Bundesverwaltungsgericht
Tribunal administratif fédéral
Tribunale amministrativo federale
Tribunal administrativ federal



Abteilung I
A-1372/2011

Urteil vom 23. Januar 2012

Besetzung

Richter Daniel Riedo (Vorsitz),
Richter Markus Metz, Richter Michael Beusch,
Gerichtsschreiberin Iris Widmer.

Parteien

X._____,
vertreten durch …,
Beschwerdeführer,

gegen

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

Gegenstand

MWST; Verkauf über die Gasse (1. Semester 2002 - 2. Semester 2004).

Sachverhalt:

A.
X._____ (Steuerpflichtiger) verfügte im hier strittigen Zeitraum über eine Bewilligung der Eidgenössischen Steuerverwaltung (ESTV) zur Abrechnung der Mehrwertsteuer nach der Saldosteuersatzmethode (SSS). Die ESTV bewilligte gestützt auf die Angaben des Steuerpflichtigen den Saldosteuersatz für "Cafetier, Verpflegungskioske" in der Höhe von 0.6%.

B.
B.a Am 11. Juni 2001 teilte der Treuhänder des Steuerpflichtigen, Herr Y._____, der ESTV mit, dass das Gebäude, in dem der Steuerpflichtige seine Tätigkeit ausübe, umgebaut werde. Nach dem Umbau würden "einige Sitzgelegenheiten (ohne Regenschutz) in der Nähe für die Öffentlichkeit zur Verfügung stehen, die auch für die Kunden des Verpflegungskioskes genützt werden könnten". Der Treuhänder erkundigte sich danach, ob auch nach den baulichen Veränderungen der gesamte Umsatz mit dem Saldosteuersatz von 0.6% abgerechnet werden könne.

Anlässlich des daran anschliessenden Telefonats vom 18. Juni 2001 zwischen einem Mitarbeiter der ESTV und dem Treuhänder notierte sich der Mitarbeiter der ESTV Folgendes: "Gem. Tel. Herr Y._____ 97% Take Away. Es gibt eine Nische, wo bei Regenwetter gestanden wird, aber von Kons.möglichkeit kann nicht die Rede sein. Es ist auch kein Kiosk mit Verpfl.möglichkeit, sondern wirklich ein Take Away. Kann in diesem Fall weiter mit 0.6% SSS arbeiten" (act. 2). Der Treuhänder hielt in seinen Notizen Folgendes fest: "(…) seiner Einschätzung nach; ja 0.6%. Allenfalls könnte ein Teil ≈ 5% des Umsatzes zu einem höheren Satz abgerechnet werden; er glaubt es aber nicht" (Beschwerdebeilage 2).

B.b In der Folge errichtete die Stadt […] als Eigentümerin vor dem Verpflegungskiosk des Steuerpflichtigen 3 Stehtische mit 9-12 und 8 Tische mit 24 Sitzplätzen.

C.
Im April 2005 führte die ESTV beim Steuerpflichtigen eine Kontrolle durch. Sie stellte fest, dass der Steuerpflichtige am 26. Februar 2002 mit der Stadt einen Mietvertrag über den Betrieb eines Verpflegungskioskes mit Boulevard-Café abgeschlossen hatte. Angesichts dieses Vertrages

und der nun vorhandenen Konsumationsmöglichkeiten kam die ESTV zum Ergebnis, dass sich gegenüber dem Schreiben vom 11. Juni 2001 die Situation beim Steuerpflichtigen verändert hatte. Sie beanstandete, dass der Steuerpflichtige keine organisatorische Trennung zwischen den Einnahmen aus dem Gastgewerbe und denjenigen aus dem Take-away vorgenommen hatte. So seien sämtliche Einnahmen mit derselben Kasse erfasst worden. Dabei hätten die Kassacoupons keine Unterteilung der – für Take-away und Gastgewerbe geltenden unterschiedlichen – Steuersätze ausgewiesen. Mangels dieser organisatorischen Trennung forderte die ESTV mit Ergänzungsabrechnung (EA) Nr. 275'960 vom 15. April 2005 für die Zeit vom 1. Mai 2002 bis zum 31. Dezember 2004 Mehrwertsteuern in der Höhe von Fr. 102'849.25 nach (Steuersatzdifferenz zwischen dem tatsächlich anzuwendenden Saldosteuersatz von 5.2% [für Restaurant] und dem zu Unrecht angewandten Saldosteuersatz von 0.6%).

D.
Der Steuerpflichtige bestritt am 19. April 2005 die Nachbelastung und verlangte einen anfechtbaren Entscheid. Dieser erging am 14. Februar 2006.

Dagegen erhob der Steuerpflichtige am 16. März 2006 Einsprache, welche mit Einspracheentscheid vom 26. Januar 2011 abgewiesen wurde. Die ESTV führt im Wesentlichen aus, die getrennte Erfassung der Verkäufe von Ess- und Trinkwaren "über die Gasse" einerseits sowie der gastgewerblichen Leistungen anderseits sei zwingende Voraussetzung dafür, dass die zum Mitnehmen bestimmten Ess- und Trinkwaren mit dem reduzierten Steuersatz abgerechnet werden könnten. Mangels dieser organisatorischen Trennung unterlägen die erzielten Umsätze somit der Steuer zum Normalsatz resp. dem Saldosteuersatz für gastgewerbliche Leistungen in der Höhe von 5.2%. Eine schätzungsweise Ermittlung der zum reduzierten Satz zu versteuernden Umsätze sei nicht zulässig.

E.
Mit Beschwerde vom 28. Februar 2011 gelangte der Steuerpflichtige (Beschwerdeführer) ans Bundesverwaltungsgericht. Er beantragte – unter Kosten- und Entschädigungsfolgen – die Aufhebung des vorinstanzlichen Einspracheentscheides und die nachträgliche Erhebung von Mehrwertsteuern in der Höhe von Fr. 21'000.--. Er bestritt nicht, in der fraglichen Periode die erforderliche Trennung organisatorischer Art nicht vorgenommen zu haben. Mittlerweile habe er aber die notwendigen

Massnahmen ergriffen. Anhand der nun vorhandenen Erfahrungszahlen könnten die Umsätze, die auf mitgenommene Ess- und Trinkwaren sowie jene, die auf die gastgewerblichen Leistungen entfielen, rückwirkend schätzungsweise ermittelt werden. Zu dieser Schätzung sei die ESTV verpflichtet. Indem sie dies nicht tue, handle sie willkürlich.

Die ESTV (Vorinstanz) beantragte am 28. April 2011 die Abweisung der Beschwerde und verzichtete auf die Einreichung einer Vernehmlassung.

Das Bundesverwaltungsgericht zieht in Erwägung:

1.

1.1. Das Bundesverwaltungsgericht beurteilt gemäss Art. 31 des Bundesgesetzes vom 17. Juni 2005 über das Bundesverwaltungsgericht (Verwaltungsgerichtsgesetz, VGG, SR 173.32) Beschwerden gegen Verfügungen nach Art. 5 des Bundesgesetzes vom 20. Dezember 1968 über das Verwaltungsverfahren (VwVG, SR 172.021), sofern keine Ausnahme nach Art. 32 VGG gegeben ist. Eine solche liegt hier nicht vor. Die Vorinstanz ist eine Behörde im Sinn von Art. 33 VGG. Das Bundesverwaltungsgericht ist demnach für die Beurteilung der vorliegenden Beschwerde sachlich zuständig. Auf die im Übrigen frist- und formgerecht eingereichte Beschwerde ist einzutreten.

1.2. Am 1. Januar 2010 ist das Mehrwertsteuergesetz vom 12. Juni 2009 (MWSTG, SR 641.20) in Kraft getreten. Der zu beurteilende Sachverhalt hat sich in den Jahren 2002 bis 2004 zugetragen, also vor dem Inkrafttreten des neuen Gesetzes. Gemäss Art. 112 Abs. 1 MWSTG bleiben die bisherigen gesetzlichen Bestimmungen sowie die gestützt darauf erlassenen Vorschriften grundsätzlich weiterhin auf alle während ihrer Geltungsdauer eingetretenen Tatsachen und entstandenen Rechtsverhältnisse anwendbar. Das vorliegende Verfahren untersteht deshalb in materieller Hinsicht dem bisherigen Recht, d.h. dem Bundesgesetz vom 2. September 1999 über die Mehrwertsteuer (aMWSTG, AS 2000 1300).

Demgegenüber ist das neue mehrwertsteuerliche Verfahrensrecht im Sinn 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 (ausführlich: Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-1113/2009 vom 23. Februar 2010 E. 1.3, vgl. auch Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-6299/2009 vom 21. April 2011 E. 2.2 und E. 5.7, A-6642/2008 vom 8. November 2010 E. 1.3, A-7652/2009 vom 8. Juni 2010 E. 1.3 mit Hinweisen).

1.3.

1.3.1. Aus Art. 29 Abs. 2 der Bundesverfassung der Schweizerischen Eidgenossenschaft vom 18. April 1999 (BV, SR 101) lässt sich der Anspruch auf Begründung eines Entscheides ableiten. Demnach muss die Begründung so abgefasst sein, dass die betroffene Person den Entscheid sachgerecht anfechten kann. Dies ist nur möglich, wenn sowohl sie wie auch die Rechtsmittelinstanz sich über die Tragweite des Entscheides ein Bild machen können. In diesem Sinne müssen wenigstens kurz die Überlegungen genannt werden, von denen sich die Behörde leiten liess und auf welche sie ihren Entscheid stützt (BGE 134 I 83 E. 4.1, 129 I 232 E. 3.2; BVGE 2007/21 E. 10.2, statt vieler: Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-3527/2010 vom 7. Juni 2011 E. 2.1, A-2925/2010 vom 25. November 2010 E. 1.2.2.3 mit Hinweisen).

Die Behörde ist hingegen nicht verpflichtet, sich zu allen Rechtsvorbringen der Parteien zu äussern. Vielmehr kann sie sich auf die für den Entscheid wesentlichen Gesichtspunkte beschränken (statt vieler: BGE 133 III 439 E. 3.3; Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-3527/2010 vom 7. Juni 2011 E. 2.2, A-3123/2008 vom 27. April 2010 E. 2.2.2). Der genaue Umfang der Begründungspflicht lässt sich nur begrenzt abstrakt erfassen; er muss im Einzelfall individuell bestimmt werden. An die Begründung sind umso strengere Anforderungen zu stellen, je unbestimmter die Rechtsgrundlage und je grösser der der Behörde eingeräumte Spielraum ist (grundlegend: BGE 112 Ia 107 E. 2b, vgl. auch BGE 129 I 232 E. 3.3; BVGE 2008/47 E. 3.2; LORENZ KNEUBÜHLER, Die Begründungspflicht: Eine Untersuchung über die Pflicht der Behörden zur Begründung ihrer Entscheide, Bern 1998, S. 33, 186 f.).

1.3.2. Der Gehörsanspruch ist gemäss ständiger Rechtsprechung formeller Natur, mit der Folge, dass seine Verletzung ungeachtet der Erfolgsaussichten der Beschwerde grundsätzlich zur Aufhebung des mit dem Verfahrensmangel behafteten Entscheids führt (statt vieler: BGE 126 I 19 E. 2d/bb; BVGE 2008/26 E. 5.2.1, Urteile des

Bundesverwaltungsgerichts A-1543/2006 vom 14. April 2009 E. 2.1, A-1506/2006 vom 3. Juni 2008 E. 2.1.1).

1.3.3. Der Beschwerdeführer behauptet im vorliegenden Fall eine Verletzung des rechtlichen Gehörs. Die Vorinstanz habe sich nämlich nicht mit seinem Argument, wonach ihre Schätzung willkürlich sei, befasst. Nur schon deswegen sei der Einspracheentscheid aufzuheben.

Im vorliegenden Fall hat die Vorinstanz – entgegen der Behauptung des Beschwerdeführers – keine Schätzung vorgenommen, sondern hat die zum reduzierten Satz deklarierten Take-away Leistungen unter Anwendung des Normalsatzes resp. des entsprechenden Saldosteuersatzes aufgerechnet. Sie begründete dies damit, dass die organisatorische Trennung zwischen den gastgewerblichen Leistungen und den Verkäufen "über die Gasse" eine zwingende Voraussetzung dafür sei, um letztere überhaupt zum reduzierten Satz abrechnen zu können. Fehle diese Trennung, komme der Normalsatz zur Anwendung. Damit hat die Vorinstanz hinreichend aufgezeigt, von welchen Überlegungen sie sich leiten liess (E. 1.3.1). Von einer Verletzung des rechtlichen Gehörs kann somit keine Rede sein. Abgesehen davon muss sich die Vorinstanz nicht zu allen Rechtsvorbringen der Partei äussern, wenn sie sich – wie hier getan – auf die für ihren Entscheid wesentlichen Gesichtspunkte beschränkt (E. 1.3.1).

2.

2.1. Wer als Mehrwertsteuerpflichtiger jährlich nicht mehr als Fr. 3 Mio. steuerbaren Umsatz tätigt und im gleichen Zeitraum nicht mehr als Fr. 60'000.-- Mehrwertsteuer – berechnet nach dem massgebenden Saldosteuersatz – zu bezahlen hat, kann gemäss Art. 59 Abs. 1 aMWSTG nach der Saldosteuersatzmethode abrechnen. Diese Abrechnungsart muss während fünf Jahren beibehalten und kann bei Verzicht auf die Anwendung frühestens nach fünf Jahren wieder gewählt werden (Art. 59 Abs. 3 aMWSTG). Mit der Anwendung der Saldosteuersätze soll nur der administrative Aufwand der steuerpflichtigen Person hinsichtlich Buchhaltung und Steuerabrechnung vereinfacht werden. Die Steuerleistung soll mit oder ohne Erleichterung prinzipiell die gleiche sein. Die Abrechnung nach den Saldosteuersätzen ist bei der ESTV zu beantragen und trotz Wahlrecht der steuerpflichtigen Person muss der jeweils anzuwendende Saldosteuersatz von der ESTV vorgängig bewilligt werden (vgl. Urteil des Bundesgerichts 2C_653/2008 vom 24. Februar 2009 E. 4.2; Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-

5751/2010 vom 17. März 2011 E. 2.3.1, A-6602/2010 vom 11. Januar 2011 E. 3.2.2, A-1423/2006 vom 23. Oktober 2007 E. 2.1, A-1377/2006 vom 20. März 2007 E. 2.2 f.; Entscheid der Eidgenössischen Steuerrekurskommission [SRK] 2004-015 vom 12. Januar 2006 E. 3; MAKEDON JENNI, in mwst.com, Kommentar zum Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer, Basel/Genf/München 2000, N. 12 und 14 zu Art. 59).

Für Verpflegungskioske bzw. sog. Take-away gilt ein Saldosteuersatz von 0.6%, für gastgewerbliche Leistungen ein solcher von 5.2% (Spezialbroschüre der ESTV Nr. 03, Saldosteuersätze [610.530-03], gültig vom 1. Januar 2001 bis zum 30. Juni 2004, Ziff. 16.4.1, 16.4.6, ebenso die Spezialbroschüre der ESTV Nr. 03a, Saldosteuersätze [610.530-03a], gültig vom 1. Juli 2004 bis 31. Dezember 2007, Ziff. 15.1.1, 15.1.6).

2.2.

2.2.1. Art. 36 Abs. 3 aMWSTG sieht einen (ordentlichen) Steuersatz von 7.6% vor. Für die Lieferungen und den Eigenverbrauch von Ess- und Trinkwaren (ausgenommen alkoholische Getränke) legt Art. 36 Abs. 1 Bst. a Ziff. 2 aMWSTG einen reduzierten Steuersatz von 2.4% fest; er gilt jedoch nicht für Ess- und Trinkwaren, die im Rahmen von gastgewerblichen Leistungen abgegeben werden. Als gastgewerbliche Leistung gilt die Abgabe von Ess- und Trinkwaren, wenn die steuerpflichtige Person sie beim Kunden zubereitet beziehungsweise serviert oder wenn sie für deren Konsum an Ort und Stelle besondere Vorrichtungen bereithält; sind die Ess- und Trinkwaren zum Mitnehmen oder zur Auslieferung bestimmt und sind geeignete organisatorische Massnahmen zum Nachweis eines solchen "Verkaufs über die Gasse" getroffen worden, so findet der reduzierte Steuersatz Anwendung (vgl. dazu auch PASCAL MOLLARD/XAVIER OBERSON/ANNE TISSOT BENEDETTO, Traité TVA, Basel 2009, Kapitel 4 N. 200, S. 641 ff.; MARTIN KOCHER, in mwst.com, a.a.O., N. 14 ff. zu Art. 36).

2.2.2. Die ESTV hat dabei (hauptsächlich zur Verordnung des Bundesrates vom 22. Juni 1994 über die Mehrwertsteuer [aMWSTV, AS 1994 1464]) folgende Praxis entwickelt:

Die Konsumationsmöglichkeit an Ort und Stelle ist gegeben, wenn besondere Einrichtungen oder Vorrichtungen (z.B. Tische, Stühle, Bänke, Theke, Konsumationsvorrichtungen in Zügen, Reisecars) für die Konsumation an Ort und Stelle bestehen (Prinzip bestätigt in BGE 123 II

16 E. 6f, Urteile des Bundesgerichts 2A.68/2003 vom 31. August 2004 E. 3.3, veröffentlicht in Archiv für schweizerisches Abgaberecht [ASA] 76 S. 212, vgl. auch 2C_662/2007 vom 23. Juli 2008 E. 1). Ob diese Einrichtungen dem Leistungserbringer gehören oder von einem Dritten zur Verfügung gestellt werden, und ob die Konsumationsmöglichkeit vom Kunden benützt wird oder nicht, spielt keine Rolle. Ebenso wenig von Bedeutung ist, ob die besonderen Einrichtungen oder Vorrichtungen ausreichen, um sämtlichen Kunden den Konsum an Ort und Stelle zu ermöglichen. So genügt bereits ein einziger Tisch für die Annahme einer Konsumationsmöglichkeit. Eine Servierleistung ist unter anderem gegeben durch den Ausschank von Getränken in Gläsern, Tassen usw. und/oder das Bedienen der Gäste (Wegleitung für Mehrwertsteuerpflichtige 2001, Rz. 142 ff.; Branchenbroschüre der ESTV Nr. 08 Hotel- und Gastgewerbe [610.540-08], gültig vom 1. Januar 2001 bis zum 31. Dezember 2007, Ziff. 1.2.2 f.; vgl. dazu auch Urteil des Bundesgerichts 2C_662/2007 vom 23. Juli 2008 E. 2.1; Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-1423/2006 vom 23. Oktober 2007 E. 2.2.2; Entscheide der SRK vom 21. Juli 2000, veröffentlicht in Verwaltungspraxis der Bundesbehörden [VPB] 65.110 E. 3c, 2004-015 vom 12. Januar 2006 E. 4c; vgl. dazu auch MOLLARD/OBERSON/TISSOT BENEDETTO, a.a.O., Kapitel 4 N. 200, S. 642). Bei der Beurteilung der Frage, ob die Steuerpflichtige besondere Vorrichtungen für den Konsum an Ort und Stelle bereithält, kommt es auf die tatsächlichen wirtschaftlichen Begebenheiten an (Entscheid der SRK vom 18. Mai 1998, veröffentlicht in MWST-Journal 3/98, S. 138 E. 7, 2004-015 vom 12. Januar 2006 E. 4c; vgl. DANIEL RIEDO, Vom Wesen der Mehrwertsteuer als allgemeine Verbrauchsteuer und von den entsprechenden Wirkungen auf das schweizerische Recht, Bern 1999, S. 112).

2.2.2.1 Die ESTV änderte ab dem 1. Juli 2005 die Praxis für den Verkauf von Ess- und Trinkwaren zum Mitnehmen (Praxisänderung 610.526-02, Ziff. 2.10) dahingehend, als dass u.a. sog. gemischte Betriebe (Betriebe, die sowohl gastgewerbliche Leistungen erbringen als auch Verkäufe "über die Gasse" [sog. Take-away] tätigen) wie Imbissbars bzw. Imbissstände ihre zum Normalsatz steuerbaren gastgewerblichen Leistungen mit einer Pauschale abrechnen dürfen, sofern sie über nicht mehr als 20 Sitz- oder Stehplätze verfügen. Die übrigen Verkäufe von Ess- und Trinkwaren "über die Gasse" unterliegen dabei dem reduzierten Steuersatz, auch wenn keine organisatorischen Massnahmen zu deren

Trennung (vgl. E. 2.2.3) vorgenommen worden sind (vgl. dazu MOLLARD/OBERSON/TISSOT BENEDETTO, a.a.O., Kapitel 4 N. 200, S. 643).

2.2.2.2 Nach dieser neuen Verwaltungspraxis gelten als Imbissbars bzw. Imbissstände z.B. Wurst-, Kebab-, Pizza- oder Pouletlokalitäten (inkl. Getränkeverkauf), deren Umsatz aus Take-away mehr als 50% des Gesamtumsatzes beträgt. In einem ersten Schritt werden die zum Normalsatz steuerbaren Umsätze aus dem Verkauf alkoholischer Getränke, Raucherwaren und Ähnliches aufgrund einer Zuschlagskalkulation ermittelt. Bedingung dafür ist die Erfassung des entsprechenden Warenaufwandes auf separate Konti. In einem zweiten Schritt werden die derart ermittelten Umsätze vom Gesamtumsatz (für Ess- und Trinkwaren, Raucherwaren usw.) in Abzug gebracht. Vom verbleibenden Umsatz sind bei Imbissbars bzw. -ständen 50% zum Normalsatz und 50% zum reduzierten Satz zu versteuern (Praxisänderung 610.526-02, Ziff. 2.10).

2.2.3. Damit im gleichen Betrieb bei Erbringung von eigentlichen gastgewerblichen Leistungen neben der blossen Abgabe von Ess- und Trinkwaren auf letztere der reduzierte Steuersatz anwendbar ist, bedarf es geeigneter organisatorischer Massnahmen (Art. 36 Abs. 1 Bst. a Ziff. 2 aMWSTG).

Die Verwaltung hat, um die verlangte organisatorische Trennung zu konkretisieren, folgende, von der Rechtsprechung geschützte Praxis entwickelt: Derjenige Teil des Betriebes, der die gastgewerblichen Leistungen tätigt, ist vom Bereich, der dem Verkauf "über die Gasse" dient, organisatorisch zu trennen. Dies kann entweder durch für beide Bereiche getrennte Kassen oder aber durch eine entsprechend programmierte Kasse geschehen. In beiden Fällen müssen auf dem Kassastreifen mindestens Name, Adresse und Mehrwertsteuernummer des Leistungserbringers sowie die einzelnen Waren oder die detaillierten Warengruppen mit den jeweils zugehörigen Steuersätzen aufgeführt sein. Die SRK und nachfolgend auch das Bundesverwaltungsgericht erachteten diese Angaben als notwendig für die Anwendung des reduzierten Steuersatzes (vgl. Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-1423/2006 vom 23. Oktober 2007 E. 2.2.3). Im Weiteren sind die Umsätze aus den beiden, organisatorisch getrennten Geschäftsbereichen gesondert zu verbuchen (Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-1423/2006 vom 23. Oktober 2007 E. 2.2.3; Entscheide der SRK vom 12. November 2002, veröffentlicht in VPB 67.80 E. 3bb und in Steuer Revue

[StR] 2003 S. 230, 2004-015 vom 12. Januar 2006 E. 3c; vgl. auch BGE 123 II 34 E. 9b i.f., allerdings Hauslieferungen betreffend).

2.3.

2.3.1. Die Veranlagung und Entrichtung der Mehrwertsteuer erfolgt nach dem Selbstveranlagungsprinzip (Art. 46 f. aMWSTG; ERNST BLUMENSTEIN/PETER LOCHER, System des schweizerischen Steuerrechts, 6. Aufl., Zürich 2002, S. 421 ff.; ALOIS CAMENZIND/NIKLAUS HONAUER/KLAUS A. VALLENDER, Handbuch zum Mehrwertsteuergesetz [MWSTG], 2. Aufl., Bern 2003, Rz. 78). Dies bedeutet vorab, dass der Leistungserbringer bereits für die Feststellung seiner Mehrwertsteuerpflicht selbst verantwortlich ist und sich gegebenenfalls unaufgefordert anzumelden hat (Art. 56 Abs. 1 aMWSTG; vgl. statt vieler: Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-7809/2010 vom 5. September 2011 E. 2.3).

2.4.

2.4.1. Zu den Obliegenheiten der steuerpflichtigen Person gehört insbesondere die Buchführungspflicht (vgl. anstelle vieler: BVGE 2009/60 E. 2.5.1). Gemäss Art. 58 Abs. 1 aMWSTG hat die Mehrwertsteuerpflichtige ihre 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.

2.4.2. Liegen keine oder nur unvollständige Aufzeichnungen vor oder stimmen die ausgewiesenen Ergebnisse mit dem wirklichen Sachverhalt offensichtlich nicht überein, so nimmt die ESTV gemäss Art. 60 aMWSTG eine Schätzung nach pflichtgemässem Ermessen vor. Diese Bestimmung ist auch heranzuziehen, falls mangels Aufzeichnungen – worunter nicht nur Geschäftsbücher im Sinne von Art. 58 Abs. 1 aMWSTG zu verstehen sind (vgl. dazu PASCAL MOLLARD, TVA et taxation par estimation, veröffentlicht in ASA 69 S. 518) – die sachverhaltsmässigen Grundlagen zur Beantwortung der Frage, ob überhaupt eine Steuerpflicht vorliegt, nicht einwandfrei ermittelt werden können (zur Ermessensveranlagung als Sachverhaltsermittlung durch Schätzung vgl. grundlegend BLUMENSTEIN/LOCHER, a.a.O., S. 404; zur Rechtslage bei den direkten Steuern THOMAS STADELMANN, Beweislast oder Einschätzung nach pflichtgemäs-sem Ermessen, veröffentlicht in StR 2001, S. 258 ff., S. 260).

3.

3.1. Im vorliegenden Fall bestreitet der Beschwerdeführer nicht, im strittigen Zeitraum keine organisatorischen Massnahmen getroffen zu haben, um die gastgewerblichen Leistungen von den Verkäufen "über die Gasse" abzugrenzen. Gemäss Kontrollbericht (act. 3) wies er gegenüber den Kunden die Mehrwertsteuer nicht aus. Unbestritten ist zudem, dass der Beschwerdeführer sowohl zum Normalsatz als auch zum reduzierten Satz steuerbare Leistungen erbrachte bzw. erbringt. Unbestritten ist auch, dass der Beschwerdeführer über mehr als 20 Sitzplätze verfügt und somit die neue Verwaltungspraxis (vgl. E. 2.2.2.1) nicht anwendbar ist. Strittig ist jedoch die Rechtsfolge der Unterlassung der organisatorischen Trennung. Während die Vorinstanz davon ausgeht, dass diesfalls der gesamte Umsatz dem Normalsatz unterliegt, verlangt der Beschwerdeführer eine anteilsmässige Aufteilung mittels Schätzung. Im Nachgang der Kontrolle durch die Vorinstanz habe er die erforderlichen organisatorischen Massnahmen getroffen. Anhand der mittlerweile vorliegenden Umsatzzahlen gemäss den Buchhaltungen der Jahre 2005 und 2006 – sowie aufgrund der langen Verfahrensdauer nun auch der fortfolgenden Jahre – könne der jeweilige Anteil geschätzt werden. Demnach entfielen 80% auf den Verkauf "über die Gasse" und 20% auf die Konsumationen vor Ort. Dementsprechend sei er bereit, 20% von den geforderten Fr. 102'849.25 zu bezahlen und Mehrwertsteuern in der Höhe von rund Fr. 21'000.-- zu entrichten.

3.2. Zunächst ist festzuhalten, dass vom Erfordernis der geeigneten organisatorischen Trennung, um die zum Mitnehmen bestimmten Ess- und Trinkwaren von denjenigen abzugrenzen, die an Ort und Stelle konsumiert werden, die Frage der Rechtsfolge bei dessen Nichtbeachtung zu unterscheiden ist. Die Gesetzesbestimmung äussert sich hierzu nicht (vgl. E. 2.2.1). Aus der bisher ergangenen Rechtsprechung ergibt sich Folgendes:

3.2.1. In BGE 123 II 16 E. 9c (betreffend Hauslieferungen von Ess- und Trinkwaren aus Restaurants) hat sich das Bundesgericht erstmals mit der Rechtsfolge befasst, wenn die Steuerpflichtige den Anteil steuersatzreduzierter von demjenigen der zum Normalsatz steuerbaren Leistungen nicht hinreichend abgegrenzt hat. Es hielt diesbezüglich fest: Könne die Steuerpflichtige nicht genügend nachweisen, dass es sich um (zum reduzierten Satz steuerbare) Hauslieferungen handle, könne die ESTV die Anwendung des ermässigten Steuersatzes auf einem Teil des Umsatzes verweigern und müsse zu einer Ermessenseinschätzung

schreiten. Das Gericht stützte sich dabei auf die Vorschriften betreffend die Buchführung und die Ermesseneinschätzung (Art. 47 Abs. 1 und Art. 48 aMWSTV, entspricht weitgehend Art. 58 Abs. 1 und Art. 60 aMWSTG, vgl. E. 2.4).

3.2.2. Nach diesem Urteil hat sich die SRK verschiedentlich mit vergleichbaren oder ähnlichen Problemen befasst:

In mehreren Fällen betreffend die Qualifizierung der Leistung von Mini-Bars in Eisenbahnzügen stand die Streitfrage im Zentrum, ob es sich dabei entweder um gastgewerbliche Leistungen oder um die Abgabe von Ess- und Trinkwaren handelt, mit der Folge, dass entweder (je vollumfänglich) der Normalsatz oder der reduzierte Satz anzuwenden war (vgl. Entscheide der SRK 1999-114 vom 21. Juli 2000, veröffentlicht in VPB 65.110, 2002-014 vom 17. Januar 2003, bestätigt mit Urteil des Bundesgerichts 2A.69/2003 vom 31. August 2004, 2002-013 vom 17. Januar 2003). In anderen Fällen befasste sich die SRK mit der Frage, ob sich die bei der steuerpflichtigen Person vorhandenen Vorrichtungen überhaupt für die gastgewerbliche Konsumation eigneten, sodass von gastgewerblichen Leistungen auszugehen war, oder ob die von der steuerpflichtigen Person behauptete, organisatorische Trennung auch tatsächlich vorlag, um die zum Normalsatz von den zum reduzierten Satz steuerbaren Leistungen abgrenzen zu können. Die Berechnung der Steuer war jeweils nicht Streitgegenstand, so dass die Frage, ob eine Ermessenseinschätzung Platz greife, nicht zu diskutieren war (Entscheide der SRK 2001-138 vom 12. November 2002, veröffentlicht in VPB 67.80 und 2003-011 vom 29. Oktober 2003 [die jeweiligen Beschwerdeführer waren – wie sich herausstellte zu Unrecht – der Auffassung, sie hätten die erforderlichen organisatorischen Massnahmen eingehalten, um die gastgewerblichen Leistungen und die Verkäufe "über die Gasse" auseinanderzuhalten], 2004-015 vom 12. Januar 2006 [betreffend die Frage, ob eine mobile, zylinderförmige Konstruktion mit integrierter Abfallentsorgung als Konsumationsvorrichtung zu gelten hat]).

Erst im Entscheid 2004-180 und 2004-181 vom 4. September 2006 E. 5 (betreffend zweier Bäckereien/Tea Room) befasste sich die SRK näher mit den möglichen Rechtsfolgen der Nichtbeachtung der organisatorischen Trennung von zum Normalsatz und zum reduzierten Satz steuerbaren Leistungen. Die SRK erwog unter Bezugnahme auf BGE 123 II 16 (vgl. E. 3.2.2), dass laut dieser älteren Rechtsprechung eine Schätzung vorzunehmen sei. In einem jüngeren Urteil – gemeint war

BGE 126 II 443 E. 5 – habe das Bundesgericht in einem Fall betreffend die Abgrenzung steuerbarer von steuerausgenommenen Leistungen allerdings ohne nähere Begründung entschieden, dass keine Schätzung vorzunehmen sei, wenn das formelle Erfordernis – nämlich die separate Fakturierung – nicht erfüllt worden sei. Die SRK legte dar, sie halte die dort entwickelte Rechtsprechung (also BGE 126 II 443) grundsätzlich analog auch für Konstellationen anwendbar, in denen die Abgrenzung von zum Normalsatz steuerbaren von zum reduzierten Satz steuerbaren Leistungen strittig sei. Sie zog die bundesgerichtliche Rechtsprechung allerdings in die Kritik und beanstandete, dass der strenge Formalismus zumindest in jenen Fällen keine Berechtigung habe, bei denen die ESTV aufgrund der mangelhaften Buchführung sowieso zur Schätzung schreiten müsse, und bei denen die ESTV selbst davon ausgehe, dass die steuerpflichtige Person mit grosser Wahrscheinlichkeit steuerreduzierte Leistungen erbracht habe. Eine abschliessende Beurteilung dieser Frage erübrigte sich jedoch, da in den konkret zu beurteilenden Konstellationen die Steuerpflichtigen zum reduzierten Satz steuerbare Leistungen nicht nachweisen konnten. Die SRK konnte deshalb auch offen lassen, ob allenfalls die sog. "10%-Praxis" der Verwaltung zur Anwendung komme, wonach dort, wo eine Aufteilung des Entgelts nach Steuersätzen fehle und die dem Normalsatz unterliegenden Bestandteile wertmässig weniger als zehn Prozent des gesamten Verkaufspreises ausmache, gesamthaft der reduzierte Satz zur Anwendung gelange. Im Übrigen hielt die SRK fest, es gelte der Grundsatz "fakturierte Steuer, geschuldete Steuer", so dass eine Besteuerung zum reduzierten Satz sowieso ausgeschlossen sei, wenn – wie in diesen Fällen – der höhere Satz ausgewiesen sei (vgl. Entscheid der SRK 2004-180 und 2004-181 vom 4. September 2006 E. 5).

3.2.3. Das Bundesverwaltungsgericht hat sich in den Verfahren A-1422/2006 und A-1423/2006 je vom 23. Oktober 2007 (vom Bundesgericht bestätigt mit Urteil 2C_662/2007 vom 23. Juli 2008) mit einem Imbissladen (Take-away) befasst. Streitgegenstand war ausschliesslich die Frage, ob bei der Beschwerdeführerin in der Form einer Marmorablage und eines Tisches Konsumationsmöglichkeiten vorhandenen waren. Die Berechnung der Steuer war nicht bestritten. Die Frage einer Ermessenseinschätzung stellte sich deshalb nicht und eine solche wurde von der dortigen Beschwerdeführerin auch nicht verlangt.

3.2.4. Zusammenfassend ergibt sich aus der bisherigen Rechtsprechung Folgendes: Gemäss der Rechtsprechung des Bundesgerichts ist im Falle

eines nicht genügenden Nachweises der Anteile der zum Normalsatz und der zum reduzierten Satz steuerbaren Leistungen eine Ermessenseinschätzung durchzuführen. Dem steht die Rechtsprechung der SRK und des Bundesverwaltungsgerichts nicht entgegen, präzisiert jene aber dahingehend, dass unzweifelhaft sein muss, dass die steuerpflichtige Person Leistungen zum reduzierten Satz überhaupt erbracht hat. Zudem darf gegenüber den Abnehmern nicht der (höhere) Normalsatz ausgewiesen worden sein, so dass der Grundsatz "fakturierte Steuer, geschuldete Steuer" nicht greifen kann.

3.3. Im vorliegenden Fall liegt eine solche Konstellation (E. 3.2.4) vor: Ausgehend davon, dass es sich um einen Take-away handelt, hat der Beschwerdeführer – bis zur Kontrolle der ESTV – keine organisatorischen Massnahmen zur Trennung der zu verschiedenen Sätzen steuerbaren Leistungen getroffen und gegenüber den Abnehmern nicht den Normalsatz ausgewiesen (vgl. E. 3.1).

3.3.1. In Anknüpfung an die vom Bundesgericht in BGE 123 II 16 entwickelte, klare Rechtsprechung (vgl. E. 3.2.1), hat die Vorinstanz in Konstellationen wie der vorliegenden zur Ermessenseinschätzung zu schreiten. Unterlässt es nämlich eine steuerpflichtige Person, die zum Normalsatz und die zum reduzierten Satz steuerbaren Anteile organisatorisch zu trennen (vgl. E. 2.2.3), fehlen wesentliche für die korrekte Berechnung der geschuldeten Steuer erforderliche Sachverhaltselemente (vgl. E. 2.4.1), was zu einer Schätzung nach pflichtgemässem Ermessen führt (vgl. E. 2.4.2). Anzumerken bleibt, dass die steuerpflichtige Person dennoch gut daran tut, das Erfordernis der organisatorischen Trennung und Verbuchung einzuhalten (vgl. E. 2.2.3). Tut sie dies nicht, hat sie den Nachweis für die Höhe der steuersatzreduzierten bzw. normal steuerbaren Anteile anderweitig zu erbringen, oder aber eine Schätzung durch die Vorinstanz als Konsequenz der fehlenden Aufteilung zu gewärtigen. Ob die Vorinstanz bei dieser Schätzung allenfalls auf die in der neueren Verwaltungspraxis entwickelte Pauschalmethode ("50%-Praxis", vgl. E. 2.2.2.2) zurückgreifen darf, muss vorliegend nicht geklärt werden. Ebenso kann offen bleiben, ob sich diese Praxis denn überhaupt als rechtmässig erweist, gelangte diese doch vorliegend nicht zur Anwendung.

3.3.2. Das Bundesverwaltungsgericht hält eine Ermessenseinschätzung in Konstellationen wie der vorliegenden denn auch für sachgerecht. Sie entspricht dem allgemeinen Grundsatz des mehrwertsteuerlichen

Veranlagungsverfahrens, wonach für den Fall, dass aufgrund der Aufzeichnungen des Steuerpflichtigen keine ordnungsgemässe Veranlagung vorgenommen werden kann, mit Hilfe der Ermessenveranlagung eine vollständige und richtige Veranlagung erreicht werden soll (vgl. UELI MANSER, in mwst.com, a.a.O., N. 1 und 3 zu Art. 60). Die ESTV ist denn auch in Anwendung von Art. 60 aMWSTG nicht nur berechtigt, sondern verpflichtet, ermessensweise zu veranlagen. Im vorliegenden Fall hätte die von der ESTV vorgesehene Rechtsfolge zudem zur Konsequenz, dass auf sämtlichen Leistungen der Normalsatz zur Anwendung gelangen würde, selbst dann, wenn die steuerpflichtige Person unbestrittenermassen überwiegend Leistungen erbracht hat, die zum reduzierten Satz steuerbar wären. Nach den nicht von vornherein abwegigen Angaben des Beschwerdeführers machen die steuersatzreduzierten Leistungen bei ihm nunmehr rund 80% aus (vgl. auch E. 3.1). Die von der Vorinstanz vorgesehene Rechtsfolge, nämlich sämtliche Leistungen dem Normalsatz zu unterwerfen, erscheint unter diesen Gesichtspunkten nicht als geeignet, der tatsächlichen Situation von damals gerecht zu werden, sondern würde zu einer in stossender Weise von den effektiven Gegebenheiten abweichenden Besteuerung führen. All dies wäre mit dem Willkürverbot gemäss Art. 9 BV kaum zu vereinbaren.

3.3.3. Dieses Ergebnis steht sodann im Einklang mit der Rechtsprechung des Bundesverwaltungsgerichts betreffend die fehlende (oder ungenügende) gesonderte (oder pauschale) Fakturierung von steuerausgenommenen und steuerbefreiten Leistungen (vgl. BVGE 2007/40 E. 12), welche unter rechtswesentlichen Gesichtspunkten mit der vorliegend zu beurteilenden Problematik vergleichbar ist. Das Bundesverwaltungsgericht verlangt – unter Berufung auf Entscheide der SRK – ebenfalls die Schätzung durch die ESTV, sollte die steuerpflichtige Person die steuerbaren und steuerbefreiten Anteile nicht rechtsgenüglich nachweisen können (vgl. BVGE 2007/40 E. 12.8.2 mit zahlreichen Hinweisen).

4.

4.1. Nach dem Gesagten ist im Ergebnis die Beschwerde im Sinne der Erwägungen gutzuheissen. Der Einspracheentscheid vom 26. Januar 2011 ist aufzuheben und die Sache zu neuem Entscheid bzw. zur Durchführung einer Schätzung der satzreduziert bzw. normal besteuerten Leistungen und der entsprechenden Ermittlung der Steuerschuld an die Vorinstanz zurückzuweisen.

4.2. Das Bundesverwaltungsgericht auferlegt die Verfahrenskosten in der Regel der unterliegenden Partei (Art. 63 Abs. 1 VwVG). Unterliegt sie nur teilweise, so werden die Verfahrenskosten ermässigt (Art. 63 Abs. 1 VwVG). Obsiegen und Unterliegen im Prozess ist grundsätzlich nach den Rechtsbegehren der Beschwerde führenden Partei, gemessen am Ergebnis der Anfechtung des vorinstanzlichen Entscheids, zu beurteilen (BGE 123 V 156 E. 3c, 123 V 159 E. 4b). In der Verwaltungsrechtspflege des Bundes gilt die Rückweisung der Sache an die Vorinstanz zu weiteren Abklärungen und neuem Entscheid praxisgemäss als volles Obsiegen der Beschwerde führenden Partei (Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-8457/2010 vom 14. Juni 2011 E. 5, A-3224/2010 vom 28. Juni 2010 E. 8 mit Hinweis). Der Beschwerdeführer gilt damit als obsiegend, weshalb ihm keine Verfahrenskosten aufzuerlegen sind. Der geleistete Kostenvorschuss von Fr. 4'500.-- wird ihm zurückerstattet. Die unterliegende Vorinstanz trägt als Bundesbehörde keine Verfahrenskosten (Art. 63 Abs. 2 VwVG). Die Vorinstanz hat dem obsiegenden Beschwerdeführer eine Parteientschädigung auszurichten (Art. 64 Abs. 1 und 2 VwVG; Art. 7 ff. des Reglements vom 21. Februar 2008 über die Kosten und Entschädigungen vor dem Bundesverwaltungsgericht [VGKE, SR 173.320.2]). Die Parteientschädigung wird in Anwendung von Art. 7 Abs. 1 VGKE auf Fr. 6'700.-- (inkl. Auslagen und Mehrwertsteuer) festgesetzt.

(Dispositiv nächste Seite)

Demnach erkennt das Bundesverwaltungsgericht:

1.
Die Beschwerde wird im Sinne der Erwägungen gutgeheissen.

2.
Der Einspracheentscheid der Vorinstanz vom 26. Januar 2011 wird aufgehoben und die Sache zur Fällung eines neuen Einspracheentscheids im Sinne der Erwägungen an die Vorinstanz zurückgewiesen.

3.
Es werden keine Verfahrenskosten erhoben. Der Kostenvorschuss von Fr. 4'500.-- wird dem Beschwerdeführer nach Eintritt der Rechtskraft des vorliegenden Urteils zurückerstattet.

4.
Die Vorinstanz wird verpflichtet, dem Beschwerdeführer eine Parteientschädigung von Fr. 6'700.-- zu entrichten.

5.
Dieses Urteil geht an:

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

Der vorsitzende Richter: Die Gerichtsschreiberin:

Daniel Riedo Iris Widmer

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 der Beschwerdeführer in Händen hat, beizulegen (Art. 42 BGG).

Versand: