Bundesverwaltungsgericht
Tribunal administratif fédéral
Tribunale amministrativo federale
Tribunal administrativ federal

Entscheid bestätigt durch BGer mit Urteil vom 29.02.2016 (2C_576/2015)

Abteilung I
A-2657/2014

Urteil vom 1. Juni 2015

Besetzung

Richter Michael Beusch (Vorsitz),
Richter Pascal Mollard, Richterin Salome Zimmermann,
Gerichtsschreiberin Monique Schnell Luchsinger.

Parteien

A._____AG,
vertreten durch Mittner + Partner,
Beschwerdeführerin,

gegen

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

Gegenstand

Mehrwertsteuer (1. Quartal 2005 - 4. Quartal 2008);
Ermessenseinschätzung.

Sachverhalt:

A.
Die A._____AG (ehemals B._____AG, nachfolgend Steuerpflichtige) betreibt in (Ort) einen Steinbruch. In den Jahren 2005 bis 2008 betrieb die Gesellschaft daneben auch ein Baugeschäft mit Hoch- und Tiefbauarbeiten und erledigte in kleinem Umfang Schneeräumungen. Der Betriebsteil "Baugeschäft" wurde per Ende 2008 eingestellt. Gleichzeitig erfolgte die Umfirmierung der Gesellschaft. Die Gesellschaft ist im Register der Mehrwertsteuerpflichtigen bei der Eidgenössischen Steuerverwaltung (ESTV) eingetragen.

B.
Die ESTV führte im Juli 2010 eine Kontrolle durch, welche sich auf die Abrechnungsperioden 1. Quartal 2005 bis 4. Quartal 2008 (Zeit vom 1. Januar 2005 bis 31. Dezember 2008) bezog. Die ESTV stellte dabei verschiedene Mängel in der Buchhaltung fest. Unter anderem seien WIR-Zahlungen und Verrechnungsgeschäfte (Rubrik "Verrechnungsgeschäfte") nicht ordnungsgemäss verbucht worden. Alsdann fehlten für diverse verbuchte Entgeltsminderungen die belegmässigen Nachweise (Rubrik "nichtberechtigte Entgeltsminderungen"). Die ESTV stellte zudem fest, dass für den Geschäftsbereich "Baugeschäft" die produktiven Löhne die vergleichsweise herangezogenen Erfahrungszahlen massiv überstiegen. Dies indiziere zu tiefe Verrechnungspreise an die nahestehende Baugesellschaft C._____ (nachfolgend nahestehende Baugesellschaft), eine einfache Gesellschaft mit den Eheleuten D._____ als Gesellschafter. In diesem Zusammenhang habe wegen fehlender Unterlagen nicht sichergestellt werden können, dass die Leistungen an die nahestehende Baugesellschaft zum Preis wie gegenüber einem unabhängigen Dritten erbracht worden seien. Infolgedessen müsse der Umsatz geschätzt werden (Rubrik "kalkulatorische Umsatzermittlung"). Alsdann bemängelte die ESTV zu tiefe Privatanteile (Rubrik "Privatanteile an der Fahrzeugbenützung") und unberechtigterweise geltend gemachte Vorsteuern (Rubrik "nichtberechtigte Vorsteuern"). Mit der "Einschätzungsmitteilung (EM) Nr. 301'591 / Verfügung" vom 22. Dezember 2010 forderte die ESTV für die Abrechnungsperioden 1. Quartal 2005 bis 4. Quartal 2008 (Zeit vom 1. Januar 2005 bis 31. Dezember 2008) Mehrwertsteuern im Betrag von insgesamt Fr. 145'640.- zuzüglich Verzugszinsen ab 31. August 2007 (mittlerer Verfall) nach.

C.
Mit Schreiben vom 28. Januar 2011 erhob die Vertreterin der Steuerpflichtigen fristgerecht "Einsprache" gegen die EM und beantragte, die Steuernachbelastung von total Fr. 145'640.- auf Fr. 6'252.- zu reduzieren. Die in der EM vom 22. Dezember 2010 nachbelasteten "Privatanteile und Vorsteuern" in der Höhe von Fr. 3'772.- blieben unbestritten.

D.
Nach weiterer Korrespondenz reduzierte die ESTV die Steuernachforderung mit "Einspracheentscheid" vom 9. April 2014 auf Fr. 50'691.-. Exklusive der nicht angefochtenen Betreffnisse von Fr. 3'772.- verblieb eine Steuernachforderung von Fr. 46'919.-, zuzüglich Verzugszinsen. Von diesem Betrag entfielen Fr. 44'431.- auf ermessensweise aufgerechnete Umsätze.

Die ESTV begründete ihren "Einspracheentscheid" im Wesentlichen damit, dass die Buchführung der Steuerpflichtigen mit Bezug auf den Grossauftrag gegenüber der nahestehenden Baugesellschaft absolut ungenügend sei. Zur Illustration führte sie verschiedene Beispiele an. Alsdann würden die in der Buchhaltung der Steuerpflichtigen ausgewiesenen durchschnittlichen produktiven Löhne wesentlich von den massgebenden Erfahrungszahlen abweichen. Die ESTV hielt grundsätzlich an der für den fraglichen Grossauftrag vorgenommenen ermessensweise Umsatzschätzung fest, liess aber im Rahmen des "Einsprachverfahrens" verschiedene Korrekturen zugunsten der Steuerpflichtigen zu.

E.
Mit Eingabe vom 12. Mai 2014 liess die Steuerpflichtige (nachfolgend auch Beschwerdeführerin) Beschwerde gegen den "Einspracheentscheid" vom 9. April 2014 erheben. Sie beantragt, diesen betreffend die ermessensweise ermittelten Umsätze aus der Sparte "Baugeschäft" im Umfang von Fr. 44'431.-, zuzüglich Verzugszinsen, aufzuheben, alles unter Kosten- und Entschädigungsfolge zulasten der ESTV.

Die Beschwerdeführerin macht im Wesentlichen geltend, ihre Bücher seien ordnungsgemäss geführt. Ferner nimmt sie zu den von der ESTV erhobenen Vorwürfen betreffend die Buchführung explizit Stellung. Ebenso seien die an die nahestehende Baugesellschaft erbrachten Leistungen durchaus zu Drittkonditionen in Rechnung gestellt worden. Es bestehe somit "keine Veranlassung" für eine kalkulatorische Umsatzermittlung.

F.
Mit Vernehmlassung vom 6. August 2014 beantragt die ESTV (nachfolgend auch Vorinstanz) die Abweisung der Beschwerde unter Kostenfolge zulasten der Beschwerdeführerin, ferner sei die Steuerforderung um Fr. 35'146.- auf Fr. 79'577.- zu erhöhen. Die ESTV habe die Buchhaltung der Beschwerdeführerin in der Sparte "Baugeschäft" abgelehnt und eine (teilweise) Ermesseneinschätzung vorgenommen. Die Argumentation der Beschwerdeführerin hinsichtlich der Drittpreise sei demzufolge nicht zu beachten, da im vorliegenden Fall keine Drittpreisschätzung gemäss Art. 33 Abs. 2 letzter Satz des Bundesgesetzes vom 2. September 1999 über die Mehrwertsteuer (Mehrwertsteuergesetz, aMWSTG, AS 2000 1300) vorgenommen worden sei. Sodann geht die Vorinstanz auf die gerügten Mängel betreffend die Buchhaltung nochmals ein und führt aus, eine Überprüfung der Erfahrungszahlen habe ergeben, dass ein massgeblicher Betrieb bis anhin versehentlich unberücksichtigt geblieben sei. Die Erfahrungszahlen seien daher zu korrigieren, woraus eine Erhöhung der Steuernachforderung resultiere.

G.
In ihrer Replik vom 16. September 2014 nimmt die Beschwerdeführerin zur von der ESTV ins Spiel gebrachten "reformatio in peius" Stellung. Sie hält insbesondere dafür, die Abschlüsse der Beschwerdeführerin seien von einer Revisionsstelle geprüft und nicht beanstandet worden. Des Weiteren äussert sich die Beschwerdeführerin zu verschiedenen Buchungsvorgängen und erhebt sie Einwände gegen den ermittelten Durchschnittswert betreffend die produktiven Löhne; die Situation der Beschwerdeführerin weiche von derjenigen der Vergleichsbetriebe deutlich ab.

H.
In der Duplik vom 16. Oktober 2014 schliesst die Vorinstanz, die Beschwerdeführerin habe nicht belegen können, wie der von ihr angeführte Rechnungsbetrag vom 28. Dezember 2006 über Fr. 1'276'000.- zustande gekommen sei; dies bestätige die Mangelhaftigkeit der Buchhaltung.

Auf die weiteren Vorbringen der Parteien und die eingereichten Akten ist, soweit für die Entscheidfindung erforderlich, in den nachfolgenden Erwägungen näher einzugehen.

Das Bundesverwaltungsgericht zieht in Erwägung:

1.

1.1 Gemäss Art. 31 VGG beurteilt dieses Gericht Beschwerden gegen Verfügungen nach Art. 5 VwVG. Vorliegend stellt der "Einspracheentscheid" der ESTV vom 9. April 2014 eine Verfügung gemäss Art. 5 VwVG dar. Eine Ausnahme nach Art. 32 VGG liegt nicht vor. Die Vorinstanz ist eine Behörde im Sinne von Art. 33 VGG. Das Bundesverwaltungsgericht ist daher für die Beurteilung der vorliegenden Beschwerde sachlich zuständig.

1.2

1.2.1 Auf den 1. Januar 2010 wurde das neue Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer vom 12. Juni 2009 (MWSTG, SR 641.20) in Kraft gesetzt. Es trat an die Stelle des aMWSTG. Auf die vor dem 1. Januar 2010 eingetretenen Tatsachen und entstandenen Rechtsverhältnisse bleibt das bisherige Recht anwendbar (Art. 112 Abs. 1 und 2 MWSTG). Der vorliegend zu beurteilende Sachverhalt hat sich in den Jahren 2005 bis 2008 verwirklicht, weshalb in materieller Hinsicht noch das aMWSTG zur Anwendung gelangt.

1.2.2 Demgegenüber ist das neue mehrwertsteuerliche Verfahrensrecht im Sinn von Art. 113 Abs. 3 MWSTG auf sämtliche im Zeitpunkt des Inkrafttretens hängigen Verfahren anwendbar, und findet damit grundsätzlich auch auf das vorliegende Verfahren Anwendung. Allerdings ist Art. 113 Abs. 3 MWSTG insofern restriktiv zu handhaben, als gemäss höchstrichterlicher Rechtsprechung nur eigentliche Verfahrensnormen sofort auf hängige Verfahren anzuwenden sind und es dabei nicht zu einer Anwendung von neuem materiellen Recht auf altrechtliche Sachverhalte kommen darf (statt aller: Urteile des BVGer A-2473/2014 vom 13. März 2015 E. 1.2.2 mit weiteren Hinweisen, A-3942/2013 vom 6. März 2014 E. 2.1).

1.3 Im vorliegenden Fall wurde eine als «Einspracheentscheid» bezeichnete Verfügung der Vorinstanz angefochten. Der Erlass eines Einspracheentscheids setzt voraus, dass vorgängig eine Verfügung erging, welche überhaupt Gegenstand eines Einspracheverfahrens bilden kann. Im Bereich der Mehrwertsteuer ist das Einspracheverfahren in Art. 83 MWSTG gesetzlich vorgesehen. Eine Ausnahme hierzu bildet die sog. «Sprungbeschwerde»: Richtet sich die Einsprache gegen eine einlässlich begründete Verfügung der ESTV, so ist sie auf Antrag oder mit Zustimmung des Einsprechers oder der Einsprecherin als Beschwerde an das Bundesverwaltungsgericht weiterzuleiten (Art. 83 Abs. 4 MWSTG; vgl. zur Sprungbeschwerde: Urteile des BVGer A-2650/2012 vom 10. August 2012 E. 2.1,

A-1184/2012 vom 31. Mai 2012 E. 2 ff., auch zum Folgenden). Eine Einschätzungsmitteilung als solche ist nun aber grundsätzlich keine Verfügung im Sinn des Gesetzes (BGE 140 II 202 E. 5, insb. E. 5.6; Urteil des BVGer A-7176/2014 vom 12. März 2015 E. 2.1). Unbestrittenermassen ist jedoch der «Einspracheentscheid» vom 9. April 2014 eine Verfügung gemäss Art. 5 VwVG. Indem die Beschwerdeführerin gegen den «Einspracheentscheid» beim Bundesverwaltungsgericht Beschwerde erhebt, hat sie einen allfälligen Verlust des Einspracheverfahrens zumindest in Kauf genommen. Ihre vorbehaltlose Beschwerdeführung direkt beim Bundesverwaltungsgericht ist unter diesen Umständen – in analoger Anwendung von Art. 83 Abs. 4 MWSTG – als «Zustimmung» zur Durchführung des Verfahrens der Sprungbeschwerde zu werten, zumal der «Einspracheentscheid» einlässlich begründet ist (vgl. statt aller: Urteil des BGer 2C_842/2014 vom 17. Februar 2015 E. 5; Urteil des BVGer A-2473/2014 vom 13. März 2015 E. 1.2.3 mit weiteren Hinweisen). Das Bundesverwaltungsgericht ist demnach für die Beurteilung der vorliegenden Beschwerde auch funktional zuständig.

1.4 Das Verfahren vor Bundesverwaltungsgericht richtet sich nach dem VwVG, soweit das VGG nichts anderes bestimmt (Art. 37 VGG). Die Beschwerdeführerin ist zur Erhebung der vorliegenden Beschwerde berechtigt (Art. 48 Abs. 1 VwVG), und hat diese und form- und fristgerecht eingereicht (Art. 50, 52 VwVG) sowie den einverlangten Kostenvorschuss rechtzeitig geleistet (Art. 63 Abs. 4 VwVG in Verbindung mit Art. 21 Abs. 3 VwVG). Auf die Beschwerde ist daher einzutreten.

2.

2.1 Das Bundesverwaltungsgericht kann den angefochtenen Entscheid grundsätzlich in vollem Umfang überprüfen (vgl. aber dazu E. 3.6). Der Beschwerdeführer 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 Rüge der Unangemessenheit erheben (Art. 49 Bst. c VwVG). Im Beschwerdeverfahren gelten die Untersuchungsmaxime, wonach der Sachverhalt von Amtes wegen festzustellen ist, und der Grundsatz der Rechtsanwendung von Amtes wegen (Art. 62 Abs. 4 VwVG). Das Bundesverwaltungsgericht ist verpflichtet, auf den – unter Mitwirkung der Verfahrensbeteiligten – festgestellten Sachverhalt die richtige Rechtsnorm anzuwenden (BGE 132 II 113 E. 3.2, 131 II 200 E. 4.2). Dies bedeutet, dass es eine Beschwerde auch aus einem anderen als den geltend gemachten Gründen gutheissen oder den angefochtenen Entscheid im Ergebnis mit einer Begründung bestätigen

kann, die von jener der Vorinstanz abweicht (sog. Motivsubstitution, vgl. statt vieler: BVGE 2007/41 E. 2 mit weiteren Hinweisen).

2.2 Das Bundesverwaltungsgericht kann eine angefochtene Verfügung zuungunsten einer Partei ändern, wenn die Verfügung Bundesrecht verletzt oder auf einer unrichtigen oder unvollständigen Feststellung des Sachverhalts beruht (Art. 62 Abs. 2 VwVG). Eine solche Berichtigung wird nach der Rechtsprechung des Bundesgerichts nur vorgenommen, wenn der betroffene Entscheid offensichtlich unrichtig und die Korrektur von erheblicher Bedeutung ist (vgl. Urteil des BVGer A-412/2013 vom 4. September 2014 E. 4 mit weiteren Hinweisen; für die Lehre: ANNETTE GUCKELBERGER, Zur reformatio in peius vel in melius der schweizerischen Bundesverwaltungsrechtspflege nach der Justizreform, Schweizerisches Zentralblatt für Staats- und Verwaltungsrecht [ZBl] 2010 S. 98 ff.). Erachtet der Prozessgegner des Beschwerdeführers die Voraussetzungen für eine reformatio in peius als gegeben, so kann er der Rechtsmittelbehörde nicht nur die Abweisung der Beschwerde, sondern auch eine reformatio in peius beantragen. Hierbei handelt es sich jedoch nicht um ein eigentliches Rechtsbegehren, sondern lediglich um eine prozessuale Anregung (THOMAS HÄBERLI, in: Waldmann/Weissenberger [Hrsg.], VwVG, Praxiskommentar zum Bundesgesetz über das Verwaltungsverfahren, 2009, Art. 62 N. 27).

3.

3.1 Der Bund erhebt eine allgemeine Verbrauchssteuer nach dem System der Netto-Allphasensteuer mit Vorsteuerabzug (Mehrwertsteuer; Art. 130 BV; Art. 1 Abs. 1 aMWSTG). Der Steuer unterliegen die in Art. 5 aMWSTG aufgezählten, durch steuerpflichtige Personen getätigten Umsätze, sofern diese nicht ausdrücklich von der Steuer ausgenommen sind.

3.2

3.2.1 Das Entgelt stellt die Bemessungsgrundlage der Mehrwertsteuer dar (Art. 33 Abs. 1 aMWSTG; vgl. BGE 132 II 353 E. 4.1; zum früheren Recht: BGE 126 II 443 E. 6a). Zum Entgelt gehört alles, was der Empfänger oder an seiner Stelle ein Dritter als Gegenleistung für die Lieferung oder Dienstleistung aufwendet. Die Gegenleistung eines Abnehmers oder Bezügers braucht dabei nicht zwingend in einer Geldzahlung zu bestehen. Auch jede andere geldwerte Leistung ist Entgelt, dazu zählt auch die Übergabe von WIR-Geld (vgl. Wegleitung für Mehrwertsteuerpflichtige [in erster Auflage erschienen im Herbst 1994, erneut herausgegeben im Frühling 1997; danach herausgegeben per 1. Januar 2001 als Wegleitung 2001 zur Mehrwertsteuer {Wegleitung 2001} und per 1. Januar 2008 herausgegeben als

Wegleitung 2008 zur Mehrwertsteuer {Wegleitung 2008}]; Wegleitung 2001 Rz. 211, Wegleitung 2008 Rz. 211). Allfällige Einbussen bei der Veräusserung gegen Währungsgeld oder bei der Verwendung zum Wareneinkauf gelten nicht als Entgeltsminderungen (vgl. Wegleitung 2001 Rz. 213, Wegleitung 2008 Rz. 213).

3.2.2 Gemäss Art. 33 Abs. 2 Satz 3 aMWSTG gilt im Fall einer Lieferung oder Dienstleistung an eine nahestehende Person als Entgelt der Wert, der unter unabhängigen Dritten vereinbart würde. Damit wird weder auf das vereinbarte noch auf das tatsächlich entrichtete Entgelt, sondern auf einen Ersatzwert, einen «Verkehrswert» abgestellt. Diese Bestimmung entspricht dem im Steuerrecht bekannten Grundsatz des Drittvergleichs («dealing at arm's length»; vgl. BGE 140 II 88 E. 4.1, 138 II 545 E. 3.2, 138 II 57 E. 2.2; Urteil des BGer 2C_812/2013 bzw. 2C_813/2013 vom 28. Mai 2014 E. 2.2.3, 2C_970/2012 vom 1. April 2013 E. 3.1; vgl. sodann etwa auch Urteile des BVGer A-3376/2014 vom 10. Februar 2015 E. 3.3.1, A-120/2013 vom 9. September 2013 E. 2.3; vgl. PACAL MOLLARD/XAVIER OBERSON/ANNE TISSOT BENEDETTO, Traité TVA, 2009, Kap. 4 N. 23 ff.; IVO P. BAUMGARTNER, in: Clavadetscher/Glauser/Schafroth, Kommentar zum Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer, Basel/Genf/München 2000 [Kommentar MWST], Art. 33 A N. 42). Handelt es sich bei den Leistungsempfängern um nahestehende Personen, muss sich die Steuerpflichtige den Drittvergleich mit den von ihr verrechneten Preisen stets gefallen lassen (Urteil des BGer 2C_970/2012 vom 1. April 2013 E. 6.2). Der Drittpreis ist in den meisten Fällen kein exakter Wert, sondern kann nur annäherungsweise bestimmt werden. Die ESTV hat somit eine Schätzung durchzuführen und sich dabei grundsätzlich an die im Zusammenhang mit der Ermessenseinschätzung entwickelten Prinzipien zu halten (vgl. nachstehend E. 3.8); siehe auch Urteile des BVGer A-3734/2011 vom 9. Januar 2013 E. 2.3.4, A-5154/2011 vom 24. August 2012 E. 2.3.3, je mit Hinweisen). Für die Bestimmung des Wertes sind alle konkreten Umstände des abgeschlossenen Geschäfts zu berücksichtigen (Urteil des BGer 2C_812/2013 bzw. 2C_813/2013 vom 28. Mai 2014 E. 2.2.3 mit Hinweis auf BGE 138 II 57 E. 2.2 und E. 3.1 f.; 138 II 545 E. 3.2 f., je für die analoge Regelung im Bereich der direkten Steuern).

3.2.3 Die «nahestehende Person» charakterisiert sich anhand der Beziehung zu der den Unternehmensträger beherrschenden Person. Die Beziehung muss derart sein, dass der Unternehmensträger der «nahestehenden Person» eine bestimmte Leistung zu einem untersetzten Preis erbringt bzw., dass bewusst oder unbewusst ein irgendwie gearteter Vorteil gewährt

wird (Urteile des BVGer A-3376/2014 vom 10. Februar 2015 E. 3.3.2, A-104/2013 vom 22. Juli 2013 E. 2.1.2; vgl. BAUMGARTNER, Kommentar MWST, Art. 33 A N. 43 ff.).

3.3 Die Veranlagung und Entrichtung der Mehrwertsteuer erfolgt nach dem Selbstveranlagungsprinzip (Art. 46 f. aMWSTG; BGE 137 II 136 E. 6.2; Urteil des BGer 2C_970/2012 vom 1. April 2013 E. 4.1). Bei festgestellter Steuerpflicht (vgl. Art. 56 Abs. 1 aMWSTG) hat der Leis-tungserbringer selbst und unaufgefordert über seine Umsätze sowie Vor-steuern abzurechnen und innert 60 Tagen nach Ablauf der Abrechnungs-periode den geschuldeten Mehrwertsteuerbetrag (Steuer vom Umsatz abzüglich Vorsteuern) an die ESTV abzuliefern. Die ESTV ermittelt die Höhe des geschuldeten Mehrwertsteuerbetrags nur dann an Stelle der steuerpflichtigen Person, wenn diese ihren Pflichten nicht nachkommt (Art. 60 aMWSTG; Urteile des BVGer A-120/2013 vom 9. September 2013 E. 2.2., A-4918/2012 vom 2. Juli 2013 E. 2.3, je mit Hinweisen).

3.4 Zu den Obliegenheiten der mehrwertsteuerpflichtigen Person gehört insbesondere auch die Buchführungspflicht. Der Mehrwertsteuerpflichtige hat seine Geschäftsbücher ordnungsgemäss zu führen und so einzurichten, dass sich aus ihnen die für die Feststellung der Mehrwertsteuerpflicht sowie für die Berechnung der Steuer und der abziehbaren Vorsteuern massgebenden Tatsachen leicht und zuverlässig ermitteln lassen (Art. 58 Abs. 1 Satz 1 aMWSTG). Über die Buchführungspflicht kann die ESTV nähere Bestimmungen aufstellen (Art. 58 Abs. 1 Satz 2 aMWSTG). Von dieser Befugnis hat sie im Rahmen des Erlasses der Wegleitung für Mehrwertsteuerpflichtige Gebrauch gemacht. In den vorliegend einschlägigen Wegleitungen 2001 und 2008 sind genaue Angaben enthalten, wie eine Buchhaltung für die Belange der Mehrwertsteuer auszugestalten ist (je Rz. 878 ff.). Alle Geschäftsfälle müssen fortlaufend, chronologisch und lückenlos aufgezeichnet werden (je Rz. 884) und alle Eintragungen haben sich auf entsprechende Belege zu stützen, so dass die einzelnen Geschäftsvorfälle von der Eintragung in die Hilfs- und Grundbücher bis zur Steuerabrechnung und bis zum Jahresabschluss sowie umgekehrt leicht und genau verfolgt werden können (sog. "Prüfspur"; vgl. je Rz. 890 und 893 ff.; vgl. BGE 140 II 495 E. 3.4.4; Urteile des BGer 2C_82/2014 vom 6. Juni 2014 E. 3.1, 2C_657/2012 vom 9. Oktober 2012 E. 2.2; siehe auch Urteil des BVGer A-2473/2014 vom 13. März 2015 E. 2.5.3 mit weiteren Hinweisen).

3.5

3.5.1 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 nimmt die ESTV gemäss Art. 60 aMWSTG eine Schätzung nach pflichtgemässem Ermessen vor (vgl. etwa Urteile des BGer 2C_82/2014 vom 6. Juni 2014 E. 3.1, 2C_970/2012 vom 1. April 2013 E. 4.1; Urteil des BVGer A-825/2013 vom 16. Oktober 2013 E. 2.5.1).

3.5.2 Art. 60 aMWSTG unterscheidet nach dem Ausgeführten zwei voneinander unabhängige Konstellationen, welche zu einer Ermessensveranlagung führen. Die erste ist diejenige der ungenügenden Aufzeichnung (Konstellation 1). In diesem Fall hat eine Schätzung insbesondere auch dann zu erfolgen, wenn die Verstösse gegen die formellen Buchhaltungsvorschriften als derart gravierend zu qualifizieren sind, dass sie die materielle Richtigkeit der Buchhaltungsergebnisse in Frage stellen (statt vieler: BGE 105 Ib 181 E. 4a; Urteile des BGer 2C_429/2009 vom 9. November 2009 E. 3 und 2A.437/2005 vom 3. Mai 2006 E. 3.1). Zweitens kann selbst eine formell einwandfreie Buchführung die Durchführung einer Schätzung erfordern, wenn die ausgewiesenen Ergebnisse mit dem wirklichen Sachverhalt offensichtlich nicht übereinstimmen (Konstellation 2). Dies ist nach der Rechtsprechung der Fall, wenn die in den Büchern enthaltenen Geschäftsergebnisse von den von der Steuerverwaltung erhobenen branchenspezifischen Erfahrungszahlen wesentlich abweichen, vorausgesetzt die kontrollierte Person ist nicht in der Lage, allfällige besondere Umstände, auf Grund welcher diese Abweichung erklärt werden kann, nachzuweisen oder zumindest glaubhaft zu machen (zum Ganzen statt aller: Urteil des BVGer A-2473/2014 vom 13. März 2015 E. 2.6.2 mit weiteren Hinweisen).

3.6 Im Steuerrecht gilt grundsätzlich, dass die Steuerbehörde die Beweislast für die steuerbegründenden und -erhöhenden Tatsachen trägt, während die steuerpflichtige Person für die steueraufhebenden und -mindernden Tatsachen beweisbelastet ist (statt vieler: Urteil des BGer 2C_232/2012 vom 23. Juli 2012 E. 3.5, veröffentlicht in: ASA 81 422; statt vieler: Urteil des BVGer A-4206/2012 vom 13. März 2013 E. 2.2). Für das Vorliegen der Voraussetzungen einer Ermessenseinschätzung ist nach dieser allgemeinen Beweislastregel die ESTV beweisbelastet. Sind die Voraussetzungen einer Ermessenseinschätzung jedoch erfüllt (erste Frage) und erscheint die vorinstanzliche Schätzung nicht bereits im Rahmen der

durch das Bundesverwaltungsgericht mit der gebotenen Zurückhaltung vorzunehmenden Prüfung als pflichtwidrig (zweite Frage), obliegt es – in Umkehr der allgemeinen Beweislastregel – der steuerpflichtigen Person, den Nachweis für die Unrichtigkeit der Schätzung (dritte Frage) zu erbringen (statt vieler: Urteil des BGer 2C_970/2012 vom 1. April 2013 E. 4.2; Urteil des BVGer A-6001/2011 vom 21. Mai 2013 E. 2.4.2). Weil das Ergebnis der Ermessensveranlagung selbst auf einer Schätzung beruht, darf sich die steuerpflichtige Person dabei nicht mit allgemeiner Kritik begnügen. Vielmehr muss sie dartun, dass die von der ESTV vor-genommene Schätzung offensichtlich fehlerhaft ist bzw. dass dieser bei der Schätzung erhebliche Ermessensfehler unterlaufen sind, und sie muss auch den Beweis für ihre vorgebrachten Behauptungen erbringen (statt aller: Urteile des BGer 2C_970/2012 vom 1. April 2013 E. 4.3, 2C_206/2012 vom 6. September 2012 E. 2.4; Urteil des BVGer A-2473/2014 vom 13. März 2015 E. 2.6.3 mit weiteren Hinweisen).

3.7 Im Falle einer Schätzung hat die ESTV eine Methode zu wählen, die den individuellen Verhältnissen im Betrieb der steuerpflichtigen Person soweit als möglich Rechnung trägt, auf plausiblen Angaben beruht und deren Ergebnis der wirklichen Situation möglichst nahe kommt (statt vieler: Urteil des BGer 2A.522/2006 vom 1. Februar 2007 E. 3.3; Urteil des BVGer A-2473/2014 vom 13. März 2015 E. 2.6.5 mit weiteren Hinweisen). 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 (Urteil des BVGer A-175/2014 vom 9. Dezember 2014 E. 4.4.3; zum früheren Recht statt vieler: Urteile des BVGer A-665/2013 vom 10. Oktober 2013 E. 2.6.2, A-4922/2012 vom 14. Juni 2013 E. 2.9.2 mit weiteren Hinweisen; PASCAL MOLLARD, TVA et taxation par estimation, veröffentlicht in: ASA 69 S. 530 ff.).

3.8

3.8.1 Die Vorinstanz kann bei ihrer Arbeit Erfahrungszahlen heranziehen, sei es im Rahmen der Prüfung der Voraussetzungen der Ermessensveranlagung oder sei es für die Vornahme der Schätzung. Nach der Rechtsprechung ist das Abstellen auf Erfahrungszahlen grundsätzlich nicht zu beanstanden (Urteile des BVGer A-2473/2014 vom 13. März 2015 E. 2.7,

A-3376/2014 vom 10. Februar 2015 E. 3.4.2 auch zum Folgenden; zum früheren Recht statt vieler: BVGE 2009/60 E. 2.8).

3.8.2 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 Geschäftsbüchern gleichgestellt wären (MARTIN ZWEIFEL/SILVIA HUNZIKER, Beweis und Beweislast im Steuerverfahren bei der Prüfung von Leistung und Gegenleistung unter dem Gesichtswinkel des Drittvergleichs [«dealing at arm's length»], veröffentlicht in: ASA 77 S. 658 ff., 665, 679, mit Hinweisen; Urteile des BVGer A-1331/2013 vom 2. Oktober 2014 E. 5.3.5, A-6198/2012 vom 3. September 2013 E. 2.10.1).

3.8.3 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). 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 (MOLLARD, a.a.O., 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 (zum früheren Recht: BVGE 2009/60 E. 2.8.2; statt vieler: Urteile des BVGer A-1331/2013 vom 2. Oktober 2014 E. 5.3.5, A-665/2013 vom 10. Oktober 2013 E. 2.7.2 mit weiteren Hinweisen).

3.8.4 Aus der Begründungspflicht folgt, dass die Steuerbehörde der steuerpflichtigen Person die Grundlagen der Erfahrungszahlen kundzugeben hat (ZWEIFEL/HUNZIKER, a.a.O., S. 682 f., mit zahlreichen Hinweisen). 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 z.B. betreffend Standort, Betriebsgrösse, Kundenkreis usw. Nur so ist es der steuerpflichtigen Person möglich, die Veranlagung sachgerecht anzufechten (Urteil des BVGer A-665/2013 vom 10. Oktober 2013 E. 2.7.3; zum früheren Recht: Urteil des BGer 2A.284/2000 vom 5. Dezember 2000 E. 3 mit Hinweisen).

3.8.5 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 (Urteil des BGer vom 4. Mai 1983, veröffentlicht in: ASA 52 S. 234 E. 4). Inwiefern die Verwaltung ihr Ermessen ausgeübt hat, ist in der Entscheidbegründung darzulegen (zum früheren Recht und zum Ganzen: BVGE 2009/60 E. 2.8.4; statt vieler: Urteil des BVGer A-1331/2013 vom 2. Oktober 2014 E. 5.3.6, A 665/2013 vom 10. Oktober 2013 E. 2.7.4 mit weiteren Hinweisen).

3.9 Führt die ESTV zulässigerweise eine Schätzung nach Ermessen durch, obliegt es – in Umkehr der allgemeinen Beweislastregeln (E. 3.6) – der steuerpflichtigen Person, den Beweis für die Unrichtigkeit der Schätzung zu erbringen (statt vieler: Urteile des BGer 2C_171/2008 vom 30. Juli 2008 E. 4.3, 2A.642/2004 vom 14. Juli 2005 E. 5.4; Urteile des BVGer A-1933/2012 vom 20. November 2012 E. 2.8.3, A-4616/2011 vom 18. September 2012 E. 2.8.3). Unter diesen Voraussetzungen auferlegt sich das Bundesverwaltungsgericht eine gewisse Zurückhaltung, soweit die Zweckmässigkeit der Entscheidung in Frage steht. 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 aller: BVGer A-2473/2014 vom 13. März 2015 E. 2.6.5 mit weiteren Hinweisen). Die Zulässigkeit dieser zurückhaltenden Prüfung wurde vom Bundesgericht bestätigt (Urteile des BGer 2C_970/2012 vom 1. April 2013 E. 4.3, 2C_426/2007 vom 22. November 2007 E. 4.3; zum Ganzen: Urteil des BVGer 3734/2011 vom 9. Januar 2013 E. 2.4.3).

3.10 Die Steuer ist innerhalb von 60 Tagen nach Ablauf der Abrechnungsperiode zu entrichten (Art. 47 aMWSTG). Bei verspäteter Zahlung wird ohne Mahnung ein Verzugszins geschuldet (Art. 47 Abs. 2 aMWSTG).

Der Zinssatz beträgt vom 1. Januar 1995 bis zum 31. Dezember 2009 5%, vom 1. Januar 2010 bis zum 31. Dezember 2011 4,5%, und ab dem 1. Januar 2012 bis auf Weiteres 4% (Art. 1 Bst. c und Abs. 2 der Verordnung des EFD vom 11. Dezember 2009 über die Verzugs- und Vergütungszinssätze, SR 641.207.1).

4.

4.1 Im vorliegenden Fall hat die ESTV im Rahmen der Kontrolle das Abstellen auf die Buchhaltung der Beschwerdeführerin für den Geschäftsbereich "Baugeschäft" abgelehnt und eine Ermessenseinschätzung vorgenommen.

Vor Bundesverwaltungsgericht sind nur noch die ermessensweise ermittelten Umsätze der Sparte "Baugeschäft" betreffend die Jahre 2005 bis 2007 strittig ("kalkulatorische Umsatzermittlung"). Die übrigen Positionen "Nichtverbuchte WIR-Zahlung", "Verrechnungsgeschäfte", "nicht berechtigte Entgeltsminderungen", Privatanteile an der Fahrzeugbenützung" so-wie "nicht berechtigte Vorsteuern" sind inzwischen betragsmässig bereinigt oder nicht mehr bestritten.

Strittig und zu prüfen ist demnach vorab, ob die Voraussetzungen für eine Ermessenseinschätzung vorlagen, das heisst es ist die erste Frage zu beantworten (vgl. E. 3.6 und 3.5.2).

4.2 Die Beschwerdeführerin macht im Beschwerdeverfahren vor Bundesverwaltungsgericht im Wesentlichen geltend, ihre Bücher seien ordnungsgemäss geführt, denn ihre Jahresrechnung sei von ihrer Revisionsstelle geprüft worden, welche alsdann die Ordnungsmässigkeit und Richtigkeit bestätigt habe. Insgesamt seien die von der ESTV festgestellten Mängel nicht derart gravierend, dass die Buchhaltung zurückgewiesen und eine Ermessenseinschätzung vorgenommen werden dürfe. Ihre Leistungen seien stets zu Drittpreisen in Rechnung gestellt worden.

4.3 Entgegen der Ansicht der Beschwerdeführerin kann sie aus den Revisionsstellenberichten nichts zu ihren Gunsten ableiten. Vorab ist dazu zu bemerken, dass solche für die fraglichen Jahre gar nicht vorliegen. Sodann wird in der Regel im Revisionsstellenbericht ausdrücklich darauf hingewiesen, dass sich die Prüfungshandlungen der Revisionsstelle auf "Stichproben" beschränken würden (vgl. damals Schweizer Handbuch der Wirtschaftsprüfung 1998, Band 2, Rz. 4.1202, insbesondere Rz. 4.1207). Selbst wenn also die stichprobenweise Überprüfung der Buchhaltung der

Beschwerdeführerin durch die Revisionsstelle keine Mängel zu Tage gebracht haben und die Revisionsstelle in ihrem Bericht keine Einschränkungen vorgenommen haben sollte, ergibt sich aus den nachfolgenden Ausführungen, dass die Buchführung der Beschwerdeführerin zumindest teilweise gegen die in der Wegleitung 2001 aufgestellten Buchführungsvorschriften verstösst.

4.4

4.4.1 Die ESTV monierte im "Einspracheentscheid" vom 9. April 2014 im Wesentlichen die Ordnungsmässigkeit der Buchführung der Beschwerdeführerin, insbesondere betreffend den für eine nahestehende Baugesellschaft ausgeführten Grossauftrag. So fehle es an einer Detailabrechnung für den gesamten Auftrag, obwohl in der Rechnung vom 28. Dezember 2006 auf eine solche Abrechnung verwiesen werde. Die ESTV verweist in diesem Zusammenhang auf die von ihr erstellte Kostenzusammenstellung (Beilage 2 zum "Einspracheentscheid" vom 9. April 2014). Bei den meisten darin aufgeführten Zahlungseingängen handle es sich um pauschale Akontobeträge. Ab der 11. Akontozahlung betreffend Baumeisterarbeiten würden die in den Rechnungen genannten Beträge nicht mehr mit den bei der nahestehenden Baugesellschaft verbuchten Zahlungen übereinstimmen. In der Buchhaltung der Beschwerdeführerin seien zudem zwei Zahlungseingänge ohne Beleg verbucht, welche der nahestehenden Baugesellschaft zugerechnet würden, aber bei dieser ihrerseits nicht verbucht worden seien. Im Gegenzug seien bei der nahestehenden Baugesellschaft zwei Kreditorenrechnungen für Kranmieten verbucht (vom 30. November 2005 und vom 12. Dezember 2006), welche einer Privatperson bezahlt worden seien, aber in der Buchhaltung der Beschwerdeführerin hätten verbucht werden müssen. Ausserdem würden die von der Beschwerdeführerin ausgewiesenen durchschnittlichen produktiven Löhne wesentlich von den durch die ESTV für den Bereich "Baugeschäft" ermittelten Erfahrungszahlen abweichen, was indiziere, dass Umsätze nicht verbucht worden seien.

4.4.2 Die von der ESTV erhobenen Vorwürfe bezüglich der Verrechnungsgeschäfte betreffen die Geschäftsjahre 2005 bis 2007. Gemäss der in diesem Zeitraum anwendbaren Wegleitung 2001 Rz. 936 (vgl. E. 3.4) haben bei Verrechnungsgeschäften beide Vertragspartner den vollen Wert der eigenen Lieferung oder Dienstleistung und den vollen Wert der Gegenleistung zu verbuchen. Die blosse Verbuchung des Differenzbetrages ist nicht gestattet, und zwar auch dann nicht, wenn es sich beim Vertragspartner

um einen Nichtsteuerpflichtigen oder einen Privaten handelt. Indem die Beschwerdeführerin bei den Verrechnungsgeschäften lediglich den Differenzbetrag verbuchte, hat sie klarerweise gegen die formellen Buchführungsvorschriften gemäss Wegleitung 2001 verstossen.

In materieller Hinsicht blieben die Korrekturen der ESTV pro 2006 und 2007 unangefochten. Die für das Jahr 2005 erfolgte Korrektur wurde im "Einspracheverfahren" in materieller Hinsicht bereinigt, da das fragliche Geschäft zum einen nachweislich netto verbucht worden war und der ESTV mangels Geltendmachung entsprechender Vorsteuern letztlich keine Mehrwertsteuern entgangen waren.

Als Zwischenergebnis ergibt sich, dass die Buchführung der Beschwerdeführerin in den Jahren 2006 und 2007 in zwei Fällen gegen die formellen Buchungsvorschriften gemäss Wegleitung 2001 für Verrechnungsgeschäfte verstösst. Ob es sich hierbei um eine gravierende Verletzung gegen formelle Buchführungsvorschriften handelt, die den materiellen Wahrheitsgehalt der gesamten Buchhaltung für den Bereich "Baugeschäft" in Frage stellt (E. 3.5.2), kann offenbleiben, da – wie nachfolgend zu zeigen ist – weitere mehrwertsteuerlich relevante Umsätze nicht verbucht worden sind.

4.4.3 Gemäss der Sachdarstellung der ESTV habe die Beschwerdeführerin verschiedentlich auf Debitorenrechnungen vermerkt, dass ein Teil des Entgelts in WIR beglichen werde. Die Beschwerdeführerin habe im fraglichen Zeitraum aber kein Konto bei der WIR-Bank besessen. Sie habe deshalb die WIR-Checks direkt auf Lieferanten ausstellen lassen und damit ihre Kreditorenrechnungen beglichen. Die Beschwerdeführerin habe bei den WIR-Zahlungen nur den Betrag nach Abzug der WIR-Zahlung, mithin nur das in Form von Geld erhaltene Entgelt als mehrwertsteuerpflichtigen Umsatz verbucht. Das in Form von WIR-Checks für die Tilgung ihrer eigenen Verpflichtungen verwendete Entgelt sei nicht als Umsatz verbucht worden.

Im "Einspracheverfahren" wurden die von der ESTV pro 2005 festgestellten unverbuchten WIR-Einnahmen auf den Betrag von Fr. 10'000.- reduziert und pro 2007 wurden die festgestellten WIR-Zahlungen als korrekt verbucht und abgerechnet anerkannt. Entsprechend korrigierte die ESTV die Höhe der Nachbelastung. Die Höhe der verbliebenen Korrektur ist vor Bundesverwaltungsgericht nicht mehr strittig und die Beschwerdeführerin erachtet eine derartige Korrektur replikando als in der Baubranche häufig

vorkommend und nicht ausreichend, um die von der Revisionsstelle geprüfte Jahresrechnung zurückzuweisen.

Die von der Beschwerdeführerin angewendete Vorgehensweise betreffend die Verwendung von WIR-Checks widerspricht im nachgewiesenen bzw. unbestrittenen Umfang jedoch den Vorgaben gemäss Wegleitung 2001 (vgl. Rz. 211 und 213; vgl. auch E. 3.2.1), weil nicht das Gesamtentgelt, sondern lediglich der nicht für die Tilgung eigener Verbindlichkeiten verwendete Betrag verbucht worden ist. Somit hat die Beschwerdeführerin auch in diesem Punkt gegen die formellen Buchführungsvorschriften verstossen.

Als Zwischenergebnis ist festzuhalten, dass die die Buchführung der Beschwerdeführerin in Bezug auf WIR-Gelder im Geschäftsjahr 2005 in der Höhe von Fr. 10'000.- und im 2006 im Umfang von Fr. 10'000.- gegen die Buchführungsvorschriften gemäss Wegleitung 2001 verstösst und der ESTV damit auf diesen Umsätzen Mehrwertsteuern vorenthalten wurden. Schon dieser Verstoss gegen die formellen Buchführungsvorschriften ist als gravierend zu bezeichnen und erschüttert das Vertrauen in die Richtigkeit der Buchhaltung im Bereich "Baugeschäft". Damit sind auch schon aus diesem Grund die Voraussetzungen für die Vornahme einer Ermessenseinschätzung erfüllt (vgl. oben E. 3.5.2).

4.4.4 Des Weiteren verbuchte die Beschwerdeführerin gemäss Ausführungen der ESTV mit Bezug auf den Grossauftrag gegenüber der nahestehenden Baugesellschaft in den Jahren 2004 bis 2006 insgesamt Einnahmen in Form von Teilzahlungen in der Höhe von Fr. 1'312'466.-. Gemäss der von der Beschwerdeführerin erstellten Gesamtabrechnung "Baumeisterarbeiten" vom 8. Dezember 2006 sind aber lediglich Baumeisterumsätze in der Höhe von Fr.1'276'000.- angefallen.

Unabhängig von der Tatsache, dass die Einnahmen in der Höhe von Fr. 1'312'466.- bei der Beschwerdeführerin als mehrwertsteuerpflichtiger Umsatz verbucht und abgerechnet wurden, stellt sich schon aufgrund der Differenz zwischen dem durch die Beschwerdeführerin ermittelten Gesamtkostenbetrag für Baumeisterarbeiten von Fr. 1'276'000.- (gemäss Bauabrechnung vom 8. Dezember 2006) und dem unter diesem Titel vereinnahmten und verbuchten Entgelt in der Höhe von Fr. 1'312'466.50 die Frage nach der materiellen Richtigkeit der ermittelten und verbuchten Geschäftstransaktionen.

Aufgrund der nicht verfügbaren Bauabrechnung und der ebenfalls nicht erhältlichen vollständigen Unterlagen zur Gebäudeschätzung war es der ESTV in keinem Verfahrensstadium möglich, die vollständige Erfassung der Umsätze zu überprüfen. Unerheblich sind hierbei die Gründe, weshalb die von der ESTV für die näherungsweise Überprüfung der Umsätze benötigten Unterlagen nicht erhältlich waren.

Eine Überprüfung der von der Beschwerdeführerin vereinnahmten Entgelte aus Baumeisterarbeiten mit den von der nahestehenden Baugesellschaft verbuchten Aufwendungen zeigte im "Einspracheverfahren", dass das am 12. Dezember 2006 ohne Beleg bei der Beschwerdeführerin als Einnahme verbuchte Entgelt im Betrag von Fr. 47'386.30 bei der nahestehenden Baugenossenschaft nicht als Aufwand verbucht worden war. Dies wird denn auch von der Beschwerdeführerin zu Recht nicht bestritten. Schon die Verbuchung von Transaktionen ohne belegmässigen Nachweis verstösst gegen die allgemein anerkannten fundamentalen Regeln der ordnungsgemässen Buchführung ("Keine Buchung ohne Beleg"). Zudem deutet auch der Umstand, dass der Betrag in der Buchhaltung der nahestehenden Baugesellschaft nicht verbucht worden war, auf die Mangelhaftigkeit der Buchführung der Beschwerdeführerin. Hierbei spielt es keine Rolle, dass die Beschwerdeführerin den Betrag mit der Mehrwertsteuer abgerechnet hat, denn auch die allfällige Verbuchung fiktiver Einnahmen würde dem Wahrheitsgehalt der Buchhaltung widersprechen. Zwar ist es grundsätzlich möglich, dass auf Seiten der nahestehenden Baugesellschaft ein Fehler in der Verbuchung vorliegen könnte, indessen ist es aufgrund der allgemeinen Lebenserfahrung ungleich weniger wahrscheinlich, dass ein Buchungsbeleg für eine Ausgabe abhandenkommt und eine geleistete Zahlung nicht verbucht wird. Dieser Verstoss gegen die allgemeinen grundlegenden Buchführungsvorschriften stellt die materielle Richtigkeit der Buchführung der Beschwerdeführerin für die Jahre 2005 und 2006 in Frage und legitimiert eine Ermessenseinschätzung (vgl. oben E. 3.5.2).

4.4.5 Die ESTV stellte bei ihrer Kontrolle ferner fest, dass die von der Beschwerdeführerin ausgewiesenen produktiven Löhne – ins Verhältnis gesetzt zu den erwirtschafteten Erträgen aus dem Baubereich – einen von der branchenüblichen Vergleichszahl abweichenden Wert ergeben würden (vgl. act. 20). Im Rahmen des Einspracheverfahrens wies die Beschwerdeführerin darauf hin, dass sie ihre Bautätigkeit Ende 2008 eingestellt habe, weshalb die Zahlen aus dem Jahre 2008 nicht mehr repräsentativ seien. Ferner bemängelte sie die Anwendung der üblichen Kennzahlen, ihr Betrieb sei aufgrund seiner besonderen regionalen Lage nicht mit einem

üblichen Betrieb vergleichbar. Die Vorinstanz nahm diese Einwände auf und verzichtete für das letzte Jahr auf eine Schätzung. Alsdann ermittelte sie neue branchenübliche Vergleichszahlen und erläuterte im "Einspracheentscheid" vom 9. April 2014 ausführlich deren Herleitung. Gleichwohl wich die Verhältniszahl der Beschwerdeführerin noch immer vom neu ermittelten Durchschnitt ab, weshalb die Vorinstanz erneut eine Teilermesseneinschätzung vornahm.

Im Rahmen des vorliegenden Beschwerdeverfahrens moniert die Beschwerdeführerin erneut, dass ihr Betrieb aufgrund seiner besonderen geographischen Lage einzigartig sei und daher auch die (präzisierten) Erfahrungszahlen nicht für einen Vergleich herangezogen werden dürften. Dem kann jedoch nicht gefolgt werden. Die im Einspracheentscheid erwähnten Grundlagen (Anzahl der Betriebe, berücksichtigte Region, berücksichtige Jahre, Höhe der Kennzahl) erscheinen dem Bundesverwaltungsgericht als durchaus repräsentativ für die Ermittlung der präzisierten Erfahrungszahlen und damit auch als mit dem Betrieb der Beschwerdeführerin vergleichbar. Auch die Ermittlung der Kennzahlen aus dem Betrieb der Beschwerdeführerin hat die Vorinstanz im Einspracheentscheid ausführlich und nachvollziehbar dargelegt. Die sich aus dem Vergleich ergebenden Differenzen waren gleichwohl noch immer massiv.

4.4.6 Aufgrund der mehrfachen Verstösse gegen die Buchführungsvorschriften in den Geschäftsjahren 2005 und 2006, waren die Voraussetzungen für die Vornahme einer Ermessenseinschätzung im Bereich Baugeschäft für diesen Zeitraum erfüllt (vgl. oben E. 3.5.2). Auf die übrigen Vorbringen zur Buchführung ist deshalb an dieser Stelle nicht weiter einzugehen.

Dazu kommt, dass die prozentualen Anteile der produktiven Löhne der Beschwerdeführerin in den Jahren 2005 bis 2007 weiterhin massgeblich von den präzisierten Erfahrungszahlen der ESTV abwichen, womit gemäss Rechtsprechung die Voraussetzungen für die ermessensweise Schätzung der Umsätze im Bereich Baugeschäft erfüllt waren (vgl. oben E. 3.5.2).

4.5 Zu prüfen bleibt somit, ob sich die vorgenommene Ermessenseinschätzung als pflichtwidrig erweist.

Die Vorinstanz legt der korrigierten Schätzung ihre korrigierten Erfahrungszahlen zugrunde und führt in ihrem "Einspracheentscheid" vom 9. April

2014 ausführlich aus, wie sie die Erfahrungszahlen ermittelt hat. Wie bereits ausgeführt erscheinen dem Bundesverwaltungsgericht die berücksichtigten Vergleichsbetriebe als durchaus repräsentativ für die Ermittlung der präzisierten Erfahrungszahlen. Die vorgenommene korrigierte Schätzung ist damit vom Bundesverwaltungsgericht nicht zu beanstanden (vgl. E. 3.8, 3.9 und E. 3.6).

In diesem Zusammenhang macht die Vorinstanz in der Vernehmlassung nunmehr geltend, der von ihr ermittelte durchschnittliche prozentuale Anteil "produktive Löhne" sei falsch, weil er den Datensatz eines weiteren Vergleichsbetriebes irrtümlich nicht eingeschlossen habe. Gestützt darauf regt sie eine Korrektur zu Ungunsten der Beschwerdeführerin an (sog. reformatio in peius).

Die angeregte Berücksichtigung eines weiteren Betriebes verändert die bisherige Durchschnittsgrösse (massgebliche Erfahrungszahl) um 3,5% nach unten. Schon diese massive Veränderung zeigt, dass der zusätzlich berücksichtigte Betrieb einen auffallend tiefen prozentualen Anteil an produktiven Löhnen gegenüber den übrigen Vergleichsbetrieben ausweist und damit nicht mehr als Referenzgrösse herangezogen werden kann. Für die von der Vorinstanz angeregte reformatio in peius bleibt daher kein Raum (E. 2.2).

4.6 Infolge der Zulässigkeit der Ermessenseinschätzung (erste Frage) und da keine Anzeichen für eine pflichtwidrige Ermessenseinschätzung vorliegen (zweite Frage), ist es nunmehr Sache der Beschwerdeführerin, nachzuweisen, dass die vorgenommene Schätzung offensichtlich falsch ist (dritte Frage; vgl. oben E. 3.6 und E. 3.9). Die Beschwerdeführerin bemängelt auch hierzu vor Bundesverwaltungsgericht, dass die Verhältnisse der Vergleichsbetriebe wesentlich von den in ihrem Fall tatsächlich vorliegenden Verhältnissen abweichen würden. Insbesondere sei sie aufgrund ihrer besonderen geographischen Lage in ihrer Tätigkeit sehr stark eingeschränkt und habe als sozialverantwortlich handelnde Unternehmung ihre langjährigen Mitarbeitenden nicht sofort entlassen. Sie sei jedoch aufgrund der fehlenden Aufträge, dem ausgeprägten Konkurrenzkampf und aufgrund der fehlenden Nachfolgeregelung letztlich gezwungen gewesen, die Sparte "Baugeschäft" aufzugeben.

Diese Vorbringen der Beschwerdeführerin vermögen die Abweichungen vom Branchendurchschnitt weder zu erklären noch zu entkräften. Die Argumentation der Beschwerdeführerin ist im Übrigen auch nicht stichhaltig.

Die von der Beschwerdeführerin angerufene spezielle Lage bzw. der Sitz der Gesellschaft beeinflusst im vorliegenden Fall nur einen Teil des Umsatzes. Ein weiterer Umsatzanteil wird durch den im Kontrollbericht der ESTV vom 7. Dezember 2010 erwähnten zweiten Standort in einem bekannten Skigebiet beeinflusst. Das Grossprojekt für die nahestehende Baugesellschaft wurde in den Jahren 2004 bis Ende 2006 ausgeführt, die Aufgabe des Bereiches "Baugeschäft" erfolgte per Ende 2008. Der Ertrag aus dem Grossprojekt beläuft sich laut den Ausführungen in der Beschwerdeschrift auf rund Fr. 1,5 Mio. Daneben generiert die Beschwerdeführerin aber auch in den Jahren 2005 und 2006 weitere massgebliche Umsätze aus der Bautätigkeit. Gemäss der Zusammenstellung der ESTV betreffend die produktiven Löhne reduzierte die Beschwerdeführerin diese bereits im 2006 um rund CHF 350'000.- gegenüber dem Vorjahr und im 2007 nochmals um rund CHF 295'000.-, während sie sie im Jahre 2008 um rund CHF 90'000.- erhöhte ("Einspracheentscheid" vom 9. April 2014 S. 9). Die Beschwerdeführerin hat somit ihren Personalbestand fortlaufend angepasst. Die ESTV hat sodann im "Einspracheverfahren" ohnehin die Umsätze 2008 zufolge der Geschäftsaufgabe nicht mehr hinterfragt.

In der Beschwerdeschrift nennt die Beschwerdeführerin für das Grossbauprojekt ein Auftragsvolumen von rund Fr. 1,5 Mio. Gemäss dem vor Bundesverwaltungsgericht eingereichten korrigierten Kostenvoranschlag belief sich der budgetierte Bauaushub auf Fr. 145'000.- und die Baumeisterarbeiten auf Fr. 1'260'000.- (total Fr. 1'405'000.-). Auch die Vorlage des Kostenvoranschlages vermag die Ermessenseinschätzung in keiner Weise zu entkräften.

Die – aufgrund der oben bestätigten Grundlagen erfolgte – Berechnung der Nachforderung ist zu Recht nicht bestritten.

4.7 Die unter Berücksichtigung der Erfahrungszahlen kalkulierten hypothetischen Umsätze entsprechen nunmehr einem branchenüblichen Umsatz. Eine weitere Prüfung, ob die Beschwerdeführerin das Grossprojekt gegenüber der ihr nahestehenden Unternehmung zu einem unter Dritten üblichen Preis verrechnet hat, kann daher unterbleiben (vgl. E. 3.2.2). Eine daraus resultierende "Teilschätzung" würde nämlich von der – wie dargelegt – zulässigerweise erfolgten Gesamtschätzung umfasst.

Das Resultat der erwähnten Schätzung lässt dabei im Übrigen durchaus vermuten, dass die effektiv verrechneten Preise vorteilhaft waren. Dies

wird ferner durch die Ausführungen der Beschwerdeführerin nicht entkräftet. Selbst wenn die Beschwerdeführerin nachweisen könnte, dass sie das gesamte Projekt (und nicht nur Teile davon) zu Drittkonditionen abgerechnet hätte, vermag sie nicht überzeugend darzutun, weshalb die hier betrachteten Kennzahlen ihres Betriebes derart massiv vom Branchendurchschnitt abweichen. Somit vermag sie das Fundament der erfolgten Gesamtschätzung nicht zu erschüttern. Dies muss umsomehr gelten als die Buchhaltung der Beschwerdeführerin teilweise nicht nur unübersichtlich, sondern wie oben ausgeführt auch regelwidrig war.

4.8 Aufgrund all dieser Erwägungen ist die Beschwerde abzuweisen.

5.
Ausgangsgemäss hat die unterliegende Beschwerdeführerin die Verfahrenskosten zu tragen (Art. 63 Abs. 1 VwVG). Diese sind auf Fr. 4'000.- festzusetzen (Art. 4 des Reglements vom 21. Februar 2008 über die Kosten und Entschädigungen vor dem Bundesverwaltungsgericht [VGKE, SR 173.320.2]). Der von der Beschwerdeführerin einbezahlte Kostenvorschuss ist für die Bezahlung der Verfahrenskosten zu verwenden. Eine Parteientschädigung ist nicht zuzusprechen (Art. 64 Abs. 1 VwVG e contrario und Art. 7 Abs. 1 VGKE e contrario sowie Art. 7 Abs. 3 VGKE).

(Das Dispositiv befindet sich auf der nächsten Seite.)

Demnach erkennt das Bundesverwaltungsgericht:

1.
Die Beschwerde wird abgewiesen.

2.
Die Verfahrenskosten werden auf Fr. 4'000.- festgesetzt und der Beschwerdeführerin auferlegt. Der von der Beschwerdeführerin geleistete Kostenvorschuss wird zur Bezahlung der Verfahrenskosten verwendet.

3.
Es wird keine Parteientschädigung zugesprochen.

4.
Dieses Urteil geht an:

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

Der vorsitzende Richter:	Die Gerichtsschreiberin:
Michael Beusch	Monique Schnell Luchsinger

Rechtsmittelbelehrung:

Gegen diesen Entscheid kann innert 30 Tagen nach Eröffnung beim Bundesgericht, 1000 Lausanne 14, Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten geführt werden (Art. 82 ff., 90 ff. und 100 BGG). Die Rechtsschrift hat die Begehren, deren Begründung mit Angabe der Beweismittel und die Unterschrift zu enthalten. Der angefochtene Entscheid und die Beweismittel sind, soweit sie der Beschwerdeführer in Händen hat, beizulegen (Art. 42 BGG).

Versand: