



## 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 2014 bis 2017).

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

**A.a** Die A. \_\_\_\_\_ AG ([...]; nachfolgend: Steuerpflichtige) mit Sitz in (...) ([...]) ist seit dem 1. Januar 2014 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 2013 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 der effektiven Methode und nach vereinnahmten Entgelten 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 Abgabebetrag im Sinne von 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 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. Aktenstück der Vorinstanz [nachfolgend: act.] Nr. 29).

**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 als «verdeckte Gewinnausschüttungen» für die Jahre 2015 und 2016 bezeichnet werden (sichergestellte Position D42, vgl. act. 34). Am gleichen Tag wurde E. \_\_\_\_\_ als Beschuldigter einvernommen (act. 27).

**B.c** Am 19. Dezember 2017 wurde der Steuerpflichtigen die Eröffnung des Strafverfahrens mitgeteilt. Sie wurde zudem darauf hingewiesen, dass damit die Verjährungsfrist für die Festsetzung der Steuerforderung still stehe, solange für die entsprechende Steuerperiode ein Steuerstrafverfahren durchgeführt werde (vgl. act. 28).

**B.d** Die ESTV SD beauftragte die Abteilung Externe Prüfung (nachfolgend: ESTV EP) am 6. März 2018 mit der buchhalterischen Auswertung der Steuerperioden 2014 bis 2017 und der Berechnung der Steuerforderung (vgl. act. 24). Die Auswertung wurde für die Steuerpflichtige und für jede der Schwestergesellschaften 1-3 mit einem (undatierten) «Kontrollbericht» abgeschlossen und jeweils ein «Kontrollergebnis» erstellt (vgl. act. 20 [Kontrollergebnis] und act. 21 [Kontrollbericht]). Im «Kontrollbericht» hielt die ESTV EP verschiedene Mängel in der Buchhaltung der Steuerpflichtigen fest. So hätten beispielsweise keine (für die Steuerperiode 2016) oder nur vereinzelt (für die Steuerperiode 2014) Kontoblätter vorgefunden werden können. Zudem seien für die Steuerperiode 2014 Erfolgsrechnungen und Bilanzen in verschiedenen Versionen mit unterschiedlichen Zahlen vorhanden und hätten verschiedentlich nicht aussagekräftige Belege für Ausgaben, auf welchen in den Steuerperioden 2014-2016 die Vorsteuer geltend gemacht worden ist, vorgelegen (vgl. act. 21, pag. 437 ff.). Infolgedessen nahm die ESTV EP im «Kontrollergebnis» und dem zugehörigen Beiblatt sowie den zugehörigen Listen für die Steuerperioden 2014 bis 2017

(Zeitraum vom 1. Januar 2014 bis 31. Dezember 2017) verschiedene Aufrechnungen im Zusammenhang mit Umsatzabstimmungen (Ziff. 1 des Beiblatts), mit steuerbarem Entgelt bzw. [geldwerten] Leistungen an Nahestehende (Ziff. 2 des Beiblatts), mit Bezugssteuern (Ziff. 3 des Beiblatts) sowie 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
2014	Fr. -149.--	Fr. 32'362.--
2015	Fr. 12'964.--	Fr. 39'659.--
2016	Fr. 2'859.--	Fr. 11'943.--
2017	Fr.- 2'966.--	Fr. 0.--
<b>Total</b>		<b>Fr. 83'963.--</b>

Das «Kontrollergebnis» enthielt zudem folgende Bemerkung:

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

**B.e** Am 17. August 2020 reichte der Rechtsvertreter der Steuerpflichtigen Berichtigungsabrechnungen bzw. Jahresabstimmungen (datierend vom 13. August 2020) für die Steuerperioden 2014-2016 betreffend die Steuerpflichtige ein (act. 19, Beilage 2). Darin wurden diverse Vorsteuerkorrekturen der ursprünglich eingereichten Mehrwertsteuerabrechnungen im Umfang von Fr. 29'699.35 (für die Steuerperiode 2014) bzw. von Fr. 4'694.90 (für die Steuerperiode 2015) bzw. von Fr. 7894.75 (für die Steuerperiode 2016) vorgenommen.

**B.f** Am 18. Juni 2021 fand eine weitere Einvernahme von E. \_\_\_\_\_ statt (act. 16).

**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 (vgl. act. 8 [korrigiertes Kontrollergebnis, undatiert]). Sie berechnete die Steuerforderungen und Steuerkorrekturen für die Steuerperioden 2014-2017 wie folgt

neu (vgl. act. 14 [Schlussprotokoll], Beilage Kontrollerggebnis A. \_\_\_\_\_ AG):

Steuerperiode	Steuerforderung	Steuerkorrektur
2014	Fr. -14'962.--	Fr. 17'459.--
2015	Fr. 1.--	Fr. 26'969.--
2016	Fr. -879.--	Fr. 8'209.--
2017	Fr.- 2'966.--	Fr. 0.--
<b>Total</b>		<b>Fr. 52'449.--</b>

**B.i** Am 6. Dezember 2021 erliess die ESTV SD das Schlussprotokoll gegen E. \_\_\_\_\_ und F. \_\_\_\_\_ (vgl. act. 14, pag. 274 ff.). In tatsächlicher Hinsicht erachtete es die ESTV SD als erstellt, dass eine Verletzung von Verfahrenspflichten (Art. 98 Bst. e MWSTG) vorliege sowie, dass die Steuerforderung in den Steuerperioden 2014, 2015 und 2016 zu Lasten des Staates verkürzt worden sei (Steuerhinterziehung, Art. 96 Abs. 1 Bst. a MWSTG). Ferner stellte die ESTV SD fest, dass keine Hinweise auf die arglistige Vorspiegelung oder Unterdrückung von Tatsachen vorliegen würden. Schliesslich 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 «Kontrollerggebnisse» 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 «Kontrollerggebnissen» Stellung nehmen. Betreffend die Steuerpflichtige wurden die vorgenommenen Steuerkorrekturen bestritten, mit Ausnahme derjenigen im Umfang von Fr. 1'848.-- gemäss Ziff. 2 des Beiblatts zum (angepassten) «Kontrollerggebnis» betreffend «steuerbares Entgelt / Leistungen an Nahestehende» (vgl. act. 12, pag. 180 f.)

### **B.k**

**B.k.a** Am 21. Juni 2022 erliess die ESTV SD einen Strafbescheid gegen E. \_\_\_\_\_ (vgl. act. 9). Darin sprach sie E. \_\_\_\_\_ als Organ der Steuerpflichtigen in den Steuerperioden 2014, 2015 und 2016 wegen mehrfacher vorsätzlicher Steuerhinterziehung im Sinne von Art. 96 Abs. 1 Bst. a MWSTG sowie wegen mehrfacher Verletzung der Verfahrenspflichten im Sinne von Art. 98 Bst. e MWSTG schuldig (Dispositiv Ziff. 1 sowie Ziff. 3 der Erwägungen). Zudem wurde E. \_\_\_\_\_ gestützt auf Art. 12 Abs. 3

VStrR für die Steuer(nach)forderung von Fr. 52'449.-- 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 SD gegenüber der Steuerpflichtigen die Verfügung betreffend Nachbelastung der Mehrwertsteuer von 2014 bis 2017 (nachfolgend: Leistungsverfügung). Darin verpflichtete sie die Steuerpflichtige gestützt auf Art. 82 Abs. 1 MWSTG und Art. 12 Abs. 1 und Abs. 2 VStrR gemäss Dispositiv-Ziff. 1 zur Zahlung von Mehrwertsteuern in der Höhe von total Fr. 52'449.--, zuzüglich Verzugszinsen ab dem 31. August 2016 (mittlerer Verfall). Die Eröffnung der Leistungsverfügung an die Steuerpflichtige erfolgte unter Beilage der (undatierten) Ergänzungsabrechnung Nr. 147'870 (nachfolgend: EA) sowie eines Einzahlungsscheins (vgl. Dispositiv-Ziff. 4). Zur Begründung führte die ESTV SD unter Verweis auf das Schlussprotokoll sowie den Strafbescheid aus, E.\_\_\_\_\_ habe als Organ der Steuerpflichtigen im Zeitraum zwischen 2014 und 2016 die Steuerforderung zulasten des Staates um Fr. 52'449.-- verkürzt und sich dadurch, neben der mehrfachen Verletzung von Verfahrenspflichten gemäss Art. 98 Bst. e MWSTG, der mehrfachen Steuerhinterziehung gemäss Art. 96 Abs. 1 Bst. a MWSTG strafbar gemacht. Dadurch sei die Steuerpflichtige in den Genuss eines unrechtmässigen Steuervorteils in der Höhe des nachgeforderten Betrags gekommen (vgl. act. 8, pag. 143 f., Ziff. I.B und II.3).

### **C.**

**C.a** Am 12. August 2022 erhob die Steuerpflichtige Einsprache (act. 6) gegen die Leistungsverfügung und beantragte unter Kosten- und Entschädigungsfolge zu Lasten der ESTV, dass die Leistungsverfügung vom 21. Juni 2022 wie folgt herabzusetzen sei:

- «Verfügungsentscheid zu Ziffer 1 hinsichtlich der Steuerperiode 2015 Steuerkorrekturen in der Höhe von Fr. 1'185.-- auf Fr. 0.--;
- Verfügungsentscheid zu Ziffer 3 hinsichtlich der Steuerperiode 2015 Steuerkorrekturen in der Höhe von Fr. 49'144.-- auf Fr. 0.--;
- Verfügungsentscheid zu Ziffer 4 hinsichtlich der Steuerperioden 2013 [recte: 2014] – 2016 Steuerkorrekturen in der Höhe von Fr. 4'351.-- auf Fr. 0.--;

- Die Gesamtbelastung mit Verfügungsentscheid vom 21. Juni 2022 der Ergänzungsabrechnung 147'870 hinsichtlich der Steuerperioden 2013-2016 [recte: 2017] Steuerkorrekturen in der Höhe von Fr. 52'449.10 auf Fr. 1'848.--.»

Die Steuerpflichtige anerkannte die von der ESTV vorgenommene Aufrechnung von Fr. 23'100.-- für die Steuerperiode 2014 gemäss Ziff. 2 des Beiblatts zur EA und die damit verbundene Steuerkorrektur von Fr. 1'848.--. Im Übrigen bestritt die Steuerpflichtige die Aufrechnungen. Als Beweise reichte die Steuerpflichtige insbesondere Umsatz- bzw. Jahresabstimmungen für die Steuerperioden 2014, 2015 und 2016 ein (vgl. act. 6, Beilage 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. 50'871.-- zuzüglich Verzugszinsen verpflichtet worden sei (Dispositiv Ziff. 2). In Ergänzung dazu verpflichtete sie die Steuerpflichtige zur Zahlung von Mehrwertsteuern in der Höhe von Fr. 1'578.-- 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, dass sie die Steuer(nach)forderung bzw. Steuerkorrektur im vorliegenden Fall aufgrund der formell und materiell nachgewiesenermassen fehlerhaften Buchhaltung der Steuerpflichtigen habe ermessensweise ermitteln dürfen. Die Steuerpflichtige erbringe den ihr obliegende Nachweis nicht, dass die noch streitige Steuerkorrektur offensichtlich nicht den tatsächlichen Gegebenheiten entsprechen würde.

## **D.**

**D.a** Dagegen erhob die Steuerpflichtige (nachfolgend: Beschwerdeführerin) am 19. Mai 2023 Beschwerde beim Bundesverwaltungsgericht. Sie beantragt die Herabsetzung der Gesamtbelastung der Steuerkorrekturen «hinsichtlich der Steuerperioden 15.08.2013 – 31.12.2017» von

Fr. 52'449.58 auf Fr 1'848.--; unter Kosten- und Entschädigungsfolgen zu Lasten der ESTV.

Die Beschwerdeführerin macht zusammenfassend geltend, die Voraussetzungen für eine Ermessenseinschätzung seien nicht erfüllt, respektive würden vereinzelte Fehler eine solche nicht rechtfertigen. Ferner sei weder die Aufrechnung von Einnahmen als steuerbare Leistungen noch die Nachbelastung von Bezugssteuern oder Vorsteuern gerechtfertigt. Indem die Vorinstanz behaupte, die Unschuldsvermutung würde im vorliegenden Fall nicht gelten, widersetzte sie sich der richterlichen Verpflichtung, bei erheblichen Zweifeln am Tatgeschehen und der Schuld zugunsten des Angeklagten zu entscheiden.

**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 in Ziff. II.8 und dem Beiblatt zur EA (act. 8, Beilage, pag. 147 ff.) zu entnehmen ist, hat die ESTV betreffend die Steuerperiode 2017 *keine* Steuerkorrektur vorgenommen, respektive beträgt diese Fr. 0.--. Dies wurde von der Beschwerdeführerin weder im vorinstanzlichen Verfahren noch im vorliegenden Beschwerdeverfahren bestritten. Insoweit sich die Anträge der Beschwerdeführerin sowie die Ausführungen in der Beschwerde auf die Steuerperiode 2017 beziehen, hat sie

kein aktuelles praktisches Interesse an der Behandlung der Beschwerde, weshalb darauf betreffend die Steuerperiode 2017 mangels Vorliegens eines schutzwürdigen Interesses (vgl. E. 1.3) nicht einzutreten ist (zur Verjährung vgl. 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 2014 bis 2017 [recte wohl: 2016] von Fr. 52'449.-- auf Fr. 1'848.--. Die nicht angefochtene Steuerkorrektur von Fr. 1'848.-- betrifft die in der Einsprache vom 12. August 2022 anerkannte Aufrechnung von Einnahmen als steuerbares Entgelt gemäss Ziff. 2 des Beiblatts zur EA (vgl. act. 6, pag. 37, Rz. 50). Die damit zusammenhängenden Sachverhalte bilden somit nicht Teil des vorliegenden Streitgegenstands. Insoweit die Beschwerdeführerin diesbezüglich (weiterhin) Rügen erhebt, ist darauf nicht weiter einzugehen (vgl. E. 1.3).

**1.4.2** Die Beschwerdeführerin beantragt zwar die Aufhebung des vorinstanzlichen Entscheids im Umfang von Fr. 50'601.--. Wie die Vorinstanz aber zu Recht festhält, hat die Beschwerdeführerin gemäss ihrer Begründung in der Einsprache gegen die Leistungsverfügung und unter Bezugnahme auf die von ihr (der Beschwerdeführerin) für die Steuerperioden 2014-2016 selbst vorgenommenen Umsatz- und Vorsteuerabstimmungen vom 1. Februar 2018 und Jahresabstimmungen vom 13. August 2020 auch die Steuerkorrekturen gemäss Ziff. 3 des Beiblatts zur EA in folgendem Umfang der Höhe nach nicht bestritten und somit ebenfalls anerkannt (vgl. Einspracheentscheid, Ziff. II.7.2):

Steuerperiode	Umfang der nicht bestrittenen Steuerkorrektur
2014	Fr. 15'701.48
2015	Fr. 25'561.90
2016	Fr. 7'760.20

<b>Total</b>	<b>Fr. 49'023.58</b>
--------------	----------------------

Entsprechend bildeten diese nicht bestrittenen bzw. anerkannten Aufrechnungen und die damit einhergehenden Steuerkorrekturen nicht Teil des Streitgegenstands im Einspracheverfahren. Folglich können sie auch nicht vom Streitgegenstand des vorliegenden Beschwerdeverfahrens erfasst sein (vgl. E. 1.4). Folglich ist auf den Antrag der Beschwerdeführerin im Umfang von Fr. 49'023.58 nicht einzutreten. Somit gelten sämtliche von der Vorinstanz vorgenommenen Aufrechnungen und Steuerkorrekturen für die Steuerperiode 2014 als nicht bestritten und damit anerkannt. Insoweit die Rügen und Vorbringen der Beschwerdeführerin die letztgenannte Steuerperiode betreffen, ist darauf nicht weiter einzugehen (zur Verjährung vgl. E. 5.2).

**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 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. 50'871.58 [Fr. 49'023.58 + Fr. 1'848.--]) in Rechtskraft erwachsen (ausführlich: Urteil des BVer A-4347/2022 vom 26. April 2024 E. 3 m.w.H.).

**1.4.4** Der vorliegende Streitgegenstand betrifft somit eine Steuernachforderung für die Steuerperioden 2015 und 2016 von gesamthaft Fr. 1'578.-- (gerundet). Nicht vom Streitgegenstand umfasst sind hingegen die Steuerperioden 2014 und 2017.

**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 2015 und 2016. Somit ist das MWSTG mitsamt der zugehörigen Mehrwertsteuerverordnung vom 27. November 2009 (MWSTV, SR641.201) 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. hierzu 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). Für den Bezug von Leistungen von Unternehmen mit Sitz im Ausland durch Empfängerinnen und Empfänger im Inland erhebt der Bund eine Bezugssteuer (Art. 1 Abs. 2 Bst. b i.V.m. Art. 45 MWSTG). Der Bezugssteuer unterliegen gemäss Art. 45 Abs. 1 Bst. a MWSTG (in der bis zum 31. Dezember 2017 gültigen Fassung [AS 2009 5203]) Dienstleistungen von Unternehmen mit Sitz im Ausland, die nicht im Register der steuerpflichtigen Personen eingetragen sind, sofern sich der Ort der Leistung nach Art. 8 Abs. 1 MWSTG im Inland befindet. Bis zum 31. Dezember 2017 war steuerpflichtig, wer unabhängig von Rechtsform, Zweck und Gewinnabsicht ein Unternehmen betrieb und nicht von der Steuerpflicht befreit war (Art. 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 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** 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).

**2.3** 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 die Umsatzsteuerschuld mit Vereinnahmung des Entgelts; der Anspruch auf Vorsteuerabzug entsteht im Zeitpunkt der Bezahlung (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 BVGer A-4155/2021 vom 31. Mai 2022 E. 2.2.1 m.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 pflichtgemäsem 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 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 BVerG 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 BVerG 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 BVerG A-2396/2022 vom 13. September 2023 E. 3.2.5 [bestätigt durch das BVerG 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 BVerG 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 Einschätzungsmittelung nach Art. 78 Abs. 5 MWSTG und Art. 79 Abs. 2 MWSTG – und den allenfalls daraufhin ergangenen Verfügungen und Entscheiden 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).

**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 Inandleistungen 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 konkrete Begründung abgegeben, sondern bediene sich allgemeiner Aussagen und 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 Schriften-

wechsels 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 insbesondere fest, E. \_\_\_\_\_ habe sich der mehrfachen (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 verkürzt habe. Dadurch sei die Beschwerdeführerin in den Genuss eines unrechtmässigen Steuervorteils in der Höhe von Fr. 52'449.-- gelangt, womit eine Forderung in derselben Höhe zugunsten der ESTV bestehe (vgl. Sachverhalt Bst. B.k.b).

Die von der Beschwerdeführerin erwähnten Aufrechnungen von Vorsteuern betreffen Ziff. 4 des Beiblatts zur EA. Aus der zugehörigen Liste («Vorsteuer») geht hervor, dass die Vorinstanz diejenigen von der Beschwerdeführerin in den Steuerperioden 2014-2016 geltend gemachten Vorsteuern nicht akzeptierte, bei welchen sie für die entsprechenden Geschäftsvorfälle keine Belege vorfinden konnte (vgl. act. 8, pag. 150 ff.). 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. 14, pag. 268): *«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 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. 3.1; Ziff. II.1.2). 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. Ebenso wenig erfolgte eine Subsumtion des festgestellten Sachverhalts unter Art. 98 Bst. e MWSTG oder gar eine Unterscheidung, welche Tatsachen unter welchen Straftatbestand zu subsumieren wären. 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 steuerpflichtiger 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). 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 Steuerrückziehung 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.\_\_\_\_\_ und F.\_\_\_\_\_ als beschuldigten Personen 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 Verweisen 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. 8, pag. 146 ff.) mit denjenigen im korrigierten «Kontrollergebnis» aus dem Strafverfahren



(act. 14, pag. 318 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.**

In einem nächsten Schritt ist von Amtes wegen die Verjährung zu prüfen (vgl. E. 2.7.1).

**5.1** In den vorliegend streitigen Steuerperioden 2015 und 2016 wurden die Mehrwertsteuerabrechnungen der Beschwerdeführerin verschiedentlich nicht korrekt vorgenommen. So wurden – wie zu zeigen sein wird – zu Unrecht diverse Einnahmen nicht deklariert (vgl. E. 7.1). Ebenso wurden in der Steuerperiode 2015 der Bezugssteuer unterliegende Leistungen nicht deklariert (E. 7.2) und die Vorsteuer auf Aufwendungen geltend gemacht, deren Bezahlung von der Beschwerdeführerin nicht nachgewiesen werden kann (vgl. E. 7.3). Dadurch wurden zu tiefe Einnahmen sowie zu hohe Vorsteuern geltend gemacht und die Mehrwertsteuerforderungen des Staates für die Steuerperioden 2015 und 2016 entsprechend verkürzt (vgl. E. 7.1.3, E. 7.2.4, E. 7.3.4). Folglich ist der objektive Tatbestand von Art. 96 Abs. 1 Bst. a MWSTG (Steuerhinterziehung, E. 2.10) vorliegend erfüllt, womit die objektive Leistungspflicht nach Art. 12 Abs. 1 VStrR gegeben ist (vgl. E. 8). Für die Steuerperiode 2014 wurde die Steuerkorrektur von der Beschwerdeführerin nicht bestritten bzw. anerkannt (E. 1.4.2) und für die Steuerperiode 2017 wurde von der Vorinstanz keine Steuerkorrektur vorgenommen (E. 1.3.3). Die Verjährung ist auch für diese Steuerperioden von Amtes wegen zu prüfen.

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** 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, 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 sowie mit dem Einspracheentscheid vom 20. April 2023 unterbrochen worden und würde neu zwei Jahre betragen. Aufgrund des hängigen Strafverfahrens ruht diese relative zweijährige Festsetzungsfrist ebenfalls bzw. hat sie noch nicht zu laufen begonnen (vgl. E. 2.7.2). Für die Steuerperioden 2014 bis 2017 ist schliesslich auch die absolute Festsetzungsverjährung noch nicht eingetreten. Die nachgeforderten Steuerkorrekturen sind folglich nicht verjährt.

## **6.**

Im Folgenden ist die Rechtmässigkeit der noch streitigen, von der Vorinstanz gegenüber der Beschwerdeführerin nachgeforderten Mehrwertsteuern für die Steuerperioden 2015 und 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 zumindest sinngemäss und zusammengefasst, 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.3.2; vgl. auch E. 6.3 hier nach). 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. 14, pag. 276], 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 Leistungsverfügung in Gang gesetzt. Vor Erlass der Leistungsverfügung wurde die Beschwerdeführerin hingegen nie separat angehört und insbesondere auch nie separat aufgefordert, fehlende Belege nachzureichen.

## 6.2

**6.2.1** Die Beschwerdeführerin macht gegen die Nachforderung in materielle Hinsicht im Wesentlichen geltend, es seien alle Geschäftsvorfälle vollständig und chronologisch verbucht worden. Zudem habe sowohl die kantonale Steuerbehörde wie auch die Vorinstanz alle definitiven Bilanzen 2014 bis 2017 zumindest stillschweigend akzeptiert. Von der kantonalen

Steuerbehörde für die Steuerperiode 2015 vorgenommenen Aufrechnungen würden Einzelfälle betreffen; für die Steuerperiode 2016 seien seitens des Kantons keine Aufrechnungen erfolgt. Schliesslich habe die ESTV in der [kontrollierten] Steuerperiode 2017 keine Steuerkorrektur vorgenommen. Für eine Ermessenseinschätzung seitens der Vorinstanz gäbe es keinen Grund.

**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 2014 bis 2017 unvollständige Aufzeichnungen geführt, namentlich indem zu zahlreichen Buchungen überhaupt keine Belege hätten vorgefunden werden können oder solche nicht «beweiskräftig» gewesen seien. Namentlich in der Steuerperiode 2015 habe die Beschwerdeführerin unterschiedliche Versionen von Jahresrechnungen bei verschiedenen Behörden eingereicht. Zudem sei davon auszugehen, dass das ausgewiesene Ergebnis nicht mit dem wirklichen Sachverhalt übereinstimme, worauf insbesondere die sichergestellte interne Jahresrechnung 2015 und 2016 der Schwestergesellschaft 3 der Beschwerdeführerin hindeute. Darin seien verdeckte Gewinnausschüttungen und Gewinnverschiebungen unter den nahestehenden Gesellschaften erwähnt. 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 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 pflichtgemäsem Ermessen einzuschätzen. Dass sie (die Vorinstanz) betreffend die Steuerperiode 2017 keine Korrekturen vorgenommen habe, sei auf die limitierten Ressourcen in der Massenverwaltung zurückzuführen. Zudem sei die Gesellschaft weitgehend inaktiv gewesen und habe – anders als noch in den Steuerperioden 2014 bis 2016 – nur tiefe Vorsteuern deklariert. Entgegen der Behauptung der Beschwerdeführerin habe sie (die ESTV) deren Mehrwertsteuerabrechnung nicht für korrekt befunden (vgl. Einspracheentscheid, Ziff. II.1.2).

**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.d 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 Ermessenseinschätzung 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 BVerG A-582/2023 vom 17. Mai 2024 [gutgeheissen infolge Verjährung mit Urteil BVerG 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 blosser 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. 2.6.5; 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 Beweisspflicht 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 *Ermesseneinschätzung* die Beweisspflicht 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 BVerfG 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 Einschätzungsmittelung in Aussicht gestellt (vgl. Sachverhalt Bst. B.d). Anstelle der – in Aussicht gestellten – Einschätzungsmittelung 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 Voraus-



setzungen 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 in vorliegendem 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 2015 und 2016 einzugehen.

**7.1** Die erste streitige Aufrechnungsgruppe betrifft Umsatzabstimmungen für die Steuerperioden 2015 und 2016 (vgl. Ziff. 1 des Beiblatts zur EA sowie die zugehörige Liste «Umsatzabstimmung» [act. 8, pag. 147 f.]).

Die Vorinstanz rechnete in der Steuerperiode 2015 eine Zahlung der Schwestergesellschaft 3 in der Höhe von Fr. 10'000.-- und in der Steuerperiode 2016 eine Zahlung derselben in der Höhe von Fr. 6'000.-- als steuerbares Entgelt auf.

**7.1.1** Die Beschwerdeführerin wendet gegen die genannten Aufrechnungen ein, es handle sich dabei um Geldtransfers zwecks Liquiditätsüberbrückung. Entgegen den Ausführungen der Vorinstanz sei der Grund für die Zahlungen (namentlich der Name des Steuerberaters und die bezogene Dienstleistung) in den Buchungen der Schwestergesellschaft 3 ersichtlich und seien die Kontenblätter für das Steuerjahr 2016 vorhanden gewesen. Aus wirtschaftlicher Sicht sei es eine Selbstverständlichkeit, den

[finanziellen] Engpass einer Firma durch flüssige Mittel einer anderen Firma zu überbrücken.

**7.1.2** Die Vorinstanz entgegnet, die Beschwerdeführerin reiche die fehlenden Belege nach wie vor nicht ein; die Einwendungen der Beschwerdeführerin würden sich in allgemeiner Kritik und irreführenden Behauptungen erschöpfen. Die Aufrechnungen und die damit einhergehenden Steuerkorrekturen seien zu Recht erfolgt.

**7.1.3** Vorab ist zu bemerken, dass die mutmassliche Auffassung der Beschwerdeführerin, es bestehe keine Pflicht zur Einreichung von Korrekturabrechnungen offensichtlich unzutreffend ist (vgl. E. 2.5.1).

Mit der Vorinstanz ist sodann festzuhalten, dass die betroffenen Geschäftsvorfälle von der Schwestergesellschaft 3 sowohl in der Steuerperiode 2015 wie auch in der Steuerperiode 2016 erfolgswirksam verbucht worden sind. Die Zahlung über Fr. 10'000.-- in der Steuerperiode 2015 wurde von der Beschwerdeführerin zunächst erfolgswirksam verbucht (Buchung: Konto 1020 [Postfinance] / Konto 2152 [KK Grand Café]). Am 31. Dezember 2015 wurde dieser Betrag mittels Korrekturbuchung erfolgswirksam erfasst (Buchung: Konto 2152 [KK Grand Café] / Konto 3400 [Beteiligungsertrag]). Wie die Buchung der Zahlung über Fr. 6'000.-- in der Steuerperiode 2016 bei der Beschwerdeführerin vorgenommen wurde, lässt sich nicht nachvollziehen. Ebenso wenig sind Belege für die betroffenen Geschäftsvorfälle aktenkundig. Die Vorbringen der Beschwerdeführerin sind somit durch nichts belegt. Dementsprechend ist nicht nachgewiesen, dass es sich bei den Zahlungen um Nicht-Entgelt im Sinne von Art. 18 Abs. 2 Bst. e MWSTG handelt.

Hingegen ist die Begründung der Vorinstanz nachvollziehbar und überprüfbar. Die Beschwerdeführerin macht denn auch nicht geltend, dass die besagten erfolgswirksamen Buchungen nicht den tatsächlichen Gegebenheiten entsprächen. Somit ist im Lichte des Massgeblichkeitsprinzips (vgl. E. 2.6) mit der Vorinstanz davon auszugehen, dass es sich bei den betreffenden Zahlungen über Fr. 10'000.-- (in der Steuerperiode 2015) bzw. Fr. 6'000.-- (in der Steuerperiode 2016) der Schwestergesellschaft 3 an die Beschwerdeführerin um steuerbares Entgelt und damit um Einnahmen handelt. Da die Beschwerdeführerin diese Zahlungen in der Steuerperiode 2015 bzw. 2016 nicht als steuerbare Einnahmen deklarierte, rechnete die Vorinstanz diese im Rahmen der Umsatzabstimmung zu Recht auf. Die damit einhergehende Steuerkorrektur in Höhe von Fr. 740.75 (für die

Steuerperiode 2015) sowie in der Höhe von Fr. 444.45 (für die Steuerperiode 2016) sind zu Recht erfolgt.

**7.2** Die zweite streitige Aufrechnungsgruppe betrifft Leistungen in der Steuerperiode 2015, die der Bezugssteuer unterliegen (vgl. Ziff. 3 des Beiblatts zur EA sowie die zugehörige Liste «Bezugssteuer» [act. 8, pag. 147, 149]).

Die Vorinstanz erachtete Zahlungen im Umfang von Fr. 3'399.08, welche die Beschwerdeführerin im Juli 2015 an G. \_\_\_\_\_ leistete, als Entgelt für Dienstleistungen, die der Bezugssteuer unterliegen und nahm diesbezüglich eine Steuerkorrektur von Fr. 271.90 für die Steuerperiode 2015 vor.

**7.2.1** Die Beschwerdeführerin wendet gegen diese Steuerkorrektur ein, dass sie (die Beschwerdeführerin) mit den betreffenden Zahlungen ein Flugticket für einen internationalen Flug sowie ein in (...) ausgestelltes Schweizer Visum für den (...) Geschäftspartner, die H. \_\_\_\_\_ OOD, vorfinanziert habe. Sie (die Beschwerdeführerin) halte als Holding Gesellschaft 100% der H. \_\_\_\_\_ OOD. Die vorfinanzierten Kosten seien für notwendige Geschäftsbesuche in der Schweiz angefallen und bei den betreffenden Leistungen (Flugreise [...] -Schweiz- [...]; Ausstellen des Schweizer Visums in [...]) handle es sich um von der Mehrwertsteuer befreite Leistungen bzw. um im Ausland erbrachte Leistungen, die jeweils nicht der Bezugssteuer unterliegen würden.

**7.2.2** Demgegenüber geht die Vorinstanz davon aus, dass die Zahlungen an G. \_\_\_\_\_ ein Entgelt für von diesem gegenüber der Beschwerdeführerin in der Schweiz erbrachten Leistungen darstellen und damit der Bezugssteuer unterliegen würden. Es handle sich aufgrund der gewählten Verbuchung im Konto 5409 (Leistungen Dritter) und den weiteren Angaben der Beschwerdeführerin wahrscheinlich um eine Dienstleistung im Zusammenhang mit einem Immobilienprojekt der Schwestergesellschaft 1. Soweit dementsprechend ein Anspruch [der Beschwerdeführerin] auf Vorsteuerabzug bestünde, würde dieser Anspruch durch die Steuer auf der erforderlichen Weiterfakturierung von der Beschwerdeführerin an die [nach Saldosteuersätzen abrechnende] Schwestergesellschaft 1 neutralisiert. Ferner erbringe die Beschwerdeführerin keinerlei Nachweise dafür, dass es sich vorliegend um Aufwendungen handle, die im Rahmen der zum Vorsteuerabzug berechtigenden unternehmerischen Tätigkeit für das Erwerben, Halten und Veräussern von Beteiligungen im Sinne von Art. 29 Abs. 3 MWSTG entstanden seien. Ebenso wenig sei durch die Beschwerdeführerin nachgewiesen, dass sie in der Steuerperiode 2015 die Anforderungen

an eine Holdinggesellschaft gemäss Art. 29 Abs. 4 MWSTG erfüllt habe, oder, dass bei der von ihr gehaltenen Unternehmung eine zum Vorsteuerabzug berechtigende unternehmerische Tätigkeit vorliege.

**7.2.3** In welchem Zusammenhang bzw. allenfalls für welche Leistungen die streitbetroffenen Zahlungen an G. \_\_\_\_\_ erfolgt sind, kann vorliegend nicht eruiert werden. Namentlich ist kein direkter Zusammenhang zu den aktenkundigen Einladungsschreiben vom 2. Dezember 2013 bzw. vom 30. November 2015 der Schwestergesellschaft 1 an G. \_\_\_\_\_ (welches sich indirekt an die Schweizerische Botschaft in [...] richtet, vgl. act. 6, Einsprachebeilage 15, pag. 129 f.) ersichtlich. Rechnungsbelege für die behaupteten Flugreisen bzw. für die behauptete Ausstellung eines Visums wurden von der Beschwerdeführerin nicht eingereicht, weshalb die geforderte Prüfspur (vgl. E. 2.5.4) nicht gewährleistet ist. Somit ist nicht nachgewiesen, dass es sich – wie die Beschwerdeführerin behauptet – um die Vorfinanzierung von Kosten im Zusammenhang mit steuerbefreiten Leistungen, respektive von im Ausland erbrachten Leistungen handelt. Demgegenüber deutet die Buchung im Konto 5409 (Leistungen Dritter) der Beschwerdeführerin darauf hin, dass es sich um eine von G. \_\_\_\_\_ als Leistungserbringer gegenüber der Beschwerdeführerin als Leistungsempfängerin erbrachte Leistung handelt.

**7.2.4** Aufgrund des hiervor Gesagten ist es als erwiesen zu betrachten, dass es sich bei den in der Liste «Bezugssteuer» zur EA um Leistungen, die der Bezugssteuer unterliegen, handelt. Die damit einhergehende Steuerkorrektur in Höhe von Fr. 271.90 für die Steuerperiode 2015 gemäss Ziff. 3 des Beiblatts zur EA ist folglich nicht zu beanstanden.

**7.3** Die letzte streitige Aufrechnungsgruppe betrifft Steuerkorrekturen im Zusammenhang mit Vorsteueraufrechnungen für die Steuerperiode 2015 gemäss Ziff. 4 des Beiblatts zur EA und der zugehörigen Liste «Vorsteuer» (vgl. act. 8, pag. 147, 151).

Die Vorinstanz verglich die von der Beschwerdeführerin deklarierten Vorsteuern mit den vorhandenen Belegen. Dabei stellte sie fest, dass in den Steuerperioden 2014-2016 nur ein Teil der geltend gemachten Vorsteuern in den Buchhaltungsunterlagen der Beschwerdeführerin belegt ist. Die Vorinstanz rechnete diejenigen Vorsteuern auf, die nicht belegt sind. Unter Berücksichtigung der von der Beschwerdeführerin vorgenommenen Berichtigungsabrechnungen für die Steuerperioden 2014 und 2015 (datierend vom 3. Oktober 2016), den Umsatzabstimmungen für die Steuerperioden 2014-

2016 (datierend vom 1. Februar 2018) sowie den Jahresabstimmungen für die Steuerperioden 2014-2016 (datierend vom 13. August 2020) nahm die Vorinstanz eine Steuerkorrektur in der Höhe von (gerundet) Fr. 15'701.-- für die Steuerperiode 2014, von (gerundet) Fr. 25'683.-- für die Steuerperiode 2015 sowie von (gerundet) Fr. 7'760.-- für die Steuerperiode 2016 vor.

Vom vorliegenden Streitgegenstand ist lediglich noch eine Korrektur der Vorsteuern im Umfang von Fr. 122.-- für die Steuerperiode 2015 umfasst (vgl. Einspracheentscheid, Ziff. II.6.3.2 und Ziff. II.6.3.3). Die übrigen Vorsteuerkorrekturen wurden von der Beschwerdeführerin im vorinstanzlichen Verfahren nicht bestritten bzw. anerkannt (vgl. E. 1.4.2).

**7.3.1** Die Beschwerdeführerin rügt, die Vorinstanz habe ihre Umsatz- und Vorsteuerabstimmungen vom 1. Februar 2018 nicht berücksichtigt und die nachbelastete Vorsteuer auch sonst nicht begründet. Die Vorinstanz bediene sich allgemeiner Aussagen und nicht belegter Behauptungen.

**7.3.2** Die Vorinstanz entgegnet, sie habe der Beschwerdeführerin in den Steuerperioden 2014 und 2016 einen höheren Vorsteuerabzug gewährt als diese geltend macht habe, womit die Vorsteuerkorrekturen für diese Steuerperioden nicht bestritten worden seien. Die für die Steuerperiode 2015 streitige Vorsteueraufrechnung in der Höhe von Fr. 122.-- begründe die Beschwerdeführerin nicht.

**7.3.3** In ihrer Beschwerde begründet die Beschwerdeführerin ihren Einwand gegen die Vorsteueraufrechnungen lediglich noch damit, dass die Vorinstanz die Aufrechnungen nur pauschal begründe und ihre Umsatz- und Vorsteuerabstimmungen vom 1. Februar 2018 nicht berücksichtige. Letzteres trifft nicht zu. Die Angaben der Beschwerdeführerin in den Umsatz- und Vorsteuerabstimmungen vom 1. Februar 2018 sind mit denjenigen in den Jahresabstimmungen vom 13. August 2020 identisch und die Vorinstanz hat die Jahresabstimmungen der Beschwerdeführerin vom 13. August 2020 für die Steuerperioden 2014, 2015 und 2016 im Einspracheentscheid berücksichtigt (vgl. Einspracheentscheid, Ziff. II.6.2, II.6.3.2.5 und II.6.3.3; zur Verletzung des rechtlichen Gehörs vgl. E. 4).

Zu der noch streitigen Vorsteueraufrechnung von Fr. 122.-- für die Steuerperiode 2015 äussert sich die Beschwerdeführerin sodann nicht. Darauf ist unter Berücksichtigung der der Beschwerdeführerin obliegenden Begründungspflicht (vgl. E. 1.7.2) nicht weiter einzugehen, zumal auch die Akten hierzu keinen offensichtlichen Anlass geben.

**7.3.4** Somit ist die vorliegend noch streitige Vorsteueraufrechnung für die Steuerperiode 2015 in der Höhe von Fr. 122.-- durch die Vorinstanz 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 2015, indem noch eine Umsatzdifferenz von Fr. 10'000.-- besteht (vgl. E. 7.1), indem Leistungen im Umfang von Fr. 3'399.08, die der Bezugssteuer unterliegen, nicht deklariert wurden (vgl. E. 7.2) sowie indem zu hohe Vorsteuern im Umfang von Fr. 122.-- deklariert wurden (E. 7.3);

in der Steuerperiode 2016, indem noch eine Umsatzdifferenz von Fr. 6'000.-- besteht (vgl. E. 7.1).

**8.2** Als Folge dieser Falschdeklarationen wurde die von der Beschwerdeführerin tatsächlich geschuldete Mehrwertsteuer für die Steuerperiode 2015 um Fr. 1'134.65 (vgl. E. 7.1.3, E. 7.2.4 und E. 7.3.4) und für die Steuerperiode 2016 um Fr. 444.45 (vgl. E. 7.1.3) verkürzt. Damit ist der objektive Tatbestand der einfachen Steuerhinterziehung im Sinne von Art. 96 Abs. 1 Bst. a MWSTG in den Steuerperioden 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.

**8.3** 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.

## **9.**

Zusammenfassend 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. 4'250.-- 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. 3'250.-- zu tragen hat. Dieser Betrag ist dem von ihr einbezahlten Kostenvorschuss von Fr. 4'250.-- zu entnehmen. Der Überschuss von Fr. 1'000.-- ist ihr nach Eintritt der Rechtskraft dieses Urteils zurückzuerstatten.

**10.2** Die teilweise obsiegende Beschwerdeführerin hat Anspruch auf eine reduzierte Parteientschädigung (Art. 64 Abs. 1 VwVG i.V.m. Art. 7 ff. VGKE). Da der Vertreter der Beschwerdeführerin im Verfahren vor dem Bundesverwaltungsgericht keine Kostennote eingereicht hat, ist die Parteientschädigung praxismässig nach freiem richterlichem Ermessen auf Fr. 1'500.-- festzusetzen (vgl. Art. 14 Abs. 2 VGKE).

*Für das Dispositiv wird auf die nächste Seite verwiesen.*

**Demnach erkennt das Bundesverwaltungsgericht:**

**1.**

Die Beschwerde abgewiesen, soweit darauf eingetreten wird.

**2.**

Die Verfahrenskosten in der Höhe von Fr. 4'250.-- werden der Beschwerdeführerin im Umfang von Fr. 3'250.-- auferlegt. Dieser Betrag wird dem geleistete Kostenvorschuss von Fr. 4'250.-- 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)