Bundesverwaltungsgericht
Tribunal administratif fédéral
Tribunale amministrativo federale
Tribunal administrativ federal



Abteilung I
A-788/2015

Urteil vom 24. Dezember 2015

Besetzung

Richterin Salome Zimmermann (Vorsitz),
Richter Jürg Steiger, Richter Daniel Riedo,
Gerichtsschreiberin Susanne Raas.

Parteien

X._____ AG, …,
vertreten durch lic. iur. Nadia Tarolli, Advokatin, …,
Beschwerdeführerin,

gegen

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

Gegenstand

Mehrwertsteuer, Ermessenseinschätzung
(1. Quartal 2007 - 4. Quartal 2009 sowie Steuerperiode 2010).

Sachverhalt:

A.
Die X._____ AG (nachfolgend: Steuerpflichtige) ist seit dem 1. Januar 1995 im Mehrwertsteuerregister bei der ESTV eingetragen. Laut Handelsregistereintrag bezweckt sie unter anderem die Führung von gastronomischen Betrieben. Sie betreibt die Pizzeria A._____ in B._____ (nachfolgend: Pizzeria A._____).

B.
B.a Am 27. August 2007 wurde in der Pizzeria A._____ das Kassensystem EPS-Galant Touchkasse eingeführt.

B.b Dieses ist mit Schlüsseln für verschiedene Funktionen ausgestattet. Der Schlüssel, der für die Arbeit des Servicepersonals in der Regel gebraucht wird, mit dem also die Bestellungen der Kunden aufgenommen und Belege für die Kunden gedruckt werden, wird nachfolgend als Serviceschlüssel bezeichnet. Es können mehrere Serviceschlüssel im Umlauf sein. In der Pizzeria A._____ war jedem Kellner bzw. jeder Kellnerin ein eigener Schlüssel zugeteilt. Das System überträgt jede Buchung mit diesen Schlüsseln in eine Datei. Die Daten können grundsätzlich nicht gelöscht werden. Ein anderer Schlüssel, nachfolgend als Trainingsschlüssel bezeichnet, dient vor allem der Schulung des Personals. Eingaben, die mit diesem Schlüssel vorgenommen werden, fliessen nicht in die Buchhaltung des Kassensystems ein. Damit lässt sich das Personal an der Kasse schulen, ohne dass die so eingetippten Beträge wieder storniert werden müssten. Diese Beträge erscheinen nur auf den Tagesrapporten. Ihnen ist dort die Bemerkung «Practice» beigefügt, um klarzumachen, dass es sich nicht um «echte» Umsätze handelt. Diese Umsätze werden in einem vorprogrammierten Rhythmus gelöscht. Belege, die mittels Trainingsschlüssel getippt wurden, tragen die Coupon-Nummer 999'999.

C.
Am 2. September 2010 führte die Staatsanwaltschaft des Kantons Basel-Stadt in der Pizzeria A._____ eine Hausdurchsuchung durch. Dabei wurden verschiedene Gegenstände beschlagnahmt, darunter auch ein Trainingsschlüssel, der neben der Kasse lag, und diverse Belege. Letztere wurden im Keller der Pizzeria gefunden.

D.
Nachdem die Eidgenössische Steuerverwaltung informiert worden war, fand am 4., 5. und 12. Januar 2012 bei der Steuerpflichtigen eine Kontrolle über den Zeitraum vom 1. Januar 2007 bis zum 31. Dezember 2010 statt. Die Kontrolle wurde mit den Einschätzungsmitteilungen (EM) Nr. ***1 und Nr. ***2 vom 27. August 2013 abgeschlossen. Mit der ersten EM setzte die ESTV die Steuerforderung für die Steuerperioden 1. Quartal 2007 bis 4. Quartal 2009 (Zeit vom 1. Januar 2007 bis 31. Dezember 2009) auf insgesamt Fr. 428'659.-- und mit der zweiten EM für die Steuerperiode 2010 (Zeit vom 1. Januar bis 31. Dezember 2010) auf Fr. 158'591.-- fest. Die Differenz zur deklarierten Steuer betrug für die erste Zeitspanne Fr. 65'450.-- und für die zweite Fr. 14'746.--. Diese Beträge machte die ESTV zuzüglich Verzugszinsen geltend.

E.
E.a Am 27. September 2013 liess die Steuerpflichtige gegen die Einschätzungsmitteilungen je Einsprache erheben und beantragte insbesondere, die Verfügungen der ESTV vom 27. August 2013 vollumfänglich aufzuheben.

E.b Weil zu dieser Zeit auch ein Strafverfahren wegen Steuerbetrugs gegen die Steuerpflichtige lief, dem im Wesentlichen derselbe Sachverhalt zugrunde lag, welcher zur Ermessenseinschätzung geführt hatte, beantragte die Steuerpflichtige zudem, das Einspracheverfahren bis zur Fällung eines rechtskräftigen Urteils in diesem Strafverfahren zu sistieren.

F.
F.a Das Urteil des Strafgerichts Basel-Stadt vom 24. Januar 2014 liess die Steuerpflichtige der ESTV am 2. Juni 2014 zukommen. Das Gericht hatte den Geschäftsführer der Pizzeria A._____ und dessen Stellvertreter einzig aufgrund einer Verletzung des Anklageprinzips freigesprochen, wobei es gemäss der Begründung von deren Schuld überzeugt war. Der Präsident des Verwaltungsrats der Steuerpflichtigen wurde freigesprochen, weil das Gericht von seiner Unschuld überzeugt war.

F.b Gemäss Darstellung dieses Gerichts wurde im Restaurant am 27. August 2007 ein neues Kassensystem installiert, das es unter anderem erlaubte, zur Schulung neuer Mitarbeiter einen Trainingsschlüssel zu benutzen. Die so gebuchten Umsätze seien – im Gegensatz zu den mit den regulären Serviceschlüsseln gebuchten – nicht in die Buchhaltung eingeflossen. Der Trainingsschlüssel sei aber entgegen seiner Bestimmung nicht

nur für die Schulung eingesetzt worden, sondern auch zur Buchung regulärer, tatsächlich erzielter Umsätze, die so nicht in die Buchhaltung eingeflossen seien. Den Kunden hätte so dennoch ein Beleg (mit der Coupon-Nr. 999'999) ausgestellt werden können.

G.
Am 7. Juli 2014 teilte die ESTV der Steuerpflichtigen mit, dass die beiden Verfahren (eines betreffend den Zeitraum 2007-2009, eines betreffend die Steuerperiode 2010), weitergeführt würden, und räumte ihr die Möglichkeit ein, Ergänzungen vorzunehmen.

H.
Am 6. August 2014 bekräftigte die Steuerpflichtige ihre Einsprachen schriftlich. Weiter erklärte sie, das Verfahren sei erst bei Vorliegen eines rechtkräftigen Strafurteils weiterzuführen (die Staatsanwaltschaft hatte das Urteil in Bezug auf den Geschäftsführer und dessen Stellvertreter weitergezogen). Sie bot dazu einen Verjährungsverzicht an.

I.
Die ESTV erachtete das zweitinstanzliche Strafverfahren als für das Verfahren betreffend Mehrwertsteuer nicht präjudiziell. Ein Verjährungsverzicht seitens der Steuerpflichtigen sei zudem nicht möglich, weil die Verjährung von Amtes wegen zu beachten sei. Daher erliess die ESTV am 7. Januar 2015 zwei Einspracheentscheide, mit denen sie die Einsprachen der Steuerpflichtigen abwies und feststellte, diese schulde ihr für die Steuerperioden 1. Quartal 2007 bis 4. Quartal 2009 Fr. 64'450.-- (recte: Fr. 65'450.--) nebst Verzugszins und zwar zusätzlich zur deklarierten Steuer. Für die Steuerperiode 2010 betrug die zusätzliche Steuer Fr. 14'746.-- zuzüglich Verzugszinsen. Die Vorinstanz begründet dies insbesondere damit, die Beschwerdeführerin habe Entgelte für Konsumationen mit dem Trainingsschlüssel an der Kasse gebucht, so dass diese nicht in die Buchhaltung eingeflossen seien. Da ein Teil der entsprechenden Beträge nicht mehr rekonstruiert werden könnte, habe sie eine Einschätzung nach pflichtgemässem Ermessen vornehmen müssen. Dabei habe sie nicht auf Erfahrungszahlen abstellen können, weil bereits die korrekt verbuchten Beträge zeigen würden, dass solche Zahlen für den konkreten Betrieb nicht angemessen seien. Was die Höhe der Steuer anbelange, so sei sie zu einer Schätzung nach pflichtgemässem Ermessen verpflichtet – dies im Gegensatz zur Staatsanwaltschaft im Strafverfahren, die gerade nicht zu solchen Schätzungen greifen dürfen.

J.
Am 9. Februar 2015 erhob die X._____ AG (nachfolgend: Beschwerdeführerin) beim Bundesverwaltungsgericht je eine Beschwerde gegen diese Einspracheentscheide. Sie beantragt jeweils, der Einspracheentscheid sei aufzuheben und es sei auf eine Aufrechnung eines Umsatzes und damit die Erhebung einer zusätzlichen Mehrwertsteuer zu verzichten. Eventualiter beantragt sie für die Steuerperiode 2007 bis 2009, der Einspracheentscheid sei aufzuheben und es sei von der geforderten Mehrwertsteuer im Umfang von Fr. 65'450.-- ein Anteil von Fr. 14'071.75 als Vorsteuerabzug zuzulassen und damit die zusätzliche Mehrwertsteuer für die Steuerperiode 2007 bis 2009 auf Fr. 51'378.25 zu reduzieren. Betreffend die Steuerperiode 2010 lautet der Eventualantrag, von der geforderten Mehrwertsteuer im Umfang von Fr. 14'746.-- sei ein Anteil von Fr. 3'170.40 als Vorsteuerabzug zuzulassen und damit die zusätzliche Mehrwertsteuer für die Steuerperiode 2010 auf Fr. 11'575.60 zu reduzieren. Die Kosten- und Entschädigungsfolgen seien zulasten der Vorinstanz zu veranschlagen.

Zur Begründung bringt sie sinngemäss vor, die Umsätze hätten sich vor der Einführung des Kassensystems auf demselben Niveau bewegt wie danach. Auch nach der Beschlagnahme des Trainingsschlüssels durch die Staatsanwaltschaft seien die Umsätze ungefähr auf gleichem Niveau geblieben bzw. gar gesunken und nicht etwa gestiegen. Für die Verwendung eines weiteren Trainingsschlüssels in dieser Zeit bestünden keine Indizien. Weiter führt die Beschwerdeführerin aus, der Hauptaktionär (und Präsident des Verwaltungsrats) habe ihr regelmässig Darlehen gewähren müssen. Das Strafurteil sei von der Vorinstanz nicht angemessen berücksichtigt worden. Die Beschuldigten seien freigesprochen worden, weil ihnen keine strafbaren Handlungen hätten nachgewiesen werden können. Sollten tatsächlich zusätzliche Entgelte umgesetzt worden sein, sei der Betrag viel geringer als die Vorinstanz annehme. So habe das Strafgericht festgehalten, über die Höhe eines zusätzlichen Umsatzes könnten keine Aussagen gemacht werden, dieser sei jedoch sicher tiefer anzusetzen, als von der Staatsanwaltschaft geltend gemacht werde. Die Vorinstanz habe demgegenüber noch zusätzliche Aufrechnungen vorgenommen. Die von der Staatsanwaltschaft gefundenen Coupons erbrächten keinen Beweis dafür, dass die Beschwerdeführerin tatsächlich Entgelte in diesem Umfang vereinnahmt habe. Die Steuerverwaltung habe die Höhe der vereinnahmten Umsätze als steuerbegründende bzw. -erhöhende Tatsache zu beweisen. Der Grundsatz «in dubio pro reo» werde sonst verletzt. Allenfalls seien die Entgelte durch Mitarbeiterinnen und Mitarbeiter – nicht durch die Beschwerdeführerin – vereinnahmt worden. Es könne nicht angehen, dass

die Beschwerdeführerin auf nicht durch sie vereinnahmten bzw. im Anschluss wieder abgeführten Entgelten (recte: auf den entsprechenden Leistungen) die Mehrwertsteuer abliefern müsse. Sie würde damit doppelt bestraft. Einerseits seien ihr Entgelte entgangen und andererseits müsse sie in der Konsequenz auf nicht durch sie vereinnahmten Entgelten (rechte: den entsprechenden Leistungen) Mehrwertsteuer abliefern. Aus diesem Grund müsse der Beschwerdeführerin analog einer Entgeltsminderung nach Art. 126 Abs. 1 Bst. b der Mehrwertsteuerverordnung vom 27. November 2009 (MWSTV, 641.201) ein Abzug im Umfang des aufgerechneten Betrags zustehen. Sie habe zwar auf den Coupons einen Practices-Umsatz (also einen Umsatz mit dem Trainingsschlüssel) ausgewiesen, den die Vorinstanz als Berechnungsgrundlage für ihre Aufrechnung verwendet habe, diesen aber am gleichen Tag wieder verloren, weil mutmasslich Mitarbeiter diesen an sich genommen hätten. Deshalb seien die von der Vorinstanz aufgerechneten Beträge analog einem Debitorenverlust zu behandeln. Schliesslich erklärt die Beschwerdeführerin, auf den aufgerechneten Beträgen seien die Vorsteuern zum Abzug zuzulassen. Das über die Jahre belegte Verhältnis zwischen Vorsteuern und Umsatzsteuern sei zu berücksichtigen.

K.
Das Bundesverwaltungsgericht eröffnete zwei Verfahren und vereinigte diese antragsgemäss mit Verfügung vom 26. Februar 2015, nachdem die Kostenvorschüsse eingegangen waren.

L.
In ihrer Vernehmlassung vom 25. März 2015 beantragt die ESTV die kostenpflichtige Abweisung der Beschwerde. Sie bringt zusammengefasst und sinngemäss vor, es sei nachgewiesen, dass tatsächlich erzielte Umsätze mit dem Trainingsschlüssel getippt worden seien, die dann nicht in den regulären Umsatz eingeflossen seien, weshalb sie eine Schätzung der tatsächlich erzielten Umsätze habe vornehmen dürfen und müssen. Ein Abzug von Vorsteuern habe nicht vorgenommen werden müssen: Einerseits sei der Verweis auf das Verhältnis zwischen Steuern und Vorsteuern im Kontrollzeitraum nicht sachgerecht, da die Buchhaltung gerade wegen nicht verbuchter Umsätze abgelehnt werden müsse, andererseits hätten sich keine Anhaltspunkte dafür ergeben, dass die tatsächlich erzielten Umsätze nicht mit den geltend gemachten Aufwendungen erzielt worden seien. Weitergehende Aufwendungen wären daher zu belegen. Da die Beschwerdeführerin nach Beschlagnahmung des Trainingsschlüssels durch die Staatsanwaltschaft einen anderen Trainingsschlüssel eingesetzt habe,

könne sie aus dem Umstand, dass der Umsatz nach der Beschlagnahmung nicht angestiegen sei, nichts zu ihren Gunsten ableiten. Zudem würde selbst ein Umsatzrückgang nicht als Beweis taugen, weil ein solcher in der Geschichte der Beschwerdeführerin nicht beispiellos sei.

Auf die weiteren Vorbringen in den Eingaben der Parteien wird – sofern sie für den Entscheid wesentlich sind – im Rahmen der nachfolgenden Erwägungen eingegangen.

Das Bundesverwaltungsgericht zieht in Erwägung:

1.

1.1 Gemäss Art. 31 des Bundesgesetzes vom 17. Juni 2005 über das Bundesverwaltungsgericht (VGG, SR 173.32) beurteilt das Bundesverwaltungsgericht Beschwerden gegen Verfügungen nach Art. 5 des Bundesgesetzes vom 20. Dezember 1968 über das Verwaltungsverfahren (VwVG, SR 172.021). Jedenfalls die im vorliegenden Beschwerdeverfahren angefochtenen «Einspracheentscheide» vom 7. Januar 2015 stellen solche Verfügungen dar (vgl. dazu ausführlich die neuere Rechtsprechung des BVGer zu seiner funktionalen Zuständigkeit zur Behandlung von Beschwerden gegen «Einspracheentscheide» der ESTV, die im Zuge von «Einsprachen» gegen Einschätzungsmitteilungen ergangen sind: Urteile des BVGer A-1662/2014 und A-1672/2014 vom 28. Juli 2015 E. 1.2, A-6828/2013 vom 8. Juli 2015 E. 1.4.3, A-3558/2013 vom 18. November 2014 E. 1.2.2 sowie [erstmals] A-707/2013 vom 25. Juli 2013 insbesondere E. 1.2.3 und 4.2 f., dieses bestätigt durch BGE 140 II 202; s.a. Urteil des BGer 2C_842/2014 vom 17. Februar 2015 E. 5). Damit erübrigt es sich darauf einzugehen, ob die Vorinstanz im konkreten Fall befugt war, die Einschätzungsmitteilungen als Verfügungen auszugestalten.

Eine Ausnahme nach Art. 32 VGG liegt nicht vor. Die Vorinstanz ist zudem eine Behörde im Sinn von Art. 33 VGG. Das Bundesverwaltungsgericht ist demnach für die Beurteilung der vorliegenden Beschwerde zuständig. Das Verfahren vor diesem Gericht richtet sich nach dem VwVG, soweit das VGG nichts anderes bestimmt (Art. 37 VGG). Die Beschwerdeführerin ist zur Erhebung der vorliegenden Beschwerden berechtigt (Art. 48 Abs. 1 VwVG), hat diese frist- und formgerecht eingereicht (Art. 50 Abs. 1 und Art. 52 Abs. 1 VwVG) und die einverlangten Kostenvorschüsse rechtzeitig geleistet (vgl. Art. 21 Abs. 3 VwVG).

Auf die Beschwerden gegen die genannten «Einspracheentscheide» (die Verfahren A-788/2015 und A-798/2015 wurden mittlerweile vereinigt) ist einzutreten.

1.2

1.2.1 Am 1. Januar 2010 sind das Bundesgesetz vom 12. Juni 2009 über die Mehrwertsteuer (MWSTG, SR 641.20) und die MWSTV in Kraft getreten. Das MWSTG löst das Bundesgesetz vom 2. September 1999 über die Mehrwertsteuer (aMWSTG, AS 2000 1300) ab. 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). Die Beurteilung des vorliegenden Sachverhalts richtet sich demnach, soweit die Perioden vom 1. Januar 2007 bis zum 31. Dezember 2009 betroffen sind, nach dem aMWSTG sowie der dazugehörigen Verordnung vom 29. März 2000 (aMWSTGV, AS 2000 1347). Für den Zeitraum ab dem 1. Januar 2010 sind das MWSTG und die dazugehörige MWSTV anwendbar.

1.2.2 Demgegenüber ist das neue mehrwertsteuerliche Verfahrensrecht im Sinn von Art. 113 Abs. 3 MWSTG grundsätzlich auf sämtliche im Zeitpunkt des Inkrafttretens hängigen Verfahren anwendbar (vgl. etwa Urteil des BGer 2C_947/2014 vom 2. November 2015 E. 3.2; ausführlich: Urteil des BVGer A-1113/2009 vom 23. Februar 2010 E. 1.3).

1.3 Im Verwaltungsverfahren und in der Verwaltungsrechtspflege gilt der Untersuchungsgrundsatz, wonach die Behörde den rechtserheblichen Sachverhalt von Amtes wegen festzustellen hat (Art. 12 VwVG). Dieser Grundsatz gilt nunmehr ausdrücklich auch im Mehrwertsteuerrecht, da nach Art. 81 Abs. 1 MWSTG der Vorbehalt für Steuerverfahren gemäss Art. 2 Abs. 1 VwVG auf das Mehrwertsteuerrecht keine Anwendung mehr findet. Hingegen ist es grundsätzlich nicht Sache der Rechtsmittelbehörden, den für den Entscheid erheblichen Sachverhalt von Grund auf zu ermitteln und über die tatsächlichen Vorbringen der Parteien hinaus den Sachverhalt vollkommen neu zu erforschen (BVGE 2007/27 E. 3.3; Urteile des BVGer A-1662/2014 und A-1672/2014 vom 28. Juli 2015 E. 3.3, A-7110/2014 vom 23. März 2015 E. 1.2, A-817/2013 vom 7. Oktober 2013 E. 2.2).

1.4 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 Unangemessenheit rügen (Art. 49 Bst. c VwVG; ANDRÉ MOSER/MICHAEL BEUSCH/LORENZ KNEUBÜHLER, Prozessieren vor dem Bundesverwaltungsgericht, 2. Aufl. 2013, Rz. 2.149 ff.; ULRICH HÄFELIN/GEORG MÜLLER/FELIX UHLMANN, Allgemeines Verwaltungsrecht, 6. Aufl., Zürich/St. Gallen 2010, Rz. 1758 ff.).

2.

2.1 Der Bund erhebt eine allgemeine Verbrauchssteuer nach dem System der Netto-Allphasensteuer mit Vorsteuerabzug (Mehrwertsteuer; Art. 130 der Bundesverfassung der Schweizerischen Eidgenossenschaft vom 18. April 1999 [BV, SR 101]; Art. 1 Abs. 1 aMWSTG sowie Art. 1 Abs. 1 MWSTG). Der Steuer unterliegen betreffend die Zeit bis zum 31. Dezember 2009 die in Art. 5 aMWSTG aufgezählten, durch steuerpflichtige Personen getätigten Umsätze, sofern diese nicht ausdrücklich von der Steuer ausgenommen sind. Für die Zeit seit dem 1. Januar 2010 sieht das Gesetz in Art. 18 Abs. 1 MWSTG vor, dass der Inlandsteuer die im Inland durch steuerpflichtige Personen gegen Entgelt erbrachten Leistungen unterliegen. Diese sind steuerbar, soweit das MWSTG keine Ausnahme vorsieht.

2.2

2.2.1 Nach dem früheren Recht erfolgte die Veranlagung und Entrichtung der Mehrwertsteuer nach dem reinen Selbstveranlagungsprinzip (Art. 46 f. aMWSTG; BGE 137 II 136 E. 6.2; Urteile des BGer 2C_486/2009 vom 1. Februar 2010 E. 2.2, 2C_970/2012 vom 1. April 2013 E. 4.1). Bei festgestellter Steuerpflicht (vgl. Art. 56 Abs. 1 aMWSTG) hatte der Leistungserbringer selbst und unaufgefordert über seine Umsätze sowie Vorsteuern abzurechnen und innert 60 Tagen nach Ablauf der Abrechnungsperiode den geschuldeten Mehrwertsteuerbetrag (Steuer vom Umsatz abzüglich Vorsteuern) an die ESTV abzuliefern.

2.2.2 Grundsätzlich gilt dies auch im geltenden Recht: Auch hier erfolgen Veranlagung und Entrichtung der Inlandsteuer nach dem Selbstveranlagungsprinzip. Der Steuerpflichtige stellt dabei eigenständig fest, ob er die Voraussetzungen der subjektiven Steuerpflicht (Art. 10 und 66 MWSTG) erfüllt, ermittelt die Steuerforderung selber (Art. 71 MWSTG) und begleicht diese innerhalb von 60 Tagen nach Ablauf der Abrechnungsperiode (Art. 86

Abs. 1 MWSTG). Das Selbstveranlagungsprinzip wurde zwar leicht gelockert (BGE 140 II 202 E. 5.4; Urteil des BGer 2C_678/2012 vom 17. Mai 2013 E. 2.1; Urteil des BVGer A-351/2014 vom 10. Juli 2014 E. 4.1), bedeutet jedoch weiterhin, wie bereits nach dem altem Recht, dass der Leistungserbringer selbst für die Feststellung der Mehrwertsteuerpflicht bzw. -forderung verantwortlich ist (vgl. Urteile des BGer 2C_1077/2012 vom 24. Mai 2014 E. 2.1, 2C_356/2008 vom 21. November 2008 E. 3.2, 2A.109/2005 vom 10. März 2006 E. 2.1; Urteile des BVGer A-589/2014 vom 27. August 2014 E. 2.6.1, A-351/2014 vom 10. Juli 2014 E. 4.1, A-6198/2012 vom 3. September 2013 E. 2.7.1).

2.3

2.3.1 Gemäss Art. 58 Abs. 1 aMWSTG hatte 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. Art. 70 Abs. 1 MWSTG sieht ebenfalls die ordnungsgemässe Buchführung nach handelsrechtlichen Grundsätzen vor.

2.3.2 Die Buchführung ist das lückenlose und planmässige Aufzeichnen sämtlicher Geschäftsvorfälle einer Unternehmung auf der Grundlage von Belegen. Sie schlägt sich in den Geschäftsbüchern und den zugehörigen Aufzeichnungen nieder (vgl. Urteile des BVGer A-5070/2013 vom 9. Dezember 2014 E. 5.2, A-589/2014 vom 27. August 2014 E. 2.6.2, A-4480/2012 vom 12. Februar 2014 E. 3.2.3; BEATRICE BLUM, in: Geiger/Schluckebier [Hrsg.], MWSTG Kommentar, Zürich 2012, Art. 70 MWSTG Rz. 3 ff.).

Liegen keine oder nur unvollständige Aufzeichnungen vor (Verstoss gegen die formellen Buchführungsvorschriften) oder stimmen die ausgewiesenen Ergebnisse mit dem wirklichen Sachverhalt offensichtlich nicht überein (Verstoss gegen die materiellen Buchführungsregeln), so schätzt die ESTV die Steuerforderung nach pflichtgemässem Ermessen ein (sog. Ermessenseinschätzung; Art. 60 aMWSTG, Art. 79 MWSTG; vgl. dazu: Urteile des BGer 2C_831/2014 vom 26. Februar 2014 E. 6.3, 2C_970/2012 vom 1. April 2013 E. 4.1; ausführlich Urteil des BVGer A-2900/2014 vom 29. Januar 2015 E. 2.4, s.a. Urteil des BVGer A-4344/2008 vom 9. September 2010 E. 4.3.1). Anlass für die Ermessensveranlagung bildet somit allein der Umstand, dass trotz durchgeführter Untersuchung durch die Verwaltung –

es gilt die Untersuchungsmaxime (E. 1.3) – der Sachverhalt nicht ausreichend erhellt werden konnte und somit ein Bereich der Unsicherheit verbleibt, der aber durch plausible Annahmen und Schätzungen ergänzt und ausgefüllt werden muss, weil die Steuerpflicht eine allgemeine ist (Urteil des BGer 2C_970/2012 vom 1. April 2013 E. 4.2; Urteile des BVGer A-120/2013 vom 9. September 2013 E. 2.5.1, A-6665/2011 vom 20. November 2012 E. 2.6).

2.3.3 Art. 60 aMWSTG bzw. Art. 79 MWSTG 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 (Urteile des BGer 2C_82/2014 vom 6. Juni 2014 E. 3.1, 2C_970/2012 vom 1. April 2013 E. 4.1, 2C_429/2009 vom 9. November 2009 E. 3; Urteil des BVGer A-175/2014 vom 9. Dezember 2014 E. 4.4.1). 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; statt vieler: Urteile des BVGer A-175/2014 vom 9. Dezember 2014 E. 4.4.1, A-6198/2012 vom 3. September 2013 E. 2.8.2, A-4922/2012 vom 14. Juni 2013 E. 2.5.2).

2.4

2.4.1 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: BGE 140 II 248 E. 3.5; Urteil des BGer 2C_232/2012 vom 23. Juli 2012 E. 3.5, veröffentlicht in: Archiv für schweizerisches Abgaberecht [ASA] 81 S. 422; statt vieler: Urteil des BVGer A-2900/2014 vom 29. Januar 2015 E. 1.4). 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). 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 vorgenommene 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 vieler: Urteile des BGer 2C_970/2012 vom 1. April 2013 E. 4.3, 2C_206/2012 vom 6. September 2012 E. 2.4; Urteile des BVGer A-175/2014 vom 9. Dezember 2014 E. 4.4.5, A-1331/2013 vom 2. Oktober 2014 E. 5.3.7; A-351/2014 vom 10. Juli 2014 E. 4.3.6, A-4344/2008 vom 9. September 2010 E. 5.2 ff.).

Gelingt es der Steuerpflichtigen nicht, zu beweisen, dass das Ergebnis der Ermessenseinschätzung klarerweise nicht mit dem tatsächlichen Ergebnis übereinstimmt, hat sie die Folgen zu tragen. Diese sind das Resultat einer Situation, die sie selber zu vertreten hat (vgl. BGE 105 Ib 181 E. 4c). Die Steuerpflichtige muss somit die Ungewissheit tragen, die eine Schätzung zwangsläufig mit sich bringt. Die Schätzung wurde nur darum notwendig, weil sie ihre Pflicht zur Selbstveranlagung verletzt hat (vgl. Urteil des Bundesgerichts 2C_309/2009 und 2C_310/2009 vom 1. Februar 2010 E. 2.2; Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-175/2014 vom 9. Dezember 2014 E. 4.4.5, A-1331/2013 vom 2. Oktober 2014 E. 5.3.7; A-351/2014 vom 10. Juli 2014 E. 4.3.6, A-4344/2008 vom 9. September 2010 E. 5.2).

2.4.2 Sind die Voraussetzungen für eine Ermessenstaxation erfüllt, so ist die ESTV nicht nur berechtigt, sondern verpflichtet, eine solche nach pflichtgemässem Ermessen vorzunehmen. Die Fälle, in denen die Steuerpflichtigen ihre Mitwirkungspflichten nicht wahrnehmen bzw. keine, unvollständige oder ungenügende Aufzeichnungen über ihre Umsätze (bzw. hinsichtlich der Feststellung oder Überprüfung der Steuerpflicht) führen, dürfen keine Steuerausfälle zur Folge haben (Urteil des BVGer A-3050/2015 vom 6. Oktober 2015 E. 2.7.1; zum früheren Recht: Urteile des BVGer A-175/2014 vom 9. Dezember 2014 E. 4.4.2, A-665/2013 vom 10. Oktober 2013 E. 2.6.1).

2.4.3 Hat die ESTV eine Schätzung nach pflichtgemässem Ermessen vorzunehmen, hat sie dabei diejenige Schätzungsmethode zu wählen, die den individuellen Verhältnissen im Betrieb der steuerpflichtigen Person soweit als möglich Rechnung trägt, auf plausiblen Annahmen beruht und deren Ergebnis der wirklichen Situation möglichst nahe kommt (statt vieler: Urteil des BGer 2C_82/2014 vom 6. Juni 2014 E. 3.1, 2C_1077/2012 vom

24. Mai 2014 E. 2.3; zum früheren Recht: Urteil des BGer 2C_970/2012 vom 1. April 2013 E. 4.1; BLUM, a.a.O., Art. 79 MWSTG Rz. 15). 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 (Urteile des BVGer A-3050/2015 vom 6. Oktober 2015 E. 2.7.2, A-175/2014 vom 9. Dezember 2014 E. 4.4.3; zum früheren Recht statt vieler: Urteil des BGer 2C_831/2013 vom 26. Februar 2014 E. 6.4; Urteile des BVGer A-665/2013 vom 10. Oktober 2013 E. 2.6.2, A-4922/2012 vom 14. Juni 2013 E. 2.6.2 mit weiteren Hinweisen; JÜRG STEIGER, in: Zweifel/Beusch/Glauser/Robinson [Hrsg.], Kommentar zum Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer, 2015, Art. 79 Rz. 25; PASCAL MOLLARD, TVA et taxation par estimation, veröffentlicht in: ASA 69 S. 530 ff.).

2.4.4 Im Rahmen einer Ermessenstaxation ist es nach der Rechtsprechung auch zulässig, dass die ESTV eine Prüfung der Verhältnisse während eines Teils der Kontrollperiode vornimmt und in der Folge das Ergebnis auf den gesamten kontrollierten Zeitraum umlegt bzw. hochrechnet (sog. Umlageverfahren), vorausgesetzt die massgebenden Verhältnisse im eingehend kontrollierten Zeitabschnitt seien ähnlich wie in der gesamten Kontrollperiode (Urteile des BGer 2C_657/2012 vom 9. Oktober 2012 E. 3.1, 2C_309/2009 vom 1. Februar 2010 E. 2.2; Urteile des BVGer A-3050/2015 vom 6. Oktober 2015 E. 4.3.2, A-2473/2014 vom 13. März 2015 E. 2.6.6, A-175/2014 vom 9. Dezember 2014 E. 4.4.4; STEIGER, a.a.O., Art. 79 Rz. 29).

2.4.5 Das Bundesverwaltungsgericht überprüft das Vorliegen der Vor-aussetzungen für die Vornahme einer Ermessenstaxation – als Rechts-frage – uneingeschränkt (E. 1.4). Als ausserhalb der Verwaltungsorganisation und Behördenhierarchie stehendes, von der richterlichen Unabhängigkeit bestimmtes Verwaltungsgericht auferlegt es sich trotz des möglichen Rügegrundes der Unangemessenheit bei der Überprüfung von zulässigerweise erfolgten Ermessensveranlagungen jedoch eine gewisse Zurückhaltung und reduziert dergestalt seine Prüfungsdichte. Grundsätzlich setzt das Bundesverwaltungsgericht nur dann sein eigenes Ermessen an die Stelle desjenigen der Vorinstanz, wenn dieser bei der Schätzung erhebliche Ermessensfehler unterlaufen sind (Urteile des BVGer A-3050/2015 vom 6. Oktober 2015 E. 2.8.2, A-175/2014 vom 9. Dezember 2014 E. 4.4.5;

zum früheren Recht zum Ganzen statt vieler: Urteil des BVGer A-665/2013 vom 10. Oktober 2013 E. 2.8.2 mit weiteren Hinweisen). Diese Praxis wurde vom Bundesgericht bestätigt (vgl. zum früheren Recht: Urteile des BGer 2C_970/2012 vom 1. April 2013 E. 4.3, 2C_426/2007 vom 22. November 2007 E. 4.3).

2.5

2.5.1 Im Rahmen der Beurteilung, ob ein Leistungsverhältnis vorliegt, ist zu prüfen, wer als Leistungserbringer und wer als Leistungsempfänger zu gelten hat (vgl. Urteile des BGer 2C_319/2014 vom 9. September 2014 E. 5.3, 2A.215/2003 vom 20. Januar 2005 E. 6.5). Wer als Leistungserbringer zu gelten hat, bestimmt sich nach konstanter Rechtsprechung nach dem Aussenauftritt. Das mehrwertsteuerlich relevante Handeln wird demgemäss grundsätzlich demjenigen zugeordnet, der gegenüber Dritten im eigenen Namen auftritt (vgl. statt vieler: Urteile des BVGer A-7311/2014 vom 22. September 2015 E. 2.2.2, A-6367/2011 vom 14. August 2012 E. 2.2.4 mit Hinweis; RALF IMSTEPF, Die Zuordnung von Leistungen gemäss Art. 20 des neuen MWSTG, in: ASA 78 S. 772; DERSELBE, Der mehrwertsteuerliche «Aussenauftritt», ASA 82 S. 451 ff.).

2.5.2 Hilfspersonen und Erfüllungsgehilfen (wie Angestellte bzw. Personal) gelten als verlängerter Arm des Unternehmers, der sie beauftragt, eine Leistung zu erbringen. Die Zuordnungsregelung von Art. 20 MWSTG (bzw. der entsprechenden Rechtsprechung zum aMWSTG) findet auf sie deshalb keine Anwendung, weil sie im Rahmen eines Arbeitsverhältnisses handeln und nicht selbständig und unabhängig nach aussen auftreten. Die von ihnen erbrachten Leistungen sind dem eigentlichen Leistungserbringer, dem Arbeitgeber, zuzurechnen (ALOIS CAMENZIND/NIKLAUS HONAUER/KLAUS A. VALLENDER/MARCEL R. JUNG/ SIMEON L. PROBST, Handbuch zum Mehrwertsteuergesetz [MWSTG], 3. Aufl. 2012, Rz. 986; FELIX GEIGER, in: Geiger/Schluckebier, a.a.O., Art. 20 Rz. 11; vgl. Art. 101 OR; vgl. BGE 114 Ib 67 E. 2c-e). Auch allfälliges fehlerhaftes bzw. schuldhaftes Verhalten der Hilfsperson ist der Steuerpflichtigen zuzurechnen (Urteile des BVGer A-6021/2007 vom 23. Dezember 2009 E. 4.9, A-5616/2008 vom 17. Dezember 2009 E. 5.4, A-4355/2007 vom 20. November 2009 E. 3.1 mit Hinweisen, A-1716/2006 vom 7. Februar 2008 E. 3.2.1 mit Hinweisen).

3.

3.1 Im vorliegenden Fall ist nun zunächst darauf einzugehen, ob die ESTV eine Ermessenseinschätzung vornehmen durfte (E. 3.2). Wenn dies der

Fall ist, wird zu prüfen sein, ob die ESTV die Schätzung nach pflichtgemässem Ermessen vorgenommen hat (E. 3.3), und – wenn auch diese Frage zu bejahen ist – ob der Beschwerdeführerin der Nachweis gelungen ist, dass die Schätzung der ESTV unrichtig ist (E. 3.4). Dazu ist zunächst auf Fragen zum Sachverhalt einzugehen, macht doch die Beschwerdeführerin geltend, sie habe alle ihre Umsätze in der Buchhaltung verbucht.

3.2

3.2.1 Unbestritten ist, dass die Beschwerdeführerin ein neues Kassensystem einführte und dass dieses mit verschiedenen Schlüsseln für je unterschiedliche Funktionen ausgerüstet war. Im vorliegenden Zusammenhang interessieren nur die Serviceschlüssel und der Trainingsschlüssel. Das Kassensystem ist (wie bereits kurz ausgeführt, Sachverhalt Bst. B.b) so programmiert, dass (mit Ausnahme der mittels des Trainingsschlüssels getätigten) sämtliche Buchungen gespeichert werden. Fehlbuchungen lassen sich nicht einfach löschen, sondern müssen storniert werden. Sinn des Trainingsschlüssels ist, Mitarbeiter an der Kasse schulen zu können, ohne dass die rein für Trainingszwecke und somit fiktiv gebuchten Umsätze in die Buchhaltung einfliessen und darum storniert werden müssten. Im gegen die Beschwerdeführerin laufenden Strafverfahren wurde seitens der Staatsanwaltschaft unter anderem geltend gemacht, der Trainingsschlüssel sei nicht nur für die Schulung der Mitarbeiter benutzt worden, sondern es seien auch tatsächlich erzielte Entgelte (also die Bezahlung der Konsumation) mittels Trainingsschlüssel an der Kasse getippt worden. Die so registrierten Entgelte seien nicht in die Buchhaltung eingeflossen. Aus diesen Ausführungen folgt, dass auf den nicht verbuchten Entgelten bzw. auf den entsprechenden Leistungen keine Mehrwertsteuer abgerechnet und abgeliefert wurde.

3.2.2 An dieser Stelle ist darauf hinzuweisen, dass das Strafgericht Basel-Stadt die Angeklagten freisprach. Entgegen der Behauptung in der Beschwerdeschrift wurde allerdings nur der Präsident des Verwaltungsrats deshalb freigesprochen, weil das Gericht seine Schuld nicht als erwiesen ansah. Betreffend den Geschäftsführer und dessen Stellvertreter liess das Gericht in ungewöhnlich deutlichen Worten keinen Zweifel daran, dass diese seiner Auffassung nach mittels der soeben beschriebenen Methode Mehrwertsteuern hinterzogen hatten. Der Freispruch erfolgte einzig aufgrund einer Verletzung des Anklageprinzips. Auch mag zutreffen, dass das Strafgericht den Angeklagten nicht die einzelnen, nicht verbuchten Umsätze zuzuordnen vermochte. Für das Mehrwertsteuerrecht spielt dies je-

doch keine Rolle, ist doch hier die Beschwerdeführerin allein Steuerpflichtige, die sich das Verhalten der für sie tätigen Personen anrechnen lassen muss (E. 2.5.2). Strafrechtlich ist die Zurechnung des Verhaltens einer Person zu einer anderen Person die Ausnahme (z.B. bei mittelbarer Täterschaft), im Mehrwertsteuerrecht ist dies hingegen häufig der Fall.

3.2.3 Die Staatsanwaltschaft Basel-Stadt hat in minuziöser Arbeit aufgezeigt, wann und für welche Buchungen der Trainingsschlüssel benutzt wurde (Untersuchungsakten der Staatsanwaltschaft Basel-Stadt = Vernehmlassungsbeilage [VB] 29 S. 1061 ff., 1104 ff. und 1324 ff.). Es gibt keine Hinweise darauf, dass diese Aufstellungen falsch wären (auf Vorbringen der Beschwerdeführerin in diesem Zusammenhang wird weiter unten eingegangen, E. 3.4). Damit kann auf diese Tabellen abgestellt werden. Somit ist zu prüfen, ob es sich bei den mittels Trainingsschlüssel eingetippten Beträgen tatsächlich nur um trainingshalber getippte Beträge handelt, wie die Beschwerdeführerin vorbringt, oder ob auch reguläre Einnahmen mit dem Trainingsschlüssel getippt wurden.

3.2.4 Einige Erklärungen der Beschwerdeführerin zum Einsatz des Trainingsschlüssels wurden bereits im erstinstanzlichen Strafverfahren widerlegt. Insofern ist davon auszugehen, dass nicht alle mit dem Trainingsschlüssel getippten Einnahmen schulungshalber vorgenommen wurden, sondern dass auch Entgelte für Verpflegungsleistungen mit diesem Schlüssel aufgenommen wurden. Hier ist nur noch auf jene Vorbringen einzugehen, die die Beschwerdeführerin im vorliegenden Verfahren macht (E. 1.3).

3.2.4.1 Die Beschwerdeführerin macht geltend, ihre Umsätze hätten sich immer ungefähr auf dem gleichen Niveau bewegt. Weder vor Einführung des neuen Kassensystems noch nach Beschlagnahme des Trainingsschlüssels durch die Staatsanwaltschaft seien die Umsätze höher gewesen als in jener Zeit, in der angeblich der Trainingsschlüssel nicht seiner Bestimmung gemäss eingesetzt worden sei.

Dem ist mit der ESTV entgegen zu halten, dass selbst der von der Beschwerdeführerin nach Beschlagnahme des Trainingsschlüssels eingetretene Umsatzrückgang nicht zu widerlegen vermag, dass in den hier relevanten Jahren Entgelte mittels Einsatz des Trainingsschlüssels an der Buchhaltung vorbei eingenommen wurden. Umsatzschwankungen liegen in der Natur der Sache und, wie die ESTV mit Zahlen nachweisen kann, kamen solche auch bei der Beschwerdeführerin vor. Demnach hat die Beschwerdeführerin im Jahr 2011 gemäss Selbstdeklaration gegenüber dem

Jahr 2010 einen Umsatzrückgang von Fr. 283'725.-- erlitten, mit der Aufrechnung der ESTV gar einen solchen von Fr. 451'228.--. Der Umsatz der Beschwerdeführerin sei zwischen 1998 und 1999 gemäss Selbstdeklaration um Fr. 651'967.-- bzw. zwischen 2002 und 2003 um Fr. 376'398.-- gesunken. Somit könnten auch natürliche Umsatzschwankungen der Grund dafür sein, dass keine Umsatzsteigerung eintraf. Insofern spielt für das vorliegende Verfahren auch keine Rolle, ob nach der Beschlagnahme des Trainingsschlüssels ein neuer zum Einsatz kam. Diese Frage kann nur in einem Verfahren betreffend die Steuerperiode, in der der Schlüssel angeblich zum Einsatz kam, relevant sein.

3.2.4.2 Dem Umstand, dass der Hauptaktionär und Präsident des Verwaltungsrats der Beschwerdeführerin dieser (und Angestellten) mit Darlehen unter die Arme greifen musste, tut hier nichts zur Sache. Mit dem Strafgericht ist davon auszugehen, dass der Präsident des Verwaltungsrats nicht wusste, dass Umsätze nicht in die Buchhaltung einflossen, so dass er auch nicht wissen konnte, dass die Beschwerdeführerin eigentlich besser dastehen müsste, als sie es tatsächlich tat. Im Übrigen würde allein die Tatsache, dass Darlehen gewährt wurden, nicht dagegen sprechen, dass nicht sämtliche Einkünfte in die Buchhaltung einflossen.

3.2.4.3 Weiter macht die Beschwerdeführerin sinngemäss geltend, nicht sie habe die Entgelte vereinnahmt, sondern andere Personen, wohl Angestellte, von denen sie behauptet, dass diese die Beträge mit dem Trainingsschlüssel erfasst und an sich genommen hätten. Dadurch sei sie (die Beschwerdeführerin) geschädigt worden. Wenn sie nun auf den durch sie nicht vereinnahmten Beträgen die Mehrwertsteuer entrichten müsse, sei sie doppelt geschädigt.

In Bezug auf den Sachverhalt ist nicht relevant, ob allenfalls Angestellte der Beschwerdeführerin die Entgelte mit dem Trainingsschlüssel gebucht und selber vereinnahmt haben, ohne dass die Beschwerdeführerin dies wusste, oder ob dies mit Wissen oder gar im Auftrag der Beschwerdeführerin geschah. Auch bei dieser Sachverhaltsvariante steht nämlich fest, dass Entgelte, die der Beschwerdeführerin zustanden (sie wurden für das im Restaurant konsumierte Essen bezahlt) mit dem Trainingsschlüssel erfasst wurden und damit nicht in die Buchhaltung einflossen (zur Frage, ob dieses Szenario einen Einfluss auf die rechtliche Würdigung hat, siehe E. 3.4.2).

Im Übrigen ergibt sich aus den per Rechnung bezahlten Beträgen, dass die Beschwerdeführerin selbst zumindest einen Teil der Beträge direkt vereinnahmt hat. Dieses Vorgehen hat die Beschwerdeführerin im Rahmen des Strafverfahrens auch insofern zugegeben, als sie (bzw. die angeklagten Personen) angab, diese Entgelte seien mit dem Trainingsschlüssel eingegeben worden, damit für den Kunden ein Beleg über die Konsumation habe erstellt werden können. Der Trainingsschlüssel sei verwendet worden, damit der Betrag in der Buchhaltung nicht doppelt erschienen sei. Die Staatsanwaltschaft hat jedoch nachweisen können, dass die Buchungen erfolgsneutral vorgenommen wurden, der Eingang bei Bezahlung der Rechnung also nicht als positiver Saldo in die Buchhaltung einfloss. Eigentlich hätten nämlich die einzelnen Konsumationen mit dem Serviceschlüssel in die Kasse getippt werden müssen. Dann hätte eine Umbuchung auf Rechnung erfolgen müssen, also jener Betrag, der über Rechnung bezahlt werden sollte, abgezogen und dann wieder als Betrag, der über Rechnung bezahlt werden wird, getippt werden sollen (VB 29 S. 1063 sowie 1104 ff.). Da die Konsumationen zuvor aber mit dem Trainingsschlüssel gebucht und demnach also nicht als Entgelte registriert worden waren, wurde eine nicht existierende Buchung auf die Rechnung umgebucht, also ein nicht existierender Betrag abgezogen und dann wieder als Betrag, der über Rechnung bezahlt werden wird, eingegeben (VB 29, S. 1061 ff.). Ob das Vorgehen aus Unkenntnis oder absichtlich erfolgte, kann in Bezug auf die Mehrwertsteuer offenbleiben. In diesem Zusammenhang ist einzig relevant, dass Umsätze nicht in die Buchhaltung Eingang gefunden haben, obwohl sie hätten gebucht werden müssen.

3.2.5 Die Argumente, welche die Beschwerdeführerin gegen die Sachverhaltsdarstellung im Strafurteil vorbringt, erweisen sich als nicht stichhaltig. Es steht somit fest, dass Entgelte für Konsumationen im Restaurant mit dem Trainingsschlüssel erfasst wurden und nicht in die Buchhaltung der Beschwerdeführerin eingeflossen sind.

3.2.6 Die Beschwerdeführerin sieht nun darin, dass die Vorinstanz von einem für sie ungünstigen Sachverhalt ausging, das Prinzip «in dubio pro reo» verletzt. Dieses gelte im gesamten schweizerischen Recht.

3.2.6.1 In sachverhaltlicher Hinsicht ist hier einmal mehr festzuhalten, dass zwei der drei Angeklagten im Strafverfahren keinesfalls aus Mangel an Beweisen freigesprochen wurden (auch wenn die Beschwerdeführerin dies immer wieder betont). Vielmehr sah das Gericht einzig das Anklageprinzip als verletzt an. Es gab also in Bezug auf diese beiden Angeklagten nicht

deswegen einen Freispruch, weil das Gericht von deren Schuld nicht überzeugt gewesen wäre. Im Gegenteil sah es das Gericht als erwiesen an, dass zumindest diese beiden Angeklagten wie beschrieben vereinnahmte, unversteuerte Entgelte für ihren Lebensunterhalt verwendeten. Tatsächlich erscheint aufgrund der Akten zumindest im Fall des Stellvertreters des Geschäftsführers unklar, wie dieser seinen Lebensstil allein mit den bekannten finanziellen Mitteln finanziert haben könnte (detaillierte Auswertung der Staatsanwaltschaft Basel-Stadt in VB 29 S. 540-662).

3.2.6.2 Der Grundsatz «in dubio pro reo» (bzw. die Unschuldsvermutung) gilt im Strafrecht (Art. 10 Abs. 3 StPO; wobei auch hier gemäss Gesetzeswortlaut «unüberwindliche Zweifel» notwendig sind, damit von dem für den Angeklagten günstigeren Sachverhalt ausgegangen wird, bzw. nach einer gerichtsüblichen Formulierung «keine vernünftigen Zweifel» an seiner Schuld bestehen dürfen, damit der Angeklagte schuldig zu sprechen ist; vgl. auch Art. 32 BV, Art. 6 Abs. 3 EMRK). Sofern die Beschwerdeführerin geltend macht, der Grundsatz gelte in sämtlichen schweizerischen Rechtsbereichen, scheitert dieses Vorbringen bereits daran, dass es einzig im Strafrecht überhaupt Angeklagte (einzig in diesem Sinn wird das lateinische Wort «reus» [ursprünglich: Partei] in diesem Zusammenhang verwendet) gibt. Auf die angeblich grobe Verletzung dieses Grundsatzes ist, da er im Verwaltungsrecht, wo nur die Höhe der Abgabe festgesetzt wird, so nicht besteht, nicht weiter einzugehen (vgl. Urteil des BGer 2C_112/2010 vom 30. September 2015 E. 3.2; BGE 115 Ib 216 E. 3b; Urteil des BVGer A-2420/2015 vom 15. September 2015 E. 4.3.3.2).

3.2.7 Schliesslich erklärt die Beschwerdeführerin, es könne nicht angehen, dass sie nachweisen müsse, dass sie Entgelte nicht vereinnahmt habe.

Dabei übersieht sie, dass sie diesen Nachweis nicht zu führen braucht, sondern dass vielmehr der ESTV gestützt auf die Unterlagen der Staatsanwaltschaft Basel-Stadt der Nachweis gelungen ist, dass Umsätze nicht verbucht wurden.

3.2.8 Da steuerpflichtige Umsätze nicht in der Buchhaltung aufgeführt sind, steht fest, dass diese fehlerhaft ist (E. 2.3.3). Damit war die Vorinstanz nicht nur berechtigt, sondern verpflichtet, eine Schätzung nach pflichtgemässem Ermessen vorzunehmen (E. 2.4.2).

3.3 Nun ist zu prüfen, ob die Vorinstanz ihr Ermessen pflichtgemäss ausgeübt hat.

3.3.1 Zur Ermittlung der nicht verbuchten Umsätze stützte sich die ESTV auf die im Keller der Beschwerdeführerin gefundenen Kassencoupons, auf denen die Buchungen mit dem Trainingsschlüssel zu sehen waren. Eine detaillierte Aufstellung dieser Buchungen findet sich in den Akten der Staatsanwaltschaft Basel-Stadt (VB 29 S. 1324 ff.). Einerseits zog die ESTV davon einen Teilbetrag ab, da sie davon ausging, dass der Schlüssel auch für die Schulung von Mitarbeitenden benutzt worden war, andererseits rechnete sie die auf den Coupons vorgefundenen Zahlen auf jene Zeitperioden auf, für die keine Coupons gefunden worden waren (Umlageverfahren).

3.3.1.1 Die Beschwerdeführerin erklärt, die Coupons erbrächten keinen Beweis dafür, dass Entgelte tatsächlich in diesem Umfang vereinnahmt worden seien.

Von der gleichen Annahme geht die ESTV aus, hat sie doch einen Abzug für tatsächlich erfolgte Schulungen vorgenommen. Der Umfang, in dem solche Schulungen erfolgten, kann naturgemäss nur geschätzt werden. Die ESTV erklärt, dass sie im ersten Jahr der Inbetriebnahme der Kasse davon ausgeht, dass 10 % der Practice-Umsätze (also der mit dem Trainingsschlüssel getippten Umsätze), insgesamt Fr. 14'376.72, tatsächlich auf die Schulung von Mitarbeiterinnen und Mitarbeiter entfielen. Zu jenem Zeitpunkt habe es fünf Hauptbeschäftigte gegeben und es hätten Mitarbeiterinnen und Mitarbeiter für kurzfristigere Einsätze geschult werden müssen. Für die Folgejahre geht die ESTV davon aus, dass 3 % der Practice-Umsätze auf Trainingseinsätze entfallen. Bei den hauptbeschäftigten Mitarbeitenden entfielen somit Fr. 1'437.71 im ersten Jahr bzw. Fr. 1'339.85 (Durchschnitt der folgenden Jahre) auf Schulungsumsätze, der Rest auf kurzzeitig angestelltes Personal, was die ESTV angesichts des Zeitdrucks in der Gastronomiebranche als realistisch betrachtet. Demnach dürfte für die Schulung nicht allzu viel Zeit aufgewendet worden sein. Hält man sich zudem vor Augen, dass der Trainingsschlüssel an umsatzstarken Tagen, an denen Mitarbeitende kaum ausführlich geschult werden konnten, tendenziell vermehrt eingesetzt wurde (VB 29 S. 1319), so erscheint die Schätzung der tatsächlichen Trainingseinsätze der ESTV als plausibel.

3.3.1.2 Weiter erklärt die Beschwerdeführerin, ihre Bruttogewinnmarge sei auch ohne die Aufrechnung durch die ESTV überdurchschnittlich hoch. Die ESTV habe es unterlassen, einen Branchenvergleich anzustellen bzw. zu

begründen, welche Umstände dazu führten, dass sie (die Beschwerdeführerin) deutlich über dem Durchschnitt liege. Das Bundesgericht habe für Pizzerien eine Bruttogewinnmarge von 68-70 % festgehalten.

Zunächst hat das Bundesgericht im Urteil 2C_171/2008 vom 30. Juli 2008 E. 4.1, welches die Beschwerdeführerin nennt, nicht festgestellt, dass die Bruttogewinnmarge von Pizzerien 68-70 % betrage, sondern lediglich, dass die von der ESTV in diesem Bereich festgestellte Gewinnmarge im konkreten Fall angemessen gewesen sei. Das Bundesgericht hat aber keine generelle Aussage über die Bruttogewinnmarge von Pizzerien getroffen. Dies wäre auch gar nicht möglich, hängt doch die Gewinnmarge nicht nur von der Kategorie des Restaurants, sondern vielmehr von den gesamten Umständen des konkreten Falls ab.

Da die ESTV im vorliegenden Verfahren von konkret getippten Zahlen ausgeht, dürfte das Ergebnis zudem genauer sein, als wenn sie Erfahrungszahlen von Betrieben herangezogen hätte, die von jenen der Beschwerdeführerin abweichen. Es ist hier also nicht zu beanstanden, wenn die ESTV im konkreten Fall auf einen Branchenvergleich verzichtete. Der Umstand, dass bereits die regulär getippten Umsätze über den von der Beschwerdeführerin genannten Vergleichszahlen liegen, zeigt, dass die Vergleichszahlen für den vorliegenden Fall nicht angemessen sind. Vergleichszahlen sind aber nicht dazu da, damit die Steuern von überdurchschnittlich rentablen Betrieben bei einer ermessensweisen Einschätzung tiefer ausfallen, als wenn die Steuerpflichtige ihren Pflichten nachgekommen wäre. Wie gesagt, steht im konkreten Fall eine bessere Schätzmethode zur Verfügung, auf die zurückzugreifen ist.

3.3.1.3 Das Vorgehen der ESTV, die erhobenen Zahlen auf jene Zeiten umzurechnen, für die keine Belege gefunden wurden, entspricht einem üblichen Vorgehen und ist unter den gegebenen Umständen nicht zu beanstanden (E. 2.4.4). Die Beschwerdeführerin hätte es selbst in der Hand gehabt, die Einnahmen korrekt zu verbuchen.

3.3.2 Damit steht fest, dass die ESTV ihr Ermessen pflichtgemäss ausgeübt hat und es bleibt zu klären, ob die Beschwerdeführerin nachweisen kann, dass diese Einschätzung nicht zutrifft. Auf diesbezügliche Vorbringen ist einzugehen, soweit sie nicht schon unter E. 3.2 behandelt wurden.

3.4

3.4.1 Die Beschwerdeführerin erklärt in Bezug auf die Höhe des aufgerechneten Umsatzes, das zuständige Gericht habe erhebliche Zweifel an der Höhe der Zahlen der Staatsanwaltschaft geäussert. Die ESTV habe dies nicht berücksichtigt.

Zuständiges Gericht für die Festsetzung der Mehrwertsteuer ist in erster Instanz vorliegend das Bundesverwaltungsgericht, in zweiter Instanz das Bundesgericht, nicht aber (wie die Beschwerdeführerin in Ziff. 35 der Beschwerde suggeriert) das Strafgericht Basel-Stadt. Dieses war einzig für die strafrechtliche Beurteilung im vorliegenden Fall zuständig. Dem Strafrecht liegen andere Sichtweisen, Grundsätze und rechtliche Würdigungen zugrunde als der abgaberechtlichen Beurteilung der steuerlichen Situation der Beschwerdeführerin. Daher spielt es auch keine Rolle, dass die Vorinstanz den Entscheid des zweitinstanzlichen Strafgerichts nicht abgewartet hat. Die strafrechtliche Beurteilung des soweit liquiden Sachverhalts ist für das Mehrwertsteuerrecht nicht präjudiziell.

Dies gilt insbesondere für die Höhe der Mehrwertsteuerforderung. Wird strafrechtlich der Beweis (zumindest der Indizienbeweis) der Höhe der zu Unrecht nicht bezahlten Mehrwertsteuer verlangt, so genügt mehrwertsteuerrechtlich eine nach pflichtgemässem Ermessen vorgenommene Schätzung (E. 2.4, insb. E. 2.4.2).

Für die Mehrwertsteuer ist auch nur von Bedeutung, dass die Beträge im Namen der Beschwerdeführerin (bzw. des von ihr geführten Restaurants) vereinnahmt wurden. Eine Zurechnung zu einer bestimmten natürlichen Person, wie dies im Strafrecht in der Regel (aber beispielsweise im Bereich des Unternehmensstrafrechts gerade nicht) der Fall ist, ist hier nicht notwendig.

3.4.2 Soweit die Beschwerdeführerin geltend macht, Angestellte hätten das Geld vereinnahmt und dies sei nicht in ihrem Namen geschehen, ist dem entgegen zu halten, dass diese Angestellten nach aussen, also insbesondere gegenüber den Kunden, im Namen der Beschwerdeführerin auftraten. Das Personal, welches die Kasse verwendete, tat dies nach Wahrnehmung von Dritten für die Beschwerdeführerin. Es handelt sich nicht um irgendwelche Drittpersonen, die sich als für die Beschwerdeführerin tätig ausgaben, sondern um Personal derselben. Deren Verhalten hat sich die Beschwerdeführerin anrechnen zu lassen (E. 2.5.2). Anders sähe es womöglich aus, wenn das Personal für Dritte erkennbar nicht mehr im

Rahmen seines Arbeitsvertrages gehandelt hätte. Leistungserbringer war aus Sicht der Kunden jedoch immer das Restaurant. Dies allein ist mehrwertsteuerrechtlich entscheidend.

Daher kommt auch eine sogenannte Entgeltsminderung von vornherein nicht in Frage.

Ob die Beschwerdeführerin gegen fehlbare Angestellte zivil- oder strafrechtlich vorgehen könnte, ist nicht hier zu entscheiden.

4.
Nach dem Gesagten sind die Beschwerden abzuweisen.

Ausgangsgemäss hat die unterliegende Beschwerdeführerin die Verfahrenskosten zu tragen (Art. 63 Abs. 1 VwVG). Diese sind auf Fr. 5'500.-- festzusetzen (Art. 2 Abs. 1 i.V.m. Art. 4 des Reglements vom 21. Februar 2008 über die Kosten und Entschädigungen vor dem Bundesverwaltungsgericht [VGKE, SR 173.320.2]). Dieser Betrag ist den Kostenvorschüssen von insgesamt Fr. 6'900.-- zu entnehmen. Der Restbetrag von Fr. 1'400.-- wird der Beschwerdeführerin nach Eintritt der Rechtskraft dieses Urteils zurückerstattet.

Der Beschwerdeführerin ist keine Parteientschädigung zuzusprechen (Art. 64 Abs. 1 VwVG und Art. 7 Abs. 1 VGKE e contrario).

(Das Dispositiv befindet sich auf der nächsten Seite.)

Demnach erkennt das Bundesverwaltungsgericht:

1.
Die Beschwerden werden abgewiesen.

2.
Die Verfahrenskosten werden auf Fr. 5'500.-- festgesetzt. Dieser Betrag wird dem Kostenvorschuss von insgesamt Fr. 6'900.-- entnommen. Der Restbetrag von Fr. 1'400.-- wird der Beschwerdeführerin nach Eintritt der Rechtskraft dieses Urteils zurückerstattet.

3.
Es wird keine Parteientschädigung zugesprochen.

4.
Dieses Urteil geht an:

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

Die vorsitzende Richterin:	Die Gerichtsschreiberin:
Salome Zimmermann	Susanne Raas

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 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: