessenheit (vgl. vorangehend E. 1.5), bei der Überprüfung von zulässigerweise erfolgten Ermessensveranlagungen 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 bestätigt (statt vieler: Urteil des BVGer A-2900/2014 vom 29. Januar 2015 E. 2.6.2 m.w.H.).

3.2 Für das Vorliegen der Voraussetzungen einer Ermessenseinschätzung ist nach der allgemeinen Beweislastregel die ESTV beweisbelastet (E. 1.4.2). Sind die Voraussetzungen erfüllt (erste Stufe) und erscheint die vorinstanzliche Schätzung nicht bereits im Rahmen der durch das Bundesverwaltungsgericht mit der gebotenen Zurückhaltung (E. 3.1) vorzunehmenden Prüfung als pflichtwidrig (zweite Stufe), obliegt es – in Umkehr der allgemeinen Beweislast – der steuerpflichtigen Person, den Nachweis für die Unrichtigkeit der Schätzung zu erbringen (dritte Stufe). Weil das Ergebnis der Ermessensveranlagung selbst auf einer Schätzung beruht, kann sich die steuerpflichtige Person gegen eine zulässigerweise durchgeführte Ermessenseinschätzung nicht mit allgemeiner Kritik zur Wehr setzen. Namentlich kann sie sich nicht darauf beschränken, die Kalkulationsgrundlagen der Ermessenseinschätzung pauschal zu kritisieren. Vielmehr hat sie anhand von Belegen nachzuweisen, dass die von der ESTV vorgenommene Schätzung offensichtlich falsch ist (statt vieler: Urteile des BGer 2C_1077/2012 vom 24. Mai 2014 E. 2.5 und 2C_970/2012 vom 1. April 2013 E. 4.3; vgl. zum Ganzen: Urteil des BVGer A-2900/2014 vom 29. Januar 2015 E. 2.6.3 m.w.H.).

4.

4.1 Im vorliegenden Fall hat die Vorinstanz den massgebenden Umsatz der Beschwerdeführerin in den strittigen Steuerperioden ermessensweise ermittelt. Zu untersuchen ist, ob diese Ermessenseinschätzung zu Recht erfolgt ist. Wie erwähnt, ist dabei auf einer ersten Stufe zu prüfen, ob die Voraussetzungen für eine Ermessenseinschätzung gegeben waren bzw. sind (E. 2.6.1 f. und 3.2). Die Vorinstanz ist für den entsprechenden Nachweis beweisbelastet (E. 1.4 und 3.2).

4.1.1 Die Beschwerdeführerin betrieb im hier massgebenden Zeitraum (1. Januar 2010 bis 31. Dezember 2014) drei Lokale. Bei diesen handelt es sich um die "B. _____", eine Musikbar mit Ausschank von Wein, Bier, Mixgetränken etc., das Lokal "C. _____", eine Weinbar mit dem Fokus auf dem Offenausschank von Weinen sowie dem Lokal "D. _____", ein Ausgehlokal für Jugendliche und junge Erwachsene spezialisiert auf den Ausschank internationaler Biersorten.

4.1.2 Die Vorinstanz sah sich aufgrund von festgestellten formellen Mängeln in der Buchführung zu einer Ermessenseinschätzung veranlasst. Die Beschwerdeführerin führt dazu Folgendes aus:

Zwar würden in allen drei Betrieben Registrierkassen geführt, doch würden vereinzelt Barumsätze teils beim Servierpersonal in den individuellen Service-Geldbeuteln, teils in Geldboxen mit getrennten Münz- und Notenfächern an der Theke direkt vereinnahmt. Die Summe der Eingänge in die diversen Bargeldtöpfe werde als Tages-Bargeldeinnahmen bezeichnet. Auf eine vollständige Registrierung sämtlicher Produkteumsätze in den Kassensystemen der drei Betriebe werde in den Stosszeiten bzw. bei einem ungewöhnlich hohen Gästeaufkommen verzichtet, zumal das Personal während diesen begrenzten Zeitabschnitten stark durch das Bedienen der Gäste beansprucht werde. Das von der Beschwerdeführerin gewählte Vorgehen könne nicht als "absonderlich" abgetan werden. Bareinnahmen ohne Belegabgabe an den Gast seien in der Gastronomie durchaus verbreitet. Zu denken sei etwa an Verpflegungsangebote an Märkten und Festanlässen, wo es verbreitet keine Belege gebe.

Unhaltbar sei denn auch die Unterstellung der Vorinstanz, es würden Umsätze nicht verbucht, welche auf diese Weise wohl den Gesellschaftern zufließen würden. Dies sei schon aus dem Grund nicht anzunehmen, weil sowohl die Gesellschafter als auch der Geschäftsführer der Beschwerdeführerin nur selten in den drei Lokalen anwesend seien. Dass sich die Angestellten – insbesondere in dem von der ESTV behaupteten Ausmass – an den Barbeständen bedienen würden, sei sodann unvorstellbar.

Die gesamten Tages-Bargeldeinnahmen der drei Lokale würden in "sehr kurzfristigen" Abständen, d.h. alle zwei bis drei Tage, gezahlt und auf das Bankkonto der Beschwerdeführerin einbezahlt. Diese habe damit eine sehr genaue und lückenlose Kontrolle über sämtliche Bareinnahmen. Eine höhere bzw. tägliche Frequenz der Einzahlungen würde nur Aufwand ohne zusätzlichen Nutzen bedeuten. Die Vorinstanz agiere überspitzt formalistisch, wenn sie auf einer täglichen Erfassung der Bareinnahmen beharre, zumal dies für die Sicherheit und Vollständigkeit der Registrierung der Bareinnahmen nicht erforderlich sei. Ob die Überweisungen täglich oder alle drei Tage erfolgen, dürfe nur von der Zweckmässigkeit der internen Abläufe abhängen. Die sichere Aufbewahrung der Barbestände in den Betrieben sei gewährleistet, weshalb höhere Frequenzen der Einzahlungen nicht erforderlich seien. Jedenfalls sei eine Erfassung der Tages-Bargeldeinnah-

men alle zwei bis drei Tage nicht geeignet, die Vollständigkeit der Buchhaltung der Beschwerdeführerin anzuzweifeln. Es sei mit dem Grundsatz der freien Beweiswürdigung (vgl. E. 1.4.2) nicht vereinbar, wenn die Vorinstanz den Nachweis der Einnahmen nur von einem bestimmten Beweismittel abhängig mache. Das System der Beschwerdeführerin mit den Einzahlungen auf ein Bankkonto sei mit einer Erfassung der Bargeldeingänge in einer Registrierkasse bzw. mit deren Eintragung in ein Kassabuch gleichwertig. Da die Vorinstanz nicht in substantieller Weise systematische Unzulänglichkeiten bei der Rechnungslegung der Beschwerdeführerin habe vorbringen können, sei eine Ermessenseinschätzung nicht zulässig.

4.1.3 Die Argumentation der Beschwerdeführerin geht schon im Ansatz fehl: Wie vorangehend in Erwägung 2.5.3 dargelegt, ist nach konstanter Rechtsprechung in Betrieben – wie denjenigen der Beschwerdeführerin – in welchen überwiegend Einnahmen aus formlos geschlossenen Verträgen erzielt werden, wo in der Regel bar bezahlt und nicht regelmässig Rechnungen oder zumindest Quittungen ausgestellt werden, ohne Einschränkung ein Kassabuch zu führen. Ein korrektes Verfolgen der Geschäftsvorfälle anhand einer Prüfspur ist ansonsten nicht möglich (vgl. E. 2.5.3). Soll das Kassabuch sodann 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. Entgegen der Ansicht der Beschwerdeführerin kann von überspitzen Formalismus keine Rede sein, wenn die Vorinstanz sich auf diese Erfordernisse beruft. Die Einzahlung der Tages-Bargeldeinnahmen der drei Lokale alle zwei bis drei Tage auf ein Bankkonto vermag das Führen eines lückenlosen, täglich nachgeführten und kontrollierten Kassabuchs in keiner Weise zu ersetzen. Durch das von ihr gewählte Vorgehen – namentlich durch die unbestrittenermassen unvollständigen Aufzeichnungen – hat die Beschwerdeführerin gegen die für sie geltenden formellen Buchführungsvorschriften verstossen. Damit hat sie die entsprechenden Folgen (Ermessensveranlagung) zu tragen (vgl. E. 2.6.1 f.). Die genannten Erfordernisse hinsichtlich Buchführung gelten für alle Rechtsunterworfenen unter denselben Umständen gleichermassen. Selbstredend kann es keinen Unterschied machen, als wie "vertrauenswürdig" ein Betrieb sein Personal einschätzt (E. 4.1.2, dritter Absatz) oder für wie wirtschaftlich sinnvoll die Beschwerdeführerin die entsprechenden Regelungen hält.

4.1.4 Nach dem Gesagten kann festgehalten werden, dass die materielle Richtigkeit der Buchhaltungsergebnisse der Beschwerdeführerin durch

gravierende Verstösse gegen die formellen Buchhaltungsvorschriften in Frage gestellt wurde. Somit liegt vorliegend die in E. 2.6.2 beschriebene "Konstellation 1" vor, welche eine Schätzung notwendig macht. Damit war die Vorinstanz nicht nur berechtigt, sondern verpflichtet, eine Ermessenseinschätzung vorzunehmen (vgl. E. 2.6.3).

Nichts daran zu ändern vermag die Rüge der Beschwerdeführerin, die Vorinstanz habe die Schätzung der Umsätze deswegen vorgenommen, weil die Zahlen der Beschwerdeführerin nicht mit von der Vorinstanz herangezogenen, standardisierten Erfahrungszahlen – welche weder genauer begründet worden seien noch nachvollzogen werden könnten – übereingestimmt hätten. Zwar trifft es zu, dass die Vorinstanz neben der Unvollständigkeit der Aufzeichnungen der Beschwerdeführerin auch eine Diskrepanz zwischen den von der Beschwerdeführerin angegebenen und den branchenspezifischen Erfahrungszahlen festgestellt hat. Für die Notwendigkeit einer Ermessenseinschätzung waren im vorliegenden Fall jedoch bereits die ungenügenden Aufzeichnungen ausschlaggebend (vgl. E. 2.6.2).

4.2 Auf einer zweiten Stufe gilt es nun zu prüfen, ob die Schätzung selbst – also materiell – nicht zu beanstanden ist. Dabei ist – wie bereits in Erwägung 3.1 dargelegt – zu beachten, dass das Bundesverwaltungsgericht grundsätzlich nur dann sein eigenes Ermessen an die Stelle desjenigen der Vorinstanz setzt, wenn dieser bei der Schätzung erhebliche Ermessensfehler unterlaufen sind.

4.2.1 Im vorliegenden Fall hat die Vorinstanz im angefochtenen Einspracheentscheid festgehalten, anlässlich der Mehrwertsteuer-Kontrolle sei festgestellt worden, dass die Bruttogewinne gemäss den Geschäftsbüchern zwischen 53.9% und 64.9% geschwankt hätten. Auf Basis der Geschäftsbücher habe sich folgendes Bild gezeigt:

Exkl. MWST	2010	2011	2012	2013	2014	Total
Waren-einkauf in CHF	448'396	433'775	446'587	437'077	439'429	2'263'664
Waren-umsatz in CHF	1'100'498	1'158'483	1'255'642	1'246'932	1'164'358	5'925'913

Waren-einkauf in %	46.1	37.4	35.6	35.1	37.7	38.2
Bruttogewinn in %	53.9	62.6	64.4	64.9	62.3	61.8

Abgesehen davon, dass diese – von der Beschwerdeführerin stammenden – Zahlen schon aufgrund der gravierenden Verletzung der Aufzeichnungspflichten durch die Beschwerdeführerin (vgl. E. 4.1.4) als fragwürdig erschienen, hat die Vorinstanz eine massgebliche Diskrepanz zwischen den angegebenen Bruttogewinnen und jenen gemäss Erfahrungswerten für einen Pub bzw. für eine Bar festgestellt. Diese Erfahrungswerte lagen gemäss Vorinstanz sowohl gesamtschweizerisch als auch für den Kanton M. _____ bei gut 70%. Vor diesem Hintergrund wurden vertiefte Abklärungen vorgenommen, in deren Rahmen die Vorinstanz Einzelkalkulationen anhand der konkreten Einkaufs- und Verkaufspreise der Beschwerdeführerin durchgeführt hat. Die Vorinstanz stützte sie sich dabei auf die vorliegenden Lieferantenrechnungen. Aus diesen ging hervor, welche Produkte in welcher Menge zu welchem Preis eingekauft worden waren. Anhand der vorhandenen Preislisten konnte sodann ermittelt werden, zu welchem Preis eine jeweilige Einheit eines Produktes verkauft wurde. Dies wiederum ergab den jeweils erzielten Bruttogewinn. Ebenfalls berechnet werden konnte so der Bruttogewinn in % des Umsatzes bzw. der Warenaufwand in % des Umsatzes. Diese Einzelkalkulationen haben gemäss Einspracheentscheid für das Jahr 2010 einen Bruttogewinn von 71.4% und für das Jahr 2014 einen solchen von 71.5% ergeben. In der Folge rechnete die Vorinstanz die Differenz zwischen dem mittels Einzelkalkulationen ermittelten und dem von der Beschwerdeführerin verbuchten Umsatz auf.

Bei der Schätzung ging die Vorinstanz – gemäss eigener und soweit unbestrittener Darstellung – wie folgt vor:

Den Berechnungen seien – ausgehend vom Warenaufwand – die Einstandspreise (gemäss Lieferantenrechnungen) und die Verkaufspreise (gemäss Getränkearten) zu Grunde gelegt worden, womit den individuellen Verhältnissen der Beschwerdeführerin Rechnung getragen worden sei. Konkret sei das gesamte Getränkeangebot (inkl. Snacks) der drei Lokaltäten berücksichtigt worden. Dieses habe neben Wein auch Bier, Spirituosen und alkoholfreie Getränke beinhaltet, welche einen unterschiedlichen

Materialanteil ausgewiesen hätten. Für die Ermessenseinschätzung seien alle bei der Beschwerdeführerin vorhandenen Angaben verwendet worden.

Der Warenaufwand (in Prozent des Umsatzes) sei mittels Einzelkalkulation für alle drei Lokaltäten getrennt nach den Jahren 2010 und 2014 berechnet worden. Dabei seien sowohl "Schankverluste" (75 cl Wein entsprechen 7x10 cl Ausschank, 100 cl Bier entsprechen 3x30 cl Ausschank, 70 cl Spirituosen entsprechen 30x2 cl Ausschank und 100 cl Mineral/Cola entsprechen 3x30 cl Ausschank) als auch die vergünstigte Abgabe von Softgetränken (betreffend Hauptlieferant F._____ Abzug von 5% gewährt) berücksichtigt worden. Auf diese Weise sei für das Jahr 2010 ein durchschnittlicher Warenaufwand von 28.6% (bzw. ein Bruttogewinn von 71.4%) und für das Jahr 2014 ein solcher von 28.5% (bzw. ein Bruttogewinn von 71.5%) ermittelt worden, wobei zugunsten der Beschwerdeführerin für die ermessensweise Kalkulation der Umsätze ein (aufgerundeter) Warenaufwand von 30% herangezogen worden sei. Überdies sei für das Jahr 2010 für die G._____ ein Warenaufwand von 46% berechnet, jedoch für die Kalkulation ein (aufgerundeter) Warenaufwand von 50% herangezogen worden. Das Gleiche gelte für die Weine der H._____ AG: Zwar habe die ESTV für die Musikbar einen Warenaufwand von 27% und für die Weinbar einen Warenaufwand von 32% ermittelt, in die Berechnungen eingeflossen sei jedoch ein (aufgerundeter) Warenaufwand von 30% bzw. 40%.

Betreffend das Jahr 2014 sei in analoger Weise vorgegangen worden: Für die Weine der E._____ AG habe sich ein Warenaufwand von 44% ergeben, in die Kalkulation aufgenommen worden sei jedoch ein solcher von 50%, für die I._____ seien 36% berechnet und 40% kalkuliert worden, hinsichtlich der Weine der G._____ seien die berechneten 46% auf 50% aufgerundet worden und für die H._____ AG sei betreffend die Musikbar von 30% statt der berechneten 27% und in Bezug auf die Weinbar von 40% statt der berechneten 32% ausgegangen worden.

Vor diesem Hintergrund gehe die Argumentation der Beschwerdeführerin fehl, der bei der Schätzung angewendete Warenaufwand von 30% sei nicht sachgerecht, zumal die J._____ in ihrer Branchenanalyse aus dem Jahr 2013 für Wein generell einen durchschnittlichen Warenaufwand von 36% ausweise und dieser gemäss Branchenspiegel von K._____ aus dem Jahr 2012 41.7% betrage. Diese Zahlen würden die tatsächlichen Verhältnisse im konkreten Fall nicht berücksichtigen. Es könne nicht sein, dass für die Festlegung des gesamten Warenaufwandes nur auf diejenigen von Wein abgestellt werde. Indem die ESTV bei ihren Berechnungen von den

Einstands- und Verkaufspreisen ausgegangen sei, habe sie sodann auch die Margen berücksichtigt. Das Argument der Beschwerdeführerin, sie habe bewusst tiefe Margen, weshalb die Aufrechnung nicht stimmen könne, vermöge daher nicht zu greifen.

4.2.2 Bei einer Ermessenseinschätzung ist keine konkrete Berechnungsart vorgegeben. Unter Berücksichtigung der Umstände des konkreten Einzelfalls ist jeweils diejenige Methode 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. In Betracht kommen namentlich Schätzungsmethoden, die auf eine Ergänzung oder Rekonstruktion der ungenügenden Buchhaltung hinauslaufen (E. 2.6.4). Dies hat die Vorinstanz im vorliegenden Fall getan (E. 4.2.1). Sodann werden die untersuchten Lieferantenrechnungen und die dazu erstellten Darstellungen seitens der Beschwerdeführerin ausdrücklich nicht beanstandet. Auch nennt die Vorinstanz in rechtsgenügender Weise die Überlegungen, von denen sie sich bei der strittigen Schätzung leiten liess. Die von der Vorinstanz angewendete Schätzungsmethode (Ermittlung des Umsatzes via die konkreten Einkaufs- und Verkaufspreise) ist nicht zu beanstanden (vgl. Urteil des BVGer A-5175/2017 vom 1. März 2016 E. 3.2). Sodann gehen aus den Akten im vorliegenden Fall keine Hinweise hervor, welche auf eine Überschreitung des pflichtgemässen Ermessens der Vorinstanz bei der Schätzung deuten würden. Namentlich hat die Vorinstanz den individuellen Verhältnissen in den Betrieben der Beschwerdeführerin soweit als möglich Rechnung getragen, indem sie sich auf die vorhandenen Beweismittel gestützt hat (vgl. E. 2.6.4). Hinzu kommt, dass sie den – in der Natur einer "Schätzung" liegenden – Ungenauigkeiten auch dadurch Rechnung getragen hat, dass sie den anlässlich der Einzelkalkulationen ermittelten Warenaufwand in Prozent des Umsatzes jeweils zu Gunsten der Beschwerdeführerin aufgerundet hat (E. 4.2.1). Nach dem Dargelegten kann das Vorgehen der Vorinstanz insgesamt nicht als offensichtlich pflichtwidrig gelten (vgl. E. 3.2). Ebenso wenig sind Berechnungsfehler erkennbar. Die Schätzung erweist sich insofern als bundesrechtskonform.

4.2.3 Das Vorgehen der Vorinstanz, die Jahre 2010 und 2014 zu berechnen und von den jeweiligen Resultaten (welche kaum voneinander abweichen) auf die dazwischen liegenden Jahre zu schliessen, gilt als rechtskonform, da sich die massgebenden Verhältnisse im kontrollierten Zeitabschnitt ähnlich gestalten wie in der gesamten Kontrollperiode (E. 2.6.5).

Gegenteiliges wurde weder substantiiert vorgebracht noch ergibt sich solches aus den Akten.

4.3 Die bisherigen Ausführungen haben ergeben, dass die Vorinstanz zur Vornahme einer Ermessenseinschätzung berechtigt war (E. 4.1) und dabei pflichtgemäss vorgegangen ist (E. 4.2). Unter diesen Umständen ist nun auf einer dritten Stufe zu untersuchen, ob es der Beschwerdeführerin gelingt, nachzuweisen, dass die Schätzung der Vorinstanz offensichtlich unrichtig ist (E. 3.2).

4.3.1 Wie bereits erwähnt, werden die von der Vorinstanz untersuchten Lieferantenrechnungen und die dazu erstellten Darstellungen seitens der Beschwerdeführerin nicht beanstandet (E. 4.2.2). Hingegen rügt die Beschwerdeführerin, die angenommenen Margen und die daraus von der Vorinstanz gezogenen Folgerungen, wonach bei der Beschwerdeführerin unverbuchte und nicht deklarierte Einnahmen vorliegen würden, seien unzutreffend. Bei den Betrieben der Beschwerdeführerin könnten nicht einfach irgendwelche Erfahrungswerte anderer Betriebe herangezogen werden, zumal es ihre Besonderheiten zu berücksichtigen gelte. So sei etwa der überdurchschnittlich hohe Warenkostenanteil der Weinbar im Jahr 2010 auf die Bildung eines grossen Weinlagers und aussergewöhnlich hohe Promotionskosten, Gratismuster etc. zurückzuführen. Ebenso müsse berücksichtigt werden, dass sich die drei Lokale in einer wettbewerbsmässig intensiven Umgebung befänden und deshalb wohl stärker als anderswo mit Promotionen arbeiten müssten. Der von der Beschwerdeführerin gesamthaft ausgewiesene Warenaufwand von durchschnittlich 36% des Umsatzes entspreche der tatsächlichen Situation bei den drei Betrieben. Weder ein Abstellen auf Drittmargen noch auf (aktuelle) Listenpreise führe bei den Betrieben der Beschwerdeführerin zu einem sachgemässen Ergebnis. Der von der Vorinstanz angenommene Warenaufwand von durchschnittlich 30% werde den offensichtlich sehr unterschiedlichen Margen bei den einzelnen Lieferanten (Warenaufwand von 27% - 46%) nicht gerecht, namentlich habe die Vorinstanz zwingende Preiskorrekturen in Form von Nachlassen bzw. Promotionen nicht berücksichtigt. Die Vorinstanz habe insbesondere die folgenden wesentlichen Effekte nicht beachtet: Unverkäufliche Restware beim Offenausgang von Wein (bis 10% der Warenmenge) und damit einhergehend höhere Kosten des Wein-Einkaufs; Abgabe von Gratis-Snacks (zur Förderung des Getränkekonsums), wobei auch diese Kosten beim Warenaufwand anfallen (bis 5% der Warenmenge); bewusst tiefe Margen in allen drei Lokalen aufgrund der Konkurrenzsituation. In dieser heterogenen Konstellation von einer Einheitsmarge aus dem Gastgewerbe

von 30% Warenaufwand vom Gastronomieertrag auszugehen, sei nicht sachgerecht und entsprechend abzulehnen. Die von der Vorinstanz behauptete Offensichtlichkeit der Abweichungen der Ergebnisse der Beschwerdeführerin von den tatsächlichen Verhältnissen sei nicht nachgewiesen und auch nicht ersichtlich.

4.3.2 Betreffend die Rüge der Beschwerdeführerin, die Vorinstanz habe sich hinsichtlich der Ermessenseinschätzung auf standardisierte, nicht näher begründete und nicht nachvollziehbare Erfahrungszahlen gestützt, ist zu entgegnen, dass dies im vorliegenden Fall gerade nicht zutrifft. Vielmehr hat die Vorinstanz für die Berechnungen hinsichtlich der Umsatzkorrektur detaillierte Einzelkalkulationen mittels den verfügbaren Lieferantenrechnungen und den Getränkekarten der Beschwerdeführerin vorgenommen. Wie schon von der Vorinstanz festgehalten, geht angesichts dieses Umstandes auch das Argument der Beschwerdeführerin fehl, die Aufrechnung würde nicht stimmen, zumal sie bewusst tiefe Margen habe (vgl. E. 4.3.1). Die tatsächlichen Margen sind nämlich mittels konkreter Einkaufs- und Verkaufspreise der Beschwerdeführerin eruiert worden. Dass die von der Vorinstanz berechneten Zahlen im Endeffekt näher bei den branchenspezifischen Erfahrungszahlen liegen als diejenigen, welche die Beschwerdeführerin angegeben hat, mag als Hinweis für die Plausibilität der Erfahrungszahlen gewertet werden. Es bedeutet jedoch nicht, dass sich die Vorinstanz im vorliegenden Fall die Umsatzkorrekturen auf ihre Erfahrungswerte gestützt hat. Damit erübrigen sich weitere Ausführungen zu den Erfahrungszahlen.

Macht die Beschwerdeführerin zudem geltend, die von der Vorinstanz berechneten Margen würden auch deshalb nicht den tatsächlichen Umständen entsprechen, weil die Bildung eines Weinlagers 2010, Schankverluste sowie die Abgabe von Gratissnacks von der Vorinstanz nicht berücksichtigt worden seien, ist ihr zum einen entgegenzuhalten, dass die Vorinstanz solche Faktoren sehr wohl berücksichtigt hat (vgl. E. 3.2.4 des angefochtenen Einspracheentscheids; Beilage III zu diesem Entscheid und Beiblatt zur Einschätzungsmitteilung, S. 1) und es zum anderen an der Beschwerdeführerin gewesen wäre, substantiiert darzutun, inwiefern die vorgenommenen Korrekturen in den konkreten Fällen anders hätten ausfallen müssen (vgl. E. 3.2). Dies gilt auch für die Rüge der Beschwerdeführerin, die Vorinstanz habe in den untersuchten Jahren gewährte Preisnachlässe, Promotionen und Gratisgetränke nicht berücksichtigt.

Der Pauschalvorwurf, die Zahlen würden nicht stimmen, reicht nicht aus (vgl. E. 3.2). Die Beschwerdeführerin bringt sodann nichts vor, woraus sich eine offensichtliche Unrichtigkeit der Ermessenseinschätzung der Vorinstanz ergeben würde. Im Ergebnis misslingt der Beschwerdeführerin der Nachweis der offensichtlichen Unrichtigkeit der vorinstanzlichen Schätzung. Damit erweist sich der angefochtene Einspracheentscheid – nach der vorgenommenen, dreistufigen Prüfung (E. 3.2) – als rechtmässig.

4.4 Entsprechend dem Ausgeführten ist die Beschwerde vollumfänglich abzuweisen.

5.

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. 6'000.-- 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 ist zur Bezahlung der Verfahrenskosten zu verwenden.

(Das Dispositiv befindet sich auf der folgenden Seite.)

Demnach erkennt das Bundesverwaltungsgericht:

1.

Die Beschwerde wird abgewiesen.

2.

Die Verfahrenskosten werden auf Fr. 6'000.-- festgesetzt und der Beschwerdeführerin auferlegt. Der einbezahlte Kostenvorschuss wird zur Bezahlung der Verfahrenskosten verwendet.

3.

Es wird keine Parteientschädigung ausgerichtet.

4.

Dieses Urteil geht an:

- die Beschwerdeführerin (Gerichtsurkunde)
- die Vorinstanz (Ref-Nr. [...]; Gerichtsurkunde)

Der vorsitzende Richter:

Die Gerichtsschreiberin:

Daniel Riedo

Zulema Rickenbacher

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 BGG). Die Rechtschrift 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 (Art. 42 BGG).

Versand: