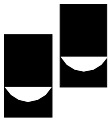
Bundesverwaltungsgericht
Tribunal administratif fédéral
Tribunale amministrativo federale
Tribunal administrativ federal



Abteilung I
A-2682/2007
{T 0/2}

Urteil vom 7. Oktober 2010

Besetzung

Richterin Salome Zimmermann (Vorsitz),
Richter Pascal Mollard, Richter Daniel de Vries Reilingh,
Gerichtsschreiber Jürg Steiger

Parteien

A._____,
Beschwerdeführer,

gegen

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

Gegenstand

Mehrwertsteuer (1. Quartal 2003 - 3. Quartal 2003 /
Personalverpflegung, Ermessenseinschätzung).

Sachverhalt:

A.
A._____ betreibt als Einzelunternehmer zwei X._____ Restaurants im Franchising-System. Gestützt auf seine Anmeldung vom 31. März 1995 ist er seit dem 29. August 1995 im Register der Eidgenössischen Steuerverwaltung (ESTV) als Mehrwertsteuerpflichtiger eingetragen. In der Zeit vom 9. bis 11. Februar 2004 führte die ESTV in seinen Betrieben eine Kontrolle im Sinne von Art. 62 des Bundesgesetzes vom 2. September 1999 über die Mehrwertsteuer (aMWSTG, AS 2000 1300) durch und überprüfte die Steuerperioden 1. Quartal 1998 bis 3. Quartal 2003 (Zeitraum vom 1. Januar 1998 bis 30. September 2003). Mit vier Ergänzungsabrechnungen (EA) Nr. 283'686, Nr. 283'687, Nr. 283'688 und Nr. 283'689 vom 26. Februar 2004 forderte die ESTV insgesamt Fr. 13'575.-- Mehrwertsteuer nebst Verzugszins seit 31. Oktober 2001 für die gesamte kontrollierte Zeitspanne nach. Nach Ansicht der ESTV hat A._____ insbesondere Entgelte für Personalverpflegung in zu geringem Umfang deklariert, Eigenverbrauch nicht korrekt abgerechnet und nicht abzugsberechtigte Vorsteuern geltend gemacht.

Am 27. Mai 2004 teilte A._____ der ESTV mit, dass er mit der Aufrechnung von Entgelten für die Personalverpflegung für die Jahre 2001 bis 2004 (Ziff. 1 der EA Nr. 283'689) nicht einverstanden sei. Die ESTV erliess am 18. August 2006 einen Entscheid und bestätigte die Mehrwertsteuerforderung. Sie hielt fest, A._____ schulde für die Steuerperioden 1. Quartal 2001 bis 3. Quartal 2003 Fr. 5'995.-- Mehrwertsteuern zuzüglich Verzugszins ab 31. Oktober 2001 (mittlerer Verfall). Am 15. September 2006 erhob A._____ gegen diesen Entscheid im Umfang von Fr. 1'922.-- betreffend das 1. Quartal 2003 bis 3. Quartal 2003 Einsprache.

B.
Mit Einspracheentscheid vom 28. Februar 2007 wies die ESTV die Einsprache ab und hielt an der Mehrwertsteuerforderung von Fr. 1'922.-- nebst Verzugszins von 5% seit 31. Oktober 2001 (mittlerer Verfall) fest. Zur Begründung führte sie insbesondere aus, seit dem 1. Januar 2001 gelte bei Leistungen an das Personal als Bemessungsgrundlage das vom Personal tatsächlich bezahlte Entgelt, mindestens aber jener Mehrwertsteuerbetrag, der im Falle des Eigenverbrauchs geschuldet wäre. Da die effektive Ermittlung des

Wertes der Personalverpflegung für Gastgewerbebetriebe in der Regel schwierig und aufwändig sei, habe die ESTV bestimmte Eigenverbrauchspauschalen angewendet (Frühstück: Fr. 3.--; Mittagessen: Fr. 7.50; Nachtessen: Fr. 6.--). Diese Beträge seien mindestens einmal pro Jahr als Eigenverbrauch zu deklarieren und zu versteuern. Falls ein Mehrwertsteuerpflichtiger diese Vereinfachungen nicht anwenden möchte, müsse er die Versteuerung effektiv vornehmen. In diesem Fall seien geeignete, leicht überprüfbare Aufzeichnungen zu führen. Solche Aufzeichnungen habe A._____ nicht geführt. Dieser sei der Meinung, dass das von seinem Personal bei Anwendung des Personalrabatts von 50% des Verkaufspreises bezahlte Entgelt den Eigenverbrauch abdecken würde, weshalb die Aufrechnung nicht gerechtfertigt sei. Die ESTV habe daher auf der Basis der Unterlagen des Unternehmers überprüft, ob diese 50% des Verkaufspreises den Eigenverbrauch tatsächlich decken oder nicht. Die Verwaltung sei zum Ergebnis gelangt, dass bei A._____ die für die Eigenverbrauchsberechnung relevanten Beträge insgesamt 62% des Umsatzes ausmachen würden. Die ESTV habe daher zu Recht eine Aufrechnung in der Höhe von 50% der erwähnten Eigenverbrauchspauschalen vorgenommen.

C.

Mit Eingabe vom 16. April 2007 lässt A._____ (Beschwerdeführer) gegen diesen Einspracheentscheid beim Bundesverwaltungsgericht Beschwerde erheben und stellt folgende Anträge: "1) Der Entscheid (recte: Einspracheentscheid) der ESTV vom 28. Februar 2007 sei – soweit noch strittig – aufzuheben und die Aufrechnung für das Jahr 2003 um Fr. 1'922.-- zu reduzieren; eventualiter: die Sache sei zum neuen Entscheid an die Vorinstanz zurückzuweisen. 2) Die ESTV sei anzuweisen, die vom Beschwerdeführer vorsorglich geleisteten Zahlungen zuzüglich Verzugszins zurückzuerstatten. Unter Kosten- und Entschädigungsfolge". Zur Begründung bringt der Beschwerdeführer insbesondere vor, bis Ende 2002 sei seinen Mitarbeitenden für die Konsumation pro Arbeitstag eine Verpflegungspauschale vom Lohn abgezogen worden (bis zum 31. Dezember 2000 pro Arbeitstag Fr. 6.--; ab dem 1. Januar 2001 bis zum 31. Dezember 2002 Fr. 6.65). Die Warenbezüge der Mitarbeitenden seien damals zwecks Führung der Lagerbuchhaltung auf den Registrierkassen erfasst worden. Mit Wirkung ab dem 1. Januar 2003 sei den Mitarbeitenden keine "Gratisverpflegung" zum Pauschalpreis mehr abgegeben worden, vielmehr hätten die Angestellten bei der

Konsumation einen Personalrabatt von 50% auf dem offiziellen Verkaufspreis für Ess- und Trinkwaren ("Mitarbeiteressen") erhalten und den reduzierten Verkaufspreis (50%) an der Kasse bezahlt. Mit der Umstellung der Mitarbeiterverpflegung habe sich das Konsumationsverhalten des Personals markant geändert. Seit der Einführung des neuen Systems würden die Mitarbeitenden weniger beziehen; beim "Zwangsabzug" hätten sie vom Verpflegungsangebot in grösserem Umfang Gebrauch gemacht. Die von den Mitarbeitenden mit einem Rabatt von 50 % bezogenen Ess- und Trinkwaren würden an der Registrierkasse mit einer speziellen Taste erfasst, und die Einkünfte in den Mehrwertsteuerabrechnungen als Teil des steuerbaren Umsatzes deklariert. Ein Vergleich mit der Mindestbemessungsgrundlage ergebe, dass das abgerechnete Entgelt den gemäss Gesetzgebung abzurechnenden Mindestbetrag übertreffe. Die Brutto-Gewinnmarge in sämtlichen X._____ Restaurants in der Schweiz liege in einer Grössenordnung von ca. 70%. Die ESTV habe eine Ermessenseinschätzung vorgenommen, obwohl die Voraussetzungen für eine solche nicht vorgelegen hätten und die individuellen Verhältnisse des Beschwerdeführers seien nicht berücksichtigt worden. Stossend sei ebenfalls der Umstand, dass für eine das Jahr 2003 betreffende Nachforderung als Fälligkeitstag für den Verzugszins der 31. Oktober 2001 festgesetzt werde.

D.

In der Vernehmlassung vom 6. Juli 2007 schliesst die ESTV auf kostenpflichtige Abweisung der Beschwerde. Der Beschwerdeführer habe keine Unterlagen eingereicht, aus denen die tatsächlich vom Personal bezahlten Beträge für die Konsumationen entnommen werden könnten. Bei gastgewerblichen Betrieben gelte die Regelung, dass bei einer "Gratisleistung" (des Gastwirts an sein Personal) oder für den Fall, dass das Personal weniger bezahlt als die Eigenverbrauchspauschalen, der Unternehmer die Mindestansätze als Entgelt zu versteuern habe. Bezahle das Personal mehr als die Mindestansätze, sei das tatsächlich bezahlte Entgelt zu versteuern. Verwende der Gastwirt nicht die von der ESTV zur Verfügung gestellten Pauschalansätze, sei er verpflichtet, leicht überprüfbare Aufzeichnungen zu führen. Der Beschwerdeführer habe dies unterlassen. Die Berechnungen der ESTV hätten ergeben, dass erst bei einem vom Personal bezahlten Preis von 62 % des Verkaufspreises der Eigenverbrauchswert gedeckt wäre. Der Beschwerdeführer sei nicht in der Lage, die vom Personal erzielten

Umsatzzahlen für das Jahr 2003 bekannt zu geben, sodass zu Recht eine Schätzung vorgenommen worden sei.

E.
In der Replik vom 28. August 2007 hält der Beschwerdeführer an den bisher gestellten Anträgen fest. Er führt ergänzend aus, es habe für ihn keine Verpflichtung bestanden, die Barverkäufe an das Personal getrennt aufzuzeichnen. Weiter ermögliche es das eingesetzte Kassensystem nicht, nachträglich Auswertungen über die Anzahl der ausgegebenen Personalessen zu tätigen.

In der Duplik vom 25. September 2007 bekräftigt die ESTV ebenfalls ihren bisherigen Standpunkt und ergänzt, der Umstand, ob und in welchem Umfang der Beschwerdeführer seinem Personal bei der Verpflegung einen Rabatt gewähre, sei eine steuermindernde Tatsache. Aufgrund des Selbstveranlagungscharakters der Mehrwertsteuer bzw. der Beweisführungspflicht sei der Unternehmer verpflichtet nachzuweisen, ob das vom Personal tatsächlich bezahlte Entgelt mindestens dem Wert des Eigenverbrauchs entspreche.

Soweit entscheidrelevant wird das Bundesverwaltungsgericht im Rahmen der Erwägungen auf die weiteren Behauptungen und Begründungen der Verfahrensparteien zurückkommen.

Das Bundesverwaltungsgericht zieht in Erwägung:

1.
1.1 Das Verfahren vor Bundesverwaltungsgericht richtet sich nach dem Bundesgesetz vom 20. Dezember 1968 über das Verwaltungsverfahren (VwVG, SR 172.021), soweit das Bundesgesetz vom 17. Juni 2005 über das Bundesverwaltungsgericht (Verwaltungsgerichtsgesetz, VGG, SR 173.32) nichts anderes bestimmt (Art. 2 Abs. 4 VwVG; Art. 37 VGG). Das Bundesverwaltungsgericht beurteilt Beschwerden gegen Verfügungen nach Art. 5 VwVG, sofern keine Ausnahme nach Art. 32 VGG gegeben ist (Art. 31 VGG). Eine solche liegt nicht vor. Die ESTV ist zudem als Behörde im Sinn von Art. 33 VGG zu qualifizieren. Das Bundesverwaltungsgericht ist daher für die Beurteilung der vorliegenden Beschwerde zuständig. Auf die im Übrigen form- und fristgerecht eingereichte Beschwerde ist einzutreten.

1.2 Das Bundesverwaltungsgericht kann den angefochtenen Einspracheentscheid in vollem Umfang überprüfen. 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 gilt die Untersuchungsmaxime, wonach der Sachverhalt von Amtes wegen festzustellen ist (vgl. zum Ganzen: ULRICH HÄFELIN/GEORG MÜLLER/FELIX UHLMANN, Allgemeines Verwaltungsrecht, 5. Aufl., Zürich 2006, Rz. 1623 ff. und 1758 f.; ALFRED KÖLZ, Prozessmaximen im schweizerischen Verwaltungsprozess, Zürich 1974, S. 93 ff.) und der Grundsatz der Rechtsanwendung von Amtes wegen (Art. 62 Abs. 4 VwVG). Das Bundesverwaltungsgericht ist verpflichtet, auf den festgestellten Sachverhalt die richtige Rechtsnorm anzuwenden (anstelle vieler: Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-5468/2008 vom 21. Januar 2010 E. 1.2, A-2458/2009 vom 14. Juli 2009 E. 1.2 mit Hinweisen). 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. Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-2967/2008 vom 11. August 2010 E. 1.3, A-1558/2006 vom 3. Dezember 2009 E. 1.2). Soll sich dabei dieser neue Entscheid auf Rechtsnormen stützen, mit deren Anwendung die Parteien nicht rechnen mussten, so ist ihnen Gelegenheit zu geben, sich hierzu vorgängig zu äussern (BGE 124 I 49 E. 3c; BVGE 2007/41 E. 2).

1.3 Im Beschwerdeverfahren vor dem Bundesverwaltungsgericht dürfen im Rahmen des Streitgegenstandes bisher noch nicht gewürdigte, bekannte wie auch bis anhin unbekannte, neue Beweismittel und neue Sachumstände, die sich zeitlich vor oder erst im Laufe des Rechtsmittelverfahrens zugetragen haben, vorgebracht werden (ANDRÉ MOSER/MICHAEL BEUSCH/LORENZ KNEUBÜHLER, Prozessieren vor dem Bundesverwaltungsgericht, Basel 2008, Rz. 2.204 ff.). Als Ausfluss des Untersuchungsgrundsatzes und der im Bezug auf die Überprüfung des Sachverhalts freien Kognition, ist einem Entscheid der Sachverhalt zu Grunde zu legen, wie er sich im Zeitpunkt der Beschwerdeentscheidung verwirklicht hat und bewiesen ist (Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-7652/2009 vom 8. Juni 2010 E. 1.5, A-1985/2006 vom 14. Februar 2008 E. 7). Im vorliegenden Verfahren sind mithin

sämtliche bis zur Urteilsfällung vorgebrachten Beweismittel miteinzubeziehen.

1.4 Am 1. Januar 2010 ist das Mehrwertsteuergesetz vom 12. Juni 2009 (MWSTG, SR 641.20) in Kraft getreten. Die bisherigen gesetzlichen Bestimmungen sowie die darauf gestützt erlassenen Vorschriften bleiben grundsätzlich weiterhin auf alle während ihrer Geltungsdauer eingetretenen Tatsachen und entstandenen Rechtsverhältnisse anwendbar (Art. 112 Abs. 1 MWSTG). Das vorliegende Verfahren untersteht deshalb in materieller Hinsicht dem Bundesgesetz vom 2. September 1999 über die Mehrwertsteuer (aMWSTG, AS 2000 1300). Unter Vorbehalt der die Bezugsverjährung betreffenden Bestimmungen ist dagegen das neue Verfahrensrecht im Sinne von Art. 113 Abs. 3 MWSTG auf sämtliche im Zeitpunkt des Inkrafttretens hängige Verfahren anwendbar.

Allerdings ist Art. 113 Abs. 3 MWSTG insofern restriktiv auszulegen, 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. Keine Anwendung finden deshalb beispielsweise Art. 70, 71, 72, 79 oder 87 MWSTG, obwohl sie unter dem Titel "Verfahrensrecht für die Inland- und die Bezugsteuer" stehen. Denn es handelt sich diesbezüglich nicht um Verfahrensrecht im engen Sinne. Hat in der Folge eine Rechtsmittelbehörde zu überprüfen, ob die Vorinstanz das Verfahrensrecht richtig angewendet hat, so bleibt das Recht massgeblich, das zum Zeitpunkt der zu überprüfenden Verfahrenshandlung in Kraft stand und von der Vorinstanz angewendet werden musste, auch wenn inzwischen neues Recht in Kraft getreten sein sollte (ausführlich zum Ganzen: Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-1379/2007 vom 18. März 2010 E. 1.2.3 und A-1113/2009 vom 23. Februar 2010 E. 1.3 und E. 3.4.3). Anwendbar im Verfahren vor dem Bundesverwaltungsgericht ist dergestalt zwar die Regelung von Art. 81 MWSTG. Sie ist freilich insofern von beschränkter Tragweite, als bei Überprüfung von Entscheiden, bezüglich derer das vormalige materielle (sowie davon abhängige formelle) Recht weiterhin anwendbar ist, das damalige vorinstanzliche Unberücksichtigtlassen von Art. 81 MWSTG nicht beanstandet werden kann. Im Übrigen ist der Gehalt von Art. 81 Abs. 1 MWSTG durch die Rechtsprechung in Nachachtung von Art. 29 Abs. 2 der Bundesverfassung der Schweizerischen Eidgenossenschaft vom 18. April 1999 (BV, SR 101)

bereits bisher angewendet worden (vgl. auch Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-705/2008 vom 12. April 2010 E. 3, A-1379/2007 vom 18. März 2010 E. 1.2.3 und A-4785/2007 vom 23. Februar 2010 E. 5.5; zum Ganzen: Urteil des Bundesverwaltungsgericht A-5078/2008 vom 26. Mai 2010 E. 2.1).

2.

2.1 Die Veranlagung und Entrichtung der Mehrwertsteuer erfolgt nach dem Selbstveranlagungsprinzip (Art. 46 f. aMWSTG; vgl. ERNST BLUMENSTEIN/PETER LOCHER, System des schweizerischen Steuerrechts, 6. Aufl., Zürich 2002, S. 421 ff.). Dies bedeutet, dass die mehrwertsteuerpflichtige Person selbst und unaufgefordert über seine Umsätze und Vorsteuern abzurechnen und innerhalb von 60 Tagen nach Ablauf der Abrechnungsperiode den geschuldeten Mehrwertsteuerbetrag (Steuer vom Umsatz abzüglich Vorsteuern) an die ESTV abzuliefern hat. Die ESTV ermittelt die Höhe des geschuldeten Mehrwertsteuerbetrages nur dann an Stelle der mehrwertsteuerpflichtigen Person, wenn diese ihren Pflichten nicht nachkommt (ALOIS CAMENZIND/NIKLAUS HONAUER/KLAUS A. VALLENDER, Handbuch zum neuen Mehrwertsteuergesetz [MWSTG], 2. Aufl., Bern 2003, Rz. 1680 ff.).

2.2 Zu den Obliegenheiten der Mehrwertsteuerpflichtigen gehört insbesondere die Buchführungspflicht (vgl. dazu die Urteile des Bundesgerichts 2A.552/2006 vom 1. Februar 2007 E. 3.1, 2A.109/2005 vom 10. März 2006 E. 2.1 f.). Gemäss Art. 58 Abs. 1 aMWSTG hat der Mehrwertsteuerpflichtige 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. Die ESTV kann hierüber nähere Bestimmungen aufstellen. Von dieser Befugnis hat sie – vorliegend einschlägig – mit dem Erlass der "Wegleitung 2001 zur Mehrwertsteuer" vom Sommer 2000 (Wegleitung 2001), gültig ab 1. Januar 2001, Gebrauch gemacht. Darin sind genauere Angaben enthalten, wie eine Buchhaltung auszugestalten ist (Rz. 878 ff. Wegleitung 2001). Alle Geschäftsfälle müssen fortlaufend, chronologisch und lückenlos aufgezeichnet werden (Rz. 884 Wegleitung 2001) 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 ("Prüfspur"; vgl. Rz. 890 Wegleitung 2001).

2.3

2.3.1 Liegen keine oder nur unvollständige Aufzeichnungen vor, oder stimmen die ausgewiesenen Ergebnisse mit dem wirklichen Sachverhalt offensichtlich nicht überein, so nimmt die ESTV nach Art. 60 aMWSTG eine Schätzung nach pflichtgemässem Ermessen vor. Eine Ermessenstaxation ist somit immer dann nötig, wenn eine mehrwertsteuerpflichtige Person ihren Obliegenheiten zur Mitwirkung nicht ordnungsgemäss nachkommt und entweder überhaupt keine oder aber unvollständige oder ungenügende Aufzeichnungen führt (DIETER METZGER, Kurzkommentar zum Mehrwertsteuergesetz, Bern 2000, S. 190 Rz. 1). Die Ermessenseinschätzung ist logische Folge von Art. 62 aMWSTG, der die ESTV beauftragt, die Erfüllung der den Mehrwertsteuerpflichtigen obliegenden Pflichten zu überprüfen (Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-3678/2007 und A-3680/2007 vom 18. August 2009 E. 2.3, A-4360/2007 vom 3. Juli 2009 E. 2.3, A-1549/2006 vom 16. Mai 2008 E. 2.3; PASCAL MOLLARD, TVA et taxation par estimation, veröffentlicht in Archiv für Schweizerisches Abgaberecht [ASA] 69 S. 519).

2.3.2 Zu unterscheiden sind nach dem gesagten zwei voneinander unabhängige Konstellationen, welche zu einer Ermessenseinschätzung gemäss Art. 60 aMWSTG führen. Erstens geht es um diejenige der ungenügenden Aufzeichnung, wobei eine Schätzung insbesondere dann erfolgen muss, wenn die Verstösse gegen die formellen Buchhaltungsregeln derart gravierend sind, dass sie die materielle Richtigkeit der Buchhaltungsergebnisse in Frage stellen (statt vieler: Urteil des Bundesgerichts 2A.437/2005 vom 3. Mai 2006 E. 3.1; Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-3678/2007 und A-3680/2007 vom 18. August 2009 E. 3.1, A-4360/2007 vom 3. Juli 2009 E. 3.1, A-1531/2006 vom 10. Januar 2008 E. 2.4). Zweitens kann selbst eine formell einwandfreie Buchführung die Durchführung einer Schätzung erfordern, wenn die ausgewiesenen Ergebnisse mit dem wirklichen Sachverhalt offensichtlich nicht übereinstimmen. Dies ist nach der Rechtsprechung der Fall, wenn die in den Büchern enthaltenen Geschäftsergebnisse von den von der ESTV erhobenen branchenspezifischen Erfahrungszahlen wesentlich abweichen, vorausgesetzt der Mehrwertsteuerpflichtige ist nicht in der Lage, allfällige besondere Umstände, auf Grund welcher diese Abweichung

erklärt werden kann, nachzuweisen oder zumindest glaubhaft zu machen (statt vieler: Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-1406/2006 vom 30. Januar 2008 E. 2.3, A-5712/2007 vom 17. Januar 2008 E. 2.6).

2.4

2.4.1 Sind die Voraussetzungen für eine Ermessenstaxation erfüllt, ist die ESTV nicht nur berechtigt, sondern verpflichtet, eine solche nach pflichtgemässem Ermessen vorzunehmen. Die Fälle, in denen die Mehrwertsteuerpflichtigen ihre Mitwirkungspflichten nicht wahrnehmen und keine, unvollständige oder ungenügende Aufzeichnungen über ihre Umsätze führen, dürfen keine Steuerausfälle zur Folge haben (Kommentar EFD zu Art. 48 der Verordnung vom 22. Juni 1994 über die Mehrwertsteuer [MWSTV, AS 1994 1464]; Urteil des Bundesgerichts 2A.552/2006 vom 1. Februar 2007 E. 3.2: statt vieler: Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-3678/2007 und A-3680/2007 vom 18. August 2009 E. 3.2).

2.4.2 Dass die ESTV die Schätzung nach pflichtgemässem Ermessen vorzunehmen hat, bedeutet insbesondere, dass sie diejenige Schätzungsmethode wählen muss, die den individuellen Verhältnissen im Betrieb des Mehrwertsteuerpflichtigen soweit als möglich Rechnung trägt, auf plausiblen Angaben beruht und deren Ergebnis der wirklichen Situation möglichst nahe kommt (Urteile des Bundesgerichts 2C_426/2007 vom 22. November 2007 E. 3.2, 2A.253/2005 vom 3. Februar 2006 E. 4.1, Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A.1578/2006 vom 2. Oktober 2008 E. 4.2 und A-1572/2006 vom 21. August 2008 E. 2.5.3; CAMENZIND/HONAUER/VALENDER, a.a.O., Rz. 1682). Die Ermessensveranlagung hat somit zum Ziel, den tatsächlichen Gegebenheiten möglichst gerecht zu werden. Es haftet ihr deshalb eine gewisse Unsicherheit an, die der Mehrwertsteuerpflichtige aufgrund seiner Pflichtverletzung jedoch selber zu vertreten hat (Urteil des Bundesgerichts 2A.437/2005 vom 3. Mai 2006 E. 3.2; Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-3678/2007 und A-3680/2007 vom 18. August 2009 E. 4.1, A-4360/2007 vom 3. Juli 2009 E. 4.1, A-1523/2006 vom 10. Dezember 2008 E. 2.3.3, A-1526/2006 vom 28. Januar 2008 E. 3.3 und 3.4 mit Hinweisen). Ein pflichtgemässes Ermessen schliesst ein, dass die ESTV in zumutbarem Rahmen Auskünfte, Nachweise und Belege bei Dritten einholt (METZGER, a.a.O., S. 190 Rz. 3). Im Weiteren ist dem Mehrwertsteuerpflichtigen Gelegenheit zur Stellungnahme zu geben

und Akteneinsicht zu gewähren (vgl. Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-1549/2006 vom 16. Mai 2008 E. 4.1).

2.4.3 In Betracht fallen einerseits Schätzungsmethoden, die auf eine Ergänzung oder Rekonstruktion der ungenügenden Buchhaltung hinauslaufen, andererseits Umsatzschätzungen aufgrund unbestrittener Teil-Rechnungsergebnisse in Verbindung mit Erfahrungssätzen (Urteile des Bundesverwaltungsgericht A-1454/2006 vom 26. September 2007 E. 2.6.1, A-1398/2006 vom 19. Juli 2007 E. 2.4 mit Hinweisen; vgl. auch MOLLARD, a.a.O., in: ASA 69 S. 526 ff.). Bei der Anwendung von Erfahrungszahlen ist allerdings deren Streubreite zu beachten, wenn eine den individuellen Verhältnissen gerecht werdende Schätzung erfolgen soll (Urteile des Bundesgerichts vom 4. Mai 1983, veröffentlicht in ASA 52 S. 234 E. 4, vom 31. März 1983, veröffentlicht in ASA 50 S. 669 E. 2). Die brauchbaren Teile der Buchhaltung und allenfalls vorhandene Belege sind soweit als möglich bei der Schätzung mitzuberücksichtigen. Sie können durchaus als Basiswerte der Ermessenstaxation fungieren (Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-3678/2007 und A-3680/2007 vom 18. August 2009 E. 4.4, A-4360/2007 vom 3. Juli 2009 E. 4.2, A-1634/2006 vom 31. März 2009 E. 3.7, A-1578/2006 vom 2. Oktober 2008 E. 4.2).

2.5

2.5.1 Gemäss dem in Art. 12 VwVG enthaltenen Untersuchungsgrundsatz trägt die Behörde die *Beweisführungslast* (subjektive oder formelle Beweislast). Wie sich allfällige Zweifel nach abgeschlossener Sachverhaltsermittlung auf den Entscheid der Behörde auswirken, wird hingegen nicht geregelt. Für die (materielle) *Beweislast* ist – mangels spezialgesetzlicher Regelung – Art. 8 des Schweizerischen Zivilgesetzbuchs vom 10. Dezember 1907 (ZGB, SR 210) in analoger Anwendung massgebend (PATRICK L. KRAUSKOPF/KATRIN EMMENEGGER, in: Bernhard Waldmann/Philippe Weissenberger [Hrsg.], Praxiskommentar zum Bundesgesetz über das Verwaltungsverfahren, Zürich/Basel/Genf 2009, N. 6, 207 ff. zu Art. 12). Gemäss dem darin verankerten Rechtsprinzip trägt derjenige den Nachteil der „Nichtnachweislichkeit“ einer Tatsache, der aus ihr Rechte ableiten wollte (Urteil des Bundesgerichts 9C_267/2007 vom 4. September 2007 E. 1.3; vgl. auch Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-1597/2006 und A-1598/2006 vom 17. August 2009 E. 4.1; KRAUSKOPF/EMMENEGGER, a.a.O., N. 208 zu Art. 12).

Im Steuerrecht gilt grundsätzlich, dass die Steuerbehörde für die steuerbegründenden und -mehrenden Tatsachen den Nachweis zu erbringen hat, während der steuerpflichtigen Person der Nachweis der Tatsachen obliegt, welche die Steuerschuld mindern oder aufheben (Urteil des Bundesgerichts vom 14. Juli 2005, veröffentlicht in: ASA 75 S. 495 ff. E. 5.4; anstelle vieler: Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-1597/2006 und A-1598/2006 vom 17. August 2009 E. 4.1, A-1506/2006 vom 3. Juni 2008 E. 2.3.1, A-3069/2007 vom 29. Januar 2008 E. 1.2; Entscheid der Eidgenössischen Steuerrekurskommission [SRK] vom 8. Juni 2006, veröffentlicht in: Verwaltungspraxis der Bundesbehörden [VPB] 70.85 E. 2e; ERNST BLUMENSTEIN/PETER LOCHER, System des schweizerischen Steuerrechts, 6. Aufl., Zürich 2002, S. 454).

2.5.2 Ob die Voraussetzungen für die Vornahme einer Ermessensveranlagung gegeben sind, überprüft das Bundesverwaltungsgericht uneingeschränkt (statt vieler: Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-3678/2007 und A-3680/2007 vom 18. August 2009 E. 5). Als ausserhalb der Verwaltungshierarchie und Behördenorganisation stehendes, von der richterlichen Unabhängigkeit bestimmtes Verwaltungsgericht auferlegt sich dieses trotz des möglichen Rügegrundes der Unangemessenheit (E. 1.2) jedoch bei der Überprüfung von zulässigerweise erfolgten Ermessensveranlagungen eine gewisse Zurückhaltung und reduziert seine Prüfungsdichte. Grundsätzlich setzt das Bundesverwaltungsgericht nur dann sein eigenes Ermessen an die Stelle desjenigen der Vorinstanz, wenn dieser bei der Schätzung grössere Ermessensfehler unterlaufen sind (Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A- 3678/2007 und 3680/2007 vom 18. August 2009 E. 5, A-1596/2006 vom 2. April 2009 E. 2.5.3). Diese Praxis wurde höchstrichterlich bestätigt (vgl. Urteil des Bundesgerichts 2C_426/2007 vom 22. November 2007 E. 4.3).

2.5.3 Für das Vorliegen der Voraussetzungen zur Vornahme einer Ermessenseinschätzung ist nach den allgemeinen Beweislastregeln die ESTV beweisbelastet (vgl. oben E. 2.5.1; Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-1578/2006 vom 2. Oktober 2008 E. 5.3, A-1527/2006 und A-1528/2006 vom 6. März 2008 E. 2.4, A-1531/2006 vom 10. Januar 2008 E. 2.4; vgl. MOLLARD, a.a.O., S. 527). Gelangt das Gericht somit in freier Beweiswürdigung nicht zur Überzeugung, eine der beiden tatbestandsmässig vorausgesetzten Konstellationen von Art. 60 MWSTG (vgl. dazu oben, E. 2.3) habe sich verwirklicht, so ist gemäss

der objektiven Beweislastregel zu Ungunsten der ESTV zu entscheiden (vgl. Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-5754/2008 vom 5. November 2009 E. 2.9.3, A-1578/2006 vom 2. Oktober 2008 E. 5.3).

Waren die Voraussetzungen für eine Ermessenstaxation im Einzelfall erfüllt und hat die ESTV damit zulässigerweise eine Schätzung nach Ermessen durchgeführt, obliegt es – in Umkehr der allgemeinen Beweislastregeln (E. 2.5.1) – der steuerpflichtigen Person, den Beweis für die Unrichtigkeit der Schätzung zu erbringen (statt vieler: Urteil des Bundesgerichts 2A.642/2004 vom 14. Juli 2005 E. 5.4; Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-5754/2008 vom 5. November 2009 E. 2.9, A-1578/2006 vom 2. Oktober 2008 E. 5.3). Sie kann sich gegen eine zulässigerweise durchgeführte Ermessenseinschätzung deshalb nicht mit allgemeiner Kritik zur Wehr setzen. Vielmehr hat sie darzulegen, dass die von der ESTV vorgenommene Schätzung offensichtlich fehlerhaft ist, und sie hat auch den Beweis für ihre vorgebrachten Behauptungen zu erbringen (anstatt vieler: Urteil des Bundesgerichts 2A.437/2005 vom 3. Mai 2006 E. 3.3 unter Verweis auf MOLLARD, a.a.O., S. 559 und die dort zitierte Rechtsprechung).

2.6

2.6.1 Die Steuer wird vom Entgelt berechnet. Dazu gehört alles, was der Leistungsempfänger oder ein Dritter für ihn als Gegenleistung für die Leistung aufwendet. Die Gegenleistung umfasst auch den Ersatz aller Kosten, selbst wenn diese gesondert in Rechnung gestellt werden (Art. 33 Abs. 1 und 2 aMWSTG). Nur jene Zuwendungen des Abnehmers gehören nicht zum steuerbaren Entgelt, die keinen ursächlichen Zusammenhang mit der steuerbaren Leistung aufweisen und ihren Rechtsgrund in einem selbständigen, von der Leistung unabhängigen Leistungsaustauschverhältnis haben. Getreu dem Wesen der Mehrwertsteuer als Verbrauchsteuer ist auch hier wiederum die Sicht des Verbrauchers vermehrt ins Zentrum zu rücken. So sieht denn das anwendbare Recht vor, zum Entgelt gehöre alles, was der Verbraucher für die Leistung aufwendet, und nicht etwa, was der Erbringer dafür erhält (Art. 33 Abs. 2 aMWSTG). Begriff und Umfang des Entgelts ist folglich aus der Sicht des Abnehmers zu definieren (CAMENZIND/HONAUER, Handbuch zur Mehrwertsteuer [MWST], Bern 1995, Rz. 761; DIETER METZGER, Kurzkommentar zum Mehrwertsteuergesetz, Muri/Bern 2000, S. 110 Rz. 3). Berechnungsgrundlage ist letztlich, was der Verbraucher (Abnehmer) bereit oder verpflichtet ist, für die erhaltene Leistung aufzuwenden bzw. um die Leistung zu

erhalten (statt vieler: Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-6038/2008 und 6047/2008 vom 16. Dezember 2009 E. 2.2).

2.6.2 Abweichend von dieser Grundregel legt Art. 33 Abs. 3 aMWSTG fest, dass bei Leistungen an das Personal grundsätzlich das vom Personal tatsächlich bezahlte Entgelt als Bemessungsgrundlage für die Lieferung oder Dienstleistung herangezogen wird, mindestens jedoch jener Mehrwertsteuerbetrag geschuldet ist, der im Fall des Eigenverbrauchs geschuldet wäre. Gemeint ist der Entnahmeeigenverbrauch nach Art. 9 Abs. 1 Bst. a aMWSTG. Danach liegt Eigenverbrauch vor, wenn die steuerpflichtige Person aus ihrem Unternehmen Gegenstände dauernd oder vorübergehend entnimmt, die oder deren Bestandteile sie zum vollen oder teilweisen Vorsteuerabzug berechtigt haben, und die sie für unternehmensfremde Zwecke, insbesondere für ihren privaten Bedarf oder für den Bedarf ihres Personals, verwendet.

Beträgt das vom Personal an die mehrwertsteuerpflichtige Person tatsächlich bezahlte Entgelt weniger als der Wert, der als Bemessungsgrundlage für den Eigenverbrauch festgelegt ist (dazu unten E. 2.6.3), muss zusätzlich zu dem entrichteten Betrag auch auf die Differenz zu dem Wert, der als Bemessungsgrundlage für den Eigenverbrauch gilt, Mehrwertsteuer an die ESTV abgeführt werden (KAREN R. SCHOEPKE, in mwst.com, Kommentar zum Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer, Basel/Genf/München 2000, Rz. 8 zu Art. 33 Abs. 3 MWSTG; CAMENZIND/HONAUER/VALLENDER, a.a.O., Rz. 1231). Beim Personal im Sinne dieser Bestimmung handelt es sich um jenen Personenkreis, der nicht massgeblich an der Unternehmung beteiligt ist. Gemäss einem Teil der Lehre ist massgeblich beteiligt, wer Beteiligungsrechte in der Höhe von mindestens 20 % an der Unternehmung hält, wobei auch weitere Einflussmöglichkeiten (z. B. durch das Innehaben eines Verwaltungsratsmandates) zu beurteilen sind (SCHOEPKE, a.a.O., Rz. 10 ff. zu Art. 33 Abs. 3 aMWSTG).

2.6.3 Beim Eigenverbrauch nach Art. 9 Abs. 1 Bst. a aMWSTG bemisst sich die Steuer bei neuen Gegenständen nach dem Einkaufspreis dieser Gegenstände oder ihrer Bestandteile (Art. 34 Abs. 1 Bst. a aMWSTG). Bei der vorübergehenden Entnahme von Gegenständen oder ihrer Bestandteile zum Eigenverbrauch wird die Steuer von der Miete berechnet, die einem unabhängigen Dritten in Rechnung gestellt würde (Art. 34 Abs. 3 aMWSTG). Die Wegleitung

2001 präzisiert in Ziffer 474, dass bei zugekauften beweglichen Gegenständen sich die Eigenverbrauchssteuer von deren Einkaufspreis oder, bei eigener Herstellung, vom Einkaufspreis der Bestandteile zuzüglich einem kaufmännisch kalkulierten Mietwert für die bei der Herstellung eingesetzten Anlagegüter und Betriebsmittel berechnet. Für Letzteren hält Ziff. 481 im Sinne einer Vereinfachung fest, dass auf dem Bezugspreis des Materials (Bestandteile) und allfälliger Drittarbeiten (für Halbfabrikate) ein Zuschlag von 10 % gemacht werden kann.

2.6.4 Erwachsen der steuerpflichtigen Person aus der genauen Feststellung einzelner für die Bemessung der Steuer wesentlicher Tatsachen übermässige Umtriebe, kann die ESTV nach Art. 58 Abs. 3 aMWSTG Erleichterungen gewähren und unter den dort genannten Voraussetzungen die annäherungsweise Ermittlung der Steuer zulassen. Dies gilt bezüglich der Personalverpflegung wie folgt:

2.6.4.1 Ziffer 481 der Wegleitung 2001 enthält für die steuerliche Berücksichtigung der Infrastruktur bei Personalrestaurants und Getränke- und Lebensmittelautomaten – nicht erwähnt wird die Verpflegung des Personals in gastgewerblichen Betrieben – eine Weiterverweisung auf Ziffer 313 bzw. 317. Diese Ziffern stehen denn auch unter dem Titel „18. Verpflegung des Personals in *nicht* gastgewerblichen Betrieben“; sie sehen in Fussnote 7 bzw. 8 vor, dass der Mietwert für die Ingebrauchnahme der Infrastruktur annäherungsweise mit 30 % des Warenaufwandes für Ess- und Trinkwaren berechnet wird. Ziffer 315 enthält unter dem Titel „B. Verpflegung am Familientisch“ einen Verweis auf das Merkblatt Vereinfachungen bei Privatanteilen/Naturalbezügen/Personalverpflegung bzw. den Hinweis, dass Steuerpflichtige, welche die im genannten Merkblatt beschriebenen Vereinfachungen nicht anwenden, die Versteuerung effektiv vorzunehmen hätten, wobei diesfalls geeignete, leicht überprüfbare Aufzeichnungen zu führen seien.

2.6.4.2 Unter dem Titel „16. Berechnungsgrundlage für die Mehrwertsteuer auf der Verpflegung des Personals, des Betriebsinhabers, (Eigentümer oder Pächter) und der Familienangehörigen in gastgewerblichen Betrieben“ hält Ziffer 300 fest, dass für das Personal eines Einzelunternehmens der Steuerpflichtige die Mehrwertsteuer auf dem von Personal tatsächlich bezahlten resp. auf jenem mit dem Arbeitslohn verrechneten Entgelt zum Normalsatz schulde, mindestens

jedoch den Steuerbetrag, der im Falle des Eigenverbrauchs geschuldet wäre. Der nachfolgende Verweis auf die Ziffern über die Eigenverbrauchsbesteuerung (Ziff. 428 ff.) umfasst insbesondere die in E. 2.6.3 und 2.6.4.1 dargestellten Ziffern.

Zudem lautet Ziff. 302 wie folgt: „Um diese Berechnungen zu vereinfachen, können anstelle der effektiven Ermittlung Pauschalen angewendet werden; vgl. dazu das Merkblatt Vereinfachungen bei den Privatanteilen/Naturalbezügen/Personalverpflegung."

2.6.4.3 Das eben genannte Merkblatt 03 „Vereinfachungen bei den Privatanteilen/Naturalbezügen/Personalverpflegung", gültig ab 1. Januar 2001 (nachfolgend MB 03), hält in Ziffer 1, 1. Lemma, Folgendes fest: „Die Vereinfachungen sind anwendbar für den Bezug von Leistungen zum privaten Gebrauch oder Verbrauch, sofern dafür nichts oder weniger als die nachfolgenden Werte bezahlt wird (unabhängig davon, ob entgeltliche Leistungen oder Eigenverbrauchstatbestände vorliegen)." Für die Personalverpflegung führt Ziffer 3 einleitend aus, dass Grundlage für die Versteuerung die im Merkblatt N/2001 der direkten Bundessteuern angegebenen Ansätze bilden und dass diese Ansätze auch die steuerbaren Anteile der privat genutzten, gebrauchten oder konsumierten Investitionsgüter, Betriebsmittel, Gegenstände u.s.w. abdecken und zudem die MWST enthalten. Im folgenden werden Details zu einzelnen Betriebsarten genannt und unter Bst e die Besonderheiten für Restaurants und Hotels festgehalten, so insbesondere in Abs. 2 unter dem 2. Lemma, dass bei Verpflegung von Personal der gesamte – gemäss Abs. 1 – massgebende Ansatz zum Normalsatz zu versteuern sei. Das Merkblatt enthält keine Ausführungen dazu, wie zu verfahren sei, wenn ein Steuerpflichtiger diese Vereinfachungen nicht anwendet.

2.6.4.4 In der Branchenbroschüre 08 Hotel und Gastgewerbe (610.540-08, gültig ab 1. Januar 2001; nachfolgend BB 08) wird unter Ziffer 2 „Verpflegung des Personals und der Familienangehörigen sowie die Bewirtung bestimmter Personengruppen" in Ziffer 2.2.2 zur annäherungsweisen Ermittlung der Steuer auf der Verpflegung des Personals auf das MB 03 verwiesen und im nachfolgenden Satz festgehalten, dass Steuerpflichtige, welche die im genannten Merkblatt beschriebenen Vereinfachungen nicht anwenden, die Versteuerung effektiv vorzunehmen hätten, wobei diesfalls geeignete, leicht überprüfbare Aufzeichnungen zu führen seien.

2.6.5 Eigenverbrauch von Dienstleistungen ist nach Art. 9 Abs. 4 aMWSTG grundsätzlich nicht steuerbar. Vorbehalten bleibt jedoch unter Anderem die Besteuerung der Verwendung von Dienstleistungen, deren Bezug zum vollen oder teilweisen Vorsteuerabzug berechtigt hat, für einen in Art. 9 Abs. 1 Bst. a-d aMWSTG genannten Zweck. Die Steuer bemisst sich in solchen Fällen vom Wert der noch nicht genutzten Dienstleistungen (Art. 34 Abs. 5 aMWSTG; vgl. CAMENZID/HONAUER/VALLENDER, a.a.O., Rz. 1278 ff.; vgl. auch Wegleitung 2001, Rz. 467 f.).

2.7 Das Bundesverwaltungsgericht entscheidet in der Sache selbst oder weist diese ausnahmsweise mit verbindlichen Weisungen an die Vorinstanz zurück (Art. 61 Abs. 1 VwVG). Die Rückweisung bedingt wesensgemäss die Aufhebung der angefochtenen Verfügung. Der Beschwerdeinstanz wird dabei die Befugnis eingeräumt bzw. die Pflicht auferlegt, verbindliche Weisungen an die Vorinstanz zu erteilen. Die Weisungen sind ins Dispositiv – direkt oder mittels Verweis auf die Erwägungen («im Sinne der Erwägungen») – aufzunehmen, ansonsten sie nicht verbindlich sind (vgl. BGE 120 V 233 E. 1a). Ausser dass Rückweisungen den Ausnahmefall darstellen soll, ist weder dem Gesetz noch den Materialen zu entnehmen, unter welchen Voraussetzungen sie angeordnet werden soll (Botschaft des Bundesrates an die Bundesversammlung vom 24. September 1965 über das Verwaltungsverfahren, BBl 1965 II 1348 ff., S. 1372). Die Wahl der Entscheidform liegt somit weitgehend im pflichtgemässen Ermessen der Beschwerdeinstanz (BGE 131 V 407 E. 2.1.1; Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-1898/2009 vom 26. August 2010 E. 9.1). Ein Rückweisungsentscheid rechtfertigt sich vor allem dann, wenn weitere Tatsachen festgestellt werden müssen und ein umfassendes Beweisverfahren durchzuführen ist (MOSER/BEUSCH/KNEUBÜHLER, a.a.O., Rz. 3.194).

3.

Im vorliegenden Fall gewährte der Beschwerdeführer seinen Angestellten auf Ess- und Trinkwaren ("Mitarbeiteressen") im zu beurteilenden Zeitraum (1. Quartal 2003 bis 3. Quartal 2003) einen Personalrabatt in Höhe von 50% des offiziellen Verkaufspreises. Diese Bezüge wurden an der Kasse mit einer speziellen Taste erfasst, aber nicht gesondert mit der ESTV abgerechnet, d.h. das entsprechende Entgelt wurde zusammen mit dem übrigen versteuert. Strittig ist, ob diese auf der Personalverpflegung abgerechnete Steuer im Ergebnis

korrekt war. Das wäre dann der Fall, wenn die vom Beschwerdeführer auf den verkauften Personalessen abgelieferte Steuer mindestens dem Steuerbetrag im Fall von Eigenverbrauch entsprechen würde, d.h. wenn die Mindestgrenze nach Art. 33 Abs. 3 aMWSTG (vgl. E. 2.6.2) eingehalten worden wäre. Die ESTV verneinte dies im Rahmen einer ermessensweisen Schätzung und forderte für das 1. bis 3. Quartal 2003 Fr. 1'920.-- Mehrwertsteuer nach.

In einem ersten Schritt ist darüber zu befinden, ob die Vorinstanz zu Recht eine ermessensweise Schätzung der auf der Personalverpflegung zu entrichtenden Steuer vorgenommen hat (E. 3.1). Erst wenn dies bejaht werden kann, gilt es in einem zweiten Schritt zu überprüfen, ob sich die Ermessensveranlagung in ihrer Höhe als korrekt erweist (E. 3.2).

3.1 Der Beschwerdeführer kann anhand seiner Buchhaltung die Höhe des vom Personal für deren Verpflegung bezahlten Entgelts unbestrittenermassen nicht in Franken beziffern. Für den vorliegend relevanten Vergleich nach Art. 33 Abs. 3 aMWSTG (d.h. der Vergleich der effektiv auf dem Verkauf an das Personal abgerechneten Steuer mit derjenigen, die im Fall von Eigenverbrauch geschuldet wäre) ist eine solche Aufzeichnung jedoch unerlässlich. Zur Pflicht des Beschwerdeführers nach Art. 58 Abs. 1 aMWSTG, seine Geschäftsbücher ordnungsgemäss zu führen und so einzurichten, dass sich aus ihnen u.a. die für die Feststellung der für die Berechnung der Steuer massgebenden Tatsachen leicht und zuverlässig ermitteln lassen, gehört auch, dass die für den erwähnten Vergleich notwendigen Aufzeichnungen geführt werden. Die ESTV war somit berechtigt und verpflichtet, insoweit eine Ermessenseinschätzung vorzunehmen.

Im Weiteren kann anhand der Buchhaltung des Beschwerdeführers der für den genannten Vergleich nach Art. 33 Abs. 3 aMWSTG notwendige Steuerbetrag, der im Fall von Eigenverbrauch geschuldet wäre, ebenfalls nicht leicht und zuverlässig ermittelt werden. Aus der Buchhaltung ist nicht ersichtlich, wie viele Personalessen ausgegeben worden sind. Dies wäre aber notwenig, um die Einkaufspreise für die Mitarbeiterverpflegung, einen Anteil für die Benutzung der Infrastruktur (vgl. E. 2.6.3) sowie den Eigenverbrauch von bezogenen Dienstleistungen, die für die Mitarbeiterverpflegung verwendeten worden sind (E. 2.6.5), zu berechnen. Der Beschwerdeführer weist im Jahr 2003 bloss einen Pauschalaufwand für "Personal Essen" von Fr. 2'117.--

(Filiale ...) und Fr. 2'165.-- (Filiale ...) auf. Nach den Angaben des Beschwerdeführers entsprechen diese Beträge 50% des Verkaufspreises. Damit ist aber noch nicht gesagt, dass diese auch dem Eigenverbrauch bei einer Gratisabgabe der Personalessen entsprechen würden. Auch insoweit erweist sich die Buchhaltung folglich als mangelhaft und die ESTV musste eine Schätzung nach pflichtgemässem Ermessen vornehmen.

3.1.1 Nachdem die Aufzeichnungen des Beschwerdeführers, wie eben dargelegt, nicht den gesetzlichen Anforderungen entsprechen, hat die ESTV zur Recht eine Ermessenseinschätzung vorgenommen.

3.2 Damit ist zu prüfen, ob die von der ESTV vorgenommene Ermessenseinschätzung den individuellen Verhältnissen im Betrieb des Mehrwertsteuerpflichtigen soweit als möglich Rechnung trägt, auf plausiblen Angaben beruht und deren Ergebnis der wirklichen Situation möglichst nahe kommt (E. 2.4.2).

3.2.1 Im Einspracheentscheid führte die ESTV aus, sie habe zunächst den Warenaufwand (exkl. Steuer) gemäss Buchhaltung sowie die mit Vorsteuer belasteten Aufwendungen (exkl. Steuer; z.B. Telefon, Büromaterial, Strom/Gas/Wasser) dem Umsatz gemäss Buchhaltung (exkl. Steuer) prozentual gegenüber gestellt. Dabei seien die nicht mit Vorsteuer belasteten Aufwendungen nicht berücksichtigt worden. Die für die Eigenverbrauchsberechnung relevanten Beträge hätten beim Einsprecher jedoch 62% des Umsatzes ausgemacht, weshalb die vom Personal bezahlten 50% des Verkaufspreises den Eigenverbrauch nicht zu decken vermocht hätten und eine Aufrechnung in der Höhe von 50% der Pauschalbeträge gemäss MB 03 bzw. BB 08 vorgenommen worden sei.

In der Vernehmlassung präzisierte die ESTV die Berechnung wie folgt: Ausgegangen sei sie von einem Tagesansatz pro Mitarbeiter von Fr. 7.13 für die Personalverpflegung (die ESTV ging von der Annahme aus, dass 75% der Verpflegung auf Mittag- und 25% auf Abendessen fielen). Dieser Ansatz entspreche demjenigen, den sie für die Mehrwertsteuerabrechnung 2002 festgesetzt habe, d.h. für das Jahr, das der zur Diskussion stehenden Steuerperiode am nächsten liege. Von diesem Ansatz habe sie lediglich die Hälfte genommen, also Fr. 3.65 – und damit berücksichtigt, dass auf 50% der Verpflegung die Steuer abgerechnet worden ist – und diesen mit der Anzahl Mitarbeiter und Tage multipliziert. Die bezahlten 50% und die Fr. 3.65 würden

miteinander den Mindesttagespauschalbetrag für die Personalverpflegung von Fr. 7.13 abdecken.

3.2.2 Der Beschwerdeführer wendet ein, dass für die Berechnung des Mietwerts nach Art. 34 Abs. 4 aMWSTG nicht sämtliche vorsteuerbelasteten Aufwendungen zu berücksichtigen seien. Die ESTV ist hingegen der Ansicht, es ergebe sich aus dem Sinn und Zweck des Steuertatbestandes des Eigenverbrauchs, dass für dessen Bestimmung der gesamte mit Vorsteuer belastete Sachaufwand zu berücksichtigen sei. Es sei nicht einzusehen, aus welchen Gründen beispielsweise die vorsteuerbelasteten Abschreibungen und Lizenzgebühren nicht berücksichtigt werden sollten, denn auch diese seien zur Erbringung der Leistungen des Beschwerdeführers an sein Personal notwendig und hätten ihn zum vollen Vorsteuerabzug berechtigt.

3.2.3 Die Eigenverbrauchstatbestände nach Art. 9 Abs. 1 aMWSTG (vgl. E. 2.6.2) bezwecken Gegenstände, die einem Steuerpflichtigen infolge Vornahme des Vorsteuerabzugs ganz oder teilweise steuerentlastet zur Verfügung gestellt wurden, mit der MWST zu belasten, falls er diese entgegen seiner ursprünglichen Absicht für unternehmensfremde Zwecke verwendet, die ihn nicht zum Vorsteuerabzug berechtigen (CAMENZIND/HONAUER/VALLENDER, a.a.O., Rz. 372).

Bei einer Gratisabgabe von Essen liegt Eigenverbrauch nach Art. 9 Abs. 1 Bst. a aMWSTG vor, da das Unternehmen Gegenstände und Leistungen für unternehmensfremde Zwecke verwendet, auf denen sie beim Bezug den Vorsteuerabzug geltend machen konnte. Diejenigen mit Vorsteuer belasteten Eingangsleistungen, die nicht (wie ursprünglich beabsichtigt) für steuerbare "Outputleistungen", sondern für die Mitarbeiterverpflegung verwendet werden, berechtigen nicht zum Vorsteuerabzug. Der sich im Nachhinein als zu Unrecht erfolgt erweisende Vorsteuerabzug ist zu korrigieren.

Zu solchen vorsteuerbelasteten Eingangsleistungen, die für die Personalverpflegung verwendet worden sind, gehören unbestrittenermassen die dafür gekauften Nahrungsmittel zum Einstandspreis (Art. 34 Abs. 1 Bst. a aMWSTG). Im Weiteren ist die bei der Herstellung eingesetzte Infrastruktur (insbesondere Küchengeräte etc.) mit den betreffenden Unterhaltskosten nach Art. 34 Abs. 3

aMWSTG zu berücksichtigen (vgl. E. 2.6.3). Den Abschreibungen ist dabei Rechnung zu tragen.

Entgegen der Ansicht der ESTV stellen die im vorliegenden Fall bezogenen Lizenzen und Werbeleistungen (Konten: "Advertising/Promotion", "Franchising Fees", "Royalties") nicht Teil der Infrastruktur dar, die für die Personalverpflegung verwendet worden ist und fliessen nicht in die Bemessungsgrundlage nach Art. 34 Abs. 3 aMWSTG.

3.2.4 Die bezogenen Lizenzen und Werbeleistungen sind aber bezüglich der Ermessenseinschätzung nicht bedeutungslos. Nach Art. 9 Abs. 4 i.V.m. Art. 9 Abs. 1 Bst. a aMWSTG ist der Eigenverbrauch von Dienstleistungen insoweit steuerbar, als diese für unternehmensfremde Zwecke verwendet worden sind und bei deren Bezug zum Vorsteuerabzug berechtigt haben.

Im Mehrwertsteuerrecht ist die wirtschaftliche Betrachtungsweise entscheidend, da die Mehrwertsteuer an wirtschaftliche Vorgänge anknüpft (Urteil des Bundesgerichts 2C_284/2008 vom 23. September 2008 E. 2.1; BGE 126 II 443 E. 6a; Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-1669/2006 vom 3. September 2010 E. 3.1). Aus einer solchen wirtschaftlichen Betrachtungsweise sind die Lizenzen und die Werbeleistungen unmittelbar mit den Produkten verknüpft, unabhängig davon, ob diese verkauft oder an das Personal gratis abgegeben werden (das Personal isst die gleichen X._____ Hamburger und trinkt das gleiche Coca Cola aus den gleichen Kartonbechern). Der Beschwerdeführer hat die Werbeleistungen und Lizenzen ursprünglich für steuerbare Outputleistungen bezogen. Sie berechtigten ihn unbestrittenermassen zum Vorsteuerabzug. Ein Teil dieser Leistungen verwendete er nun für den Bedarf seines Personals und damit für einen unternehmensfremden Zweck (Art. 9 Abs. 1 Bst. a aMWSTG). Dieser Eigenverbrauch der bezogenen Werbeleistungen und Lizenzen ist aufgrund von Art. 9 Abs. 4 aMWSTG steuerbar. Die ESTV hat demnach den Eigenverbrauch der betreffenden Dienstleistungen beim Vergleich nach Art. 33 Abs. 3 aMWSTG zu Recht mitberücksichtigt.

3.2.5 Damit gelangt das Bundesverwaltungsgericht im Resultat zum selben Ergebnis wie die ESTV, wenn auch nicht mit der identischen Begründung. Entgegen der Ansicht der ESTV sind die genannten Dienstleistungen nicht im Rahmen von Art. 34 Abs. 3 aMWSTG

(Ingebrauchnahme der Infrastruktur) in die Berechnung des Eigenverbrauchs einzubeziehen. Der Eigenverbrauch der bezogenen Werbeleistungen und Lizenzen ist aufgrund von Art. 9 Abs. 4 aMWSTG steuerbar. Das Bundesverwaltungsgericht nimmt somit eine Motivsubstitution vor (E. 1.2). Die Parteien mussten jedoch mit der Anwendung dieser Bestimmung rechnen, da im vorliegenden Fall die Frage des Umfangs des Eigenverbrauchs zu beantworten ist und Art. 9 Abs. 4 aMWSTG eine diesbezüglich einschlägige Norm darstellt. Dies muss umso mehr gelten, als der Beschwerdeführer im vorliegenden Verfahren durch einen Steuerspezialisten vertreten ist. Eine vorgängige Anhörung des Beschwerdeführers zur Motivsubstitution kann demnach unterbleiben.

3.3 Die von der ESTV vorgenommene Berechnung des Eigenverbrauchs stützt sich auf Durchschnittswerte der Jahre 1998-2002 (vgl. Vernehmlassung, S. 7). Mit seiner Beschwerde reichte der Beschwerdeführer die Erfolgsrechnungen seiner zwei Filialen für das Jahr 2003 ein. Da im vorliegenden Fall die Ermessenseinschätzung für das 1. bis 3. Quartal 2003 durchzuführen ist, sind dieser die nachgereichten Zahlen zugrunde zu legen. Sie kommen der Realität klarerweise näher als die Durchschnittswerte der Jahre 1998-2002. Der Umstand, dass der Beschwerdeführer die Erfolgsrechnungen 2003 erst im Beschwerdeverfahren eingereicht hat, ändert nichts daran, dass diese zu berücksichtigen sind. Das Bundesverwaltungsgericht hat sämtliche bis zur Urteilsfällung vorgebrachten Beweismittel miteinzubeziehen (E. 1.3).

4.

Der Einspracheentscheid vom 28. Februar 2007 ist demnach aufzuheben. Da eine umfassend neue Berechnung durchzuführen ist, weist das Bundesverwaltungsgericht die Sache an die ESTV zurück. Diese hat ihrer Ermessenseinschätzung die vom Beschwerdeführer neu eingereichten Zahlen des Jahres 2003 zugrunde zu legen. Die ESTV hat insbesondere aufgrund der aktuellen Zahlen zu klären, ob der mit Vorsteuer belastete Aufwand für die Personalverpflegung mehr als 50% des Umsatzes beträgt bzw. ob (auch) aufgrund der aktuelle Zahlen nach Art. 33 Abs. 3 aMWSTG eine Eigenverbrauchsbesteuerung vorzunehmen ist. Da die Beantwortung dieser Frage die Voraussetzung für die von der ESTV vorgenommene Nachbelastung darstellt, ist sie zuerst zu klären und es erübrigt sich deshalb im vorliegenden Verfahren auf die übrigen Einwände des Beschwerdeführers

einzugehen. Gegen den neu zu treffenden Einspracheentscheid steht ihm der Weg an das Bundesverwaltungsgericht selbstverständlich erneut offen.

5.

5.1 Die Kosten sind gemäss Art. 63 Abs. 1 VwVG nach Obsiegen und Unterliegen zu verteilen. Einer teilweise oder ganz obsiegenden Partei dürfen nur solche Verfahrenskosten auferlegt werden, die sie durch Verletzung von Verfahrenspflichten verursacht hat (Art. 63 Abs. 3 VwVG). Dabei muss als unnötigerweise verursacht ein Verfahren insbesondere dann gelten, wenn eine Beschwerdeführerin ihren Mitwirkungspflichten nicht nachgekommen ist und beispielsweise ein Beweismittel spät eingereicht hat (Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-4417/2007 vom 10. März 2010 E. 5.1, A-687/2008 vom 9. Juli 2009 E. 11.2, A-1389/2006 vom 21. Januar 2008 E. 7.2 mit weiteren Hinweisen).

5.2 Der Beschwerdeführer verfügte im Zeitpunkt der Kontrolle, im Februar 2004, noch nicht über die Erfolgsrechnungen des Jahres 2003. Es ist aber davon auszugehen, dass die Abschlüsse 2003 vor dem Erlass des Einspracheentscheids vom 28. Februar 2007 erstellt worden sind. Der Beschwerdeführer hätte somit bereits im Einspracheverfahren die Erfolgsrechnungen 2003 einreichen können. Dadurch hätte die ESTV ihrem Einspracheentscheid die aktuellen Zahlen zugrunde legen können. Der Beschwerdeführer ist demnach seinen Mitwirkungspflichten nicht genügend nachgekommen und hat das vorliegende Beschwerdeverfahren insoweit unnötig verursacht. Es ist deshalb gerechtfertigt dem Beschwerdeführer – trotz seines teilweisen Obsiegens – sämtliche Verfahrenskosten aufzuerlegen. Diese werden auf Fr. 500.-- festgelegt (Art. 4 des Reglements vom 21. Februar 2008 über die Kosten und Entschädigungen vor dem Bundesverwaltungsgericht [VGKE, SR 173.320.2]). Aus denselben Gründen ist dem Beschwerdeführer keine – auch keine reduzierte – Parteientschädigung zuzusprechen (Art. 64 Abs. 1 VwVG e contrario; vgl. Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-687/2008 vom 9. Juli 2009 E. 11.3, A-2036/2007 vom 29. Oktober 2008 in fine).

Demnach erkennt das Bundesverwaltungsgericht:

1.
Die Beschwerde wird teilweise gutgeheissen. Der Einspracheentscheid vom 28. Februar 2007 wird aufgehoben und die Sache zur Neuberechnung im Sinne der Erwägungen an die ESTV zurückgewiesen.

2.
Die Verfahrenskosten in der Höhe von Fr. 500.-- werden dem Beschwerdeführer auferlegt.

3.
Es wird keine Parteientschädigung ausgerichtet.

4.
Dieses Urteil geht an:

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

Die vorsitzende Richterin: Der Gerichtsschreiber:

Salome Zimmermann Jürg Steiger

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 des Bundesgerichtsgesetzes vom 17. Juni 2005 [BGG, SR 173.110]). 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 (vgl. Art. 42 BGG).

Versand: