



Abteilung I
A-5175/2015

Urteil vom 1. März 2016

Besetzung

Richter Michael Beusch (Vorsitz),
Richter Daniel Riedo, Richterin Marie-Chantal May Canellas,
Gerichtsschreiberin Anna Strässle.

Parteien

A. _____, (...),
vertreten durch Dr. iur. Andreas Auer,
Schoch, Auer & Partner Rechtsanwälte, (...),
Beschwerdeführer,

gegen

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

Gegenstand

Mehrwertsteuer 1. Quartal 2008 bis 4. Quartal 2009 (Ermessenseinschätzung; 2. Rechtsgang).

Sachverhalt:**A.**

A._____ (nachfolgend: Steuerpflichtiger) betrieb während des vorliegend interessierenden Kontrollzeitraums das Restaurant "B._____" in (Ort) ([Kanton]). Er ist seit dem (Datum) bei der Eidgenössischen Steuerverwaltung (ESTV) im Register der Mehrwertsteuerpflichtigen eingetragen.

B.

Am 24. und 25. März sowie am 14. April, 19. und 20. Mai 2011 führte die ESTV beim Steuerpflichtigen eine Mehrwertsteuerkontrolle durch. Sie überprüfte die Steuerperioden 1. Quartal 2008 bis 4. Quartal 2009 (Zeit vom 1. Januar 2008 bis 31. Dezember 2009). Dabei stellte sie mit Kontrollbericht unter anderem fest, dass der ausgewiesene Materialanteil des Restaurants erheblich von den Erfahrungswerten für Restaurantbetriebe abwich. Mit der "Einschätzungsmitteilung (EM) Nr. X / Verfügung" vom 9. September 2011 forderte die ESTV vom Steuerpflichtigen für die Periode vom 1. Quartal 2008 bis 4. Quartal 2009 Mehrwertsteuern im Betrag von Fr. 22'800.-- nebst Verzugszins ab 15. April 2009 (Steuerkorrektur zugunsten der ESTV) nach.

C.

Mit Eingabe vom 4. Oktober 2011 erhob der Steuerpflichtige bei der ESTV Einsprache gegen die vorerwähnte "EM Nr. X / Verfügung" und beantragte, diese sei aufzuheben und es sei auf die Steuerkorrektur in Höhe von Fr. 22'800.-- zu verzichten. Mit "Einspracheentscheid" vom 23. Januar 2012 wies die ESTV die Einsprache ab und erkannte, der Steuerpflichtige schulde ihr für die Steuerperioden 1. Quartal 2008 bis 4. Quartal 2009 Mehrwertsteuern in Höhe von Fr. 22'800.-- zuzüglich Verzugszins ab 15. April 2009.

D.

Dagegen erhob der Steuerpflichtige am 22. Februar 2012 Beschwerde beim Bundesverwaltungsgericht, welches mit Urteil A-1017/2012 vom 18. September 2012 die Beschwerde guthiess, soweit darauf eingetreten wurde, den "Einspracheentscheid" vom 23. Januar 2012 aufhob und die Sache zur Fällung eines neuen Entscheids an die ESTV zurückwies. Das Bundesverwaltungsgericht erwog im Wesentlichen, die ESTV habe eine Ermessenseinschätzung vorgenommen, weil sie davon ausgegangen sei, die ausgewiesenen Ergebnisse stimmten mit dem wirklichen Sachverhalt offensichtlich nicht überein. Die ESTV sei zu diesem Schluss gelangt, weil der in der Buchhaltung ausgewiesene Warenaufwand von durchschnittlich

49 % des Umsatzes wesentlich von den Erfahrungszahlen in Höhe zwischen 30 % bis 35 % abgewichen sei. Somit habe die ESTV ihre Erfahrungszahlen bereits im Rahmen der Prüfung der Voraussetzungen der Ermessensveranlagung beigezogen, sei aber der Begründungspflicht ihrer Erfahrungszahlen nicht rechtsgenügend nachgekommen. Zwar habe sie eine Kontrolle vor Ort vorgenommen und sei auch allfälligen Gründen für die Abweichung von den Erfahrungszahlen nachgegangen. Damit der Steuerpflichtige indessen hätte begründen können, warum seine Buchhaltung von denjenigen Unternehmen abgewichen sei, von denen die Erfahrungszahlen stammten, hätte die ESTV ihm die Grundlagen ihrer Erfahrungswerte kundgeben müssen. Insbesondere hätte sie aufzeigen müssen, dass bzw. inwiefern die zum Vergleich herangezogenen Betriebe der Kategorie "andere Restaurants" der gleichen Branche entstammen, wie das Restaurant des Steuerpflichtigen, und inwieweit diese auch in anderer Hinsicht, wie beispielsweise betreffend Standort, Betriebsgrösse, Kundenkreis usw., vergleichbar seien. Aus dem Umstand, dass der Betrieb des Steuerpflichtigen offenbar hinsichtlich Kalkulation von einzelnen Getränkesorten einer (nicht näher definierten) verwaltungsintern geführten Kategorie von Restaurants ("andere Restaurants") entspreche, könne nicht geschlossen werden, auch für die Kalkulation des Umsatzes mit den Speisen und dem Kaffee könnten die Erfahrungszahlen dieser Restaurantkategorie verwendet werden.

E.

Mit Urteil 2C_1048/2012 vom 14. April 2014 trat das Bundesgericht auf die Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten der ESTV mit der Begründung nicht ein, es handle sich beim angefochtenen Rückweisungsentscheid vom 18. September 2012 lediglich um einen Zwischenentscheid, die ESTV habe den Fall grundsätzlich zu prüfen.

F.

Nach einer – auf Aufforderung hin vorgenommenen – ergänzenden Eingabe vom 11. August 2014 hiess die ESTV mit "Einspracheentscheid" vom 22. Juli 2015 die Einsprache teilweise gut und setzte die Steuernachforderung für die Steuerperiode 1. Quartal 2008 bis 4. Quartal 2009 auf Fr. 12'848.-- zuzüglich Verzugszins ab 15. April 2009 fest. Die ESTV gab im Wesentlichen zu bedenken, sie habe hinsichtlich des Massstabes für die Überprüfung der materiellen Richtigkeit der Buchhaltung bisher nur auf die Mittelwerte der Erfahrungszahlen abgestellt und nicht auf die Minimal- und Maximalwerte, was sie mit dem vorliegenden "Einspracheentscheid"

nun aber nachhole. Da sich unabhängig davon, ob nun auf Gourmetrestaurants oder allein auf Landgasthöfe abgestellt werde, der Mittelwert um die 32 %, der Maximalwert zwischen 38.2 % und 44.6 % bewege, liege der Materialanteil des Betriebes des Beschwerdeführers mit 49 % klar ausserhalb dieser Bandbreite. Die besonderen Gründe, welche der Beschwerdeführer für die Abweichungen vorbringe, wie z.B. verdorbene Ware und Misswirtschaft, könnten bei der Überprüfung klar verworfen werden, sodass die Voraussetzungen für die Vornahme der Ermessenseinschätzung gegeben seien. Zur Überprüfung habe sie, die ESTV, nämlich den "hypothetischen" Zuschlagssatz für die Küche – als Verhältnis des Küchenumsatzes zu den bereinigten Lebensmitteleinkäufen – in Höhe von 53 % berechnet, welcher sehr unrealistisch erscheine; auch gerade im Vergleich mit den Auswertungen nach Landgasthöfen. Also würden die ausgewiesenen Ergebnisse selbst nach der grosszügigen Berücksichtigung von Warenverlusten immer noch nicht in der Bandbreite der vergleichbaren Betriebe liegen. Die ESTV erachte einen Zuschlagssatz von 185 % für die Küche als sachgerecht, es handle sich dabei um den abgerundeten Mittelwert der Landgasthöfe. Somit resultierten für die Jahre 2008 bis 2009 Einnahmen in Höhe von Fr. 781'720.--; abzüglich der deklarierten Einnahmen ergebe sich ein Fehlbetrag von Fr. 169'053.-- bzw. eine Steuernachforderung in Höhe von Fr. 12'848.--.

G.

Dagegen erhob der Steuerpflichtige (nachfolgend auch: Beschwerdeführer) am 25. August 2015 erneut Beschwerde beim Bundesverwaltungsgericht und beantragt, der "Einspracheentscheid" der ESTV vom 22. Juli 2015 sei unter Kosten- und Entschädigungsfolge zulasten der ESTV ersatzlos aufzuheben. Zur Begründung bringt der Beschwerdeführer unter anderem vor, unter Berücksichtigung der von der ESTV selbst anerkannten "besonderen Umstände" reduziere sich die Summe der Materialeinkäufe, womit sich – gemessen an seinem in der Erfolgsrechnung deklarierten Umsatz – ein Materialanteil ergebe, welcher substantiell besser bzw. fast gleich sei gegenüber den schlechtesten Werten aller von der ESTV ins Feld geführten Erfahrungszahlen. Letztlich bleibe kein Raum für eine Ermessenseinschätzung, da diese bei formell einwandfreien Geschäftsbüchern nur dann zulässig sei, wenn zwischen diesen und den Erfahrungswerten ein Unterschied bestehe, der aus den konkreten Umständen nicht zu erklären sei. Derlei sei vorliegend aber gerade nicht der Fall.

H.

Die ESTV (nachfolgend: Vorinstanz oder ESTV) beantragt mit Vernehmlassung vom 5. Oktober 2015, die Beschwerde sei unter Kostenfolge zu lasten des Beschwerdeführers abzuweisen. Sie verweist dabei auf ihren "Einspracheentscheid" vom 22. Juli 2015 und hält – unter ausführlicher Begründung – daran fest, die Ermessenseinschätzung sei zu Recht und richtig erfolgt.

I.

Auf die weiteren Ausführungen der Parteien sowie die eingereichten Unterlagen wird – soweit entscheidungswesentlich – im Rahmen der nachfolgenden Erwägungen eingegangen.

Das Bundesverwaltungsgericht zieht in Erwägung:**1.**

1.1 Das Verfahren vor dem Bundesverwaltungsgericht richtet sich nach dem VwVG, soweit das VGG nichts anderes bestimmt (Art. 37 VGG). Gemäss Art. 31 VGG beurteilt das Bundesverwaltungsgericht Beschwerden gegen Verfügungen nach Art. 5 VwVG. Vorliegend stellt jedenfalls der angefochtene "Einspracheentscheid" vom 22. Juli 2015 eine solche Verfügung dar (vgl. dazu ausführlich die neuere Rechtsprechung des Bundesverwaltungsgerichts zu seiner funktionalen Zuständigkeit zur Behandlung von Beschwerden gegen "Einspracheentscheide" der ESTV, die im Zuge von "Einsprachen" gegen EM ergangen sind: statt vieler Urteil des BVGer A-2473/2014 vom 13. März 2015 E. 1.2, mit Hinweisen; vgl. auch Urteil des BGer 2C_842/2014 vom 17. Februar 2015 E. 5 und BGE 140 II 202). 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.

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

1.3

1.3.1 Am 1. Januar 2010 ist das (neue) Mehrwertsteuergesetz (MWSTG, SR 641.20) in Kraft getreten. In materieller Hinsicht bleiben die bisherigen Vorschriften auf alle während ihrer Geltungsdauer eingetretenen Tatsachen, entstandenen Rechtsverhältnisse und erbrachten Leistungen an-

wendbar (Art. 112 Abs. 1 und 2 MWSTG). Der vorliegende Sachverhalt betrifft Steuerperioden vor dem 1. Januar 2010, aber nach dem 1. Januar 2001. Er untersteht damit in materieller Hinsicht dem am 1. Januar 2001 in Kraft getretenen (und bis Ende 2009 in Kraft stehenden) Bundesgesetz vom 2. September 1999 über die Mehrwertsteuer (aMWSTG, AS 2000 1300) sowie der dazugehörigen Verordnung vom 29. März 2000 (aMWSTGV, AS 2000 1347).

1.3.2 Demgegenüber findet das neue mehrwertsteuerliche Verfahrensrecht auf sämtliche im Zeitpunkt des Inkrafttretens hängige Verfahren sofort Anwendung (Art. 113 Abs. 3 MWSTG). Allerdings ist Art. 113 Abs. 3 MWSTG insofern restriktiv zu handhaben, als gemäss höchstrichterlicher Rechtsprechung nur eigentliche Verfahrensnormen sofort auf hängige Verfahren anzuwenden sind, und es dabei nicht zu einer Anwendung von neuem materiellem Recht auf altrechtliche Sachverhalte kommen darf (ausführlich: Urteil des BVGer A-1113/2009 vom 23. Februar 2010 E. 1.3). Kein Verfahrensrecht in diesem engen Sinn stellen etwa die nachfolgend abgehandelten Themen wie die Buchführungspflicht, das Selbstveranlagungsprinzip oder die Ermessensveranlagung dar, so dass vorliegend diesbezüglich noch altes Recht anwendbar ist. Keine Anwendung finden deshalb beispielsweise Art. 70, 71, 72 oder 79 MWSTG, obwohl sie unter dem Titel "Verfahrensrecht für die Inland- und die Bezugssteuer" stehen (statt vieler: Urteile des BVGer A-4506/2011 vom 30. April 2012 E. 1.3 und A-2998/2009 vom 11. November 2010 E. 1.2). Hingegen kann unter anderem Art. 81 MWSTG unter die von Art. 113 Abs. 3 MWSTG anvisierten Verfahrensbestimmungen subsumiert werden (zum Ganzen: Urteil des BVGer A-4566/2014 vom 9. Juni 2015 E. 1.3.2, mit weiteren Hinweisen; PASCAL MOLLARD et al., *Traité TVA*, 2009, S. 1235 Rz. 670).

1.4 Im Verwaltungsverfahren und in der Verwaltungsrechtspflege gilt der Untersuchungsgrundsatz, wonach die Behörde den rechtserheblichen Sachverhalt von Amtes wegen festzustellen hat (Art. 12 VwVG). Diese Vorschrift 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 (vgl. E. 1.3.2). Gelangt der Richter aufgrund der Beweiswürdigung nicht zur Überzeugung, eine rechtserhebliche Tatsache habe sich verwirklicht, so stellt sich die Frage, ob zum Nachteil der Steuerbehörde oder des Steuerpflichtigen zu entscheiden ist, wer also die Folgen der Beweislosigkeit zu tragen hat (sog. materielle Beweislast). Im Steuerrecht gilt grundsätzlich,

dass die Steuerbehörde für die steuerbegründenden und steuererhöhenden Tatsachen beweisbelastet ist, während der steuerpflichtigen Person der Nachweis der Tatsachen obliegt, welche die Steuerschuld mindern oder aufheben (statt vieler: Urteil des BGer 2C_232/2012 vom 23. Juli 2012 E. 3.5; Urteile des BVGer A-4566/2014 vom 9. Juni 2015 E. 1.4 und A-665/2013 vom 10. Oktober 2013 E. 1.4, mit weiteren Hinweisen; vgl. auch BLUMENSTEIN/LOCHER, System des schweizerischen Steuerrechts, 6. Aufl. 2002, S. 454).

2.

2.1 Der Mehrwertsteuer unterliegen die im Inland gegen Entgelt erbrachten Lieferungen von Gegenständen und Dienstleistungen (Art. 5 Bst. a und b aMWSTG), sofern sie nicht ausdrücklich von der Steuer ausgenommen sind. Als Dienstleistung gilt jede Leistung, die keine Lieferung eines Gegenstandes ist (Art. 7 Abs. 1 aMWSTG).

2.2 Mehrwertsteuerpflichtig ist grundsätzlich, wer eine mit der Erzielung von Einnahmen verbundene gewerbliche oder berufliche Tätigkeit selbstständig ausübt, sofern seine Lieferungen und seine Dienstleistungen im Inland jährlich gesamthaft Fr. 75'000.-- übersteigen (Art. 21 Abs. 1 aMWSTG). Mehrwertsteuerpflichtig sind insbesondere natürliche Personen, Personengesellschaften, juristische Personen des privaten und öffentlichen Rechts, unselbständige öffentliche Anstalten sowie Personengesamtheiten ohne Rechtsfähigkeit, die unter gemeinsamer Firma Umsätze tätigen (Art. 21 Abs. 2 aMWSTG).

2.3 Die Mehrwertsteuer wird vom Entgelt berechnet. Dazu gehört alles, was der Leistungsempfänger (oder ein Dritter für ihn) als Gegenleistung für die Lieferung oder Dienstleistung aufwendet (Art. 33 Abs. 1 und 2 aMWSTG).

2.4

2.4.1 Die Veranlagung und Entrichtung der Mehrwertsteuer erfolgt nach dem Selbstveranlagungsprinzip (Art. 46 f. aMWSTG; vgl. Urteil des BGer 2C_356/2008 vom 21. November 2008 E. 3.2; Urteil des BVGer A-5312/2008 vom 19. Mai 2010 E. 2; BLUMENSTEIN/LOCHER, a.a.O., S. 421 ff.). Der Steuerpflichtige hat selbst und unaufgefordert über seine Umsätze und Vorsteuern abzurechnen und innerhalb von 60 Tagen nach Ablauf der Abrechnungsperiode den geschuldeten Mehrwertsteuerbetrag an die ESTV abzuliefern. Das Selbstveranlagungsprinzip bedeutet auch, dass der Leistungserbringer für die Feststellung der Mehrwertsteuerpflicht

bzw. -forderung selbst verantwortlich ist (vgl. Urteile des BGer 2C_356/2008 vom 21. November 2008 E. 3.2 und 2A.109/2005 vom 10. März 2006 E. 2.1; statt vieler: Urteil des BVGer A-665/2013 vom 10. Oktober 2013 E. 2.3).

2.4.2 Zu den Obliegenheiten der mehrwertsteuerpflichtigen Person gehört insbesondere auch die Buchführungspflicht. Der Mehrwertsteuerpflichtige hat seine Geschäftsbücher ordnungsgemäss zu führen und so einzurichten, dass sich aus ihnen sowohl die für die Feststellung der Mehrwertsteuerpflicht als auch die für die Berechnung der Steuer und der abziehbaren Vorsteuern massgebenden Tatsachen leicht und zuverlässig ermitteln lassen (Art. 58 Abs. 1 Satz 1 aMWSTG). Über die Buchführungspflicht kann die ESTV nähere Bestimmungen aufstellen (Art. 58 Abs. 1 Satz 2 aMWSTG). Von dieser Befugnis hat sie im Rahmen des Erlasses der Wegleitung für Mehrwertsteuerpflichtige (in erster Auflage erschienen im Herbst 1994 [herausgegeben im Frühling 1997]; als Wegleitung 2001 zur Mehrwertsteuer [Wegleitung 2001] danach herausgegeben per 1. Januar 2001 [und per 1. Januar 2008 herausgegeben als Wegleitung 2008 zur Mehrwertsteuer]) Gebrauch gemacht. In den – vorliegend einschlägigen – Wegleitungen 2001 und 2008 sind genauere Angaben enthalten, wie eine derartige Buchhaltung auszugestaltet ist (je Rz. 878 ff.). Alle Geschäftsfälle müssen fortlaufend, chronologisch und lückenlos aufgezeichnet werden (je Rz. 884) und alle Eintragungen haben sich auf entsprechende Belege zu stützen, so dass die einzelnen Geschäftsvorfälle von der Eintragung in die Hilfs- und Grundbücher bis zur Steuerabrechnung und bis zum Jahresabschluss sowie umgekehrt leicht und genau verfolgt werden können (sog. "Prüfspur"; vgl. je Rz. 890 und 893 ff.; vgl. Urteil des BGer 2C_356/2008 vom 21. November 2008 E. 3.3; statt vieler: Urteile des BVGer A-665/2013 vom 10. Oktober 2013 E. 2.4.1, mit weiteren Hinweisen und A-6180/2012 vom 3. September 2013 E. 2.7.2).

2.5

2.5.1 Liegen keine oder nur unvollständige Aufzeichnungen vor (Verstoss gegen die formellen Buchführungsvorschriften) oder stimmen die ausgewiesenen Ergebnisse mit dem wirklichen Sachverhalt offensichtlich nicht überein (Verstoss gegen die materiellen Buchführungsregeln), so nimmt die ESTV gemäss Art. 60 aMWSTG eine Schätzung nach pflichtgemäßem Ermessen vor (vgl. etwa Urteil des BGer 2C_970/2012 vom 1. April 2013 E. 4.1). 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; zum Ganzen: Urteil des BVGer A-665/2013 vom 10. Oktober 2013 E. 2.5.1).

2.5.2 Art. 60 aMWSTG unterscheidet nach dem Ausgeführten zwei voneinander unabhängige Konstellationen, welche zu einer Ermessensveranlagung führen. Die erste ist diejenige der ungenügenden Aufzeichnung (Konstellation 1). In diesem Fall hat eine Schätzung insbesondere auch dann zu erfolgen, wenn die Verstösse gegen die formellen Buchhaltungsvorschriften als derart gravierend zu qualifizieren sind, dass sie die materielle Richtigkeit der Buchhaltungsergebnisse in Frage stellen (statt vieler: BGE 105 Ib 181 E. 4a; Urteile des BGer 2C_429/2009 vom 9. November 2009 E. 3 und 2A.437/2005 vom 3. Mai 2006 E. 3.1). Zweitens kann selbst eine formell einwandfreie Buchführung die Durchführung einer Schätzung erfordern, wenn die ausgewiesenen Ergebnisse mit dem wirklichen Sachverhalt offensichtlich nicht übereinstimmen (Konstellation 2). Dies ist nach der Rechtsprechung der Fall, wenn die in den Büchern enthaltenen Geschäftsergebnisse von den von der Steuerverwaltung erhobenen branchenspezifischen Erfahrungszahlen wesentlich abweichen, vorausgesetzt die kontrollierte Person ist nicht in der Lage, allfällige besondere Umstände, auf Grund welcher diese Abweichung erklärt werden kann, nachzuweisen oder zumindest glaubhaft zu machen (zum Ganzen statt vieler: Urteile des BVGer A-4566/2014 vom 9. Juni 2015 E. 3.5.2, A-665/2013 vom 10. Oktober 2013 E. 2.5.2 und A-4922/2012 vom 14. Juni 2013 E. 2.5.2, mit Hinweisen).

2.6

2.6.1 Sind die Voraussetzungen für eine Ermessenstaxation erfüllt, so ist die ESTV nicht nur berechtigt, sondern verpflichtet, eine solche nach pflichtgemäsem 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 BGer 2A.552/2006 vom 1. Februar 2007 E. 3.2; Urteile des BVGer A-665/2013 vom 10. Oktober 2013 E. 2.6.1 und A-4922/2012 vom 14. Juni 2013 E. 2.6.1).

2.6.2 Hat die ESTV eine Schätzung nach pflichtgemäsem 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: Urteile des BGer 2C_1078/2012 vom 24. Mai 2014 E. 2.3 und 2C_970/2012 vom 1. April 2013 E. 4.1). Das Ziel der Ermessensveranlagung ist es, den tatsächlichen Gegebenheiten möglichst gerecht zu werden. In jedem Fall muss die Schätzung pflichtgemäss sein. Dies bedingt die Berücksichtigung der Besonderheiten des Einzelfalls und den Einbezug von ausreichend abgestützten Schätzungshilfen und vernünftigen und zweckmässigen Schätzmethoden. Ein pflichtgemässes Ermessen schliesst auch ein, dass die ESTV in zumutbarem Rahmen Auskünfte, Nachweise und Belege bei Dritten einholt (vgl. so schon DIETER METZGER, Kurzkommentar zum Mehrwertsteuergesetz, 2000, S. 190 Rz. 1 ff.). Die ESTV ist gehalten, eine wirklichkeitsnahe Lösung zu treffen, bei welcher schlüssige Anhaltspunkte für das Vorhandensein der von der ESTV angenommenen Faktoren vorliegen und die Schätzung somit einen hohen Grad an Wahrscheinlichkeit für sich hat (statt vieler: Urteil des BVerfG A-6001/2011 vom 21. Mai 2013 E. 2.4.1). In Betracht kommen Schätzungsmethoden, die auf eine Ergänzung oder Rekonstruktion der ungenügenden Buchhaltung hinauslaufen, aber auch Umsatzschätzungen aufgrund unbestrittener Teil-Rechnungsergebnisse in Verbindung mit Erfahrungssätzen. Die brauchbaren Teile der Buchhaltung und allenfalls vorhandene Belege sind soweit als möglich bei der Schätzung zu berücksichtigen. Sie können durchaus als Basiswerte der Ermessenstaxation fungieren (statt vieler: Urteile des BVerfG A-665/2013 vom 10. Oktober 2013 E. 2.6.2 und A-4922/2012 vom 14. Juni 2013 E. 2.6.2, mit weiteren Hinweisen; MOLLARD, a.a.O., S. 530 ff.).

2.7 Die Vorinstanz zieht bei ihrer Arbeit Erfahrungszahlen heran, sei es im Rahmen der Prüfung der Voraussetzungen der Ermessensveranlagung als solcher oder sei es für die Vornahme der Schätzung. Nach der Rechtsprechung ist das Abstellen auf Erfahrungszahlen grundsätzlich nicht zu beanstanden (statt vieler: BVGE 2009/60 E. 2.8).

2.7.1 Erfahrungszahlen sind Ergebnisse, die aus zuverlässigen Buchhaltungen gewonnen und nach betriebswirtschaftlichen Gesichtspunkten statistisch verarbeitet werden. Sie sind keine Rechtssätze und auch keine Beweismittel (solange sie nicht z.B. durch ein Sachverständigengutachten erwiesen sind), die den Geschäftsbüchern gleichgestellt wären (ZWEIFEL/HUNZIKER, Beweis und Beweislast im Steuerverfahren bei der Prüfung

von Leistung und Gegenleistung unter dem Gesichtswinkel des Drittvergleichs [«dealing at arm's length»], veröffentlicht in: ASA 77 S. 658 ff., 665, 679, mit Hinweisen; Urteile des BVerG A-565/2014 vom 27. August 2014 E. 2.10.1 und A-665/2013 vom 10. Oktober 2013 E. 2.7.1).

2.7.2 Erfahrungszahlen drücken Gesetzmässigkeiten in den Verdienstverhältnissen einzelner Branchen aus. Diese Funktion kommt ihnen aber nur dann zu, wenn sie auf einer sicheren Grundlage beruhen (ZWEIFEL/HUNZIKER, a.a.O., S. 679). Sollen Erfahrungswerte Aufschluss über durchschnittliche Umsatzziffern geben, müssen sie breit abgestützt sein und sollten nebst der Betriebsstruktur und den regionalen Gegebenheiten auch die Betriebsgrösse berücksichtigen (MOLLARD, a.a.O., S. 553). Mit anderen Worten müssen sie aufgrund umfassender, repräsentativer, homogener und aktueller Stichproben gewonnen werden. Das verlangt, dass sie aufgrund einer genügenden Anzahl von Fällen ermittelt werden. Der Stichprobenumfang lässt sich nicht in einer absoluten Zahl bestimmen, welche für alle Branchen gültig wäre. Die Wahl der Stichproben darf nicht einseitig nur günstige oder ungünstige Verhältnisse betreffen. Sie muss alle Verhältnisse in angemessener Anzahl umfassen, um repräsentative Ergebnisse ermitteln zu können (BVG 2009/60 E. 2.8.2; statt vieler: Urteile des BVerG A-565/2014 vom 27. August 2014 E. 2.10.2 und A-665/2013 vom 10. Oktober 2013 E. 2.7.2, mit weiteren Hinweisen).

2.7.3 Aus der Begründungspflicht folgt, dass die Steuerbehörde der steuerpflichtigen Person die Grundlagen der Erfahrungszahlen kundzugeben hat (ZWEIFEL/HUNZIKER, a.a.O., S. 682 f., mit zahlreichen Hinweisen). Insbesondere hat die Behörde der steuerpflichtigen Person die Art und Weise, wie die Ermessensveranlagung zustande gekommen ist – umfassend auch die Zahlen und Erfahrungswerte –, bekannt zu geben. Sodann hat sie zu erläutern, dass die zum Vergleich herangezogenen Betriebe nicht nur der gleichen Branche entstammen wie das eingeschätzte (gegebenenfalls) steuerpflichtige Unternehmen, sondern auch in anderer Hinsicht vergleichbar sind, wie z.B. betreffend Standort, Betriebsgrösse, Kundenkreis usw. Nur so ist es der steuerpflichtigen Person möglich, die Veranlagung sachgerecht anzufechten (Urteil des BVerG 2A.284/2000 vom 5. Dezember 2000 E. 3, mit Hinweisen; Urteile des BVerG A-565/2014 vom 27. August 2014 E. 2.10.3 und A-665/2013 vom 10. Oktober 2013 E. 2.7.3).

2.7.4 Da es sich bei Erfahrungszahlen prinzipiell um Durchschnittswerte handelt, dürfen sie im Einzelfall nicht lediglich in schematischer Weise angewendet werden. In Ausübung des pflichtgemässen Ermessens muss bei

der Anwendung von Erfahrungszahlen deshalb deren Streubreite (zwischen Maximal- und Minimalwert) beachtet werden, wenn eine den individuellen Verhältnissen gerecht werdende Schätzung erfolgen soll (Urteil des BGer vom 4. Mai 1983, veröffentlicht in: ASA 52 S. 234 E. 4). Inwiefern die Verwaltung ihr Ermessen ausgeübt hat, ist in der Entscheidungsbegründung darzulegen (zum Ganzen: BVGE 2009/60 E. 2.8.4; statt vieler: Urteile des BVGer A-565/2014 vom 27. August 2014 E. 2.10.4 und A-665/2013 vom 10. Oktober 2013 E. 2.7.4, mit weiteren Hinweisen).

2.8

2.8.1 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 et al., Prozessieren vor dem Bundesverwaltungsgericht, 2. Aufl. 2013, Rz. 2.149 ff.; ULRICH HÄFELIN et al., Allgemeines Verwaltungsrecht, 6. Aufl. 2010, Rz. 1758 ff.).

2.8.2 Das Bundesverwaltungsgericht überprüft das Vorliegen der Voraussetzungen für die Vornahme einer Ermessenstaxation – als Rechtsfrage – uneingeschränkt. 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 (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. bereits Urteil des BGer 2C_426/2007 vom 22. November 2007 E. 4.3, ferner: Urteil des BGer 2C_970/2012 vom 1. April 2013 E. 4.3).

2.8.3 Für das Vorliegen der Voraussetzungen zur Vornahme einer Ermessenseinschätzung ist nach der allgemeinen Beweislastregel die ESTV beweisbelastet (E. 1.4). Sind die Voraussetzungen erfüllt und erscheint die vorinstanzliche Schätzung nicht bereits im Rahmen der durch das Bundesverwaltungsgericht mit der gebotenen Zurückhaltung (E. 2.8.2) vorzunehmenden Prüfung als pflichtwidrig, obliegt es – in Umkehr der allgemeinen

Beweislast – der steuerpflichtigen Person, den Nachweis für die Unrichtigkeit der Schätzung zu erbringen (vgl. statt vieler: Urteile des BGer 2C_1078/2012 vom 24. Mai 2014 E. 2.5 und 2C_970/2012 vom 1. April 2013 E. 4.2; Urteile des BVGer A-4566/2014 vom 9. Juni 2015 E. 3.7.3 und A-665/2013 vom 10. Oktober 2013 E. 2.8.3, mit weiteren Hinweisen). Weil das Ergebnis der Ermessensveranlagung selbst auf einer Schätzung beruht, kann sich die steuerpflichtige Person gegen eine zulässigerweise durchgeführte Ermessenseinschätzung 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 (statt vieler: Urteil des BGer 2C_970/2012 vom 1. April 2013 E. 4.3).

3.

Im vorliegenden Fall hat die Vorinstanz die Umsätze des Beschwerdeführers in seinem Restaurant "B. _____" in (Ort) ([Kanton]) in der massgebenden Zeit vom 1. Januar 2008 bis 31. Dezember 2009 ermessensweise ermittelt. In einem ersten Schritt ist darüber zu befinden, ob es der Vorinstanz im zweiten Anlauf gelingt, das Vorliegen der Voraussetzungen zur Vornahme einer Ermessenseinschätzung aufzuzeigen (nachfolgend E. 3.1 f.). Ist dies zu bejahen, war die Vorinstanz nicht nur berechtigt, sondern vielmehr verpflichtet, eine solche Einschätzung vorzunehmen (E. 2.6.1). Diesfalls ist – mit der gebotenen Zurückhaltung (E. 2.8.2) – zu prüfen, ob bei der fraglichen Schätzung ein Ermessensfehler der Vorinstanz erkennbar ist (vgl. E. 4.1-4.3). Ist derlei zu verneinen, bleibt die Prüfung, ob es dem Beschwerdeführer nachzuweisen gelingt, dass die Schätzung offensichtlich unrichtig ist bzw. dass der Vorinstanz dabei erhebliche Ermessensfehler unterlaufen sind (E. 4.4).

3.1 Der Beschwerdeführer macht geltend, unter Berücksichtigung der von der Vorinstanz selbst anerkannten "besonderen Umstände" reduziere sich die Summe der Materialeinkäufe auf Fr. 235'152.--. Gemessen an seinem in der Erfolgsrechnung deklarierten Umsatz ergebe sich ein Materialanteil von 38.4 %, welcher substantiell besser bzw. fast gleich sei gegenüber den schlechtesten Werten aller von der Vorinstanz ins Feld geführten Erfahrungszahlen. Letztlich bleibe kein Raum für eine Ermessenseinschätzung, da diese bei formell einwandfreien Geschäftsbüchern nur dann zulässig sei, wenn zwischen diesen und den Erfahrungswerten ein Unterschied bestehe, der aus den konkreten Umständen nicht zu erklären sei. Die von der Vorinstanz anerkannten besonderen Umstände und die Tatsache, dass sich die Kontrolle auf einen neueröffneten Betrieb bezogen habe, würden

aber eine hinreichende und "glaubwürdige" Erklärung für den festgestellten Unterschied ergeben (Sachverhalt Bst. G).

Die Vorinstanz entgegnet, die Prüfung der Voraussetzungen für eine Ermessenseinschätzung allein aufgrund des "neu" berechneten Materialanteils vorzunehmen, sei weder vorgegeben noch intendiert. Einzubeziehen seien sämtliche, ihr bekannte Indizien und damit auch der Zuschlagssatz für die Küche. Ein Materialanteil von 39.5 % sei das Ergebnis von sehr tiefen Zuschlagssätzen über alle Sparten hinweg (Getränke und Küche). Der Beschwerdeführer weise aber deutlich höhere Zuschlagssätze bei den Getränken aus [als beim besagten Minimalwert mit einem Materialanteil von 39.5 %]. Es widerspreche somit dem gesunden Menschenverstand, dass der Zuschlagssatz bei der Küche klar unter dem minimalen Wert liegen solle. Ein Zuschlagssatz auf der Küche von 53 % könne nicht die Realität widerspiegeln; die ausgewiesenen Ergebnisse stimmten nicht mit dem wirklichen Sachverhalt überein. Da die Warenverluste berücksichtigt und die Einzelkalkulationen für die Getränke gemacht worden seien, könne die Beurteilung, ob die Voraussetzungen für die Ermessenseinschätzung erfüllt seien, logischerweise nur über das Residuum – den Zuschlagssatz Küche – erfolgen (Sachverhalt Bst. H).

3.2 Es ist mit der Vorinstanz einig zu gehen, dass für die Prüfung der Voraussetzungen einer Ermessenseinschätzung keine konkrete Berechnungsart vorgegeben ist. Letztlich ist diese Frage einzelfallbezogen zu beantworten und diejenige Methode 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 (E. 2.6.2).

Das Kriterium "Materialanteil in %" resultiert vorliegend aus dem Verhältnis (bereinigte) Lebensmittel- und Getränkeeinkäufe zum Gesamtumsatz des Betriebs des Beschwerdeführers. Zwar stellt sich der Beschwerdeführer auf den Standpunkt, die Vorinstanz nehme die Zuschlagssätze für die Getränke [aus welchem sich letztlich der Getränkeumsatz als Teil des Gesamtumsatzes des Betriebes ergebe] als "sacrosanct" gegeben an, obwohl auch diese bloss ermessensweise festgelegt worden seien, da für seinen Betrieb keine detaillierten Informationen für die Zuschlagssätze nach Sparten gegeben seien. Die Zuschlagssätze für die verschiedenen Getränkearten konnten durch die Vorinstanz jedoch mittels der Einkaufspreise bzw. Lieferantenrechnungen und der Verkaufspreise anhand der Speisekarte ermittelt werden (ausser für die Sparte Kaffee) und stammen somit aus den

brauchbaren Teilen der Buchhaltung und den Belegen des Beschwerdeführers. Dass sich die Vorinstanz vorliegend für die Prüfung der Voraussetzungen einer Ermessenseinschätzung auf das detailliertere Kriterium "Zuschlagssätze in %" als Einzelkalkulation, bei welchem sie sich – ausser bei der Küche und dem Kaffee – auf Teile der Buchhaltung bzw. Belege des Beschwerdeführers stützen konnte, abstützt, ist nicht zu beanstanden.

Wie gesagt, handelt es sich bei dem "Materialanteil in %" um eine Relation der Einkäufe von Lebensmitteln und Getränken zum Gesamtumsatz. Ein Blick auf die Erfahrungszahlen zeigt, dass der "Materialanteil in %" sogar bei sehr tiefen Zuschlagssätzen über alle Sparten wie Lebensmittel und Getränkesorten hinweg mit 39.5 % lediglich unwesentlich vom Mittelwert in Höhe von 32.1 % abweicht. Dies lässt vermuten, dass das Kriterium "Materialanteil in %" in vorliegender Konstellation nicht sehr aussagekräftig und repräsentativ ist. Daran vermag auch der Einwand des Beschwerdeführers, es sei unverständlich, dass die Neubeurteilung nicht anhand des Materialeinsatzes vorgenommen worden sei, da nicht für alle Betriebe, für welche der Materialaufwand bzw. der Bruttogewinn vorliegen würden, auch detaillierte Informationen – wie die Zuschlagssätze nach Sparten – vorhanden seien, nichts zu ändern (Beschwerde vom 25. August 2015, S. 7, Rz. 10). Wie nachfolgend unter E. 4.3.2 zu zeigen sein wird, kann sich die Vorinstanz auch bei den "Zuschlagssätzen in %" auf eine breit abgestützte Anzahl von Betrieben berufen. Im Übrigen beträgt der [ursprüngliche, nicht bereinigte] "Materialanteil in %" gemäss den Geschäftsbüchern des Beschwerdeführers 49 %.

Des Weiteren hat der Beschwerdeführer das Total der um weitere 30 % bereinigten Lebensmitteleinkäufe in Höhe von Fr. 128'329.-- nicht bestritten (nachfolgend: E. 4.3.1). Ausgehend hiervon ergibt sich ein "Zuschlagssatz Küche" in Höhe von 53 % als Relation der bereinigten Lebensmitteleinkäufe zum geschätzten Küchenumsatz, welcher seinerseits aus der Differenz des Gesamtumsatzes anhand der Erfolgsrechnung und dem Getränkeumsatz, der sich – wie gesagt – grösstenteils anhand der Belege des Beschwerdeführers eruieren liess, resultiert. Dieser "Zuschlagssatz Küche" in Höhe von 53 % weicht nun aber wesentlich vom anhand von Erfahrungswerten nach Landgasthöfen ermittelten Mittelwert in Höhe von 184 % ab. Er ist sogar wesentlich kleiner als der Minimalwert von 90 %, trotz der von der ESTV zugunsten des Beschwerdeführers um weitere 30 % einberechneten Warenverluste. Es ist angesichts des Umstandes, dass sich die ausgewiesenen Ergebnisse immer noch nicht innerhalb der Bandbreite der vergleichbaren Betriebe befinden, nicht zu beanstanden, wenn die ESTV

von fehlender Übereinstimmung mit dem wirklichen Sachverhalt ausgeht. Es gelingt der Vorinstanz auch, die Voraussetzungen für eine Ermessenseinschätzung rechtsgenügend aufzuzeigen. Sie war somit nicht nur berechtigt, sondern verpflichtet, eine solche nach pflichtgemäßem Ermessen vorzunehmen (E. 2.6.1).

4.

Zu prüfen ist nun, ob die fragliche Schätzung der Vorinstanz als nicht pflichtwidrig erfolgt gelten kann.

4.1 Die Vorinstanz bereinigte im Rahmen ihrer Neuurteilung als erstes (I) die Einkäufe um die bei einem Restaurationsbetrieb üblich auftretenden Warenverluste (Schankverluste und verdorbene Ware) sowie um die Verluste infolge Misswirtschaft; für die Getränke in Höhe von 10 % und für die Küche in Höhe von 30 %. Danach (II) berechnete sie die Zuschlagssätze für die verschiedenen Getränkearten mittels der Einkaufs- und Verkaufspreise gemäss der Buchhaltung des Beschwerdeführers (E. 3.2). Den "Zuschlagssatz Kaffee" konnte die Vorinstanz nicht anhand von Unterlagen des Beschwerdeführers berechnen und entnahm ihn den Auswertungen der Landgasthöfe im (Kanton). Da lediglich vier Betriebe zur Verfügung standen, entschied sie sich für den abgerundeten Minimalwert (nachfolgend: E. 4.3.3). Anhand der bereinigten Einkäufe und der Zuschlagssätze für die Getränke konnte der (III) Getränkeumsatz errechnet werden, welcher in Differenz (IV) zum verbuchten Umsatz den Küchenumsatz ergab. Den "Zuschlagssatz Küche" ergab sich – wie gesagt – als Relation zwischen den bereinigten Lebensmitteleinkäufen und dem geschätzten Küchenumsatz.

4.2 Da die Vorinstanz den auf diese Weise errechneten "Zuschlagssatz Küche" in der Höhe von lediglich 53 % als sehr unrealistisch deutete (vgl. oben E. 3.2), entschied sie sich für den abgerundeten Mittelwert der Landgasthöfe in Höhe von 184 %, woraus letztlich ein um Fr. 169'053.-- höherer Küchenumsatz bzw. Gesamtumsatz resultierte.

4.3 Die Vorinstanz stützte sich bei ihrer Berechnung soweit möglich auf die vorhandenen Beweismittel. Ihre Schätzung erscheint im Rahmen einer vom Bundesverwaltungsgericht unter der gebotenen Zurückhaltung vorgenommenen Prüfung nicht als pflichtwidrig:

4.3.1 Die Vorinstanz berechnete einen zusätzlichen Warenverlust von insgesamt 30 % aufgrund von verdorbenen Waren in Höhe von 5 % und

"Misswirtschaft infolge Naivität" von 25 % ein. Sie brachte diesen von den Lebensmitteleinkäufen gemäss der Erfolgsrechnung des Beschwerdeführers in Abzug, womit ein (unbestrittener) angepasster Lebensmittelaufwand von Total Fr. 128'329.-- resultierte (E. 3.2).

4.3.2 Die vorinstanzliche Ermittlung des "Zuschlagsatzes Küche in %" in Höhe von 185 % erscheint ebenso wenig als offensichtlich pflichtwidrig:

Wie gezeigt (E. 3.2), erweist sich die detailliertere Einzelkalkulation "Zuschlagssätze in %" vorliegend als durchaus einsetzbare Methode, um den individuellen Verhältnissen im Betrieb des Beschwerdeführers soweit als möglich Rechnung zu tragen. Die Vorinstanz stellt beim "Zuschlagssatz Küche in %" auf den abgerundeten Mittelwert der Landgasthöfe ab, welcher aus 126 Betrieben resultiert, mit einem Durchschnitt von 188.4 %, einem Maximalwert von 403,6 % und einem Minimum von 88.3 % ("Einspracheentscheid" vom 22. Juli 2015, S. 14, E. 2.2.2.4) bzw. auf Erfahrungswerte nach Landgasthöfen von 71 Betrieben, für welche sowohl Kennzahlen "Materialanteil" als auch sämtliche "Zuschlagssätze" nach Sparten vorlagen (Durchschnittswert von 184 %, Maximalwert von 314 % und Minimalwert von 90 %; Vernehmlassung vom 5. Oktober 2015, S. 2). Die Vorinstanz entschied sich dabei nicht für den Minimalwert, da sie bei ihren Berechnungen bereits (zusätzliche) Warenverluste von 30 % für Lebensmittel berücksichtigt habe. Da die Auswertung der (Kanton) Landgasthöfe mit lediglich vier Betrieben nicht als repräsentativ erachtet wurde, entschied sich die Vorinstanz für die Erfahrungszahlen der Landgasthöfe in der gesamten Schweiz ("Einspracheentscheid" vom 22. Juli 2015, S. 14 f., E. 2.2.2.4). Des Weiteren begründet die Vorinstanz die Wahl, bei ihrer Neuberechnung nunmehr auf die Erfahrungszahlen der Landgasthöfe abzustellen damit, dass sich weder das Menuangebot noch die Preise (auf Speisekarte im mittleren Preissegment) des Betriebes des Beschwerdeführers auf dem Niveau eines Gourmetrestaurants bewegten und auch die Lage nicht einem solchen entspreche (Vernehmlassung vom 5. Oktober 2015, S. 2; "Einspracheentscheid" vom 22. Juli 2015, S. 10, E. 2.2.2.1).

Die Vorinstanz zieht bei ihrer Neuurteilung zum Vergleich eine breit abgestützte Anzahl von 126 bzw. 71 Betrieben hinzu. Sie zeigt nachvollziehbar auf, aus welchen Gründen – wie Angebot, Preise und Lage – sie sich für die Erfahrungszahlen nach Landgasthöfen entschied und jene von Gourmetrestaurants nur am Rande konsultierte. Zudem hat sie sich richtigerweise dafür entschieden, nicht mehr nur noch auf die Mittelwerte abzustellen, sondern auf die Minimal- und Maximalwerte. Dies insofern, weil

als Massstab die gesamtschweizerischen Branchenzahlen dienen und die gesamte Bandbreite (zwischen Minimal- und Maximalwert) der Erfahrungszahl zu beachten ist (vgl. E. 2.7.4). Es ist in Anbetracht dessen, dass die Vorinstanz bei der Berechnung des Materialaufwandes zusätzliche Warenverluste von 30 % für die Küche miteinbezogen, auch nicht zu beanstanden, dass die Vorinstanz den Mittelwert – und nicht den Minimalwert – ihrer Ermessenseinschätzung zugrunde gelegt hat. Insgesamt erscheint der "Zuschlagssatz Küche in %" in Höhe von 185 % als durchaus sachgerecht.

4.3.3 Gleiches muss auch für die vorinstanzliche Ermittlung des "Zuschlagssatzes Kaffee" in Höhe von 900 % gelten; auch diese erscheint nicht als offensichtlich pflichtwidrig:

Wie gesehen (E. 4.1), konnte die Vorinstanz den "Zuschlagssatz Kaffee" nicht anhand von Unterlagen des Beschwerdeführers berechnen und entnahm ihn den Auswertungen der Landgasthöfe im (Kanton). Es seien lediglich vier Betriebe zur Verfügung gestanden, weshalb sie sich für den abgerundeten Minimalwert entschieden habe. Dass die Vorinstanz sich auf die Erfahrungszahlen der Landgasthöfe stützte, hat – wie bereits dargelegt (E. 4.3.2) – seine Berechtigung. Hinsichtlich des Kaffees kann sie jedoch nicht auf eine breit abgestützte Anzahl von Betrieben zurückgreifen. Da sie in Anbetracht dessen jedoch einen abgerundeten Minimalwert der Landgasthöfe im (Kanton) verwendete und der Mittelwert der Landgasthöfe in der Schweiz gar einen "Zuschlagssatz Kaffee" von 1105.9 % aufweist (vgl. Vernehmlassung vom 5. Oktober 2015, Beilage A, S. 3), erscheint der Wert jedenfalls als nicht zu hoch.

4.4 Die bisherigen Ausführungen ergeben, dass die Vorinstanz zur Vornahme einer Ermessenseinschätzung berechtigt war (E. 3.1 f.) und sie diese pflichtgemäss vorgenommen hat (vgl. E. 4.1-4.3). Mithin obliegt es nun dem Beschwerdeführer nachzuweisen, dass die Schätzung der Vorinstanz offensichtlich unrichtig ist bzw. dass dieser dabei erhebliche Ermessensfehler unterlaufen sind.

4.4.1

4.4.1.1 Der Beschwerdeführer macht diesbezüglich lediglich geltend, die Vorinstanz bemühe sich zwar, die konkreten Umstände seines Betriebes anzuerkennen, wobei diese aber nicht bei der Beurteilung der Voraussetzungen für eine Ermessentaxation berücksichtigt worden seien, sondern

vielmehr im Rahmen einer unzulässigen neuen Ermessenstaxation mit ungeahnt vielen nicht erhärteten Annahmen (Beschwerde vom 25. August 2015, S. 4 f., Rz. 4-6; vgl. E. 3.1).

Hierzu entgegnet die Vorinstanz, sie müsse die Prüfung der Voraussetzungen aufgrund sämtlicher, ihr bekannter Indizien vornehmen und habe deshalb zu Recht den Zuschlagssatz für die Küche miteinbezogen (vgl. Sachverhalt Bst. H und E. 3.1).

4.4.1.2 Wie gezeigt (E. 3.2), ist es im vorliegenden Fall nicht zu beanstanden, dass sich die Vorinstanz auf das detailliertere Kriterium "Zuschlagsätze in %" als Einzelkalkulationen, bei welchem sie sich – ausser bei der Küche und dem Kaffee – auf Teile der Buchhaltung bzw. Belege des Beschwerdeführers stützen konnte, entschied. Da im konkreten Fall die Vermutung naheliegt, dass der Materialanteil keine aussagekräftigen Vergleichszahlen liefert, ist die Vorgehensweise der Vorinstanz anhand der Zuschlagssätze zu bevorzugen, was letztlich den Schluss, ein Zuschlagssatz auf der Küche von 53 % könne nicht den Tatsachen entsprechen, als nachvollziehbar erscheinen lässt. Den ihm obliegenden Unrichtigkeitsnachweis erbringt der Beschwerdeführer jedenfalls nicht.

4.4.2

4.4.2.1 Der Beschwerdeführer rügt sodann, zu den bislang nicht berücksichtigten besonderen Umständen des Betriebes zähle auch die Tatsache, dass die Kontrollperiode ab dem ersten Tag der Eröffnung des Restaurants eingesetzt habe. Es entspreche aber der allgemeinen Erfahrung des Lebens, dass ein neueröffneter Gastronomiebetrieb im Unterschied zu den etablierten Betrieben über keinerlei Erfahrungswerte hinsichtlich Kundenfrequenz und Akzeptanz der angebotenen Speisen und Getränke verfüge, mit der Folge, dass Fehleinkäufe kaum zu vermeiden seien und der Materialanteil deshalb geradezu zwangsläufig höher sei als bei einem etablierten Restaurant. Die Erfahrungswerte seien nämlich bestimmt auf der Grundlage der Daten etablierter Betriebe aufgenommen worden (Beschwerde vom 25. August 2015, S. 6, Rz. 8).

4.4.2.2 Es mag zwar zutreffen, dass ein neueröffneter Gastronomiebetrieb über keinerlei Erfahrungswerte verfügt, Fehleinkäufe häufiger vorkommen können und so der Materialanteil höher ausfällt, als bei einem etablierten Betrieb. Dadurch, dass die Vorinstanz dem Beschwerdeführer aber über die in den Erfahrungswerten enthaltenen (zusätzliche) Warenverluste aufgrund von Überschank, Freigetränken und verdorbenen Waren in Höhe

von 10 % bzw. 30 % gewährt hat, ist dem Umstand der Neueröffnung jedoch bereits genügend Rechnung getragen. Den ihm obliegenden Unrichtigkeitsnachweis erbringt der Beschwerdeführer jedenfalls auch damit nicht.

4.4.3

4.4.3.1 Der Beschwerdeführer bringt schliesslich vor, die Vorinstanz versuche den Nachweis der Voraussetzungen für eine Ermessenstaxation über eine ermessensweise Erfassung des wirklichen Sachverhaltes anzugehen. Die Beurteilung erfolge mittels des Zuschlagssatzes für die Küche, weil die Vorinstanz den Zuschlagssatz für die Getränke als "sacrosanct" annehme, obwohl dieser auch ermessensweise festgelegt worden sei, denn für den Betrieb des Beschwerdeführers lägen keine detaillierten Informationen für die Zuschlagssätze vor (Beschwerde vom 25. August 2015, S. 6, Rz. 10).

Die Vorinstanz wendet ein, die Zuschlagssätze für die verschiedenen Getränkearten hätten mittels der vorgelegten Einkaufs- und Verkaufspreise ermittelt werden können. Einzig für den Kaffee habe sie sich auf die Auswertungen der Landgasthöfe abgestützt und somit sämtliche brauchbaren Teile der Buchhaltung sowie Belege berücksichtigt. Dass der Beschwerdeführer nicht bestätigen könne oder wolle, dass sie korrekte Getränkekalkulationen durchgeführt habe, ändere daran nichts (Vernehmlassung vom 5. Oktober 2015, S. 3 f.).

4.4.3.2 Die Zuschlagssätze für die verschiedenen Getränkearten konnten durch die Vorinstanz mittels der Einkaufspreise bzw. Lieferantenrechnungen und der Verkaufspreise anhand der Speisekarte ermittelt werden (ausser für die Sparte Kaffee; hierzu E. 4.3.3) und stammen somit aus den brauchbaren Teilen der Buchhaltung und den Belegen des Beschwerdeführers. Was die Festsetzung des Ansatzes des Erfahrungswertes für den Kaffee betrifft, ist darauf hinzuweisen, dass bei der Festsetzung eines Ansatzes selbstverständlich gewisse Ungenauigkeiten in Kauf zu nehmen sind, die sich systemimmanent bei der Ermittlung von Durchschnittswerten ergeben. Der Beschwerdeführer hätte es jedoch selbst in der Hand gehabt, durch ordnungsgemässe Aufzeichnungen von vornherein Klarheit über seine tatsächlich erzielten Umsätze zu schaffen (vgl. Urteil des BGer 2C_429/2009 vom 9. November 2009 E. 5.2; Urteil des BVer A-4566/2014 vom 9. Juni 2015 E. 4.4.4.2, mit weiteren Hinweisen).

4.4.4 Letztlich vermögen auch die Vergleiche des Beschwerdeführers bzgl. der Materialanteile in Prozent nicht zu überzeugen. Wie dargelegt, erscheint das Kriterium "Materialanteil in %" in vorliegender Konstellation als nicht sehr aussagekräftig und repräsentativ (E. 3.2). Dass also der nach der Berechnung der Vorinstanz resultierende Materialanteil von 38.2 % jenem des Beschwerdeführers von 38.4 % nahezu entspricht oder auf der Grundlage des hypothetischen Umsatzes gar ein Materialanteil von 30.08 % resultiert (vgl. Sachverhalt Bst. G), vermag der Neuurteilung der Vorinstanz nicht zu schaden. Letztlich spricht dieser Umstand eher wieder gegen die Verwendung des "Materialanteils in %" im vorliegenden Fall. Den ihm obliegenden Unrichtigkeitsnachweis erbringt der Beschwerdeführer jedenfalls nicht.

4.5 Der Beschwerdeführer bringt weiter nichts vor und auch aus den Akten ist nichts ersichtlich, was die Ermessenseinschätzung der Vorinstanz als offensichtlich unrichtig zu erschüttern vermöchte. Mit anderen Worten misslingt dem Beschwerdeführer damit der Nachweis der offensichtlichen Unrichtigkeit der vorinstanzlichen Schätzung und erweist sich der angefochtene "Einspracheentscheid" vom 22. Juli 2015 insgesamt als rechtmässig. Die dagegen erhobene Beschwerde ist abzuweisen.

5.

5.1 Ausgangsgemäss sind die Verfahrenskosten, die auf Fr. 1'600.-- festgesetzt werden, dem Beschwerdeführer aufzuerlegen (Art. 63 Abs. 1 VwVG i.V.m. Art. 4 des Reglements von 21. Februar 2008 über die Kosten und Entschädigungen vor dem Bundesverwaltungsgericht [VGKE, SR 173.320.2]). Der einbezahlte Kostenvorschuss ist zur Bezahlung der Verfahrenskosten zu verwenden.

5.2 Eine Parteienschädigung an den Beschwerdeführer ist nicht zuzusprechen (Art. 64 Abs. 1 VwVG e contrario).

Demnach erkennt das Bundesverwaltungsgericht:

1.

Die Beschwerde wird abgewiesen.

2.

Die Verfahrenskosten werden auf Fr. 1'600.-- festgesetzt und dem Beschwerdeführer auferlegt. Der einbezahlte Kostenvorschuss wird zur Bezahlung der Verfahrenskosten verwendet.

3.

Eine Parteientschädigung wird nicht zugesprochen.

4.

Dieses Urteil geht an:

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

Der vorsitzende Richter:

Die Gerichtsschreiberin:

Michael Beusch

Anna Strässle

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 Rechtschrift 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: