



Abteilung I
A-3394/2023

Urteil vom 11. Dezember 2024

Besetzung

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

Parteien

A. _____ AG,
(...),
vertreten durch
Dr. Hubertus Ludwig, Advokat,
Ludwig + Partner AG,
(...),
Beschwerdeführerin,

gegen

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

Gegenstand

Mehrwertsteuer; Nachleistung
(Steuerperioden 2015 und 2016).

Sachverhalt:**A.**

A.a Die A. _____ AG (nachfolgend: Steuerpflichtige) mit Sitz in (...) ist seit dem 1. Februar 2015 im Register der mehrwertsteuerpflichtigen Personen bei der Eidgenössischen Steuerverwaltung (nachfolgend: ESTV) eingetragen. Gemäss Eintrag im Handelsregister bezweckt sie den Betrieb des (gastgewerblicher Betrieb) in (...) (nachfolgend: Café).

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

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

A.d Die D. _____ AG (nachfolgend: Schwestergesellschaft 3) mit Sitz in (...) ([...]) ist seit dem 1. Januar 2013 im Register der mehrwertsteuerpflichtigen Personen bei der ESTV) eingetragen. Gemäss Eintrag im Handelsregister bezweckt sie (Zweck).

A.e In den Steuerperioden 2015 und 2016 rechnete die Steuerpflichtige in Anwendung der Saldosteuersatzmethode sowie nach vereinnahmten Entgelten ab. Ihr wurde der Saldosteuersatz 5.2% (gastgewerblicher Betrieb) von der ESTV bewilligt.

E. _____ ist Mitglied des Verwaltungsrats der Steuerpflichtigen. Er ist zugleich Mitglied oder Präsident des Verwaltungsrats der Schwestergesellschaften 1-3 der Steuerpflichtigen. Im vorliegend relevanten Zeitraum war F. _____, die Ehefrau von E. _____, Alleinaktionärin und Präsidentin des Verwaltungsrats 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. 31).

B.b Am 13. Dezember 2017 führte die ESTV SD 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. Unter den sichergestellten Buchhaltungsunterlagen befanden sich namentlich zwei Listen (interne Jahresrechnungen der Steuerpflichtigen) 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. 2 ESTV SD 03.04 Auswertung [unpaginiert und ohne Seitenzahlen], S. 387 f.). Am gleichen Tag wurde E. _____ als Beschuldigter einvernommen.

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. 29).

B.d Am 12. Januar 2018 liess die Steuerpflichtige Umsatzabstimmungen für die Steuerperioden 2015 und 2016 einreichen (vgl. act. 27, Beilage 1 [enthalten in act. 13 {Stellungnahme zum Schlussprotokoll}, Beilage 6). Darin wurden diverse Korrekturen der ursprünglich eingereichten Mehrwertsteuerabrechnungen im Umfang von Fr. 293'395.-- (für die Steuerperiode 2015) bzw. von Fr. 601'376.-- (für die Steuerperiode 2016) vorgenommen.

B.e Die ESTV SD beauftragte die Abteilung Externe Prüfung (nachfolgend: ESTV EP) am 6. März 2018 mit der buchhalterischen Auswertung der Steuerperioden 2010 bis 2016 und der Berechnung der Steuerforderung (vgl. act. 23). Die Auswertung wurde für die Steuerpflichtige und für jede der Schwestergesellschaften 1-3 mit einem (undatierten) «Kontrollbericht» (act. 20) abgeschlossen und jeweils ein «Kontrollergebnis» erstellt (vgl. act. 19). Im «Kontrollbericht» stellte die ESTV EP in den untersuchten

Steuerperioden verschiedene Mängel in der Buchhaltung der Steuerpflichtigen fest, namentlich das Fehlen der Kontoblätter für die Steuerperiode 2015 sowie von diversen (hinreichenden) Belegen für zahlreiche verbuchte Aufwände (vgl. act. 20 [unpaginiert und ohne Seitenzahlen], Seite 3 ff. des Dokuments). Die ESTV EP nahm im «Kontrollergebnis» und dem zugehörigen Beiblatt sowie den zugehörigen Listen für die Steuerperioden 2015 und 2016 (Zeitraum vom 1. Januar 2015 bis 31. Dezember 2016) verschiedene Aufrechnungen und Steuerkorrekturen im Zusammenhang mit Umsatzabstimmungen (Ziff. 1 des Beiblatts), mit Leistungen an Nahestehende (Ziff. 2 des Beiblatts), mit Entgeltsminderungen (Ziff. 3 des Beiblatts) sowie mit der Personalverpflegung (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
2015	Fr. 13'946.--	Fr. 4'602.--
2016	Fr. 158'260.--	Fr. 19'056.--
Total		Fr. 23'668.--

Das «Kontrollergebnis» enthielt zudem folgende Bemerkung:

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

B.f Am 18. Juni 2021 fand eine weitere Einvernahme von E. _____ statt (vgl. act. 17).

B.g E. _____ und F. _____ liessen am 16. Juli 2021 durch ihren Rechtsvertreter zur Einvernahme sowie u.a. zu den Steuerkorrekturen im «Kontrollergebnis» betreffend die Steuerpflichtige Stellung nehmen (act. 16).

B.h Daraufhin passte die ESTV EP das «Kontrollergebnis» am 18. August 2021 betreffend die Steuerperiode 2016 an. Für diese Steuerperiode resultierte nunmehr eine Steuerforderung in der Höhe von Fr. 152'061.-- (anstatt Fr. 158'260.--) sowie eine Steuerkorrektur von Fr. 12'888.-- (anstatt Fr. 19'066.--). Für die Steuerperiode 2015 wurden keine Anpassungen vorgenommen. Die «Total Steuerkorrektur zu Gunsten der ESTV» für die

Steuerperioden 2015 und 2016 wurde auf Fr. 17'469.-- (anstatt Fr. 23'668.--) reduziert (vgl. act. 15, Beilage 4).

B.i Am 6. Dezember 2021 erliess die ESTV SD das Schlussprotokoll gegen E._____ und F._____ (act. 15). In tatsächlicher Hinsicht erachtete es die ESTV SD als erstellt, dass die Steuerforderung zu Lasten des Staates verkürzt worden sei, indem die Mehrwertsteuer der Steuerpflichtigen in den Steuerperioden 2015 und 2015 im Sinne von Art. 96 Abs. 1 Bst. a MWSTG nicht korrekt und nicht vollständig abgerechnet worden sei. Schliesslich stellte die ESTV SD den Erlass einer separaten Leistungsverfügung in Aussicht (Ziff. 4, Weiteres Verfahren), mittels welcher die Steuer(nach)forderung von insgesamt Fr. 181'038.-- eingefordert werde. Die korrigierten «Kontrollergebnisse» betreffend die Steuerpflichtige sowie betreffend ihre Schwestergesellschaften 1-3 wurden dem Rechtsvertreter der Beschuldigten als Beilage zum Schlussprotokoll zugestellt.

B.j E._____ und F._____ liessen mit Eingabe vom 16. Dezember 2021 zum Schlussprotokoll sowie zu den korrigierten «Kontrollergebnissen» Stellung nehmen. Betreffend die Steuerpflichtige wurde die Steuerkorrektur bestritten, mit Ausnahme derjenigen betreffend Entgeltsminderungen im Umfang von Fr. 132.80 gemäss Ziff. 3 des Beiblatts zum korrigierten «Kontrollergebnis» (vgl. act. 13, S. 6 f., Rz. 34 ff.).

B.k

B.k.a Am 21. Juni 2022 erliess die ESTV SD einen Strafbescheid gegen E._____ (vgl. act. 11). Darin wurde E._____ – im Zusammenhang mit der Steuerpflichtigen – wegen mehrfacher vorsätzlicher Steuerhinterziehung im Sinne von Art. 96 Abs. 1 Bst. a MWSTG in den Steuerperioden 2015 und 2016 schuldig gesprochen (Dispositiv Ziff. 1 sowie Ziff. 3 der Erwägungen). Zudem wurde E._____ als verantwortliches Organ der Steuerpflichtigen gestützt auf Art. 12 Abs. 3 VStrR für die Steuer(nach)forderung von Fr. 17'469.-- mit der Steuerpflichtigen solidarisch haftbar erklärt (Dispositiv Ziff. 6). Das Strafverfahren gegen F._____ wurde hingegen eingestellt (vgl. act. 4 [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 2015 bis 2016 (nachfolgend: Leistungsverfügung; vgl. act. 10). 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. 17'469.--, zuzüglich Verzugszinsen ab dem 31. Mai 2016 (mittlerer Verfall). Die Eröffnung der Leistungsverfügung an die Steuerpflichtige erfolgte zusammen mit der (undatierten) Ergänzungsabrechnung Nr. 147'871 (nachfolgend: EA) sowie mit einem Einzahlungsschein (vgl. Dispositiv-Ziff. 4). Zur Begründung führte die ESTV SD unter Verweis auf das Schlussprotokoll sowie den Strafbescheid aus, E. _____ habe sich als Organ der Steuerpflichtigen der Steuerhinterziehung gemäss Art. 96 Abs. 1 Bst. a MWSTG strafbar gemacht, wodurch die Steuerpflichtige in den Genuss eines unrechtmässigen Steuervorteils in der Höhe des nachgeforderten Betrags gekommen sei.

C.

C.a Am 12. August 2022 erhob die Steuerpflichtige Einsprache (act. 7) und beantragt – unter Kosten- und Entschädigungsfolge – die Herabsetzung der Leistungsverfügung wie folgt:

- «Verfügungsentscheid zur Ziffer 1 der Ergänzungsabrechnung 147'871 hinsichtlich der Steuerperioden 2015-2016 Steuerkorrekturen in der Höhe von CHF 7'692.20 auf CHF 0.--;
- Verfügungsentscheid zur Ziffer 2 der Ergänzungsabrechnung 147'871 hinsichtlich der Steuerperiode 2016 Steuerkorrekturen in der Höhe von insgesamt CHF 8'998.90 auf CHF 1'352.--;
- Verfügungsentscheid zur Ziffer 4 der Ergänzungsabrechnung 147'871 hinsichtlich der Steuerperioden 2015-2016 Steuerkorrekturen in der Höhe von CHF 645.05 [recte: Fr. 645.85] auf CHF 0.--;
- Die Gesamtbelastung mit Verfügungsentscheid vom 21. Juni 2022 der Ergänzungsabrechnung 147'871 hinsichtlich der Steuerperioden 2015-2016 Steuerkorrekturen in der Höhe von CHF 17'469.75 auf CHF 1'484.--.»

Die Steuerpflichtige anerkannte die von der ESTV vorgenommenen Aufrechnungen für die Steuerperiode 2016 gemäss Ziff. 3 des Beiblatts zur EA (Entgeltsminderungen) in der Höhe von Fr. 2'554.-- und die damit verbundene Nachbelastung von Fr. 132.-- als begründet. Ebenfalls als begründet anerkannte die Steuerpflichtige zudem die Aufrechnungen gemäss Ziff. 2 des Beiblatts zur EA (Leistungen an Nahestehende) im Umfang von Fr. 26'000.-- und eine damit verbundene Nachbelastung von Fr. 1'352.-- (5.2% von Fr. 26'000.--) für die Steuerperiode 2016. Im Übrigen bestritt sie die verfügte Steuernachforderung bzw. die erfolgten Aufrechnungen. Zur

Begründung führt die Steuerpflichtige im Wesentlichen aus, die (noch strittigen) Aufrechnungen seien rechtswidrig erfolgt. Die ESTV habe bei der Umsatzabstimmung gemäss Ziff. 1 des Beiblatts zur EA offene Debitorenbeträge nicht berücksichtigt. Zudem sei die Behauptung der ESTV, dass die als Leistungen an nahestehende Personen aufgerechneten Positionen – entgegen den entsprechenden Buchungen – keinen geschäftsmässig begründeten Aufwand darstellen, nicht erwiesen. Schliesslich stünden die (noch streitigen) Aufrechnungen gemäss Ziff. 2 und Ziff. 4 des Beiblatts zur EM in einem unzulässigen Widerspruch zur definitiven Veranlagung der kantonalen Steuerverwaltung. Als Beweise reichte die Steuerpflichtige insbesondere die Kontoblätter des Jahres 2015 sowie für die Steuerperiode 2016 verschiedene Belege betreffend die Aufrechnungen gemäss Ziff. 2 des Beiblatts zur EA ein (vgl. act. 7, Beilagen 15 und 17).

C.b Am 10. Mai 2023 erliess die ESTV den Einspracheentscheid. Darin korrigierte sie die Nachbelastung für die Steuerperiode 2016 einzig im Zusammenhang mit einer Aufwandposition gemäss Ziff. 2 des Beiblatts zur EA (Position «Dampfbügeleisen») um Fr. 160.10 (5.2% von Fr. 3'079.--) zu Gunsten der Steuerpflichtigen und hiess die Einsprache in diesem Umfang gut, im Übrigen wies sie die Einsprache jedoch ab (Dispositiv Ziff. 1). Entsprechend ihrer Ankündigung vom 12. April 2023 (vgl. act. 2) nahm die ESTV für die Steuerperiode 2015 eine zusätzliche Steuerkorrektur bzw. Nachbelastung von Fr. 4'354.13 (5.2% von Fr. 83'733.30) vor. Die ESTV stellte zudem fest, dass die Steuerpflichtige für die Steuerperiode 2016 die Aufrechnung von geldwerten Leistungen an eng verbundene bzw. diesen nahestehende Personen im Umfang von Fr. 26'000.-- gemäss Ziff. 2 der EA sowie die Aufrechnung von Entgeltsminderungen gemäss Ziff. 3 der EA in Höhe von Fr. 2'554.-- anerkannt habe und damit die Nachforderungsverfügung für die Mehrwertsteuer im Umfang von Fr. 1'484.-- (Fr. 1'352.-- [5.2% von Fr. 26'000.--] + Fr. 132.80 [5.2% von Fr. 2'554.--]) zuzüglich Verzugszins in Rechtskraft erwachsen sei (Dispositiv Ziff. 2). In Ergänzung dazu verpflichtete sie die Steuerpflichtige zur Zahlung von Mehrwertsteuern für die Steuerperiode 2015 und 2016 in Höhe von Fr. 20'179.-- 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 ihr (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 fehlerhaften Buchhaltung der Steuerpflichtigen habe ermessensweise unter Berücksichtigung des Beweisergebnisses im Strafverfahren ermitteln dürfen. Der Beschwerdeführerin gelinge – mit Ausnahme der Aufwandposition «Dampfbügelseien» – der ihr obliegende Nachweis nicht, dass die ermessensweise ermittelte Steuerkorrektur offensichtlich nicht den tatsächlichen Gegebenheiten entsprechen würde.

D.

D.a Dagegen erhob die Steuerpflichtige (nachfolgend: Beschwerdeführerin) am 12. Juni 2023 Beschwerde beim Bundesverwaltungsgericht. Sie beantragt die Herabsetzung der Steuerkorrekturen von Fr. 20'179.-- auf Fr. 1'484.--; unter Kosten- und Entschädigungsfolgen zu Lasten der ESTV.

Die Beschwerdeführerin macht zur Begründung zusammenfassend geltend, dass weder die Ermessenseinschätzung noch die erfolgten Aufrechnungen gerechtfertigt seien.

D.b Die ESTV (nachfolgend: Vorinstanz) reichte am 16. August 2023 innert erstreckter Frist ihre Vernehmlassung ein. Sie beantragt die Abweisung der Beschwerde sowie die Auferlegung der Verfahrenskosten an die Beschwerdeführerin.

D.c Die Beschwerdeführerin repliziert am 7. September 2023, wobei sie namentlich ihre Rechtsbegehren präzisiert und klarstellt, dass sie eine Herabsetzung der Steuerkorrektur von Fr. 20'179.-- auf Fr. 0.-- (statt auf Fr. 1'484.--, vgl. Sachverhalt Bst. D.a) beantrage.

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 sachlich 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 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 einzutreten.

1.4 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).

1.5 Der vorliegend zu beurteilende Sachverhalt betrifft die Steuerperioden 2015 und 2016. Somit ist das MWSTG mitsamt der zugehörigen Mehrwertsteuerverordnung vom 27. November 2009 (MWSTV, SR 641.201) in den in diesen Jahren gültigen Fassungen massgebend.

1.6

1.6.1 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).

1.6.2 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).

1.7 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 Mehrwertsteuerrecht gesetzlich vorgesehene Mitwirkungspflicht der steuerpflichtigen Person (vgl. hierzu E. 2.6).

1.8

1.8.1 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.).

1.8.2 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.).

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

2.

2.1 Der Bund erhebt eine allgemeine Verbrauchssteuer nach dem System der Nettoallphasensteuer (Mehrwertsteuer, vgl. Art. 130 der Bundesverfassung vom 18. April 1999 [BV, SR 101] und Art. 1 Abs. 1 MWSTG). Der Mehrwertsteuer im Inland unterliegen die im Inland durch steuerpflichtige Personen gegen Entgelt erbrachten Leistungen; sie bestehen in Lieferungen oder Dienstleistungen (Art. 3 Bst. d und e MWSTG) und sind steuerbar, soweit das MWSTG keine Ausnahme vorsieht (Steuerobjekt; Art. 18 Abs. 1 MWSTG). Bis zum 31. Dezember 2017 war steuerpflichtig, wer unabhängig von Rechtsform, Zweck und Gewinnabsicht ein Unternehmen betrieb und nicht von der Steuerpflicht befreit war (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 Art. 33 MWSTG, die ihr in Rechnung gestellte Inlandsteuer als Vorsteuer abziehen (Art. 28 Abs. 1 Bst. a

MWSTG), wenn sie nachweist, dass sie die Vorsteuer bezahlt hat (Art. 28 Abs. 3 MWSTG).

2.2

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

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

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

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

2.4.1 Auch das Erbringen von Leistungen an eng verbundene Personen gilt als Leistungsverhältnis (Art. 26 Satz 1 MWSTV), sofern es sich nicht um reine Innenleistungen handelt. Als *eng verbundene Personen* gelten nach Art. 3 Bst. h MWSTG (in der anwendbaren Fassung vom 1. Januar 2010; AS 2009 5203) die Inhaberinnen und Inhaber von massgebenden Beteiligungen an einem Unternehmen oder ihnen nahestehende Personen. Eine massgebende Beteiligung liegt vor, wenn die Schwellenwerte gemäss Art. 69 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die direkte Bundessteuer (DBG, SR 642.11) überschritten werden oder wenn eine entsprechende Beteiligung an einer Personengesellschaft vorliegt (Urteil des BGer 2C_403/2022 vom 12. Dezember 2022 E. 5.4.1; Urteil des BVGer A-4304/2021 vom 16. Juni 2023 E. 3.2.1 m.w.H.).

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

2.4.3 Rechtsfolge einer Leistung zu einem Vorzugspreis an eine eng verbundene Person ist, dass für die Bemessung der Mehrwertsteuer eine besondere (fiktive) Bemessungsgrundlage herangezogen wird. Die Leistung wird auf den Wert korrigiert, der unter unabhängigen Dritten vereinbart würde. Massgebend ist der Drittpreis, das heisst der Preis, den ein Dritter der gleichen Abnehmerkategorie «auf dem Markt» (Marktwert) üblicherweise für dieselbe Leistung zu bezahlen hätte (Urteil des BVGer A-4190/2020, A-4195/2020 vom 15. Dezember 2021 E. 3.2.4 m.w.H.). Dieser Drittpreis ist in den meisten Fällen kein exakter Wert, sondern kann nur annäherungsweise bestimmt werden. Die ESTV hat diesfalls eine Schätzung des Werts durchzuführen und sich dabei grundsätzlich an die im Zusammenhang mit der Ermessenseinschätzung entwickelten Prinzipien und Kriterien zu halten (vgl. Urteil des BGer 2C_27/2021 vom 5. Oktober 2021 E. 3.1.2; Urteil des BVGer A-4304/2021 vom 16. Juni 2023 E. 3.2.3, je m.w.H.).

2.5

2.5.1 Die von den Verwaltungsbehörden veröffentlichten Broschüren, Kreisschreiben und Merkblätter stellen lediglich Verwaltungsverordnungen dar, das heisst generelle Dienstanweisungen, die sich an nachgeordnete Behörden oder Personen wenden und worin die Verwaltungen ihre Sichtweise darlegen. Sie dienen der Sicherstellung einer einheitlichen, gleichmässigen und sachrichtigen Praxis des Gesetzesvollzugs. Nicht verbindlich sind Verwaltungsverordnungen dagegen für die Justizbehörden, deren Aufgabe es ist, die Einhaltung von Verfassung und Gesetz im Einzelfall zu überprüfen. Die Gerichtsbehörden sollen Verwaltungsverordnungen allerdings mitberücksichtigen, sofern diese eine dem Einzelfall angepasste und

gerecht werdende Auslegung der anwendbaren gesetzlichen Bestimmungen darstellen (vgl. statt vieler: Urteil des BVGer A-4948/2022 vom 13. September 2023 E. 3.3.1 m.w.H.).

2.5.2 Die Vorinstanz sieht in ihrer Mehrwertsteuer-Info 08 «Privatanteile» (nachfolgend: MWST-Info 08) in der Fassung vom 31. Mai 2016 vor, dass vom Arbeitgeber an die Arbeitnehmerin kostenlos oder unterpreisig abgegebene Verpflegung im Lohnausweis zu deklarieren ist und als entgeltlich erbrachte Leistung zu qualifizieren ist. Der entgeltliche Verpflegungsanteil ist vom Arbeitgeber zum im Lohnausweis angegebenen Wert (inkl. MWST) abzurechnen. Die Ansätze zur Festlegung der Bemessungsgrundlage sind insbesondere dem Merkblatt N1/2007 über die Naturalbezüge und der privaten Unkostenanteile von Geschäftsinhaberinnen und Geschäftsinhabern bzw. dem Merkblatt N2/2007 über die Bewertung von Verpflegung und Unterkunft von Unselbstständigerwerbenden für die kantonalen Steuern und direkten Bundessteuern zu entnehmen (vgl. MWST-Info 08, Ziff. 3.4.3.1; MWST-Branchen Info 08 «Hotel und Gastgewerbe» [nachfolgend: MWST-Branchen Info 08], Ziff. 2.2.3.2 sowie Art. 94 Abs. 4 MWSTV). Für Direktorinnen und Direktoren von Betrieben des Gastgewerbes gelten die Ansätze für Restaurants und Hotels gemäss dem Merkblatt N1/2007 (vgl. Merkblatt N2/2007, Fn. 1).

2.6

2.6.1 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).

2.6.2 Sodann verpflichtet Art. 70 Abs. 1 MWSTG die steuerpflichtige 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.

2.6.3 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 aMWSTG]).

2.6.4 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).

2.6.5 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 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).

2.7 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).

2.8

2.8.1 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).

2.8.2 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).

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

Nach der Rechtsprechung erwachsen auch 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 und bewirken damit die partielle Rechtskraft der ihnen zugrundeliegenden Steuerforderung (ausführlich: Urteil des BVGer A-4347/2022 vom 26. April 2024 E. 3 m.w.H.).

2.10 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).

2.11 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 berechtigte 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 BVer A-5624/2018 vom 19. Juli 2019 E. 5.6.1, je m.w.H.). Dementsprechend gelten die strafprozessualen Garantien für das Verwaltungsverfahren nicht, da es einzig der Festsetzung der Höhe der Leistungs- oder Rückleistungspflicht dient (vgl. BGE 144 II 427 E. 2.3.2; Urteil des BGer 2C_201/2013 vom 24. Januar 2014 [nicht in BGE 140 II 194 publizierte] E. 4.1; OESTERHELT/FRACHEBOUD, in: Frank/Eicker/Markwalder/Achermann [Hrsg.], Basler Kommentar, Verwaltungsstrafrecht, 2020 [nachfolgend: Kommentar VStrR], Art. 12 N. 25).

3.4 Werden das Leistungs- bzw. Rückleistungsverfahren und das Strafverfahren getrennt durchgeführt, richten sich die Rechte und Pflichten der Beteiligten grundsätzlich allein nach den für das jeweilige Verfahren geltenden Bestimmungen (vgl. statt vieler: Urteile des BVGer A-2396/2022 vom 13. September 2023 E. 3.2.5 [bestätigt durch das BGer 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 BGer 2C_867/2018 vom 6. November 2019 E. 5.2 und 6.1; 2C_112/2010 vom 30. September 2010 E. 5.3; ANDRÉ HAIBÖCK, Kommentar VStrR, Art. 63 N. 9).

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

3.6 In Bezug auf die Einfuhrabgaben hat das Bundesgericht entschieden, dass die *Bemessungsgrundlage* für die nach Art. 12 VStrR festzusetzende Nachleistungspflicht zu schätzen ist, wenn sie sich nicht genau festlegen lässt (Urteil des BGer 2C_1079/2016 vom 7. März 2017 E. 3.3.3). Dabei ist es vor dem Hintergrund der Rechtsprechung zur Ermessenseinschätzung der auf Inlandleistungen zu erhebenden Mehrwertsteuer sachgerecht, wenn sich das Bundesverwaltungsgericht auch bei der Überprüfung einer zulässigerweise erfolgten Schätzung von hinterzogenen oder

nachzuentrichtenden 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 im Zusammenhang mit den durch die Vorinstanz im Einspracheentscheid für die Steuerperiode 2015 zusätzlich vorgenommenen Aufrechnungen und Steuerkorrekturen gemäss Liste «Art. 24 Abs. 2 MWSTG» (act. 2, Beilage «Beiblatt Leistungen an eng verbundene Personen 2015») sinngemäss geltend, die Vorinstanz habe die Aufrechnungen nicht begründet. Eine Detaillierung fehle, man würde nicht einmal sehen, um was es sich handeln solle. Damit rügt sie eine Verletzung des Anspruchs auf rechtliches Gehör. Dieser Anspruch ist formeller Natur (vgl. statt vieler: Urteil des BVGer A-7302/2018 vom 26. Mai 2020 E. 3.1.1 m.w.H.). Auf die diesbezügliche Rüge der Beschwerdeführerin ist daher vorab einzugehen.

4.1

4.1.1 Der Anspruch auf rechtliches Gehör gemäss Art. 29 BV verlangt von der Behörde, dass sie die Vorbringen der Betroffenen tatsächlich hört, ernsthaft prüft und in ihrer Entscheidungsfindung angemessen berücksichtigt. Dabei ist nicht erforderlich, dass sich die Begründung mit allen Parteistandpunkten einlässlich auseinandersetzt und jedes einzelne Vorbringen ausdrücklich widerlegt. Vielmehr kann sie sich auf die für den Entscheid wesentlichen Punkte beschränken. Die Begründung muss aber immerhin so abgefasst sein, dass sich der Betroffene über die Tragweite des Entscheids Rechenschaft geben und ihn in voller Kenntnis der Sache an die höhere Instanz weiterziehen kann. In diesem Sinne müssen wenigstens kurz die Überlegungen genannt werden, von denen sich die Behörde hat leiten

lassen und auf die sich ihr Entscheid stützt (statt vieler: BGE 143 III 65 E. 5.2; Urteil des BVGer A-4474/2021 vom 2. März 2023 E. 4.3.2). Die Begründung muss nicht zwingend in der Verfügung selbst enthalten sein. Genügen kann auch ein Verweis in der Verfügung auf separate Schriftstücke, auf frühere Entscheide oder klare Angaben der Entscheidungsgründe in früheren Schreiben (in derselben Sache) an den Verfügungsadressaten (BGE 123 I 31 E. 2c und 2d; Urteile des BVGer A-2373/2019 vom 13. November 2020 E. 3.2.1; A-6362/2015 vom 16. Januar 2017 E. 3.1.2).

4.1.2 Das Bundesgericht lässt es zu, Verfahrensfehler wie eine Verletzung des Anspruchs auf rechtliches Gehör im Rechtsmittelverfahren zu heilen bzw. die unterbliebene Gewährung des rechtlichen Gehörs nachzuholen. Dies setzt voraus, dass die Verletzung nicht besonders schwer wiegt und die betroffene Person die Möglichkeit hat, sich vor einer Beschwerdeinstanz zu äussern, die zur freien Prüfung aller Sachverhalts- und Rechtsfragen berechtigt ist (BGE 142 II 218 E. 2.8.1; 137 I 195 E. 2.3.2; Urteil des BGer 1C_632/2017 vom 5. März 2018 E. 3.4.1). Unter dieser Voraussetzung ist darüber hinaus selbst bei einer schwerwiegenden Verletzung des Anspruchs auf rechtliches Gehör von einer Rückweisung der Sache an die Vorinstanz abzusehen, wenn und soweit die Rückweisung zu einem formalistischen Leerlauf und damit zu unnötigen Verzögerungen führen würde, die mit dem Interesse der betroffenen Partei an einer beförderlichen Beurteilung der Sache nicht zu vereinbaren wären (BGE 137 I 195 E. 2.3.2; BVGE 2019 VII/6 E. 4.4 m.w.H.). Der nachträglichen Gewährung des rechtlichen Gehörs zugänglich sind insbesondere Verstösse gegen die Begründungspflicht. Hierzu ist das Versäumte im Rechtsmittelverfahren nachzuholen, etwa indem die Vorinstanz eine genügende Begründung in ihrer Vernehmlassung (nachträglich) vornimmt und die Rechtsmittelinstanz der betroffenen Partei im Rahmen eines zweiten Schriftenwechsels die Möglichkeit einräumt, sich dazu zu äussern (Urteile des BGer 1C_39/2017 vom 13. November 2017 E. 2.1; 1C_300/2015 vom 14. März 2016 E. 4.1; Urteile des BVGer A-2373/2019 vom 13. November 2020 E. 3.2.2; A-199/2018 vom 18. April 2019 E. 4.4.1).

4.1.3 Wird die vorinstanzliche Gehörsverletzung im Beschwerdeverfahren geheilt, ist diesem Umstand im Kostenpunkt Rechnung zu tragen. Da die betroffene Person nur durch Erheben einer Beschwerde zu einer rechtsgenügenden Begründung gelangt, sind ihr keine oder – falls es sich um einen geringfügigen Mangel handelt – bloss reduzierte Verfahrenskosten aufzuerlegen und ist ihr allenfalls eine Parteientschädigung zuzusprechen

(vgl. BGE 136 II 214 E. 4.4; BVGE 2017 I/IV E. 5.3; Urteil des BVGer A-3202/2022 vom 18. Juli 2023 E. 2.7.4).

4.2

4.2.1 Die Vorinstanz stützte ihre Nachforderung in der Leistungsverfügung vom 21. Juni 2022 auf Art. 12 Abs. 1 und Abs. 2 VStrR i.V.m. Art. 82 MWSTG. Darin hielt sie fest, E. _____ habe sich der mehrfachen (vorsätzlichen) Steuerhinterziehung im Sinne von Art. 96 Abs. 1 Bst. a MWSTG strafbar gemacht, indem er als Organ der Beschwerdeführerin in den Steuerperioden 2015 und 2016 die Steuerforderung zulasten des Staates um Fr. 17'469.-- verkürzt habe. Dadurch sei die Beschwerdeführerin in den Genuss eines unrechtmässigen Steuervorteils in der Höhe von Fr. 17'469.-- gelangt, womit eine Forderung in derselben Höhe zugunsten der ESTV bestehe (vgl. act. 7, Beilage 2, Ziff. I.B und Ziff. II.3).

Die von der Beschwerdeführerin erwähnten Aufrechnungen («geldwerte Leistungen») wurden von der Vorinstanz im Sinne einer reformatio in peius erst im Laufe des Einspracheverfahrens vorgenommen (vgl. Sachverhalt Bst. C.b). Die Vorinstanz hat die verschiedenen Aufrechnungen und die damit einhergehenden Steuerkorrekturen in der Liste «Art. 24 Abs. 2 MWSTG» mit der Bemerkung «kein Beleg (MWSTG 24 II)» bzw. in einem Fall mit der Bemerkung «steuerbare Untervermietung» begründet. Zudem hielt sie im Schreiben vom 12. April 2023 fest, dass den von der Beschwerdeführerin mit ihrer Einsprache vom 12. August 2022 beigelegten Kontoblätter des Jahres 2015 keinerlei Buchungsbelege und keinerlei Nachweise über die geschäftsmässige Begründetheit der (Leistungs-)Bezüge vorliegen würden. Dem Schreiben beigelegten Beiblatt seien die Positionen zu entnehmen, bei welchen sie (die Vorinstanz) «gestützt auf das bisherige Beweisergebnis» ein steuerbares Entgelt nach Art. 24 Abs. 2 MWSTG annehme bzw. in einem Fall, ein nicht deklariertes steuerbares Entgelt aus Untervermietung eines Fahrzeugs (vgl. act. 2, Ziff. 3). Die Vorinstanz gab der Beschwerdeführerin Gelegenheit, die handelskonformen Buchungsbelege vorzulegen und für jede einzelne Position durch Beweismittel darzulegen, dass die Leistungsbezüge nicht durch eng verbundene Personen (insbesondere [E. _____ und F. _____]) privat genutzt oder verbraucht worden seien. Die für die Steuerperiode 2016 als geldwerte Leistungen an Nahestehende vorgenommenen Aufrechnungen begründete die Vorinstanz in der EA bzw. in der zugehörigen Liste «Geldwerte Leistung» ebenfalls stichwortartig (beispielsweise mit der Bemerkung «Beleg nicht gefunden», «Grund / Teilnehmer fehlen»; «Rech. An F. _____», Rech. An F. _____, (...)), «Lieferadresse [B. _____ AG]»,

«[Privatadresse von E._____ und F._____]», vgl. act. 7, Beilage 2, pag.511 ff). Nähere Begründungen für diese Aufrechnungen sind dem aktenkundigen (undatierten und nicht paginierten sowie ohne Seitenzahlen versehenen) «Kontrollbericht», namentlich den Ausführungen zu den einzelnen überprüften Buchhaltungskonten, zu entnehmen (act.19, Zusammenfassung der Feststellungen für die einzelnen überprüften Konten sowie Ausführungen zu den einzelnen aufgerechneten Positionen in den überprüften Konten). Auf diesen «Kontrollbericht» wird im Schlussprotokoll vom 6. Dezember 2021 verwiesen und hierzu in Ziff. 2.1 («Vorbemerkungen») von der ESTV SD insbesondere Folgendes festgehalten (vgl. act. 6, Beilage 11, pag. 100): *«Die Steuerkorrektur wurde im Rahmen der buchhalterischen Auswertung festgelegt. Für jede Steuerpflichtige wurde ein Kontrollergebnis bestehend aus einer Übersicht über die deklarierten Steuern und die Korrektur aufgrund der Kontrolle in Bezug auf die betreffenden Steuerperioden erstellt. Dem Beiblatt und den weiteren Unterlagen zum Kontrollergebnis lässt sich die Steuerkorrektur im Einzelnen nachvollziehen. Weitere Angaben zum Auswertungsprozess sind dem Bericht zum Kontrollergebnis in der Version vom 1. Juni 2020 zu entnehmen (bei den Akten). Nach der Einvernahme vom 18. Juni 2021 wurde den Beschuldigten das Akteneinsichtsrecht gewährt. Das Kontrollergebnis vom 2. September 2021 wurde unter Berücksichtigung der Vorbringen der Beschuldigten erlassen. Somit ist die buchhalterische Auswertung objektiv und nachvollziehbar. Ferner erfolgt die Berechnung der Steuerkorrektur den im MWSTG verankerten Grundsätzen, unter Berücksichtigung der bundesgerichtlichen Rechtsprechung.»*

Im Allgemeinen ist die Begründung der Vorinstanz 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 grundsätzlich weder in Bezug auf die in der Einsprache vorgenommenen Aufrechnungen noch in der Leistungsverfügung – einschliesslich der zusätzlichen Dokumente, auf die verwiesen wurde – in Bezug auf die übrigen Aufrechnungen statt. Im angefochtenen Einspracheentscheid erwähnt die Vorinstanz erneut Art. 12 VStrR als

Anspruchsgrundlage (vgl. Einspracheentscheid, Ziff. I. 2.1; («Vorliegend zu beurteilen ist eine Leistungspflicht der Steuerpflichtigen gestützt auf Art. 12 Abs. 1 Bst. a und Abs. 2 VStrR in einem Verwaltungsverfahren.»)). Eine konkrete Subsumtion des festgestellten Sachverhalts unter die objektiven Tatbestandselemente der Steuerhinterziehung gemäss Art. 96 Abs. 1 Bst. a MWSTG findet aber weiterhin nicht statt. Hinzu kommt, dass es sich beim erwähnten «Kontrollbericht» (und den «Kontrollergebnissen»), beim Schlussprotokoll sowie beim Strafbescheid um Dokumente handelt, die im Strafverfahren gegen E. _____ und nicht in einem Verwaltungsverfahren gegenüber der Beschwerdeführerin als steuerpflichtigen Person erlassen wurden. Zwar ergeht aus den Bemerkungen in der erwähnten Liste «Geldwerte Leistung» bzw. der ebenfalls erwähnten Liste «Art. 24 Abs. 2 MWSTG», 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 oder eine andere Strafnorm des MWSTG. Insoweit ist die Begründung der objektiven Leistungspflicht nach Art. 12 Abs. 1 VStrR durch die Vorinstanz unvollständig. Diese unvollständige Begründung verletzt den Anspruch der Beschwerdeführerin auf rechtliches Gehör (vgl. E. 4.1.1). Daran ändert auch nichts, dass die Vorinstanz im Einspracheentscheid die gesamten streitigen Steuerkorrekturen nunmehr mit einer Ermessenseinschätzung nach Art. 79 Abs. 1 MWSTG begründet (vgl. hierzu auch E. 6.3), hält sie doch wie gesagt daran fest, die streitbetroffenen Steuernachforderungen gestützt auf Art. 12 Abs. 1 und Abs. 2 VStrR geltend zu machen. Wer aber die Voraussetzungen für eine Ermessenseinschätzung erfüllt, begeht nicht per se eine Steuerhinterziehung gemäss Art. 96 Abs. 1 Bst. a MWSTG (vgl. dazu näher E. 6.3.4.1).

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

Im Schlussprotokoll vom 6. Dezember 2021 erachtete es die ESTV SD als erstellt, dass die Steuerforderung zu Lasten des Staates im Sinne von Art. 96 Abs. 1 Bst. a MWSTG verkürzt worden sei, indem die Mehrwertsteuer in den Jahren 2015 und 2016 nicht korrekt und nicht vollständig abgerechnet worden sei, insbesondere da mehrfach nicht sämtliche

Einnahmen der Beschwerdeführerin deklariert worden seien (vgl. act. 12, Ziff. 2.6). 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 Leistungsverfügung bzw. in der EA (act. 10, Beilage) mit denjenigen im korrigierten «Kontrollergebnis» aus dem Strafverfahren (act. 15, Beilage 4) identisch sind. Schliesslich erlaubt auch die Begründung bzw. erlauben auch die Ausführungen der Vorinstanz im Einspracheentscheid sowie in der Vernehmlassung zu den vorliegend noch streitigen Aufrechnungen und den damit zusammenhängenden Steuerkorrekturen eine Beurteilung, ob der entsprechende Sachverhalt unter Art. 96 Abs. 1 Bst. a MWSTG subsumierbar ist oder nicht (vgl. hierzu E. 8).

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

5.

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

5.1 In den vorliegend relevanten Steuerperioden wurden die Mehrwertsteuerabrechnungen der Beschwerdeführerin verschiedentlich nicht korrekt vorgenommen, indem – wie zu zeigen sein wird – diverse Einnahmen zu Unrecht nicht deklariert wurden (vgl. E. 7.1). Zudem waren bei bestimmten Buchungen keine oder nur unklare Belege auffindbar bzw. wurden solche bis heute von der Beschwerdeführerin nicht eingereicht. Diesen Buchungen liegen Leistungen zugrunde, bei denen es sich nicht um Aufwendungen handelt, die im Rahmen der geschäftsmässigen Tätigkeit der Beschwerdeführerin angefallen sind, sondern um Leistungen, die eng verbundenen bzw. diesen nahestehenden Personen zugeflossen sind. Die Übernahme von Kosten von eng verbundenen Personen stellt in diesen Fällen

eine steuerbare geldwerte Leistung dar (vgl. E. 7.2). Ferner wurden Privatanteile für die Personalverpflegung nicht deklariert (vgl. E. 7.3). Dadurch wurde die Steuerforderung des Staates verkürzt (vgl. E. 8.1). Folglich ist der objektive Tatbestand von Art. 96 Abs. 1 Bst. a MWSTG (Steuerhinterziehung, E. 2.11) vorliegend erfüllt, womit die objektive Leistungspflicht nach Art. 12 Abs. 1 VStrR gegeben ist (vgl. E. 8.2).

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 2015 am 1. Januar 2021 und für die Steuerperiode 2016 am 1. Januar 2022 abgelaufen. Die Eröffnung des Strafverfahrens gegen E. _____ wurde der Beschwerdeführerin am 19. Dezember 2017 mitgeteilt (vgl. Sachverhalt Bst. B.c), womit die Frist für die besagten Steuerperioden seither ruht. Zwar wäre die fünfjährige relative Frist für die besagten Steuerperioden mit Mitteilung der Leistungsverfügung vom 21. Juni 2022 und danach mit dem Einspracheentscheid vom 20. April 2023 unterbrochen worden und würde neu zwei Jahre betragen. Aufgrund des hängigen Strafverfahrens ruht diese relative zweijährige Festsetzungsfrist ebenfalls bzw. hat sie noch nicht zu laufen begonnen (vgl. E. 2.8.2). Für die Steuerperioden 2015 und 2016 ist schliesslich auch die absolute Festsetzungsverjährung noch nicht eingetreten, womit die Steuer(nach)forderungen für diese Steuerperioden – entgegen der Auffassung der Beschwerdeführerin – nicht verjährt sind.

6.

Im Folgenden ist die Rechtmässigkeit der 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, die im Verwaltungsstrafverfahren geltende Unschuldsvermutung bzw. ein noch hängiges Strafverfahren stehe einem Entscheid über die Leistungspflicht nach Art. 12 Abs. 1 und Abs. 2 VStrR entgegen.

6.1.2 Beim vorliegend zu beurteilenden Verfahren handelt es sich um das Nachforderungsverfahren, welches parallel zu einem Verwaltungsstrafverfahren geführt wird. Dies ist wie erwähnt zulässig und darin kann – entgegen der Auffassung der Beschwerdeführerin – kein Verstoss gegen die Unschuldsvermutung erblickt werden. 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. Die ESTV darf sich im Nachforderungsverfahren auf Ergebnisse einer verwaltungsstrafrechtlichen Untersuchung stützen (E. 3.4) und dies stellt – entgegen der (zumindest sinngemässen) Auffassung der Beschwerdeführerin – keine unzulässige Vermischung der Verfahren dar. Mit ihren Ausführungen im Zusammenhang mit den strafprozessualen Garantien, namentlich betreffend die Unschuldsvermutung, kann die Beschwerdeführerin *im vorliegenden Verfahren* darum grundsätzlich nichts zu ihren Gunsten ableiten. Sollten sich die Ausführungen der Beschwerdeführerin vielmehr gegen die solidarische Leistungspflicht von E. _____ gestützt auf Art. 12 Abs. 3 VStrR richten, so sind diese Einwendungen von E. _____ im Verwaltungsstrafverfahren – und nicht im vorliegenden Verwaltungsverfahren betreffend die auf Art. 12 Abs. 1 und 2 VStrR gestützte Leistungspflicht der Beschwerdeführerin – zu erheben.

Insofern allerdings die Vorinstanz der Beschwerdeführerin in der Einsprache und in der Vernehmlassung eine Verletzung von Mitwirkungspflichten vorwirft, so ist daran zu erinnern, dass in vorliegendem Fall die Ermittlung der Höhe der hinterzogenen Steuern bzw. der Steuernachforderung bis zum Zeitpunkt des Erlasses der Leistungsverfügung in einem Verwaltungsstrafverfahren erfolgt ist (vgl. Sachverhalt Bst. B.a – B.k.a). In diesem Sinne betont die Vorinstanz denn auch, dass sie gerade keine (parallele) steuerrechtliche Kontrolle einer steuerpflichtigen Person (i.c. der Beschwerdeführerin) im Sinne von Art. 78 MWSTG durchgeführt, sondern die Steuerkorrekturen im Rahmen einer Untersuchungshandlung im Strafverfahren ermittelt habe (vgl. Einspracheentscheid, Ziff. I.3.1; vgl. auch E. 6.3 hiernach). Das Strafverfahren wurde bzw. wird gegen den Verwaltungsrat der Beschwerdeführerin, E. _____, als beschuldigte (natürliche) Person geführt, weshalb diesen bei der Ermittlung des hinterzogenen Steuerbetrags bzw. der Steuernachforderung im Strafverfahren keine Mitwirkungspflicht traf, sondern er sich auf das strafprozessuale Verbot der Selbstbelastung berufen durfte (vgl. namentlich den entsprechenden Hinweis in Ziff. 3 des Schlussprotokolls vom 6. Dezember 2021 [act. 12, pag. 259], wonach die

Beschuldigten [gemeint sind E. _____ und F. _____] die Gelegenheit haben, die Akten einzusehen und sich innert Frist zum Schlussprotokoll zu äussern und darauf hingewiesen werden, dass sie sich nicht selber belasten müssen und Äusserungen ohne Angabe von Gründen verweigern können). Ebenso wenig bestand eine Mitwirkungspflicht der Beschwerdeführerin als steuerpflichtiger (juristischer) Person im Verwaltungsstrafverfahren. Nach der Mitteilung der Eröffnung des Strafverfahrens am 19. Dezember 2017 (Sachverhalt Bst. B.c) wurde die Beschwerdeführerin bis zum Erlass der Leistungsverfügung am 21. Juni 2022 nicht in irgendeiner Form ins Verfahren einbezogen. Das verwaltungsrechtliche Nachforderungsverfahren – in welchem nunmehr eine Mitwirkungspflicht der steuerpflichtigen Person besteht (vgl. E. 3.4) – wurde im vorliegenden Fall erst mit Erlass der Leitungsverfügung in Gang gesetzt. Vor Erlass der Leistungsverfügung wurde die Beschwerdeführerin hingegen nie separat angehört und insbesondere auch nie separat aufgefordert, fehlende Belege nachzureichen.

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

6.2

6.2.1 Die Beschwerdeführerin macht gegen die Nachforderung in materiel-
ler Hinsicht im Wesentlichen geltend, die Vorinstanz habe weder im «Kontrollergebnis» noch im Einspracheentscheid auch nur ein einziges Beispiel einer fehlerhaften Buchung geben können. Genauso wenig leiste die Vorinstanz einen Nachweis dafür, dass sie (die Beschwerdeführerin) wie behauptet Klärungen nicht liefere, die sich aufdrängen würden, weshalb es sich dabei um eine nicht nachvollziehbare Behauptung der Vorinstanz handle. Dies lasse folglich den Umkehrschluss zu, dass die Geschäftsvorfälle chronologisch, fortlaufend und zeitlich unmittelbar nach ihrer Verwirklichung aufgezeichnet worden seien und ihre Buchhaltung (i.e. der Beschwerdeführerin) vollständig sei. Ohnehin habe sie (die Beschwerdeführerin) im Rahmen ihrer Jahresabschlussarbeiten lediglich gesetzlich erlaubte und geschäftlich begründete Abschreibungen, Rückstellungen und Ersatzbeschaffungen steuerlich geltend gemacht. Ihre wirtschaftliche Geschäftstätigkeit – so die Beschwerdeführerin weiter – sei zwar chaotisch gewesen, es sei aber jeder einzelne Sachverhalt verbucht worden. Auch

wenn aufgrund der Komplexität der Geschäftsvorfälle vereinzelte Fehler aus mehrwertsteuerlicher Sicht unterlaufen seien, rechtfertige dies in vorliegendem Fall keine Ermessenseinschätzung. Insbesondere könne die Vorinstanz die Ermessenseinschätzung auch nicht mit Erkenntnissen, welche sie im Rahmen einer noch nicht abgeschlossenen Kontrolle betreffend die Verrechnungssteuer gewonnen habe, begründen. Diese beträfen ein anderes, vom Vorliegenden unabhängiges Verfahren. Das Abstellen auf eine rein interne Jahresrechnung der Beschwerdeführerin sei vorliegend ebenfalls nicht zulässig.

6.2.2 Die Vorinstanz hält dem zusammengefasst entgegen, dass die Steuererklärungen bzw. Buchhaltung der Beschwerdeführerin bei Eröffnung des Strafverfahrens gegen E. _____ keineswegs «weitgehend à jour» gewesen seien wie dies die Beschwerdeführerin behauptete. Dementsprechend habe sie (die Vorinstanz) auch Sanktionen wegen Steuerhinterziehung und Verletzung von Verfahrenspflichtgen gegenüber E. _____ im Zusammenhang mit der Beschwerdeführerin und ihren drei Schwestergesellschaften erlassen. Ferner bagatellisiere die Beschwerdeführerin das Ergebnis des gegen E. _____ von der Staatsanwaltschaft (...) im Zusammenhang mit der Beschwerdeführerin geführten Strafverfahrens. Letzterer sei zum einen nicht etwa freigesprochen, sondern habe den ihm vorgeworfenen Steuerbetrug eingestanden und nachträglich eine Bilanzkorrektur vorgenommen; in Anwendung von Art. 53 StGB sei wegen Wiedergutmachung auf eine Bestrafung verzichtet worden. Zum anderen sei E. _____ wegen «Scheinliberierungen» bzw. mehrfacher Erschleichung einer Falschbeurkundung verurteilt worden. Das Verhalten von E. _____ – welches der Beschwerdeführerin zuzurechnen sei – müsse bei der Beweiswürdigung mitberücksichtigt werden. Auf die von ihr (der Vorinstanz) festgestellten schwerwiegenden Verstösse gegen die materiellen und formellen Buchführungsvorschriften gehe die Beschwerdeführerin nicht ein. Ihr (der Vorinstanz) habe bis zuletzt keine vollständige Buchhaltung der Beschwerdeführerin vorgelegen, da insbesondere zahlreiche Belege weder vorhanden gewesen noch nachgereicht worden seien. Auch dort, wo es der Beschwerdeführerin problemlos möglich gewesen wäre, Erklärungen zu liefern, habe sie dies unterlassen. Gewisse Belege reiche die Beschwerdeführerin schliesslich erst im Rahmen des Beschwerdeverfahrens ein.

6.3 Vorab ist zu beurteilen, ob die Vorinstanz die Aufrechnungen *ermessensweise* vorgenommen 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 Verwaltungsstrafverfahren, welches gegen E._____ (und ursprünglich auch gegen F._____) geführt wurde bzw. geführt wird. Im vorliegenden Fall wurden folglich die gesamten Steuernachforderungen – mit Ausnahme der Steuerkorrekturen im Sinne einer *reformatio in peius* für die Steuerperiode 2015 (vgl. Sachverhalt Bst. C.b) – im Strafverfahren gegen die beschuldigten natürlichen Personen ermittelt und auch die diesbezüglichen Stellungnahmen der beschuldigten Person(en) erfolgten – bis zum Erlass der Leistungsverfügung gegen die Beschwerdeführerin – ausschliesslich im Rahmen des Verwaltungsstrafverfahrens (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 Leistungsverfügung oder in der EM hingewiesen (vgl. E. 4.2.1). Demnach wurde bis und mit Erlass der Leistungsverfügung vielmehr – (zu Recht) den ordentlichen Beweisregeln des Verwaltungsstrafrechts 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; im Sinne einer reformatio in peius rechnete die Vorinstanz für die Steuerperiode 2015 zusätzliche geldwerte Leistungen auf (vgl. Sachverhalt Bst. C.b). 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 BVer A-582/2023 vom 17. Mai 2024 [gutgeheissen infolge Verjährung mit Urteil des BVer 9C_370/2024 vom 2. Dezember 2024], wo aufgrund von Feststellungen anlässlich einer Mehrwertsteuerkontrolle ein Verwaltungsstrafverfahren eröffnet wurde; dabei wurde bereits der Leistungsverfügung eine Ermessenseinschätzung zugrunde gelegt und das Kontrollergebnis wurde zusammen mit dem Schlussprotokoll eröffnet; zudem war der Steuerpflichtige bzw. der dortige Beschwerdeführer gleichzeitig Beschuldigter im Strafverfahren; die zur Last gelegten Widerhandlungen wurden sowohl in der Leistungsverfügung als auch im Einspracheentscheid im Detail begründet und die Buchhaltung im Rahmen der Ermessenseinschätzung anhand der konkret vorliegenden Akten bzw. der sich daraus ergebenden Zahlen korrigiert bzw. rekonstruiert [vgl. besagtes Urteil, Sachverhalt Bst. A, B.a, B.b, B.e, E. 3.6.3, 4.2, 4.3.5]). Der «Wechsel» der Anspruchsgrundlagen von Art. 12 VStrR zu Art. 12 VStrR i.V.m Art. 79 MWSTG wirkt sich im vorliegenden Fall im Einzelnen wie folgt aus:

6.3.4.1 Die (objektive) *Leistungspflicht* nach Art. 12 Abs. 1 VStrR verlangt die *Verwirklichung des objektiven Tatbestands einer Widerhandlungsnorm* der Bundesgesetzgebung (vgl. E. 3.3). Als Element des objektiven

Tatbestands der Steuerhinterziehung im Sinne von Art. 96 Abs. 1 Bst. a MWSTG bedarf es dabei nicht nur einer Tathandlung (bzw. eines Unterlassens) im Sinne einer Nicht- bzw. Falschdeklaration von Einnahmen bzw. Ausgaben, sondern auch einer Verkürzung der Steuerforderung der betroffenen Steuerperiode als Taterfolg (vgl. E. 2.11 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 Beweispflicht durch die Verwaltung (vgl. E. 1.8.3). 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 Beweispflicht der Verwaltung «lediglich» in Bezug auf die Voraussetzungen der Schätzung (mangelhafte Buchhaltung). Die Wahl der Schätzungsmethode ist sodann nur eingeschränkt überprüfbar und für die Entkräftung des Resultats der Schätzung kommt es zu einer Umkehr der Beweislast zu Lasten der Steuerpflichtigen (vgl. statt vieler: Urteil des 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.e). 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). Jedenfalls hat das Vorgehen der Vorinstanz zu Folgendem geführt: Im Einspracheentscheid nahm die ESTV eine Prüfung vor, ob die

Voraussetzungen einer Ermessenseinschätzung erfüllt sind, *anstelle* der Prüfung, ob der festgestellte Sachverhalt die objektiven Tatbestandselemente der Steuerhinterziehung gemäss Art. 96 Abs. 1 Bst. a MWSTG erfüllt. Dies hätte sie aber begründen müssen, denn am Ursprung der Nachforderung gemäss Art. 12 VStrR liegen Widerhandlungen gegen Bundesrecht (vgl. E. 3.3; zur Verletzung des rechtlichen Gehörs bereits E. 4).

6.3.6 Aufgrund des soeben Ausgeführten ist 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).

Schliesslich ist daran zu erinnern, dass 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. E. 1.6.2).

7.

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

7.1 Die erste strittige Aufrechnungsgruppe betrifft die Position *Umsatzabstimmung* gemäss Ziff. 1 der EA. Die Vorinstanz rechnete hierbei zum im Konto 3400 («[Café] Ertrag») durch die Beschwerdeführerin verbuchten Ertrag verschiedene Leistungen auf. Es handelt sich dabei insbesondere um Einnahmen für Leistungen, die zu Unrecht als «nicht MWST-pflichtig» verbucht wurden (von Dritten geleisteter Mietzins für Dusche) sowie um nicht deklariertes aber vereinnahmtes Leistungsentgelt. Das nach Vornahme der entsprechenden Abgrenzungen resultierende Total der Einnahmen verglich die Vorinstanz sodann mit den von der Beschwerdeführerin vorgenommenen Deklarationen (1. und 2. Semester der Steuerperiode 2015 bzw. 2016, jeweils inklusive Jahresabstimmung). Dabei stellte die Vorinstanz eine Umsatzdifferenz im Umfang von Fr. 82'561.59 (für die Steuerperiode 2015), respektive im Umfang von Fr. 65'366.35 (für die Steuerperiode 2016) fest.

7.1.1

7.1.1.1 Die erste streitige Position in der Aufrechnungsgruppe *Umsatzabstimmung* betrifft Zahlungen der G. _____ AG. Diese wurden von der Beschwerdeführerin spätestens ab 30. April 2015 und bis 30. November 2016 monatlich mit einem Betrag von Fr. 95.-- und (meistens) mit dem Vermerk «*Miete Dusche*» verbucht (Konto 1020 / Gegenkonto 3405). Im Dezember 2016 wurde der Betrag als von der «H. _____ GmbH» vereinnahmt verbucht. Für die Steuerperiode 2015 rechnete die Vorinstanz einen Gesamtbetrag von Fr. 855.-- und für die Steuerperiode 2016 ein Gesamtbetrag von Fr. 3'473.-- als Entgelt für steuerbare Leistungen auf (vgl. Beiblatt «Umsatzabstimmung», S. 1).

7.1.1.2 Die Beschwerdeführerin macht geltend, dass F. _____ die Dusche alleine genutzt habe und es sich um eine von der Steuer ausgenommene Leistung im Sinne von Art. 21 MWSTG handle. Die übrigen Mitarbeitenden hätten die Dusche nicht benutzt, da sie in Teilzeitpensen und Schichtarbeit gearbeitet hätten. Die Leistung sei im Rahmen eines Vertragsverhältnisses erfolgt, das keiner besonderen Vertragsform unterliege und mündlich abgeschlossen worden sei. Daher könne kein schriftlicher Vertrag vorgelegt werden.

7.1.1.3 Die Beschwerdeführerin bestreitet nicht, dass der Mietzins für die Benutzung der Dusche nicht von F. _____, sondern – den Kontobuchungen entsprechend – von der G. _____ AG bzw. der H. _____ GmbH bezahlt worden ist. Dass Letztere den Mietzins für F. _____ bezahlt haben sollen, macht die Beschwerdeführerin nicht geltend. Eine solche Konstellation ergibt sich auch nicht aus den dem Bundesverwaltungsgericht vorliegenden Akten. Die Ausführungen der Beschwerdeführerin sprechen vielmehr dafür, dass die Dusche *nicht* wie behauptet *exklusiv* durch F. _____, sondern – neben den Mitarbeitenden der G. _____ AG bzw. der H. _____ GmbH – *auch* von ihr benutzt wurde. Somit ist mit der Vorinstanz davon auszugehen, respektive ist es als erwiesen zu betrachten, dass es sich um ein Leistungsentgelt für die Mitbenutzung der Dusche und somit um das Entgelt für eine steuerbare Leistung der Beschwerdeführerin handelt.

Die Aufrechnungen von Einnahmen aus steuerbaren Leistungen in der Steuerperiode 2015 an die G. _____ AG in der Höhe von Fr. 855.-- und in der Steuerperiode 2016 an die G. _____ AG bzw. die H. _____ GmbH in der Höhe von Fr. 3'473.80 sind von der Vorinstanz somit zu Recht vorgenommen worden.

7.1.2

7.1.2.1 Die zweite streitige Aufrechnungsposition betrifft Lieferungen an den Empfänger «I. _____», welche im Konto 3410 («Einnahmen diverse MWST-pflichtig») verbucht worden sind (vgl. Beiblatt «Umsatzabstimmung», S. 1).

7.1.2.2 Die Beschwerdeführerin führt hierzu aus, dass die Verrechnungen von Guthaben und Schulden mit dem «I. _____» auf der Grundlage von handschriftlich unterzeichneten Lieferscheinen erfolgt seien und legt eine Auswahl solcher Lieferscheine ins Recht (vgl. Beschwerdebeilage 11). Aus diesen Lieferscheinen würde hervorgehen – so die Beschwerdeführerin –, dass die im Konto 3410 zu Gunsten des Kontos 2100 («KK I. _____») verbuchten Einträge nicht vereinnahmt worden seien. Daher seien sie als weitere Debitoren abzuziehen, was die Vorinstanz zu Unrecht unterlassen habe.

7.1.2.3 Die Vorinstanz erläutert anhand der Buchhaltung der Beschwerdeführerin, dass Letztere im Jahr 2015 Leistungen an den «I. _____» mit Gegenforderungen im Konto 2100 (KK G. [...] / I. _____) verrechnet habe und die erbrachten Leistungen aufgrund des Schlusssaldos dieses Kontokorrekt-Kontos per 31. Dezember 2015 (Schuld in der Höhe von Fr. 1'500.60) als beglichen gälten (vgl. Einspracheentscheid, Ziff. II.3.3.2.2). Betreffend die Steuerperiode 2016 erläutert die Vorinstanz sodann, dass das Guthaben der Beschwerdeführerin im Konto 2100 in der Höhe von Fr. 56'989.95 auf das Konto 1100 (Debitoren) umgebucht worden sei. Der Saldo des Kontos 2100 habe per 31. Dezember 2016 Fr. 0.-- betragen, derjenige des Kontos 1100 Fr. 67'120.85. Dieses Konto sei von der Vorinstanz vollständig berücksichtigt und in Abzug gebracht worden (vgl. Einspracheentscheid, Ziff. II.3.3.2.3 f.).

7.1.2.4 Der Beschwerdeführerin kann nicht gefolgt werden. Zum einen ist nicht streitig, dass die Beschwerdeführerin die verbuchten Lieferungen an den «I. _____» tatsächlich vorgenommen hat. Auf die Einholung der zum Beweis offerierten, zusätzlichen Lieferscheine kann deshalb verzichtet werden. Zum anderen ist aus den von ihr beispielhaft eingereichten Lieferscheinen nicht erkennbar, dass das Entgelt – in Widerspruch zu den unbestrittenermassen vorgenommenen Buchungen bzw. Verrechnungen im Konto 2100 für das Jahr 2015 – nicht vereinnahmt worden sein soll. Der in diesem Zusammenhang von der Beschwerdeführerin erhobene Vorwurf, die Vorinstanz habe nicht erklärt, weshalb sie die von ihr (der Beschwerdeführerin) geltend gemachten, zusätzlichen Debitorenerträge nicht in Abzug

gebracht habe, ist offensichtlich unbegründet. Die Vorinstanz weist zurecht darauf hin, dass für die Steuerperiode 2015 im Konto 2100 per 31. Dezember 2015 eine Schuld und kein Guthaben ausgewiesen ist (vgl. act. 7, Einsprachebeilage 7, S. 57). Ebenso ergeht aus der EA bzw. aus der Liste «Umsatzabstimmung» zum Beiblatt der EA, dass die Vorinstanz per 31. Dezember 2016 offene Debitoren im Umfang von Fr. 67'129.85 berücksichtigt hat und das von der Beschwerdeführerin in diesem Zusammenhang angesprochene Betreibungsbegehren nur Leistungen für die Steuerperiode 2016 umfasst.

Die Aufrechnung von Einnahmen aus steuerbaren Leistungen in der Steuerperiode 2015 an den I. _____ in der Höhe von Fr. 81'788.95 in der Steuerperiode 2015 ist von der Vorinstanz somit zu Recht vorgenommen worden.

7.1.3 Zu den übrigen, unter diesem Punkt erfolgten Aufrechnung äussert sich die Beschwerdeführerin nicht. Mangels Begründung der Beschwerdeführerin ist darauf nicht weiter einzugehen (vgl. E. 1.6.2, E. 6.3.6). Damit sind die Aufrechnungen in Höhe von Fr. 82'561 und die damit einhergehende Steuerkorrektur von Fr. 4'293.15 für die Steuerperiode 2015 sowie die Aufrechnungen in Höhe von Fr. 65'366 und die damit einhergehende Steuerkorrektur von Fr. 3'399.05 durch die Vorinstanz zu Recht erfolgt.

7.2

7.2.1 Die zweite streitige Aufrechnungsgruppe betrifft *Leistungen an eng verbundene bzw. diesen nahestehende Personen*. Beim Abgleich zwischen den in den Buchhaltungskonten der Beschwerdeführerin eingetragenen Buchungen, den vorhandenen Belegen sowie der internen Jahresrechnungen, in welchen «verdeckte Gewinnausschüttungen» ausgewiesen werden, stellte die Vorinstanz Differenzen in der Höhe von total Fr. 173'056.16 (für die Steuerperiode 2016) bzw. Fr. 83'733.30 (für die Steuerperiode 2015) fest. In Anwendung des Saldosteuersatzes führte dies zu einer Steuernachforderung von Fr. 8'998.90 (für die Steuerperiode 2016) bzw. von Fr. 4'354.13 (für die Steuerperiode 2015). Die einzelnen Aufrechnungen sind für die jeweilige Steuerperiode in einer Liste («Geldwerte Leistung») aufgeführt. Es handelt sich dabei um von der Beschwerdeführerin als Aufwand verbuchte Leistungen, für welche die Vorinstanz entweder keine Belege vorfinden konnte bzw. bei welchen Hinweise (Lieferadresse, Rechnungsempfänger, Verbuchung in «interner Jahresrechnung») dafür bestehen, dass die Leistung tatsächlich nicht gegenüber der Beschwerdeführerin, sondern gegenüber ihrer Alleinaktionärin bzw.

gegenüber E. _____ erbracht worden ist. Es handelt sich um Buchungen in den folgenden Konten der Beschwerdeführerin: 4000 («Einkauf Beverages»); 4010 («Einkauf Food»); 4020 («Einkauf Non-Food»); 5890 («übriger Personalaufwand»); 6100 («Unterhalt + Reparaturen Café»); 6210 («Benzin»); 6230 («Verkehrsabgaben, Gebühren»); 6500 («Büromaterial»); 6503 («Fachliteratur, Zeitungen»); 6512 («Internet»); 6513 («Porti»); 6540 («Verwaltungsaufwand»), 6541 («Beratungsaufwand»); 6640 («Spesen»).

7.2.2

7.2.2.1 Gegen die Aufrechnungspositionen, die von der Vorinstanz unter der Gruppe *Leistungen an Nahestehende* für die *Steuerperiode 2016* mit der Begründung «*Rechnung an F. _____*» bzw. «*Lieferung an [Adresse B. _____ AG]*» aufgerechnet wurden, wendet die Beschwerdeführerin Folgendes ein:

Die «interne Notiz» (gemeint ist wohl die auf S. 8 der Vernehmlassung der Vorinstanz abgedruckte Aufstellungen bzw. Jahresrechnungen der Beschwerdeführerin mit dem Vermerk «nur für internen Gebrauch / Management Accounts», Anmerkung der Bundesverwaltungsgerichts) erhebe keinerlei Anspruch auf Vollständigkeit und Richtigkeit; die darauf ausgewiesenen Gewinnzahlen seien illusorisch und betriebswirtschaftlich nicht haltbar. Die Notiz habe in dieser Form gar nie erstellt werden dürfen bzw. hätte umgehend vernichtet werden müssen. Die unter dem Titel «Verdeckte Gewinnausschüttung über Erfolgsrechnung» in der auf S. 9 der Vernehmlassung abgedruckten Aufstellung aufgeführten Lieferanten bzw. die damit zusammenhängenden Sachverhalte seien mit der kantonalen Steuerverwaltung im Rahmen der Veranlagung diskutiert worden, wobei man sich darauf geeinigt habe, dass im Jahr 2016 geldwerte Leistungen im Umfang von Fr. 26'000.-- erbracht worden seien. Die restlichen Betriebsausgaben seien als geschäftsmässig begründeter Aufwand akzeptiert worden. Dieser Umstand lasse den Schluss zu, dass auch für das Jahr 2015 die meisten Betriebsausgaben als geschäftsmässig begründeter Aufwand qualifiziert werden müssten.

Zudem – so die Beschwerdeführerin weiter – habe die Vorinstanz den Sachverhalt nicht richtig festgestellt. Aufgrund des Verkehrskonzepts der (...) Innenstadt sei das Beliefern des Cafés mit Waren aller Art nur von Montag bis Samstag von 5 Uhr bis 11 Uhr möglich. Da nicht alle Lieferanten über eine Zufahrtsbewilligung verfügten, um die Lieferungen ausserhalb des genannten Zeitfensters vorzunehmen sowie, um den störungsfreien Betrieb des Cafés zu gewährleisten, seien insbesondere kleinere

Lieferungen an die Privatadresse oder an die Adresse der B. _____ AG ([...]) erfolgt. E. _____ besitze eine Zufahrtsbewilligung und würde die Ware anschliessend ins Café liefern. Dieses Vorgehen betreffe die Weinlieferungen der J. _____ SA, die Lieferung der Waschmaschine und des Tumblers, die Lieferung des Weinkühlers sowie die Lieferung der Stehlampe und weiterer Gegenstände für das Café. Die B. _____ AG diene dem Café als «Backoffice», wo insbesondere die Buchhaltung und weitere administrative Arbeiten erledigt würden. Die für die Ausführung dieser Leistungen notwendigen Materialien seien ebenfalls direkt an die B. _____ AG geliefert worden.

7.2.2.2 Die Vorinstanz erachtet den Einwand der Beschwerdeführerin betreffend Einschränkung der Zufahrtsmöglichkeiten als nicht nachgewiesene Schutzbehauptung. Sie (die Vorinstanz) hält dagegen, dass Lieferanten, die eine Anlieferung nicht innerhalb des hierfür offenen Zeitfensters vornehmen können, ohne Weiteres eine Kurzbewilligung beantragen könnten. Es sei zudem unwahrscheinlich, dass Waschmaschine und Tumbler sowie der Weinkühlschrank durch E. _____ mit seinem Privatfahrzeug (auf welches die Zufahrtsbewilligung laute) angeliefert worden seien. Hierauf würden auch die Angaben auf den von den zugehörigen Rechnungsbelegen deuten. Schliesslich seien weder Waschmaschine und Tumbler noch der Weinkühlschrank als Aktivum bilanziert worden.

7.2.2.3 Vorab ist festzuhalten, dass F. _____ in den Steuerperioden 2015 und 2016 unbestrittenermassen Alleinaktionärin der Beschwerdeführerin war und somit als eng verbundene Person gilt; ihr Ehemann, E. _____, sowie die Schwestergesellschaften 1-3 sind (mindestens) als nahestehende Personen zu qualifizieren (vgl. E. 2.4.1), was von der Beschwerdeführerin ebenfalls nicht bestritten wird.

Der Einwand der Beschwerdeführerin, die in den «internen Jahresrechnungen» ausgewiesenen «verdeckten Gewinnausschüttungen» würden nicht den tatsächlichen Gegebenheiten entsprechen und der Begriff sei in Unkenntnis von dessen Bedeutung verwendet worden, überzeugt nicht. Diese Behauptung ist zum einen durch nichts belegt und zum anderen steht sie – worauf die Vorinstanz zu Recht hinweist – im Widerspruch mit den Angaben auf den entsprechenden Belegen, welche die Vorinstanz im Rahmen der Beweiswürdigung im Zusammenhang mit den Aufrechnungen ebenfalls berücksichtigt hat.

Was die *Weinlieferungen* der J. _____ SA im Jahr 2016 betrifft, so wurden diese im gesamten Umfang (Fr. 5'413.--) in der «internen Jahresrechnung» der Beschwerdeführerin als «verdeckte Gewinnausschüttung» ausgewiesen (vgl. Vernehmlassung, S. 9). Zwar sind die entsprechenden Rechnungen jeweils an die Beschwerdeführerin adressiert, als Lieferadresse wurde jedoch die Adresse der Schwestergesellschaft 1 angegeben (vgl. Beschwerdebeilage 13, S. 3 ff.; act. 7, Einsprachebeilage 17, Belege 1, 2, 4 und 5 zu Konto 4000 [2016]). Dass die Lieferung von Wein direkt an die Beschwerdeführerin wie behauptet nicht möglich gewesen sein soll, belegt die Beschwerdeführerin nicht. Aufgrund der Gesamtumstände ist somit mit der Vorinstanz davon auszugehen, dass die Weine nicht im Rahmen der geschäftlichen Tätigkeit der Beschwerdeführerin verbraucht worden sind, sondern für die Schwestergesellschaft 1 bestellt worden sind. Da die Beschwerdeführerin die damit verbundenen Kosten unbestrittenermassen der Schwestergesellschaft 1 nicht in Rechnung gestellt hat, ist Letzterer gegenüber eine geldwerte Leistung erbracht worden (vgl. Einspracheentscheid, Ziff. II.4.3.2.1). Die Aufrechnung der Vorinstanz ist in diesem Punkt somit zu Recht erfolgt.

Hinsichtlich der streitbetroffenen *Waschmaschine und Tumbler* ist zwar auf der entsprechenden Rechnung im Adresskopf ebenfalls die Adresse der Beschwerdeführerin aufgeführt (vgl. act. ESTV SD 03.04 Auswertung, Teil 2 von 2 [unpaginiert und ohne Seitenzahlen], S. 215). Als «Objekt» wird allerdings die Privatadresse (von E. _____ und F. _____) angegeben. Zudem werden in der Rechnung auch die Montagekosten ausgewiesen und es ist unwahrscheinlich, dass die Montage nicht am Ort des tatsächlichen Gebrauchs vorgenommen wird. Da die Beschwerdeführerin keinen Nachweis dafür erbracht hat, dass sich besagte Waschmaschine und Tumbler nicht im Privathaushalt (von E. _____ und F. _____) befinden, ist mit der Vorinstanz davon auszugehen, dass diese privat verwendet wird und die Beschwerdeführerin diesbezüglich Kosten von eng verbundenen bzw. nahestehenden Personen getragen hat, ohne diese weiter zu verrechnen (vgl. Vernehmlassung, Ziff. X.2.3). Die Aufrechnung durch die Vorinstanz war somit gerechtfertigt.

Betreffend die von der Beschwerdeführerin erwähnte *Stehlampe* ist dem von ihr im vorinstanzlichen Verfahren eingereichten Beleg (act. 7, Beschwerdebeilage 17, Beleg 2 zu Konto 4020 [2016], E-Mail vom 6. Februar 2016) zu entnehmen, dass diese von E. _____ bestellt wurde und an die Adresse der Schwestergesellschaft 1 der Beschwerdeführerin geliefert wurde. Auf dem Beleg ist sodann handschriftlich Folgendes vermerkt:

«Lampe für Leseecke [Café] im 1. OG». Die Beschwerdeführerin weist allerdings nicht nach, dass sich diese Stehlampe tatsächlich im Café befindet, obwohl dies gegebenenfalls problemlos (durch Fotos oder die Einreichung einer Inventarliste) möglich wäre. Inwiefern eine direkte Lieferung der Stehlampe an die Beschwerdeführerin nicht möglich gewesen sein soll, respektive weshalb der Lieferant – wie von der Beschwerdeführerin behauptet – keine Zustellungsbewilligung habe beantragen wollen, erschliesst sich dem Bundesverwaltungsgericht nicht. Hingegen ist aufgrund der Angaben im Beleg vielmehr davon auszugehen, dass die Stehlampe für die Schwestergesellschaft 1 der Beschwerdeführerin bestimmt war. Indem die Beschwerdeführerin die damit verbundenen Kosten übernommen, diese aber der Schwestergesellschaft 1 nicht weiter verrechnet hat, hat sie eine Leistung an eine nahestehende Person erbracht, weshalb die von der Vorinstanz vorgenommene Aufrechnung zu Recht erfolgt ist.

Hinsichtlich des *Weinkühlschranks* verweist die Vorinstanz im Einspracheentscheid (Ziff. II.4.3.6.9.1) auf eine Rechnung der K. _____ vom 23. März 2016 an die Beschwerdeführerin. In den dem Bundesverwaltungsgericht vorliegenden Akten befindet sich jedoch auch ein Rechnungsbeleg vom 20. Juni 2016 über denselben Gegenstand (Weinkühlschrank WK670) sowie eine Rechnung des Speditionsunternehmens L. _____ AG vom 7. Juli 2016 über den Betrag von Fr. 243.05 samt Einfuhrveranlagungsverfügungen betreffend Zoll und MWST (vgl. act. 7, Einsprachebeilage 17, Beleg 1 zu Konto 6513 [2016]). Darin wird die Beschwerdeführerin als Rechnungsadressatin bzw. Käuferin und Empfängerin angegeben. Sodann ist dem (undatierten) «Kontrollbericht» der ESTV EP (act. 20) bei den Ausführungen zum Konto 6513 (Porti) für das Jahr 2016 und betreffend «Buchung am 03.08.2016 L. _____ AG CHF 243.05» zu entnehmen, dass die ESTV EP aufgrund der Akten davon ausgeht, dass 2 Weinkühlschränke importiert wurden, «einer für privat und einer für [...]» [gemeint ist die Beschwerdeführerin, Anmerkung des Bundesverwaltungsgerichts]. Soweit für das Bundesverwaltungsgericht ersichtlich, hat die Beschwerdeführerin nur einen Weinkühlschrank als Aufwand verbucht. Auch wenn die Beschwerdeführerin den Weinkühlschrank buchhalterisch nicht aktiviert hat, wie die Vorinstanz erwähnt, ist vorliegend nicht erwiesen, dass die Beschwerdeführerin im Zusammenhang mit dem verbuchten Aufwand für einen Weinkühlschrank Kosten von eng verbundenen Personen übernommen hätte. Die Aufrechnung der Vorinstanz erweist sich folglich im Umfang von Fr. 1'561.60 (gerundet) als unzulässig und die Beschwerde ist im Umfang der diesbezüglich vorgenommenen Steuerkorrektur in Höhe von Fr. 81.20 (5.2% von Fr. 1'561.60) für die Steuerperiode 2016 gutzuheissen.

Gemäss Ausführungen der Vorinstanz im Einspracheentscheid, wurde die Speditionsrechnung über Fr. 243.05 nicht aufgerechnet, weshalb diesbezüglich keine Korrektur des Einspracheentscheids angezeigt ist.

7.2.3 Betreffend diejenigen Positionen, die von der Vorinstanz für die *Steuerperiode* 2016 mit der Begründung «*Beleg nicht gefunden*» bzw. «Grund / Teilnehmer fehlen» als Leistungen an nahestehende Personen aufgerechnet wurden, äussert sich die Beschwerdeführerin lediglich zu den Aufrechnungen betreffend die Berufskleider der M. _____ AG, betreffend die Kosten im Zusammenhang mit dem Restaurant N. _____ sowie betreffend das Bild von O. _____ und drei Skulpturen von P. _____.

7.2.3.1 Mangels vorhandener Belege für die Lieferungen vom 26. Januar sowie vom 3., 17. und 24. Oktober 2016 von Berufskleidern der M. _____ AG habe sie (die Beschwerdeführerin) «als Teil der Aufrechnung durch die Steuerverwaltung (...) von insgesamt Fr. 26'000.-- akzeptiert». Zudem hält sie in ihrer Replik fest, dass es sich gemäss ihrer Erinnerung bei den von der kantonalen Steuerverwaltung im Umfang von Fr. 26'000.-- aufgerechneten geldwerten Leistungen des Weiteren um die Aufwendungen «Q. _____, R. _____, S. _____, T. _____ und U. _____» gehandelt habe. Betreffend die Aufrechnungsposition im Zusammenhang mit dem Restaurant N. _____ nennt die Beschwerdeführerin nunmehr F. _____ und E. _____ sowie V. _____, Mitarbeiterin im Café, als Teilnehmende und «Gespräche über die Personalsituation» als Besprechungsgrund. Hinsichtlich der besagten Kunstwerke macht die Beschwerdeführerin geltend, diese seien für das Café gekauft worden und würden auch dort – die Skulpturen quartalsweise – ausgestellt. Dies sei im virtuellen Rundgang auf der Internetseite des Cafés ersichtlich. Zudem sponsere das Café Vernissagen von O. _____ und nutze diese als Werbeanlässe.

7.2.3.2 Die Vorinstanz hält im Wesentlichen dagegen, dass die direktsteuerliche Behandlung nicht massgebend sei sowie, dass sich aus der internen Jahresrechnung der Beschwerdeführerin ergäbe, dass sie «verdeckte Gewinnausschüttungen» durch Einkäufe bei Firmen wie [verschiedene Unternehmen des Detailhandels], Q. _____ (Coiffeur), etc. vorgenommen habe und sich dessen bewusst gewesen sei. Betreffend die Aufrechnung im Zusammenhang mit dem Restaurant N. _____ erachtet die Vorinstanz den geschäftlichen Zweck des Essens nach wie vor als nicht erwiesen. Betreffend die Kunstgegenstände entgegnet die Vorinstanz, dass die Beschwerdeführerin nicht nachgewiesen habe, dass es sich bei den im Café ausgestellten Objekten tatsächlich um das streitgegenständlichen Bild und

die Skulpturen handle. Zudem habe die Beschwerdeführerin diese Kunstgegenstände – im Unterschied zu anderen Objekten derselben Künstler – nicht als Aktiven bilanziert, was handels- und steuerrechtswidrig sei.

7.2.3.3 Die hiervor erwähnten Ausführungen der Vorinstanz sind überzeugend. Demgegenüber unterlässt es die Beschwerdeführerin, ihre Bestreitung der die akzeptierten Fr. 26'000.-- übersteigenden Aufrechnungen eindeutig zu bestreiten und zu begründen. Insbesondere reicht ein pauschaler Verweis auf die Beurteilung durch die kantonale Behörde nicht aus, da die Vorinstanz an diese Beurteilung nicht gebunden ist (vgl. E. 2.7). Welche Aufrechnungen von welchen Leistungserbringern die Beschwerdeführerin tatsächlich bestreitet, konkretisiert die – anwaltlich vertretene – Beschwerdeführerin nicht. Insoweit kommt die Beschwerdeführerin der ihr obliegenden Rüge- und Begründungspflicht (vgl. E. 1.6.2) vorliegend nicht nach. Was die streitbetroffenen Kunstgegenstände betrifft, so wäre von der Beschwerdeführerin zu erwarten gewesen, dass sie konkret angibt und mittels Dokumentation belegt, dass die streitbetroffenen Kunstgegenstände im Café ausgestellt sind. Alternativ hätte sie auch ein Inventar einreichen können, was sie ebenfalls unterlassen hat.

Wie die Vorinstanz zu Recht vorbringt, deuten die Nichtaktivierung sowie die intern vermerkte «verdeckte Gewinnausschüttung» hingegen darauf hin, dass die Beschwerdeführerin sowohl den Kaufpreis für die Kunstgegenstände wie auch weitere Einkäufe zu Gunsten von eng verbundenen bzw. nahestehenden Personen übernommen und damit jeweils diesen gegenüber eine Leistung erbracht hat. Betreffend Konsumation im Restaurant N._____ weist die Vorinstanz zu Recht darauf hin, dass gemäss Rechnung sechs Hauptmahlzeiten und 4 Desserts verrechnet worden sind (vgl. act. 7, Einsprachebeilage 17, Beleg 2 zu Konto 4010 [2016]). Die – erst nachträglich vorgebrachte – Begründung der Beschwerdeführerin überzeugt daher offensichtlich nicht.

Da die Beschwerdeführerin unbestrittenermassen keine Weiterverrechnung der übernommenen Aufwände vorgenommen hat, sind die Aufrechnungen und damit zusammenhängenden Steuerkorrekturen für die Steuerperiode 2016 durch die Vorinstanz nicht zu beanstanden.

7.2.4

7.2.4.1 Betreffend diejenigen Positionen, die von der Vorinstanz für die *Steuerperiode 2015* mit der Begründung «*kein Beleg (MWSTG 24 II)*» als Leistungen an nahestehende Personen aufgerechnet wurden, reicht die

Beschwerdeführerin als Beilage zur Beschwerde 196 verschiedene Belege ein (vgl. Beschwerdebeilage 10 und 16). Wo Zahlungen mittels Kreditkarte der Beschwerdeführerin erfolgten, seien keine weiteren Belege (insbesondere Originalbelege) notwendig, da sie (die Beschwerdeführerin) nach Saldosteuersätzen abrechnete und die Vorsteuer entsprechend nicht im Einzelnen habe ermittelt werden müssen. Zudem habe sie (die Beschwerdeführerin) zahlreiche organisatorische Massnahmen zur akribischen Trennung von Privat- und Geschäftsaufwand getroffen. So hätten insbesondere jede Schwestergesellschaft und (E._____ und F._____) ihre eigenen Kreditkarten gehabt und je nach Aufwendung zu privaten oder geschäftlichen Zwecken mit der entsprechenden Kreditkarte bezahlt. Dies werde durch die eingereichten Kreditkartenabrechnungen eindeutig belegt (vgl. Beschwerdebeilage 15).

7.2.4.2 Im Rahmen der Vernehmlassung hat die Vorinstanz verschiedene Aufwendungen im Umfang von total Fr. 3'950.60 aufgrund der nunmehr durch die Beschwerdeführerin eingereichten Belege als plausibel erachtet und diese zumindest als im Rahmen der unternehmerischen Tätigkeit erfolgt anerkannt. Die Anerkennung umfasst insbesondere die im Zusammenhang mit der Gründung des Cafés geltend gemachten Anwalts- und Notariatskosten (vgl. Vernehmlassung, Ziff. XI; Vernehmlassungsbeilage [«Geldwerte Leistung 2015»], Bemerkungen in rot).

Durch diese nicht mehr strittigen Positionen reduziert sich die Nachforderung für die *Steuerperiode 2015* entsprechend um Fr. 205.43 und ist die Beschwerde in diesem Umfang gutzuheissen.

7.2.4.2.1 Entgegen der Auffassung der Beschwerdeführerin bedeutet die Möglichkeit der Abrechnung mittels Saldosteuersatzmethode nicht, dass die Beschwerdeführerin die von ihr geltend gemachten Aufwände nicht mehr mit entsprechenden Nachweisen zu belegen habe. Insbesondere ist sie vorliegend nicht den blossen Nachweis der erfolgten Zahlung schuldig. Vielmehr obliegt ihr (auch) der Nachweis, dass die bezahlte Leistung der geschäftlichen Verwendung gedient und somit – entgegen den Feststellungen in den «internen Jahresrechnungen» – nicht für Zwecke von eng verbundenen bzw. nahestehenden Personen erfolgte. Der Umstand, dass gewisse Aufwände mit der Geschäftskreditkarte der Beschwerdeführerin beglichen wurden, stellt hierfür im vorliegenden Fall grundsätzlich keinen tauglichen Beweis dar. Wie die Vorinstanz zu Recht erwidert, wurden auch mit der Geschäftskreditkarte offensichtlich Leistungen bezahlt, die nicht geschäftlich begründet sind, sondern im Interesse eng verbundener bzw.

nahestehender Personen erfolgt sind (so beispielsweise Kosten im Zusammenhang mit Coiffeurbesuchen [vgl. act. 2, Beilage, Buchung vom 18. Juni 2015]). Insofern trifft auch die Behauptung der Beschwerdeführerin, es sei akribisch zwischen privatem und geschäftsmässig begründetem Aufwand getrennt worden, nicht zu. Sodann weist die Vorinstanz ebenso zu Recht darauf hin, dass es sich aufgrund der Lebenserfahrung bei zahlreichen Aufrechnungspositionen um kleine private Besorgungen gehandelt haben dürfte (beispielsweise bei kleinen Besorgungen kurz vor Ladenschluss). Im Übrigen werden die von der Beschwerdeführerin – notabene erstmals im Rahmen des Beschwerdeverfahrens – eingereichten Belege oftmals durch andere Belege verdeckt, wodurch die jeweilige Leistung bzw. der behauptete Aufwand nicht erkennbar ist. Bei anderen Belegen ist sodann nicht mehr lesbar, um welche Leistung es sich überhaupt gehandelt haben soll. Schliesslich ist das Bundesverwaltungsgericht bei – wie hier – fehlender Begründung nicht gehalten, von sich aus nach möglichen Erklärungen dafür zu suchen, dass die eingereichten Unterlagen bzw. Belege tatsächlich Aufwände der Beschwerdeführerin nachweisen (vgl. E. 1.6.2; E. 6.3.6). Vielmehr wäre es an der Beschwerdeführerin gelegen, die sog. «Prüfspur» vom Einzelbeleg über die Buchhaltung bis zur MWST-Abrechnung aufzuzeigen (vgl. E. 2.6.4).

7.2.4.2.2 Was die Aufrechnungen im Zusammenhang mit geltend gemachten Anwaltskosten der W._____ Rechtsanwälte betrifft, so gelingt der Beschwerdeführerin mit der von in der Beschwerde und in der Replik eingereichten Belegen zwar der Nachweis, dass diese Aufwände im Zusammenhang mit der Sitzverlegung der ehemaligen Betreiberin des Café erfolgten. Hingegen ist damit nicht begründet und schon gar nicht nachgewiesen, dass die Beschwerdeführerin zur Übernahme dieser Aufwände verpflichtet gewesen wäre. Ebenfalls ist nicht ersichtlich, dass die Beschwerdeführerin diese übernommenen Kosten weiterverrechnet hat, womit sie gegenüber der vorherigen Betreiberin des Cafés eine steuerbare Leistung erbracht hat und die diesbezügliche Aufrechnung durch die Vorinstanz zu Recht erfolgt ist.

Sodann ist mit der Vorinstanz betreffend die Rechnung(en) der Anwaltskanzlei X._____ (vgl. Beschwerdebeilage 15) festzuhalten, dass diese zwar an die Beschwerdeführerin adressiert sind, jedoch unspezifische Bemühungen («Beratung») in Rechnung gestellt werden. Zudem ist nicht nachvollziehbar bzw. erklärt die Beschwerdeführerin nicht, wieso sie für die Firmengründung eine Anwaltskanzlei / Notariat (Y._____) und für Beratungsleistungen (im teilweise gleichen Zeitraum) eine zusätzliche

Anwaltskanzlei / Notariat (X._____) mandatiert hat. Ob es sich auch bei den Kosten für Leistungen der Anwaltskanzlei X._____ tatsächlich um geschäftsmässig begründeten Aufwand handelt, bleibt damit unklar. Allerdings begründet die Vorinstanz die Aufrechnung der Anwaltskosten damit, dass die Beschwerdeführerin Aufwände für die Sitzverlegungen der Schwestergesellschaft 1 im Jahr 2014 und der Schwestergesellschaft 2 im Jahr 2014 und 2016 übernommen habe. Die Honorarrechnungen erfolgten jedoch für Leistungen vom 1. Februar 2015 bis 17. Juni 2015. Es ist somit nicht nachgewiesen, dass die Beschwerdeführerin hierbei eine Leistung an nahestehende Personen erbracht hat. Da es sich bei der Aufrechnung von geldwerten Leistungen um eine steuerbegründende bzw. -erhöhende Tatsache handelt, hat die Vorinstanz die Folgen der diesbezüglichen Beweislosigkeit zu tragen (vgl. E. 1.8.3).

7.2.4.3 Die Beschwerde ist somit betreffend die Steuerperiode 2015 auch im Umfang von Fr. 558.79 (5.2% von Fr. 10'746.--) gutzuheissen.

7.2.5 Aufgrund der hiavor Gesagten ist die Beschwerde im Zusammenhang mit den für die Steuerperiode 2015 als geldwerte Leistungen erfolgten Aufrechnungen in Höhe von Fr. 3'950.60 (E. 7.2.4.2) und Fr. 10'746.-- (E. 7.2.4.3) und den diesbezüglichen Steuerkorrekturen im Umfang von Fr. 764.20 (gerundet; Fr. 205.43 + Fr. 558.79) gutzuheissen.

7.3

7.3.1 Die dritte streitige Aufrechnungsgruppe betrifft Leistungen für die Verpflegung von F._____ im Café (*Personalverpflegung*). In den vorgefundenen Lohnabrechnungen für die übrigen Mitarbeitenden hat die Vorinstanz festgestellt, dass Abzüge für die Verpflegung im (Café) vorgenommen worden sind. Lohnabrechnungen bzw. Lohnausweise für F._____ sind keine vorgefunden und von der Beschwerdeführerin auch nicht nachgereicht worden. Mangels gegenteiliger Behauptungen ging die Vorinstanz davon aus, dass F._____ sich als Geschäftsführerin kostenlos im Café verpflegen konnte. Zudem werden im Café unbestrittenermassen auch Mahlzeiten angeboten. Aus diesem Grund hat die Vorinstanz in Anwendung von Ziff. 2.2.3.2 der MWST-Branchen Info 08 die gemäss Ziff. 1 Bst. e des Merkblatts N1/2007 der direkten Bundessteuer für Direktorinnen und Gerantinnen von Betrieben des Gastgewerbes anwendbaren Pauschalansätze in der Höhe von Fr. 6'480.-- pro Jahr (anteilsweise) als steuerbares Entgelt für die Verpflegung von F._____ aufgerechnet. Multipliziert mit dem anwendbaren Saldosteuersatz von 5.2% resultierte daraus eine

Nachsteuerforderung in der Höhe von Fr. 308.90 (für die Steuerperiode 2015) bzw. Fr. 336.95 (für die Steuerperiode 2016).

7.3.2 Die Beschwerdeführerin bringt gegen die Aufrechnungen und die damit zusammenhängenden Steuerkorrekturen vor, dass die Vorinstanz zwar auf Pauschalbeträge in einem Merkblatt betreffend die direkten Steuern abstelle, jedoch dann im Widerspruch dazu ausser Acht lasse, dass die kantonale Steuerverwaltung bei der definitiven Veranlagung der kantonalen Steuern und der direkten Bundessteuern für das Jahr 2015 keine entsprechenden Aufrechnungen für die Personalverpflegung vorgenommen habe. Eine solche sei auch für das Jahr 2016 nicht erfolgt.

7.3.3 Obwohl sich die ESTV bei ihrer Berechnung auf einen Pauschalansatz stützt, welcher grundsätzlich für die direkten Steuern zur Anwendung kommt, ist die Veranlagung der kantonalen Steuerverwaltung, respektive der Umstand, dass Letztere zumindest für das Jahr 2015 keine Aufrechnungen für Personalverpflegung vorgenommen hatte, weder für die Vorinstanz noch für das Bundesverwaltungsgericht verbindlich (vgl. E. 2.7). Entsprechend muss vorliegend ebenfalls nicht weiter geprüft werden, ob die gemäss Veranlagung der kantonalen Steuerbehörde für das Jahr 2016 erfolgten Aufrechnungen im Umfang von Fr. 26'000.-- tatsächlich nicht im Zusammenhang mit Leistungen der Personalverpflegung ergangen sind. Die Beschwerdeführerin bestreitet sodann namentlich nicht, dass sich F. _____ im Café gratis verpflegen konnte und im Café im Sinne eines Restaurant auch Mahlzeiten abgegeben werden, respektive dieses nicht nur wie eine Konditorei oder ein Tea Room geführt wird. Lohnausweise, welche entsprechende Privatanteile für die Verpflegung im Café ausweisen würden, liegen nicht vor. Somit war es gerechtfertigt, dass die Vorinstanz für die Bestimmung der Aufrechnungen im Zusammenhang mit der Personalverpflegung von F. _____ den Pauschalansatz gemäss Ziff. 1 Bst. e des Merkblatts N1/2007 angewendet hat. Ferner erklärt die Beschwerdeführerin gerade auch selbst, dass F. _____ Geschäftsführerin des Cafés war (vgl. Beschwerde, Ziff. 5.4.2, Rz. 121). Das Argument, F. _____ habe in Momenten, in welchen dies notwendig gewesen sein soll, auch andere Aufgaben erfüllt, ändert nichts daran, dass sie grundsätzlich eine leitende Funktion ausübte. Inwieweit dies eine allfällige Reduktion der Pauschalansätze rechtfertigen würden, wird von der Beschwerdeführerin schliesslich weder erläutert noch ist dies für das Bundesverwaltungsgericht ersichtlich.

7.4 Schliesslich bestreitet die Beschwerdeführerin die Nachforderung der Höhe nach nicht. Die Vorinstanz hat die Nachforderung mittels

Multiplikation der Aufrechnungen für die Steuerperiode 2015 und 2016 mit dem vorliegend anwendbaren Saldosteuersatz berechnet. Dies ist nicht zu beanstanden.

8.

8.1 In den Steuerperioden 2015 und 2016 wurden die Einnahmen der Beschwerdeführerin wie folgt zu tief deklariert:

In der Steuerperiode 2015, indem noch eine Umsatzdifferenz von Fr. 82'561.-- besteht (vgl. E. 7.1.3), indem nicht deklarierte geldwerte Leistungen im Umfang von Fr. 69'036.70.-- an eng verbundene bzw. nahestehende Personen erfolgt sind (E. 7.2.5) sowie, indem für die Personalverpflegung der eng verbundene bzw. nahestehende Person F. _____ der Privatanteil von Fr. 5'940.-- nicht deklariert wurde (vgl. E. 7.3.3);

in der Steuerperiode 2016, indem noch eine Umsatzdifferenz von Fr. 65'366.-- besteht (vgl. E. 7.1.3), indem nicht deklarierte geldwerte Leistungen im Umfang von Fr. 171'494.40.-- an eng verbundene bzw. nahestehende Personen erfolgt sind (E. 7.2.2.3) sowie, indem für die Personalverpflegung der eng verbundene bzw. nahestehende Person F. _____ der Privatanteil von Fr. 6'480.-- nicht deklariert wurde (vgl. E. 7.3.3).

8.2 Als Folge dieser Falschdeklarationen wurde die von der Beschwerdeführerin geschuldete Mehrwertsteuer für die Steuerperiode 2015 um Fr. 8'191.96.-- (5.2% von Fr. 157'537.70), und für die Steuerperiode 2016 um Fr. 12'653.70 (5.2% von Fr. 243'340.40) 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 im Umfang von Fr. 845.40.-- (Fr. 81.20 + Fr. 205.43 + Fr. 558.79) gutzuheissen (vgl. E. 7.2.2.3, E. 7.2.4.2 und E. 7.2.4.3). Im Übrigen ist die Beschwerde abzuweisen.

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), wobei sie bei nur teilweisem Unterliegen zu ermässigen sind. Entsprechend sind einer teilweise obsiegenden Partei Verfahrenskosten nach Massgabe ihres Unterliegens aufzuerlegen (statt vieler: Urteil des BVGer A-6223/2019 vom 24. Juli 2020 E. 4.1).

Streitig war in der vorliegenden Sache eine Steuerkorrektur bzw. Steuernachforderung in Höhe von Fr. 20'179.--. Die Beschwerdeführerin obsiegt im Umfang von Fr. 845.40.-- (vgl. E. 9), mithin in einem bescheidenen Umfang. Die festgestellte Gehörsverletzung infolge mangelhafter Begründung durch die Vorinstanz ist allerdings ebenfalls zu berücksichtigen (vgl. E. 4.2.2). Entsprechend rechtfertigt es sich, der Beschwerdeführerin die auf Fr. 3'000.-- festzusetzenden Verfahrenskosten in der Höhe von Fr. 1'700.--, aufzuerlegen (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]). Dieser Betrag ist dem von ihr geleisteten Kostenvorschuss von Fr. 3'000.-- zu entnehmen. Der Überschuss von Fr. 1'300.-- ist ihr nach Eintritt der Rechtskraft dieses Urteils zurückzuerstatten.

10.2 Im Rahmen des Obsiegens hat die berufsmässig vertretene Beschwerdeführerin Anspruch auf eine Parteientschädigung (Art. 64 Abs. 1 und Abs. 2 VwVG i.V.m. Art. 7 Abs.2 VGKE). Mangels Kostennote ist die Parteientschädigung somit praxisgemäss nach freiem richterlichen Ermessen auf Fr. 1'900.-- festzusetzen (vgl. Art. 14 Abs. 2 VGKE).

Für das Dispositiv wird auf die nächste Seite verwiesen.

Demnach erkennt das Bundesverwaltungsgericht:

1.

Die Beschwerde wird im Sinne der Erwägungen (E. 9) gutgeheissen. Im Übrigen wird sie abgewiesen.

2.

Die Verfahrenskosten in der Höhe von Fr. 3'000.-- werden der Beschwerdeführerin im Umfang von Fr. 1'700.-- auferlegt. Dieser Betrag wird dem geleistete Kostenvorschuss von Fr. 3'000.-- entnommen. Der Restbetrag von Fr. 1'300.-- wird der Beschwerdeführerin nach Eintritt der Rechtskraft des vorliegenden Urteils zurückerstattet.

3.

Die Vorinstanz hat der Beschwerdeführerin eine Parteientschädigung von Fr. 1'900.-- 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)