



Abteilung I  
A-2907/2023

## Urteil vom 11. Dezember 2024

Besetzung

Richterin Iris Widmer (Vorsitz),  
Richter Keita Mutombo,  
Richter Jürg Steiger,  
Gerichtsschreiberin Ana Pajovic.

Parteien

**A. \_\_\_\_\_ AG,**  
(...),  
vertreten durch  
Dr. Hubertus Ludwig, Advokat,  
Ludwig + Partner AG,  
(...),  
Beschwerdeführerin,

gegen

**Eidgenössische Steuerverwaltung ESTV,**  
Hauptabteilung Mehrwertsteuer,  
(...),  
Vorinstanz.

Gegenstand

Mehrwertsteuer; Nachleistung  
(Steuerperioden 2013 bis 2017).

**Sachverhalt:****A.**

**A.a** Die A. \_\_\_\_\_ AG (nachfolgend: Steuerpflichtige) mit Sitz in (...) ([...]) ist seit dem 1. Januar 2013 im Register der mehrwertsteuerpflichtigen Personen bei der Eidgenössischen Steuerverwaltung (nachfolgend: ESTV) eingetragen. Gemäss Eintrag im Handelsregister bezweckt sie (Zweck).

**A.b** Die B. \_\_\_\_\_ AG (nachfolgend: Schwestergesellschaft 1) mit Sitz in (...) ist seit dem 23. September 2004 im Register der mehrwertsteuerpflichtigen Personen bei der ESTV eingetragen. Gemäss Eintrag im Handelsregister bezweckt sie (Zweck).

**A.c** Die C. \_\_\_\_\_ AG ([...]; nachfolgend: Schwestergesellschaft 2) mit Sitz in (...) ([...]) ist seit dem 1. Januar 2014 im Register der mehrwertsteuerpflichtigen Personen bei der ESTV eingetragen. Gemäss Eintrag im Handelsregister bezweckt sie (Zweck).

**A.d** Die D. \_\_\_\_\_ AG (nachfolgend: Schwestergesellschaft 3) mit Sitz in (...) ist seit dem 1. Februar 2015 im Register der mehrwertsteuerpflichtigen Personen bei der ESTV eingetragen. Gemäss Eintrag im Handelsregister bezweckt sie (Zweck).

**A.e** Die Steuerpflichtige rechnet nach vereinnahmten Entgelten ab. In den Steuerperioden 2013 und 2014 rechnete sie in Anwendung der Saldosteuerersatzmethode und in den Steuerperioden 2015 bis 2017 nach der effektiven Methode ab.

E. \_\_\_\_\_ ist Präsident des Verwaltungsrats der Steuerpflichtigen. Er ist zugleich Mitglied oder Präsident des Verwaltungsrats der Schwestergesellschaften 1-3 der Steuerpflichtigen.

**B.**

**B.a** Am 9. November 2017 eröffnete die ESTV, Hauptabteilung Mehrwertsteuer, Abteilung Recht, Strafverfolgung und Deliktsbekämpfung (nachfolgend: ESTV SD), gemäss Angaben der ESTV auf Anzeige der Steuerverwaltung des Kantons (...) hin ein Verwaltungsstrafverfahren gegen E. \_\_\_\_\_ und F. \_\_\_\_\_ wegen Verdachts auf Abgabebetrug gemäss Art. 14 Abs. 2 des Bundesgesetzes vom 22. März 1974 über das Verwaltungsstrafrecht (VStrR, SR 313.0), auf Mehrwertsteuerhinterziehung im

Sinne von Art. 96 Abs. 1 Bst. a des Bundesgesetzes vom 12. Juni 2009 über die Mehrwertsteuer (Mehrwertsteuergesetz, MWSTG, SR 641.20) sowie auf Verletzung von Verfahrenspflichten im Sinne von Art. 98 MWSTG im Zusammenhang mit der Steuerpflichtigen sowie mit ihren Schwestergesellschaften 1-3 (vgl. act. 25).

**B.b** Am 13. Dezember 2017 führte die ESTV SD im Rahmen des Verwaltungsstrafverfahrens am Sitz der Steuerpflichtigen sowie am Wohnsitz (von E. \_\_\_\_\_ und F. \_\_\_\_\_) eine Hausdurchsuchung durch und stellte die vorgefundenen Buchhaltungsunterlagen der Steuerpflichtigen sowie diejenigen ihrer Schwestergesellschaften 1-3 sicher. Zudem liess die ESTV SD die Akten der Steuerverwaltung des Kantons (...) sowie die Bankunterlagen der Steuerpflichtigen edieren. Unter den sichergestellten Buchhaltungsunterlagen befanden sich namentlich zwei Listen («interne Jahresrechnungen» der Schwestergesellschaft 3) mit dem Vermerk «nur für internen Gebrauch / Management Accounts», in welchen verschiedene Buchungen der Schwestergesellschaft 3 als «verdeckte Gewinnausschüttungen» für die Jahre 2015 und 2016 bezeichnet werden (sichergestellte Position D42, vgl. act. 30, pag. 627 f.). Am gleichen Tag wurde E. \_\_\_\_\_ als Beschuldigter einvernommen.

**B.c** Am 19. Dezember 2017 wurde der Steuerpflichtigen die Eröffnung des Strafverfahrens mitgeteilt (vgl. act. 23). Sie wurde zudem darauf hingewiesen, dass damit die Verjährungsfrist für die Festsetzung der Steuerforderung still stehe, solange für die entsprechende Steuerperiode ein Strafverfahren durchgeführt werde.

**B.d** Am 2. Februar 2018 liess die Steuerpflichtige über ihre Rechtsvertretung Berichtigungsabrechnungen für die Steuerperioden 2013 und 2014 an die ESTV weiterleiten (vgl. act. 21).

**B.e** Die ESTV SD beauftragte die Abteilung Externe Prüfung (nachfolgend: ESTV EP) am 6. März 2018 mit der buchhalterischen Auswertung der sichergestellten Unterlagen bzw. insbesondere mit der Berechnung der Steuerforderung (vgl. act. 20). Die Auswertung wurde für die Steuerpflichtige und für jede der Schwestergesellschaften 1-3 mit einem (undatierten) «Kontrollbericht» abgeschlossen und jeweils ein «Kontrollergebnis» erstellt (act. 16 [Kontrollergebnis] und 17 [Kontrollbericht]). Die ESTV EP nahm im «Kontrollergebnis» und dem zugehörigen Beiblatt sowie den zugehörigen Listen für die Steuerperioden 2013 bis 2017 (Zeitraum vom 1. Januar 2013 bis 31. Dezember 2017) verschiedene Aufrechnungen und

Steuerkorrekturen im Zusammenhang mit Umsatzabstimmungen (Ziff. 1 des Beiblatts), mit steuerbarem Entgelt (Ziff. 2 des Beiblatts), mit Bezugssteuern (Ziff. 3 des Beiblatts) sowie mit Vorsteuern (Ziff. 4 des Beiblatts) vor. Daraus resultierten folgende Steuerforderungen und Steuerkorrekturen (Differenzen zwischen der deklarierten und im Rahmen der buchhalterischen Auswertung festgestellten Steuerforderung zu Gunsten der ESTV):

Steuerperiode	Steuerforderung	Steuerkorrektur
2013	Fr. 44'209.--	Fr. 35'311.--
2014	Fr. 752.--	Fr. 336.--
2015	Fr. 7'565.--	Fr. 11'885.--
2016	Fr. 11'116.--	Fr. 11'201.--
2017	Fr. -455.--	Fr. 0.--
<b>Total</b>		<b>Fr. 58'732.--</b>

Das «Kontrollergebnis» enthielt zudem folgende Bemerkung:

«Dieser Beleg ist keine Einschätzungsmittelung gemäss Artikel 78 Absatz 5 MWSTG. Die Einschätzungsmittelung wird nach Beendigung der Kontrolle ausgestellt und Ihnen zugestellt.»

**B.f** Am 18. Juni 2021 fand eine weitere Einvernahme von E. \_\_\_\_\_ statt.

**B.g** Nach erfolgter Akteneinsicht im Verwaltungsstrafverfahren liessen E. \_\_\_\_\_ und F. \_\_\_\_\_ am 16. Juli 2021 durch ihren Rechtsvertreter zur besagten Einvernahme sowie u.a. zu den Steuerkorrekturen im «Kontrollergebnis» betreffend die Steuerpflichtige Stellung nehmen.

**B.h** Daraufhin passte die ESTV EP das «Kontrollergebnis» an. Sie berechnete die Steuerforderungen und Steuerkorrekturen für die Steuerperioden 2013-2017 wie folgt neu (vgl. act. 12, pag. 295 [korrigiertes Kontrollergebnis, datierend vom 18. August 2021]):

Steuerperiode	Steuerforderung	Steuerkorrektur
2013	Fr. 8'979.--	Fr. 0.--
2014	Fr. 508.--	Fr. 92.--
2015	Fr. 7'565.--	Fr. 11'885.--
2016	Fr. 11'116.--	Fr. 11'201.--
2017	Fr. -455.--	Fr. 0.--
<b>Total</b>		<b>Fr. 23'177.--</b>

**B.i** Am 6. Dezember 2021 erliess die ESTV SD das Schlussprotokoll im Strafverfahren gegen E.\_\_\_\_\_ und F.\_\_\_\_\_. In tatsächlicher Hinsicht erachtete es die ESTV SD als erstellt, dass die Steuerforderung zu Lasten des Staates verkürzt worden sei, indem die Mehrwertsteuer der Steuerpflichtigen in der Zeit zwischen 2013 und 2017 im Sinne von Art. 96 Abs. 1 Bst. a MWSTG nicht korrekt und nicht vollständig abgerechnet worden sei (act. 12, pag. 256, Ziff. 2.4). Ferner stellte die ESTV SD den Erlass einer separaten Leistungsverfügung in Aussicht, mittels welcher die Steuer(nach)forderung von insgesamt Fr. 181'038.-- eingefordert werde (Ziff. 4, Weiteres Verfahren). Die korrigierten «Kontrollergebnisse» betreffend die Steuerpflichtige sowie betreffend ihre Schwestergesellschaften 1-3 wurden dem Rechtsvertreter der Beschuldigten als Beilage zum Schlussprotokoll zugestellt.

**B.j** E.\_\_\_\_\_ und F.\_\_\_\_\_ liessen mit Eingabe vom 16. Dezember 2021 zum Schlussprotokoll sowie zu den korrigierten «Kontrollergebnissen» Stellung nehmen. Betreffend die Steuerpflichtige wurde die gesamte Steuerkorrektur bestritten (vgl. act. 10, pag. 162 f, Ziff. 1.3).

### **B.k**

**B.k.a** Am 21. Juni 2022 erliess die ESTV SD einen Strafbescheid gegen E.\_\_\_\_\_ (vgl. act. 8). Darin wurde E.\_\_\_\_\_ als Organ der Steuerpflichtigen wegen mehrfacher vorsätzlicher Steuerhinterziehung im Sinne von Art. 96 Abs. 1 Bst. a MWSTG in den Steuerperioden 2014, 2015 und 2016 schuldig gesprochen (Dispositiv Ziff. 1). Zudem wurde er gestützt auf Art. 12 Abs. 3 VStrR für die Steuer(nach)forderung von Fr. 23'177.-- mit der Steuerpflichtigen solidarisch haftbar erklärt (Dispositiv Ziff. 6). Das Strafverfahren gegen F.\_\_\_\_\_ wurde hingegen eingestellt (vgl. act. 2 [Strafverfügung vom 28. September 2022], Sachverhalt Bst. N).

**B.k.b** Gleichentags erliess die ESTV gegen die Steuerpflichtige die Verfügung betreffend Nachbelastung der Mehrwertsteuer von 2013 bis 2017 (nachfolgend: Leistungsverfügung; vgl. act. 7). Darin verpflichtete sie die Steuerpflichtige gestützt auf Art. 82 Abs. 1 MWSTG und Art. 12 Abs. 1 und Abs. 2 VStrR zur Zahlung von Mehrwertsteuern in der Höhe von total Fr. 23'177.--, zuzüglich Verzugszinsen ab dem 30. April 2016 (mittlerer Verfall). Die Eröffnung der Leistungsverfügung an die Steuerpflichtige erfolgte unter Beilage der (undatierten) Ergänzungsabrechnung Nr. 147'869 (nachfolgend: EA) sowie eines Einzahlungsscheins (vgl. Dispositiv-Ziff. 4). Zur Begründung führte die ESTV SD unter Verweis auf das Schlussprotokoll vom 6. Dezember 2021 und den Strafbescheid vom 21. Juni 2022 aus,

E. \_\_\_\_\_ habe sich als Organ der Steuerpflichtigen der Steuerhinterziehung gemäss Art. 96 Abs. 1 Bst. a MWSTG strafbar gemacht, indem er im Zeitraum zwischen 2014 und 2016 die Steuerforderung zulasten des Staates um Fr. 23'177.-- verkürzt habe. Dadurch sei die Steuerpflichtige in den Genuss eines unrechtmässigen Steuervorteils in der Höhe des nachgeforderten Betrags gekommen.

### C.

**C.a** Am 12. August 2022 erhob die Steuerpflichtige Einsprache (act. 5) gegen die besagte Leistungsverfügung und beantragte unter Kosten- und Entschädigungsfolge zu Lasten der ESTV, dass die Leistungsverfügung wie folgt herabzusetzen sei:

- «Verfügungsentscheid zu Ziffer 1 hinsichtlich der Steuerperiode 2015 Steuerkorrekturen in der Höhe von Fr. 7'409.40 auf Fr. 0.--;
- Verfügungsentscheid zu Ziffer 2 Buchstabe b) hinsichtlich der Steuerperioden 2014-2016 Steuerkorrekturen in der Höhe von Fr. 305.75 auf Fr. 156.35;
- Verfügungsentscheid zu Ziffer 3 hinsichtlich der Steuerperioden 2015 – 2016 Steuerkorrekturen in der Höhe von Fr. 4'351.-- auf Fr. 0.--;
- Die Gesamtbelastung mit Verfügungsentscheid vom 21. Juni 2022 der Ergänzungsabrechnung 147'869 hinsichtlich der Steuerperioden 2013-2016 [recte: 2016] Steuerkorrekturen in der Höhe von Fr. 23'177.25 auf Fr. 11'267.45.»

Die Steuerpflichtige wendete gegen die streitigen Steuerkorrekturen zusammengefasst ein, dass die ESTV die erfolgten Aufrechnungen als steuerbegründende bzw. -erhöhende Tatsachen nicht nachweisen könne. Bei der Umsatzaufrechnung für die Steuerperiode 2015 handle es sich nicht um Entgelt, welches für das Erbringen einer Leistung vereinnahmt worden sei, sondern um ein Nicht-Entgelt im Sinne eines Mittelflusses nach Art. 18 Abs. 2 MWSTG. Als Beweise reichte die Steuerpflichtige u.a. Buchhaltungsunterlagen der Schwestergesellschaft 2 sowie eine vom 1. Februar 2018 datierende Umsatz- und Vorsteuerabstimmung für die Steuerperioden 2015 und 2016 ein (vgl. act. 5, Einsprachebeilagen 15 und 16).

**C.b** Am 20. April 2023 erliess die ESTV den Einspracheentscheid. Darin wies sie die Einsprache der Steuerpflichtigen vollumfänglich ab (Dispositiv Ziff. 1). Die ESTV stellte zudem fest, dass die Leistungsverfügung vom

21. Juni 2022 gegen die Steuerpflichtige in Rechtskraft erwachsen sei, soweit diese zur Zahlung einer Mehrwertsteuer von Fr. 15'314.-- zuzüglich Verzugszinsen verpflichtet worden sei (Dispositiv Ziff. 2). In Ergänzung dazu verpflichtete die ESTV die Steuerpflichtige zur Zahlung einer Mehrwertsteuer von Fr. 7'863.-- zuzüglich Verzugszinsen (Dispositiv Ziff. 3). Ferner verfügte die ESTV, dass allfällige von der Steuerpflichtigen bereits geleisteten Zahlungen für die Steuerschuld gemäss Dispositiv Ziff. 2 und 3 sowie von der ESTV vorgenommene Verrechnungen an die Steuerschuld angerechnet würden (Dispositiv Ziff. 4) sowie, dass keine Verfahrenskosten erhoben und keine Parteienschädigung ausgerichtet würden (Dispositiv Ziff. 5).

Zur Begründung führte die ESTV im Wesentlichen aus, aufgrund der formell und materiell mangelhaften Buchhaltung der Steuerpflichtigen seien die Voraussetzungen für eine Ermessenseinschätzung gegeben. Die Steuerpflichtige reiche nach wie vor keine notwendigen Belege ein und verletze ihre verwaltungsrechtlichen Mitwirkungspflichten. Den ihr obliegenden Nachweis, dass die ermessensweise erfolgten Aufrechnungen offensichtlich nicht mit den tatsächlichen Verhältnissen übereinstimmen würden, erbringe die Steuerpflichtige für keine einzige der von ihr bestrittenen Aufrechnungen.

#### **D.**

**D.a** Dagegen erhob die Steuerpflichtige (nachfolgend: Beschwerdeführerin) am 19. Mai 2023 Beschwerde beim Bundesverwaltungsgericht. Sie beantragt die Herabsetzung der Steuerkorrekturen von Fr. 23'177.25 auf Fr. 11'267.45; unter Kosten- und Entschädigungsfolgen zu Lasten der ESTV.

Die Beschwerdeführerin macht zusammengefasst geltend, die Voraussetzungen für eine Ermessenseinschätzung seien nicht erfüllt und die von der Vorinstanz vorgenommenen Aufrechnungen seien nicht gerechtfertigt.

**D.b** Die ESTV (nachfolgend: Vorinstanz) reichte am 12. Juli 2023 ihre Vernehmlassung ein und beantragt die Abweisung der Beschwerde, soweit darauf einzutreten sei.

*Auf die weiteren Vorbringen der Verfahrensbeteiligten und die Akten wird – soweit dies für den Entscheid wesentlich ist – im Rahmen der folgenden Erwägungen eingegangen.*

## **Das Bundesverwaltungsgericht zieht in Erwägung:**

### **1.**

**1.1** Gemäss Art. 31 des Bundesgesetzes vom 17. Juni 2005 über das Bundesverwaltungsgericht (Verwaltungsgerichtsgesetz, VGG, SR 173.32) beurteilt das Bundesverwaltungsgericht Beschwerden gegen Verfügungen nach Art. 5 des Bundesgesetzes vom 20. Dezember 1968 über das Verwaltungsverfahren (Verwaltungsverfahrensgesetz, VwVG, SR 172.021). Vorliegend stellt der angefochtene Einspracheentscheid eine solche Verfügung dar. Eine Ausnahme nach Art. 32 VGG liegt nicht vor. Die Vorinstanz ist zudem eine Behörde im Sinne von Art. 33 VGG. Das Bundesverwaltungsgericht ist demnach für die Beurteilung der vorliegenden Beschwerde zuständig.

**1.2** Das Verfahren vor dem Bundesverwaltungsgericht richtet sich nach dem VwVG soweit das VGG nichts anderes bestimmt (Art. 37 VGG; vgl. Art. 81 Abs. 1 MWSTG, wonach die in Art. 2 Abs. 1 VwVG genannten Ausnahmen im Mehrwertsteuerverfahren nicht gelten).

### **1.3**

**1.3.1** Nach Art. 48 Abs. 1 VwVG ist zur Beschwerde legitimiert, wer vor der Vorinstanz am Verfahren teilgenommen hat oder keine Möglichkeit zur Teilnahme erhalten hat (Bst. a), durch die angefochtene Verfügung besonders berührt ist (Bst. b) und ein schutzwürdiges Interesse an deren Aufhebung oder Änderung hat (Bst. c). Die Beschwerdeführerin muss ein aktuelles und praktisches Interesse an der Behandlung der Beschwerde haben. Damit soll sichergestellt werden, dass das Gericht konkrete und nicht bloss theoretische Fragen entscheidet (vgl. BGE 140 IV 74 E. 1.3.1).

**1.3.2** Die Beschwerdeführerin ist als Adressatin des angefochtenen Einspracheentscheids grundsätzlich zur Beschwerde legitimiert (vgl. Art. 48 Abs. 1 VwVG). Auf die im Übrigen frist- und formgerecht eingereichte Beschwerde (Art. 20 i.V.m. Art. 50 Abs. 1 VwVG; Art. 52 Abs. 1 VwVG) ist demnach – unter Vorbehalt von E. 1.3.3 und E. 1.4.2 – einzutreten.

**1.3.3** Wie dem Einspracheentscheid zu entnehmen ist, hat die ESTV betreffend die Steuerperioden 2013 und 2017 *keine* Steuerkorrektur vorgenommen, respektive beträgt diese jeweils Fr. 0.--. Insoweit die Ausführungen der Beschwerdeführerin die Steuerperioden 2013 und 2017 betreffen, so hat sie diesbezüglich grundsätzlich kein aktuelles und praktisches Interesse an der Behandlung der Beschwerde, weshalb darauf mangels Vorliegens eines schutzwürdigen Interesses (vgl. E. 1.3) nicht einzutreten



wäre. Die Steuerperiode 2013 wäre ausserdem verjährt (vgl. E. 2.7.2; zur Verjährung auch E. 5.2.).

**1.4** Anfechtungsobjekt im vorliegenden Verfahren vor Bundesverwaltungsgericht bildet der Einspracheentscheid vom 20. April 2023 (vgl. Sachverhalt Bst. C.b). Das Anfechtungsobjekt grenzt den Umfang des Streitgegenstands ein. Letzterer wird durch die Parteianträge definiert und braucht mit dem Anfechtungsobjekt nicht übereinzustimmen. Er darf im Laufe des Rechtsmittelverfahrens eingeschränkt, jedoch nicht erweitert oder qualitativ verändert werden (BGE 131 II 200 E. 3.2; 131 V 164 E. 2.1; BVGE 2010/19 E. 2.1; zum Ganzen: Urteil des BVGer A-245/2022 vom 14. November 2022 E. 2.1 m.w.H.).

**1.4.1** Die Beschwerdeführerin beantragt die Herabsetzung der Steuerkorrektur für die Steuerperioden 2013 bis 2017 von Fr. 23'177.25 auf Fr. 11'267.45. Im Umkehrschluss bedeutet dies, dass sie die Steuerkorrektur im Umfang von Fr. 11'267'45 nicht bestreitet, womit diese Steuerkorrekturen nicht vom vorliegenden Streitgegenstand umfasst sind. Konkret nicht bestritten werden dabei – wie schon in der Einsprache (vgl. Sachverhalt Bst. C.a) – Steuerkorrekturen im Zusammenhang mit Aufrechnungen für die Steuerperiode 2016 gemäss Ziff. 2a des Beiblatts zur EA (im Umfang von Fr. 11'111.10) sowie im Zusammenhang mit Aufrechnungen gemäss Ziff. 2b des Beiblatts zur EA, welche mit der Begründung «Gemäss dem Steueramt BS» für die Steuerperiode 2015 (im Umfang von Fr. 156.35) vorgenommen wurden.

**1.4.2** Zudem ist mit der Vorinstanz festzuhalten, dass die Beschwerdeführerin gemäss ihrer Begründung in der Einsprache gegen die Leistungsverfügung und unter Bezugnahme auf die von ihr (der Beschwerdeführerin) vorgenommenen Umsatz- bzw. Vorsteuerabstimmungen (datierend vom 1. Februar 2018) die Vorsteueraufrechnungen gemäss Ziff. 3 des Beiblatts zur EA für die Steuerperiode 2015 im Umfang von Fr. 4'047.-- der Höhe nach nicht bestritten und somit ebenfalls anerkannt hat (vgl. Einspracheentscheid, Ziff. II.6.3.5 ff.; Vernehmlassung Ziff. II). Entsprechend bildeten diese nicht bestrittenen bzw. anerkannten Vorsteueraufrechnungen nicht Teil des Streitgegenstands im Einspracheverfahren. Somit können sie auch nicht vom Streitgegenstand des vorliegenden Beschwerdeverfahrens erfasst sein (vgl. E. 1.4). Auf den Antrag der Beschwerdeführerin ist folglich im Umfang von Fr. 4'047.-- nicht einzutreten.

**1.4.3** Nach der Rechtsprechung erwachsen Verfügungen, Einspracheentscheide oder Urteile im Sinne von Art. 43 Abs. 1 Bst. a MWSTG – insoweit sie nicht oder nicht mehr bestritten sind – partiell in Rechtskraft (vgl. hierzu auch E. 2.8) und bewirken damit die partielle Rechtskraft der ihnen zugrundeliegenden Steuerforderung. In diesem Sinne ist der angefochtene Entscheid im oben bezifferten Umfang, in welchem er nicht mehr bestritten ist (in Höhe von Fr. 15'314.45 [Fr. 11'267.45 + Fr. 4'047.--]) in Rechtskraft erwachsen (ausführlich: Urteil des BVerger A-4347/2022 vom 26. April 2024 E. 3 m.w.H.).

**1.4.4** Insofern die Beschwerdeführerin zumindest sinngemäss geltend machen sollte, sie habe die Steuernachforderung bereits bezahlt, so handelt es sich dabei um eine Frage des Bezugs bzw. der Entrichtung der Steuer. Darauf ist im vorliegenden Verfahren, welches auf die Festsetzung der Steuernachforderung gerichtet ist, nicht weiter einzugehen.

**1.4.5** Der vorliegende Streitgegenstand betrifft somit noch eine Steuernachforderung für die Steuerperioden 2014-2016 von gesamthaft Fr. 7'863.-- (gerundet; vgl. Einspracheentscheid Ziff. II.8).

**1.5** Das Bundesverwaltungsgericht kann den angefochtenen Entscheid in vollem Umfang überprüfen. Die Beschwerdeführerin 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).

**1.6** Der vorliegend noch zu beurteilende Sachverhalt betrifft die Steuerperioden 2014 bis 2016. Somit ist das MWSTG mitsamt der zugehörigen Mehrwertsteuerverordnung vom 27. November 2009 (MWSTV, SR 641.201) in den in diesen Jahren gültigen Fassungen massgebend.

## **1.7**

**1.7.1** Der im Beschwerdeverfahren geltende Grundsatz der Rechtsanwendung von Amtes wegen verpflichtet das Bundesverwaltungsgericht, auf den festgestellten Sachverhalt jenen Rechtssatz anzuwenden, den es als den zutreffenden erachtet, und ihm jene Auslegung zu geben, von der es überzeugt ist. Dies hat zur Folge, dass das Bundesverwaltungsgericht als Beschwerdeinstanz an die rechtliche Begründung der Begehren nicht gebunden ist (vgl. Art. 62 Abs. 4 VwVG) und eine Beschwerde auch aus anderen als den geltend gemachten Gründen (teilweise) gutheissen oder den angefochtenen Entscheid im Ergebnis mit einer von der Vorinstanz

abweichenden Begründung bestätigen kann (Motivsubstitution; vgl. BVGE 2007/41 E. 2 m.H.; Urteil des BVGer A-2106/2017 und A-2084/2017 vom 11. Februar 2019 E. 2.2.1).

**1.7.2** Gestützt auf das Rügeprinzip, welches im Beschwerdeverfahren vor dem Bundesverwaltungsgericht zumindest in abgeschwächter Form zur Anwendung gelangt, ist das Bundesverwaltungsgericht nicht gehalten, nach allen möglichen Rechtsfehlern zu suchen. Für entsprechende Fehler müssen sich mindestens Anhaltspunkte aus den Parteivorbringen oder den Akten ergeben (vgl. zum Ganzen: BVGE 2010/64 E. 1.4.1; Urteile des BVGer A-1789/2018 vom 9. November 2018 E. 1.5, A-5523/2015 vom 31. August 2016 E. 2.2).

**1.8** Das Verfahren vor der Vorinstanz wie auch jenes vor dem Bundesverwaltungsgericht wird von der Untersuchungsmaxime beherrscht. Danach muss die entscheidende Behörde den rechtlich relevanten Sachverhalt von sich aus abklären und darüber ordnungsgemäss Beweis führen (vgl. BGE 147 II 209 E. 5.1.3, 144 II 359 E. 4.5.1; Urteile des BVGer A-3346/2020 vom 27. April 2022 E. 1.7, A-746/2021 vom 14. April 2022 E. 2.2, A-2599/2020 vom 8. Dezember 2021 E. 2.2). Der Untersuchungsgrundsatz wird allerdings modifiziert durch die im Mehrwertsteuerecht gesetzlich vorgesehene Mitwirkungspflicht der steuerpflichtigen Person (vgl. auch unten E. 2.5).

## **1.9**

**1.9.1** Im Verfahren vor dem Bundesverwaltungsgericht gilt der Grundsatz der freien Beweiswürdigung (BGE 130 II 482 E. 3.2; vgl. zudem Art. 81 Abs. 3 MWSTG). Die Beweiswürdigung endet mit dem Entscheid darüber, ob eine rechtserhebliche Tatsache als erwiesen zu gelten hat oder nicht. Der Beweis ist geleistet, wenn die Behörde gestützt auf die freie Beweiswürdigung zur Überzeugung gelangt ist, dass sich der rechtserhebliche Sachumstand verwirklicht hat (BGE 140 III 610 E. 4.1; Urteil des BVGer A-1450/2021 vom 3. Mai 2022 E. 1.4). Sie ist dabei nicht an förmliche Beweisregeln gebunden, die genau vorschreiben, wie ein gültiger Beweis zu Stande kommt und welchen Beweiswert die einzelnen Beweismittel im Verhältnis zueinander haben (vgl. Urteil des BVGer A-1872/2021 vom 22. November 2022 E. 3.2.3 m.H.).

**1.9.2** Beim Entscheid darüber, ob eine rechtserhebliche Tatsache als erwiesen zu gelten hat oder nicht, ist die Frage des Beweismasses (bzw. des Beweisgrades) zu berücksichtigen. Als Regelbeweismass gilt der volle

(strikte) Beweis. Dieser ist erbracht, wenn das Gericht am Vorliegen der behaupteten Tatsache keine ernsthaften Zweifel mehr hat oder allenfalls verbleibende Zweifel als leicht erscheinen (BGE 130 III 321 E. 3.2). Verlangt wird ein so hoher Grad der Wahrscheinlichkeit, dass vernünftigerweise mit der Möglichkeit des Gegenteils nicht mehr zu rechnen ist (Urteil des BVGer A-245/2022 vom 14. November 2022 E. 1.4.3). Nicht ausreichend ist dagegen, wenn bloss eine überwiegende Wahrscheinlichkeit besteht, dass sich die behauptete Tatsache verwirklicht hat (BGE 128 III 271 E. 2b/aa; Urteil des BVGer A-4191/2020, A-4193/2020 vom 6. April 2022 E. 1.4.3 m.w.H.).

**1.9.3** Gelangt das Gericht trotz genügender Abklärung des Sachverhalts unter Respektierung des Untersuchungsgrundsatzes und aufgrund der (freien) Beweiswürdigung nicht zur Überzeugung, eine rechtserhebliche Tatsache habe sich verwirklicht, so stellt sich die Frage, wer die Folgen der Beweislosigkeit trägt (Art. 8 des Schweizerischen Zivilgesetzbuches vom 10. Dezember 1907 [ZGB, SR 210]; BGE 142 V 389 E. 2.2). Im Steuerrecht gilt grundsätzlich, dass die Steuerbehörde die (objektive) Beweislast für Tatsachen trägt, welche die Steuerpflicht als solche begründen oder die Steuerforderung erhöhen (steuerbegründende und -erhöhende Tatsachen). Demgegenüber ist die steuerpflichtige Person für die steueraufhebenden und -mindernden Tatsachen beweisbelastet, das heisst für solche Tatsachen, welche eine Steuerbefreiung oder -begünstigung bewirken (BGE 147 II 338 E. 3.2, 140 II 248 E. 3.5; Urteile des BVGer A-4848/2021 vom 1. April 2022 E. 2.3, A-1335/2014 vom 14. Dezember 2015 E. 2.3).

## **2.**

**2.1** Der Bund erhebt eine allgemeine Verbrauchssteuer nach dem System der Nettoallphasensteuer (Mehrwertsteuer, vgl. Art. 130 der Bundesverfassung vom 18. April 1999 [BV, SR 101] und Art. 1 Abs. 1 MWSTG). Der Mehrwertsteuer im Inland unterliegen die im Inland durch steuerpflichtige Personen gegen Entgelt erbrachten Leistungen; sie bestehen in Lieferungen oder Dienstleistungen (Art. 3 Bst. d und e MWSTG) und sind steuerbar, soweit das MWSTG keine Ausnahme vorsieht (Steuerobjekt; Art. 18 Abs. 1 MWSTG). Bis zum 31. Dezember 2017 war steuerpflichtig, wer unabhängig von Rechtsform, Zweck und Gewinnabsicht ein Unternehmen betrieb und nicht von der Steuerpflicht befreit war (aArt. 10 Abs. 1 Satz 1 MWSTG in der Fassung vom 1. Januar 2010 [AS 2009 5203]).

Die steuerpflichtige Person kann im Rahmen ihrer unternehmerischen Tätigkeit, unter Vorbehalt der Art. 29 und Art. 33 MWSTG, die ihr in Rechnung

gestellte Inlandsteuer als Vorsteuer abziehen (Art. 28 Abs. 1 Bst. a MWSTG), wenn sie nachweist, dass sie die Vorsteuer bezahlt hat (Art. 28 Abs. 3 MWSTG).

## **2.2**

**2.2.1** Die Mehrwertsteuer ist grundsätzlich nach der effektiven Abrechnungsmethode abzurechnen (Art. 36 Abs. 1 MWSTG). Dabei berechnet sich die Steuerforderung nach der Differenz zwischen der geschuldeten Inlandsteuer, der Bezugssteuer sowie der im Verlagerungsverfahren deklarierten Einfuhrsteuer und dem Vorsteuerguthaben der entsprechenden Abrechnungsperiode (sog. Saldoprinzip).

**2.2.2** Als Ausnahme von der effektiven Abrechnungsmethode haben steuerpflichtige Personen, die eine bestimmte Schwelle des jährlichen steuerbaren Umsatzes nicht überschreiten, die Möglichkeit, die geschuldete Umsatzsteuer und das Vorsteuerguthaben mit der Saldosteuersatz-Methode pauschal zu ermitteln und abzurechnen (Art. 35 Abs. 1 Bst. b MWSTG).

**2.3** Über die Steuer wird grundsätzlich nach vereinbarten Entgelten abgerechnet (Art. 39 Abs. 1 MWSTG). Auf Antrag gestattet die ESTV der steuerpflichtigen Person über die Steuer nach vereinnahmten Entgelten abzurechnen (Art. 39 Abs. 2 MWSTG). Bei dieser Abrechnungsart entsteht der Anspruch auf Vorsteuerabzug im Zeitpunkt der Bezahlung; die Umsatzsteuerschuld entsteht mit der Vereinnahmung des Entgelts (Art. 40 Abs. 2 MWSTG).

**2.4** Damit überhaupt eine steuerbare Leistung vorliegt, muss sie im Austausch mit einem Entgelt erfolgen (sog. «Leistungsverhältnis» oder «Leistungsaustauschverhältnis»; vgl. Art. 3 Bst. c MWSTG; vgl. hierzu Urteil des BVerfG A-4155/2021 vom 31. Mai 2022 E. 2.2.1 m.H.).

**2.4.1** Auch das Erbringen von Leistungen an eng verbundene Personen gilt als Leistungsverhältnis (Art. 26 Satz 1 MWSTG), sofern es sich nicht um reine Innenleistungen (vgl. E. 4.3.1) handelt. Als *eng verbundene Personen* gelten nach Art. 3 Bst. h MWSTG die Inhaberinnen und Inhaber von massgebenden Beteiligungen an einem Unternehmen oder ihnen nahestehende Personen. Eine massgebende Beteiligung liegt vor, wenn die Schwellenwerte gemäss Art. 69 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die direkte Bundessteuer (DBG, SR 642.11) überschritten werden oder wenn eine entsprechende Beteiligung an einer Personengesellschaft vorliegt (Urteil des BVerfG 2C\_403/2022 vom 12. Dezember 2022

E. 5.4.1; Urteil des BVGer A-4304/2021 vom 16. Juni 2023 E. 3.2.1 m.w.H.).

**2.4.2** Das Entgelt stellt nicht nur Tatbestandselement des Steuerobjekts dar, sondern bildet auch die Bemessungsgrundlage der Mehrwertsteuer (Art. 24 MWSTG; vgl. statt vieler: BGE 132 II 353 E. 4.1; BVGE 2011/44 E. 3.1). Art. 24 Abs. 1 MWSTG hält fest, dass die Steuer vom tatsächlich empfangenen Entgelt berechnet wird. Der Grundsatz, demgemäss das tatsächlich empfangene Entgelt massgeblich ist, wird durch Art. 24 Abs. 2 MWSTG eingeschränkt. Danach gilt im Fall einer Lieferung oder Dienstleistung an eine eng verbundene Person im Sinne von Art. 3 Bst. h MWSTG als Entgelt der Wert, der unter unabhängigen Dritten vereinbart würde (Art. 24 Abs. 2 MWSTG). Art. 24 Abs. 2 MWSTG entspricht dem im Steuerrecht bekannten Grundsatz des Drittvergleichs («dealing at arm's length»); vgl. Urteil des BGer 2A.11/2007 vom 25. Oktober 2007 E. 2.3.2; Urteil des BVGer A-4304/2021 vom 16. Juni 2023 E. 3.2.3 m.w.H.).

**2.4.3** Rechtsfolge einer Leistung zu einem Vorzugspreis an eine eng verbundene Person ist, dass für die Bemessung der Mehrwertsteuer eine besondere (fiktive) Bemessungsgrundlage herangezogen wird. Die Leistung wird auf den Wert korrigiert, der unter unabhängigen Dritten vereinbart würde. Massgebend ist der Drittpreis, das heisst der Preis, den ein Dritter der gleichen Abnehmerkategorie «auf dem Markt» (Marktwert) üblicherweise für dieselbe Leistung zu bezahlen hätte (Urteil des BVGer A-4190/2020, A-4195/2020 vom 15. Dezember 2021 E. 3.2.4 m.w.H.). Dieser Drittpreis ist in den meisten Fällen kein exakter Wert, sondern kann nur annäherungsweise bestimmt werden. Die ESTV hat diesfalls eine Schätzung des Werts durchzuführen und sich dabei grundsätzlich an die im Zusammenhang mit der Ermessenseinschätzung entwickelten Prinzipien und Kriterien zu halten (vgl. Urteil des BGer 2C\_27/2021 vom 5. Oktober 2021 E. 3.1.2; Urteil des BVGer A-4304/2021 vom 16. Juni 2023 E. 3.2.3, je m.w.H.).

## **2.5**

**2.5.1** Die Veranlagung und Entrichtung der Inlandsteuer erfolgt nach dem (modifizierten) Selbstveranlagungsprinzip. Die steuerpflichtige Person stellt dabei eigenständig fest, ob sie die Voraussetzungen der subjektiven Steuerpflicht (Art. 10 und 66 MWSTG) erfüllt, ermittelt die Steuerforderung selber (Abrechnungspflicht, Art. 71 MWSTG) und begleicht diese innerhalb von 60 Tagen nach Ablauf der Abrechnungsperiode (Art. 86 Abs. 1 MWSTG). Zudem ist die steuerpflichtige Person verpflichtet, (nachträglich)

erkannte Mängel zu korrigieren (vgl. Art. 72 MWSTG). Das Selbstveranlagungsprinzip bedeutet somit, dass der Leistungserbringer bzw. die Leistungserbringerin selbst für die Feststellung der Mehrwertsteuerpflicht bzw. -forderung verantwortlich ist (vgl. BGE 140 II 202 E. 5.4; Urteile des BVGer A-1996/2022 vom 19. Dezember 2022 E. 4.1; A-2953/2020 vom 27. Dezember 2021 E. 2.2).

**2.5.2** Sodann verpflichtet Art. 70 Abs. 1 MWSTG die mehrwertsteuerpflichtige Person zur ordnungsgemässen Buchführung nach handelsrechtlichen Grundsätzen. Gemäss Art. 70 Abs. 2 MWSTG hat sie Ihre Geschäftsbücher, Belege, Geschäftspapiere und sonstigen Aufzeichnungen bis zum Eintritt der absoluten Verjährung der Steuerforderung (Art. 42 Abs. 6 MWSTG) ordnungsgemäss aufzubewahren. Art. 958f des Obligationenrechts vom 30. März 1911 (OR; SR 220) bleibt vorbehalten.

**2.5.3** 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-5551/2019 vom 14. Januar 2021 E. 2.4.2; A-5892/2018 vom 4. Juli 2019 E. 2.4.2). Eine formell richtige Buchhaltung ist gemäss bundesgerichtlicher Rechtsprechung vermutungsweise auch materiell richtig (vgl. Urteile des BGer 2C\_311/2016 vom 23. Mai 2016 E. 2.2.1; 2C\_812/2013 vom 28. Mai 2014 E. 2.4.1 [beide zu Art. 60 des Mehrwertsteuergesetzes vom 2. September 1999 {aMWSTG; AS 2000 1300 }]).

**2.5.4** Die ESTV kann ausnahmsweise über die handelsrechtlichen Grundsätze hinausgehende Aufzeichnungspflichten erlassen, wenn dies für die ordnungsgemässe Erhebung der Mehrwertsteuer unerlässlich ist (Art. 70 Abs. 1 MWSTG). Von dieser Befugnis hat sie u.a. im Rahmen des Erlasses der MWST-Info 16 «Buchführung und Rechnungsstellung» (nachfolgend: MWST-Info 16) Gebrauch gemacht. Diese enthält genaue Angaben dazu, wie eine derartige Buchführung auszugestalten ist (Rz. 1.1 ff. der MWST-Info 16). Alle Geschäftsvorfälle müssen chronologisch fortlaufend aufgezeichnet werden, wobei dies zeitnah, d.h. zeitlich unmittelbar nach ihrer Verwirklichung – und damit aktuell – zu geschehen hat (Rz. 1.3 der MWST-Info 16). Essentiell ist die sog. «Prüfspur», welche die formelle Dokumentation sicherstellt. Darunter zu verstehen ist die Verfolgung der Geschäftsvorfälle sowohl vom *Einzelbeleg* über die Buchhaltung bis zur MWST-Abrechnung als auch in umgekehrter Richtung (Rz. 1.5 der MWST-Info 16).

Diese «Prüfspur» muss – auch stichprobeweise – ohne Zeitverlust jederzeit gewährleistet sein (BGE 140 II 495 E. 3.4.4).

**2.5.5** Liegen keine oder nur unvollständige Aufzeichnungen vor (Verstoss gegen die formellen Buchführungsvorschriften) oder stimmen die ausgewiesenen Ergebnisse – trotz formell einwandfreier Buchführung – mit dem wirklichen Sachverhalt offensichtlich nicht überein (Verstoss gegen die materiellen Buchführungsregeln), so schätzt die ESTV die Steuerforderung nach pflichtgemässigem Ermessen ein (Art. 79 Abs. 1 MWSTG). Die Festsetzung der Steuerforderung erfolgt mit einer Einschätzungsmitteilung (Art. 79 Abs. 2 MWSTG; vgl. Urteile des BGer 2C\_885/2019 vom 5. März 2020 E. 5.5; 2C\_82/2014 vom 6. Juni 2014 E. 4.2; Urteile des BVGer A-1558/2020 vom 3. November 2021 E. 3.2.3; A-1098/2019 vom 10. September 2019 E. 2.2.3). Gegenstand der Einschätzungsmitteilung ist gemäss Art. 78 Abs. 5 sowie gemäss Art. 79 Abs. 2 MWSTG die Steuerforderung (Art. 36 Abs. 2 bzw. Art. 37 Abs. 2 MWSTG) der kontrollierten Steuerperioden (Art. 34 MWSTG). Zusätzlich ist die steuerliche Nachbelastung bzw. Steuergutschrift in der Einschätzungsmitteilung festzuhalten (Urteil des BGer 2C\_190/2015 vom 27. Juli 2015 E. 2.2).

**2.6** Nicht nur im Gewinnsteuerrecht, sondern auch im Mehrwertsteuerrecht ist das Massgeblichkeitsprinzip von Bedeutung. Die handelsrechtliche Jahresrechnung bindet unter Vorbehalt von steuerrechtlichen Korrekturvorschriften auch die steuerpflichtige Person. Diese muss sich darauf behaften lassen. Mit der Verbuchung eines Aufwandes in der Erfolgsrechnung gibt die Steuerpflichtige zu erkennen, dass sie den Aufwand als ihren eigenen betrachtet (vgl. Urteil des BGer 2C\_680/2021 vom 31. Mai 2022 E. 3.4.7 f.). Für die mehrwertsteuerliche Würdigung eines Sachverhalts ist allerdings die Qualifikation im Bereich der direkten Steuern grundsätzlich nicht massgebend. Es handelt sich um unterschiedliche Steuersysteme mit unterschiedlichen Besteuerungszielen (BGE 123 II 295 E. 6b; Urteil des BVGer A-3734/2011 vom 9. Januar 2013 E. 3.7.2).

## **2.7**

**2.7.1** Im öffentlichen Recht und damit auch im Steuerrecht führt der Eintritt der Verjährung zum Untergang der Forderung. Dies im Gegensatz zum Zivilrecht, in welchem der Eintritt der Verjährung lediglich die Durchsetzbarkeit einer Forderung betrifft (BVGE 2009/12 E. 6.3.2.1 ff.). Die Verjährung einer Mehrwertsteuerforderung ist von Amtes wegen zu prüfen, wenn das Gemeinwesen Gläubiger der Forderung ist (BGE 142 II 182 E. 3.2.1;



BVGE 2009/12 E. 6.3.1; zum Ganzen: Urteile des BVGer A-245/2022 vom 14. November 2022 E. 2.2.1, A-5049/2020 vom 16. August 2022 E. 1.5).

**2.7.2** Gemäss Art. 42 Abs. 1 MWSTG verjährt das Recht, eine Steuerforderung festzusetzen, fünf Jahre nach Ablauf der Steuerperiode, in der die Steuerforderung entstanden ist (relative Verjährung). Der Lauf der Verjährungsfrist wird durch eine auf Festsetzung oder Korrektur der Steuerforderung gerichtete empfangsbedürftige schriftliche Erklärung, eine Verfügung, einen Einspracheentscheid, ein Urteil, eine Ankündigung einer Kontrolle oder den Beginn einer unangekündigten Kontrolle unterbrochen (Art. 42 Abs. 2 MWSTG). Mit dem Unterbruch durch die Vorinstanz oder eine Rechtsmittelinstanz beginnt die Verjährungsfrist neu zu laufen und beträgt neu zwei Jahre (Art. 42 Abs. 3 MWSTG). Die Verjährung steht still, solange für die entsprechende Steuerperiode ein Steuerstrafverfahren nach dem MWSTG durchgeführt wird und dies der zahlungspflichtigen Person mitgeteilt worden ist (Art. 42 Abs. 4 MWSTG). Das Recht, die Steuerforderung festzusetzen, verjährt in jedem Fall zehn Jahre nach Ablauf der Steuerperiode, in der die Steuerforderung entstanden ist (absolute Verjährung; Art. 42 Abs. 6 MWSTG).

**2.8** Die Steuerforderung der Inlandsteuer und der Bezugssteuer (vgl. Art. 48 Abs. 2 MWSTG) einer Steuerperiode erwächst durch die in Art. 43 Abs. 1 MWSTG genannten Gründe in Rechtskraft. Demnach wird die Steuerforderung rechtskräftig durch: eine in Rechtskraft erwachsene Verfügung, einen in Rechtskraft erwachsenen Einspracheentscheid oder ein in Rechtskraft erwachsenes Urteil (Bst. a); die schriftliche Anerkennung oder die vorbehaltlose Bezahlung einer Einschätzungsmitteilung durch die steuerpflichtige Person (Bst. b); den Eintritt der Festsetzungsverjährung (Bst. c). Der Eintritt der Rechtskraft hat zur Folge, dass die Steuerforderung – durch die steuerpflichtige Person oder die ESTV – nicht mehr korrigiert werden kann (vgl. Art. 43 Abs. 2 e contrario, Art. 42 Abs. 6 MWSTG [für die absolute Festsetzungsverjährungsfrist]).

**2.9** Bei verspäteter Bezahlung der Mehrwertsteuerforderung ist ohne Mahnung und unabhängig vom Verschulden ein Verzugszins zu bezahlen (Art. 87 Abs. 1 und Art. 108 Bst. a MWSTG i.V.m. Art. 1 Abs. 1 Bst. c, Art. 4 Abs. 1 Bst. a-c sowie Anhang der Zinssatzverordnung EFD vom 25. Juni 2021 [SR 631.014]). Sind mehrere Abrechnungsperioden betroffen, wird der Verzugszins praxisgemäss ab dem mittleren Verfall erhoben (Urteile des BVGer A-1336/2020 vom 12. Oktober 2021 E. 3.6; A-2589/2020 vom 3. Mai 2021 E. 2.6; A-5551/2019 vom 14. Januar 2021 E. 2.6).

**2.10** Den objektiven Tatbestand der Steuerhinterziehung gemäss Art. 96 Abs. 1 Bst. a MWSTG erfüllt, wer die Steuerforderung zulasten des Staates verkürzt, indem er in einer Steuerperiode nicht sämtliche Einnahmen, zu hohe Einnahmen aus von der Steuer befreiten Leistungen, nicht sämtliche der Bezugssteuer unterliegenden Ausgaben oder zu Hohe zum Vorsteuerabzug berechtigende Ausgaben deklariert.

### **3.**

**3.1** Gemäss Art. 12 Abs. 1 VStrR sind Abgaben, die infolge einer Widerhandlung gegen die Verwaltungsgesetzgebung des Bundes zu Unrecht nicht erhoben worden sind, ohne Rücksicht auf die Strafbarkeit einer Person nachzuentrichten. Leistungspflichtig für die zu Unrecht nicht erhobene Abgabe ist, wer in den Genuss des unrechtmässigen Vorteils gelangt ist, insbesondere der zur Zahlung der Abgabe Verpflichtete (Art. 12 Abs. 2 VStrR).

**3.2** Art. 12 VStrR verleiht der ESTV in Bezug auf die Nachleistung von Abgaben bzw. Steuern, die infolge einer Widerhandlung gegen die Verwaltungsgesetzgebung des Bundes zu Unrecht nicht erhoben worden sind, einen eigenständigen Anspruch. Dieser ist von der Abgabe- bzw. Steuerforderung separat und kann unabhängig von allfälligen Einschränkungen im Spezialgesetz durchgesetzt werden. Die Verwaltungsbehörde kann somit wahlweise den einen oder den anderen Anspruch erheben. Die Forderungen verjähren unabhängig voneinander, jedoch führt die Befriedigung des einen zum Untergang des anderen Anspruchs, soweit sich die Ansprüche betragsmässig decken (alternative Anspruchskonkurrenz; vgl. BGE 148 III 401 E. 3.1; 150 II 177 E. 5.3 m.w.H.).

**3.3** Die Nachleistung von Abgaben nach Art. 12 VStrR verfolgt keinen Strafzweck, sie kann nicht dem materiellen Strafrecht zugeordnet werden und stellt keine strafrechtliche Anklage im Sinne von Art. 6 Ziff. 1 der Konvention vom 4. November 1950 zum Schutze der Menschenrechte und Grundfreiheiten [EMRK, SR 0.101] dar (BGE 150 II 177 E. 3.2; Urteil des BGer 2C\_201/2013 vom 24. Januar 2014 E. 4.2 [nicht publiziert in BGE 140 II 194]). Nach ständiger Rechtsprechung setzt Art. 12 Abs. 1 VStrR nur voraus, dass der Bundesverwaltungsgesetzgebung zuwider gehandelt worden ist, d.h. der objektive Tatbestand einer Bundesverwaltungsstrafrechtsnorm erfüllt wird. Die Leistungspflicht im Sinne von Art. 12 Abs. 1 und 2 VStrR hängt weder von einer strafrechtlichen Verantwortlichkeit noch von einem Verschulden noch von der Einleitung eines Strafverfahrens ab (vgl. BGE 149 II 129 E. 3.6; Urteil des BVerger A-5624/2018 vom 19. Juli 2019

E. 5.6.1, je m.w.H.). Dementsprechend gelten die strafprozessualen Garantien für das Verwaltungsverfahren nicht, da es einzig der Festsetzung der Höhe der Leistungs- oder Rückleistungspflicht dient (vgl. BGE 144 II 427 E. 2.3.2; Urteil des BGer 2C\_201/2013 vom 24. Januar 2014 [nicht in BGE 140 II 194 publizierte] E. 4.1; OESTERHELT/FRACHEBOUD, in: Frank/Eicker/Markwalder/Achermann [Hrsg.], Basler Kommentar, Verwaltungsstrafrecht, 2020 [nachfolgend: Kommentar VStrR], Art. 12 N. 25).

**3.4** Werden das Leistungs- bzw. Rückleistungsverfahren und das Strafverfahren getrennt durchgeführt, richten sich die Rechte und Pflichten der Beteiligten grundsätzlich allein nach den für das jeweilige Verfahren geltenden Bestimmungen (vgl. statt vieler: Urteil des BVerfG A-2396/2022 vom 13. September 2023 E. 3.2.5 [bestätigt durch das BVerfG mit Urteil 9C\_681/2023 vom 4. Dezember 2023]). Dies hat u.a. zur Folge, dass Beweismittel, welche aufgrund der Mitwirkungspflichten im Verwaltungsverfahren erhoben werden konnten, im Verwaltungsstrafverfahren aufgrund des strafprozessualen Verbots des Selbstbelastungszwangs unter Umständen nicht verwendet werden. Hingegen ist es in der Regel unproblematisch, im Verwaltungsverfahren auf die Ergebnisse einer verwaltungsstrafrechtlichen Untersuchung abzustellen. So können insbesondere Beweismittel, die im Rahmen eines Verwaltungsstrafverfahrens zulässigerweise erhoben wurden, grundsätzlich auch im Steuererhebungsverfahren verwendet werden (vgl. Urteile des BVerfG 2C\_867/2018 vom 6. November 2019 E. 5.2 und 6.1, 2C\_112/2010 vom 30. September 2010 E. 5.3; ANDRÉ HAIBÖCK, Kommentar VStrR, Art. 63 N. 9).

**3.5** Die Forderung nach Art. 12 Abs. 1 Bst. a VStrR entspricht der Höhe der zu Unrecht nicht erhobenen Abgabe zuzüglich Zinsen. Im Anwendungsbereich der Mehrwertsteuer umfasst sie insbesondere den von der Verwaltungsbehörde nicht erhobenen Betrag, der sich aus einer unvollständigen Selbstveranlagung aufgrund einer Verletzung der Strafbestimmungen des Mehrwertsteuergesetzes ergibt. Im Unterschied zur Einschätzungsmitteilung nach Art. 78 Abs. 5 MWSTG und Art. 79 Abs. 2 MWSTG – und den allenfalls daraufhin ergangenen Verfügungen und Entscheide bzw. Urteilen – bezweckt eine auf Art. 12 VStrR gestützte Nachforderungsverfügung folglich nicht auch die Festsetzung der Steuerforderung nach dem Saldoprinzip (vgl. VALERIE PARIS, in: Zweifel/Beusch/Glauser/Robinson [Hrsg.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer, 2015, Art. 105 Rz. 14; zum Saldoprinzip vgl. E. 2.2.1).

**3.6** In Bezug auf die Einfuhrabgaben hat das Bundesgericht entschieden, dass die *Bemessungsgrundlage* für die nach Art. 12 VStrR festzusetzende Nachleistungspflicht zu schätzen ist, wenn sie sich nicht genau festlegen lässt (Urteil des BGer 2C\_1079/2016 vom 7. März 2017 E. 3.3.3). Dabei ist es vor dem Hintergrund der Rechtsprechung zur Ermessenseinschätzung der auf Inlandleistungen zu erhebenden Mehrwertsteuer sachgerecht, wenn sich das Bundesverwaltungsgericht auch bei der Überprüfung einer zulässigerweise erfolgten Schätzung von hinterzogenen oder nachzu-entrichtenden Einfuhrabgaben eine gewisse Zurückhaltung auferlegt (vgl. Urteil des BGer 2C\_723/2013 vom 1. Dezember 2014 E. 3.6.4; Urteile des BVGer A-2059/2021 vom 22. April 2022 E. 3.1.1, A-5078/2012 vom 15. Januar 2014 E. 10.1).

**3.7** Die Verjährung der Verpflichtung, Abgaben nach Art. 12 VStrR nachzuleisten, richtet sich grundsätzlich nach Art. 12 Abs. 4 VStrR (Urteil des BVGer A-5624/2018 vom 19. Juli 2019 E. 5.6.2; Teilurteil und Zwischenentscheid des BVGer A-550/2016 vom 22. Juni 2017 E. 4.3.1). Laut Art. 101 Abs. 1 MWSTG sind aber unter anderem die Art. 11 und 12 Abs. 4 VStrR im Mehrwertsteuerrecht ausdrücklich nicht anwendbar. Die Verjährung der Leistungs- und Rückleistungspflicht gemäss Art. 12 VStrR richtet sich somit nach Art. 105 MWSTG und namentlich in Fällen von Art. 96 Abs. 1 und Art. 98 MWSTG nach Art. 105 Abs. 3 Bst. a MWSTG, welcher auf Art. 42 MWSTG verweist (vgl. BGE 150 II 177 E. 5.7.1).

#### **4.**

Die Beschwerdeführerin macht geltend, die Vorinstanz habe in Bezug auf die nachbelastete Vorsteuer keine inhaltliche Begründung abgegeben, sondern bediene sich nicht belegter Behauptungen. Damit rügt sie eine Verletzung des Anspruchs auf rechtliches Gehör. Dieser Anspruch ist formeller Natur (vgl. statt vieler: Urteil des BVGer A-7302/2018 vom 26. Mai 2020 E. 3.1.1 m.w.H.). Auf die diesbezügliche Rüge der Beschwerdeführerin ist daher vorab einzugehen.

#### **4.1**

**4.1.1** Der Anspruch auf rechtliches Gehör gemäss Art. 29 BV verlangt von der Behörde, dass sie die Vorbringen der Betroffenen tatsächlich hört, ernsthaft prüft und in ihrer Entscheidungsfindung angemessen berücksichtigt. Dabei ist nicht erforderlich, dass sich die Begründung mit allen Parteistandpunkten einlässlich auseinandersetzt und jedes einzelne Vorbringen ausdrücklich widerlegt. Vielmehr kann sie sich auf die für den Entscheid wesentlichen Punkte beschränken. Die Begründung muss aber immerhin so

abgefasst sein, dass sich der Betroffene über die Tragweite des Entscheids Rechenschaft geben und ihn in voller Kenntnis der Sache an die höhere Instanz weiterziehen kann. In diesem Sinne müssen wenigstens kurz die Überlegungen genannt werden, von denen sich die Behörde hat leiten lassen und auf die sich ihr Entscheid stützt (statt vieler: BGE 143 III 65 E. 5.2; Urteil des BVGer A-4474/2021 vom 2. März 2023 E. 4.3.2). Die Begründung muss nicht zwingend in der Verfügung selbst enthalten sein. Genügen kann auch ein Verweis in der Verfügung auf separate Schriftstücke, auf frühere Entscheide oder klare Angaben der Entscheidungsgründe in früheren Schreiben (in derselben Sache) an den Verfügungsadressaten (BGE 123 I 31 E. 2c und 2d; Urteile des BVGer A-2373/2019 vom 13. November 2020 E. 3.2.1; A-6362/2015 vom 16. Januar 2017 E. 3.1.2).

**4.1.2** Das Bundesgericht lässt es zu, Verfahrensfehler wie eine Verletzung des Anspruchs auf rechtliches Gehör im Rechtsmittelverfahren zu heilen bzw. die unterbliebene Gewährung des rechtlichen Gehörs nachzuholen. Dies setzt voraus, dass die Verletzung nicht besonders schwer wiegt und die betroffene Person die Möglichkeit hat, sich vor einer Beschwerdeinstanz zu äussern, die zur freien Prüfung aller Sachverhalts- und Rechtsfragen berechtigt ist (BGE 142 II 218 E. 2.8.1; 137 I 195 E. 2.3.2; Urteil des BGer 1C\_632/2017 vom 5. März 2018 E. 3.4.1). Unter dieser Voraussetzung ist darüber hinaus selbst bei einer schwerwiegenden Verletzung des Anspruchs auf rechtliches Gehör von einer Rückweisung der Sache an die Vorinstanz abzusehen, wenn und soweit die Rückweisung zu einem formalistischen Leerlauf und damit zu unnötigen Verzögerungen führen würde, die mit dem Interesse der betroffenen Partei an einer beförderlichen Beurteilung der Sache nicht zu vereinbaren wären (BGE 137 I 195 E. 2.3.2; BVGE 2019 VII/6 E. 4.4 m.w.H.). Der nachträglichen Gewährung des rechtlichen Gehörs zugänglich sind insbesondere Verstösse gegen die Begründungspflicht. Hierzu ist das Versäumte im Rechtsmittelverfahren nachzuholen, etwa indem die Vorinstanz eine genügende Begründung in ihrer Vernehmlassung (nachträglich) vornimmt und die Rechtsmittelinstanz der betroffenen Partei im Rahmen eines zweiten Schriftenwechsels die Möglichkeit einräumt, sich dazu zu äussern (Urteile des BGer 1C\_39/2017 vom 13. November 2017 E. 2.1; 1C\_300/2015 vom 14. März 2016 E. 4.1; Urteile des BVGer A-2373/2019 vom 13. November 2020 E. 3.2.2; A-199/2018 vom 18. April 2019 E. 4.4.1).

**4.1.3** Wird die vorinstanzliche Gehörsverletzung im Beschwerdeverfahren geheilt, ist diesem Umstand im Kostenpunkt Rechnung zu tragen. Da die betroffene Person nur durch Erheben einer Beschwerde zu einer

rechtsgenügenden Begründung gelangt, sind ihr keine oder – falls es sich um einen geringfügigen Mangel handelt – bloss reduzierte Verfahrenskosten aufzuerlegen und ist ihr allenfalls eine Parteientschädigung zuzusprechen (vgl. BGE 136 II 214 E. 4.4; BVGE 2017 I/V E. 5.3; Urteil des BVGer A-3202/2022 vom 18. Juli 2023 E. 2.7.4).

## 4.2

**4.2.1** Die Vorinstanz stützte ihre Nachforderung in der Leistungsverfügung vom 21. Juni 2022 auf Art. 12 Abs. 1 und Abs. 2 VStrR i.V.m. Art. 82 MWSTG. Darin hielt sie fest, E.\_\_\_\_\_ habe sich der (vorsätzlichen) Steuerhinterziehung im Sinne von Art. 96 Abs. 1 Bst. a MWSTG strafbar gemacht, indem er als Organ der Beschwerdeführerin im Zeitraum zwischen 2014 und 2016 die Steuerforderung zulasten des Staates um Fr. 23'177.-- verkürzt habe. Dadurch sei die Beschwerdeführerin in den Genuss eines unrechtmässigen Steuervorteils in der Höhe von Fr. 23'177.-- gelangt, womit eine Forderung in derselben Höhe zu ihren Gunsten bestehe (vgl. act. 7, Beilage 2, Ziff. I.B und Ziff. II.3).

Die von der Beschwerdeführerin erwähnten Aufrechnungen von Vorsteuern betreffen Ziff. 3 des Beiblatts zur EA. Aus der zugehörigen Liste («Vorsteuer») geht hervor, dass die Vorinstanz diejenigen von der Beschwerdeführerin in den Steuerperioden 2015 und 2016 geltend gemachten Vorsteuern nicht akzeptierte, bei welchen sie für die entsprechenden Geschäftsvorfälle keine Belege vorfinden konnte (vgl. act. 7, pag. 137). Die Vorinstanz verwies in der Leistungsverfügung für die Begründung der vorgenommenen Steuerkorrekturen sodann namentlich auf das Schlussprotokoll vom 6. Dezember 2021 und darin wiederum auf das (korrigierte) «Kontrollergebnis» und den «Kontrollbericht». In Ziff. 2.1 des Schlussprotokolls («Vorbemerkungen») wird von der ESTV SD Im Zusammenhang mit der Ermittlung der Steuerkorrektur bzw. Steuernachforderung insbesondere Folgendes festgehalten (vgl. act. 12, pag. 251): *«Die Steuerkorrektur wurde im Rahmen der buchhalterischen Auswertung festgelegt. Für jede Steuerpflichtige wurde ein Kontrollergebnis bestehend aus einer Übersicht über die deklarierten Steuern und die Korrektur aufgrund der Kontrolle in Bezug auf die betreffenden Steuerperioden erstellt. Dem Beiblatt und den weiteren Unterlagen zum Kontrollergebnis lässt sich die Steuerkorrektur im Einzelnen nachvollziehen. Weitere Angaben zum Auswertungsprozess sind dem Bericht zum Kontrollergebnis in der Version vom 1. Juni 2020 zu entnehmen (bei den Akten). Nach der Einvernahme vom 18. Juni 2021 wurde den Beschuldigten das Akteneinsichtsrecht gewährt. Das Kontrollergebnis vom 2. September 2021 wurde unter Berücksichtigung der*

*Vorbringen der Beschuldigten erlassen. Somit ist die buchhalterische Auswertung objektiv und nachvollziehbar. Ferner erfolgt die Berechnung der Steuerkorrektur den im MWSTG verankerten Grundsätzen, unter Berücksichtigung der bundesgerichtlichen Rechtsprechung.»*

Diese Begründung ist eher kurz und allgemein gehalten, zudem wird auf zahlreiche andere Dokumente verwiesen. Verweise sind zwar grundsätzlich zulässig (vgl. E. 4.1.1). Vorliegend stösst die Nachvollziehbarkeit allerdings an gewisse Grenzen, müssen doch – nebst dem Einspracheentscheid – sehr viele zusätzliche Dokumente konsultiert werden (EA, Beiblatt einschliesslich weiterer Unterlagen, Schlussprotokoll, Strafbescheid und «Kontrollbericht»). Wie auch immer, eine eigentliche Auseinandersetzung damit, inwiefern der objektive Tatbestand der Steuerhinterziehung gemäss Art. 96 Abs. 1 Bst. a MWSTG tatsächlich erfüllt ist – was Voraussetzung für die objektive Leistungspflicht nach Art. 12 Abs. 1 VStrR ist (vgl. E. 3.3) – fand in der Leistungsverfügung – einschliesslich der zusätzlichen Dokumente, auf die verwiesen wurde – grundsätzlich nicht statt. Im angefochtenen Einspracheentscheid erwähnt die Vorinstanz erneut Art. 12 VStrR als Anspruchsgrundlage (vgl. Einspracheentscheid, Ziff. I.2.1 [«Vorliegend zu beurteilen ist eine Leistungspflicht der Steuerpflichtigen gestützt auf Art. 12 Abs. 1 Bst. a und Abs. 2 VStrR in einem Verwaltungsverfahren.»]). Eine konkrete Subsumtion des festgestellten Sachverhalts unter die objektiven Tatbestandselemente der Steuerhinterziehung gemäss Art. 96 Abs. 1 Bst. a MWSTG findet aber weiterhin nicht statt. Hinzu kommt, dass es sich beim erwähnten «Kontrollbericht» (und den «Kontrollergebnissen»), beim Schlussprotokoll sowie beim Strafbescheid um Dokumente handelt, die im Strafverfahren gegen E. \_\_\_\_\_ und nicht in einem Verwaltungsverfahren gegenüber der Beschwerdeführerin als steuerpflichtigen Person erlassen wurden. Aus den Bemerkungen in der erwähnten Liste «Vorsteuer» ergeht zwar, wieso die Vorinstanz die entsprechenden Aufrechnungen vorgenommen hat, jedoch findet sich weder in der Leistungsverfügung noch im Einspracheentscheid noch in der Vernehmlassung der Vorinstanz eine Subsumtion des im Strafverfahren gegen E. \_\_\_\_\_ festgestellten Sachverhalts unter Art. 96 Abs. 1 Bst. a MWSTG (und auch nicht unter Art. 98 Bst. e MMWSTG [Verletzung von Verfahrenspflichten]). Insoweit ist die Begründung der objektiven Leistungspflicht nach Art. 12 Abs. 1 VStrR durch die Vorinstanz unvollständig. Diese unvollständige Begründung verletzt den Anspruch der Beschwerdeführerin auf rechtliches Gehör (vgl. E. 4.1.1). Daran ändert auch nichts, dass die Vorinstanz im Einspracheentscheid die gesamten streitigen Steuerkorrekturen nunmehr mit einer Ermessenseinschätzung nach Art. 79 Abs. 1 MWSTG begründet (vgl. hierzu

auch E. 6.3), hält sie doch wie gesagt daran fest, die streitbetroffenen Steuernachforderungen gestützt auf Art. 12 Abs. 1 und Abs. 2 VStrR geltend zu machen. Wer aber die Voraussetzungen für eine Ermessenseinschätzung erfüllt, begeht nicht per se eine Steuerhinterziehung gemäss Art. 96 Abs. 1 Bst. a MWSTG (vgl. dazu näher E. 6.3.4.1).

**4.2.2** Aufgrund des soeben Gesagten kann jedenfalls nicht mehr von einer leichten Gehörsverletzung gesprochen werden. Grundsätzlich wäre die Sache in einer solchen Konstellation an die Vorinstanz zurückzuweisen (vgl. E. 4.1.2). Aus den folgenden Gründen ist im vorliegenden Fall jedoch ausnahmsweise davon abzusehen:

Im Schlussprotokoll vom 6. Dezember 2021 erachtete es die ESTV SD als erstellt, dass die Steuerforderung zu Lasten des Staates im Sinne von Art. 96 Abs. 1 Bst. a MWSTG verkürzt worden sei, indem die Mehrwertsteuer in der Zeit zwischen 2014 und 2016 nicht korrekt und nicht vollständig abgerechnet worden sei, insbesondere da mehrfach nicht sämtliche Einnahmen und nicht sämtliche der Bezugssteuer unterliegenden Ausgaben der Beschwerdeführerin deklariert worden seien (vgl. Sachverhalt Bst. B.i). Obschon das Schlussprotokoll wie erwähnt nicht gegenüber der Beschwerdeführerin als steuerpflichtiger Person, sondern einzig gegenüber E. \_\_\_\_\_ als beschuldigter Person im Verwaltungsstrafverfahren erlassen wurde, ist dessen Inhalt (wie auch namentlich der Inhalt der «Kontrollergebnisse», des «Kontrollberichts» und des Strafbescheids) der Beschwerdeführerin faktisch über ihren Verwaltungsrat E. \_\_\_\_\_ wie auch über ihren Rechtsvertreter zur Kenntnis gelangt. Insofern kann in vorliegender Konstellation nicht gesagt werden, die Vorinstanz habe in ihrer Begründung mittels Verweise auf das Schlussprotokoll und den Strafbescheid Dokumente berücksichtigt, die der Beschwerdeführerin bisher gänzlich unbekannt gewesen wären. Hinzu kommt, dass die Aufrechnungen bzw. Steuerkorrekturen in der EA (act. 7, pag. 132 ff.) mit denjenigen im korrigierten «Kontrollergebnis» aus dem Strafverfahren (act. 12, pag. 295 ff.) identisch sind. Schliesslich erlaubt auch die Begründung bzw. erlauben auch die Ausführungen der Vorinstanz im Einspracheentscheid sowie in der Vernehmlassung zu den vorliegend noch streitigen Aufrechnungen und den damit zusammenhängenden Steuerkorrekturen eine Beurteilung, ob der entsprechende Sachverhalt unter Art. 96 Abs. 1 Bst. a MWSTG subsumierbar ist oder nicht (vgl. hierzu E. 8).



Die festgestellte Gehörsverletzung ist beim Entscheid über die Kosten- und Entschädigungsfolgen zu Gunsten der Beschwerdeführerin zu berücksichtigen (vgl. E. 10).

## **5.**

Die Beschwerdeführerin macht geltend, es sei für die Steuerperioden 2014, 2015 und 2016 die relative fünfjährige Festsetzungsverjährung eingetreten.

**5.1** Vorliegend wurden in der Steuerperiode 2015 Einnahmen nicht richtig deklariert (vgl. E. 7.1). Sodann waren in den Steuerperioden 2014-2016 verschiedentlich keine Belege zu den vorgenommenen Buchungen auffindbar bzw. wurden solche bis heute von der Beschwerdeführerin nicht eingereicht. Bei den betroffenen Leistungen handelt es sich – wie zu zeigen sein wird (vgl. E. 7.2) um Aufwendungen, die nicht im Rahmen der geschäftsmässigen Tätigkeit der Beschwerdeführerin angefallen sind, sondern um solche, die eng verbundenen Personen (Schwestergesellschaften der Beschwerdeführerin oder E. \_\_\_\_\_) zugeflossen sind. Die Übernahme von Kosten eng verbundener Personen stellt in diesen Fällen eine steuerbare geldwerte Leistung dar. Indem diese Leistungen in den Mehrwertsteuerabrechnungen der Steuerperioden 2014, 2015 und 2016 nicht deklariert wurden, wurde die Steuerforderung verkürzt (vgl. E. 8.2). Ebenso wurden in den Steuerperioden 2015 und 2016 verschiedentlich Vorsteuern auf Aufwendungen geltend gemacht, für welche keine Belege vorhanden sind und deren Bezahlung von der Beschwerdeführerin nicht nachgewiesen werden kann. Dadurch wurden zu hohe Vorsteuern geltend gemacht (vgl. E. 7.3.4) und die Mehrwertsteuerforderung entsprechend verkürzt. Folglich ist der objektive Tatbestand von Art. 96 Abs. 1 Bst. a MWSTG (Steuerhinterziehung, E. 2.10) erfüllt, womit die objektive Leistungspflicht nach Art. 12 Abs. 1 VStrR gegeben ist (vgl. E. 8). Für die Steuerperioden 2013 und 2017 wurde wie erwähnt (vgl. E. 1.3.3) zwar keine Steuerkorrektur vorgenommen. Die Verjährung ist aber von Amtes wegen zu prüfen (vgl. E. 2.7.1)

Die Verjährung der gestützt auf Art. 12 VStrR i.V.m. Art. 96 Abs. 1 Bst. a MWSTG geltend gemachten Steuerkorrekturen richtet sich somit vorliegend nach Art. 105 Abs. 3 Bst. a i.V.m. Art. 42 MWSTG (vgl. E. 3.7).

## **5.2**

**5.2.1** Im vorliegenden Fall ist die absolute Frist von 10 Jahren zur Festsetzung der Steuerforderung (vgl. E. 2.7.2) für die Steuerperiode 2013

während dem laufenden Beschwerdeverfahren am 1. Januar 2024 abgelaufen. Das Recht der Vorinstanz, die Steuerforderung für diese Steuerperioden festzusetzen, ist somit verjährt (E. 2.7.1) und die von der Beschwerdeführerin für diese Steuerperiode deklarierte Steuerforderung ist in Rechtskraft erwachsen (vgl. E. 2.8).

**5.2.2** Die relative fünfjährige Festsetzungsfrist wäre für die Steuerperiode 2014 am 1. Januar 2020, für die Steuerperiode 2015 am 1. Januar 2021, für die Steuerperiode 2016 am 1. Januar 2022 und für die Steuerperiode 2017 am 1. Januar 2023 abgelaufen. Die Eröffnung des Strafverfahrens gegen E. \_\_\_\_\_ wurde der Beschwerdeführerin am 19. Dezember 2017 mitgeteilt (vgl. Sachverhalt Bst. B.c), womit die Frist für die besagten Steuerperioden seither ruht. Zwar wäre die fünfjährige relative Frist für die besagten Steuerperioden mit Mitteilung der Leistungsverfügung vom 21. Juni 2022 und danach mit dem Einspracheentscheid vom 20. April 2023 unterbrochen worden und würde neu zwei Jahre betragen. Aufgrund des hängigen Strafverfahrens ruht diese relative zweijährige Festsetzungsfrist für die besagten Steuerperioden ebenfalls bzw. hat sie noch nicht zu laufen begonnen (vgl. E. 2.7.2). Für die Steuerperioden 2014-2016 ist schliesslich auch die absolute Festsetzungsverjährung noch nicht eingetreten, womit die Steuer(nach)forderungen für diese Steuerperioden – entgegen der Auffassung der Beschwerdeführerin – nicht verjährt sind. Selbstredend ist auch die Festsetzung der Steuerforderung für die Steuerperiode 2017 nicht verjährt.

## **6.**

Im Folgenden ist die Rechtmässigkeit der von der Vorinstanz gegenüber der Beschwerdeführerin nachgeforderten Mehrwertsteuern für die Steuerperioden 2014 bis 2016 zu prüfen.

### **6.1**

**6.1.1** Die Vorinstanz stützt die in der Leistungsverfügung bzw. im Einspracheentscheid geltend gemachten Steuerkorrekturen auf Art. 12 VStrR. Die Beschwerdeführerin rügt diesbezüglich, dass die Möglichkeit einer fairen Beurteilung durch die ESTV untergraben würde, wenn die Unschuldsvermutung im Verfahren betreffend die Leistungs- bzw. Rückleistungspflicht nach Art. 12 VStrR keine Geltung hätte.

**6.1.2** Die Leistungspflicht nach Art. 12 Abs. 1 und 2 VStrR hängt weder von einer strafrechtlichen Verantwortlichkeit noch von einem Verschulden noch von der Einleitung eines Strafverfahrens ab; die Nachforderung wird im

Verwaltungsverfahren geltend gemacht, in welchem die strafprozessualen Garantien für das Verwaltungsverfahren nicht zur Anwendung gelangen (vgl. E. 3.3). Mit ihren Ausführungen im Zusammenhang mit den strafprozessualen Garantien, namentlich betreffend die Unschuldsvermutung, kann die Beschwerdeführerin *im vorliegenden Verfahren* darum grundsätzlich nichts zu ihren Gunsten ableiten. Sollten sich die Ausführungen der Beschwerdeführerin vielmehr gegen die solidarische Leistungspflicht von E.\_\_\_\_\_ gestützt auf Art. 12 Abs. 3 VStrR richten, so sind diese Einwendungen von E.\_\_\_\_\_ im Verwaltungsstrafverfahren – und nicht im vorliegenden Verwaltungsverfahren betreffend die auf Art. 12 Abs. 1 und 2 VStrR gestützte Leistungspflicht der Beschwerdeführerin – zu erheben.

Insofern allerdings die Vorinstanz der Beschwerdeführerin in der Einsprache und in der Vernehmlassung eine Verletzung von Mitwirkungspflichten vorwirft, so ist daran zu erinnern, dass in vorliegendem Fall die Ermittlung der Höhe der hinterzogenen Steuern bzw. der Steuernachforderung bis zum Zeitpunkt des Erlasses der Leistungsverfügung in einem Verwaltungsstrafverfahren erfolgt ist (vgl. Sachverhalt Bst. B.a – B.k.a). In diesem Sinne betont die Vorinstanz denn auch, dass sie gerade keine (parallele) steuerrechtliche Kontrolle einer steuerpflichtigen Person (i.c. der Beschwerdeführerin) im Sinne von Art. 78 MWSTG durchgeführt, sondern die Steuerkorrekturen im Rahmen einer Untersuchungshandlung im Strafverfahren ermittelt habe (vgl. Einspracheentscheid, Ziff. I.3.1; vgl. auch E. 6.3 hiernach). Das Strafverfahren wurde bzw. wird gegen den Verwaltungsrat der Beschwerdeführerin, E.\_\_\_\_\_, als beschuldigte (natürliche) Person geführt, weshalb diesen bei der Ermittlung des hinterzogenen Steuerbetrags bzw. der Steuernachforderung im Strafverfahren keine Mitwirkungspflicht traf, sondern er sich auf das strafprozessuale Verbot der Selbstbelastung berufen durfte (vgl. namentlich den entsprechenden Hinweis in Ziff. 3 des Schlussprotokolls vom 6. Dezember 2021 [act. 12, pag. 259], wonach die Beschuldigten [gemeint sind E.\_\_\_\_\_ und F.\_\_\_\_\_] die Gelegenheit haben, die Akten einzusehen und sich innert Frist zum Schlussprotokoll zu äussern und darauf hingewiesen werden, dass sie sich nicht selber belasten müssen und Äusserungen ohne Angabe von Gründen verweigern können). Ebenso wenig bestand eine Mitwirkungspflicht der Beschwerdeführerin als steuerpflichtiger (juristischer) Person im Verwaltungsstrafverfahren. Nach der Mitteilung der Eröffnung des Strafverfahrens am 19. Dezember 2017 (Sachverhalt Bst. B.c) wurde die Beschwerdeführerin bis zum Erlass der Leistungsverfügung am 21. Juni 2022 nicht in irgendeiner Form ins Verfahren einbezogen. Das verwaltungsrechtliche Nachforderungsverfahren – in welchem nunmehr eine Mitwirkungspflicht der steuerpflichtigen

Person besteht (vgl. E. 3.4) – wurde im vorliegenden Fall erst mit Erlass der Leitungsverfügung in Gang gesetzt. Vor Erlass der Leistungsverfügung wurde die Beschwerdeführerin hingegen nie separat angehört und insbesondere auch nie separat aufgefordert, fehlende Belege nachzureichen.

**6.1.3** Insoweit die Beschwerdeführerin ferner eine überlange Dauer des Verfahrens bis zum Erlass der EM bzw. der Leistungsverfügung beanstandet (vgl. Beschwerdeschrift, Ziff. 2.3.2), so betrifft dies aufgrund des soeben Gesagten hauptsächlich die Dauer des Strafverfahrens. Eine entsprechende Rechtsverzögerungsbeschwerde wurde von E.\_\_\_\_\_ am 11. Januar 2022 beim hierfür zuständigen Bundesstrafgericht erhoben. Im Übrigen bleibt es bei allgemeiner Kritik, weshalb nicht weiter darauf einzugehen ist.

## **6.2**

**6.2.1** Die Beschwerdeführerin macht gegen die Nachforderung in materieller Hinsicht im Wesentlichen geltend, es seien die Voraussetzungen für die Ermessenseinschätzung nicht erfüllt, respektive würden vereinzelt Fehler eine solche nicht rechtfertigen. Die Aufrechnung im Zusammenhang mit der von der Vorinstanz vorgenommenen Umsatzabstimmung sei nicht gerechtfertigt und die Vorinstanz vermöge den ihr obliegenden Nachweis, dass sie (die Beschwerdeführerin) Leistungen an eng verbundene Personen erbracht habe bzw. dass sie geschäftsmässig nicht begründete Aufwände geltend gemacht habe, nicht zu erbringen.

**6.2.2** Die Vorinstanz erklärte im angefochtenen Einspracheentscheid, dass in der Leistungsverfügung «schlicht auf das Ergebnis der Verwaltungsstrafuntersuchung abgestützt [worden sei]». Sie (die Vorinstanz) habe in den überprüften Steuerperioden diverse Verstösse gegen materielle und formelle Buchführungsvorschriften festgestellt. So habe die Beschwerdeführerin in den Geschäftsjahren 2013 bis 2017 unvollständige Aufzeichnungen geführt, namentlich indem zu zahlreichen Buchungen überhaupt keine Belege hätten vorgefunden werden können oder solche nicht «beweiskräftig» gewesen seien. Zudem sei davon auszugehen, dass das ausgewiesene Ergebnis nicht mit dem wirklichen Sachverhalt übereinstimme, worauf insbesondere die unbestrittenermassen nicht deklarierte Einnahme von Fr. 150'000.-- in der Steuerperiode 2016 im Zusammenhang mit der Schwestergesellschaft 3 der Beschwerdeführerin hindeute. Durch ihre chaotische Buchführung und Mehrwertsteuerabrechnung habe die Beschwerdeführerin ihre Mitwirkungspflichten in grober Weise verletzt. Zudem habe die Beschwerdeführerin damit die Feststellung des Sachverhalts durch sie

(die Vorinstanz) erschwert. Aufgrund des Beweisergebnisses seien die Voraussetzungen einer Ermessenseinschätzung nach Art. 79 Abs. 1 MWSTG erfüllt. Sie (die ESTV) sei deshalb berechtigt und verpflichtet gewesen, die Steuerforderung bzw. im Verfahren nach Art. 12 Abs. 1 und 2 VStrR die Steuerkorrektur nach pflichtgemäßem Ermessen einzuschätzen.

**6.3** Vorab ist zu beurteilen, ob die Vorinstanz die Steuerkorrekturen (zu Recht) *ermessensweise* ermittelt hat, wie sie im Einspracheentscheid und in ihrer Vernehmlassung erklärt.

**6.3.1** Das vorliegende, auf Art. 12 Abs. 1 und Abs. 2 VStrR i.V.m. Art. 82 MWSTG gestützte und auf die Nachforderung von Mehrwertsteuern gerichtete Verwaltungsverfahren wurde faktisch erst mit Erlass der *Leistungsverfügung* vom 21. Juni 2022 eröffnet und damit die Nachforderung der im Strafverfahren ermittelten Steuerverkürzung vom eigentlichen Strafverfahren gegen E. \_\_\_\_\_ «abgekoppelt». Bis dahin erging die gesamte Beweiserhebung und -würdigung einzig im Verwaltungs*straf*verfahren, welches gegen E. \_\_\_\_\_ (und ursprünglich auch gegen F. \_\_\_\_\_) geführt wurde bzw. geführt wird. Im vorliegenden Fall wurden folglich die gesamten Steuernachforderungen im Strafverfahren gegen die beschuldigten natürlichen Personen ermittelt und auch die diesbezüglichen Stellungnahmen der beschuldigten Person(en) erfolgten – bis zum Erlass der Leistungs*verfügung* gegen die Beschwerdeführerin – ausschliesslich im Rahmen des Verwaltungs*straf*verfahrens (vgl. Sachverhalt Bst. B.a-B.k).

**6.3.2** Auf die Vornahme einer Ermessenseinschätzung im Sinne von Art. 79 Abs. 1 MWSTG wird weder im «Kontrollbericht» noch im ursprünglichen oder korrigierten «Kontrollergebnis» noch in der Leistungs*verfügung* oder in der EM hingewiesen (vgl. E. 4.2.1). Demnach wurde vorliegend bis und mit Erlass der Leistungs*verfügung* vielmehr – (zu Recht) den ordentlichen Beweisregeln des Verwaltungs*straf*rechts folgend – grundsätzlich jede Aufrechnungsposition einzeln geprüft und die Höhe der Steuerkorrektur bzw. Nachforderung effektiv ermittelt. Dies entspricht im Übrigen auch dem internen Auftrag der ESTV SD an die ESTV EP, wonach die Steuerforderung berechnet werden soll, wobei allfällige Aufrechnungen «plausibel und anhand der sichergestellten/beschlagnahmten Akten nachvollziehbar sein» müssen und insbesondere das Resultat eines einzigen Steuerjahres im Strafverfahren nicht lediglich aufgrund von Erfahrungswerten auf andere Steuerjahre hochgerechnet werden könne (vgl. act. 24, pag. 470 f.).

**6.3.3** Die Vorinstanz begründet die Aufrechnungen im Einspracheentscheid neu hauptsächlich damit, es liege eine mangelhafte Buchhaltung vor, weshalb eine Ermessenseinschätzung gemäss Art. 79 Abs. 1 MWSTG vorzunehmen sei. Sie würdigt die Vorbringen und die von der Beschwerdeführerin eingereichten Beweismittel denn auch nach den für die Ermessenseinschätzung geltenden Kriterien. Demnach – so die Vorinstanz – müsse die Beschwerdeführerin die offensichtliche Unrichtigkeit der ermessensweise ermittelten Steuerkorrektur nachweisen. Rein rechnerisch kam die Vorinstanz dabei auf das gleiche Resultat wie in der Leistungsverfügung bzw. EA. Die *Steuerforderung* wurde von der Vorinstanz für die betroffenen Steuerperioden allerdings weder in der Leistungsverfügung noch im Einspracheentscheid festgesetzt. Für die Festsetzung der Steuerkorrektur stützte sich die Vorinstanz auf die im (korrigierten) «Kontrollergebnis» berechnete Steuerforderung für die untersuchten Steuerperioden (vgl. Sachverhalt Bst. B.e und B. h).

**6.3.4** Zwar sind gewisse Schätzungen im Rahmen eines auf Art. 12 VStrR gestützten Nachforderungsverfahrens zulässig, beispielsweise in Fällen, in welchen Unklarheiten bezüglich der Bemessungsgrundlage bestehen (vgl. E. 3.6). Indem die Vorinstanz den Einspracheentscheid mit dem Vorwurf der mangelhaften Buchhaltung nun (auch) auf Art. 79 MWSTG abstützte – ging sie dazu über, *insgesamt* eine Ermesseneinschätzung vorzunehmen. Obschon sich die Vorinstanz in ihrem Einspracheentscheid nach wie vor auf Art. 12 Abs. 1 und Abs. 2 VStrR berief, wurde aber die Leistungsverfügung mit der neuen Begründung im Resultat vollständig durch eine Ermessenseinschätzung ersetzt, ohne dabei aber dazulegen, inwiefern objektive Widerhandlungen gegen die Verwaltungsgesetzgebung des Bundes (i.c. jeweils der objektive Tatbestand der Steuerhinterziehung) gegeben waren (vgl. für eine anders gelagerte Konstellation das Urteil des BVer A-582/2023 vom 17. Mai 2024 [gutgeheissen infolge Verjährung mit Urteil des BVer 9C\_370/2024 vom 2. Dezember 2024], wo aufgrund von Feststellungen anlässlich einer Mehrwertsteuerkontrolle ein Verwaltungsstrafverfahren eröffnet wurde; dabei wurde bereits der Leistungsverfügung eine Ermessenseinschätzung zugrunde gelegt und das Kontrollergebnis wurde zusammen mit dem Schlussprotokoll eröffnet; zudem war der Steuerpflichtige bzw. der dortige Beschwerdeführer gleichzeitig Beschuldigter im Strafverfahren; die zur Last gelegten Widerhandlungen wurden sowohl in der Leistungsverfügung als auch im Einspracheentscheid im Detail begründet und die Buchhaltung im Rahmen der Ermessenseinschätzung anhand der konkret vorliegenden Akten bzw. der sich daraus ergebenden Zahlen korrigiert bzw. rekonstruiert [vgl. besagtes Urteil, Sachverhalt Bst. A, B.a, B.b,

B.e, E. 3.6.3, 4.2, 4.3.5]). Der «Wechsel» der Anspruchsgrundlagen von Art. 12 VStrR zu Art. 12 VStrR i.V.m Art. 79 MWSTG wirkt sich im vorliegenden Fall im Einzelnen wie folgt aus:

**6.3.4.1** Die (objektive) *Leistungspflicht* nach Art. 12 Abs. 1 VStrR verlangt die *Verwirklichung des objektiven Tatbestands einer Widerhandlungsnorm* der Bundesgesetzgebung (vgl. E. 3.3). Als Element des objektiven Tatbestands der Steuerhinterziehung im Sinne von Art. 96 Abs. 1 Bst. a MWSTG bedarf es dabei nicht nur einer Tathandlung (bzw. eines Unterlassens) im Sinne einer Nicht- bzw. Falschdeklaration von Einnahmen bzw. Ausgaben, sondern auch einer Verkürzung der Steuerforderung der betroffenen Steuerperiode als Taterfolg (vgl. E. 2.10 und E. 3.3.). Der blosse Verweis auf eine formell oder materiell fehlerhafte Buchhaltung reicht dafür grundsätzlich nicht aus, weil daraus nicht zwangsläufig auf eine (auf einer strafbaren Widerhandlung basierende) Verkürzung der Steuerforderung zu Lasten des Staates geschlossen werden kann.

Demgegenüber setzt die *Ermessenseinschätzung* nach Art. 79 Abs. 1 MWSTG in einem ersten Schritt «lediglich» eine materiell unrichtige bzw. formell gravierend fehlerhafte Buchhaltung voraus. In einem solchen Fall ist die ESTV – im Unterschied zur Nachforderung gestützt auf Art. 12 VStrR – verpflichtet, nicht nur die Steuerkorrektur (Differenz zwischen der deklarierten und der geschuldeten Steuer) zu ermitteln, sondern auch die Steuerforderung für die betroffene(n) Steuerperiode(n) gemäss Art. 79 Abs. 2 MWSTG in einer Einschätzungsmitteilung festzusetzen (vgl. E. 2.5.5; vgl. zum Ganzen: Urteil des BGer 2C\_326/2015 vom 24. November 2016 E. 3.2 ff., E. 3.8 f.).

**6.3.4.2** Ferner bestehen für die beiden Anspruchsgrundlagen *unterschiedliche Beweiserhebungs- und Beweislastregeln*.

Erlässt die ESTV – wie hier – direkt im Nachgang an eine Strafuntersuchung eine *Leistungsverfügung* nach Art. 12 VStrR, so gilt die allgemeine Beweispflicht durch die Verwaltung (vgl. E. 1.9.3). Wird also, wie vorliegend, die Nachforderung gestützt auf Art. 12 Abs. 1 i.V.m. Art. 96 Abs. 1 Bst. a MWSTG geltend gemacht, so obliegt der ESTV der Nachweis des Vorliegens von steuerbegründenden bzw. -steuererhöhenden Tatsachen und muss sie insbesondere auch die Erfüllung des objektiven Tatbestands von Art. 96 Abs. 1 Bst. a MWSTG *nachweisen*.

Demgegenüber gilt bei einer *Ermessenseinschätzung* die Beweispflicht der Verwaltung «lediglich» in Bezug auf die Voraussetzungen der Schätzung (mangelhafte Buchhaltung). Die Wahl der Schätzungsmethode ist sodann nur eingeschränkt überprüfbar und für die Entkräftung des Resultats der Schätzung kommt es zu einer Umkehr der Beweislast zu Lasten der Steuerpflichtigen (vgl. statt vieler: Urteil des BVGer A-2496/2020 vom 18. November 2020 E. 2.3.5).

**6.3.4.3** Schliesslich können für Ermessenseinschätzungen nach Art. 79 MWSTG und für Leistungs- und Rückleistungspflichten nach Art. 12 VStrR – je nach Widerhandlungstatbestand (vgl. Art. 105 Abs. 3 MWSTG) – andere Verjährungsregeln gelten und die Festsetzung einer auf Art. 12 VStrR gestützten Steuernachforderung unter den gegebenen Voraussetzungen unverjährbar werden (vgl. BGE 150 II 177 E. 5.7 f.).

**6.3.5** Insgesamt erscheint das Vorgehen der Vorinstanz in der vorliegenden Konstellation, nämlich die Nachforderung zunächst (d.h. bis und mit Erlass der Leistungsverfügung) gestützt auf Art. 12 VStrR nachzufordern, die Nachforderung im Einspracheentscheid aber gesamthaft mit einer Ermessenseinschätzung nach Art. 79 Abs. 1 MWSTG zu begründen, nicht konsistent. Damit wurden im vorliegenden Fall einerseits unterschiedliche Konstellationen «vermischt» (Nachforderung nach Art. 12 Abs. 1 und 2 VStrR [Nachweis des objektiven Tatbestands einer Widerhandlung mit den dazugehörigen Beweisregeln und Verjährungsfristen] und Ermessenseinschätzung nach Art. 79 MWSTG [mit den dazugehörigen Verfahrensschritten, Beweisregeln und Verjährungsvorgaben]). Andererseits sah sich die Beschwerdeführerin dadurch plötzlich mit einer anderen rechtlichen Argumentation bzw. mit einer anderen rechtlichen Ausgangslage konfrontiert. In diesem Zusammenhang ist festzuhalten, dass nachvollziehbar ist, dass dies bei der Beschwerdeführerin zu Verwirrungen betreffend die Rechtsnatur der ihr zugestellten Ergänzungsabrechnung geführt hat. Sowohl im Verwaltungsstrafverfahren gegen E. \_\_\_\_\_ wie auch im Nachforderungsverfahren betreffend die Beschwerdeführerin wurde bzw. wird wiederholt der Begriff «Kontrolle» verwendet und auch die buchhalterische Auswertung im Rahmen des Strafverfahrens wurde mit einem «Kontrollbericht» und einem (ursprünglichen und sodann korrigierten) «Kontrollergebnis» abgeschlossen. In den «Kontrollergebnissen» wird zudem der Erlass einer Einschätzungsmitteilung in Aussicht gestellt. Anstelle der – in Aussicht gestellten – Einschätzungsmitteilung (vgl. Sachverhalt Bst. B.e) wurde jedoch direkt eine Leistungsverfügung samt EA erlassen (vgl. Sachverhalt Bst. B.k.b). Im Einspracheentscheid erklärt die Vorinstanz sodann, dass sie



keine Kontrolle im Sinne von Art. 78 MWSTG vorgenommen, sondern die Steuernachforderung im Rahmen einer Untersuchungshandlung im Verwaltungsstrafverfahren ermittelt habe (vgl. Einspracheentscheid, Ziff. I.3.1). Gleichzeitig beruft sie sich in der Begründung im Einspracheentscheid darauf, eine Ermessenseinschätzung nach Art. 79 Abs. 1 MWSTG vorgenommen zu haben (vgl. Einspracheentscheid, Ziff. II.1.2). Jedenfalls hat das Vorgehen der Vorinstanz zu Folgendem geführt: Im Einspracheentscheid nahm die ESTV eine Prüfung vor, ob die Voraussetzungen einer Ermessenseinschätzung erfüllt sind, *anstelle* der Prüfung, ob der festgestellte Sachverhalt die objektiven Tatbestandselemente der Steuerhinterziehung gemäss Art. 96 Abs. 1 Bst. a MWSTG erfüllt. Dies hätte sie aber begründen müssen, denn am Ursprung der Nachforderung gemäss Art. 12 VStrR liegen Widerhandlungen gegen Bundesrecht (vgl. E. 3.3; zur Verletzung des rechtlichen Gehörs bereits E. 4).

**6.3.6** Aufgrund des soeben Ausgeführten ist im vorliegenden Fall bei den einzelnen bestrittenen Positionen grundsätzlich nach den im Mehrwertsteuerrecht allgemein geltenden Beweislastregeln zu prüfen, ob die Vorinstanz zu Recht Steuerkorrekturen vorgenommen hat (vgl. E. 7). Im Anschluss daran ist schliesslich zu prüfen, ob der festgestellte Sachverhalt in den betroffenen Steuerperioden unter den objektiven Tatbestand von Art. 96 Abs. 1 Bst. a MWSTG subsumierbar ist und somit eine (objektive) Leistungspflicht nach Art. 12 Abs. 1 VStrR besteht (vgl. E. 8).

Im Übrigen ist daran zu erinnern, dass das Bundesverwaltungsgericht nicht gehalten ist, nach allen möglichen Rechtsfehlern zu suchen. Für entsprechende Fehler müssen sich mindestens Anhaltspunkte aus den Parteivorbringen oder den Akten ergeben (vgl. E. 1.7.2).

## 7.

Damit ist auf die streitigen Aufrechnungen für die Steuerperioden 2014, 2015 und 2016 einzugehen.

**7.1** Die erste Aufrechnung betrifft eine Aufrechnung im Zusammenhang mit der Umsatzabstimmung gemäss Ziff. 1 der EA. Es handelt sich gemäss Vorinstanz um eine von der Beschwerdeführerin vorgenommene (Um-)Buchung einer nicht fakturierten Dienstleistung im Betrag von Fr. 100'027.05 auf das Konto 2151 (Kontokorrent C. \_\_\_\_\_ AG) in der Steuerperiode 2015.

**7.1.1** Die Beschwerdeführerin wendete hiergegen im vorinstanzlichen Verfahren im Wesentlichen ein, es handle sich um eine Leistung, die nicht sie, sondern die in (...) domizilierte G. \_\_\_\_\_ OOD gegenüber der C. \_\_\_\_\_ AG erbracht habe. Die Begründung in der Beschwerde zielt nunmehr im Resultat darauf ab, dass es sich um eine Leistung handle, welche die G. \_\_\_\_\_ OOD nicht gegenüber der C. \_\_\_\_\_ AG, sondern ihr (i.e. der Beschwerdeführerin) gegenüber erbracht habe. Für diese Leistung hätte sie (die Beschwerdeführerin) zwar die Bezugssteuer deklarieren müssen. Jedoch hätte sie diese als Vorsteuer wieder geltend machen können, weshalb dieser Geschäftsvorfall keine Nachbelastung zur Folge haben könne. Ferner scheint die Beschwerdeführerin die Auffassung zu vertreten, dass sie nicht dazu verpflichtet sei, eine Umsatzabstimmung vorzunehmen.

**7.1.2** Die ESTV macht geltend, dass sie zu diesem Geschäftsvorfall weder in den sichergestellten Unterlagen der Beschwerdeführerin noch der C. \_\_\_\_\_ AG einen entsprechenden Beleg gefunden habe. Sie (die Vorinstanz) begründet die Aufrechnung im Einspracheentscheid damit, dass sie praxisgemäss angenommen habe, dass das Entgelt mit der Buchung auf das Konto 2151 (Kontokorrent C. \_\_\_\_\_ AG) bzw. mit der Gutschrift auf dem Kontokorrent vereinnahmt worden sei. Entsprechend habe sie der C. \_\_\_\_\_ AG auch den Vorsteuerabzug im Umfang der Aufrechnung bei der Beschwerdeführerin gewährt. Die Beschwerdeführerin habe zwar eine Umsatzabstimmung vorgenommen, sie habe jedoch keine Beweise vorgelegt, dass die verbuchte Leistung nicht der wirtschaftlichen Realität entspreche.

**7.1.3** Entgegen der Auffassung der Beschwerdeführerin sind steuerpflichtige Personen verpflichtet, erkannte Fehler in der Buchhaltung zu korrigieren (vgl. E. 2.5.1). Inwiefern die von der Beschwerdeführerin vorgenommenen und in der Einsprache erwähnten Korrekturen den tatsächlichen buchhalterischen Vorgang des streitigen Geschäftsvorfalles gemäss Ziff. 1 des Beiblatts zur EA korrekt wiedergeben sollen, erklärt die Beschwerdeführerin nicht. Ihre Einwendungen gegen die Aufrechnung sind widersprüchlich und nicht nachvollziehbar. Namentlich erschliesst sich dem Bundesverwaltungsgericht nicht, inwiefern es sich bei der von der Vorinstanz in der Buchhaltung der C. \_\_\_\_\_ AG vorgefundenen Rechnung der «(...)» über [ausländische Währung] 3'660'000.-- um einen Nachweis dafür handeln soll, dass die Beschwerdeführerin ein Entgelt in der Höhe von Fr. 100'027.05 für eine ihr gegenüber erbrachte Leistung der «(...)» geleistet haben soll. Wie die Vorinstanz zu Recht festgestellt hat, lässt sich der Rechnung kein Leistungsempfänger entnehmen und deutet auch der handschriftlich

vermerkte Umrechnungskurs bzw. -betrag («Monatsmittelkurs Dezember 2014 der ESTV: [...]») nicht darauf hin, dass es sich um die Rechnung für den vorliegend streitigen Geschäftsvorfall handeln kann. Dem Massgeblichkeitsprinzip (vgl. E. 2.6) und den Ausführungen der ESTV folgend, ist vielmehr davon auszugehen, dass die Beschwerdeführerin mit der Buchung der Fr. 100'027.05 am 1. Januar 2015 auf dem Konto 2151 (Kontokorrent C. \_\_\_\_\_ AG) zu erkennen gab, dass sie den Betrag von der C. \_\_\_\_\_ AG vereinnahmt hat. Im Gegenzug wurde der damit verbundene Vorsteuerabzug bei der C. \_\_\_\_\_ AG von der Vorinstanz akzeptiert.

**7.1.4** Somit ist die Aufrechnung in der Höhe von Fr. 100'027.05 gemäss Ziff. 1 der EA und die damit einhergehende Steuerkorrektur in Höhe von Fr. 7'409.40 zu Recht erfolgt.

## **7.2**

**7.2.1** Die zweite strittige Aufrechnungsgruppe betrifft verschiedene Aufwendungen in den Steuerperioden 2014 bis 2016, die von der Vorinstanz gemäss Ziff. 2b des Beiblatts zur EA und der zugehörigen Liste «geldwerte Leistung» mit der Begründung «Beleg nicht gefunden» bzw. «nur Kreditkartenabrechnung» als steuerbarer Umsatz aufgerechnet wurden. Die Vorinstanz wirft der Beschwerdeführerin diesbezüglich vor, sie habe Leistungen an eng verbundene Personen erbracht, ohne hierfür einen Drittpreis zu verrechnen. Ein Abgleich zwischen den in den Buchhaltungskonten vorgenommenen Buchungen und den vorhandenen Grundbelegen habe verschiedene Differenzen ergeben. Bei Buchungen, für welche keine Belege vorgefunden werden konnten, gelangte die Vorinstanz zur Überzeugung, dass es sich nicht wie verbucht um geschäftsmässig begründeten Aufwand der Beschwerdeführerin, sondern um geldwerte Leistungen an E. \_\_\_\_\_ handle, wobei sie (die Vorinstanz) eine nachträgliche Korrektur bei Vorlage der entsprechenden Belege vorbehalten habe.

**7.2.2** Die Beschwerdeführerin widerspricht der Feststellung der Vorinstanz, wonach keine Belege vorhanden gewesen sein sollen, respektive, dass sie (die Beschwerdeführerin) ihre Mitwirkung im Verwaltungsverfahren verweigert habe. Aufgrund der «extrem langen 1'652-tägigen» Dauer der Überprüfung der Buchhaltung und der Belege durch die Vorinstanz habe sie (die Beschwerdeführerin) keinen Zugang zu ihren Unterlagen gehabt. Zudem sei unverständlich, wie die kantonale Steuerbehörde die angeblich fehlenden Belege habe finden können, die Vorinstanz jedoch nicht.

**7.2.3** Die Vorinstanz erwog im Einspracheentscheid, dass die Beschwerdeführerin nach wie vor keinen einzigen Beleg bzw. Nachweis für die geschäftsmässige Begründetheit der Aufwendungen beigebracht habe. In antizipierter Beweiswürdigung könne darauf geschlossen werden, dass die Beschwerdeführerin nicht über die fehlenden Belege verfügte bzw. nach wie vor nicht darüber verfüge oder zumindest die Mitwirkung verweigere. Aufgrund einer Gesamtwürdigung bleibe sie (die Vorinstanz) davon überzeugt, dass die aufgerechneten bezogenen Leistungen im Interesse von E.\_\_\_\_\_ verwendet worden seien. Bei der Schwestergesellschaft 3 sei eine interne Jahresrechnung sichergestellt worden, die auf verdeckte interne Gewinnausschüttungen zwischen den Schwestergesellschaften – namentlich von der Schwestergesellschaft 3 an die Beschwerdeführerin – sowie an (E.\_\_\_\_\_ und F.\_\_\_\_\_) hindeuten würde (vgl. act. 30). Im Lichte dieser verdeckten Gewinnausschüttungen seien auch die vorliegenden Aufrechnungen als Leistungen an eng verbundene Personen zu qualifizieren.

**7.2.4** Mit der Vorinstanz ist festzuhalten, dass es sich bei E.\_\_\_\_\_ unbestrittenermassen um eine eng verbundene bzw. zumindest nahestehende Person handelt. Zudem reicht die Beschwerdeführerin (weiterhin) keine Belege ein, mit welchen nachgewiesen werden könnte, dass sie tatsächlich Leistungsempfängerin der verbuchten Aufwendungen, welche mit der Begründung «Beleg nicht gefunden» bzw. «nur Kreditkartenabrechnung» aufgerechnet wurden, war. Die erforderliche «Prüfspur» (vgl. E. 2.5.4) ist offensichtlich nicht gegeben. Demgegenüber sprechen die von der Vorinstanz erwähnten Indizien sowie die von der Vorinstanz vorgenommene Beweiswürdigung, dafür, dass es sich bei den aufgerechneten Positionen nicht um geschäftsmässig begründeten Aufwand der Beschwerdeführerin handelt, sondern vielmehr um Aufwand, welcher im Interesse von E.\_\_\_\_\_ übernommen wurde. Die Vorinstanz berücksichtigte dabei namentlich, dass es sich bei den aufgerechneten Positionen um Leistungsbezüge bei Unternehmen handelt, die grundsätzlich Leistungen gegenüber privaten Endkonsumenten erbringen; dass die Beschwerdeführerin in den Steuerperioden 2014 und 2015 unbestrittenermassen nur sporadisch einen Ertrag ausgewiesen hat und in der Steuerperiode 2016 inaktiv zu sein schien sowie, dass in internen Dokumenten der Schwestergesellschaft 3 verdeckte Gewinnausschüttungen insbesondere an die Beschwerdeführerin ausgewiesen werden. Da die Beschwerdeführerin nicht geltend macht, sie habe Leistungen an E.\_\_\_\_\_ zu einem Drittpreis weiter verrechnet, ist nicht zu beanstanden, dass die Vorinstanz die zu Unrecht verbuchten Aufwendungen als geldwerte Leistung zum selben Betrag aufgerechnet

hat. Die Aufrechnungen für die Steuerperiode 2014 im Umfang von Fr. 1'502.30, für die Steuerperiode 2015 im Umfang von Fr. 410.80 und für die Steuerperiode 2016 im Umfang von Fr. 370.15 sowie die damit zusammenhängenden Steuerkorrekturen zu Gunsten der ESTV in der Höhe von Fr. 91.60 (für die Steuerperiode 2014), von Fr. 30.40 (für die Steuerperiode 2015) sowie von Fr. 27.40 für die Steuerperiode 2016 sind somit zu Recht erfolgt. Die Beschwerde erweist sich diesbezüglich als unbegründet.

### **7.3**

**7.3.1** Die dritte Aufrechnungsgruppe betrifft vorliegend verschiedene Vorsteueraufrechnungen für die Steuerperioden 2015 und 2016 gemäss Ziff. 3 des Beiblatts zur EA sowie der zugehörigen Liste «Vorsteuer». Die Vorinstanz kontrollierte die von der Beschwerdeführerin in ihren Mehrwertsteuerabrechnungen deklarierten Vorsteuern und stellte fest, dass die deklarierten Vorsteuern in der Höhe von Fr. 4'320.-- für die Steuerperiode 2015 (3. und 4. Quartal) nur im Umfang von Fr. 30.25 bzw. in der Höhe von Fr. 84.85 für die Steuerperiode 2016 (4. Quartal) nur im Umfang von Fr. 22.82 mit Belegen nachgewiesen waren. Für die Steuerperiode 2015 konnte die Vorinstanz für Vorsteuern in der Höhe von Fr. 4'289.-- und für die Steuerperiode 2016 für Vorsteuern in der Höhe von Fr. 62.-- nach eigenen Angaben hingegen keine Belege finden, weshalb die Vorinstanz diese Vorsteuern von der Beschwerdeführerin nachforderte.

**7.3.2** Die Beschwerdeführerin macht geltend, der Vorsteuerabzug könne nicht vom Vorhandensein von formellen Nachweisen – wie beispielsweise einer formell korrekten Rechnung – abhängig gemacht werden. Den vergleichbaren Regelungen zu den direkten Steuern entsprechend müsse alles, was nach kaufmännischer Auffassung in guten Treuen zum Kreis der Unkosten gerechnet werden könne, als geschäftsmässig begründeter Aufwand betrachtet werden.

**7.3.3** Wie erwähnt (vgl. E. 1.4.2), ist vorliegend mit der Vorinstanz davon auszugehen, dass die Beschwerdeführerin aufgrund der von ihr mit Beilage 16 zur Einsprache eingereichten Umsatzabstimmungen für die Steuerperioden 2015 und 2016 die unter diesem Punkt geltend gemachten Steuerkorrekturen lediglich noch im Umfang von Fr. 242.-- (Steuerperiode 2015) bzw. Fr. 31.40 (Steuerperiode 2016) bestreitet (vgl. Einspracheentscheid Ziff. II.6.3.7).

**7.3.4** Beim Vorsteuerabzug handelt es sich um steuermindernde bzw. -aufhebende Tatsachen, für welche die Beschwerdeführerin beweisbelastet ist

(vgl. E. 1.9.3). Für die noch streitigen Vorsteuern in der Höhe von Fr. 242.-- für die Steuerperiode 2015 und in der Höhe von Fr. 31.40 für die Steuerperiode 2016 reicht die Beschwerdeführerin (weiterhin) keinen Nachweis ein, dass ihr diese in Rechnung gestellt worden seien und sie diese bezahlt habe. Die Steuernachforderung der Vorinstanz ist hinsichtlich der streitigen Vorsteuerkorrekturen damit begründet und zu Recht erfolgt.

## **8.**

**8.1** In den vorliegend relevanten Steuerperioden wurden die Einkünfte der Beschwerdeführerin gemäss den noch streitigen Punkten wie folgt zu tief deklariert:

In der Steuerperiode 2014, indem nicht deklarierte Leistungen im Umfang von Fr. 1'502.30.-- an eng verbundene bzw. nahestehende Personen erfolgt sind (E. 7.2.4);

in der Steuerperiode 2015, indem noch eine Umsatzdifferenz von Fr. 100'027.-- besteht (vgl. E. 7.1.3), indem nicht deklarierte «geldwerte Leistungen» im Umfang von Fr. 410.80.-- an eng verbundene bzw. nahestehende Personen erfolgt sind (E. 7.2.4) sowie, indem zu hohe Vorsteuern im Umfang von Fr. 242.-- deklariert wurden (E. 7.3.4);

in der Steuerperiode 2016, indem nicht deklarierte Leistungen im Umfang von Fr. 370.15.-- an eng verbundene bzw. nahestehende Personen erfolgt sind (E. 7.2.4) sowie, indem zu hohe Vorsteuern im Umfang von Fr. 31.40.-- deklariert wurden (E. 7.3.4);

**8.2** Als Folge dieser Falschdeklarationen wurde die von der Beschwerdeführerin tatsächlich geschuldete Mehrwertsteuer für die Steuerperiode 2014 um Fr. 91.60 (vgl. E. 7.2.4), für die Steuerperiode 2015 um Fr. 7'681.80 (Fr. 7'409.40 [vgl. E. 7.1.3] + Fr. 30.40 [vgl. E. 7.2.4] + Fr. 242.-- [vgl. E. 7.3.4]) sowie für die Steuerperiode 2016 um Fr. 58.80 (Fr. 27.40 [vgl. E. 7.2.4] + Fr. 31.40 [vgl. E. 7.3.4]) verkürzt. Damit ist der objektive Tatbestand der einfachen Steuerhinterziehung im Sinne von Art. 96 Abs. 1 Bst. a MWSTG in den Steuerperioden 2014, 2015 und 2016 erfüllt. Somit ist die objektive Leistungspflicht nach Art. 12 Abs. 1 VStrR gegeben. Die Beschwerdeführerin ist als steuerpflichtige Person in den Genuss eines unrechtmässigen Vorteils gekommen, indem sie tiefere Mehrwertsteuern als die tatsächlich geschuldeten bezahlt hat. Damit ist auch die – ohnehin unbestrittene – subjektive Leistungspflicht nach Art. 12 Abs. 2 VStrR gegeben.

**9.**

Im Ergebnis ist die Beschwerde abzuweisen, soweit darauf einzutreten ist.

**10.**

Abschliessend bleibt über die Verfahrenskosten und eine allfällige Parteientschädigung zu befinden.

**10.1** Das Bundesverwaltungsgericht auferlegt die Verfahrenskosten in der Regel der unterliegenden Partei (Art. 63 Abs. 1 VwVG). Die Verfahrenskosten sind vorliegend auf Fr. 2'100.-- festzusetzen (vgl. 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 173.110]). Aufgrund der festgestellten Gehörsverletzung durch die Vorinstanz (vgl. E. 4.2.2) rechtfertigt es sich, der Beschwerdeführerin die Verfahrenskosten im Umfang von Fr. 1'000.-- zu erlassen (vgl. E. 4.1.3), womit sie Verfahrenskosten in der Höhe von Fr. 1'100.-- zu tragen hat. Dieser Betrag ist dem von ihr einbezahlten Kostenvorschuss von Fr. 2'100.-- zu entnehmen. Der Überschuss von Fr. 1'000.-- ist ihr nach Eintritt der Rechtskraft dieses Urteils zurückzuerstatten.

**10.2** Aufgrund der festgestellten Gehörsverletzung (E. 4.2.2) hat die Beschwerdeführerin Anspruch auf eine reduzierte Parteientschädigung (Art. 64 Abs. 1 VwVG, Art. 7 Abs. 2 VGKE). Diese ist praxisgemäss nach freiem richterlichem Ermessen auf Fr. 1'500.-- festzusetzen (vgl. Art. 14 Abs. 2 VGKE).

**Demnach erkennt das Bundesverwaltungsgericht:**

**1.**

Die Beschwerde wird abgewiesen, soweit darauf eingetreten wird.

**2.**

Die Verfahrenskosten in der Höhe von Fr. 2'100.-- werden der Beschwerdeführerin im Umfang von Fr. 1'100.-- auferlegt. Dieser Betrag wird dem geleistete Kostenvorschuss von Fr. 2'100.-- entnommen. Der Restbetrag von Fr. 1'000.-- wird der Beschwerdeführerin nach Eintritt der Rechtskraft des vorliegenden Urteils zurückerstattet.

**3.**

Die Vorinstanz hat der Beschwerdeführerin eine Parteientschädigung von Fr. 1'500.-- zu bezahlen.

**4.**

Dieses Urteil geht an die Beschwerdeführerin und die Vorinstanz.

Für die Rechtsmittelbelehrung wird auf die nächste Seite verwiesen.

Die vorsitzende Richterin:

Die Gerichtsschreiberin:

Iris Widmer

Ana Pajovic



**Rechtsmittelbelehrung:**

Gegen diesen Entscheid kann innert 30 Tagen nach Eröffnung beim Bundesgericht, Schweizerhofquai 6, 6004 Luzern, Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten geführt werden (Art. 82 ff., 90 ff. und 100 BGG). Die Frist ist gewahrt, wenn die Beschwerde spätestens am letzten Tag der Frist beim Bundesgericht eingereicht oder zu dessen Händen der Schweizerischen Post oder einer schweizerischen diplomatischen oder konsularischen Vertretung übergeben worden ist (Art. 48 Abs. 1 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 die beschwerdeführende Partei in Händen hat, beizulegen (Art. 42 BGG).

Versand:

Zustellung erfolgt an:

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