



## Urteil vom 19. April 2024

---

Besetzung

Richter Jürg Steiger (Vorsitz),  
Richter Keita Mutombo,  
Richterin Iris Widmer,  
Gerichtsschreiber Alexander Cochardt.

---

Parteien

**X. \_\_\_\_\_ GmbH,**  
(...),  
vertreten durch  
Dr. iur. Patrizia Attinger, Rechtsanwältin,  
Dr. Markus Oehri, Steuerberatung,  
(...),  
Beschwerdeführerin,

gegen

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

---

Gegenstand

MWST, Ermessenseinschätzung (2014 bis 2017).

**Sachverhalt:****A.**

Die X. \_\_\_\_\_ GmbH (nachfolgend: Steuerpflichtige) mit Sitz in (...) bezweckt gemäss Eintrag im Handelsregister des Kantons (...) insbesondere den Betrieb von Imbiss- und Take-away-Geschäften und Gastronomieunternehmungen. Sie ist seit (...) im Register der mehrwertsteuerpflichtigen Personen bei der Eidgenössischen Steuerverwaltung (nachfolgend: ESTV) eingetragen.

**B.**

**B.a** Im Zeitraum vom 1. bis 2. Juli 2019 sowie vom 28. bis 29. April 2020 führte die ESTV bei der Steuerpflichtigen eine Kontrolle der Steuerperioden 2014 bis 2017 (Zeitraum vom 1. Januar 2014 bis zum 31. Dezember 2017) durch. Die ESTV erachtete die Buchführung der Steuerpflichtigen als mangelhaft und nahm deshalb eine ermessensweise Umsatzschätzung vor.

**B.b** Daraufhin erliess die ESTV am 15. September 2020 die Einschätzungsmittelteilung (EM) Nr. (...). In dieser EM machte die ESTV eine Steuerkorrektur zu ihren Gunsten in Höhe von Fr. 134'021.– zuzüglich Verzugszinsen ab dem 31. August 2016 (mittlerer Verfall) geltend für «Margen- und Steuersatzdifferenzen» (Ziff. 1: Fr. 110'439.70), «Nicht verbuchte Umsätze» (Ziff. 2: Fr. 16'296.25), «Leistungen an das Personal und eng verbundene Personen» (Ziff. 3: Fr. 589.05), «Betriebsmittelverkauf» (Ziff. 4: Fr. 59.25) und «Vorsteuern» (Ziff. 5: Fr. 6'636.45). Die Korrektur in Ziff. 1 bzw. die damit einhergehende Ermessenseinschätzung begründete die ESTV damit, dass die tiefe Bruttogewinnmarge wie auch die Minusbestände in der Kasse auf nicht verbuchte Umsätze schliessen liessen. Zur kalkulatorischen Ermittlung des Umsatzes verwendete die ESTV eine Bruttogewinnmarge von 67 %. Betreffend Ziff. 2 führte die ESTV aus, dass Zahlungseingänge, die von der Steuerpflichtigen als Darlehenszahlungen verbucht wurden, steuerbare Umsätze darstellten. Die Korrektur in Ziff. 3 ergab sich gemäss ESTV aus nicht bzw. zu wenig abgerechneten Privatanteilen an Fahrzeugkosten, die Korrektur in Ziff. 4 aus dem nicht verbuchten Verkauf eines Betriebsfahrzeugs. Betreffend Ziff. 5 führte die ESTV aus, dass seitens der Steuerpflichtigen vorgenommene Vorsteuerabzüge nicht berechtigt gewesen seien. Es handle sich um vorgenommene Vorsteuerabzüge im Zusammenhang mit Saldo vorträgen der Konten 1170 und 1171 (Ziff. 5.a), dem Kauf eines Imbissstands (Ziff. 5.b) und vereinzelt Verbuchungen betreffend die Jahre 2014 bis 2017 (Ziff. 5.c).

**B.c** Mit Schreiben vom 15. Oktober 2020 ersuchte die Steuerpflichtige die ESTV fristgerecht um eine mündliche Besprechung und den Widerruf der EM. Eventualiter ersuchte sie die ESTV um Erlass einer anfechtbaren Verfügung.

**B.d** Mit Verfügung vom 15. April 2021 bestätigte die ESTV die EM und forderte für die Steuerperioden 2014 bis 2017 Mehrwertsteuern im Betrag von Fr. 134'021.– (zuzüglich Verzugszins) nach.

**B.e** Die gegen diese Verfügung erhobene Einsprache vom 17. Mai 2021 wies die ESTV mit Einspracheentscheid vom 30. März 2023 ab.

### **C.**

**C.a** Gegen diesen Einspracheentscheid gelangte die Steuerpflichtige (nachfolgend: Beschwerdeführerin) mit Beschwerde vom 16. Mai 2023 ans Bundesverwaltungsgericht. Sie beantragt die Aufhebung des Einspracheentscheids. Zudem sei ihr Akteneinsicht in die Erfahrungszahlen, welche die ESTV ihrem Einspracheentscheid zugrunde gelegt hat, zu gewähren, so dass folgende Aspekte der Vergleichsbetriebe erkennbar sind: (I.) Anzahl Mitarbeitende inklusive Pensum, (II.) Anzahl Betriebsstätten, (III.) Angebot (Take-away/Restauration), (IV.) Grösse und Sitzplätze im Innen- und Aussenbereich, (V.) gesamte Betriebsfläche, (VI.) Alkoholverkauf ja oder nein, (VII.) Postleitzahl, (VIII.) Preisliste der Döner-Produkte, (IX.) Angaben zu weiteren Verkaufsprodukten wie Pizza, Hotdog etc., (X.) Gewissheit, dass sämtliche Vergleichszahlen auf einer einwandfreien Buchführung und somit auf keinerlei Aufrechnungen beruhen.

Im Weiteren beantragt sie die Anwendung einer Bruttogewinnmarge von 54.37 %, eventualiter von 57.10 %. Subeventualiter sei ein Augenschein bei der Beschwerdeführerin vor Ort durchzuführen. Subsubeventualiter sei ein Gutachten zu erstellen über die Spannbreite von Fleischmenge, Preis und Qualität eines Döners im Generellen sowie im Speziellen über die Fleischmenge, Preis und Qualität eines Döners der Beschwerdeführerin, um darauf basierend den steuerbaren Umsatz festzulegen. Subsubsubeventualiter sei der Fall zwecks Feststellung des steuerbaren Umsatzes an die ESTV zurückzuweisen; alles unter Kosten- und Entschädigungsfolgen zulasten der ESTV.

**C.b** Die ESTV (nachfolgend auch: Vorinstanz) lässt sich mit Eingabe vom 6. Juli 2023 vernehmen und beantragt die Abweisung der Beschwerde unter Kostenfolge zulasten der Beschwerdeführerin. Neben den amtlichen

Akten reicht die Vorinstanz folgende vertrauliche Akten ein: Excel-Datei der Stichprobe mit vertraulichen Informationen zu den Vergleichsbetrieben (v.-act. A), Excel-Datei mit betriebswirtschaftlichen Zahlen aller Betriebe der Unterkategorie «andere Fast-Food, Imbiss, Take-away, Pizzakurier, Kebab und dergleichen» (v.-act. B) und E-Mail-Verkehr mit dem Steueramt einer Gemeinde (v.-act. C).

**C.c** Mit Schreiben vom 25. August 2023 ersucht die Beschwerdeführerin um Einsicht in näher bezeichnete Aktenstücke, u.a. in die v.-act. A, B und C. Das Bundesverwaltungsgericht heisst dieses Akteneinsichtsgesuch mit Zwischenverfügung vom 10. Oktober 2023 teilweise gut. Der Beschwerdeführerin wird unter anderem Einsicht in anonymisierte Fassungen der v.-act. A und B (a.-act. A und B) gewährt. Eine weitere Akteneinsicht wird ihr aufgrund von Geschäftsgeheimnissen Dritter verweigert. Zudem weist das Bundesverwaltungsgericht die v.-act. C aus dem Recht, weil der wesentliche Inhalt der Beschwerdeführerin aufgrund des Steuergeheimnisses der betroffenen Drittpersonen nicht zur Kenntnis gebracht werden kann. Zur weiteren Begründung wird auf die Zwischenverfügung verwiesen.

**C.d** Nach zweimaliger Fristerstreckung nimmt die Beschwerdeführerin mit Schreiben vom 11. Dezember 2023 fristgerecht zur vorinstanzlichen Vernehmlassung Stellung und hält dabei an ihren Anträgen fest. Zudem stellt sie folgende prozessuale Anträge: (1) Es sei die Vorinstanz zu verpflichten, den detaillierten Warenaufwand der in a.-act. A aufgeführten Betriebe offen zu legen; (2) es sei die Vorinstanz zu verpflichten, bei allen der 28 Betriebe gemäss a.-act. A zu erläutern, weshalb diese Betriebe mit der Beschwerdeführerin vergleichbar seien; (3) es sei die Vorinstanz zu verpflichten, zu den übrigen 45 Betrieben Stellung zu nehmen, weshalb diese nicht mit der Beschwerdeführerin vergleichbar seien; (4) es sei ein Augenschein in (Ort) bei der Beschwerdeführerin ohne die Information und Teilnahme derselben durchzuführen; (5) es sei der Beschwerdeführerin eine angemessene Frist zu gewähren, um zu den Ausführungen der Vorinstanz Stellung zu nehmen.

*Auf die detaillierten Vorbringen der Verfahrensbeteiligten wird – soweit dies für den Entscheid wesentlich ist – im Rahmen der folgenden Erwägungen eingegangen.*

## **Das Bundesverwaltungsgericht zieht in Erwägung:**

### **1.**

**1.1** Das Bundesverwaltungsgericht beurteilt gemäss Art. 31 des Verwaltungsgerichtsgesetzes vom 17. Juni 2005 (VGG, SR173.32) 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 Ausnahme liegt hier nicht vor. Die Vorinstanz ist eine Behörde im Sinne von Art. 33 VGG. Das Bundesverwaltungsgericht ist demnach für die Beurteilung der vorliegenden Beschwerde sachlich zuständig.

**1.2** Das Beschwerdeverfahren richtet sich nach den Bestimmungen des Verwaltungsverfahrensgesetzes, soweit das Verwaltungsgerichtsgesetz nichts anderes bestimmt (Art. 37 VGG; vgl. Art. 81 Abs. 1 des Bundesgesetzes über die Mehrwertsteuer vom 12. Juni 2009 [MWSTG, SR 641.20], wonach die in Art. 2 Abs. 1 VwVG genannten Ausnahmen im Mehrwertsteuerverfahren nicht gelten).

### **1.3**

**1.3.1** Die Beschwerdeführerin ist Adressatin der angefochtenen Verfügung und von dieser betroffen. Sie ist damit zur Beschwerdeerhebung berechtigt (Art. 48 Abs. 1 VwVG).

**1.3.2** Auf die frist- und formgerecht eingereichte Beschwerde (Art. 50 Abs. 1 und Art. 52 Abs. 1 VwVG) ist demnach einzutreten.

**1.4** Das Bundesverwaltungsgericht kann den angefochtenen Entscheid 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).

**1.5** Im Beschwerdeverfahren gilt die Untersuchungsmaxime, wonach die entscheidende Behörde den rechtlich relevanten Sachverhalt von sich aus abklären und darüber ordnungsgemäss Beweis führen muss. Der Untersuchungsgrundsatz wird im Mehrwertsteuerverfahren indes dadurch relativiert, dass den Verfahrensbeteiligten spezialgesetzlich statuierte Mitwirkungspflichten auferlegt werden (Art. 13 VwVG i.V.m. Art. 81 Abs. 1 MWSTG; BVGE 2009/60 E. 2.1.2). Dazu zählt namentlich das im Mehrwertsteuerrecht geltende (modifizierte) Selbstveranlagungsprinzip (BGE 140 II 202 E. 5.4 f.; Urteil des BGer 2C\_443/2020 vom 8. Oktober 2020

E. 3.2.3). Die Beschwerdeinstanz nimmt jedoch nicht von sich aus zusätzliche Sachverhaltsabklärungen vor oder untersucht weitere Rechtsstandpunkte, für die sich aus den vorgebrachten Rügen oder den Akten nicht zumindest Anhaltspunkte ergeben (BVG E. 2010/64 E. 1.4.1; MOSER et al., Prozessieren vor dem Bundesverwaltungsgericht, 3. Aufl. 2022, Rz. 1.49 ff., 1.54 f., 3.119 ff.). Sodann gilt im Verfahren vor dem Bundesverwaltungsgericht der Grundsatz der freien Beweiswürdigung (vgl. auch Art. 81 Abs. 3 MWSTG). 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 ist, dass sich der rechtserhebliche Sachumstand verwirklicht hat (BGE 130 II 482 E. 3.2; vgl. statt vieler: Urteil des BVGer A-5710/2022 vom 8. September 2023 E. 1.4).

**1.6** Ist ein Sachverhalt nicht erstellt bzw. bleibt ein Umstand unbewiesen, ist zu regeln, wer die Folgen der Beweislosigkeit trägt. 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 (anstelle vieler: BGE 140 II 248 E. 3.5; Urteile des BGer 2C\_709/2017 vom 25. Oktober 2018 E. 3.2, 2C\_715/2013 vom 13. Januar 2014 E. 2.3.3; Urteil des BVGer A-6390/2016, A-6393/2016 vom 14. September 2017 E. 1.4 m.w.H.).

**1.7** Gemäss Art. 33 Abs. 1 VwVG i.V.m. Art. 81 Abs. 1 MWSTG nimmt die Behörde die ihr angebotenen Beweise ab, wenn diese für den Entscheid erheblich und zur Abklärung des Sachverhalts tauglich erscheinen. Die urteilende Behörde kann ohne Verletzung des verfassungsrechtlichen Anspruchs auf rechtliches Gehör (Art. 29 Abs. 2 der Bundesverfassung der Schweizerischen Eidgenossenschaft vom 18. April 1999 [BV, SR 101]; Art. 29 VwVG) von einem beantragten Beweismittel dann absehen, wenn der Sachverhalt, den eine Partei beweisen will, nicht rechtserheblich ist, wenn bereits Feststehendes bewiesen werden soll, wenn zum Voraus gewiss ist, dass der angebotene Beweis keine wesentlichen Erkenntnisse zu vermitteln vermag oder wenn die verfügende Behörde den Sachverhalt auf Grund eigener Sachkunde ausreichend würdigen kann (sog. antizipierte Beweiswürdigung; vgl. BGE 145 I 167 E. 4.1, 131 I 153 E. 3, 122 V 157 E. 1d; Urteil des BVGer A-4256/2021 vom 14. November 2022 E. 1.3.3

m.w.H.; KÖLZ/HÄNER/BERTSCHI, *Verwaltungsverfahren und Verwaltungsrechtspflege des Bundes*, 3. Aufl. 2013, Rz. 537).

## **2.**

**2.1** Der Bund erhebt eine allgemeine Verbrauchssteuer nach dem System der Netto-Allphasensteuer mit Vorsteuerabzug (Mehrwertsteuer; Art. 130 BV; Art. 1 Abs. 1 MWSTG). Der Mehrwertsteuer unterliegen unter anderem die im Inland durch steuerpflichtige Personen gegen Entgelt erbrachten Leistungen, soweit dieses Gesetz keine Ausnahme vorsieht (Inlandsteuer; Art. 1 Abs. 2 Bst. a und 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). Sie besteht in einer Lieferung oder einer Dienstleistung (vgl. Art. 3 Bst. d und e MWSTG). Damit überhaupt eine steuerbare Leistung vorliegt, muss sie im Austausch mit einem Entgelt erfolgen (sog. «Leistungsverhältnis», vgl. Urteil des BVerG A-4155/2021 vom 31. Mai 2022 E. 2.2.1 m.w.H.).

**2.2** Bei entgeltlichen Leistungen an das Personal ist die Steuer vom tatsächlich empfangenen Entgelt zu berechnen. Art. 24 Abs. 2 und 3 MWSTG bleiben vorbehalten (Art. 47 Abs. 1 der Mehrwertsteuerverordnung vom 27. November 2009 [MWSTV, SR 641.201]). 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 (Art. 47 Abs. 2 MWSTV). Leistungen, die im Lohnausweis nicht zu deklarieren sind, gelten als nicht entgeltlich erbracht und es wird vermutet, dass ein unternehmerischer Grund besteht (Art. 47 Abs. 3 MWSTV). 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 (Art. 47 Abs. 4 MWSTV). Für die Anwendung der Absätze 2-4 ist nicht erheblich, ob es sich dabei um eng verbundene Personen nach Art. 3 Bst. h MWSTG handelt (Art. 47 Abs. 5 MWSTV).

Als Lohnausweisempfänger gelten sämtliche Personen, welche einer unselbstständigen Tätigkeit nachgehen und dafür einen Lohnausweis erhalten. Arbeiten eng verbundene Personen im Unternehmen mit, gehören sie zur Personengruppe der Lohnausweisempfänger (vgl. MWST Info 08 «Privatanteile» [Stand vom 1. Mai 2016; nachfolgend: MWST-Info 08], Ziff. 1a und b; Art. 47 Abs. 5 MWSTV). Stellt der Arbeitgeber seinem Personal ein Geschäftsfahrzeug zur Verfügung, welches auch für die private Nutzung

verwendet werden darf (zusätzlich zur Benützung für den Arbeitsweg; MWST-Info 08, Ziff. 3.4.1), so stellt dies nach der Verwaltungspraxis eine entgeltliche Leistung an den Arbeitnehmer beziehungsweise Mitarbeiter dar. Die Leistung ist zum Normalsatz abzurechnen (vgl. MWST-Info 08, Ziff. 3.4.3.2.1; zum Ganzen: Urteil des BVGer A-6223/2019 vom 24. Juli 2020 E. 2.4.3).

## **2.3**

**2.3.1** Gemäss Art. 28 Abs. 1 und 3 MWSTG kann die steuerpflichtige Person unter Vorbehalt von Art. 29 und 33 MWSTG Vorsteuern, u.a. die ihr in Rechnung gestellte Inlandsteuer (Art. 28 Abs. 1 Bst. a MWSTG), im Rahmen ihrer unternehmerischen Tätigkeit abziehen, sofern sie nachweist, dass sie die Vorsteuern bezahlt bzw. wirtschaftlich tatsächlich getragen hat.

**2.3.2** Nach Art. 59 Abs. 1 MWSTV gilt die Inlandsteuer als in Rechnung gestellt, wenn der Leistungserbringer für den Leistungsempfänger erkennbar von diesem die Mehrwertsteuer eingefordert hat. Dieses Einfordern muss erkennbar sein, um die Berechtigung zum Abzug der überwälzten Mehrwertsteuer als Vorsteuer, sofern alle übrigen Voraussetzungen erfüllt sind, zu bejahen (BEATRICE BLUM, in: Geiger/Schluckebier [Hrsg.], MWSTG-Kommentar, 2. Aufl. 2019 [nachfolgend: MWSTG-Kommentar 2019], Art. 28 Rz. 11). Der Abzug von Vorsteuern knüpft somit an die Voraussetzung, dass der Leistungsempfänger weiss, dass er dem Leistungserbringer eine Leistung mit Mehrwertsteuer bezahlt hat. Dieses Wissen muss sich dabei aus dem Verhalten des Leistungsempfängers ergeben. Weil der Vorsteuerabzug eine steuermindernde Tatsache ist, muss die steuerpflichtige Person, welche den Vorsteuerabzug geltend macht, den Beweis der Einforderung der Steuer erbringen, also nachweisen, dass der Leistungserbringer die Steuer effektiv offen überwält hat (BARBARA HENZEN, in: Zweifel et al. [Hrsg.], Kommentar zum Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer, 2015 [nachfolgend: MWSTG-Kommentar 2015], Art. 28 Rz. 30).

Das Vorhandensein einer Rechnung, die den gesetzlichen Anforderungen entspricht, ist im Gegensatz zum alten Mehrwertsteuergesetz (Bundesgesetz vom 2. September 1999 über die Mehrwertsteuer [aMWSTG, AS 2000 1300]; vgl. Art. 38 Abs. 1 Bst. a aMWSTG) keine zwingende materielle rechtliche Voraussetzung mehr für den Vorsteuerabzug. Der Grundsatz der Beweisfreiheit erlaubt es der steuerpflichtigen Person, mit anderen Mitteln zu beweisen, dass ihr die Steuer in Rechnung gestellt wurde (Botschaft vom 25. Juni 2008 zur Vereinfachung der Mehrwertsteuer [BBI 2008 6885, 6934

f. und 6974 f.]; Urteil des BGer 2C\_33/2014 vom 27. Juli 2015 E. 2.3.2; BLUM, MWSTG-Kommentar 2019, Art. 28 Rz. 12 und Art. 81 Rz. 11; HENZEN, MWSTG-Kommentar 2015, Art. 28 Rz. 31). Der Rechnung kommt im Mehrwertsteuerrecht aber weiterhin eine über den reinen Buchungsbeleg hinausgehende Bedeutung zu. Sie stellt ein wichtiges Indiz dafür dar, dass der Aussteller auch Leistungserbringer ist und die mehrwertsteuerlich relevante Handlung tatsächlich stattgefunden hat (Urteil des BVGer A-1996/2022 vom 19. Dezember 2022 E. 5.1 m.w.H.). Beim Leistungsempfänger bildet der Rechnungsbeleg regelmässig die Basis, jedoch nicht die Voraussetzung, für den Vorsteuerabzug und damit für die Rückforderung der auf der bezogenen Leistung lastenden Mehrwertsteuer (Urteile des BVGer A-5186/2019 vom 28. August 2020 E. 3.2.2, A-4949/2013 vom 12. März 2014 E. 2.5.2; vgl. BAUMGARTNER/CLAVADETSCHER/KOCHER, Vom alten zum neuen Mehrwertsteuergesetz, 2010, § 7 Rz. 3 ff.).

**2.3.3** Der Nachweis durch die steuerpflichtige Person, dass sie die Vorsteuern bezahlt bzw. wirtschaftlich tatsächlich getragen hat, ist an keine besondere Form gebunden (HENZEN, MWSTG-Kommentar 2015, Art. 28 Rz. 40). Eine Rechnung ist zwar ein wichtiges Indiz dafür, dass der Leistungserbringer die Mehrwertsteuer an den Leistungsempfänger überwälzt hat (vgl. E. 2.3.2), sie sagt jedoch grundsätzlich nichts darüber aus, ob der Leistungsempfänger die Vorsteuern an den Leistungserbringer bezahlt hat (Urteil des BVGer A-1996/2022 vom 19. Dezember 2022 E. 5.2). Der Nachweis hierfür wird in der Regel durch Buchungs- und Zahlungsbelege erbracht (vgl. BLUM, MWSTG-Kommentar 2019, Art. 28 Rz. 38; HENZEN, MWSTG-Kommentar 2015, Art. 28 Rz. 40). Kann der Nachweis der Entrichtung der Vorsteuer nicht erbracht werden oder kommt es gar nie zur Entrichtung der Vorsteuer, ist der geltend gemachte Vorsteuerabzug zu verweigern bzw. wieder rückgängig zu machen (vgl. HENZEN, MWSTG-Kommentar 2015, Art. 28 Rz. 42).

## **2.4**

**2.4.1** 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 bzw. die Leistungserbringerin selbst für die Feststellung der Mehrwertsteuerpflicht bzw. -forderung verantwortlich ist (vgl. BGE 140 II 202 E. 5.4; Urteile des

BVGer A-1996/2022 vom 19. Dezember 2022 E. 4.1, A-2953/2020 vom 27. Dezember 2021 E. 2.2).

**2.4.2** Art. 70 Abs. 1 MWSTG verpflichtet die mehrwertsteuerpflichtige Person zur ordnungsgemässen Buchführung nach handelsrechtlichen Grundsätzen. 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-5551/2019 vom 14. Januar 2021 E. 2.4.2, A-5892/2018 vom 4. Juli 2019 E. 2.4.2; BLUM, MWSTG-Kommentar 2019, Art. 70 Rz. 5 und 13 m.w.H.). Eine formell richtige Buchhaltung ist gemäss bundesgerichtlicher Rechtsprechung vermutungsweise auch materiell richtig (vgl. Urteile des BGer 2C\_311/2016 vom 23. Mai 2016 E. 2.2.1, 2C\_812/2013 vom 28. Mai 2014 E. 2.4.1 [beide zu Art. 60 aMWSTG]).

**2.4.3** 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» (nachfolgend: MWST-Info 16), gültig seit dem 1. Januar 2010 (mittlerweile ersetzt durch die webbasierte Version, abrufbar unter [www.gate.estv.admin.ch/mwst-webpublikationen/public](http://www.gate.estv.admin.ch/mwst-webpublikationen/public) > MWST-Infos > 16 Buchführung und Rechnungsstellung; zuletzt besucht am 12. März 2024), Gebrauch gemacht. Diese enthält genaue Angaben dazu, wie eine derartige Buchführung auszugestalten ist (MWST-Info 16, Ziff. 1.1 ff.). Alle Geschäftsvorfälle müssen chronologisch fortlaufend aufgezeichnet werden, wobei dies zeitnah, d.h. zeitlich unmittelbar nach ihrer Verwirklichung – und damit aktuell – zu geschehen hat (MWST-Info 16, Ziff. 1.3). 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 (MWST-Info 16, Ziff. 1.5). Diese «Prüfspur» muss – auch stichprobeweise – ohne Zeitverlust jederzeit gewährleistet sein (BGE 140 II 495 E. 3.4.4).

**2.4.4** Nach der geltenden Rechtsprechung ist die steuerpflichtige Person im Rahmen ihrer Buchführungspflicht selbst bei geringem Barverkehr zur Führung zumindest eines einfachen ordentlichen Kassabuches verpflichtet. Dabei sind die erzielten Umsätze lückenlos zu erfassen und die entsprechenden Belege aufzubewahren. 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 (vgl. Urteil des BVGer A-2922/2022 vom 25. Januar 2024 E. 2.8.3; MWST-Info 16, Ziff. 4.2.2). Nur auf diese Weise ist gewährleistet, dass die erfassten Bareinnahmen vollständig sind und 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 m.w.H.).

## **2.5**

**2.5.1** Liegen keine oder nur unvollständige Aufzeichnungen vor (Verstoss gegen die formellen Buchführungsvorschriften) oder stimmen die ausgewiesenen Ergebnisse – trotz formell einwandfreier Buchführung – 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).

**2.5.2** In Fällen, in welchen keine oder nur unvollständige Aufzeichnungen vorliegen, 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 Kassakonto einen Minussaldo aufweist, denn aus einer Barkasse kann definitionsgemäss nicht mehr Geld herausgenommen werden als eingelegt worden ist (vgl. Urteil des BVGer A-6390/2016, A-6393/2016 vom 14. September 2017 E. 2.4.2). Ein solcher Umstand lässt für sich allein bereits die Annahme zu, dass eine Buchhaltung keine Beweiskraft hat (vgl. Urteile des BGer 2C\_885/2019 vom 5. März 2020 E. 5.5, 2C\_82/2014 vom 6. Juni 2014 E. 4.2; Urteile des BVGer A-1558/2020 vom 3. November 2021 E. 3.2.3, A-1098/2019 vom 10. September 2019 E. 2.2.3).

**2.5.3** 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, es soll vermieden werden, dass Steuerpflichtige, die ihren Mitwirkungspflichten nicht nachkommen, am Ende bessergestellt werden als solche, die es tun. Mit anderen Worten darf sich die Verletzung von Verfahrenspflichten nicht lohnen. Dementsprechend 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. Urteil des BGer 2C\_1077/2012, 2C\_1078/2012 vom 24. Mai 2014 E. 2.3; Urteile des BVGer A-5892/2018 vom 4. Juli 2019 E. 2.6.1, A-874/2017 vom 23. August 2017 E. 2.6.3).

**2.5.4** Ist die ESTV verpflichtet, eine Schätzung nach pflichtgemäßem 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 nahekommt (Urteile des BGer 2C\_950/2015 vom 11. März 2016 E. 4.5, 2C\_576/2015 vom 29. Februar 2016 E. 3.4). 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: Urteil des BVGer A-874/2017 vom 23. August 2017 E. 2.6 m.w.H.).

**2.5.5** Die Vorinstanz zieht bei ihrer Arbeit Erfahrungszahlen heran, sei es im Rahmen der Prüfung der Voraussetzungen für eine Ermessensveranlagung, sei es für die Vornahme der Schätzung. Nach der Rechtsprechung ist das Abstellen auf Erfahrungszahlen grundsätzlich nicht zu beanstanden (statt vieler: BVGE 2009/60 E. 2.8; Urteile des BVGer A-5551/2019 vom 14. Januar 2021 E. 2.5.4, A-1133/2018 vom 26. September 2018 E. 2.7 [bestätigt durch Urteil des BGer 2C\_1010/2018 vom 21. Dezember 2018]).

**2.5.5.1** Erfahrungszahlen sind Ergebnisse, die aus zuverlässigen Buchhaltungen gewonnen und nach betriebswirtschaftlichen Gesichtspunkten statistisch verarbeitet werden. Sie sind keine Rechtssätze und auch keine Beweismittel (solange sie nicht z.B. durch ein Sachverständigengutachten erwiesen sind), die den ordnungsgemäss geführten Geschäftsbüchern

gleichgestellt wären (ZWEIFEL/HUNZIKER, Beweis und Beweislast im Steuerungsverfahren bei der Prüfung von Leistung und Gegenleistung unter dem Gesichtswinkel des Drittvergleichs [«dealing at arm's length»], Archiv für schweizerisches Abgaberecht [ASA] 77 S. 665 und 679 f., m.w.H.; Urteile des BVGer A-5551/2019 vom 14. Januar 2021 E. 2.5.4 und A-1133/2018 vom 26. September 2018 E. 2.7.1).

**2.5.5.2** Erfahrungszahlen drücken Gesetzmässigkeiten in den Verdienstverhältnissen einzelner Branchen aus. Diese Funktion kommt ihnen aber nur dann zu, wenn sie auf einer sicheren Grundlage beruhen (ZWEIFEL/HUNZIKER, a.a.O., S. 679 f.). Sollen Erfahrungswerte Aufschluss über durchschnittliche Umsatzziffern geben, müssen sie breit abgestützt sein und sollten nebst der Betriebsstruktur und den regionalen Gegebenheiten auch die Betriebsgrösse berücksichtigen (PASCAL MOLLARD, TVA et taxation par estimation, ASA 69 S. 553). Mit anderen Worten müssen sie aufgrund umfassender, repräsentativer, homogener und aktueller Stichproben gewonnen werden. Das verlangt, dass sie aufgrund einer genügenden Anzahl von Fällen ermittelt werden. Der Stichprobenumfang lässt sich nicht in einer absoluten Zahl bestimmen, welche für alle Branchen gültig wäre. Die Wahl der Stichproben darf nicht einseitig nur günstige oder ungünstige Verhältnisse betreffen. Sie muss alle Verhältnisse in angemessener Anzahl umfassen, um repräsentative Ergebnisse ermitteln zu können (BVGE 2009/60 E. 2.8.2; Urteile des BVGer A-5551/2019 vom 14. Januar 2021 E. 2.5.4, A-3821/2017 vom 24. April 2019 E. 2.4.3 [bestätigt durch Urteil des BGer 2C\_530/2019 vom 23. Januar 2020]; ZWEIFEL/HUNZIKER, a.a.O., S. 679 f.).

**2.5.5.3** Aus der Begründungspflicht folgt, dass die Steuerbehörde der steuerpflichtigen Person die Grundlagen der Erfahrungszahlen kundzugeben hat (ZWEIFEL/HUNZIKER, a.a.O., S. 682). Insbesondere hat die Behörde der steuerpflichtigen Person die Art und Weise, wie die Ermessensveranlagung zustande gekommen ist (umfassend auch die Zahlen und Erfahrungswerte), bekannt zu geben. Sodann hat sie zu erläutern, dass die zum Vergleich herangezogenen Betriebe nicht nur der gleichen Branche entstammen wie das eingeschätzte (gegebenenfalls) steuerpflichtige Unternehmen, sondern auch in anderer Hinsicht vergleichbar sind, wie zum Beispiel betreffend Standort, Betriebsgrösse, Kundenkreis usw. Nur so ist es der steuerpflichtigen Person möglich, die Veranlagung sachgerecht anzufechten (BVGE 2009/60 E. 2.8.4; Urteile des BVGer A-5551/2019 vom 14. Januar 2021 E. 2.5.4, A-5892/2018 vom 4. Juli 2019 E. 2.7.3, je m.w.H.).

**2.5.5.4** Da es sich bei Erfahrungszahlen prinzipiell um Durchschnittswerte handelt, dürfen sie im Einzelfall nicht lediglich in schematischer Weise angewendet werden. In Ausübung des pflichtgemässen Ermessens muss bei der Anwendung von Erfahrungszahlen deshalb deren Streubreite (zwischen Maximal- und Minimalwert) beachtet werden, wenn eine den individuellen Verhältnissen gerecht werdende Schätzung erfolgen soll. Inwiefern die Verwaltung ihr Ermessen ausgeübt hat, ist in der Entscheidungsbegründung darzulegen (BVG E. 2009/60 E. 2.8.4; Urteile des BVGer A-5551/2019 vom 14. Januar 2021 E. 2.5.4, A-3821/2017 vom 24. April 2019 E. 2.4.3 [bestätigt durch Urteil des BGer 2C\_530/2019 vom 23. Januar 2020], je m.w.H.).

## **2.6**

**2.6.1** Das Bundesverwaltungsgericht überprüft das Vorliegen der Voraussetzungen für die Vornahme einer Ermessenstaxation (vgl. E. 2.5.1 und E. 2.5.2) uneingeschränkt. Bei der Überprüfung von zulässigerweise erfolgten Ermessensveranlagungen auferlegt sich das Bundesverwaltungsgericht als ausserhalb der Verwaltungsorganisation und Behördenhierarchie stehendes, von der richterlichen Unabhängigkeit bestimmtes Gericht trotz des möglichen Rügegrundes der Unangemessenheit (vgl. vorne E. 1.4) 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 (vgl. Urteile des BGer 2C\_950/2015 vom 11. März 2016 E. 4.5, 2C\_970/2012 vom 1. April 2013 E. 4.3; Urteile des BVGer A-2922/2022 vom 25. Januar 2024 E. 2.10.1, A-5892/2018 vom 4. Juli 2019 E. 2.8.1).

**2.6.2** Für das Vorliegen der Voraussetzungen einer Ermessenseinschätzung ist nach der allgemeinen Beweislastregel (vgl. E. 1.6) die ESTV beweissbelastet. Sind die Voraussetzungen erfüllt («erste Stufe») und erscheint die vorinstanzliche Schätzung nicht bereits im Rahmen der durch das Bundesverwaltungsgericht mit der gebotenen Zurückhaltung (E. 2.6.1 hiervor) 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 Ermessenstaxation 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 unrichtig ist (statt vieler: Urteile des BGer 2C\_950/2015 vom 11. März 2016 E. 4.6, 2C\_1077/2012 und 2C\_1078/2012 vom 24. Mai 2014 E. 2.5; Urteil des BVerwG A-2922/2022 vom 25. Januar 2024 E. 2.10.2). 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. Dies ist das Resultat einer Situation, die sie letztlich – in Missachtung ihrer Mitwirkungspflichten (vgl. E. 1.5 und 2.4) – selber zu vertreten hat. Die steuerpflichtige Person muss somit die Ungewissheit tragen, die eine Schätzung zwangsläufig mit sich bringt (vgl. Urteile des BVerwG A-5892/2018 vom 4. Juli 2019 E. 2.8, A-1133/2018 vom 26. September 2018 E. 2.8.2, A-7215/2014 vom 2. September 2015 E. 2.8.3).

### **3.**

**3.1** Im vorliegenden Fall hat die Vorinstanz bei der Beschwerdeführerin für die Steuerperioden 2014 bis 2017 Ermessenseinschätzungen vorgenommen. Hierbei ist unbestritten, dass die Beschwerdeführerin in den massgeblichen Jahren subjektiv mehrwertsteuerpflichtig war und in dieser Zeit der Mehrwertsteuer unterliegende Umsätze erzielt hat (vgl. E. 2.1). Weiter ist zurecht unbestritten, dass die Voraussetzungen für eine Ermessenstaxation erfüllt sind («erste Stufe» [E. 2.6.2]). Dies ergibt sich bereits aus dem Umstand, dass der Kassensaldo der Beschwerdeführerin in den kontrollierten Steuerperioden wiederholt Minusbestände auswies (zur Unzulässigkeit von Minussaldi auf dem Kassakonto vgl. E. 2.5.2). Unter diesen Umständen war die Vorinstanz nicht nur befugt, sondern vielmehr verpflichtet, eine Ermessenseinschätzung vorzunehmen (vgl. E. 2.5.3).

Damit ist im Folgenden zu prüfen, ob die Vorinstanz ihre jeweiligen Schätzungen nach pflichtgemäsem Ermessen vorgenommen hat. Es fragt sich, ob die vorinstanzlichen Schätzungen bereits im Rahmen der durch das Bundesverwaltungsgericht mit der gebotenen Zurückhaltung vorzunehmenden Prüfung als pflichtwidrig erscheint («zweite Stufe» [E. 2.6.2], nachfolgend: E. 3.2) und, im Verneinungsfall, ob die Beschwerdeführerin den Nachweis erbringen kann, dass die Schätzungen der Vorinstanz offensichtlich unrichtig sind («dritte Stufe» [E. 2.6.2], dazu nachfolgend: E. 3.3).

## **3.2**

**3.2.1** Wie erwähnt, ist bei einer Ermessenseinschätzung keine konkrete Berechnungsart vorgegeben. Unter Berücksichtigung der Umstände des konkreten Einzelfalls ist die jeweils adäquate Schätzungsmethode zu wählen (E. 2.5.4). Der Ermessensveranlagung haftet stets eine gewisse Unsicherheit an, die der Steuerpflichtige aufgrund seiner Pflichtverletzung jedoch selber zu vertreten hat (E. 2.6.2).

**3.2.2** Die Vorinstanz hat die Umsätze in der vorliegenden Ermessenseinschätzung anhand des ausgewiesenen Warenaufwands der Beschwerdeführerin geschätzt. Sie bewertete diesen mit 33 % des Umsatzes und ging damit auf der Basis ihrer Erfahrungszahlen von einer Bruttogewinnmarge von 67 % des Umsatzes aus. Den kalkulierten Umsatz berechnete die Vorinstanz somit, indem sie den durch die Beschwerdeführerin in ihrer Buchhaltung ausgewiesenen Warenaufwand mit 33 % bewertete und auf 100 % hochrechnete (Warenaufwand x 100 / 33).

Für die Schätzung der Bruttogewinnmarge von 67 % zog die Vorinstanz die durchschnittliche Bruttogewinnmarge einer Stichprobe von 28 Vergleichsbetrieben heran, welche sie aus 73 Betrieben im Bereich «andere Fast-Food, Imbiss, Take-away, Pizzakurier, Kebab udgl.» auswählte.

**3.2.3** Die Schätzung der Vorinstanz erscheint im Rahmen einer vom Bundesverwaltungsgericht unter der gebotenen Zurückhaltung vorgenommenen Prüfung aus folgenden Gründen nicht als pflichtwidrig:

**3.2.3.1** Die Vorinstanz hat sich bei der vorliegenden Schätzung auf Erfahrungszahlen abgestützt, was rechtsprechungsgemäss nicht zu beanstanden ist (vgl. oben E. 2.5.5). Anderes ergibt sich auch nicht aus dem Urteil des BVGer A-4580/2014 vom 9. Juni 2015, auf das die Beschwerdeführerin verweist und in dem ein Abstellen auf Erfahrungszahlen im dort vorliegenden, konkreten Einzelfall als nicht sachgerecht beurteilt wurde. Weiter ist die von der Vorinstanz gewählte Methode, den Umsatz ausgehend vom ausgewiesenen Warenaufwand anhand von Erfahrungszahlen des Bruttogewinns hochzurechnen, grundsätzlich nicht zu beanstanden (vgl. Urteile des BVGer A-5892/2018 vom 4. Juli 2019 E. 3.3, A-3821/2017 vom 24. April 2019 E. 3.2 mit einer ähnlichen Methode).

**3.2.3.2** Die Erfahrungszahlen stammen von Imbiss- und Take-away-Lokalen. Um den individuellen Verhältnissen der Beschwerdeführerin Rechnung zu tragen, hat die Vorinstanz als Vergleichsbetriebe nur Betriebe

herangezogenen, die im städtischen oder halb-städtischen Umfeld gelegen sind. Weiter hat die Vorinstanz Datensätze von Betrieben, die ein anderes Sortiment als die Beschwerdeführerin aufweisen (i.e. «Güggeli-Stände» und «Glacé-Wagen»), von der Betrachtung ausgenommen.

Die Vorinstanz beachtete bei ihrer Schätzung nicht allein die Durchschnittswerte, sondern auch – entgegen der Ansicht der Beschwerdeführerin – die Minimal- und Maximalwerte, den Median sowie die Standardabweichung und hob hervor, dass von den 28 Vergleichsbetrieben lediglich einer eine Bruttogewinnmarge von weniger als 60 % auswies. Wenn die Vorinstanz, wie vorliegend, den Mittelwert nicht unbesehen heranzieht, sondern vorab die Stichprobe einschränkt und deren Streubreite berücksichtigt, so befindet sie sich damit ohne Zweifel innerhalb des Rahmens ihres pflichtgemässen Ermessens. Insgesamt ist es nicht zu beanstanden, dass die Vorinstanz den Mittelwert von 67 % ihrer Ermessenseinschätzung zugrunde gelegt hat. Im Übrigen legte die Vorinstanz das Vorgehen zur Schätzung im angefochtenen Entscheid schlüssig dar.

**3.3** Die bisherigen Ausführungen ergeben, dass die Vorinstanz zur Vornahme einer Ermessenseinschätzung berechtigt war (E. 3.1) und diese nicht bereits im Rahmen der durch das Bundesverwaltungsgericht mit der gebotenen Zurückhaltung vorzunehmenden Prüfung als pflichtwidrig erscheint (E. 3.2). Unter diesen Umständen ist nun zu untersuchen, ob es der Beschwerdeführerin gelingt, nachzuweisen, dass die Schätzung der Vorinstanz offensichtlich unrichtig ist (vgl. oben E. 2.6.2).

### **3.3.1**

**3.3.1.1** Die Beschwerdeführerin führt diverse Einflussgrössen an, die bei der Auswahl der Vergleichsbetriebe nicht berücksichtigt worden seien und bemängelt damit, dass die herangezogenen Vergleichsbetriebe mit ihr (der Beschwerdeführerin) nicht vergleichbar seien.

**3.3.1.2** Vorab ist festzuhalten, dass es in der Natur der Sache liegt, dass es nicht möglich ist, eine Stichprobe mit Betrieben zu ziehen, welche betreffend Angebot, Grösse, Lage, Geschäftspolitik usw. vollständig mit der Beschwerdeführerin übereinstimmen. Dies wäre in der Praxis kaum umsetzbar. Eine Ermessenseinschätzung ist eine annäherungsweise Ermittlung (vgl. E. 2.5.5), welche den individuellen Verhältnissen des Betriebes der Beschwerdeführerin so gut wie möglich gerecht werden soll (vgl. E. 2.5.5.4). Dabei sind selbstverständlich gewisse Ungenauigkeiten in Kauf zu nehmen (E. 2.6.2), die sich systemimmanent bei der Ermittlung

von Durchschnittswerten ergeben. Die Beschwerdeführerin hätte es jedoch selbst in der Hand gehabt, durch ordnungsgemässe Aufzeichnungen von vornherein Klarheit über ihre tatsächlich erzielten Umsätze zu schaffen (vgl. Urteil des BVGer A-5892/2018 vom 4. Juli 2019 E. 3.4.3.3).

Weiter ist darauf hinzuweisen, dass die Vorinstanz die Branche, die regionalen Gegebenheiten und das Sortiment berücksichtigt und in ihre Ermessenseinschätzung einfliessen lassen hat, indem sie die Stichprobe entsprechend angepasst hat (E. 3.2.3.2).

**3.3.1.3** Die Beschwerdeführerin macht sinngemäss geltend, dass sie aufgrund ihres konkreten Umfelds (ihr Hauptlokal befinde sich an [Standort]) einer stärkeren Konkurrenzsituation ausgesetzt sei als die Vergleichsbetriebe, was zu Preisdruck und somit zu einer tieferen Bruttogewinnmarge führe. Sie fordert, nur mit Betrieben verglichen zu werden, die ein ähnliches konkretes Umfeld bzw. eine ähnliche Konkurrenzsituation bzw. ähnliche Verkaufspreise aufweisen.

Mit ihren diesbezüglichen Ausführungen gelingt es der Beschwerdeführerin nicht, nachzuweisen, dass die Schätzung der Vorinstanz offensichtlich unrichtig ist. Wie gezeigt (E. 3.2.3.2), hat die Vorinstanz in ihrer Stichprobe nur Betriebe herangezogen, die im städtischen oder halb-städtischen Umfeld gelegen und damit einer erhöhten Konkurrenzsituation ausgesetzt sind. Weiter betrifft der von der Beschwerdeführerin angerufene spezielle Standort im vorliegenden Fall nur einen Teil des Umsatzes. Ein weiterer Umsatzanteil wird durch zwei weitere Standorte beeinflusst.

**3.3.1.4** Sodann macht die Beschwerdeführerin sinngemäss geltend, sie verkaufe keine Pizzen und weise daher eine tiefere Bruttogewinnmarge auf als Betriebe, die (auch) Pizzen verkauften. Sie fordert, nur mit Betrieben verglichen zu werden, die ebenfalls keine Pizzen verkaufen.

Auch mit ihren diesbezüglichen Ausführungen gelingt es der Beschwerdeführerin nicht, nachzuweisen, dass die Schätzung der Vorinstanz offensichtlich unrichtig ist. Wie gezeigt (E. 3.2.3.2), hat die Vorinstanz gewisse Betriebe, die ein anderes Sortiment als die Beschwerdeführerin aufweisen, von der Stichprobe ausgenommen. Der Beschwerdeführerin ist zudem entgegenzuhalten, dass auch sie – gemäss Speisekarten, die den Akten zu entnehmen sind (act. 9) – zumindest an einem ihrer Standorte im massgeblichen Zeitraum Pizzen angeboten hat. Weiter vermag sie nicht zu belegen, dass Betriebe, die (auch) Pizzen verkaufen, tatsächlich eine höhere

Bruttogewinnmarge aufweisen als sie bzw. dass Pizzen tatsächlich eine höhere Bruttogewinnmarge aufweisen als die von ihr verkauften Imbissprodukte. Ein Verweis auf eine Internetseite, die die Kosten für Zutaten einer Beispiel-Pizza nennt, genügt hier nicht.

**3.3.1.5** Die Beschwerdeführerin bringt weitere Einflussgrössen vor, welche ihren Betrieb von den berücksichtigten Vergleichsbetrieben unterscheiden sollen. Es wird von Beschwerdeführerin jedoch nicht stichhaltig dargetan oder belegt, wie sich diese Einflussgrössen auf die Bruttogewinnmarge, also das Verhältnis zwischen Umsatz und Warenaufwand, auswirken:

- Anbieten von Take-away und/oder Restauration: Die Beschwerdeführerin geht selbst davon aus, dass dieser Parameter für sich genommen keinen Einfluss auf die Einkaufspreise für Zutaten ihrer Imbissprodukte habe. Ein Einfluss auf die Bruttogewinnmarge müsste sich folglich entweder aus Unterschieden in der Art der verkauften Imbissprodukte, den Verkaufspreisen oder den verwendeten Zutaten bzw. Materialien je Imbissprodukt ergeben. Diesbezüglich lassen die Ausführungen der Beschwerdeführerin keinen klaren Schluss zu.
- Anzahl Betriebsstätten: Allfällige Grössenvorteile im Einkauf, die zu einer Senkung der Einkaufspreise führen, sind – wie die Vorinstanz zu recht anführt – durch höhere Einkaufsvolumen zu erwarten, die sich in einem höheren absoluten Warenaufwand widerspiegeln. Der Warenaufwand lässt sich den von der Vorinstanz herangezogenen Erfahrungszahlen entnehmen. Inwiefern die Anzahl der Betriebsstätten darüber hinaus einen Einfluss auf die Bruttogewinnmarge zeitigt, legt die Beschwerdeführerin nicht dar.
- Anzahl Sitzgelegenheiten im Innen- und Aussenbereich, Betriebsfläche, Anzahl Mitarbeitende und Kundenkreis: Die Beschwerdeführerin zeigt nicht auf, inwiefern diese Parameter die Bruttogewinnmarge beeinflussen.
- Anbieten von Alkohol: Die Beschwerdeführerin führt an, dass die Bruttogewinnmarge bei (alkoholischen) Getränken höher sei als bei Speisen. Dem ist entgegenzuhalten, dass ein Einfluss dieses Parameters auf die (Gesamt-)Bruttogewinnmarge eines Betriebs sich in erster Linie aus unterschiedlichen Bruttogewinnmargen zwischen alkoholischen und analkoholischen Getränken ergäbe. Ein solcher Unterschied wird von der Beschwerdeführerin nicht belegt.

### **3.3.2**

**3.3.2.1** Die Beschwerdeführerin beanstandet, dass die Datenbasis unter zeitlichen Aspekten ungenügend sei. Die herangezogenen Bruttogewinnmargen der Vergleichsbetriebe seien veraltet, indem sie zurück bis ins Jahr 2003 reichten und ein Grossteil von ihnen aus einer Zeit vor dem Jahr 2010 stammten.

**3.3.2.2** Diesem Einwand der Beschwerdeführerin kann nicht gefolgt werden. Inwiefern die ausserhalb der Kontrollperiode liegenden Zeiträume mit der Kontrollperiode nicht vergleichbar sein sollen, zeigt die Beschwerdeführerin nicht auf (vgl. hierzu: E. 2.6.2). Im Gegenteil zeigen die Erfahrungszahlen, dass die durchschnittlichen Bruttogewinnmargen über den Zeitraum der Stichprobe relativ konstant geblieben sind. Den ihr obliegenden Unrichtigkeitsnachweis erbringt die Beschwerdeführerin mit dieser pauschalen Kritik jedenfalls nicht.

**3.3.3** Zwar hat die Beschwerdeführerin hinsichtlich der Bruttogewinnmarge ihres Dönerverkaufs die Abnahme einer zwischen dem 3. und 10. Mai 2023 durchgeführten Analyse von Dönern, einen Augenschein sowie die Erstellung eines Gutachtens betreffend Spannbreite von Fleischmenge, Preis und Qualität eines Döners beantragt. Es kann indessen davon ausgegangen werden, dass der rechtserhebliche Sachverhalt in Bezug auf die Höhe der vorinstanzlichen Ermessenseinschätzung hinreichend erstellt ist und keine weiteren Beweise abgenommen werden müssen: Die von der Beschwerdeführerin beantragten Beweisabnahmen können zum einen einzig Aufschluss über die im Zeitpunkt der Durchführung gegebenen Verhältnisse geben, nicht aber über diejenigen Verhältnisse, wie sie im vorliegend massgeblichen Zeitraum vorgelegen haben (vgl. Urteil des BVGer A-3662/2014 vom 9. Juni 2015 E. 4.5.3). Zum andern kann – worauf die Vorinstanz zurecht hinweist – aus der Bruttogewinnmarge des Dönerverkaufs der Beschwerdeführerin, die auch andere Imbissprodukte sowie Getränke verkauft, nicht auf die Bruttogewinnmarge des gesamten Betriebs geschlossen werden. Auf die beantragten Beweisabnahmen kann damit vorliegend in antizipierter Beweiswürdigung (vgl. E. 1.7) verzichtet werden.

**3.3.4** Soweit die Beschwerdeführerin insbesondere mit Eingabe vom 11. Dezember 2023 eine weitergehende Akteneinsicht in das vertrauliche Dokument v.-act. A mit den detaillierten Erfahrungszahlen verlangt, ist auf die Zwischenverfügung vom 10. Oktober 2023 zu verweisen. Mit dieser hat das Bundesverwaltungsgericht bereits über die Akteneinsicht entschieden und Einsicht gewährt, soweit es die Geschäftsgeheimnisse der betroffenen

Vergleichsbetriebe zuliessen. Soweit die Beschwerdeführerin mit der Eingabe vom 11. Dezember 2023 «Erläuterungen» der Vorinstanz zur Vergleichbarkeit der berücksichtigten bzw. nicht berücksichtigten Vergleichsbetriebe verlangt, ist sie einerseits erneut auf die offen gelegten anonymisierten Erfahrungszahlen zu verweisen. Andererseits sind auch hier aufgrund der Geschäftsgeheimnisse der betroffenen Drittbetriebe keine weiteren Angaben möglich, ansonsten gerade die mit der Akteneinsicht nicht offen gelegten Daten genannt werden müssten.

**3.3.5** Insgesamt bringt die Beschwerdeführerin weiter nichts vor und auch den vorliegenden Aktenstücken ist nichts zu entnehmen, was die Ermessenseinschätzung der Vorinstanz als offensichtlich unrichtig zu qualifizieren vermöchte. Im Ergebnis misslingt der Beschwerdeführerin der Nachweis der offensichtlichen Unrichtigkeit der vorinstanzlichen Schätzung. Damit erübrigen sich die Eventualanträge, zur kalkulatorischen Ermittlung des Umsatzes von einer Bruttogewinnmarge von 54.37 % bzw. 57.10 % auszugehen oder das Verfahren diesbezüglich an die Vorinstanz zurückzuweisen.

#### **4.**

Strittig und zu prüfen ist weiter, ob die Zahlungseingänge in Höhe von insgesamt Fr. 220'000.–, die von der Steuerpflichtigen als mehrere Darlehenszahlungen verbucht wurden, steuerbare Umsätze darstellen. In diesem Zusammenhang hat die Vorinstanz eine Steuerkorrektur in der Höhe von Fr. 16'296.25 gemäss Ziff. 2 der EM vorgenommen (Vgl. Sachverhalt Bst. B.b und B.d).

**4.1** Die Beschwerdeführerin ist der Auffassung, dass die Zahlungseingänge aus Darlehensverträgen resultierten und keine steuerbaren Umsätze darstellten. Schriftliche Darlehensverträge lägen nicht vor.

**4.2** Die Vorinstanz bringt vor, die Beschwerdeführerin habe den Nachweis zu erbringen, dass die Zahlungseingänge aus Darlehensverträgen resultierten. Dieser Nachweis gelinge der Beschwerdeführerin vorliegend nicht, weswegen bei den Darlehenszahlungen von steuerbaren Umsätzen auszugehen sei.

#### **4.3**

**4.3.1** Der Argumentation der Vorinstanz ist in diesem Punkt nicht zu folgen. Die ESTV hat – den allgemeinen Regeln der Beweislastverteilung folgend (vgl. E. 1.6) – die steuerbegründende Tatsache nachzuweisen, dass ein

Leistungsverhältnis gegeben ist (E. 1.6). Die Vorinstanz hat die Steuerkorrektur bezüglich der besagten Zahlungseingänge zusätzlich zu der Ermessenseinschätzung vorgenommen. Die bei der Ermessenseinschätzung geltenden Grundsätze, aus denen sich eine Umkehr der allgemeinen Beweislast ableiten lässt (vgl. E. 2.6.2), beschlagen die Steuerkorrektur bezüglich der besagten Zahlungseingänge folglich nicht.

**4.3.2** Die Vorinstanz müsste demnach aufzeigen, woraus sie im Zusammenhang mit den Zahlungseingängen auf das Vorliegen eines Leistungsverhältnisses schliesst. Den Ausführungen der Vorinstanz lässt sich vorliegend jedoch nicht klar entnehmen, für welche Leistungen die besagten Zahlungseingänge an die Beschwerdeführerin entrichtet worden sein sollen. Sollte die Vorinstanz davon ausgehen, dass die Zahlungseingänge letztlich Entgelt für Imbissprodukte der Beschwerdeführerin darstellten, ist ihr entgegenzuhalten, dass sie den diesbezüglichen Umsatz bereits in der vorliegenden Ermessenseinschätzung berücksichtigt hätte. Denn die Vorinstanz hat darin den Umsatz der Beschwerdeführerin kalkulatorisch auf Basis des ausgewiesenen Warenaufwands hochgerechnet (E. 3.2.2). Sollte die Vorinstanz folglich der Ansicht sein, die Zahlungen von Fr. 220'000.– seien Entgelt für Imbissprodukte, hätte sie den betreffenden Umsatz zweimal berücksichtigt. Zwar bestünde theoretisch die Möglichkeit, dass den Zahlungseingängen andere Leistungen gegenüberstünden, die nicht mit der vorliegenden kalkulatorischen Ermittlung des Umsatzes berücksichtigt worden wären (z.B. Betriebsmittelverkäufe [siehe sogleich E. 6]). Den Nachweis für das Vorliegen solcher Leistungen hat die Vorinstanz jedoch nicht erbracht. Auch aus den Akten gehen keine Anhaltspunkte hervor, die auf entsprechende Leistungen schliessen liessen.

**4.3.3** Es ist also gestützt auf die vorgängigen Ausführungen davon auszugehen, dass vorliegend hinreichende Beweise dafür fehlen, dass die Zahlungseingänge steuerbare Umsätze darstellen. Als hierfür beweisbelastete Partei hat die Vorinstanz die Folgen dieser Beweislosigkeit zu tragen. Entsprechend hat die Vorinstanz die Steuerkorrektur in Höhe von Fr. 16'296.25 gemäss Ziff. 2 der EM zu Unrecht vorgenommen. Die Beschwerde ist in diesem Punkt gutzuheissen.

## **5.**

**5.1** Die Vorinstanz rechnete weiter Privatanteile eines Fahrzeugs der Marke «Citroën Berlingo First Fourgon 60» (vom 1. Januar 2014 bis zum 18. September 2017) auf, weil sie davon ausging, dass die Beschwerdeführerin die private Nutzung dieses Geschäftsfahrzeugs nicht versteuert

hat. Die Beschwerdeführerin wendet ein, dass dieses Fahrzeug ausschliesslich geschäftlich genutzt worden und deshalb auch kein Privatanteil geschuldet sei.

**5.2** Nach der allgemeinen Lebenserfahrung ist grundsätzlich zu vermuten, dass Geschäftsfahrzeuge auch für private Zwecke benutzt werden (vgl. Urteile des BVGer A-6223/2019 vom 24. Juli 2020 E. 3.5.2, A-184/2014 vom 24. Juli 2014 E. 4.2.1). Nach der Rechtsprechung des Bundesgerichts hat ein Mehrwertsteuerpflichtiger, der trotz gegenteiliger Anhaltspunkte darauf besteht, dass ein Geschäftsfahrzeug nicht für unternehmensfremde Zwecke verwendet wird, «diese im Ergebnis steuermindernde Tatsache – weil die Steuerbehörde anders als etwa die Strafverfolgungsbehörden über keine besonderen Sachverhaltsermittlungsbefugnisse verfügt – nicht nur zu behaupten, sondern auch zu belegen» (Urteil des BGer 2A.406/2002 vom 31. März 2003 E. 3.4). Die Frage, ob es sich hierbei wirklich um den Beweis einer steuermindernden Tatsache handelt oder nicht vielmehr um den Gegenbeweis, dass eine steuerbegründende Tatsache nicht vorliegt, kann hier offen bleiben (vgl. Urteile des BVGer A-6223/2019 vom 24. Juli 2020 E. 3.5.2, A-184/2014 vom 24. Juli 2014 E. 4.2.1).

**5.3** Aufgrund der allgemeinen Lebenserfahrung und der Tatsache, dass im Rahmen der externen Kontrolle keine Aufzeichnungen vorgefunden wurden, die eine ausschliesslich geschäftliche Nutzung des Fahrzeugs belegt hätten, ist davon auszugehen, dass das betreffende Fahrzeug auch zu privaten Zwecken benutzt worden ist. Mit ihren Vorbringen, dass das Fahrzeug lediglich zwei Sitzplätze aufweise und sich insbesondere für den Warentransport eigne, vermag die Beschwerdeführerin nicht durchzudringen, da eine private Nutzung des Fahrzeugs dadurch nicht erheblich beeinträchtigt würde. Die Aufrechnung des Privatanteils ist deshalb zu bestätigen.

## **6.**

**6.1** Die Vorinstanz hat im Weiteren den Verkauf des «Citroën Berlingo First Fourgon 60» im Jahr 2017 nachbelastet mit einem geschätzten Marktwert von Fr. 800.– und einer entsprechenden Steuernachforderung von Fr. 59.25. Die Vorinstanz ging von einem nicht deklarierten Verkauf per 18. September 2017 aus. Gemäss Auskunft der Beschwerdeführerin sei das Fahrzeug seit dem 3. Quartal 2017 neu auf ein Wechselschild von A.\_\_\_\_\_, Geschäftsleiter am Standort (...) der Beschwerdeführerin, zugelassen.

**6.2** Die Beschwerdeführerin wendet ein, das Fahrzeug sei nie verkauft worden und habe sich weiterhin im geschäftlichen Einsatz für den Standort (...) befunden.

**6.3** Als Halter im Sinne des Bundesgesetzes vom 19. Dezember 1958 über den Strassenverkehr (SVG, SR 741.01) gilt nicht der Eigentümer des Fahrzeugs oder wer formell im Fahrzeugausweis eingetragen ist, sondern derjenige, auf dessen eigene Rechnung und Gefahr der Betrieb des Fahrzeugs erfolgt und der zugleich über dieses und allenfalls über die zum Betrieb erforderlichen Personen die tatsächliche, unmittelbare Verfügung besitzt (BGE 117 II 609 E. 3b). Allein aus dem Umstand, dass der Geschäftsführer am Standort (...) im 3. Quartal 2017 neu formell als Halter des Fahrzeugs eingetragen worden sein soll, lässt sich noch nicht auf einen Wechsel des materiellen Halters schliessen. Es kann damit auch keine Vermutung für eine Eigentumsübertragung vorliegen (vgl. Urteil des BVGer A-6223/2019 vom 24. Juli 2020 E. 3.6.4). Den Überlegungen der Vorinstanz kann insofern nicht gefolgt werden, als sie aufgrund des formellen Halterwechsels auf eine Eigentumsübertragung schliesst. Weil auch sonst keine Beweismittel vorhanden sind, die einen solchen Schluss zulassen, ist nicht von einem Eigentumswechsel bzw. Verkauf auszugehen. Die Aufrechnung eines Verkaufserlöses in der Höhe von Fr. 800.–, verbunden mit einer Steuernachforderung von Fr. 59.25, erfolgte demnach zu Unrecht und ist zu berichtigen. Die Beschwerde ist in diesem Punkt gutzuheissen.

Die Sache ist indessen mit Bezug auf die Verwendung des «Citroën Berlingo First Fourgon 60» an die Vorinstanz zurückzuweisen. Sie hat abzuklären, ob der Beschwerdeführerin auch nach dem 18. September 2017 ein Privatanteil für die private Nutzung des Fahrzeuges aufzurechnen ist und hat allenfalls eine neue Berechnung der Steuernachforderung vorzunehmen.

## **7.**

Die Vorinstanz hat schliesslich diverse Vorsteuerabzüge der Beschwerdeführerin nicht akzeptiert und ihr entsprechend nachbelastet. Strittig und zu prüfen ist, ob die Beschwerdeführerin für die jeweiligen Vorsteuerabzüge ein Vorsteuerabzugsrecht hat.

**7.1** Die Beschwerdeführerin machte in der Mehrwertsteuerabrechnung für das 1. Quartal 2014 Vorsteuern in Höhe von Fr. 1'038.70 und Fr. 3.70 geltend, die in den Konten 1170 («Vorsteuer auf Mat.aufw. + Dienstl») und

1171 («Vorsteuer auf Betr.aufw. + investit.») per 1. Januar 2014 als Saldo-vorträge ausgewiesen wurden.

**7.1.1** Die Vorinstanz hat den Vorsteuerabzug zurückbelastet mit der Begründung, dass die Beschwerdeführerin keine Belege für ihr Vorsteuerabzugsrecht vorbringe.

**7.1.2** Die Beschwerdeführerin trägt die Beweislast für die Voraussetzungen der Vorsteuerabzugsberechtigung als steuermindernde Tatsache (E. 1.6 und 2.3.2). Die Beschwerdeführerin vermag – auch mit den von ihr ins Verfahren eingebrachten Kontoauszügen der Konti 1170 und 1171 – nicht zu belegen, dass ihr im Sinne von Art. 59 Abs. 1 MWSTV Mehrwertsteuern in Rechnung gestellt wurden. Die Mehrwertsteuerabrechnungen des Vorquartals, deren Edition die Beschwerdeführerin beantragt, könnten diesen Beleg ebenfalls nicht erbringen, weshalb (in antizipierter Beweiswürdigung [vgl. E. 1.7]) auf entsprechende Beweisabnahme verzichtet werden kann.

**7.2** Die Beschwerdeführerin machte in der Mehrwertsteuerabrechnung für das 4. Quartal 2014 Vorsteuern in Höhe von Fr. 4'444.45 für den Kauf eines Imbissstands in (Ort) von B.\_\_\_\_\_ geltend.

**7.2.1** Den Akten ist der entsprechende Kaufvertrag zwischen der Beschwerdeführerin und B.\_\_\_\_\_, datiert auf den (Datum), zu entnehmen, auf dem der Beschwerdeführerin keine Mehrwertsteuer in Rechnung gestellt wurde.

**7.2.2** Die Vorinstanz hat den Vorsteuerabzug zurückbelastet mit der Begründung, dass gemäss Kaufvertrag vom (Datum) der Beschwerdeführerin keine Mehrwertsteuer in Rechnung gestellt worden sei.

**7.2.3** Die Beschwerdeführerin trägt die Beweislast für die Voraussetzungen der Vorsteuerabzugsberechtigung als steuermindernde Tatsache (E. 1.6 und 2.3.2). Die Beschwerdeführerin vermag betreffend den Kauf des Imbissstands nicht zu belegen, dass ihr im Sinne von Art. 59 Abs. 1 MWSTV Mehrwertsteuern in Rechnung gestellt wurden. Wie bereits erwähnt (E. 7.2.1), lassen sich dem Kaufvertrag vom (Datum) keine Hinweise auf eine in Rechnung gestellte Mehrwertsteuer entnehmen. Aus dem Einwand der Beschwerdeführerin, sie sei davon ausgegangen, dass das Betriebsinventar des (Imbissstand) zum Anlagevermögen einer mehrwertsteuerpflichtigen Person gehöre, kann sie nichts zu ihren Gunsten ableiten.

**7.3** Die Beschwerdeführerin machte in Mehrwertsteuerabrechnungen der Jahre 2015, 2016 und 2017 Vorsteuern für den Bezug diverser Leistungen von C.\_\_\_\_\_, der D.\_\_\_\_\_ GmbH und der E.\_\_\_\_\_ AG geltend.

**7.3.1** Den Akten sind 23 Rechnungen von C.\_\_\_\_\_ und zwei Rechnungen der D.\_\_\_\_\_ GmbH an die Beschwerdeführerin zu entnehmen, auf denen keine Mehrwertsteuer in Rechnung gestellt wurde. Weiter ist den Akten eine Rechnung der E.\_\_\_\_\_ AG an die Beschwerdeführerin, datiert auf den 11. Oktober 2016, zu entnehmen, auf der ebenfalls keine Mehrwertsteuer in Rechnung gestellt wurde. Mit der Rechnung vom 11. Oktober 2016 belastete die E.\_\_\_\_\_ AG der Beschwerdeführerin Kosten für Malerarbeiten der F.\_\_\_\_\_ AG weiter. Eine den Akten zu entnehmende Rechnung von der F.\_\_\_\_\_ AG an die E.\_\_\_\_\_ AG, datiert auf den 7. Oktober 2016, weist dagegen Mehrwertsteuern aus.

**7.3.2** Die Vorinstanz hat den Vorsteuerabzug betreffend den Bezug der genannten Leistungen zurückbelastet mit der Begründung, dass der Beschwerdeführerin gemäss den Rechnungen keine Mehrwertsteuer in Rechnung gestellt worden sei.

**7.3.3** Die Beschwerdeführerin trägt die Beweislast für die Voraussetzungen der Vorsteuerabzugsberechtigung als steuermindernde Tatsache (E. 1.6 und 2.3.2). Die Beschwerdeführerin vermag betreffend den Bezug der genannten Leistungen nicht zu belegen, dass ihr im Sinne von Art. 59 Abs. 1 MWSTV Mehrwertsteuern in Rechnung gestellt wurden. Wie bereits erwähnt (E. 7.3.1), weisen die Rechnungen – bis auf die Rechnung vom 7. Oktober 2016 – keine Mehrwertsteuer aus. Aus dem Einwand der Beschwerdeführerin, es handle sich bei C.\_\_\_\_\_ und der D.\_\_\_\_\_ GmbH um mehrwertsteuerpflichtige Personen, kann sie nichts zu ihren Gunsten ableiten. Insoweit die Beschwerdeführerin vorbringt, dass sie (mit der Bezahlung der Rechnung vom 11. Oktober 2016) die Mehrwertsteuer auf der Rechnung vom 7. Oktober 2016 wirtschaftlich getragen habe, scheitert sie am Nachweis, dass der Leistungserbringer (F.\_\_\_\_\_ AG) die Mehrwertsteuer gemäss Art. 59 Abs. 1 MWSTV für sie erkennbar von ihr (als Leistungsempfängerin) eingefordert hat (E. 2.3.2). Nach der Aktenlage hat der Leistungserbringer die Mehrwertsteuer nicht von ihr, sondern vom eigentlichen Leistungsempfänger E.\_\_\_\_\_ AG eingefordert.

**7.4** Die Beschwerdeführerin hat somit nach Art. 28 Abs. 1 Bst. a MWSTG keinen Anspruch auf die genannten Vorsteuerabzüge. Entsprechend hat die Vorinstanz die Vorsteuerabzüge zu Recht wieder zurückbelastet.

**8.**

Zusammenfassend ist die Beschwerde mit Bezug auf die Steuerkorrektur in Höhe von Fr. 16'296.25 (im Zusammenhang mit den als Darlehenszahlungen verbuchten Zahlungseingängen) und mit Bezug auf die Steuerkorrektur in Höhe von Fr. 59.25 (im Zusammenhang mit dem Verkaufserlös des «Citroën Berlingo First Fourgon 60») gutzuheissen. In den übrigen Punkten ist die Beschwerde abzuweisen und zur Prüfung, ob der Beschwerdeführerin auch nach dem 18. September 2017 ein Privatanteil für die private Nutzung des «Citroën Berlingo First Fourgon 60» aufzurechnen ist und zur Berechnung der allfälligen diesbezüglichen Steuernachforderung an die Vorinstanz zurückzuweisen.

**9.**

Abschliessend bleibt über die Verfahrenskosten und eine allfällige Parteientschädigung zu befinden.

**9.1** Das Bundesverwaltungsgericht auferlegt die Verfahrenskosten in der Regel der unterliegenden Partei (Art. 63 Abs. 1 VwVG), wobei sie bei nur teilweise Unterliegen zu ermässigen sind. Entsprechend sind einer teilweise obsiegenden Partei Verfahrenskosten nach Massgabe ihres Unterliegens aufzuerlegen (statt vieler: Urteil des BVGer A-6223/2019 vom 24. Juli 2020 E. 4.1).

**9.2** Streitig war in der vorliegenden Sache eine Steuernachforderung in Höhe von Fr. 133'095.– (Fr. 134'021.– minus Fr. 926.– [unbestrittene Vorsteueraufrechnung des Jahres 2014, vgl. Beschwerde Rz. 183]). Die Beschwerdeführerin obsiegt im Umfang von Fr. 16'355.50. Die Rückweisung mit offenem Ausgang in minimalem Umfang vermag vorliegend an der Kostenverteilung nichts zu ändern. Bei dieser Sachlage rechtfertigt es sich, die Verfahrenskosten in Höhe von Fr. 6'000.– im Umfang von Fr. 5'200.– der Beschwerdeführerin aufzuerlegen. Dieser Betrag ist dem von ihr geleisteten Kostenvorschuss von Fr. 6'000.– zu entnehmen. Der Überschuss von Fr. 800.– ist ihr nach Eintritt der Rechtskraft dieses Urteils zurückzuerstatten. Der Vorinstanz sind keine Verfahrenskosten aufzuerlegen (Art. 63 Abs. 2 VwVG). Die Zwischenverfügung vom 10. Oktober 2023 vermag aufgrund des geringen Aufwands an der Kostenverteilung nichts zu ändern.

**9.3** Die teilweise obsiegende Beschwerdeführerin hat Anspruch auf eine reduzierte Parteientschädigung (Art. 64 Abs. 1 VwVG, Art. 7 Abs. 2 des Reglements vom 21. Februar 2008 über die Kosten und Entschädigungen vor dem Bundesverwaltungsgericht [VGKE, SR 173.320.2]). Da die

Vertretung der Beschwerdeführerin im Verfahren vor dem Bundesverwaltungsgericht keine Kostennote eingereicht hat, ist die Parteientschädigung aufgrund der Akten festzusetzen (Art. 14 Abs. 2 VGKE). Die reduzierte Parteientschädigung wird vorliegend praxisgemäss auf Fr. 1'200.– festgesetzt. Diese wird der Vorinstanz auferlegt (Art. 64 Abs. 2 VwVG).

**Demnach erkennt das Bundesverwaltungsgericht:**

**1.**

Die Beschwerde wird im Sinne der Erwägungen (E. 8) teilweise gutgeheissen. Die Sache wird an die Vorinstanz zu weiteren Abklärungen zurückgewiesen. Im Übrigen wird die Beschwerde abgewiesen.

**2.**

Die Verfahrenskosten von Fr. 6'000.– werden der Beschwerdeführerin im Umfang von Fr. 5'200.– auferlegt. Dieser Betrag wird dem von der Beschwerdeführerin geleisteten Kostenvorschuss in der Höhe von Fr. 6'000.– entnommen. Der Restbetrag in der Höhe von Fr. 800.– wird der Beschwerdeführerin nach Eintritt der Rechtskraft des vorliegenden Urteils zurückerstattet.

**3.**

Die Vorinstanz wird verpflichtet, der Beschwerdeführerin eine reduzierte Parteientschädigung von Fr. 1'200.– zu bezahlen.

**4.**

Dieses Urteil geht an die Beschwerdeführerin und die Vorinstanz.

Für die Rechtsmittelbelehrung wird auf die nächste Seite verwiesen.

Der vorsitzende Richter:

Der Gerichtsschreiber:

Jürg Steiger

Alexander Cochardt

**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 Händen 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)