



Urteil vom 11. Dezember 2017

Besetzung

Richter Michael Beusch (Vorsitz),
Richterin Marianne Ryter, Richterin Salome Zimmermann,
Gerichtsschreiberin Susanne Raas.

Parteien

A. _____, (...),
vertreten durch
B + H Treuhand AG,
(...),
Beschwerdeführer,

gegen

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

Gegenstand

Mehrwertsteuer 2010 bis 2014 (Ermessenseinschätzung),

Sachverhalt:**A.**

A. _____ (nachfolgend: Steuerpflichtiger) führt als Einzelunternehmer in [Ort] einen Take-away-Betrieb (Pizza- und Kebab-Restaurant inkl. Hauslieferservice). Er ist seit dem 1. Januar 2008 im Register der mehrwertsteuerpflichtigen Personen eingetragen.

B.

Am 14. und 15. Dezember 2015 wurde der Steuerpflichtige einer Mehrwertsteuer-Kontrolle für die Steuerperioden (nachfolgend auch Jahre) 2010 bis und mit 2014 unterzogen. Dabei kam die Eidgenössische Steuerverwaltung (nachfolgend: ESTV oder Vorinstanz) zum Schluss, dass die Buchführung des Steuerpflichtigen den gesetzlichen Anforderungen nicht genügt. Die ESTV erliess für den erwähnten Zeitraum am 22. Dezember 2015 die Einschätzungsmitteilung [EM] Nr. [...], gemäss welcher eine Mehrwertsteuernachforderung in der Höhe von insgesamt Fr. 81'808.- nebst Verzugszins seit dem 30. April 2013 geltend gemacht wurde. Den entsprechenden Betrag setzte die ESTV sodann mittels einer ebenfalls vom 22. Dezember 2015 datierenden Verfügung fest. Im Rahmen einer Ermessenseinschätzung setzte die ESTV insbesondere die vom Steuerpflichtigen erzielten Umsätze nach pflichtgemässen Ermessen fest (sog. kalkulatorischer Umsatz, vgl. dazu sogleich B.a) und teilte die Steuersätze auf (vgl. dazu sogleich B.b).

B.a Der kalkulatorische (Netto-)Umsatz des Steuerpflichtigen wurde für die Jahre 2010 bis und mit 2014 jeweils basierend auf dem Anteil des Warenaufwandes am Umsatz ermittelt. Die ESTV schätzte den Anteil des Warenaufwandes am Umsatz auf 35 %. Dementsprechend wurde für die kalkulatorische Umsatzermittlung der vom Steuerpflichtigen tatsächlich verbuchte Warenaufwand von 35 % auf 100 % aufgerechnet. Folglich diente die Differenz der kalkulatorischen von den vom Steuerpflichtigen verbuchten Umsätzen (netto) als Bemessungsgrundlage für die Mehrwertsteuernachforderung.

B.b Die ESTV befand weiter, dass die vom Steuerpflichtigen deklarierte Umsatzaufteilung in "reduzierter Satz" (2010 2,4 %; ab 2011 2,5 %) und "Normalsatz" (2010 7,6 %; ab 2011 8 %) nicht der Realität entspricht. Der kalkulatorische Umsatz wurde nach ständiger Praxis der ESTV je hälftig zum Normalsatz und zum reduzierten Satz besteuert.

C.

Mit Schreiben vom 19. Januar 2016 erhob der Steuerpflichtige Einsprache gegen die Verfügung der ESTV. Nach weiterer Korrespondenz mit der ESTV liess er beantragen, die Mehrwertsteuernachforderung von Fr. 81'808.- auf Fr. 25'588.35 zu korrigieren. Der Steuerpflichtige rügte insbesondere, die kalkulatorische Umsatzermittlung der ESTV sei im Ergebnis zu hoch ausgefallen, weil der geschätzte Anteil des Warenaufwands am Umsatz von 35 % unter Berücksichtigung seiner dargelegten Produktions- und Betriebsstruktur viel zu tief sei und führte dies anhand einer von ihm ausgeführten Umsatzberechnung aus.

D.

Die Einsprache wurde am 2. November 2016 teilweise gutgeheissen und die ESTV setzte die Mehrwertsteuernachforderung von Fr. 81'808.- um Fr. 22'521.- auf Fr. 59'287.- herab. Im Übrigen wurde die Einsprache abgewiesen.

E.

Mit Eingabe vom 16. November 2016 liess der Steuerpflichtige (nachfolgend: Beschwerdeführer) Beschwerde beim Bundesverwaltungsgericht gegen den Einspracheentscheid vom 2. November 2016 erheben. Er beantragt, «die Steuerkorrektur [Mehrwertsteuernachforderung] [...] von Fr. 59'287.- auf Fr. 55'687.- zu korrigieren» (S. 2 der Beschwerde) und rügt insbesondere die Höhe gewisser Abzüge im Rahmen der kalkulatorischen Umsatzermittlung.

F.

Die Vorinstanz beantragt in ihrer Vernehmlassung vom 5. Januar 2017 die vollumfängliche Abweisung der Beschwerde unter Kosten- und Entschädigungsfolge zulasten des Beschwerdeführers und die Bestätigung des Einspracheentscheides vom 2. November 2016.

G.

Auf die einzelnen Vorbringen der Verfahrensbeteiligten und die vorhandenen Akten wird – soweit entscheidrelevant – in den folgenden 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 2. November 2016 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 (Urteil des BVGer A-874/2017 vom 23. August 2017 E. 1.1 mit weiteren Hinweisen).

1.2 Der Beschwerdeführer ist als Adressat des angefochtenen Einspracheentscheides zur Beschwerde legitimiert (vgl. Art. 48 Abs. 1 VwVG). Auf die im Übrigen frist- und formgerecht eingereichte Beschwerde (Art. 20 in Verbindung mit Art. 50 Abs. 1 VwVG; 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-874/2017 vom 23. August 2017 E. 1.3.1).

1.3.2 Der vorliegende Sachverhalt betrifft die Steuerperioden 2010 bis und mit 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 Im Steuerrecht gilt grundsätzlich, dass die Steuerbehörde die (objektive) Beweislast für Tatsachen trägt, welche die Steuerpflicht als solche begründen oder die Steuerforderung erhöhen (steuerbegründende und -erhöhende Tatsachen). Demgegenüber ist die steuerpflichtige Person für die

steueraufhebenden und steuermindernden Tatsachen beweisbelastet, das heisst für solche Tatsachen, welche eine Steuerbefreiung oder Steuerbegünstigung bewirken (Urteil des BVGer A-6390/2016 vom 14. September 2017 E. 1.4 mit weiteren Hinweisen).

2.

2.1

2.1.1 Der Bund erhebt eine allgemeine Verbrauchssteuer nach dem System der Netto-Allphasensteuer mit Vorsteuerabzug (Mehrwertsteuer; Art. 130 BV; Art. 1 Abs. 1 MWSTG). Art. 18 Abs. 1 MWSTG sieht vor, dass der Inlandsteuer die im Inland durch steuerpflichtige Personen gegen Entgelt erbrachten Leistungen unterliegen. Diese sind steuerbar, soweit das MWSTG keine Ausnahme vorsieht.

2.1.2 Art. 25 Abs. 1 MWSTG sieht seit dem 1. Januar 2011 einen ordentlichen Steuersatz (Normalsatz) von 8 % vor. Für die Lieferungen von Lebensmitteln nach dem Lebensmittelgesetz vom 20. Juni 2014 (SR 817.0) legt Art. 25 Abs. 2 Bst. a Ziff. 2 MWSTG einen reduzierten Steuersatz von 2,5 % fest; er gilt jedoch nicht für Ess- und Trinkwaren, die im Rahmen von gastgewerblichen Leistungen abgegeben wurden (Art. 25 Abs. 3 MWSTG).

Als namentlich für im Rahmen von gastgewerblichen Leistungen abgegebene Nahrungsmittel massgebender (ordentlicher) Steuersatz galt im Jahr 2010 ein solcher von 7,6 %; seit dem 1. Januar 2011 beträgt dieser Steuersatz 8 % (Art. 25 Abs. 1 MWSTG in der ursprünglichen Fassung dieser Vorschrift und in der Fassung gemäss Ziff. I der Verordnung vom 21. April 2010 über die Anhebung der Mehrwertsteuersätze zur befristeten Zusatzfinanzierung der Invalidenversicherung [AS 2010 2055] in Verbindung mit Art. 25 Abs. 3 Satz 1 MWSTG). Ein reduzierter Satz von 2,4 % (im Jahr 2010) bzw. 2,5 % (ab 1. Januar 2011) gilt hingegen namentlich dann, wenn die Nahrungsmittel zum Mitnehmen oder zur Auslieferung bestimmt sind und hierfür geeignete organisatorische Massnahmen getroffen wurden (vgl. Art. 25 Abs. 2 MWSTG in der ursprünglichen Fassung dieser Vorschrift und in der Fassung gemäss Ziff. I der erwähnten Verordnung vom 21. April 2010 in Verbindung mit Art. 25 Abs. 3 Satz 3 MWSTG).

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

2.3.1 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; 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).

2.3.2 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, Rz. 3 ff. zu Art. 70 MWSTG; zum Ganzen: Urteil des BVGer A-874/2017 vom 23. August 2017 E. 2.5.2).

2.3.3 Nach der Rechtsprechung ist die steuerpflichtige Person selbst bei geringem Barverkehr zur Führung zumindest eines einfachen ordentlichen Kassabuches verpflichtet, wobei die erzielten Umsätze lückenlos zu erfassen und die entsprechenden Belege aufzubewahren sind. Die detaillierte und chronologische Führung eines Kassabuches muss besonders hohen Anforderungen genügen. Soll ein Kassabuch für die Richtigkeit des erfassten Bargeldverkehrs Beweis erbringen, ist zu verlangen, dass in diesem

die Bareinnahmen und -ausgaben fortlaufend, lückenlos und zeitnah aufgezeichnet werden und durch Kassenstürze regelmässig – in bargeldintensiven Betrieben täglich – kontrolliert werden. Nur auf diese Weise ist gewährleistet, dass die erfassten Bareinnahmen vollständig sind, das heisst den effektiven Bareinnahmen entsprechen. Die zentrale Bedeutung eines korrekt geführten Kassabuchs ist allen Steuerarten gleichermassen eigen (Urteil des BVGer A-6390/2016 vom 14. September 2017 E. 2.3.3 mit weiteren Hinweisen).

2.4

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

2.4.2 Art. 79 MWSTG unterscheidet nach dem Ausgeführten zwei voneinander unabhängige Konstellationen, welche zu einer Ermessenseinschätzung führen.

Zum einen ist diejenige der ungenügenden Aufzeichnung zu nennen (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. Dies liegt etwa dann vor, wenn ein Kassabuch einen Minussaldo aufweist, denn aus einer Barkasse kann per definitionem nicht mehr Geld herausgenommen werden als eingelegt worden ist (vgl. [zum aMWSTG] Urteile des BVGer A-3376/2014 vom 10. Februar 2015 E. 4.4.2; A-5938/2011 vom 4. Juli 2012 E. 2.5.2 und 3.2.2 f.; A-5875/2009 vom 16. Juni 2010 E. 6.1.4; [zum MWSTG] Urteil des BVGer A-6390/2016 vom 14. September 2017 E. 2.4.2).

Zum anderen kann selbst eine formell einwandfreie Buchführung die Durchführung einer Schätzung erfordern, wenn die ausgewiesenen Ergebnisse mit dem wirklichen Sachverhalt offensichtlich nicht übereinstimmen (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 könnte, nachzuweisen oder zumindest glaubhaft zu machen (statt vieler: Urteile des BVerG 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; zum Ganzen: Urteil des BVerG A-874/2017 vom 23. August 2017 E. 2.6.2).

2.5

2.5.1 Sind die Voraussetzungen für eine Ermessenseinschätzung erfüllt, so ist die ESTV nicht nur berechtigt, sondern verpflichtet, eine solche nach pflichtgemäßem Ermessen vorzunehmen. Die Fälle, in denen die Steuerpflichtigen ihre Mitwirkungspflichten nicht wahrnehmen bzw. keine, unvollständige oder ungenügende Aufzeichnungen über ihre Umsätze führen, dürfen keine Steuerausfälle zur Folge haben (Urteil des BVerG A-6390/2016 vom 14. September 2017 E. 2.5.1 mit weiteren Hinweisen).

2.5.2 Hat die ESTV eine Schätzung nach pflichtgemäßem Ermessen vorzunehmen, hat sie dabei diejenige Schätzungsmethode zu wählen, die den individuellen Verhältnissen im Betrieb der steuerpflichtigen Person soweit als möglich Rechnung trägt, auf plausiblen Annahmen beruht und deren Ergebnis der wirklichen Situation möglichst nahe kommt ([zum aMWSTG und MWSTG] Urteile des BVerG 2C_1077/2012 und 2C_1078/2012 vom 24. Mai 2014 E. 2.3; [zum aMWSTG] 2C_950/2015 vom 11. März 2016 E. 4.5; 2C_970/2012 vom 1. April 2013 E. 4.1; [zum MWSTG] Urteile des BVerG A-5523/2015 vom 31. August 2016 E. 4.6.2; A-3050/2015 vom 6. Oktober 2015 E. 2.7.2). In Betracht kommen Schätzungsmethoden, die auf eine Ergänzung oder Rekonstruktion der ungenügenden Buchhaltung hinauslaufen, aber auch Umsatzschätzungen aufgrund unbestrittener Teilrechnungsergebnisse 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 Ermessenseinschätzung fungieren (zum Ganzen: Urteil des BVerG A-6390/2016 vom 14. September 2017 E. 2.5.2 mit weiteren Hinweisen).

2.6

2.6.1 Das Bundesverwaltungsgericht kann die angefochtenen Einspracheentscheide in vollem Umfang überprüfen. Der Beschwerdeführer kann neben der Verletzung von Bundesrecht (Art. 49 Bst. a VwVG) und der unrich-

tigen oder unvollständigen Feststellung des rechtserheblichen Sachverhalts (Art. 49 Bst. b VwVG) auch die Unangemessenheit rügen (Art. 49 Bst. c VwVG).

2.6.2 Das Bundesverwaltungsgericht überprüft das Vorliegen der Voraussetzungen für die Vornahme einer Ermessenseinschätzung – als Rechtsfrage – uneingeschränkt. Als ausserhalb der Verwaltungsorganisation und Behördenhierarchie stehendes, von der richterlichen Unabhängigkeit bestimmtes Verwaltungsgericht auferlegt es sich trotz des möglichen Rügegrundes der Unangemessenheit bei der Überprüfung von zulässigerweise erfolgten Ermessenseinschätzungen jedoch eine gewisse Zurückhaltung und reduziert dergestalt seine Prüfungsdichte. Grundsätzlich setzt das Bundesverwaltungsgericht nur dann sein eigenes Ermessen an die Stelle desjenigen der Vorinstanz, wenn dieser bei der Schätzung erhebliche Ermessensfehler unterlaufen sind (Urteil des BVGer A-6390/2016 vom 14. September 2017 E. 2.6.2 mit weiteren Hinweisen).

2.6.3 Für das Vorliegen der Voraussetzungen einer Ermessenseinschätzung ist nach der vorn genannten Beweislastregel (vgl. E. 1.4) die ESTV beweisbelastet. Sind die Voraussetzungen einer Ermessenseinschätzung erfüllt und erscheint die vorinstanzliche Schätzung nicht bereits im Rahmen der durch das Bundesverwaltungsgericht mit der gebotenen Zurückhaltung (E. 2.6.2) vorzunehmenden Prüfung als pflichtwidrig, obliegt es – in Umkehr der allgemeinen Beweislast – der steuerpflichtigen Person, den Nachweis für die Unrichtigkeit der Schätzung zu erbringen (vgl. anstelle vieler: [zum aMWSTG] Urteil des BGer 2C_970/2012 vom 1. April 2013 E. 4.2; Urteil des BVGer A-2900/2014 vom 29. Januar 2015 E. 2.6.3; [zum MWSTG] Urteil des BVGer A-4580/2014 vom 9. Juni 2015 E. 3.7.3). Weil das Ergebnis der Ermessenseinschätzung selbst auf einer Schätzung beruht, kann sich die steuerpflichtige Person gegen eine zulässigerweise durchgeführte Ermessenseinschätzung nicht mit allgemeiner Kritik zur Wehr setzen. Vielmehr hat sie darzulegen, dass die von der ESTV vorgenommene Schätzung offensichtlich fehlerhaft ist, und hat sie auch den Beweis für ihre vorgebrachten Behauptungen erbringen (zum Ganzen: Urteil des BVGer A-6390/2016 vom 14. September 2017 E. 2.6.3 mit weiteren Hinweisen).

3.

3.1 Was die Voraussetzungen der von der Vorinstanz vorgenommenen Ermessenseinschätzung betrifft, so erweisen sich die vorinstanzlichen Ausführungen als zutreffend. Die vorgefundene Kassaführung des Beschwerdeführers war nicht aussagekräftig, da in den Jahren 2010 bis und mit 2014 wiederholt höhere Beträge als Einnahmen verbucht wurden, um den Kassaminussaldo auszugleichen (vgl. zur Unzulässigkeit von Minussaldi auf dem Kassakonto E. 2.4.2). Der Nachweis über die Mittelherkunft dieser Beträge konnte zudem nicht erbracht werden. Zusätzlich wichen die Buchhaltungen erheblich von den Erfahrungszahlen der Vorinstanz ab. Auch den Akten lässt sich nicht entnehmen, dass der Beschwerdeführer seinen Pflichten (vgl. E. 2.3.2 f.) nachgekommen ist. Der Beschwerdeführer bestreitet dies auch nicht. Aus diesen Gründen besteht hier kein Anlass, die Ausführungen der Vorinstanz erneut wiederzugeben. Die Vorinstanz hat mithin zulässigerweise eine Ermessenseinschätzung vorgenommen.

3.2

3.2.1 In einem zweiten Schritt ist zu untersuchen, ob sich die Ermessenseinschätzung im Rahmen der durch das Bundesverwaltungsgericht von Amtes wegen durchzuführenden Prüfung als pflichtwidrig erweist (vgl. E. 2.6.2).

3.2.2

3.2.2.1 Die Vorinstanz hat im Rahmen ihrer Ermessenseinschätzung bei der kalkulatorischen Umsatzermittlung zuerst den sog. "provisorischen kalkulatorischen Umsatz" ermittelt und anschliessend davon die sog. "Korrekturen betreffend Hauslieferung und Abos (Saldo gemäss den Angaben des Einsprechers)" abgezogen. Daraus resultierte ein definitiver kalkulatorischer Umsatz. Wenn nachfolgend von der kalkulatorischen Umsatzermittlung die Rede ist, ist der von der ESTV ermittelte kalkulatorische Umsatz gemeint (dagegen wird der vom Beschwerdeführer berechnete Umsatz als "kalkulatorische Umsatzberechnung" bezeichnet).

Konkret hat die Vorinstanz den definitiven kalkulatorischen Umsatz wie folgt ermittelt: Bei der provisorischen kalkulatorischen Umsatzermittlung hat sie zuerst das Total des jeweils vom Beschwerdeführer verbuchten Warenaufwandes anhand der von diesem selbst ermittelten prozentualen Quoten auf die einzelnen Sparten seines Betriebes (Kebab, Tabak, Getränke, Pizza bzw. Sonstiges) aufgeteilt. Damit wurde anschliessend anhand der ebenfalls auf Angaben des Beschwerdeführers beruhenden Werte betreffend den Anteil des Warenaufwandes am Umsatz (jeweils pro

Sparte) der kalkulatorische Spartenumsatz berechnet, woraus wiederum (in der Summe) der provisorische kalkulatorische (Gesamt-)Umsatz resultierte. Der obengenannte Abzug "Korrekturen betreffend Hauslieferung und Abos (Saldo gemäss den Angaben des Einsprechers)" vom provisorischen kalkulatorischen Umsatz basierte ebenfalls auf Angaben des Beschwerdeführers und setzte sich folgendermassen zusammen: einerseits aus der Hinzurechnung des sog. "Mehrumsatzes aus Hauslieferungen", welcher sich daraus ergab, dass für die Hauslieferdienste pro Pizza und pro Kebab je Fr. 1.- berechnet wurden, andererseits aus dem Abzug für die sog. "eingelösten Abo-Pässe". Letztere wurden vom Beschwerdeführer als Werbemittel benutzt, indem für zwölf gekaufte Pizzas oder Kebabs der Kunde jeweils einen Gratiskebab erhielt. Der Beschwerdeführer hat dies nicht als Werbeaufwand verbucht. Für die definitive kalkulatorische Umsatzermittlung saldierte die Vorinstanz sodann die Beträge des "Mehrumsatzes aus Hauslieferungen" und den "eingelösten Abo-Pässen", fasste den Saldo unter der Bezeichnung "Korrekturen betreffend Hauslieferung und Abos (Saldo gemäss den Angaben des Einsprechers)" zusammen. Diese Korrekturen betragen Fr. 500.- (vgl. dazu E. 3.3.5). Dann zog sie diese vom provisorischen kalkulatorischen Umsatz ab. Im Ergebnis ermittelte die Vorinstanz den definitiven kalkulatorischen Umsatz folgendermassen, wobei die Tabelle der Vorinstanz hier lediglich auszugsweise dargestellt, weil vorliegend nur die kalkulatorische Umsatzermittlung beschrieben wird (Einspracheentscheid E. 3.4. S. 10 Tabelle):

<i>(Werte jeweils in CHF)</i>		2010	2011	2012	2013	2014
Verbuchter Warenaufwand des Beschwerdeführers	netto	214'774	207'643	166'643	161'602	177'594
Provisorischer kalkulatorischer Umsatz	netto	481'566	465'642	394'684	382'745	420'621
Korrekturen betreffend Hauslieferungen und Abos (Saldo gemäss den Angaben des Einsprechers)	netto	-500	-500	-500	-500	-500
Definitiver kalkulatorischer Umsatz	netto	481'066	465'142	394'184	382'245	420'121

3.2.2.2 Die von der Vorinstanz vorgenommene kalkulatorische Umsatzermittlung ist nicht zu beanstanden. Insbesondere sind sowohl die vom Beschwerdeführer selbst vorgenommene kalkulatorische Aufteilung des insgesamt verbuchten Warenaufwandes auf die einzelnen Sparten des Betriebes als auch die von ihm jeweils pro Sparte ermittelten bzw. eingeräumten Werte betreffend den Anteil des Warenaufwandes am entsprechenden Umsatz – wie die Vorinstanz zu Recht festhält – als sachgerecht, plausibel sowie den individuellen betrieblichen Verhältnissen Rechnung tragend zu beurteilen. Korrekterweise ist die Vorinstanz folglich als Grundlage für die provisorische kalkulatorische Umsatzermittlung entsprechend den Angaben des Beschwerdeführers für die Jahre 2010 bis und mit 2014 von der von ihm erwähnten Aufteilung des insgesamt verbuchten Warenaufwandes auf die einzelnen Sparten des Betriebes (Kebab, Tabak, Getränke, Pizza bzw. Sonstiges) sowie von den für die einzelnen Sparten des Beschwerdeführers ermittelten bzw. eingeräumten Werten betreffend den Anteil des Warenaufwandes am entsprechenden Umsatz ausgegangen.

Entsprechendes kann sodann gesagt werden für die Ermittlung des durchschnittlichen Anteils des Warenaufwandes am Umsatz. Die vom Beschwerdeführer in der Einsprache vorgenommene Ermittlung, welche am Umsatz Multiplikationen mit jeweils zwei prozentualen Grössen vornahm, wobei sich eine dieser Grössen (Anteil am Total Warenaufwand) auf den Warenaufwand und die andere Grösse (Anteil des Warenaufwandes am Umsatz) auf den Umsatz bezog, führte dagegen – wie die Vorinstanz korrekterweise festhält – zu einem falschen Ergebnis.

3.2.3

3.2.3.1 Des Weiteren hat die Vorinstanz die Steuersatzaufteilung ermittelt. Auf S. 12 des Einspracheentscheides ist – übereinstimmend mit Beilage 5 der Einsprache des Beschwerdeführers – für das Jahr 2014 von einem Tabakwarenaufwand (exklusive MWST) von Fr. 24'849.- die Rede; zusätzlich wird im Einspracheentscheid der kalkulatorische Spartenumsatz "Tabak" (dort "kalkulatorischer Tabakwaren[netto]umsatz") von gerundet Fr. 27'920.- genannt (vgl. zur Berechnung hiervor E. 3.2.2.1). Der Anteil des kalkulatorischen Spartenumsatzes "Tabak" (Fr. 27'920.-) am definitiven gesamten kalkulatorischen Umsatz für das Jahr 2014 (Fr. 420'121.-) wurde gerundet mit 7 % ermittelt (Fr. 27'920.- / [420'121.- / 100]). Dieser gerundete Umsatzanteil von 7 %, welcher auf den Werten des Jahres 2014 basiert, wurde vollumfänglich zum Normalsatz besteuert und ebenfalls für die Berechnung der Jahre 2010 bis und mit 2013 übernommen. Die ver-

bleibenden 93 % Umsatzanteil wurden mit ausführlicher Begründung (Einspracheentscheid E. 4.4 S. 12 f.) je zur Hälfte zum Normalsatz und zum reduzierten Satz besteuert. Im Ergebnis wurde dementsprechend die Aufteilung der Umsätze des Beschwerdeführers in einen dem Normalsatz unterliegenden Anteil von 53,5 % (7 % kalkulatorischen Spartenumsatz "Tabak" + 46,5 % [93 % / 2] übrige kalkulatorische Spartenumsätze [vgl. dazu E. 3.2.2.1]) und in einen dem reduzierten Satz unterliegenden Anteil von 46,5 % vorgenommen.

3.2.3.2 Bei dieser Steuersatzaufteilung wären – wie in den Berechnungen in Beilage 2 S. 2 des Einspracheentscheides festgehalten – die Beträge Fr. 24'863.- (anstatt Fr. 24'849.-) für den Tabakwarenaufwand und Fr. 27'936.- (anstatt Fr. 27'920.-) für den kalkulatorischen Spartenumsatz "Tabak" korrekt. Dieses Versehen der Vorinstanz ist jedoch irrelevant, weil man sowohl mit den korrekten als auch mit den versehentlich genannten geringfügig abweichenden Beträgen gerundet auf den genau gleichen Anteil des kalkulatorischen Spartenumsatzes "Tabak" am definitiven kalkulatorischen Umsatz kommt, nämlich auf 7 %.

Auch die mathematisch korrekte Aufrundung auf 7 % ist nicht zu beanstanden, weil die Übernahme dieser gerundeten 7 %-Umsatzquote ebenfalls für die Jahre 2010 bis und mit 2013 in einer Gesamtbetrachtung der Mehrwertsteuernachforderung (für die Jahre 2010 bis und mit 2014) klar zu Gunsten des Beschwerdeführers ausfällt. In den Jahren 2010 bis und mit 2013 lag nämlich der Anteil des kalkulatorischen Spartenumsatzes "Tabak" am definitiven kalkulatorischen Umsatz jeweils über 7 %, wie die Vorinstanz zu Recht festhält.

Das Gleiche gilt für die im Ergebnis neue Steuersatzaufteilung von 53,5 % zum Normalsatz und 46,5 % zum reduzierten Satz (vorher: Aufteilung zu je 50 %). Insbesondere ist darauf hinzuweisen, dass die Vorinstanz hier keine *reformatio in peius* vorgenommen hat, weil im Rahmen der teilweisen Gutheissung der Einsprache die gesamte Mehrwertsteuernachforderung von Fr. 81'808.- um Fr. 22'521.- auf Fr. 59'287.- herabgesetzt wurde.

3.2.4 Auch im Übrigen ist die von der Vorinstanz vorgenommene Ermessenseinschätzung, insbesondere die vorstehend noch nicht aufgenommenen Positionen Privatanteile, Verpflegung Herr A. _____, Verkauf Anlagevermögen und Vorsteuern, im Rahmen der vom Bundesverwaltungsgericht von Amtes wegen durchzuführenden Überprüfung nicht zu beanstanden.

3.3

3.3.1 Es bleibt schliesslich zu klären, ob dem Beschwerdeführer der Nachweis gelingt, dass die vorinstanzlichen Schätzungen unrichtig sind (vgl. E. 2.6.3).

3.3.2 Der Beschwerdeführer macht geltend, er habe den Abzug vom Warenwert von Fr. 500.- pro Jahr in seiner Einsprache nie erwähnt (vgl. hiervor E. 3.2.2.1 Tabelle, graue Markierung) und führt hierzu eine eigene Berechnung durch. Daraus resultieren Abzüge für die Jahre 2010 und 2011 von je Fr. 12'450.- und für die Jahre 2012 bis und mit 2014 von je Fr. 13'950.- (vgl. dazu sogleich E. 3.3.3.1). Der Beschwerdeführer hat hierzu keinen Beweis offeriert, sondern verweist auf seine Einsprache. Auch dort wurden keine Beweise offeriert. Jedoch hat die Vorinstanz die entsprechende Aussage des Beschwerdeführers als Parteiauskunft (vgl. Art. 12 Bst. b VwVG) gewertet und im Rahmen ihrer Ermessenseinschätzung als plausibel eingestuft.

Sinngemäss rügt der Beschwerdeführer damit einzig die definitive kalkulatorische Umsatzermittlung, also den Betrag des Abzuges "Korrekturen betreffend Hauslieferung und Abos (Saldo gemäss den Angaben des Einsprechers)" vom per se unbestrittenen provisorischen kalkulatorischen Umsatz.

3.3.3

3.3.3.1 Sinngemäss rügt der Beschwerdeführer zuerst, die Vorinstanz habe die Höhe des Abzuges "Minderumsatz aus Abo-Pässen" fälschlicherweise mit jährlich Fr. 10'000.- festgelegt. Seiner Ansicht nach ist dieser Abzug in den Jahren 2010 und 2011 je auf Fr. 12'450.- und in den Jahren 2012 bis und mit 2014 je auf Fr. 13'950.- zu beziffern.

In der Beschwerde wird die Höhe des Abzuges Minderumsatz aus Abo-Pässen (dort auch "Warenwert der Abos" genannt) jeweils mit der Multiplikation der Anzahl Gratiskebab/abgegebenen Abo-Pässen (vgl. E. 3.2.2.1) mit den jeweiligen Kebab-Preisen in den einschlägigen Jahren begründet. Ein Kebab kostete jeweils netto in den Jahren 2010 und 2011 Fr. 8.30 und in den Jahren 2012 bis und mit 2014 Fr. 9.30. Diese Kebab-Preise stimmen mit den substantiierten Ausführungen des Beschwerdeführers in seiner Einsprache überein. In der Beschwerde wird ausgeführt, dass pro Jahr 1'500 Kebabs wegen der Abo-Pässe gratis abgegeben werden, was rechnerisch einen durchschnittlichen Abzug "Minderumsatz aus Abo-Pässen" von jährlich Fr. 13'350.- ergibt (Fr. 12'450.- [Fr. 8.30 *

1'500] für die Jahre 2010 und 2011 sowie Fr. 13'950.- [Fr. 9.30 * 1'500] für die Jahre 2012 bis und mit 2014).

Dagegen ist in der Einsprache von jährlich ca. 1'000 – 1'500 eingelösten Abo-Pässen/Gratis-Kebabs die Rede, was eine Betragsspanne von durchschnittlich ca. Fr. 8'900.- bis Fr. 13'350.- ergibt. Präzisierend bezifferte der Beschwerdeführer in der Einsprache die Höhe des Abzuges "Minderumsatz aus Abo-Pässen" mit Fr. 10'000.- pro Jahr. Dieser Fixbetrag wurde dann vom Beschwerdeführer im Rahmen seiner kalkulatorischen Umsatzberechnung berücksichtigt. Letztlich ist in der Einsprache auch von ca. 1'500 Gratis-Kebabs die Rede, was einen durchschnittlichen jährlichen Betrag von ca. Fr. 13'350.- ergibt.

3.3.3.2 Es ist zuerst darauf hinzuweisen, dass die Vorinstanz im Rahmen ihrer Ermessenseinschätzung dazu befugt war, die diesbezügliche Parteiauskunft des Beschwerdeführers als plausibel einzustufen (vgl. E. 2.5.2).

Im vorliegenden Fall bringt der Beschwerdeführer, obwohl er subjektiv und objektiv beweisbelastet ist (E. 1.4), steuermindernde Tatsachen ohne jeglichen Beweis vor. Insbesondere fehlt der Beweis, dass tatsächlich 1'500 Abo-Pässe/Gratis-Kebabs pro Jahr abgegeben wurden. Beweisofferten, wie z.B. eingereichte Abo-Pässe oder eine Strichliste für die eingelösten Abo-Pässe, legt der Beschwerdeführer nicht vor, obwohl er im Beschwerdeverfahren vor Bundesverwaltungsgericht zur Einreichung von echten Noven befugt wäre (Art. 32 VwVG; BGE 139 II 534 E. 5.4.1; vgl. zum Novenrecht vor Bundesverwaltungsgericht ANDRÉ MOSER et al., Prozessieren vor dem Bundesverwaltungsgericht, 2. Aufl. 2013, N. 2.196 ff.). Dagegen ist die in der Beschwerde vorgebrachte Rüge nichts anderes als das Anrufen des zahlenmässig höchsten Betrages des Abzuges "Minderumsatz aus Abo-Pässen", welcher im Rahmen der Einsprache sinngemäss erwähnt wurde (vgl. sogleich E. 3.3.4 zur sinngemässen Rüge, dass die Mehrumsätze aus Hauslieferungen dem provisorischen kalkulatorischen Umsatz nicht hinzuzurechnen seien). Abgesehen davon, dass derlei Vorbringen nicht über das blosses Behaupten hinausgehen und damit den erforderlichen Unrichtigkeitsnachweis von vornherein nicht zu erbringen vermögen, reisst der Beschwerdeführer einzelne seiner Parteiauskünfte in der Einsprache aus dem Gesamtkontext, um sich in ein günstigeres Licht zu stellen. Der Beschwerdeführer hat in seiner Einsprache unmissverständlich den Betrag von jährlich Fr. 10'000.- für den Abzug "Minderumsatz aus Abo-Pässen" berücksichtigt, sowohl in seinen wörtlichen Ausführungen als auch im Rahmen seiner kalkulatorischen Umsatzberechnung.

Auch liegen keine Anhaltspunkte für einen Kalkulationsirrtum vor. Insbesondere widerspricht die Festsetzung des Abzuges "Minderumsatz aus Abo-Pässen" auf Fr. 10'000.- pro Jahr keiner der vom Beschwerdeführer vorgebrachten Parteiauskünfte, liegt doch dieser Betrag auch in der von ihm genannten Betragsspanne von Fr. 8'900.- und Fr. 13'350.- (vgl. dazu hiervor E. 3.3.3.1). Zudem ist die nicht substantiierte Rüge des Beschwerdeführers in sich widersprüchlich, wenn er im Rahmen des Einsprache- und Beschwerdeverfahrens die Höhe des Abzuges "Minderumsatz aus Abo-Pässen" ohne (substantiierte) Begründung zu seinen Gunsten von jährlich Fr. 10'000.- auf Fr. 12'450.- resp. Fr. 13'950.- (durchschnittlich Fr. 13'350.-) erhöht.

Der Beschwerdeführer kann damit den Unrichtigkeitsnachweis, dass die Vorinstanz den jährlichen Abzug "Minderumsatz aus Abo-Pässen" auf Fr. 10'000.- festgesetzt hat, nicht erbringen (vgl. E. 2.6.3).

3.3.4

3.3.4.1 Ferner verlangt der Beschwerdeführer sinngemäss, die von ihm erzielten Mehrumsätze aus Hauslieferungen in der Höhe von jährlich Fr. 9'500.- seien dem provisorischen kalkulatorischen Umsatz nicht hinzuzurechnen. Dementsprechend seien diese Fr. 9'500.- fälschlicherweise mit dem Abzug "Minderumsatz aus Abo-Pässen" in der Höhe von jährlich Fr. 10'000.- (vgl. zu diesem Betrag hiervor E. 3.3.3) saldiert worden.

3.3.4.2 Offenbar verkennt der Beschwerdeführer, dass er die von ihm erzielten Mehrumsätze aus Hauslieferungen in der Höhe von jährlich Fr. 9'500.- selber in der Einsprache, sowohl in seinen wörtlichen Ausführungen als auch rechnerisch im Rahmen seiner kalkulatorischen Umsatzberechnung dargelegt hat. Die Vorinstanz war auch hier befugt, diese Parteiauskunft in der Einsprache über die zusätzlichen Mehrumsätze als plausibel einzustufen (vgl. dazu E. 2.5.2). Weil die Vorinstanz im Rahmen ihrer provisorischen kalkulatorischen Umsatzermittlung diese Mehrumsätze noch nicht berücksichtigt hat, wurden diese korrekterweise bei der definitiven kalkulatorischen Umsatzermittlung hinzugerechnet. Der Beschwerdeführer begründet auch nicht, warum die von ihm erzielten Mehrumsätze aus Hauslieferungen (in der Höhe von jährlich Fr. 9'500.-) bei der definitiven kalkulatorischen Umsatzermittlung nicht mehr hinzuzurechnen seien, sondern unterlässt diese Hinzurechnung in der Beschwerde kommentarlos. Er vermag somit keinen offensichtlichen Fehler der Vorinstanz aufzuzeigen und schon gar nicht nachzuweisen.

Damit ist auch dargelegt, dass die Teil-Saldierung durch die Vorinstanz zu Recht erfolgte (vgl. dazu hiervor E. 3.3.4.1). Dass der Beschwerdeführer bei seiner kalkulatorischen Umsatzberechnung zwei Beträge (Fr. 9'500.- und Fr. -10'000.-) aufgelistet hat und im Gegensatz zur Vorinstanz nicht deren Zwischen-Saldo, welcher unbestreitbar Fr. -500.- beträgt (Fr. 9'500.- / Fr. 10'000.- = Fr. -500.-), macht weder im Ergebnis der definitiven kalkulatorischen Umsatzermittlung noch sinngemäss einen Unterschied. Überdies stünde es der Vorinstanz frei, jegliche Beträge der Einfachheit halber zu saldieren, sofern das Ergebnis rechnerisch stimmt.

Dementsprechend ist diese Rüge des Beschwerdeführers nicht stichhaltig, weil auch hier der Unrichtigkeitsnachweis misslingt.

3.3.5 Es wurde dargelegt, dass der Abzug "Minderumsatz aus Abo-Pässen" korrekterweise auf jährlich Fr. 10'000.- festgesetzt wurde (vgl. dazu hiervor E. 3.3.3) und die Mehrumsätze aus Hauslieferungen in der Höhe von jährlich Fr. 9'500.- dem provisorischen kalkulatorischen Umsatz hinzuzurechnen sind (vgl. E. 3.3.4). Weiter wurde bestätigt, dass die Vorinstanz befugt war, diese beiden Beträge im Rahmen einer Zwischen-Saldierung in einem Betrag zusammenzufassen (vgl. a.a.O.).

Saldiert man die Hinzurechnung von Fr. 9'500.- mit dem Abzug Fr. -10'000.-, resultiert daraus der Zwischen-Saldo von Fr. -500.-.

Es ist somit festzuhalten, dass die Vorinstanz befugt war, im Rahmen der definitiven kalkulatorischen Umsatzermittlung für die Korrekturen betreffend Hauslieferungen und Abos (Saldo gemäss den Angaben des Einsprechers) Fr. 500.- vom provisorischen kalkulatorischen Umsatz abzuziehen.

Dem Beschwerdeführer misslingt der Unrichtigkeitsnachweis der vorinstanzlichen Schätzungen und der angefochtene Einspracheentscheid erweist sich insgesamt als rechtmässig. Die dagegen erhobene Beschwerde ist abzuweisen.

4.

Ausgangsgemäss hat der Beschwerdeführer als unterliegende Partei die Verfahrenskosten zu tragen (Art. 63 Abs. 1 VwVG). Diese sind auf Fr. 1'500.- 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 wird zur Bezahlung der Verfahrenskosten verwendet.

Demnach erkennt das Bundesverwaltungsgericht:

1.

Die Beschwerde wird abgewiesen.

2.

Die Verfahrenskosten werden auf Fr. 1'500.- festgesetzt und dem Beschwerdeführer auferlegt. Der einbezahlte Kostenvorschuss wird zur Bezahlung der Verfahrenskosten verwendet.

3.

Dieses Urteil geht an:

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

Der vorsitzende Richter:

Die Gerichtsschreiberin:

Michael Beusch

Susanne Raas

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: