Bundesverwaltungsgericht
Tribunal administratif fédéral
Tribunale amministrativo federale
Tribunal administrativ federal

Abteilung I
A-2047/2026

Urteil vom 19. August 2026

Besetzung

Richter Keita Mutombo (Vorsitz),
Richter Jürg Steiger, Richter Julien Theubet,
Gerichtsschreiber Janic Lombriser.

Parteien

A._____ AG, (…),
Beschwerdeführerin,

gegen

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

Gegenstand

Mehrwertsteuer; Leistungen an das Personal (Steuerperioden 2019 bis 2022).

Sachverhalt:

A.
Die A._____ AG mit Sitz in (…) (nachfolgend: Steuerpflichtige) bezweckt laut Handelsregister namentlich den Betrieb von Systemgastronomien und Take-Aways. Die Steuerpflichtige ist seit dem (…) bei der Eidgenössischen Steuerverwaltung (nachfolgend: ESTV) im Register der Mehrwertsteuerpflichtigen eingetragen und rechnet die Mehrwertsteuer nach der effektiven Methode und nach vereinnahmten Entgelten ab.

B.
Am 4. Juni 2024 führte die ESTV bei der Steuerpflichtigen eine Mehrwertsteuerkontrolle betreffend die Steuerperioden 2019 bis 2022 durch. Dabei stellte die ESTV insbesondere fest, dass keine Nachweise für die Verbuchung und Versteuerung der Leistungen an das Personal vorlagen. Dies führte zusammen mit weiteren Beanstandungen zu Steuerkorrekturen zugunsten der ESTV von Fr. 14’016.– zuzüglich Verzugszins ab dem 31. August 2021 (Einschätzungsmitteilung Nr. 389’019 vom 18. Juli 2024 [nachfolgend: Einschätzungsmitteilung]).

C.
Mit Schreiben vom 26. Juli 2024 bestritt die Steuerpflichtige die Steuerkorrekturen gemäss Einschätzungsmitteilung.

D.
Mit Verfügung vom 7. Mai 2025 bestätigte die ESTV die Steuernachforderung gemäss Einschätzungsmitteilung, setzte die Steuerforderung fest und forderte von der Steuerpflichtigen betreffend die Steuerperioden 2019 bis 2022 Fr. 14’016.– zuzüglich Verzugszins ab dem 31. August 2021 nach.

E.
Mit Eingabe vom 5. Juni 2025 erhob die Steuerpflichtige bei der ESTV Einsprache gegen die erwähnte Verfügung und erklärte sich mit der Höhe der Aufrechnungen im Zusammenhang mit den Leistungen an das Personal nicht einverstanden.

F.
Mit Einspracheentscheid vom 23. Februar 2026 erklärte die ESTV die Steuerforderung für die Steuerperioden 2019 bis 2022 im Umfang von Fr. 8’167.– zuzüglich Verzugszins seit dem 31. August 2021 für rechtskräftig. Zudem wies die ESTV die Einsprache ab und setzte die noch nicht rechtskräftige Steuernachforderung gegenüber der Steuerpflichtigen

betreffend die Steuerperioden 2019 bis 2022 auf Fr. 5’849.– (Fr. 14'016.-- - 8’167.--) zuzüglich Verzugszins ab dem 31. August 2021 fest.

G.
Gegen diesen Einspracheentscheid erhebt die Steuerpflichtige (nachfolgend: Beschwerdeführerin) am 20. März 2026 Beschwerde beim Bundesverwaltungsgericht. Sie beantragt, der Einspracheenentscheid sei im Umfang von Fr. 5’849.– (zuzüglich Verzugszins) aufzuheben (Antrag Nr. 1) und es sei festzustellen, dass keine Mehrwertsteuer auf angeblichen Leistungen an das Personal geschuldet sei (Antrag Nr. 2).

H.
Die ESTV (nachfolgend auch: Vorinstanz) beantragt in ihrer Vernehmlassung vom 19. Mai 2026 die kostenpflichtige Abweisung der Beschwerde.

Auf die Vorbringen der Parteien sowie die Akten wird – soweit diese für den Entscheid wesentlich sind – in den Erwägungen näher eingegangen.

Das Bundesverwaltungsgericht zieht in Erwägung:

1.
1.1 Das Bundesverwaltungsgericht beurteilt gemäss Art. 31 des Verwaltungsgerichtsgesetzes vom 17. Juni 2005 (VGG, SR 173.32) Beschwerden gegen Verfügungen nach Art. 5 des Verwaltungsverfahrensgesetzes vom 20. Dezember 1968 (VwVG, SR 172.021), sofern keine Ausnahme nach Art. 32 VGG gegeben ist. Eine solche liegt hier nicht vor. Der angefochtene Einspracheentscheid stellt eine Verfügung im Sinne von Art. 5 VwVG dar. Die Vorinstanz ist eine Behörde im Sinne von Art. 33 VGG. Das Bundesverwaltungsgericht ist demnach für die Beurteilung der vorliegenden Beschwerde zuständig.

1.2 Das Verfahren vor dem Bundesverwaltungsgericht richtet sich nach dem VwVG, soweit das VGG nichts anderes bestimmt (Art. 37 VGG; vgl. Art. 81 Abs. 1 des Mehrwertsteuergesetzes vom 12. Juni 2009 [MWSTG, SR 641.20]). Die Beschwerdeführerin ist Adressatin der angefochtenen Verfügung und von dieser betroffen. Sie ist damit zur Beschwerdeerhebung berechtigt (Art. 48 Abs. 1 VwVG). Auf die im Übrigen form- und fristgerecht eingereichte Beschwerde (Art. 50 Abs. 1 und Art. 52 Abs. 1 VwVG) ist demnach – vorbehältlich der nachfolgenden E. 1.3 – einzutreten.

1.3 Feststellungsbegehren sind subsidiär zu Leistungsbegehren und nur zulässig, wenn daran ein schutzwürdiges Feststellungsinteresse besteht. Zudem kann ein Feststellungsantrag nicht abstrakte, theoretische Rechtsfragen zum Gegenstand haben, sondern nur konkrete Rechte oder Pflichten (BGE 141 II 113 E. 1.7 mit weiteren Hinweisen; Urteil des BGer 2C_109/2021 vom 28. Juni 2021 E. 1.2 mit weiteren Hinweisen; Urteil des BVGer A-1909/2021 vom 31. August 2022 E. 1.2.3). Der Antrag Nr. 2 der Beschwerdeführerin ist ein Feststellungsantrag (vgl. Sachverhalt Bst. G). Der Inhalt dieses Feststellungsantrags ist als Vorfrage des Leistungsbegehrens der Beschwerdeführerin (Antrag Nr. 1) ohnehin zu prüfen. Daher ist auf den Antrag Nr. 2 nicht einzutreten.

1.4 Anfechtungsobjekt im vorliegenden Verfahren vor Bundesverwaltungsgericht bildet einzig der Einspracheentscheid vom 23. Februar 2026. Das Anfechtungsobjekt grenzt den Umfang des Streitgegenstands ein (BGE 133 II 35 E. 2). Dieser darf im Laufe des Beschwerdeverfahrens eingeschränkt, jedoch nicht erweitert oder qualitativ verändert werden (BGE 131 II 200 E. 3.2; BVGE 2010/19 E. 2.1).

Vorliegend beantragt die Beschwerdeführerin die Aufhebung des Einspracheentscheids im Umfang von Fr. 5'849.–. Dementsprechend bildet vorliegend nur diese Aufrechnung den Streitgegenstand. Die restlichen von der Vorinstanz vorgenommenen sowie für rechtskräftig erklärten Korrekturen (vgl. Sachverhalt Bst. F) sind nicht bestritten und damit nicht Gegenstand des vorliegenden Verfahrens vor Bundesverwaltungsgericht.

1.5 Das Bundesverwaltungsgericht kann den angefochtenen Entscheid in vollem Umfang überprüfen. Die Beschwerdeführerin kann neben der Verletzung von Bundesrecht und der unrichtigen oder unvollständigen Feststellung des rechtserheblichen Sachverhalts auch die Rüge der Unangemessenheit erheben (Art. 49 VwVG).

1.6

1.6.1 Die für die Entscheidfindung (Rechtsanwendung) vorzunehmende Tatsachenfeststellung setzt voraus, dass die Sachlage korrekt und vollständig ermittelt wurde. Das Verwaltungsverfahren und die Verwaltungsrechtspflege werden deshalb grundsätzlich von der Untersuchungsmaxime beherrscht (Art. 12 VwVG; vgl. auch Art. 81 MWSTG). Demnach muss die entscheidende Behörde den Sachverhalt von sich aus abklären. Sie trägt die Beweisführungslast (sog. subjektive oder formelle Beweislast). Der Untersuchungsgrundsatz wird im Mehrwertsteuerverfahren indes dadurch

relativiert, dass der steuerpflichtigen Person spezialgesetzlich statuierte Mitwirkungspflichten auferlegt werden (vgl. Art. 13 VwVG; BVGE 2009/60 E. 2.1.2). Dazu zählt namentlich das im Mehrwertsteuerrecht geltende Selbstveranlagungsprinzip (BGE 137 II 136 E. 6.2; Urteile des BGer 2C_353/2013 vom 23. Oktober 2013 E. 3.3, 2C_970/2012 vom 1. April 2013 E. 4.1; zum Ganzen: Urteil des BVGer A-4191/2020, A-4193/2020 vom 6. April 2022 E. 1.4.1).

1.6.2 Im Verfahren vor dem Bundesverwaltungsgericht gilt der Grundsatz der freien Beweiswürdigung (Art. 81 Abs. 3 MWSTG; BGE 130 II 482 E. 3.2). Die Beweiswürdigung endet mit dem richterlichen Entscheid darüber, ob eine rechtserhebliche Tatsache als erwiesen zu gelten hat oder nicht. Der Beweis ist geleistet, wenn das Gericht gestützt auf die freie Beweiswürdigung zur Überzeugung gelangt, dass sich der rechtserhebliche Sachumstand verwirklicht hat. Gelangt das Gericht nicht zu diesem Ergebnis, kommen die Beweislastregeln zur Anwendung. Dabei ist – in analoger Anwendung von Art. 8 des Schweizerischen Zivilgesetzbuches vom 10. Dezember 1907 (ZGB, SR 210) – im Fall der Beweislosigkeit zuungunsten jener Partei zu urteilen, welche die Beweislast trägt. Im Steuerrecht gilt betreffend die Beweislast der Grundsatz, dass die Behörde die Beweislast für Tatsachen trägt, welche die Steuerpflicht begründen oder die Steuerforderung erhöhen; demgegenüber ist die steuerpflichtige Person für die steueraufhebenden und -mindernden Tatsachen beweisbelastet (statt vieler: BGE 147 II 338 E. 3.2, 140 II 248 E. 3.5; Urteil des BGer 2C_353/2013 vom 23. Oktober 2013 E. 3.3; Urteil des BVGer A-4099/2023 vom 4. Juni 2024 E. 2.2.2 mit Hinweisen).

1.6.3 Beim Entscheid darüber, ob eine rechtserhebliche Tatsache als erwiesen zu gelten hat oder nicht, ist die Frage des Beweismasses (bzw. Beweisgrades) zu berücksichtigen. Als Regelbeweismass gilt der volle (strikte) Beweis. Dieser ist erbracht, wenn das Gericht am Vorliegen der behaupteten Tatsache keine ernsthaften Zweifel mehr hat oder allenfalls verbleibende Zweifel als leicht erscheinen (BGE 130 III 321 E. 3.2). Verlangt wird ein so hoher Grad der Wahrscheinlichkeit, dass vernünftigerweise mit der Möglichkeit des Gegenteils nicht mehr zu rechnen ist (Urteil des BVGer A-1192/2017 vom 6. Februar 2018 E. 3.3.3). Nicht ausreichend ist dagegen, wenn bloss eine überwiegende Wahrscheinlichkeit besteht, dass sich die behauptete Tatsache verwirklicht hat (BGE 128 III 271 E. 2b/aa; MOSER/BEUSCH/KNEUBÜHLER/KAYSER, Prozessieren vor dem Bundesverwaltungsgericht, 3. Aufl. 2022, Rz. 3.141; zum Ganzen: Urteil

des BVGer A-4191/2020, A-4193/2020 vom 6. April 2022 E. 1.4.3 mit weiteren Hinweisen).

1.7

1.7.1 In Anwendung von Art. 65 Abs. 3 MWSTG ist die ESTV gehalten, alle Praxisfestlegungen ohne zeitlichen Verzug zu veröffentlichen. Die von den Verwaltungsbehörden veröffentlichten Broschüren, Kreisschreiben und Merkblätter stellen lediglich Verwaltungsverordnungen dar, das heisst generelle Dienstanweisungen, die sich an nachgeordnete Behörden oder Personen wenden und worin die Verwaltungen ihre Sichtweise darlegen. Sie dienen der Sicherstellung einer einheitlichen, gleichmässigen und sachrichtigen Praxis des Gesetzesvollzugs. Als solche sind sie für die als eigentliche Adressaten figurierenden Verwaltungsbehörden verbindlich, wenn sie nicht klarerweise einen verfassungs- oder gesetzeswidrigen Inhalt aufweisen (zum Ganzen: Urteile des BVGer A-3818/2022 vom 15. Juni 2023 E. 1.8.2, A-5601/2019 vom 6. Mai 2020 E. 1.7.1, je mit Hinweisen).

1.7.2 Nicht verbindlich sind Verwaltungsverordnungen dagegen für die Justizbehörden, deren Aufgabe es ist, die Einhaltung von Verfassung und Gesetz im Einzelfall zu überprüfen. Die Gerichtsbehörden sollen Verwaltungsverordnungen bei ihrer Entscheidung allerdings mitberücksichtigen, sofern diese eine dem Einzelfall angepasste und gerecht werdende Auslegung der anwendbaren gesetzlichen Bestimmungen darstellen. Dies gilt umso mehr, als es nicht Aufgabe der Gerichte ist, als Zweitinterpreten des der Verwaltungsverordnung zugrunde liegenden Erlasses eigene Zweckmässigkeitsüberlegungen an die Stelle des Vollzugskonzepts der zuständigen Behörde zu setzen (zum Ganzen: BGE 146 I 105 E. 4.1 mit Hinweisen).

1.8 Die vorliegend zu beurteilende Sache betrifft die Steuerperioden 2019 bis 2022. Somit ist in casu das MWSTG mitsamt der zugehörigen Mehrwertsteuerverordnung vom 27. November 2009 (MWSTV, SR 641.201) in den in den Jahren 2019 bis 2022 gültigen Fassungen (AS 2009 5203 bzw. AS 2009 6743) massgebend. Darauf wird referenziert, sofern nicht explizit etwas anderes angegeben wird. Soweit nachfolgend auch auf die Rechtsprechung zum Mehrwertsteuergesetz vom 2. September 1999 (aMWSTG; AS 2000 1300) bzw. zur Verordnung vom 22. Juni 1994 über die Mehrwertsteuer (aMWSTV; AS 1994 1464) verwiesen wird, liegt der Grund darin, dass sie sich auf Vorschriften bezieht, die im neuen Recht inhaltlich nicht geändert haben.

2.

2.1 Der Bund erhebt eine allgemeine Verbrauchssteuer nach dem System der Nettoallphasensteuer (auch als Allphasensteuer mit Vorsteuerabzug bzw. Mehrwertsteuer bezeichnet [Art. 1 Abs. 1 MWSTG]; Art. 130 der Bundesverfassung der Schweizerischen Eidgenossenschaft vom 18. April 1999 [SR 101; nachfolgend: BV]). Damit wird die Besteuerung des nicht unternehmerischen Endverbrauchs im Inland bezweckt (Art. 1 Abs. 1 MWSTG). Als Mehrwertsteuer erhebt er unter anderem auf den im Inland von steuerpflichtigen Personen gegen Entgelt erbrachten Leistungen (Inlandsteuer; vgl. Art. 1 Abs. 2 Bst. a MWSTG).

2.2 Damit überhaupt eine steuerbare Leistung vorliegt, muss sie im Austausch mit einem Entgelt erfolgen (sog. «Leistungsverhältnis», vormals: «Leistungsaustauschverhältnis»; Urteil des BVGer A-4304/2021 vom 16. Juni 2023 E. 3.2 mit Hinweisen).

2.3 Bezüglich Naturalleistungen an das Personal enthält das MWSTG keine ausdrückliche Regelung. Diese findet sich in Art. 47 MWSTV, welcher unter dem Titel «Leistungen an das Personal» Folgendes vorsieht:

> «[1] Bei entgeltlichen Leistungen an das Personal ist die Steuer vom tatsächlich empfangenen Entgelt zu berechnen. Artikel 24 Absätze 2 und 3 MWSTG bleibt vorbehalten.
>
> [2] Leistungen des Arbeitgebers an das Personal, die im Lohnausweis zu deklarieren sind, gelten als entgeltlich erbracht. Die Steuer ist von dem Betrag zu berechnen, der auch für die direkten Steuern massgebend ist.
>
> [3] Leistungen, die im Lohnausweis nicht zu deklarieren sind, gelten als nicht entgeltlich erbracht und es wird vermutet, dass ein unternehmerischer Grund besteht.
>
> [4] Soweit bei den direkten Steuern Pauschalen für die Ermittlung von Lohnanteilen zulässig sind, die auch für die Bemessung der Mehrwertsteuer dienlich sind, können diese für die Mehrwertsteuer ebenfalls angewendet werden.
>
> [5] Für die Anwendung der Absätze 2-4 ist nicht erheblich, ob es sich dabei um eng verbundene Personen nach Artikel 3 Buchstabe h MWSTG handelt.»

2.3.1 Als Lohnausweisempfänger bzw. «Personal» im Sinne von Art. 47 MWSTV gelten sämtliche Personen, welche einer unselbstständigen Tätigkeit nachgehen und dafür einen Lohnausweis erhalten resp. erhalten sollten; dazu gehören auch Verwaltungs- und Stiftungsräte. Arbeiten eng verbundene Personen im Unternehmen mit, gehören sie zur

Personengruppe der Lohnausweisempfänger (vgl. hierzu auch die betreffend Art. 47 Abs. 5 MWSTV per 1. Januar 2018 in Kraft gesetzte Delegationsnorm in Art. 107 Abs. 1 Bst. c MWSTG; Urteil des BVGer A-6223/2019 vom 24. Juli 2020 E. 2.4.3).

Wenn der Mitarbeiter eine Leistung vom Arbeitgeber erhält und der Mitarbeiter dafür kein Entgelt in Form eines üblichen Zahlungsmittels entrichtet (also der Tatbestand von Art. 47 Abs. 1 MWSTV nicht greift), ist nach dieser Verordnungsregelung massgebend, ob die empfangene Leistung im Lohnausweis zu deklarieren ist oder nicht (Art. 47 Abs. 2 und 3 MWSTV). Besteht eine entsprechende Deklarationspflicht, wird von einem Leistungsverhältnis ausgegangen und ein Entgelt in Form einer Arbeitsleistung angenommen (Tauschverhältnis; vgl. Art. 47 Abs. 2 MWSTV). Hingegen liegt bei fehlender Deklarationspflicht ein «Geschenk» des Arbeitgebers und damit kein Leistungsverhältnis vor (vgl. Art. 47 Abs. 3 MWSTV). Bei nur teilweiser Zahlung durch ein übliches Zahlungsmittel, etwa durch Barzahlung oder durch einen Lohnabzug, ist gestützt auf Art. 47 Abs. 1 MWSTV ein Leistungsverhältnis gegeben und mindestens das effektiv bezahlte Entgelt zu versteuern, wobei in Bezug auf den nicht abgegoltenen Teil zusätzlich die Anwendbarkeit von Abs. 2 und 3 zu prüfen ist (siehe zum Ganzen: BOSSART/CLAVADETSCHER, in: Zweifel/Beusch/Glauser/Robinson [Hrsg.], Kommentar zum schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer, 2. Aufl. 2025 [nachfolgend: Kommentar MWSTG], Art. 18 N 125 f.; vgl. ferner LOTHAR MATTHIAS JANSEN, Mitarbeitervergütungen und Mehrwertsteuer, in: Steuer Revue [StR] 2014, S. 668 ff., 675 f.).

Welche Leistungen des Arbeitgebers im Lohnausweis zu bescheinigen sind, ist in der Wegleitung der Schweizerischen Steuerkonferenz (SSK) zum Ausfüllen des Lohnausweises bzw. der Rentenbescheinigung festgelegt (nachfolgend: Wegleitung zum Lohnausweis; vgl. zur Massgeblichkeit dieser Wegleitung im Kontext von Art. 47 MWSTV: Urteil des BVGer A-2791/2023 vom 3. März 2025 E. 2.4.1 mit Hinweisen 1 [bestätigt durch Urteil des BGer 9C_200/2025 vom 12. September 2025]). Danach ist unter Vorbehalt bestimmter, in N 72 der Wegleitung aufgezählter Naturalleistungen alles im Lohnausweis zu deklarieren, was dem Arbeitnehmer in Naturalien zugewendet wird (vgl. N 2 der Wegleitung zum Lohnausweis; BOSSART/CLAVADETSCHER, Kommentar MWSTG, Art. 18 N 127).

Nach dem Gesagten erklären Art. 47 Abs. 2 Satz 1 und Art. 47 Abs. 3 MWSTV im Anwendungsbereich dieser Bestimmungen die Pflicht zur Deklaration im Lohnausweis als massgebend für die Beurteilung, ob ein

mehrwertsteuerliches Leistungsaustauschverhältnis gegeben ist. Dies erscheint nur insoweit als gesetzeskonform, als der Nachweis offenstehen muss, dass im Einzelfall aus mehrwertsteuerlicher Sicht eine andere Würdigung (bzw. ein Abweichen vom Kriterium der Pflicht zur Deklaration im Lohnausweis) geboten ist. Dass bei den in N 72 der Wegleitung zum Lohnausweis genannten Sachverhalten, obwohl teilweise ein Tausch gegen eine Arbeitsleistung (Naturallohn) angenommen werden könnte, eine mehrwertsteuerliche Abrechnung nicht nötig ist, rechtfertigt sich allenfalls aus Praktikabilitätsgründen (zum Ganzen: BOSSART/CLAVADETSCHER, Kommentar MWSTG, Art. 18 N 128; Urteil des BVGer A-2791/2023 vom 3. März 2025 E. 2.4.1 [bestätigt durch Urteil des BGer 9C_200/2025 vom 12. September 2025]; vgl. auch HONAUER, Damit bei der STAF die MWST nicht vergessen geht, in: Expert Focus [EF] 2019, S. 802).

2.3.2 Was die Mehrwertsteuerbemessungsgrundlage bei im Lohnausweis zu deklarierenden Leistungen des Arbeitgebers an das Personal betrifft, ist nach Art. 47 Abs. 2 MWSTV auf den für die direkten Steuern massgebenden Betrag abzustellen. Letzterer Betrag entspricht dem auf dem Lohnausweis zu deklarierenden Betrag, welcher sich prinzipiell nach dem Marktwert bzw. dem Verkehrswert bemisst (vgl. zu Gehaltsnebenleistungen: Wegleitung zum Lohnausweis, N 19 und 26). Nach Art. 47 Abs. 4 MWSTV können ferner die direktsteuerlichen Pauschalen für die Ermittlung der Lohnanteile herangezogen werden. Letzteres bedeutet, dass nach der Verordnungsregelung namentlich die in der Wegleitung zum Lohnausweis vorgesehene Pauschale für Verpflegung und Unterkunft (Merkblatt N2/2007) zur Anwendung kommen kann (siehe zum Ganzen: BOSSART/CLAVADETSCHER, Kommentar MWSTG, Art. 18 N 129).

2.4 Für die Gratisverpflegung des Personals (inkl. mitarbeitende Familienangehörige, mitarbeitende Firmenangehörige oder andere mitarbeitende eng verbundene Personen) galt nach der vom 22. März 2019 bis 17. September 2022 publizierten Praxis der ESTV Folgendes:

Die steuerpflichtige Person hat für die Gratisverpflegung des Personals die im Merkblatt N2/2007 genannten Pauschalbeträge pro Mahlzeit und Person zum Normalsatz zu versteuern. Diese Ansätze sind als brutto (inkl. MWST) zu verstehen. Es handelt sich um folgende Mahlzeitansätze: Frühstück Fr. 3.50; Mittagessen Fr. 10.-; Abendessen Fr. 8.- (MWST-Branchen-Info 08 «Hotel- und Gastgewerbe» [nachfolgend: MBI 08], Ziff. 2.2.3.2).

2.5 Die Mehrwertsteuer betrug im vorliegend massgebenden Zeitraum 7,7 % (Normalsatz, Art. 25 Abs. 1 MWSTG) und 2,5 % (reduzierter Satz; Art. 25 Abs. 2 MWSTG). Als gastgewerbliche Leistung gilt die Abgabe von Lebensmitteln, wenn die steuerpflichtige Person sie beim Kunden oder bei der Kundin zubereitet beziehungsweise serviert oder wenn sie für deren Konsum an Ort und Stelle besondere Vorrichtungen bereithält. Sind Lebensmittel, mit Ausnahme alkoholischer Getränke, zum Mitnehmen oder zur Auslieferung bestimmt, so findet der reduzierte Steuersatz Anwendung, sofern geeignete organisatorische Massnahmen zur Abgrenzung dieser Leistungen von den gastgewerblichen Leistungen getroffen worden sind; andernfalls gilt der Normalsatz. Werden Lebensmittel, mit Ausnahme alkoholischer Getränke, in Verpflegungsautomaten angeboten, so findet der reduzierte Steuersatz Anwendung (Art. 25 Abs. 3 MWSTG).

2.6

2.6.1 Die Veranlagung und Entrichtung der Inlandsteuer erfolgt nach dem Selbstveranlagungsprinzip. Die steuerpflichtige Person stellt dabei eigenständig fest, ob sie 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. BGE 140 II 202 E. 5.4; Urteile des BVGer A-1418/2018 vom 24. April 2019 E. 2.2, A-2788/2018 vom 27. September 2018 E. 2.6; nichts daran ändert, dass neuere deutschsprachige Bundesgerichtsentscheide von «modifizierter Selbstveranlagung» sprechen [BGE 144 I 340 E. 2.2.1 mit Hinweisen]).

2.6.2 Zu den Pflichten der mehrwertsteuerpflichtigen Person gehört insbesondere auch die Buchführungspflicht. Der Mehrwertsteuerpflichtige hat seine Geschäftsbücher und Aufzeichnungen nach den handelsrechtlichen Grundsätzen zu führen (Art. 70 Abs. 1 MWSTG). Die Buchführung, welche die Grundlage der Rechnungslegung bildet, 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 (Art. 957*a* des Obligationenrechts vom 30. März 1911 [SR 220; nachfolgend: OR]; statt vieler: Urteile des BVGer A-4282/2021 vom 24. August 2022 E. 2.1.2, A-1336/2020 vom 12. Oktober 2021 E. 3.4.2 [bestätigt durch Urteil des BGer 2C_933/2021 vom 23. September 2022], je mit weiterem Hinweis).

2.6.3 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 unter anderem im Rahmen des Erlasses der MWST-Info 16 «Buchführung und Rechnungsstellung» (nachfolgend: MI 16) Gebrauch gemacht. Diese enthält genaue Angaben dazu, wie eine derartige Buchführung auszugestalten ist (MI 16, Ziff. 1.1 ff.). Alle Geschäftsvorfälle müssen chronologisch fortlaufend aufgezeichnet werden, wobei dies zeitnah, das heisst zeitlich unmittelbar nach ihrer Verwirklichung – und damit aktuell – zu geschehen hat. Essentiell ist die sogenannte «Prüfspur», welche die formelle Dokumentation sicherstellt (MI 16, Ziff. 1.5). Darunter zu verstehen ist die Verfolgung der Geschäftsvorfälle sowohl vom Einzelbeleg über die Buchhaltung bis zur Mehrwertsteuerabrechnung als auch in umgekehrter Richtung. Diese «Prüfspur» muss – auch stichprobeweise – ohne Zeitverlust jederzeit gewährleistet sein (BGE 140 II 495 E. 3.4.4; zum Ganzen: Urteile des BVGer A-2316/2021 vom 14. März 2023 E. 2.2.3 [bestätigt durch Urteil des BGer 9C_307/2023 vom 19. Dezember 2023], A-4282/2021 vom 24. August 2022 E. 2.1.2, A-6521/2019 vom 29. Juli 2020 E. 2.2.2 mit Hinweisen).

2.6.4 Gemäss Art. 78 Abs. 1 MWSTG kann die ESTV bei steuerpflichtigen Personen Kontrollen durchführen, soweit dies zur Abklärung des Sachverhalts erforderlich ist. Zu diesem Zweck haben diese Personen der ESTV den Zugang zu ihrer Buchhaltung sowie zu den dazugehörigen Belegen zu gewähren. Dazu gehören namentlich jene Unterlagen, die gestützt auf Art. 70 MWSTG zu führen und aufzubewahren sind (vgl. E. 2.6.2 f.). Dazu zählen etwa Bilanzen, Erfolgsrechnungen, die Haupt- und Hilfsbuchhaltungen, Kunden- und Lieferantenrechnungen, Bank- und Kassabelege, Wareninventare, Lohnbücher und Unterlagen für die Erstellung der Mehrwertsteuerabrechnungen (vgl. BEATRICE BLUM, in: Geiger/Schluckebier [Hrsg.], MWSTG Kommentar 2019, 2. Aufl. 2019 [nachfolgend: MWSTG Kommentar 2019] Art. 78 N 21; zum Ganzen: Urteile des BVGer A-2316/2021 vom 14. März 2023 E. 2.2.4 [bestätigt durch Urteil des BGer 9C_307/2023 vom 19. Dezember 2023], A-4282/2021 vom 24. August 2022 E. 2.1.4).

2.7

2.7.1 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). Da bei der effektiven Abrechnungsmethode die Steuerforderung der Differenz zwischen geschuldeter Steuer und Vorsteuerguthaben entspricht, hat die ESTV nicht bloss die Steuerschuld, sondern grundsätzlich auch die Vorsteuern zu schätzen (BLUM, MWSTG Kommentar 2019, Art. 79 N 19). Die Festsetzung der Steuerforderung erfolgt mit einer EM (Art. 79 Abs. 2 MWSTG).

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

Zum einen ist eine Ermessenseinschätzung bei ungenügenden Aufzeichnungen vorzunehmen (Konstellation 1). Eine Schätzung hat damit insbesondere auch dann zu erfolgen, wenn – bei feststehender Steuerpflicht – die Verstösse gegen die formellen Buchhaltungsvorschriften als derart gravierend zu qualifizieren sind, dass sie die materielle Richtigkeit der Buchhaltungsergebnisse in Frage stellen (vgl. Urteil des BGer 2C_265/2018 vom 19. August 2019 E. 4.3; Urteile des BVGer A-4282/2021 vom 24. August 2022 E. 2.2.1, A-2496/2020 vom 18. November 2020 E. 2.3.3 mit Hinweisen). 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, 2C_1078/2012 vom 24. Mai 2014 E. 2.2 mit Hinweisen).

2.8

2.8.1 Sind die Voraussetzungen für eine Ermessenseinschätzung erfüllt, ist die ESTV nicht nur berechtigt, sondern verpflichtet, eine solche nach pflichtgemässem Ermessen vorzunehmen. Die ESTV hat dabei alle Umstände zu beachten, von denen sie Kenntnis hat. Wohl hat die Steuerbehörde eine vorsichtige Schätzung anzustellen, doch ist sie nicht verpflichtet, im Zweifelsfall die für die steuerpflichtige Person günstigste Annahme zu treffen. Die Verletzung von Verfahrenspflichten darf sich nicht lohnen. Fälle, in denen die Steuerpflichtigen ihre Mitwirkungspflichten nicht wahrnehmen bzw. keine, unvollständige oder ungenügende Aufzeichnungen über ihre Umsätze (bzw. hinsichtlich der Feststellung oder Überprüfung der Steuerpflicht) führen, dürfen keine Steuerausfälle zur Folge haben (Urteil des BGer 2C_885/2019 vom 5. März 2020 E. 6.1; statt vieler: Urteile des BVGer A-2316/2021 vom 14. März 2023 E. 2.4.1 [bestätigt durch Urteil des BGer 9C_307/2023 vom 19. Dezember 2023], A-4282/2021 vom 24. August 2022 E. 2.2.2, A-2589/2020 vom 3. Mai 2021 E. 2.5.2 mit Hinweisen).

2.8.2 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 nahekommt. 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 Ermessenseinschätzung fungieren (zum Ganzen statt vieler: Urteile des BVGer A-2316/2021 vom 14. März 2023 E. 2.4.2 [bestätigt durch Urteil des BGer 9C_307/2023 vom 19. Dezember 2023], A-1336/2020 vom 12. Oktober 2021 E. 3.5.3 [bestätigt durch Urteil des BGer 2C_933/2021 vom 23. September 2022], A-7088/2016 vom 11. Dezember 2017 E. 2.5.2, je mit weiteren Hinweisen).

2.8.3 Das Bundesverwaltungsgericht überprüft das Vorliegen der Voraussetzungen für die Vornahme einer Ermessenstaxation – als Rechtsfrage – uneingeschränkt (vgl. E. 1.5). Als ausserhalb der Verwaltungsorganisation und Behördenhierarchie stehendes, von der richterlichen Unabhängigkeit bestimmtes Verwaltungsgericht auferlegt es sich trotz des möglichen Rügegrundes der Unangemessenheit bei der Überprüfung von zulässigerweise erfolgten Ermessensveranlagungen jedoch eine gewisse Zurückhaltung und reduziert dergestalt seine Prüfungsdichte. Grundsätzlich setzt das Bundesverwaltungsgericht nur dann sein eigenes Ermessen an die Stelle desjenigen der Vorinstanz, wenn dieser bei der Schätzung erhebliche Ermessensfehler unterlaufen sind (statt vieler: Urteile des BGer 2C_27/2021 vom 5. Oktober 2021 E. 3.1.3, 2C_950/2015 vom 11. März 2016 E. 4.5, 2C_1077/2012 und 2C_1078/2012 vom 24. Mai 2014 E. 2.5; Urteil des BVGer A-4282/2021 vom 24. August 2022 E. 2.2.4). Diese Praxis wurde vom Bundesgericht unlängst explizit bestätigt (BGE 151 II 289 E. 3.4.5; vgl. hierzu auch: Urteil des BVGer A-2713/2024 vom 14. August 2025 E. 2.8.1).

2.8.4 Für das Vorliegen der Voraussetzungen einer Ermessenseinschätzung ist nach der vorn genannten Beweislastregel (vgl. E. 1.5.2) die ESTV beweisbelastet. Sind die Voraussetzungen einer Ermessenseinschätzung erfüllt («erste Stufe») und erscheint die vorinstanzliche Schätzung nicht bereits im Rahmen der durch das Bundesverwaltungsgericht mit der

gebotenen Zurückhaltung (E. 2.8.3) 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»; vgl. anstelle vieler: Urteil des BVGer A-2315/2021 vom 14. März 2023 E. 2.5.2 [bestätigt durch Urteil des BGer 9C_306/2023 vom 19. Dezember 2023]). Weil das Ergebnis der Ermessensveranlagung selbst auf einer Schätzung beruht, kann sich die steuerpflichtige Person gegen eine zulässigerweise durchgeführte Ermessenseinschätzung nicht mit allgemeiner Kritik zur Wehr setzen. Vielmehr hat sie darzulegen, dass die von der ESTV vorgenommene Schätzung offensichtlich unrichtig ist; dabei hat sie auch den Beweis für ihre vorgebrachten Behauptungen zu erbringen (statt vieler: Urteil des BGer 2C_27/2021 vom 5. Oktober 2021 E. 3.1.4; Urteile des BVGer A-4282/2021 vom 24. August 2022 E. 2.2.5, A-7088/2016 vom 11. Dezember 2017 E. 2.6.3, je mit weiteren Hinweisen). Gelingt es der steuerpflichtigen Person nicht zu beweisen, dass das Ergebnis der Ermessenseinschätzung klarerweise nicht mit den tatsächlichen Gegebenheiten übereinstimmt, hat sie die Folgen der Beweislosigkeit zu tragen und es bleibt bei der bisherigen Schätzung (statt vieler: Urteil des BVGer A-2315/2021 vom 14. März 2023 E. 2.5.2 mit Hinweisen [bestätigt durch Urteil des BGer 9C_306/2023 vom 19. Dezember 2023]).

2.9 Gemäss Art. 9 BV hat jede Person Anspruch darauf, von den staatlichen Organen ohne Willkür behandelt zu werden. Nach ständiger Rechtsprechung des Bundesgerichts liegt Willkür in der Rechtsanwendung vor, wenn der angefochtene Entscheid offensichtlich unhaltbar ist, mit der tatsächlichen Situation in klarem Widerspruch steht, eine Norm oder einen unumstrittenen Rechtsgrundsatz krass verletzt oder in stossender Weise dem Gerechtigkeitsgedanken zuwiderläuft. Das Bundesgericht und damit auch das Bundesverwaltungsgericht hebt einen Entscheid jedoch nur auf, wenn nicht bloss die Begründung, sondern auch das Ergebnis unhaltbar ist. Dass eine andere Lösung ebenfalls als vertretbar oder gar zutreffender erscheint, genügt nicht (BGE 144 II 281 E. 3.6.2, 138 I 305 E. 4.3 mit Hinweis).

3.

Im vorliegenden Fall ist zu prüfen, ob die ESTV hinsichtlich der von der Beschwerdeführerin an ihr Personal erbrachten Verpflegungsleistungen zu Recht eine Steuerkorrektur vorgenommen hat. Nach Wiedergabe der Parteivorbringen (E. 3.1 und E. 3.2) ist zunächst zu prüfen, ob auf diese Leistungen Art. 47 Abs. 2 MWSTV Anwendung findet und die

Bemessungsgrundlage daher nach den für die direkten Steuern massgebenden Ansätzen zu bestimmen ist (E. 4.1). Sodann ist zu beurteilen, ob die Vorinstanz die Bemessungsgrundlage mangels zuverlässiger Aufzeichnungen zu Recht nach pflichtgemässem Ermessen ermittelte und die Steuerkorrektur entsprechend berechnete (E. 4.2). Schliesslich ist zu prüfen, welcher Steuersatz auf die fraglichen Leistungen Anwendung findet (E. 4.3).

3.1 Die Beschwerdeführerin macht im Wesentlichen geltend, die Personalverpflegung sei unter Gewährung eines Rabatts von 50 % bezogen worden. Die entsprechenden Entgelte seien über das Kassensystem mittels spezifischer Rabattcodes erfasst und ordnungsgemäss verbucht worden. Eine Aufrechnung auf einen höheren Wert komme nur insoweit in Betracht, als überhaupt eine geldwerte Leistung des Arbeitgebers vorliege, die nicht bereits durch das bezahlte Entgelt abgegolten sei. Die Vorinstanz habe demgegenüber die tatsächlich vereinnahmten Entgelte unberücksichtigt gelassen und stattdessen pauschal auf die Ansätze des Merkblatts N2/2007 abgestellt.

Sodann entbehre die von der Vorinstanz vorgenommene Berechnungsmethode jeglicher Grundlage. Diese habe die beim Sozialversicherungsamt deklarierten Bruttolöhne durch einen angenommenen Stundenlohn dividiert und daraus die Anzahl Vollzeitstellen ermittelt. Auf dieser Grundlage habe sie einen standardisierten Konsum von Personalmahlzeiten unterstellt. Dieses Vorgehen trage der konkreten betrieblichen Struktur mit einem überwiegenden Anteil an Teilzeitpersonal nicht Rechnung und beruhe auf unrealistischen Annahmen über die Häufigkeit der Personalverpflegung. Zudem verlange die Vorinstanz faktisch einen lückenlosen Nachweis jeder einzelnen Personalverpflegung. Die eingereichten Kassendaten stellten jedoch einen hinreichenden und praxisgerechten Nachweis der tatsächlich erzielten Umsätze dar. Auch habe die Vorinstanz die ausserordentlichen Verhältnisse während der COVID-19 Pandemie nicht berücksichtigt.

Schliesslich seien die Leistungen an das Personal zum reduzierten Steuersatz abzurechnen, da sie überwiegend im Take-away-Bereich erfolgt seien und sich hinsichtlich der organisatorischen Abwicklung nicht von Verkäufen an externe Kunden unterschieden hätten.

3.2 Die Vorinstanz bringt dagegen im Wesentlichen vor, es fehle am Nachweis, dass das Personal der Beschwerdeführerin während der

Kontrollperiode Konsumationen zu 50 % des Verkaufspreises beziehen musste und die entsprechenden Entgelte jeweils im Kassensystem erfasst wurden. Ohne klare interne Regelungen oder schriftliche Vereinbarungen sei die entsprechende Behauptung nicht belegt. Insbesondere sei unklar, welchem Zweck die verwendeten Rabattcodes dienten. Diese könnten ebenso für Kundenrabatte oder für vergünstigte Abgaben von übrig gebliebenen Produkten an das Personal verwendet worden sein. Ferner habe die Beschwerdeführerin ihre Deklarationspflicht verletzt, indem sie allfällige Gehaltsnebenleistungen nicht in den Lohnausweisen ausgewiesen habe. Ebenso habe sie ihre Buchführungs- und Dokumentationspflichten missachtet, da weder in den Geschäftsbüchern Angaben zur Personalverpflegung ersichtlich seien noch entsprechende Leistungen arbeitsvertraglich geregelt worden seien. Unter diesen Umständen seien die Pauschalen gemäss Merkblatt N2/2017 heranzuziehen.

Die Pauschalansätze seien sodann nicht schematisch, sondern unter Berücksichtigung der konkreten Verhältnisse angewendet worden. Den Auswirkungen der COVID-19-Pandemie sei Rechnung getragen worden, indem für die Ermittlung der Anzahl Vollzeitstellen lediglich die um die Kurzarbeitsentschädigungen bereinigte Lohnsumme berücksichtigt worden sei. Dadurch seien reduzierte Arbeitspensen infolge behördlicher Betriebseinschränkungen oder eines geringeren Kundenaufkommens bereits in die Berechnung eingeflossen.

Schliesslich seien gemäss Praxis der ESTV die im Merkblatt N2/2017 vorgesehenen Ansätze als Bruttobeträge (inkl. MWST) zu verstehen und zum Normalsatz zu versteuern. Die Beschwerdeführerin wäre – so die Vorinstanz weiter – im Rahmen der Selbstveranlagung verpflichtet gewesen, ihre Geschäftsbücher so zu führen, dass eine Aufteilung der Verpflegungsleistungen auf den reduzierten Steuersatz (Take-away) und den Normalsatz (Konsumation vor Ort) nachvollzogen werden könne. Zudem fehle der Nachweis, dass den mittels Rabattcodes erfassten Umsätzen die erforderlichen organisatorischen Massnahmen zur Trennung von Take-away- und Inhouse-Konsumationen zugrunde gelegen hätten. Daher könne nicht davon ausgegangen werden, dass sämtliche entsprechenden Leistungen zu Recht zum reduzierten Steuersatz abgerechnet worden seien.

4.

4.1 Unbestritten ist, dass die Beschwerdeführerin ihrem Personal Verpflegungsleistungen erbracht hat. Sie macht geltend, ihre Mitarbeitenden hätten diese jeweils mit einem Rabatt von 50 % bezogen und die

entsprechenden Entgelte mittels Rabattcodes im Kassensystem erfasst, weshalb die Leistungen als entgeltliche Leistungen im Sinne von Art. 47 Abs. 1 MWSTV bereits im deklarierten steuerbaren Umsatz enthalten gewesen seien. Den hierfür erforderlichen Nachweis vermag sie jedoch nicht zu erbringen. Wie die Vorinstanz nachvollziehbar darlegt, ergibt sich aus den eingereichten Kassenauswertungen (Vorinstanzliche Akten [nachfolgend: act.] 12) weder eindeutig, welche Rabattcodes ausschliesslich für Personalbezüge verwendet wurden, noch, ob sämtliche Personalverpflegungen vollständig erfasst wurden. Hinzu kommt, dass die Beschwerdeführerin die Verpflegungsleistungen weder in den Lohnausweisen als Gehaltsnebenleistungen deklarierte noch schriftliche Regelungen zu den gewährten Vergünstigungen oder andere zuverlässige Aufzeichnungen über Art und Umfang der Personalverpflegung vorlegte. Der Nachweis, dass die Voraussetzungen von Art. 47 Abs. 1 MWSTV erfüllt sind, ist damit nicht erbracht.

Die Vorinstanz hat sodann zu Recht festgestellt, dass die Verpflegungsleistungen nach den für den Lohnausweis geltenden Vorschriften zu deklarieren sind (vgl. E. 2.3.1). Die Bemessungsgrundlage ist folglich gestützt auf Art. 47 Abs. 2 MWSTV zu bestimmen, wonach auf den für die direkten Steuern massgebenden, nach dem Marktwert bemessenen und im Lohnausweis zu deklarierenden Betrag abzustellen ist. Die Vorinstanz war daher berechtigt, für dessen Ermittlung gestützt auf Art. 47 Abs. 4 MWSTV das Merkblatt N2/2007 heranzuziehen (vgl. E. 2.3.2).

4.2 Da die Bemessungsgrundlage nach Art. 47 Abs. 2 MWSTV zu bestimmen ist, ist im Folgenden zu prüfen, ob die Vorinstanz diese mangels zuverlässiger Aufzeichnungen zu Recht nach pflichtgemässem Ermessen ermittelte. Dabei ist zu prüfen, ob die Voraussetzungen für eine Ermessenstaxation erfüllt sind («erste Stufe» [E. 2.8.1], nachfolgend E. 4.2.1), ob die Vorinstanz ihre Schätzung nach pflichtgemässem Ermessen vorgenommen hat («zweite Stufe» [E. 2.8.2], nachfolgend E. 4.2.2) und, falls dies zu bejahen ist, ob die Beschwerdeführerin nachzuweisen vermag, dass die Schätzung der Vorinstanz offensichtlich unrichtig ist («dritte Stufe» [E. 2.8.4], nachfolgend E. 4.2.3).

4.2.1 Wie bereits dargelegt (vgl. E. 4.1) konnte die Bemessungsgrundlage mangels zuverlässiger Aufzeichnungen nicht genau ermittelt werden, weshalb auch die Voraussetzungen für eine Ermessenseinschätzung erfüllt waren (Verstoss gegen die formellen Buchführungspflichten, vgl. E. 2.7.1). Insbesondere deklarierte die Beschwerdeführerin die Verpflegungs-

leistungen weder in den Lohnausweisen als Gehaltsnebenleistungen noch führte sie Aufzeichnungen, aus denen sich Art und Umfang der Personalverpflegung zuverlässig ergeben würden. Ebenso fehlen schriftliche Regelungen zu den gewährten Vergünstigungen. Die Vorinstanz war daher berechtigt und verpflichtet, die Bemessungsgrundlage nach pflichtgemässem Ermessen zu bestimmen (vgl. E. 2.8.1).

4.2.2 Die Vorinstanz berechnete die Höhe der Personalverpflegungsleistungen der Beschwerdeführerin wie folgt (vgl. act. 5): Zunächst reduzierte sie den jährlichen Pauschalbetrag gemäss Merkblatt N2/2007 aufgrund der Öffnungszeiten des Betriebs der Beschwerdeführerin. Da diese überwiegend Teilzeitangestellte beschäftigte, ermittelte die ESTV anschliessend die Anzahl Vollzeitstellen. Hierzu dividierte sie die beim Sozialversicherungsamt deklarierten Bruttolöhne (abzüglich Kurzarbeitsentschädigungen) durch einen mutmasslichen durchschnittlichen Stundenlohn von Fr. 30.–. Dabei stützte sie sich auf einen im Zeitpunkt der Kontrolle vorliegenden Arbeitsvertrag einer Aushilfe mit einem Bruttostundenlohn von Fr. 25.20 und berücksichtigte, dass der Stundenlohn von Standortleitenden höher ausfiel. Die auf diese Weise ermittelten Jahresarbeitsstunden teilte die ESTV durch 2'184 Stunden, welche sie als Jahresarbeitszeit eines Vollzeitpensums zugrunde legte. Daraus ergaben sich für streitbetroffenen Jahre 5.596 (2019), 4.763 (2020), 2.470 (2021) bzw. 3.079 (2022) Vollzeitstellen. Schliesslich multiplizierte die ESTV den an die Öffnungszeiten angepassten Pauschalbetrag mit der so ermittelten Anzahl Vollzeitstellen und gelangte zu Personalverpflegungsleistungen von gerundet Fr. 28’779.– (2019), Fr. 24’494.– (2020), Fr. 12’701.– (2021) und Fr. 15’835.– (2022).

Die Vorinstanz stützte ihre Berechnung auf objektiv nachvollziehbare und überprüfbare Grundlagen. Insbesondere durfte sie mangels zuverlässiger Aufzeichnungen über den tatsächlichen Umfang der Personalverpflegung die Anzahl Vollzeitstellen anhand der deklarierten Lohnsumme schätzen. Ebenfalls ist nicht zu beanstanden, dass sie hierfür einen durchschnittlichen Stundenlohn heranzog, der sich auf die vorhandenen Akten stützte und den unterschiedlichen Lohnniveaus im Betrieb Rechnung trug. Schliesslich berücksichtigte sie die konkreten betrieblichen Verhältnisse, indem sie den Pauschalbetrag aufgrund der effektiven Öffnungszeiten reduzierte. Soweit die Beschwerdeführerin geltend macht, die Vorinstanz habe die Auswirkungen der COVID-19-Pandemie unberücksichtigt gelassen, ist ihr nicht zu folgen. Die Vorinstanz trug den pandemiebedingten Besonderheiten Rechnung, indem sie die Kurzarbeitsentschädigungen von den deklarierten Bruttolöhnen in Abzug brachte und den Pauschalbetrag

entsprechend den tatsächlichen Öffnungszeiten des Betriebs reduzierte. Nach dem Gesagten kann das Vorgehen der Vorinstanz bei der Schätzung – insbesondere unter Berücksichtigung der gebotenen Zurückhaltung (E. 2.8.3) – insgesamt nicht als pflichtwidrig qualifiziert werden.

4.2.3 Die Beschwerdeführerin vermag schliesslich nicht nachzuweisen, dass die Ermessenseinschätzung der Vorinstanz offensichtlich unrichtig wäre. Ihre Einwände erschöpfen sich im Wesentlichen darin, der Berechnung der Vorinstanz eine eigene Darstellung der tatsächlichen Verhältnisse gegenüberzustellen. Die eingereichten Kassenauswertungen erlauben, wie dargelegt, keine zuverlässige Bestimmung des tatsächlichen Umfangs der Personalverpflegung und belegen die behauptete systematische Rabattgewährung von 50 % an das Personal nicht hinreichend. Auch mit dem eingereichten Wochenschichtplan (vgl. unnummerierte Beschwerdebeilage) vermag die Beschwerdeführerin nicht nachzuweisen, dass die Vorinstanz von einer überhöhten Anzahl Vollzeitstellen ausgegangen ist. Dieser bildet lediglich die Personaleinsatzplanung für eine einzelne Woche im Jahr 2026 ab und erlaubt keine zuverlässigen Rückschlüsse auf die während der Kontrollperiode massgebenden Vollzeitäquivalente. Ebenso zeigt die Beschwerdeführerin nicht auf, dass der von der Vorinstanz verwendete Stundenlohn, die zugrunde gelegte Jahresarbeitszeit oder die übrigen Berechnungsgrundlagen (vgl. E. 4.2.2) offensichtlich unzutreffend wären. Eine verlässlichere Bemessungsgrundlage legt sie nicht vor. Damit gelingt ihr der Nachweis der offensichtlichen Unrichtigkeit der Ermessenseinschätzung nicht.

4.2.4 Nach dem Gesagten hat die Vorinstanz die Bemessungsgrundlage der Mehrwertsteuer für die Verpflegungsleistungen an das Personal der Beschwerdeführerin zu Recht gestützt auf Art. 47 Abs. 2 und 4 MWSTV sowie das Merkblatt N2/2007 im Rahmen einer Ermessenseinschätzung ermittelt. Soweit die Beschwerdeführerin eine willkürliche Sachverhaltsfeststellung, eine willkürliche Ermessenseinschätzung sowie einen überspitzten Formalismus rügt, erweisen sich diese Rügen ebenfalls als unbegründet. Zu prüfen bleibt, ob auf diesen Leistungen der Normal- oder der reduzierte Steuersatz Anwendung findet.

4.3

4.3.1 Der reduzierte Steuersatz gelangt bei Take-away-Leistungen nur zur Anwendung, wenn die steuerpflichtige Person die erforderlichen organisatorischen Massnahmen zur zuverlässigen Trennung der dem reduzierten und dem Normalsatz unterliegenden Umsätze getroffen hat und die

entsprechenden Leistungen zum reduzierten Steuersatz erfasst werden (vgl. E. 2.5). Die Beweislast hierfür trägt die steuerpflichtige Person (vgl. E. 1.5.2).

4.3.2 Vorliegend vermag die Beschwerdeführerin nicht nachzuweisen, dass diese Voraussetzungen erfüllt sind. Insbesondere fehlen hinreichende Nachweise dafür, dass die Personalverpflegung organisatorisch eindeutig von den übrigen Konsumationen getrennt und im Kassensystem konsequent zum reduzierten Steuersatz erfasst wurde. Die eingereichten Kassenauswertungen erlauben weder eine zuverlässige Zuordnung der Personalbezüge noch den Nachweis, dass sämtliche entsprechenden Leistungen tatsächlich als Take-away-Leistungen zum reduzierten Steuersatz abgerechnet wurden. Unter diesen Umständen ist die Vorinstanz zu Recht davon ausgegangen, dass die Voraussetzungen für die Anwendung des reduzierten Steuersatzes nicht nachgewiesen sind. Die Steuerkorrektur zum Normalsatz erweist sich daher als rechtmässig.

4.4 Zusammenfassend hat die Vorinstanz die Bemessungsgrundlage für die Mehrwertsteuer auf den Personalverpflegungsleistungen der Beschwerdeführerin in den Steuerperioden 2019 bis 2022 zu Recht nach pflichtgemässem Ermessen ermittelt und die daraus resultierende Steuerkorrektur unter Anwendung des Normalsatzes zutreffend festgesetzt.

5.
Insgesamt ist die Beschwerde somit abzuweisen, soweit darauf einzutreten ist.

6.
Ausgangsgemäss hat die unterliegende Beschwerdeführerin die auf Fr. 1’250.– festzusetzenden Verfahrenskosten zu tragen (Art. 63 Abs. 1 VwVG und Art. 2 Abs. 1 i.V.m. Art. 4 des Reglements vom 21. Februar 2008 über die Kosten und Entschädigungen vor dem Bundesverwaltungsgericht [VGKE, SR 173.320.2]). Der von ihr einbezahlte Kostenvorschuss in gleicher Höhe ist zur Bezahlung der Verfahrenskosten zu verwenden.

(Das Dispositiv befindet sich auf der nächsten Seite).

Demnach erkennt das Bundesverwaltungsgericht:

1.
Die Beschwerde wird abgewiesen, soweit darauf eingetreten wird.

2.
Die Verfahrenskosten von Fr. 1’250.– werden der Beschwerdeführerin auferlegt. Der von ihr einbezahlte Kostenvorschuss in gleicher Höhe wird zur Bezahlung der Verfahrenskosten verwendet.

3.
Dieses Urteil geht an die Beschwerdeführerin und die Vorinstanz.

Für die Rechtsmittelbelehrung wird auf die nächste Seite verwiesen.

Der vorsitzende Richter:	Der Gerichtsschreiber:
Keita Mutombo	Janic Lombriser

Rechtsmittelbelehrung:

Gegen diesen Entscheid kann innert 30 Tagen nach Eröffnung beim Bundesgericht, Schweizerhofquai 6, 6004 Luzern, Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten geführt werden (Art. 82 ff., 90 ff. und 100 BGG). Die Frist ist gewahrt, wenn die Beschwerde spätestens am letzten Tag der Frist beim Bundesgericht eingereicht oder zu dessen Handen der Schweizerischen Post oder einer schweizerischen diplomatischen oder konsularischen Vertretung übergeben worden ist (Art. 48 Abs. 1 BGG). 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 die beschwerdeführende Partei in Händen hat, beizulegen (Art. 42 BGG).

Versand:

Zustellung erfolgt an:

– die Beschwerdeführerin (Gerichtsurkunde)
– die Vorinstanz (Ref-Nr. (…); Gerichtsurkunde)