



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 2012 bis 2016).

Sachverhalt:**A.**

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

A.b Die B. _____ AG (nachfolgend: Schwestergesellschaft 1 oder Café) mit Sitz in (...) ist seit dem 1. Februar 2015 im Register der mehrwertsteuerpflichtigen Personen bei der ESTV eingetragen. Gemäss Eintrag im Handelsregister bezweckt sie (Zweck).

A.c Die C. _____ AG (nachfolgend: Schwestergesellschaft 2) mit Sitz in (...) ([...]) ist seit dem 1. Januar 2013 im Register der mehrwertsteuerpflichtigen Personen bei der ESTV eingetragen. Gemäss Eintrag im Handelsregister bezweckt sie (Zweck).

A.d Die D. _____ AG ([...]; nachfolgend: Schwestergesellschaft 3) mit Sitz in (...) ([...]) ist seit dem 1. Januar 2014 im Register der mehrwertsteuerpflichtigen Personen bei der ESTV eingetragen. Gemäss Eintrag im Handelsregister bezweckt sie (Zweck).

A.e Die Steuerpflichtige rechnet in Anwendung der Saldosteuersatzmethode sowie nach vereinnahmten Entgelten ab. Ihr wurde von der ESTV der Saldosteuersatz 6.1% bewilligt.

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

B.

B.a Am 9. November 2017 eröffnete die ESTV, Hauptabteilung Mehrwertsteuer, Abteilung Recht, Strafverfolgung und Deliktsbekämpfung (nachfolgend: ESTV SD), gemäss Angaben der ESTV auf Anzeige der Steuerverwaltung des Kantons (...) hin ein Verwaltungsstrafverfahren gegen E. _____ und F. _____ wegen Verdachts auf Abgabebetrag im Sinne von Art. 14 Abs. 2 des Bundesgesetzes vom 22. März 1974 über das Verwaltungsstrafrecht (VStrR, SR 313.0), auf Mehrwertsteuerhinterziehung im Sinne von Art. 96 Abs. 1 des Bundesgesetzes vom 12. Juni 2009 über die

Mehrwertsteuer (Mehrwertsteuergesetz, MWSTG, SR 641.20) sowie auf Verletzung von Verfahrenspflichten im Sinne von Art. 98 MWSTG im Zusammenhang mit der Steuerpflichtigen sowie mit ihren Schwestergesellschaften 1-3 (vgl. Aktenstück der Vorinstanz [nachfolgend: act.] Nr. 18).

B.b Am 13. Dezember 2017 führte die ESTV SD im Rahmen des Verwaltungsstrafverfahrens am Sitz der Steuerpflichtigen sowie am Wohnsitz (von E._____ und F._____) eine Hausdurchsuchung durch und stellte die vorgefundenen Buchhaltungsunterlagen der Steuerpflichtigen sowie diejenigen ihrer Schwestergesellschaften 1-3 sicher. Unter den sichergestellten Buchhaltungsunterlagen befanden sich namentlich zwei Listen (interne Jahresrechnungen der Schwestergesellschaft 1) 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. [B.I. ESTV SD 03.04 Auswertung] 6, pag. 177 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. 17).

B.d Am 12. Januar 2018 reichte die Steuerpflichtige Umsatzabstimmungen (datierend vom 5. Januar 2018) für die Steuerperioden 2012-2016 ein (vgl. act. 16, pag. 788 ff.). Zudem nahm sie am 19. Januar 2018 für dieselben Steuerperioden Berichtigungsabrechnungen vor (vgl. act. 15).

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. 12). Die Auswertung wurde für die Steuerpflichtige und für jede der Schwestergesellschaften 1-3 mit einem (undatierten) «Kontrollbericht» abgeschlossen und jeweils ein «Kontrollergebnis» erstellt (vgl. act. 11, pag. 641 ff. [Kontrollergebnis]; pag. 691 ff. [Kontrollbericht]). Im «Kontrollbericht» stellte die ESTV EP in den untersuchten Steuerperioden verschiedene Mängel in der Buchhaltung der Steuerpflichtigen fest, namentlich das Fehlen von (hinreichenden) Belegen für zahlreiche verbuchten Aufwände (vgl. act. 11, pag. 691 ff.). Die ESTV EP nahm im «Kontrollergebnis» und dem zugehörigen Beiblatt sowie den zugehörigen Listen für die

Steuerperioden 2010 bis 2016 (Zeitraum vom 1. Januar 2010 bis 31. Dezember 2016) verschiedene Aufrechnungen und Steuerkorrekturen im Zusammenhang mit Umsatzabstimmungen (Ziff. 1 des Beiblatts), mit steuerbarem Entgelt bzw. Verrechnungen (Ziff. 2 des Beiblatts), mit Bezugssteuern (Ziff. 3 des Beiblatts) sowie mit Leistungen an Nahestehende (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
2010	Fr. 54'820.--	Fr. 32'266.--
2011	Fr. 31'238.--	Fr. 11'851.--
2012	Fr. 43'849.--	Fr. 17'752.--
2013	Fr. 31'029.--	Fr. 16'055.--
2014	Fr. 44'131.--	Fr. 19'654.--
2015	Fr. 37'269.--	Fr. 17'821.--
2016	Fr. 56'864.--	Fr. 20'412.--
Total		Fr. 135'810.--

Das «Kontrollergebnis» enthielt zudem folgende Bemerkung:

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

B.f Am 18. Juni 2021 fand eine weitere Einvernahme von E. _____ statt (vgl. act. 10).

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

B.h Daraufhin passte die ESTV EP das «Kontrollergebnis» an (vgl. act. 8 [korrigiertes Kontrollergebnis, undatiert]). Dabei verzichtete sie auf Aufrechnungen für die Steuerperioden 2010 und 2011 und berechnete die Steuerforderungen und Steuerkorrekturen für die Steuerperioden 2012 bis 2016 wie folgt neu:

Steuerperiode	Steuerforderung	Steuerkorrektur
2012	Fr. 43'375.--	Fr. 17'278.--
2013	Fr. 30'785.--	Fr. 15'811.--
2014	Fr. 44'131.--	Fr. 19'654.--
2015	Fr. 35'670.--	Fr. 16'222.--
2016	Fr. 55'430.--	Fr. 18'978.--
Total		Fr. 87'943.--

B.i Am 6. Dezember 2021 erliess die ESTV SD das Schlussprotokoll im Strafverfahren gegen E. _____ und F. _____ (vgl. act. 6, Einsprachebeilage 11). In tatsächlicher Hinsicht erachtete es die ESTV SD als erstellt, dass die Steuerforderung zu Lasten des Staates verkürzt worden sei, indem die Mehrwertsteuer der Steuerpflichtigen in der Zeit zwischen 2012 und 2016 im Sinne von Art. 96 Abs. 1 Bst. a MWSTG nicht korrekt und nicht vollständig abgerechnet worden sei. Der Tatverdacht des Abgabebetrugs, welcher in Bezug auf eine – vorliegend nicht relevante – Bietergemeinschaft bestand, an der die Steuerpflichtige beteiligt war, erhärtete sich nicht. 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 wurden die vorgenommenen Steuerkorrekturen bestritten, mit Ausnahme derjenigen betreffend die Bezugssteuer im Umfang von Fr. 2'567.75 gemäss Ziff. 3 des Beiblatts zum korrigierten «Kontrollergebnis» (vgl. act. 6, Einsprachebeilage 12, pag. 146 ff.).

B.k

B.k.a Am 21. Juni 2022 erliess die ESTV SD einen Strafbescheid gegen E. _____ (vgl. act. 7, Beilage 1). 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 2012 bis 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. 87'943.-- mit der Steuerpflichtigen für

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 gegen die Steuerpflichtige die Verfügung betreffend Nachbelastung der Mehrwertsteuer von 2012 bis 2016 (nachfolgend: Leistungsverfügung; vgl. act. 7, Beilage 2). Darin verpflichtete sie die Steuerpflichtige gestützt auf Art. 82 Abs. 1 MWSTG und Art. 12 Abs. 1 und Abs. 2 VStrR zur Zahlung von Mehrwertsteuern in der Höhe von total Fr. 87'943.--, zuzüglich Verzugszinsen ab dem 30. April 2015 (mittlerer Verfall). Die Eröffnung der Leistungsverfügung an die Steuerpflichtige erfolgte unter Beilage der Ergänzungsabrechnung Nr. 147'872 (sowie eines Einzahlungsscheins), wobei diese Beilage selbst wiederum als Einschätzungsmitteilung (nachfolgend: EM) Nr. 147'872 (undatiert) bezeichnet wurde (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. 6) gegen die Leistungsverfügung. Sie beantragte zusammengefasst die Herabsetzung der Steuerkorrektur von Fr. 87'943.-- auf Fr. 0.--; unter Kosten- und Entschädigungsfolge zu Lasten der ESTV.

Die Steuerpflichtige wendete gegen die Aufrechnungen im Wesentlichen ein, die Umsatzabstimmungsdifferenz für die Steuerperioden 2012 bis 2016 beruhe auf dem Umstand, dass die Finalisierung durch den Treuhänder der Steuerpflichtigen von der ESTV nicht vollumfänglich berücksichtigt worden sei; dass es keine Verrechnungen, sondern nur Geldtransfers gegeben habe; dass keine Aufwendungen getätigt worden seien, die einem unabhängigen Dritten nicht gewährt worden wären; dass keine Leistungen, die der Bezugssteuer unterliegen, bezogen worden seien sowie, dass der Privatanteil für Fahrzeuge mit der Abrechnung nach der Saldosteuerersatzmethode abgegolten sei.

C.b Am 30. Dezember 2022 erliess die ESTV den Einspracheentscheid. Darin verzichtete sie für die Steuerperiode 2015 auf die Nachbelastung im Zusammenhang mit Zahlungen der Schwestergesellschaft 1 an die

Steuerpflichtige gemäss Ziff. 2a des Beiblatts zur EM in Höhe von Fr. 4'318.80 (6.1% von Fr. 70'800.--) sowie auf die Nachbelastung von Bezugssteuern gemäss Ziff. 3 des Beiblatts zur EM betreffend Zahlungen der Steuerpflichtigen an G._____ in Höhe von Fr. 1'493.80 (8% von Fr. 18'672.55). Die ESTV hiess die Einsprache entsprechend teilweise (im Umfang von Fr. 5'813.--) gut, im Übrigen wies sie die Einsprache ab (Dispositiv Ziff. 1). Die ESTV setzte die Steuerforderung gegenüber der Steuerpflichtigen für die Steuerperioden 2012 bis 2016 gemäss Ziff. II.8 der Erwägungen fest und reduzierte die Steuerkorrektur für diese Steuerperioden auf total Fr. 82'130.-- (Dispositiv Ziff. 2). Ferner verfügte die ESTV, dass weder Verfahrenskosten erhoben noch eine Parteientschädigung ausgesprochen würden (Dispositiv Ziff. 3).

Zur Begründung führte die ESTV im Wesentlichen aus, die Buchhaltung der Steuerpflichtigen sei in den Geschäftsjahren 2012 bis 2016 unvollständig gewesen und die ausgewiesenen Ergebnisse hätten insbesondere aufgrund zahlreicher geldwerter Leistungen zugunsten eng verbundener Personen mit dem wirklichen Sachverhalt nicht übereingestimmt. Aus diesem Grund habe sie (die ESTV) die Steuer(nach)forderung bzw. Steuerkorrektur in der Leistungsverfügung ermessensweise ermitteln dürfen. Der Steuerpflichtigen gelinge in den noch streitigen Punkten der ihr obliegende Nachweis, dass die ermessensweise ermittelten Steuerkorrekturen offensichtlich nicht den tatsächlichen Gegebenheiten entsprächen, nicht.

D.

D.a Dagegen erhob die Steuerpflichtige (nachfolgend: Beschwerdeführerin) am 1. Februar 2023 Beschwerde beim Bundesverwaltungsgericht. Sie beantragt die Herabsetzung der Gesamtbelastung bzw. der Steuerkorrekturen von Fr. 82'130.-- auf Fr. 0.--; unter Kosten- und Entschädigungsfolgen zu Lasten der ESTV.

Die Beschwerdeführerin bestreitet das Vorliegen der Voraussetzungen für eine Ermessenseinschätzung. Im Übrigen wiederholt sie im Wesentlichen ihre in der Einsprache vorgebrachten Einwendungen gegen die Aufrechnungen bzw. Steuerkorrekturen.

D.b Die ESTV (nachfolgend: Vorinstanz) reichte am 27. März 2023 innert erstreckter Frist ihre Vernehmlassung ein und stellt die folgenden Anträge:

1. «Die Beschwerde der A._____ AG sei – soweit darauf einzutreten ist – betreffend die Steuerperiode 2012 teilweise gutzuheissen, im Übrigen jedoch abzuweisen.
2. Es sei festzustellen, dass die Leistungsverfügung der ESTV vom 21. Juni 2022 (Entscheid-Nr. 220013) am 24. August 2022 insoweit in Rechtskraft erwachsen sei, als von der A._____ AG die nachfolgende Steuerkorrektur (in CHF) eingefordert wurde (zuzüglich Verzugszins seit dem 30. April 2015).

Steuerperiode	In Rechtskraft erwachsene Steuerkorrektur
2012	10'531
2013	8'751
2014	1'168
2015	1'220
2016	6'253
Total	27'923

3. Es sei festzustellen, dass die Festsetzungsverjährung betreffend die Steuerforderung der Steuerperiode 2012 am 1. Januar 2023 eingetreten und die von der A._____ AG deklarierte Steuerforderung von CHF 26'097 auf diesen Zeitpunkt rechtskräftig geworden sei.
4. Die Steuerforderung der ESTV gegenüber der A._____ AG sei für die Steuerperioden 2013 bis 2016 wie folgt festzusetzen (in CHF):

Steuerperiode	Steuerforderung
2013	30'785
2014	44'131
2015	31'351
2016	53'936

5. Die ESTV habe von der A._____ AG demnach betreffend die Steuerperioden 2013 bis 2016 zu Recht eine Steuerkorrektur **von 64'852** (zuzüglich Verzugszins seit dem 30. April 2015) eingefordert. Darin eingeschlossen ist die in Rechtskraft erwachsene Steuerkorrektur betreffend dieser Steuerperioden gemäss Ziff. 2 vorstehend.»

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

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

1.3.2 Die Beschwerdeführerin ist als Adressatin des angefochtenen Einspracheentscheids grundsätzlich zur Beschwerde legitimiert (vgl. Art. 48 Abs. 1 VwVG). Auf die im Übrigen frist- und formgerecht eingereichte Beschwerde (Art. 20 i.V.m. Art. 50 Abs. 1 VwVG; Art. 52 Abs. 1 VwVG) ist demnach – unter Vorbehalt von E. 1.5.2 – einzutreten.

1.4 Feststellungsbegehren sind subsidiär zu Leistungsbegehren und nur zulässig, wenn daran ein schutzwürdiges Feststellungsinteresse besteht. Zudem kann ein Feststellungsantrag nicht abstrakte, theoretische Rechtsfragen zum Gegenstand haben, sondern nur konkrete Rechte oder

Pflichten (BGE 141 II 113 E. 1.7 m.w.H.; Urteil des BGer 2C_109/2021 vom 28. Juni 2021 E. 1.2 m.w.H.).

1.4.1 Soweit die Vorinstanz gemäss Ziff. 2 ihrer Anträge formell festgestellt haben will, dass die in der Leistungsverfügung vom 21. Juni 2022 festgelegte Steuerkorrektur betreffend die Steuerperioden 2012 bis 2016 im Umfang von total Fr. 27'923.-- zuzüglich Verzugszins ab 30. April 2015 (mittlerer Verfall) in Rechtskraft erwachsen ist (Sachverhalt Bst. D.b), ist dieser Antrag unzulässig. Die Rechtskraftbescheinigung ist die Bestätigung der Behörde, von welcher der Entscheid stammt, dass ihr Entscheid in Rechtskraft erwachsen sei. Das Bundesverwaltungsgericht hat keine Rechtskraftbescheinigungen für Entscheide anderer Behörden auszustellen (Urteile des BVGer A-4948/2022 vom 13. September 2023 E. 1.4; A-4410/2021 vom 27. März 2023 E. 1.2.2 m.w.H.). Auf den Antrag der Vorinstanz auf Feststellung der Rechtskraft der Steuerkorrektur betreffend die Steuerperioden 2012 bis 2016 im Umfang von total Fr. Fr. 27'923.-- zuzüglich Verzugszins ab 30. April 2015 (mittlerer Verfall) ist folglich nicht einzutreten.

1.4.2 Soweit die Vorinstanz in Ziff. 3 ihrer Anträge die Feststellung des Eintritts der Festsetzungsverjährung für die Steuerforderung in der Höhe der von der Beschwerdeführerin deklarierten Steuer der Steuerperiode 2012 in der Höhe von Fr. 26'097.-- verlangt, so gilt das soeben Gesagte. Abgesehen davon geht der Antrag betreffend Feststellung des Eintritts der Festsetzungsverjährung vollständig im Antrag auf teilweise Gutheissung der Beschwerde betreffend die Steuerperiode 2012 auf (Ziff. 1 der Anträge; zur Verjährung dieser Steuerperiode siehe E. 5.2.1). Darauf ist folglich ebenfalls nicht einzutreten.

1.5 Anfechtungsobjekt im vorliegenden Verfahren vor Bundesverwaltungsgericht bildet der Einspracheentscheid vom 30. Dezember 2022 (vgl. Sachverhalt Bst. C.b). Das Anfechtungsobjekt grenzt den Umfang des Streitgegenstands ein. Letzterer wird durch die Parteianträge definiert und braucht mit dem Anfechtungsobjekt nicht übereinzustimmen. Er darf im Laufe des Rechtsmittelverfahrens eingeschränkt, jedoch nicht erweitert oder qualitativ verändert werden (BGE 131 II 200 E. 3.2; 131 V 164 E. 2.1; BVGE 2010/19 E. 2.1; zum Ganzen: Urteil des BVGer A-245/2022 vom 14. November 2022 E. 2.1 m.w.H.).

1.5.1 Die Einsprache der Beschwerdeführerin wurde im Einspracheentscheid im Umfang von Fr. 5'813.-- gutgeheissen und die Steuerkorrektur neu auf Fr. 82'130.-- (anstatt Fr. 87'943.--) festgesetzt. Die Gutheissung

betrifft zum einen die Steuer(nach)forderungen betreffend Umsatzabstimmung für die Steuerperiode 2015 im Zusammenhang mit der Schwestergesellschaft 1 gemäss Ziff. 1 des Beiblatts zur EM (vgl. Ziff. 4.2.3 der Einsprache) und zum anderen die Steuer(nach)forderungen betreffend Aufrechnungen für die Steuerperiode 2016 im Zusammenhang mit Zahlungen an G. _____ als der Bezugssteuer unterliegende Leistungen gemäss Ziff. 3 des Beiblatts zur EM (vgl. Ziff. 6.3 der Einsprache). Diese Sachverhalte bilden somit nicht Teil des vorliegenden Streitgegenstands. Insoweit die Beschwerdeführerin diesbezüglich (weiterhin) Rügen erhebt ist darauf nicht weiter einzugehen (vgl. E. 1.3).

1.5.2 Die Beschwerdeführerin beantragt zwar die Aufhebung des vorinstanzlichen Entscheids. Wie die Vorinstanz aber zu Recht festhält, hat die Beschwerdeführerin gemäss ihrer Begründung in der Einsprache gegen die Leistungsverfügung und unter Bezugnahme auf die von ihr (der Beschwerdeführerin) selbst vorgenommenen Umsatzabstimmungen vom 5. Januar 2018 und Berichtigungsabrechnungen vom 19. Januar 2018 die Steuerkorrektur gemäss Ziff. 1 des Beiblatts zur EM in folgendem Umfang der Höhe nach nicht bestritten und somit anerkannt (vgl. Einspracheentscheid, Ziff. II 3.3.2; Vernehmlassung, Ziff. II.2.5.1):

Steuerperiode	Umfang der nicht bestrittenen Steuerkorrektur (in Fr.)
2012	10'531
2013	8'751
2014	1'168
2015	1'220
2016	6'253
Total	27'923

Entsprechend bildeten diese nicht bestrittenen bzw. anerkannten Aufrechnungen und die damit einhergehenden Steuerkorrekturen nicht Teil des Streitgegenstands im Einspracheverfahren. Somit können sie auch nicht vom Streitgegenstand des vorliegenden Beschwerdeverfahrens erfasst sein (vgl. E. 1.4). Folglich ist auf den Antrag der Beschwerdeführerin im Umfang von Fr. 27'923.-- nicht einzutreten (zur Verjährung vgl. E. 5.2).

1.5.3 Der vorliegende Streitgegenstand betrifft somit eine Steuernachforderung für die Steuerperioden 2014 bis 2016 von gesamthaft Fr. 46'954.-- (gerundet).

1.6 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).

1.7 Der vorliegend zu beurteilende Sachverhalt betrifft die Steuerperioden 2012 bis 2016. Somit ist das MWSTG mitsamt der zugehörigen Mehrwertsteuerverordnung vom 27. November 2009 (MWSTV, SR 641.201) in den in diesen Jahren gültigen Fassungen massgebend.

1.8

1.8.1 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).

1.8.2 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).

1.9 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 Untersuchungsgrund-

satz wird allerdings modifiziert durch die im Mehrwertsteuerecht gesetzlich vorgesehene Mitwirkungspflicht der steuerpflichtigen Person (vgl. hierzu E. 2.6).

1.10

1.10.1 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.).

1.10.2 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.).

1.10.3 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 beweiselastet, das heisst für solche Tatsachen, welche eine Steuerbefreiung oder -begünstigung bewirken (BGE 147 II 338 E. 3.2; 140 II 248 E. 3.5; Urteile des BVGer A-4848/2021 vom 1. April 2022 E. 2.3; A-1335/2014 vom 14. Dezember 2015 E. 2.3).

2.

2.1 Der Bund erhebt eine allgemeine Verbrauchssteuer nach dem System der Nettoallphasensteuer (Mehrwertsteuer, vgl. Art. 130 der Bundesverfassung vom 18. April 1999 [BV, SR 101] und Art. 1 Abs. 1 MWSTG). Der Mehrwertsteuer im Inland unterliegen die im Inland durch steuerpflichtige Personen gegen Entgelt erbrachten Leistungen; sie bestehen in Lieferungen oder Dienstleistungen (Art. 3 Bst. d und e MWSTG) und sind steuerbar, soweit das MWSTG keine Ausnahme vorsieht (Steuerobjekt; Art. 18 Abs. 1 MWSTG). Für den Bezug von Leistungen von Unternehmen mit Sitz im Ausland durch Empfängerinnen und Empfänger im Inland erhebt der Bund eine Bezugssteuer (Art. 1 Abs. 2 Bst. b i.V.m. Art. 45 MWSTG). Der Bezugssteuer unterliegen gemäss Art. 45 Abs. 1 Bst. a MWSTG (in der bis zum 31. Dezember 2017 gültigen Fassung [AS 2009 5203]) Dienstleistungen von Unternehmen mit Sitz im Ausland, die nicht im Register der steuerpflichtigen Personen eingetragen sind, sofern sich der Ort der Leistung nach Art. 8 Abs. 1 MWSTG im Inland befindet. Bis zum 31. Dezember 2017 war steuerpflichtig, wer unabhängig von Rechtsform, Zweck und Gewinnabsicht ein Unternehmen betrieb und nicht von der Steuerpflicht befreit war (Art. 10 Abs. 1 Satz 1 MWSTG in der Fassung vom 1. Januar 2010 [AS 2009 5203]).

Die steuerpflichtige Person kann im Rahmen ihrer unternehmerischen Tätigkeit, unter Vorbehalt der Art. 29 und 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 BVerfG A-4155/2021 vom 31. Mai 2022 E. 2.2.1 m.H.).

2.4.1 Auch das Erbringen von Leistungen an eng verbundene Personen gilt als Leistungsverhältnis (Art. 26 Satz 1 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 BVerfG 2C_403/2022 vom 12. Dezember 2022 E. 5.4.1; Urteil des BVerfG 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 die private Nutzung durch eng verbundene Personen von überwiegend geschäftlich genutzten Fahrzeugen der Steuerpflichtigen ein mehrwertsteuerliches Leistungsverhältnis darstellt. Handelt es sich bei der eng verbundenen Person zugleich um Lohnausweisempfänger bzw. um Personal der

Steuerpflichtigen (was namentlich bei Verwaltungsräten der Fall ist), so berechnet die Vorinstanz den Privatanteil bzw. den Drittpreis mittels Pauschale. Bis zum 31. Dezember 2021 betrug diese Pauschale 0.8% des Kaufpreises exklusive Mehrwertsteuer (vgl. MWST-Info 08, Ziff. 3.4.3.2.1).

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 des Mehrwertsteuergesetzes vom 2. September 1999 {aMWSTG; AS 2000 1300 }]).

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 pflichtgemäßem 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 Strafverfahren 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 berechtigende Ausgaben deklariert.

3.

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

3.2 Art. 12 VStrR verleiht der ESTV in Bezug auf die Nachleistung von Abgaben bzw. Steuern, die infolge einer Widerhandlung gegen die Verwaltungsgesetzgebung des Bundes zu Unrecht nicht erhoben worden sind, einen eigenständigen Anspruch. Dieser ist von der Abgabe- bzw. Steuerforderung separat und kann unabhängig von allfälligen Einschränkungen im Spezialgesetz durchgesetzt werden. Die Verwaltungsbehörde kann

somit wahlweise den einen oder den anderen Anspruch erheben. Die Forderungen verjähren unabhängig voneinander, jedoch führt die Befriedigung des einen zum Untergang des anderen Anspruchs, soweit sich die Ansprüche betragsmässig decken (alternative Anspruchskonkurrenz; vgl. BGE 148 III 401 E. 3.1; 150 II 177 E. 5.3 m.w.H.).

3.3 Die Nachleistung von Abgaben nach Art. 12 VStrR verfolgt keinen Strafzweck, sie kann nicht dem materiellen Strafrecht zugeordnet werden und stellt keine strafrechtliche Anklage im Sinne von Art. 6 Ziff. 1 der Konvention vom 4. November 1950 zum Schutze der Menschenrechte und Grundfreiheiten [EMRK, SR 0.101] dar (BGE 150 II 177 E. 3.2; Urteil des BGer 2C_201/2013 vom 24. Januar 2014 E. 4.2 [nicht publiziert in BGE 140 II 194]). Nach ständiger Rechtsprechung setzt Art. 12 Abs. 1 VStrR nur voraus, dass der Bundesverwaltungsgesetzgebung zuwider gehandelt worden ist, d.h. der objektive Tatbestand einer Bundesverwaltungsstrafrechtsnorm erfüllt wird. Die Leistungspflicht im Sinne von Art. 12 Abs. 1 und 2 VStrR hängt weder von einer strafrechtlichen Verantwortlichkeit noch von einem Verschulden noch von der Einleitung eines Strafverfahrens ab (vgl. BGE 149 II 129 E. 3.6; Urteil des BVGer 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 Einschätzungsmittlung nach Art. 78 Abs. 5 MWSTG und Art. 79 Abs. 2 MWSTG – und den allenfalls daraufhin ergangenen Verfügungen und Entscheide bzw. Urteilen – bezweckt eine auf Art. 12 VStrR gestützte Nachforderungsverfügung folglich nicht auch die Festsetzung der Steuerforderung nach dem Saldoprinzip (vgl. VALERIE PARIS, in: Zweifel/Beusch/Glauser/Robinson [Hrsg.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer, 2015, Art. 105 Rz. 14; zum Saldoprinzip vgl. E. 2.2.1).

3.6 In Bezug auf die Einfuhrabgaben hat das Bundesgericht entschieden, dass die *Bemessungsgrundlage* für die nach Art. 12 VStrR festzusetzende Nachleistungspflicht zu schätzen ist, wenn sie sich nicht genau festlegen lässt (Urteil des BGer 2C_1079/2016 vom 7. März 2017 E. 3.3.3). Dabei ist es vor dem Hintergrund der Rechtsprechung zur Ermessenseinschätzung der auf Inlandleistungen zu erhebenden Mehrwertsteuer sachgerecht, wenn sich das Bundesverwaltungsgericht auch bei der Überprüfung einer zulässigerweise erfolgten Schätzung von hinterzogenen oder nachzu-entrichtenden Einfuhrabgaben eine gewisse Zurückhaltung auferlegt (vgl. Urteil des BGer 2C_723/2013 vom 1. Dezember 2014 E. 3.6.4; Urteile des BVGer A-2059/2021 vom 22. April 2022 E. 3.1.1; A-5078/2012 vom 15. Januar 2014 E. 10.1).

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

Art. 98 MWSTG nach Art. 105 Abs. 3 Bst. a MWSTG, welcher auf Art. 42 MWSTG verweist (vgl. BGE 150 II 177 E. 5.7.1).

4.

Die Beschwerdeführerin macht geltend, die Vorinstanz habe die Aufrechnungen, die im Zusammenhang mit den «geldwerten Leistungen» erfolgt sind, nicht begründet. Damit rügt sie eine Verletzung des Anspruchs auf rechtliches Gehör. Dieser Anspruch ist formeller Natur (vgl. statt vieler: Urteil des BVGer A-7302/2018 vom 26. Mai 2020 E. 3.1.1 m.w.H.). Auf die diesbezügliche Rüge der Beschwerdeführerin ist daher vorab einzugehen.

4.1

4.1.1 Der Anspruch auf rechtliches Gehör gemäss Art. 29 BV verlangt von der Behörde, dass sie die Vorbringen der Betroffenen tatsächlich hört, ernsthaft prüft und in ihrer Entscheidungsfindung angemessen berücksichtigt. Dabei ist nicht erforderlich, dass sich die Begründung mit allen Parteistandpunkten einlässlich auseinandersetzt und jedes einzelne Vorbringen ausdrücklich widerlegt. Vielmehr kann sie sich auf die für den Entscheid wesentlichen Punkte beschränken. Die Begründung muss aber immerhin so abgefasst sein, dass sich der Betroffene über die Tragweite des Entscheids Rechenschaft geben und ihn in voller Kenntnis der Sache an die höhere Instanz weiterziehen kann. In diesem Sinne müssen wenigstens kurz die Überlegungen genannt werden, von denen sich die Behörde hat leiten lassen und auf die sich ihr Entscheid stützt (statt vieler: BGE 143 III 65 E. 5.2; Urteil des BVGer A-4474/2021 vom 2. März 2023 E. 4.3.2). Die Begründung muss nicht zwingend in der Verfügung selbst enthalten sein. Genügen kann auch ein Verweis in der Verfügung auf separate Schriftstücke, auf frühere Entscheide oder klare Angaben der Entscheidungsgründe in früheren Schreiben (in derselben Sache) an den Verfügungsadressaten (BGE 123 I 31 E. 2c und 2d; Urteile des BVGer A-2373/2019 vom 13. November 2020 E. 3.2.1; A-6362/2015 vom 16. Januar 2017 E. 3.1.2).

4.1.2 Das Bundesgericht lässt es zu, Verfahrensfehler wie eine Verletzung des Anspruchs auf rechtliches Gehör im Rechtsmittelverfahren zu heilen bzw. die unterbliebene Gewährung des rechtlichen Gehörs nachzuholen. Dies setzt voraus, dass die Verletzung nicht besonders schwer wiegt und die betroffene Person die Möglichkeit hat, sich vor einer Beschwerdeinstanz zu äussern, die zur freien Prüfung aller Sachverhalts- und Rechtsfragen berechtigt ist (BGE 142 II 218 E. 2.8.1; 137 I 195 E. 2.3.2; Urteil des BGer 1C_632/2017 vom 5. März 2018 E. 3.4.1). Unter dieser Voraussetzung ist darüber hinaus selbst bei einer schwerwiegenden

Verletzung des Anspruchs auf rechtliches Gehör von einer Rückweisung der Sache an die Vorinstanz abzusehen, wenn und soweit die Rückweisung zu einem formalistischen Leerlauf und damit zu unnötigen Verzögerungen führen würde, die mit dem Interesse der betroffenen Partei an einer beförderlichen Beurteilung der Sache nicht zu vereinbaren wären (BGE 137 I 195 E. 2.3.2; BVGE 2019 VII/6 E. 4.4 m.w.H.). Der nachträglichen Gewährung des rechtlichen Gehörs zugänglich sind insbesondere Verstösse gegen die Begründungspflicht. Hierzu ist das Versäumte im Rechtsmittelverfahren nachzuholen, etwa indem die Vorinstanz eine genügende Begründung in ihrer Vernehmlassung (nachträglich) vornimmt und die Rechtsmittelinstanz der betroffenen Partei im Rahmen eines zweiten Schriftenwechsels die Möglichkeit einräumt, sich dazu zu äussern (Urteile des BGer 1C_39/2017 vom 13. November 2017 E. 2.1; 1C_300/2015 vom 14. März 2016 E. 4.1; Urteile des BVGer A-2373/2019 vom 13. November 2020 E. 3.2.2; A-199/2018 vom 18. April 2019 E. 4.4.1).

4.1.3 Wird die vorinstanzliche Gehörsverletzung im Beschwerdeverfahren geheilt, ist diesem Umstand im Kostenpunkt Rechnung zu tragen. Da die betroffene Person nur durch Erheben einer Beschwerde zu einer rechtsgenügenden Begründung gelangt, sind ihr keine oder – falls es sich um einen geringfügigen Mangel handelt – bloss reduzierte Verfahrenskosten aufzuerlegen und ist ihr allenfalls eine Parteientschädigung zuzusprechen (vgl. BGE 136 II 214 E. 4.4; BVGE 2017 I/V E. 5.3; Urteil des BVGer A.3202/2022 vom 18. Juli 2023 E. 2.7.4).

4.2

4.2.1 Die Vorinstanz stützte ihre Nachforderung in der Leistungsverfügung vom 21. Juni 2022 auf Art. 12 Abs. 1 und Abs. 2 VStrR i.V.m. Art. 82 MWSTG. Darin hielt sie fest, E. _____ habe sich der mehrfachen (vorsätzlichen) Steuerhinterziehung im Sinne von Art. 96 Abs. 1 Bst. a MWSTG strafbar gemacht, indem er als Organ der Beschwerdeführerin im Zeitraum zwischen 2012 und 2016 die Steuerforderung zulasten des Staates um Fr. 87'943.-- verkürzt habe. Dadurch sei die Beschwerdeführerin in den Genuss eines unrechtmässigen Steuervorteils in der Höhe von Fr. 87'943.-- 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») betreffen Ziff. 2b des Beiblatts zur EM. Die Vorinstanz hat die verschiedenen Aufrechnungen in der Liste «Geldwerte Leistungen» mit kurzen Bemerkungen stichwortartig begründet («gem. Steueramt [...] [liegt

hier eine geldwerte Leistung vor]»; «Beleg nicht gefunden»; «ohne Angabe geschäftlicher Grund»; «ohne Angabe Grund / Teilnehmer»; «Kleider, die zum normalen Lebensaufwand gehören» bzw. «[Wohnadresse von E. _____ und F. _____], d.h. am privaten Wohnsitz»; vgl. act. 7, Beilage 2, pag.511 ff). Nähere Begründungen sind dem aktenkundigen (undatierten) «Kontrollbericht», namentlich den Ausführungen zu den einzelnen überprüften Buchhaltungskonten, zu entnehmen (act.11, pag. 693 ff. [Zusammenfassung der Feststellungen für die einzelnen überprüften Konten]; pag. 699 ff. [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.»*

Diese Begründung ist eher kurz und allgemein gehalten, zudem wird auf zahlreiche andere Dokumente verwiesen. Verweise sind zwar grundsätzlich zulässig (vgl. E. 4.1.1). Vorliegend stösst die Nachvollziehbarkeit jedoch an gewisse Grenzen, müssen doch – nebst dem Einspracheentscheid – sehr viele zusätzliche Dokumente konsultiert werden (EM, Beiblatt einschliesslich weiterer Unterlagen, Schlussprotokoll, Strafbescheid und «Kontrollbericht»). Wie auch immer, eine eigentliche Auseinandersetzung damit, inwiefern der objektive Tatbestand der Steuerhinterziehung gemäss Art. 96 Abs. 1 Bst. a MWSTG tatsächlich erfüllt ist – was Voraussetzung für die objektive Leistungspflicht nach Art. 12 Abs. 1 VStrR ist (vgl. E. 3.3) – fand in der Leistungsverfügung – einschliesslich der zusätzlichen Dokumente, auf die verwiesen wurde – grundsätzlich nicht statt. Im angefochtenen Einspracheentscheid erwähnt die Vorinstanz erneut Art. 12 VStrR als

Anspruchsgrundlage (vgl. Einspracheentscheid, Ziff. I. 2.2; Ziff. II.3.3.1, Ziff. II.3.3.3 in fine [«Es ist einzig zu bestimmen, ob die ESTV in der Verfügung nach Art. 12 VStrR die Steuerforderung in der richtigen Höhe festgesetzt hat.»]). 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 F. _____) und nicht in einem Verwaltungsverfahren gegenüber der Beschwerdeführerin erlassen wurden. Aus den Bemerkungen in der erwähnten Liste «Geldwerte Leistung» ergeht zwar, wieso die Vorinstanz die entsprechenden Aufrechnungen vorgenommen hat, jedoch findet sich weder in der Leistungsverfügung noch in der Einspracheentscheid noch in der Vernehmlassung der Vorinstanz eine Subsumtion des im Strafverfahren gegen E. _____ festgestellten Sachverhalts unter Art. 96 Abs. 1 Bst. a 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 der Zeit zwischen 2012 und 2016 nicht korrekt und nicht vollständig abgerechnet worden sei, insbesondere da mehrfach nicht sämtliche Einnahmen und nicht sämtliche der Bezugssteuer unterliegenden Ausgaben der Beschwerdeführerin deklariert worden seien (vgl. act. 6, Beilage

11, Ziff. 2.4, pag. 103, 105). 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 EM (act. 7, Beilage 2, pag. 504 ff.) mit denjenigen im korrigierten «Kontrollergebnis» aus dem Strafverfahren (act. 8) 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. 8.1).

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

5.

In einem nächsten Schritt ist von Amtes wegen die Verjährung zu prüfen (vgl. E. 2.8.1).

5.1 In den vorliegend relevanten Steuerperioden wurden die Mehrwertsteuerabrechnungen der Beschwerdeführerin verschiedentlich nicht korrekt vorgenommen. So wurden – wie zu zeigen sein wird – zu Unrecht diverse Einnahmen nicht deklariert (vgl. E. 7.1.3). 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. 7.2.3, 7.3.5.4, 7.3.6.3). Zudem wurden Privatanteile für Geschäftsfahrzeuge überhaupt

nicht deklariert (vgl. E. 7.5.3). Dadurch wurde die Steuerforderung des Staates verkürzt. 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. 3.1).

Der Vollständigkeit halber sei an dieser Stelle darauf hingewiesen, dass die Vorinstanz im Schlussprotokoll den objektiven Tatbestand des Abgabebetrugs im Sinne von Art. 14 Abs. 2 VStrR als nicht erfüllt erachtet hat (vgl. Sachverhalt Bst. B.i). Dabei hielt die Vorinstanz namentlich fest, dass weder Tatsachen noch Indizien zu erkennen seien, welche für die Annahme fiktiver Leistungen sprechen würden; es seien weder Tatsachen noch Indizien zu erkennen, welche darauf hinweisen würden, dass E. _____ relevante Tatsachen vorgetäuscht hätte (vgl. act. 6, Einsprachebeilage 11, Ziff. 2.2). Für das Bundesverwaltungsgericht ergeben sich auch aus den Akten keine Anhaltspunkte, dass der objektive Tatbestand dieser Widerhandlung vorliegend erfüllt sein könnte. Eine gesonderte Prüfung des Abgabebetrugs – welcher gegebenenfalls zur Unverjährbarkeit der Steuerforderung führen würde –, ist im vorliegenden Fall nicht angezeigt (vgl. für Grundsätzliches zur Frage der Unverjährbarkeit: Urteil des BGer A-582/2023 vom 17. Mai 2024 [gutgeheissen infolge Verjährung mit Urteil des BGer 9C_370/2024 vom 2. Dezember 2024] E. 2.3.4 ff.).

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

5.2

5.2.1 Im vorliegenden Fall ist die absolute Frist von 10 Jahren zur Festsetzung der Steuerforderung (vgl. E. 2.8.2) für die Steuerperiode 2012 während laufender Rechtsmittelfrist am 1. Januar 2023 abgelaufen. Für die Steuerperiode 2013 lief diese Frist am 1. Januar 2024, während das Verfahren vor Bundesverwaltungsgericht hängig war, ab. Das Recht der Vorinstanz, die Steuerforderung für diese Steuerperioden festzusetzen, ist somit verjährt (E. 2.8 f.).

5.2.2 Für die übrigen Steuerperioden gilt das Folgende:

Die relative fünfjährige Festsetzungsfrist wäre für die Steuerperiode 2014 am 1. Januar 2020, 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 30. Dezember 2022 unterbrochen worden und würde neu zwei Jahre betragen. Aufgrund des hängigen Strafverfahrens ruht diese relative zweijährige Festsetzungsfrist für die besagten Steuerperioden ebenfalls bzw. hat sie noch nicht zu laufen begonnen (vgl. E. 2.8.2). Für die Steuerperioden 2014-2016 ist schliesslich auch die absolute Festsetzungsverjährung noch nicht eingetreten, womit die Steuer(nach)forderungen für diese Steuerperioden nicht verjährt sind.

5.2.3

5.2.3.1 Der Eintritt der absoluten Festsetzungsverjährung für die Steuerperioden 2012 und 2013 (vgl. E. 5.2.1) hat zur Folge, dass die von der Beschwerdeführerin in ihren Mehrwertsteuerabrechnungen deklarierte Steuerforderung in Höhe von Fr. 26'097.-- für die Steuerperiode 2012 sowie in Höhe von Fr. 14'974.-- für die Steuerperiode 2013 rechtskräftig wird (vgl. E. 2.9). Es stellt sich weiter die Frage, ob für diese absolut verjäherten Steuerperioden sowie für die übrigen Steuerperioden 2014-2016 in vorliegendem Fall Steuerforderungen im Umfang der von der Beschwerdeführerin vorgenommenen Umsatzabstimmungen vom 5. Januar 2018 und der Berichtigungsabrechnungen vom 19. Januar 2018 bereits vorher rechtskräftig geworden sind, wie die Vorinstanz geltend macht.

5.2.3.2 Vorliegend ist der Leistungsverfügung keine Einschätzungsmittlung im Sinne von Art. 78 Abs. 5 oder Art. 79 Abs. 2 MWSTG vorangegangen, weshalb für die Bestimmung der Rechtskraft Art. 43 Abs. 1 Bst. b MWSTG nicht einschlägig ist. Wie die Vorinstanz aber zu Recht festhält, verweist die Beschwerdeführerin in ihrer Begründung in der Einsprache gegen die Leistungsverfügung im Zusammenhang mit der Steuerkorrektur gemäss Ziff. 1 des Beiblatts zur EM (Umsatzabstimmung) auf ihre eigenen Umsatzabstimmungen vom 5. Januar 2018 und den Berichtigungsabrechnungen vom 19. Januar 2018, weshalb sie die Steuerkorrektur im dargelegten Umfang der Höhe nach nicht bestreitet und somit anerkennt. Da die Leistungsverfügung folglich im Umfang der nicht bestrittenen Aufrechnungen als nicht angefochten zu gelten hat (vgl. E. 1.5.2), sind die damit verbundenen Steuerkorrekturen in der Höhe von Fr. 10'531.-- für die Steuerperiode 2012, in der Höhe von Fr. 8'751.-- für die Steuerperiode 2013, in der Höhe von Fr. 1'168.-- für die Steuerperiode 2014, in der Höhe von

Fr. 1'220.-- für die Steuerperiode 2015 sowie in der Höhe von Fr. 6'253.-- für die Steuerperiode 2016 nach Ablauf der Rechtsmittelfrist gegen die Leistungsverfügung (unter Berücksichtigung des Fristenstillstands gemäss Art. 20 Abs. 1 VwVG) am 24. August 2022 gestützt auf Art. 43 Abs. 1 Bst. a MWSTG ebenfalls in Rechtskraft erwachsen (vgl. E. 2.9).

Insoweit die Beschwerdeführerin mit ihrer Bemerkung, sie habe die deklarierten Steuern mit der ESTV bereits «abgerechnet», sinngemäss geltend macht, sie habe diese 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.

5.3 Aus dem soeben Gesagten folgt, dass die von der Vorinstanz nachgeforderten Mehrwertsteuern für die Steuerperiode 2012 in Höhe von Fr. 6'747.-- (Fr. 17'278.-- minus Fr. 10'531.--) sowie für die Steuerperiode 2013 in Höhe von Fr. 7'060.-- (Fr. 15'811.-- minus Fr. 8'751.--) absolut verjährt sind.

Dementsprechend ist die Beschwerde im Umfang von Fr. 13'807.-- gutzuheissen.

6.

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

6.1

6.1.1 Die Vorinstanz stützt die in der Leistungsverfügung bzw. im Einspracheentscheid geltend gemachten Steuerkorrekturen wie erwähnt (vgl. E. 4.2.1) auf Art. 12 VStrR. Die Beschwerdeführerin rügt diesbezüglich in verfahrensrechtlicher Hinsicht sinngemäss, dass die Möglichkeit einer *fairen Beurteilung* durch die ESTV untergraben würde, wenn die Unschuldsvermutung im Verfahren betreffend die Leistungs- bzw. Rückleistungspflicht nach Art. 12 VStrR keine Geltung hätte.

6.1.2 Die Leistungspflicht nach Art. 12 Abs 1 und 2 VStrR hängt weder von einer strafrechtlichen Verantwortlichkeit noch von einem Verschulden noch von der Einleitung eines Strafverfahrens ab; die Nachforderung wird im Verwaltungsverfahren geltend gemacht, in welchem die strafprozessualen Garantien für das Verwaltungsverfahren nicht zur Anwendung gelangen (vgl. E. 3.3). Mit ihren Ausführungen im Zusammenhang mit den

strafprozessualen Garantien, namentlich betreffend die Unschuldsvermutung, kann die Beschwerdeführerin *im vorliegenden Verfahren* darum grundsätzlich nichts zu ihren Gunsten ableiten. Sollten sich die Ausführungen der Beschwerdeführerin vielmehr gegen die solidarische Leistungspflicht von E. _____ gestützt auf Art. 12 Abs. 3 VStrR richten, so sind diese Einwendungen von E. _____ im Verwaltungsstrafverfahren – und nicht im vorliegenden Verwaltungsverfahren betreffend die auf Art. 12 Abs. 1 und 2 VStrR gestützte Leistungspflicht der Beschwerdeführerin – zu erheben.

Insofern allerdings die Vorinstanz der Beschwerdeführerin in der Einsprache und in der Vernehmlassung eine Verletzung von Mitwirkungspflichten vorwirft, so ist daran zu erinnern, dass in vorliegendem Fall die Ermittlung der Höhe der hinterzogenen Steuern bzw. der Steuernachforderung bis zum Zeitpunkt des Erlasses der Leistungsverfügung in einem Verwaltungsstrafverfahren erfolgt ist (vgl. Sachverhalt Bst. B.a – B.k.a). In diesem Sinne betont die Vorinstanz denn auch, dass sie gerade keine (parallele) steuerrechtliche Kontrolle einer steuerpflichtigen Person (i.c. der Beschwerdeführerin) im Sinne von Art. 78 MWSTG durchgeführt, sondern die Steuerkorrekturen im Rahmen einer Untersuchungshandlung im Strafverfahren ermittelt habe (vgl. Vernehmlassung, Ziff. II.2.3.1; vgl. Einspracheentscheid, Ziff. I.2.2; 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. 6, Einsprachebeilage 11], wonach die Beschuldigten [gemeint sind E. _____ und F. _____] die Gelegenheit haben, die Akten einzusehen und sich innert Frist zum Schlussprotokoll zu äussern und darauf hingewiesen werden, dass sie sich nicht selber belasten müssen und Äusserungen ohne Angabe von Gründen verweigern können). Ebenso wenig bestand eine Mitwirkungspflicht der Beschwerdeführerin als steuerpflichtiger (juristischer) Person im Verwaltungsstrafverfahren. Nach der Mitteilung der Eröffnung des Strafverfahrens am 19. Dezember 2017 (Sachverhalt Bst. B.c) wurde die Beschwerdeführerin bis zum Erlass der Leistungsverfügung am 21. Juni 2022 nicht in irgendeiner Form ins Verfahren einbezogen. Das verwaltungsrechtliche Nachforderungsverfahren – in welchem nunmehr eine Mitwirkungspflicht der steuerpflichtigen Person besteht (vgl. E. 3.4) – wurde im vorliegenden Fall erst mit Erlass der

Leistungsverfügung in Gang gesetzt. Vor Erlass der Leistungsverfügung wurde die Beschwerdeführerin hingegen nie separat angehört und insbesondere auch nie separat aufgefordert, fehlende Belege nachzureichen.

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

6.1.4 Schliesslich ist mit der Vorinstanz festzuhalten, dass die Ausführungen der Beschwerdeführerin im Zusammenhang mit der straflosen Selbstanzeige nach Art. 102 MWSTG für das vorliegende Verfahren grundsätzlich irrelevant sind. Abgesehen davon erfolgten sämtliche Nachdeklarationen der Beschwerdeführerin erst im Januar 2018 und somit nach Eröffnung des Strafverfahrens am 9. November 2017. Mit anderen Worten liegt keine Selbstanzeige einer Widerhandlung vor, bevor sie der zuständigen Behörde bekannt wird, und die Beschwerdeführerin kann damit nichts zu ihren Gunsten ableiten. Zudem ist für die Leistungspflicht nach Art. 12 Abs. 1 und 2 VStrR ohnehin nicht erforderlich, dass ein Strafverfahren durchgeführt oder gar eingeleitet wird (vgl. E. 3.3).

6.2

6.2.1 Die Beschwerdeführerin macht gegen die Nachforderung in materieller 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) 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 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 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.

6.2.2 Die Vorinstanz erklärte im angefochtenen Einspracheentscheid, dass mit der Mitteilung der Eröffnung des Strafverfahrens ein Verfahren eingeleitet worden sei, das darauf ausgerichtet sei, einerseits das bisherige Verhalten der angeschuldigten Person strafrechtlich zu beurteilen und durch Strafbescheid gemäss Art. 64 VStrR zu erledigen und andererseits eine Verfügung über die Leistungspflicht gestützt auf Art. 12 VStrR gegenüber den leistungspflichtigen Personen zu erlassen (Einspracheentscheid, Ziff. II.3.3.1). Sie (die Vorinstanz) habe im vorliegenden Fall festgestellt, dass die Beschwerdeführerin in den Geschäftsjahren 2012 bis 2016 unvollständige Aufzeichnungen geführt habe. So würden zu zahlreichen Buchungen Belege fehlen oder die vorhandenen Belege seien nicht aussagekräftig. Zudem habe sie (die Vorinstanz) festgestellt, dass das ausgewiesene Ergebnis aufgrund zahlreicher geldwerter Leistungen zugunsten eng verbundener Personen (E. _____ und F. _____) mit dem wirklichen Sachverhalt offensichtlich nicht übereingestimmt habe. Dementsprechend sei sie (die Vorinstanz) gestützt auf Art. 79 MWSTG berechtigt und verpflichtet gewesen, die Steuerforderung nach pflichtgemäßem Ermessen einzuschätzen. Es obliege vorliegend der Beschwerdeführerin, den Nachweis für die offensichtliche Unrichtigkeit der Schätzung zu erbringen (vgl. Einspracheentscheid Ziff. II.1.2).

Den Vorbringen in der Beschwerde hält die Vorinstanz in ihrer Vernehmlassung sodann zusammengefasst entgegen, dass die Behauptungen und Schlüsse in der Beschwerde bereits «den eigenen Aussagen» [der Beschwerdeführerin] im bisherigen Verfahren widersprechen würden. Die Rüge der Beschwerdeführerin, dass die Voraussetzungen für eine Ermessenseinschätzung gemäss Art. 79 Abs. 1 MWSTG vorliegend nicht erfüllt seien, sei daher offensichtlich nicht begründet. Es gäbe – so die Vorinstanz weiter – keinen sachlichen Grund, bei einer Leistungsverfügung nach Art. 12 Abs. 1 und 2 VStrR eine Ermessenseinschätzung gemäss Art. 79 Abs. 1 MWSTG auszuschliessen; es handle sich zugleich um eine Verfügung nach Art. 82 MWSTG. Hingegen sei Art. 79 Abs. 2 MWSTG (Festsetzung der Steuerforderung mittels Einschätzungsmitteilung nach erfolgter Ermessenseinschätzung) in einem solchen Fall grundsätzlich nicht anwendbar. Sie (die Vorinstanz) habe im vorliegenden Fall sodann keine Kontrolle im Sinne von Art. 78 MWSTG vorgenommen; die von der ESTV EP im Auftrag der ESTV SD vorgenommene buchhalterische Auswertung sei

eine Untersuchungsmassnahme im Sinne von Art. 37 ff. VStrR. In der Leistungsverfügung vom 21. Juni 2022, welche sich auf Art. 12 VStrR stütze, sei «schlicht auf das Ergebnis der Untersuchung im Verwaltungsstrafverfahren abgestützt» worden. Dieses Vorgehen sei zweckmässig. Hingegen sei es grundsätzlich nicht sinnvoll, nochmals von vorne zu beginnen und eine Kontrolle nach Art. 78 MWSTG anzukündigen und diese mit einer Einschätzungsmitteilung abzuschliessen, wie wenn kein Verwaltungsstrafverfahren stattgefunden hätte. Zudem setze die Leistungsverfügung nach Art. 12 VStrR auch nicht notwendigerweise den Umfang der Steuerforderung einer Steuerperiode fest; sie könne sich auf die Steuerkorrektur aufgrund einer Widerhandlung beschränken.

Schliesslich – so die Vorinstanz abschliessend – sei es nach bundesgerichtlicher Rechtsprechung sogar in einem Steuerhinterziehungsverfahren (mit Geltung der Unschuldsvermutung) zulässig, die Höhe von hinterzogenen Steuerfaktoren zu schätzen und es könne bei der Beweiswürdigung berücksichtigt werden, dass die steuerpflichtige Person (wie im vorliegenden Fall) Klärungen nicht liefere, die sich aufdrängen würden.

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

6.3.1 Das vorliegende, auf Art. 12 Abs. 1 und Abs. 2 VStrR i.V.m. Art. 82 MWSTG gestützte und auf die Nachforderung von Mehrwertsteuern gerichtete Verwaltungsverfahren wurde faktisch erst mit Erlass der *Leistungsverfügung* vom 21. Juni 2022 eröffnet und damit die Nachforderung der im Strafverfahren ermittelten Steuerverkürzung vom eigentlichen Strafverfahren gegen E._____ «abgekoppelt» (vgl. Einspracheentscheid, Ziff. II.3.3.1, dritter Absatz). 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 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 im Schlussprotokoll noch in der Leistungsverfügung oder in der EM hingewiesen (vgl. E. 4.2.1). Demnach wurde vorliegend 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 (vgl. act. 12 S. 2). Bei einzelnen Positionen wurde einzig die Bemessungsgrundlage faktisch ermessensweise festgelegt (vgl. E. 7.5 [Ermittlung des Privatanteils für das Zurverfügungstellen von Fahrzeugen]). 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. 12).

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 neu 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 grundsätzlich (gewisse Einwendungen wurden anerkannt, vgl. Bst. C.b) auf das gleiche Resultat wie in der Leistungsverfügung bzw. EM. Die *Steuerforderung* wurde von der Vorinstanz für die betroffenen Steuerperioden allerdings lediglich im Dispositiv des Einspracheentscheids, nicht aber im Dispositiv der Leistungsverfügung festgesetzt. In Dispositiv-Ziff. 1 der Leistungsverfügung wurde «lediglich» die *Differenz* zwischen der deklarierten und der geschuldeten Steuer, respektive die im Zusammenhang mit den geprüften Geschäftsvorfällen geschuldeten Steuern nachgefordert.

6.3.4 Zwar sind gewisse Schätzungen im Rahmen eines auf Art. 12 VStrR gestützten Nachforderungsverfahrens zulässig, beispielsweise in Fällen, in welchen Unklarheiten bezüglich der *Bemessungsgrundlage* bestehen (vgl. E. 3.6). Indem die Vorinstanz den Einspracheentscheid mit dem Vorwurf der mangelhaften Buchhaltung nun (auch) auf Art. 79 MWSTG abstützte, ging sie dazu über, *insgesamt* eine Ermesseneinschätzung vorzunehmen.

Obschon sich die Vorinstanz in ihrem Einspracheentscheid nach wie vor auf Art. 12 Abs. 1 und Abs. 2 VStrR berief, wurde aber die Leistungsverfügung mit der neuen Begründung im Resultat vollständig durch eine Ermessenseinschätzung ersetzt, ohne dabei aber dazulegen, inwiefern objektive Widerhandlungen gegen die Verwaltungsgesetzgebung des Bundes (i.c. jeweils der objektive Tatbestand der Steuerhinterziehung) gegeben waren (vgl. für eine anders gelagerte Konstellation das Urteil des BVerG A-582/2023 vom 17. Mai 2024 [gutgeheissen infolge Verjährung mit Urteil des BVerG 9C_370/2024 vom 2. Dezember 2024], wo aufgrund von Feststellungen anlässlich einer Mehrwertsteuerkontrolle ein Verwaltungsstrafverfahren eröffnet wurde; dabei wurde bereits der Leistungsverfügung eine Ermessenseinschätzung zugrunde gelegt und das Kontrollergebnis wurde zusammen mit dem Schlussprotokoll eröffnet; zudem war der Steuerpflichtige bzw. der dortige Beschwerdeführer gleichzeitig Beschuldigter im Strafverfahren; die zur Last gelegten Widerhandlungen wurden sowohl in der Leistungsverfügung als auch im Einspracheentscheid im Detail begründet und die Buchhaltung im Rahmen der Ermessenseinschätzung anhand der konkret vorliegenden Akten bzw. der sich daraus ergebenden Zahlen korrigiert bzw. rekonstruiert [vgl. besagtes Urteil, Sachverhalt Bst. A, B.a, B.b, B.e, E. 3.6.3, 4.2, 4.3.5]). Der «Wechsel» der Anspruchsgrundlagen von Art. 12 VStrR zu Art. 12 VStrR i.V.m Art. 79 MWSTG wirkt sich im vorliegenden Fall im Einzelnen wie folgt aus:

6.3.4.1 Die (objektive) *Leistungspflicht* nach Art. 12 Abs. 1 VStrR verlangt die *Verwirklichung des objektiven Tatbestands einer Widerhandlungsnorm* der Bundesgesetzgebung (vgl. E. 3.3). Als Element des objektiven Tatbestands der Steuerhinterziehung im Sinne von Art. 96 Abs. 1 Bst. a MWSTG bedarf es dabei nicht nur einer Tathandlung (bzw. eines Unterlassens) im Sinne einer Nicht- bzw. Falschdeklaration von Einnahmen bzw. Ausgaben, sondern auch einer Verkürzung der Steuerforderung der betroffenen Steuerperiode als Taterfolg (vgl. E. 2.11 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 hat die Verwaltung dafür die allgemeine Beweisspflicht zu tragen (vgl. E. 1.10.3). Wird also, wie vorliegend, die Nachforderung gestützt auf Art. 12 Abs. 1 i.V.m. Art. 96 Abs. 1 Bst. a MWSTG geltend gemacht, so obliegt der ESTV der Nachweis des Vorliegens von steuerbegründenden bzw. -steuererhöhenden Tatsachen und muss sie insbesondere auch die Erfüllung des objektiven Tatbestands von Art. 96 Abs. 1 Bst. a MWSTG *nachweisen*.

Demgegenüber gilt bei einer *Ermesseneinschätzung* die Beweisspflicht der Verwaltung «lediglich» in Bezug auf die Voraussetzungen der Schätzung (mangelhafte Buchhaltung). Die Wahl der Schätzungsmethode ist sodann nur eingeschränkt überprüfbar und für die Entkräftung des Resultats der Schätzung kommt es zu einer Umkehr der Beweislast zu Lasten der Beschwerdeführerin (vgl. statt vieler: Urteil des BVer 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/Einschätzungsmitteilung geführt hat. Sowohl im Verwaltungsstrafverfahren gegen E. _____ wie auch im Nachforderungsverfahren betreffend die Beschwerdeführerin wurde bzw. wird wiederholt der Begriff «Kontrolle» verwendet und auch die buchhalterische Auswertung im Rahmen des Strafverfahrens wurde mit einem «Kontrollbericht» und einem (ursprünglichen und sodann korrigierten) «Kontrollergebnis» abgeschlossen. In den «Kontrollergebnissen» wird zudem der Erlass einer Einschätzungsmitteilung in Aussicht gestellt (vgl. act. 8, pag. 539; act. 11, pag. 641). Anstelle der – in Aussicht gestellten – Einschätzungsmitteilung (vgl. Sachverhalt Bst. B.e) wurde jedoch direkt eine Leistungsverfügung erlassen, in welcher dasselbe Dokument – hier die Einschätzungsmitteilung Nr. 147'872 – als Ergänzungsabrechnung bezeichnet wird (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.2.2). Im Verlaufe des vorliegenden Beschwerdeverfahrens führt die Vorinstanz dann dazu aus, dass Art. 79 Abs. 2 MWSTG, welcher die Einschätzungsmitteilung explizit als Ergebnis der Ermessenseinschätzung nennt, vorliegend nicht anwendbar sei (Vernehmlassung, Ziff. II.2.4), obwohl sie sich in der Begründung im Einspracheentscheid gleichzeitig darauf beruft, 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 objektive Widerhandlungen gegen die Verwaltungsgesetzgebung des Bundes (vgl. E. 3.3; zur Verletzung des rechtlichen Gehörs bereits E. 4).

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

Im Übrigen ist daran zu erinnern, dass das Bundesverwaltungsgericht nicht gehalten ist, nach allen möglichen Rechtsfehlern zu suchen. Für entsprechende Fehler müssen sich mindestens Anhaltspunkte aus den Parteivorbringen oder den Akten ergeben (vgl. E. 1.8.2).

7.

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

7.1 Die erste Aufrechnungsposition betrifft die Umsatzabstimmung (vgl. Ziff. 1 des Beiblatts zur EM). Es bestehen in den noch streitigen Steuerperioden jeweils die folgenden Umsatzdifferenzen zwischen der Beschwerdeführerin und der Vorinstanz: für die Steuerperiode 2014 im Umfang von Fr. 170'862.--, für die Steuerperiode 2015 im Umfang von Fr. 59'780.-- und für die Steuerperiode 2016 im Umfang von Fr. 40'671.-- (vgl. Einspracheentscheid, Ziff. II.3.4.4). Die Umsatzdifferenzen stehen im Zusammenhang mit der Behandlung von Debitoren.

7.1.1 Die Beschwerdeführerin macht geltend, die Aufrechnungen von Umsatzdifferenzen seien nicht gerechtfertigt. Die Vorinstanz habe in Ziff. 3.3.4 des Einspracheentscheids bestätigt, dass nicht nur die Umsatzabstimmungen der Beschwerdeführerin für die Steuerperioden 2012 und 2013 korrekt seien, sondern auch die geschuldete Mehrwertsteuer korrekt berechnet, deklariert und mit der ESTV abgerechnet worden sei. Zum gleichen Ergebnis hätte auch die vollständige Berücksichtigung ihrer Umsatzabstimmungen für die Steuerperioden 2014-2016 geführt. Die Vorinstanz nenne im Zusammenhang mit den behaupteten Differenzen kein einziges konkretes Beispiel für willkürliche oder unübliche Handlungen. Eine Analyse der finanziellen Lage der Firmen (gemeint sind die Beschwerdeführerin und ihre Schwestergesellschaften 1-3, Anmerkung des Bundesverwaltungsgerichts) führe zur Feststellung, dass die von der Vorinstanz genannten «willkürlichen Zahlungen» zwecks finanzieller Überbrückung des

Liquiditätsmankos ausgeführt worden seien, und die «unechten Debitoren» die «echten Debitoren», nämlich andere Firmen des Firmeninhabers seien. Wirtschaftlich betrachtet – so die Beschwerdeführerin weiter – sei der Zeitpunkt der Tilgung den Finanzbedürfnissen der (Schwester-)Gesellschaften anzupassen; es sei weder verboten noch strafbar, dass sich die Schwestergesellschaften untereinander unterstützen würden. Alle Vorgänge seien bei allen beteiligten Schwestergesellschaften vollständig und zeitnah verbucht worden; es müsse die Buchhaltung aller Schwestergesellschaften als Ganzes beurteilt werden.

7.1.2 Die Vorinstanz entgegnet, die Werte der Debitoren und angefangenen Arbeiten, die sie (die Vorinstanz) in der Umsatzabstimmung der Jahre 2014 bis 2016 ansetze, entsprächen den Kontenblättern, welche die ESTV SD beschlagnahmt habe. Die hier für das Geschäftsjahr 2014 relevanten Debitorenkonten «1054 Debitoren C. _____ AG» sowie «1055 Debitoren [Rechtsvorgängerin der D. _____ AG]» seien am 31. Dezember 2014 mit dem jeweils zusätzlich geführten Kontokorrentkonto verrechnet worden; in der Folge sei nur noch ein einheitliches Kontokorrentkonto geführt worden. In den Geschäftsjahren 2015 und 2016 seien diese Konten als «1150 Gegenüber C. _____ AG» bzw. «1151 Gegenüber D. _____ AG» bezeichnet und in der Saldobilanz unter den übrigen kurzfristigen Forderungen und nicht unter den Forderungen aus Lieferungen und Leistungen aufgeführt. Die «eng verbundenen Gesellschaften» hätten nur ein Kontokorrentkonto betreffend die Beschwerdeführerin geführt, auf welchem sämtliche Verrechnungen, Abgrenzungen und Zahlungen unterschiedslos vermischt worden seien. Die «unechten» Debitorenkonten seien als Kontokorrentkonten und nicht als «echte» Debitorenkonten zu behandeln. Nach ständiger Verwaltungspraxis entstehe die Steuerforderung bei Leistungen grundsätzlich bereits im Zeitpunkt der Verbuchung auf einem Kontokorrentkonto. Dies rechtfertige sich auch durch den Umstand, dass bei Verbuchungen auf Kontokorrentkonten unter eng verbundenen Personen – anders als unter unabhängigen Personen – auf die üblichen Einforderungshandlungen verzichtet und der Zeitpunkt der Tilgung oft willkürlich nach den Finanzbedürfnissen der Gesellschaften bestimmt werde.

7.1.3 Die Argumentation der Beschwerdeführerin scheint darauf abzielen, dass es sich bei den betroffenen Buchungen nicht um Entgelt für steuerbare Leistungen, sondern um Zahlungen «zwecks finanzieller Überbrückung des Liquiditätsmankos», mithin um Einlagen bzw. zinslose Darlehen im Sinne von Art. 18 Abs. 2 Bst. e MWSTG handle. Dabei handelt es sich um steueraufhebende bzw. -mindernde Tatsachen, für welche die

Beschwerdeführerin beweibelastet ist (vgl. E. 1.10.3). Die blosser Behauptung ohne nähere Nachweise reicht hierfür nicht aus.

Die Begründung der Vorinstanz, wonach es sich bei den betroffenen Konten um Kontokorrentkonten handelt, ist stichhaltig und anhand der Buchhaltungskonten der Beschwerdeführerin nachvollziehbar. Die Beschwerdeführerin bestreitet denn auch nicht, die Verbuchung auf dem Kontokorrent vereinnahmt zu haben. Somit sind die (noch streitigen) Aufrechnungen von Umsatzdifferenzen sowie die damit zusammenhängenden Steuerkorrekturen für die Steuerperioden 2014 (in Höhe von Fr. 10'423.--), 2015 (in Höhe von Fr. 3'647.--) und 2016 (in Höhe von Fr. 2'481.--) durch die Vorinstanz zu Recht erfolgt.

7.2 Die zweite Aufrechnung betrifft die gemäss Ziff. 2a) des Beiblatts zur EM für die Steuerperiode 2015 noch streitige Position betreffend eine Buchung von Entgelt im Zusammenhang mit der Stiftung H. _____ (nachfolgend: Stiftung). Die Beschwerdeführerin erbrachte gegenüber der Stiftung eine steuerbare Leistung (Schätzung) und stellte hierfür am 30. Januar 2015 eine Rechnung über Fr. 2'080.-- (inkl. MWST). Davon zog die Beschwerdeführerin den Betrag von Fr. 1'000.-- ab, mit dem Vermerk auf der Rechnung «Spende: E. _____, [Wohnadresse von E. _____]». Die Vorinstanz würdigte den Abzug von Fr. 1'000.-- nicht als Entgeltsminderung, sondern rechnete diesen zum steuerbaren Entgelt hinzu, mit der Begründung, die Beschwerdeführerin habe mit der Übernahme der Spende eine geldwerte Leistung gegenüber E. _____ erbracht.

7.2.1 Die Beschwerdeführerin macht gegen die Aufrechnung geltend, es handle sich bei Spenden um sogenannte Nicht-Entgelte, die nicht der Mehrwertsteuer unterliegen würden. Die Auffassung der ESTV, es handle sich im Umfang von Fr. 1'000.-- um eine geldwerte Leistung an E. _____, sei unbegründet, zumal nie irgendwelche Geldbeträge von einem Bankkonto oder aus der Kasse der Beschwerdeführerin ausgeschüttet worden seien. Ferner führt die Beschwerdeführerin Folgendes aus (vgl. Ziff. 2.6 der Beschwerde, S. 13 Rz. 56 f.):

«Im vorliegenden Fall haben wir einen Beleg ohne MWST, dessen Betrag nicht vollständig bezahlt wurde, weil E. _____ als Präsident der Stiftung L. _____ es als eine Selbstverständlichkeit betrachtet, eine Spende privat zu leisten. Hätte der [recte: die] Steuerpflichtige von diesem ESTV-Vorwurf frühzeitig erfahren, hätte man eine Berichtigung dieses Belegs ohne

MWST von Fr. 2'080.- auf Fr. 1'080.- bei der Stiftung L. _____ bereits beantragt.»

7.2.2 Die Vorinstanz macht geltend, dieser Geschäftsvorfall sei mehrwertsteuerlich so zu würdigen, als hätte die Stiftung einen Betrag von Fr. 2'080.-- bezahlt, wobei die Beschwerdeführerin Fr. 1'000.-- an ihren Aktionär ausgeschüttet habe und dieser dann der Stiftung in diesem Umfang eine private Spende habe zukommen lassen.

7.2.3 Vorab ist festzuhalten, dass es sich bei E. _____ um eine eng verbundene Person bzw. zumindest um eine einer solchen nahestehende Person im Sinne von Art. 3 Bst. h Ziff. 1 MWSTG handelt. In den vorliegend zu beurteilenden Steuerperioden war entweder E. _____ oder dessen Ehefrau, F. _____, Alleinaktionär bzw. Alleinaktionärin der Beschwerdeführerin.

Sodann erweist sich die Beurteilung der Vorinstanz vorliegend – entgegen der Auffassung der Beschwerdeführerin – als begründet. Einerseits macht die Beschwerdeführerin nicht geltend, dass das von ihr gegenüber der Stiftung geltend gemachte Honorar nicht Fr. 2'000.-- (exkl. MWST), sondern nur Fr. 1'000.-- (exkl. MWST bzw. Fr. 1'080.-- inkl. MWST) betragen hätte. Ebenso wenig bestreitet die Beschwerdeführerin, dass es sich bei den Fr. 1'000.-- um eine private Spende von E. _____ gehandelt hat. Mit anderen Worten macht die Beschwerdeführerin nicht geltend, dass sie selbst eine Spende an die Stiftung habe leisten wollen bzw. es sich um eine durch E. _____ weitergeleitete Spende handeln würde. Infolgedessen ist die Würdigung dieses Geschäftsvorfalles durch die Vorinstanz begründet und die damit verbundene Aufrechnung von Fr. 1'000.-- als Entgelt für eine geldwerte Leistung an den Aktionär bzw. die eng verbundene Person E. _____ nicht zu beanstanden. Folglich ist die damit verbundene Steuerkorrektur im Umfang von Fr. 80.-- zu Recht erfolgt.

7.3 Die dritte streitige Aufrechnung betrifft verschiedene Positionen unter Ziff. 2b des Beiblatts zur EM. Es handelt sich um von der Beschwerdeführerin in den Steuerperioden 2014-2016 als Aufwand verbuchte Geschäftsvorfälle, bei welchen die Vorinstanz zur Überzeugung gelangte, dass es sich nicht um geschäftsmässig begründeten Aufwand, sondern um von der Beschwerdeführerin im Interesse der eng verbundenen Personen (E. _____ und F. _____) übernommenen Aufwand, mithin um geldwerte Leistungen, handelte.

7.3.1 Die von der Vorinstanz vorgenommenen Aufrechnungen sind der zum Beiblatt zur EM zugehörigen Liste «Geldwerte Leistungen» zu entnehmen. Die verschiedenen Aufrechnungen betreffen Positionen mit der Bemerkung «gem. Steueramt (...) [liegt hier eine geldwerte Leistung vor]»; «Beleg nicht gefunden»; «ohne Angabe geschäftlicher Grund»; «ohne Angabe Grund / Teilnehmer»; «Kleider, die zum normalen Lebensaufwand gehören» bzw. «[Wohnadresse von E. _____ und F. _____], d.h. am privaten Wohnsitz», «nur Kreditkartenabrechnung» etc. (vgl. act. 7, Beilage 2, pag. 516 ff.). Nähere Begründungen sind dem aktenkundigen (undatierten) «Kontrollbericht», namentlich den Ausführungen zu den einzelnen überprüften Buchhaltungskonten, zu entnehmen (act.11, pag. 693 ff. [Zusammenfassung der Feststellungen für die einzelnen überprüften Konten]; pag. 699 ff. [Ausführungen zu den einzelnen aufgerechneten Positionen in den überprüften Konten]). Zudem hält die ESTV EP im «Kontrollbericht» unter dem Titel «Ergänzungen zu den einzelnen Positionen der EM» betreffend Ziff. 2b Folgendes fest (act. 11, pag. 698): «Wir übernahmen mehr oder weniger die Angaben / Struktur / Vorgehensweise des Steueramts (...) (z.B. 50% bei den Spesen). Wir belasteten die nicht geschäftsmässig begründeten Aufwendungen. Wir belasteten die Dienstleistungen und Gegenstände. Die Bussen, Sozialversicherungen und/oder ähnliches rechneten wir auf, aber subtrahierten diese jeweils am Ende. [...]»

7.3.2 Die Beschwerdeführerin wendet gegen die Aufrechnungen im Wesentlichen ein, bei der Abrechnung nach Saldosteuersätzen sei die Aufrechnung von nicht geschäftsmässig begründetem Aufwand ausgeschlossen, da mit dieser Abrechnungsmethode keine Vorsteuer geltend gemacht werden könne und damit dem Bund kein Steuerausfall entstehe, wenn Aufwandbelege fehlen würden. Entsprechend sei nicht konsequent darauf geachtet worden, dass beispielsweise auf allen Aufwandbelegen die Personennamen der Teilnehmenden und der Grund des Anlasses aufgeschrieben wurde. Die Umqualifizierung von Aufwand in Ertrag widerspreche dem in Art. 958c Abs. 1 Ziff. 7 i.V.m. Art. 959b OR statuierten Verrechnungsverbot von Aufwand und Ertrag. Die Aufrechnungen der Vorinstanz würden schliesslich auch der Beurteilung durch die kantonale Steuerbehörde (...) widersprechen, was im Hinblick des Gebots der Rechtssicherheit zurückzuweisen sei.

7.3.3 Die Vorinstanz hält ihrerseits im Wesentlichen dagegen, die Beschwerdeführerin verkenne, dass die Rechtsnatur der Mehrwertsteuer nicht mit derjenigen der Gewinnsteuer identisch sei, weshalb die Beurteilung der Steuerperioden durch die kantonale Steuerbehörde nicht

entscheidend sei. Wenn die Beschwerdeführerin Leistungen beziehe, die sie unentgeltlich eng verbundenen Personen für deren private Bedürfnisse zur Verfügung stelle, so liege mehrwertsteuerrechtlich – auch bei der Abrechnung nach Saldosteuersätzen – nicht einfach eine Aufwandminderung, sondern ein Leistungsverhältnis gegenüber der eng verbundenen Person vor. Die Aufrechnungen bzw. die von der Beschwerdeführerin in den aufgerechneten Positionen verbuchten Aufwendungen würden mehrheitlich Unternehmen betreffen, die typischerweise Leistungen anbieten, die privat verbraucht würden. Beweiswürdigend sei der Schluss, dass es sich um geldwerte Leistungen handle, gerechtfertigt gewesen, da bereits die vorhandenen Belege erkennen liessen, dass es sich um Leistungen im Interesse eng verbundener Personen handelte und die Beschwerdeführerin für die bezogenen Leistungen zudem keine Weiterverrechnung an die eng verbundenen Personen vorgenommen habe.

7.3.4 Zunächst erweist sich der Einwand der Beschwerdeführerin, die Vorinstanz habe auch steuerbefreite bzw. von der Steuer ausgenommene Leistungen als geldwerte Leistungen aufgerechnet, als unbegründet. Eindeutig von der Steuer ausgenommene Leistungen (namentlich Pensionskassenbeiträge für E. _____, sonstige Versicherungsbeiträge und Busen) wurden von der Vorinstanz jeweils tatsächlich nicht aufgerechnet. Dies ergibt sich aus den Beiblättern zur EM. Schliesslich bestreitet die Beschwerdeführerin gemäss ihrer Begründung diejenigen Aufrechnungen nicht, welche die Vorinstanz mit dem Vermerk «gem. Steueramt (...) [liegt hier eine geldwerte Leistung vor]» aufgerechnet hat. Auf diese Aufrechnungen und die damit verbundenen Steuerkorrekturen ist dementsprechend nicht weiter einzugehen.

7.3.5 Im Folgenden ist auf diejenigen Aufrechnungen einzugehen, zu welchen sich die Beschwerdeführerin konkret äussert.

7.3.5.1 Die Vorinstanz hat für die Steuerperioden 2014, 2015 und 2016 jeweils *Leasing Gebühren*, mit der Begründung aufgerechnet, das geleaste Gerät sei bereits (im Jahr 2012) von der Beschwerdeführerin gekauft und buchhalterisch aktiviert worden. Es handelt sich um nachfolgende Buchungen:

Jahr	Konto / Gegenkonto	Buchungstext	Betrag (Fr.)	Begründung
2014	4221 / «...»	(...)	14'405.90	per 31.12.2012 aktiviert

2015	6570 / 2102	(...)	22'485.60	bereits aktiviert
2016	6570 / 2101	(...)	22'485.60	bereits aktiviert

7.3.5.2 Die Beschwerdeführerin wendet gegen die Aufrechnungen der Leasing-Gebühren ein, es würde sich um ein anderes Gerät handeln als dasjenige, welches im Jahr 2012 aktiviert worden sei. Im Jahr 2013 sei ein neuer Leasing-Vertrag mit der «I. _____» abgeschlossen worden und die Leasing-Gebühren seien geschuldet; es gäbe keine Doppelbuchungen für denselben Sachverhalt. Hätte die Vorinstanz eine sorgfältige Bestandsaufnahme gemacht, hätte sie feststellen müssen, dass es sich um verschiedene und nicht um dieselben Geräte handeln würde. Zum Beweis legt die Beschwerdeführerin den Leasing-Vertrag vom 3. Juni 2013 (Beschwerdebeilage 18) ins Recht.

7.3.5.3 Die Vorinstanz hält dem entgegen, die Beschwerdeführerin habe den identischen Gegenstand bzw. die identischen Gegenstände bereits im Jahr 2012 von E. _____ und F. _____ zum Preis von Fr. 70'000.-- gekauft, wobei im entsprechenden Kaufvertrag ebenfalls ein Hinweis auf die Lieferantin J. _____ GmbH enthalten war. Sie (die Vorinstanz) gelange dementsprechend unverändert zur Überzeugung, dass es sich um dieselben Gegenstände handle, respektive, dass E. _____ und F. _____ den Kaufvertrag vom 31. Dezember 2012 gegenüber der Beschwerdeführerin nicht erfüllt hätten. Sie hätten das Leasingobjekt im eigenen Namen kaufen und an die Beschwerdeführerin übertragen müssen oder sie hätten zumindest den Leasingvertrag in eigenem Namen abschliessen müssen und das Leasingobjekt der Beschwerdeführerin ohne weiteres Entgelt zur Verfügung stellen und nach Ablauf der Leasingdauer übertragen müssen. Der Abschluss des Leasingvertrags durch die Beschwerdeführerin sei unter diesen Umständen nicht mehr geschäftsmässig begründet gewesen. Indem die Beschwerdeführerin einen Vertrag abgeschlossen habe, den eigentlich E. _____ und F. _____ hätten abschliessen müssen, habe sie ihnen gegenüber eine steuerbare Leistung erbracht.

7.3.5.4 Aus den dem Bundesverwaltungsgericht vorliegenden Akten ergibt sich Folgendes:

Mit Kaufvertrag vom 31. Dezember 2012 verkauften die Eheleute E. _____ und F. _____ der Beschwerdeführerin u.a. folgende Objekte zu einem Preis von Fr. 70'000.--: «[verschiedene IT-Geräte wie Server und Plotter] (gem. J. _____ GmbH)». Die Beschwerdeführerin verbuchte den Kauf als «Einbringung von Aktiven privat gem. sep. Vereinbarung» am

31. Dezember 2012 im Konto 1100 (Mobiliar / IT) und Gegenkonto 1053 (Debitoren privat; vgl. act. ESTV SD, Teil 2 von 4, pag. 70 f.). Im Leasingvertrag zwischen der Beschwerdeführerin und der I. _____ AG vom 3. Juni 2013 werden die folgenden Leasingobjekte genannt: «[verschiedene IT-Geräte wie Server; ohne Plotter]»; als Lieferantin wird die J. _____ GmbH genannt; das Vertragsvolumen beträgt Fr. 39'697.60 (vgl. Beschwerdebeilage 18). Die Kauf- und Leasingobjekte unterscheiden sich somit auf den ersten Blick dahingehend, dass mit dem Kaufvertrag vom 31. Dezember 2012 – im Unterschied zum Leasingvertrag vom 3. Juni 2013 – auch ein «(...) Plotter» verkauft wurde. Die von der Beschwerdeführerin für die Steuerperioden 2013-2016 im Zusammenhang mit Leasingraten verbuchten Aufwendungen betragen gesamthaft Fr. 66'365.65, wovon Fr. 6'988.55 auf die Steuerperiode 2013 und Fr. 59'377.10 auf die übrigen Steuerperioden 2014-2016 entfallen. Die verbuchten Leasinggebühren übersteigen das Vertragsvolumen des Leasingvertrags vom 3. Juni 2013 demnach um fast Fr. 20'000.--. Dass für die Steuerperioden 2013-2014 weitere Leasingverträge mit der I. _____ AG bestanden bzw. der Leasingvertrag vom 3. Juni 2013 abgeändert worden sei, macht die Beschwerdeführerin nicht geltend und ist auch nicht ersichtlich. Diese Umstände sowie die Begründung der Vorinstanz sprechen durchaus dafür, dass es sich um ein und dieselben Geräte handelt. Zudem reicht die Beschwerdeführerin kein Inventar ein, aus welchem hervorgehen würde, über welche Geräte sie in welchen Steuerperioden verfügte. Dies wäre im Hinblick auf ihre steuerrechtliche Mitwirkungspflicht zu erwarten gewesen. Im Sinne einer freien Gesamtwürdigung ist folglich mit der Vorinstanz davon auszugehen, dass es sich um dieselben Geräte handelt und die Beschwerdeführerin Kosten übernommen hat, die von eng verbundenen Personen zu tragen gewesen wären.

Damit erweisen sich die Aufrechnungen der Vorinstanz im Zusammenhang mit Aufwendungen der Beschwerdeführerin für Leasing-Forderungen sowie die damit verbundenen Steuerkorrekturen in der Höhe von total Fr. 3'622.-- (gerundet; 6.1% von Fr. 59'377.10) als gerechtfertigt und die Beschwerde ist in diesem Punkt als unbegründet abzuweisen.

7.3.6

7.3.6.1 Zu den übrigen Aufrechnungen unter Ziff. 2b des Beiblatts zur EM äussert sich die Beschwerdeführerin nicht im Einzelnen, sondern macht die nachfolgenden, generellen Einwände geltend:

- Einkäufe von Wein und Restaurantbesuche: Restaurantbesuche mit Kunden, Wein beim Vertragsabschluss, bei Personal- und Kundenanlässen seien eine Selbstverständlichkeit im Geschäftsleben;
- Einkäufe von Kleidern: Ein «Unternehmens-Dresscode» gehöre zum Business Alltag;
- Gartenartikel: der Garten vor dem (Büro) müsse gepflegt werden;
- Ausgaben in Apotheken: Medikamente und Hilfsmittel für die erste Hilfe seien ein Muss für einen Arbeitgeber.

7.3.6.2 Die Vorinstanz macht geltend, sie sei in der Leistungsverfügung davon ausgegangen, dass es sich bei den gebuchten Aufwendungen, die in der Buchhaltung nicht belegt worden seien, um bezogene steuerbare Leistungen im Interesse von eng verbundenen Personen gehandelt habe. Infolgedessen habe sie ein Leistungsverhältnis angenommen und habe den verbuchten Aufwand als Entgelt aufgerechnet. Dieser Schluss sei beweismächtigend gerechtfertigt, zumal bereits die vorhandenen Belege hätten erkennen lassen, dass die Beschwerdeführerin nicht davor zurückgeschreckt sei, über die Gesellschaft zahlreiche Leistungen im Interesse von eng verbundenen Personen zu beziehen, ohne jegliche Weiterverrechnung.

7.3.6.3 Die Begründungen der Vorinstanz erweisen sich im Einzelnen als überprüfbar und nachvollziehbar sowie gesamthaft als schlüssig. Beispiele hierfür sind für die Steuerperiode 2014: Aufwand für «(...)», der im Konto 4220 (Büromaterial/-unterhalt) der Beschwerdeführerin gebucht wurde, der jedoch die privat bewohnte Liegenschaft der Eheleute E._____ und F._____ betrifft (vgl. act. 6, Einsprachebeilage 19, pag. 250); für die Steuerperiode 2015: Aufwendungen betreffend das Honorar für «Notar Dr. K._____», die im Konto 6790 (Projektaufwand) verbucht wurden, die jedoch die private Namensänderung von E._____ betreffen (act. 6, Einsprachebeilage 19, pag. 360 f.); für die Steuerperiode 2016: Aufwand betreffend «L._____ AG», der im Konto 6044 (Reinigung Bürolokalitäten) verbucht wurde, der jedoch die Reinigung der privaten Liegenschaft der Eheleute E._____ und F._____ betrifft (act. 6, Einsprachebeilage 11, pag. 390). Zudem weist die Vorinstanz zu Recht auf ein Missverhältnis zwischen Umsatz (Ertrag) und Aufwand hin. Dies als (ein zusätzliches) Indiz für das Vorliegen geldwerter Leistungen zu werten, ist zulässig. Zudem ist im vorliegenden Fall zwar strittig, ob es sich bei den von der Beschwerdeführerin als Aufwand verbuchten Leistungen tatsächlich um geldwerte

Leistungen an eng verbundene Personen handelt. Hingegen unterlässt es die Beschwerdeführerin, anhand der von ihr eingereichten Belege (Beschwerdebeilage 19) im Einzelnen zu begründen, inwiefern die an und für sich hinreichende Indizienlage dadurch entkräftet werden kann. Insofern kommt sie weder ihrer Mitwirkungspflicht noch ihrer Begründungspflicht nach. In einer Konstellation wie der vorliegenden ist es nicht Aufgabe des Bundesverwaltungsgerichts, in den Akten nach Beweisen für die pauschalen Einwendungen der Beschwerdeführerin zu forschen (vgl. E. 1.8.2).

7.3.7 Somit ist als Zwischenfazit festzuhalten, dass die unter Ziff. 2b) des Beiblatts zur EM von der Vorinstanz vorgenommenen, vorliegend noch streitigen Aufrechnungen in Höhe von Fr. 110'782.-- (für die Steuerperiode 2014 [Betrag inkl. unbestrittene Aufrechnungen mit dem Vermerk «gemäss Steueramt (...)»]), in Höhe von Fr. 79'949.65 (für die Steuerperiode 2015) und in Höhe von Fr. 112'500.09 (für die Steuerperiode 2016) sowie die damit verbundenen Steuerkorrekturen in Höhe von total Fr. 18'497.10 zu Recht erfolgt sind.

7.4 Sodann bestreitet die Beschwerdeführerin die Aufrechnungen bzw. Steuerkorrekturen im Zusammenhang mit der Bezugssteuer unterliegenden Leistungen gemäss Ziff. 3 des Beiblatts zur EM. Es handelt sich bei den noch streitigen Aufrechnungen um die Buchungen im Konto 5409 (Leistungen Dritter) für die Steuerperiode 2015 bzw. im Konto 5400 (Löhne) für die Steuerperiode 2016 betreffend «M. _____».

7.4.1 Die Beschwerdeführerin macht geltend, es würden viele Grenzgänger aus (angrenzendes Ausland) in (...) arbeiten. Der alleinige Umstand, dass eine Mitarbeiterin in (Ort im angrenzenden Ausland) wohne, wie dies bei M. _____ der Fall sein solle, sei noch kein Grund für die Nachbelastung von Bezugssteuern.

7.4.2 Die Vorinstanz hielt im Einspracheentscheid fest, sie habe aufgrund der gesamten Umstände (Buchungstext für die Zahlungen und Auskunft der Kantonspolizei [...] betreffend Wegzug von M. _____ nach [Ort im angrenzenden Ausland]) darauf geschlossen, dass M. _____ in den Jahren 2015 und 2016 als selbstständig Erwerbende mit Wohnsitz im Ausland für die Beschwerdeführerin tätig gewesen sei und die Zahlungen der Bezugssteuer unterliegen würden. In ihrer Vernehmlassung konkretisiert die Vorinstanz, die Beschwerdeführerin würde den ausländischen Wohnsitz von M. _____ nicht mehr bestreiten und zudem nicht geltend machen, die Zahlungen an diese in den AHV-Lohnbescheinigungen der Jahre 2015

und 2016 aufgeführt oder in einem Lohnausweis deklariert oder für diese Quellensteuern für unselbstständig erwerbende Personen abgerechnet zu haben. Die Beschwerdeführerin argumentiere in Widerspruch zu ihren eigenen Deklarationen und damit missbräuchlich.

7.4.3 Die Zahlungen an M. _____ in Höhe von total Fr. 8'805.-- im *Jahr 2015* erfolgten jeweils für Arbeiten im Zusammenhang mit verschiedenen Projekten betreffend diverse Immobilien (vgl. act. 5 ESTV SD, Teil 3 von 3, pag. 33). Für die Steuerperiode 2015 wurde der Aufwand wie gesagt im Konto 5409 (Leistungen Dritter) gebucht. Entgegen den Ausführungen der Vorinstanz lassen die Bezeichnungen der erbrachten Leistung («Zeichnen, Aufnahme») aber darauf schliessen, dass es sich um Leistungen gemäss Art. 8 Abs. 2 Bst. f MWSTG (Dienstleistungen im Zusammenhang mit einem Grundstück) gehandelt hat. Solche Leistungen unterliegen nicht der Bezugssteuer (vgl. Art. 45 Abs. 1 Bst. a MWSTG [in der bis zum 31. Dezember 2017 gültigen Fassung], wonach (e contrario) Dienstleistungen, die nicht dem Empfängerortsprinzip nach Art. 8 Abs. 1 MWSTG unterliegen, nicht Gegenstand der Bezugssteuer sind, vgl. E. 2.1). Da es sich bei diesen Aufrechnungen betreffend M. _____ gemäss Ziff. 3 des Beiblatts zur EM um steuerbegründende bzw. -erhöhende Tatsachen handelt, ist die Vorinstanz hierfür beweisbelastet (vgl. E. 1.10.3). Der Beweis, dass es sich dabei um Entgelt für Leistungen handelt, die der Bezugssteuer unterliegen, gelingt der Vorinstanz nicht. Vielmehr ist davon auszugehen, dass es sich um Leistungen handelt, die nicht der Bezugssteuer unterliegen.

Die Zahlung in Höhe von Fr. 4'620.-- im *Jahr 2016* wurde als Lohnzahlung (Konto 5400) verbucht. In diesem Jahr erfolgten zudem Buchungen im Zusammenhang mit (M. _____) in den Konten 5473 (Unfallversicherung), 5474 (Krankentaggeldversicherung) sowie 5479 (Quellensteuer). Somit ist diesbezüglich davon auszugehen, dass es sich tatsächlich um Lohnzahlungen und somit um Leistungen, die nicht der Mehrwertsteuer unterliegen, handelt.

7.4.4 Aufgrund des hiavor Gesagten sind die noch streitigen Aufrechnungen für die Steuerperiode 2015 in Höhe von Fr. 8'805.-- und die damit zusammenhängende Steuerkorrektur von Fr. 704.40 sowie die Aufrechnung für die Steuerperiode 2016 in Höhe von Fr. 4'620.-- und die damit zusammenhängende Steuerkorrektur von Fr. 369.60 nicht gerechtfertigt. Die Beschwerde ist diesbezüglich ebenfalls gutzuheissen.

7.5 Die letzten streitigen Aufrechnungen betreffend Leistungen an Nahestehende gemäss Ziff. 4 des Beiblatts zur EM und den zugehörigen Listen «EVPW1» und «EVPW2». Es handelt sich dabei um von der Vorinstanz aufgerechnete geldwerte Leistungen (Privatanteile) für die private Nutzung der Fahrzeuge «(...)» (nachfolgend: Fahrzeug 1) für den Zeitraum vom 28. April bis 13. Juni 2014 und vom 14. Juni 2014 bis 31. Dezember 2015, «(...)» (nachfolgend: Fahrzeug 2) für den Zeitraum vom 1. Januar 2013 bis 28. Oktober 2014 und vom 17. März 2015 bis 31. Dezember 2015 sowie «(...)» (nachfolgend: Fahrzeug 3) für den Zeitraum vom 8. Oktober bis 31. Dezember 2015.

7.5.1 Die Beschwerdeführerin erachtet die Aufrechnungen als unbegründet. Zusammengefasst und sinngemäss bringt sie vor, bei der Abrechnung mit Saldo- oder Pauschalsteuersätzen seien Privatanteile in Ziff. 4 der aktuell geltenden MWST-Info 08 geregelt. Diese Ziffer habe per 17. September 2022 eine Änderung infolge Überprüfung der Praxis durch die ESTV erfahren. Solche Praxisänderungen, die sich zu Gunsten der steuerpflichtigen Person auswirken, seien ab Publikationszeitpunkt der geänderten Praxis und rückwirkend auf alle noch nicht rechtskräftigen Steuerperioden anwendbar; würden sich die Änderungen zu Lasten der steuerpflichtigen Person auswirken, so erfolge keine Rückwirkung auf noch nicht rechtskräftige Steuerperioden.

7.5.2 Die Vorinstanz entgegnet, die Beschwerdeführerin könne mit der genannten Praxisänderung nichts zu ihren Gunsten ableiten. Sowohl die Ausführungen in der MWST-Info 08 wie auch diejenigen in der MWST-Info 12 betreffend Privatanteile würden festhalten, dass nur die Benutzung eines überwiegend geschäftlich genutzten Fahrzeugs durch den Inhaber einer Einzelunternehmung als Eigenverbrauch bereits mit dem Saldosteuersatz abgegolten sei. Wenn die Unternehmung aber – wie hier – nicht als Einzelunternehmung, sondern in Form einer Aktiengesellschaft betrieben werde, gehe es nicht um die Frage eines Eigenverbrauchs, sondern darum, dass aufgrund der privaten Nutzung des überwiegend geschäftlich genutzten Fahrzeugs ein Leistungsverhältnis zwischen der Aktiengesellschaft und der eng verbundenen Person vorliege und um die Frage, ob das hierfür verlangte Entgelt dem Drittvergleich standhalte. Dies gelte gleichermaßen für eng verbundene Personen, die gleichzeitig zum Personal der Aktiengesellschaft gehören als auch für eng verbundene Personen, die nicht zum Personal gehören.

7.5.3

7.5.3.1 Vorab ist festzustellen, dass sich der Begründung der Beschwerdeführerin nicht entnehmen lässt und auch sonst nicht zu erkennen ist, inwiefern die von ihr erwähnte Praxisänderung von Ziff. 4.1 der MWST-Info 08 vorliegend zu ihren Gunsten zur Anwendung gelangen sollte.

Demgegenüber ist unbestritten, dass die von der Vorinstanz aufgeführten Fahrzeuge der Beschwerdeführerin in den betroffenen Steuerperioden von E. _____ sowohl geschäftlich wie auch privat genutzt wurden. Damit liegt eine geldwerte Leistung im Mehrwertsteuerrechtlichen Sinn vor (vgl. E. 2.5.2). Dass die Beschwerdeführerin hierfür einen Privatanteil verbucht hat, respektive, dass ein solcher mit Anwendung der Saldosteuersatzmethode bereits berücksichtigt sei, macht sie nicht (mehr) geltend. Ebenso wenig bestreitet die Beschwerdeführerin die Feststellungen der Vorinstanz, dass für die einzelnen Fahrzeuge weder Fahrtenbücher noch Leasingverträge vorhanden waren.

Die Beschwerdeführerin wäre verpflichtet gewesen, für E. _____ einen Lohnausweis für das Verwaltungsratshonorar auszustellen und darin den Privatanteil für die besagten Fahrzeuge auszuweisen (vgl. E. 2.5.2). Dies hat die Beschwerdeführerin wie gesagt unbestrittenermassen nicht getan. Entsprechend kann mit der Vorinstanz davon ausgegangen werden, dass die Fahrzeuge E. _____ von der Beschwerdeführerin unentgeltlich und damit nicht zu einem Wert, der unter unabhängigen Dritten vereinbart würde (vgl. E. 2.4.3), zur Verfügung gestellt worden sind.

7.5.3.2 Mangels vorhandener Belege und Aufzeichnungen war die Vorinstanz berechtigt bzw. verpflichtet, den Privatanteil für die Nutzung der Fahrzeuge durch E. _____ ermessensweise zu bestimmen (vgl. E. 2.4.3). Dass die Vorinstanz dabei pflichtwidrig vorgegangen wäre, macht die Beschwerdeführerin nicht geltend. Ein pflichtwidriges Vorgehen ist denn auch – in Anwendung der gebotenen Zurückhaltung (E. 3.6) – vom Bundesverwaltungsgericht nicht auszumachen. Die Vorinstanz hat die verschiedenen Pflichtanteile für die betroffenen Steuerperioden gemäss den Berechnungen in den Listen «EVPW1» und «EVPW2» ermessensweise bestimmt und dabei namentlich den Anschaffungswert der Fahrzeuge 1 und 3 anhand der Preise für dieselben Modelle bei «Autoscout 24» im Sinne eines Durchschnittspreises festgesetzt (vgl. act. ESTV SD, Teil 4 von 4, pag. 320 ff.). Sodann hat sie diese Anschaffungswerte mit der zulässigen 0.8%-Pauschale (vgl. E. 2.5.2) verrechnet und darauf den von der Beschwerdeführerin angewendeten Saldosteuersatz von 6.1% (vgl. Sachverhalt Bst. A.e) angewendet. Einen Nachweis dafür, dass die ermessens-

weise Ermittlung der Pflichtanteile bzw. der auf den Pflichtanteilen für die Fahrzeuge 1 und 2 für die Steuerperioden 2014 bis 2016 gemäss der Liste «EVPW1» sowie für das Fahrzeug 3 für die Steuerperioden 2015 und 2016 gemäss der Liste «EVPW2» offensichtlich nicht den tatsächlichen Gegebenheiten entspricht, leistet die Beschwerdeführerin nicht.

7.5.4 Die Steuernachbelastung auf den Privatanteilen für die beschwerdegegenständlichen Fahrzeuge für die Steuerperiode 2014 in Höhe von Fr. 1'306.45, für die Steuerperiode 2015 in Höhe von Fr. 1'312.55 und für die Steuerperiode 2016 in Höhe von Fr. 1'518.75 ist aufgrund des soeben Ausgeführten gerechtfertigt.

8.

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

In der Steuerperiode 2014, indem noch eine Umsatzdifferenz von Fr. 170'862.-- besteht (vgl. E. 7.1), indem eine Verrechnung in der Höhe von Fr. 1'000.-- nicht als Entgelt für eine geldwerte Leistung deklariert wurde (vgl. E. 7.2), indem nicht deklarierte geldwerte Leistungen im Umfang von Fr. 79'949.65 an eng verbundene bzw. nahestehende Personen erfolgt sind (E. 7.3) sowie, indem für das Zurverfügungstellen von verschiedenen Geschäftsfahrzeugen zur privaten Nutzung durch eine eng verbundene bzw. nahestehende Person der Privatanteil von Fr. 21'417.-- nicht deklariert wurde (vgl. E. 7.5);

in der Steuerperiode 2015, indem noch eine Umsatzdifferenz von Fr. 59'780.-- besteht (vgl. E. 7.1), indem nicht deklarierte geldwerte Leistungen im Umfang von Fr. 110'782.-- an eng verbundene bzw. nahestehende Personen erfolgt sind (E. 7.3) sowie, indem für das Zurverfügungstellen von verschiedenen Geschäftsfahrzeugen zur privaten Nutzung durch eine eng verbundene bzw. nahestehende Person der Privatanteil von Fr. 21'097.-- nicht deklariert wurde (vgl. E. 7.5);

in der Steuerperiode 2016, indem noch eine Umsatzdifferenz von Fr. 40'671.-- besteht (vgl. E. 7.1), indem nicht deklarierte geldwerte Leistungen im Umfang von Fr. 112'500.-- an eng verbundene bzw. nahestehende Personen erfolgt sind (E. 7.3) sowie, indem für das Zurverfügungstellen von verschiedenen Geschäftsfahrzeugen zur privaten Nutzung durch

eine eng verbundene bzw. nahestehende Person der Privatanteil von Fr. 21'097.-- nicht deklariert wurde (vgl. E. 7.5).

8.2 Als Folge der genannten Falschdeklarationen wurde die auf Fr. 44'131.-- festgesetzte Steuerforderung für die Steuerperiode 2014 um insgesamt Fr. 18'486.--, die auf Fr. 31'351.-- festgesetzte Steuerforderung für die Steuerperiode 2015 um insgesamt Fr. 10'683.-- und die auf Fr. 53'936.-- festgesetzte Steuerforderung für die Steuerperiode 2016 um insgesamt Fr. 11'232.-- verkürzt. Damit ist der objektive Tatbestand der einfachen Steuerhinterziehung im Sinne von Art. 96 Abs. 1 Bst. a MWSTG in den Steuerperioden 2014-2015 erfüllt. Somit ist die objektive Leistungspflicht nach Art. 12 Abs. 1 VStrR gegeben. Die Beschwerdeführerin ist als steuerpflichtige Person in den Genuss eines unrechtmässigen Vorteils gekommen, indem sie tiefere Mehrwertsteuern als die tatsächlich geschuldeten bezahlt hat. Damit ist auch die – ohnehin unbestrittene – subjektive Leistungspflicht nach Art. 12 Abs. 2 VStrR gegeben.

9.

Zusammenfassend ist die Beschwerde im Umfang von Fr. 14'881.-- (vgl. E. 5.3 und E. 7.4.4) gutzuheissen. Im Übrigen ist die Beschwerde abzuweisen, soweit darauf einzutreten ist.

10.

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

10.1 Das Bundesverwaltungsgericht auferlegt die Verfahrenskosten in der Regel der unterliegenden Partei (Art. 63 Abs. 1 VwVG), 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. 46'954.20.--. Die Beschwerdeführerin obsiegt im Umfang von Fr. 14'881.--, mithin zu gut einem Drittel. Bei der Kostenverteilung ist die festgestellte Gehörsverletzung infolge mangelhafter Begründung durch die Vorinstanz ebenfalls zu berücksichtigen (vgl. E. 4.2.2). Entsprechend rechtfertigt es sich, der Beschwerdeführerin die auf Fr. 5'000.-- festzusetzenden Verfahrenskosten im Umfang von Fr. 2'500.-- 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. 5'000.-- zu entnehmen. Der Überschuss von Fr. 2'500.-- 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 praxismässig nach freiem richterlichen Ermessen auf Fr. 3'700.-- festzusetzen (vgl. Art. 14 Abs. 2 VGKE).

Das Dispositiv befindet sich auf der nächsten Seite.

Demnach erkennt das Bundesverwaltungsgericht:

1.

Die Beschwerde wird im Umfang von Fr. 14'881.-- im Sinne der Erwägungen (E. 5.3 und E. 7.4.4) gutgeheissen. Im Übrigen wird die Beschwerde abgewiesen, soweit darauf eingetreten wird.

2.

Auf den Antrag der Vorinstanz, es sei festzustellen, dass die Steuerforderung im beantragten Umfang in Rechtskraft erwachsen ist, wird nicht eingetreten.

3.

Die Verfahrenskosten in der Höhe von Fr. 5'000.-- werden der Beschwerdeführerin im Umfang von Fr. 2'500.-- auferlegt. Dieser Betrag wird dem von ihr geleistete Kostenvorschuss von Fr. 5'000.-- entnommen. Der Restbetrag von Fr. 2'500.-- wird der Beschwerdeführerin nach Eintritt der Rechtskraft des vorliegenden Urteils zurückerstattet.

4.

Die Vorinstanz hat der Beschwerdeführerin eine Parteientschädigung von Fr. 3'700.-- zu bezahlen.

5.

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)