Bundesverwaltungsgericht
Tribunal administratif fédéral
Tribunale amministrativo federale
Tribunal administrativ federal

Entscheid angefochten beim BGer

Abteilung I
A-8605/2025

Urteil vom 1. Juni 2026

Besetzung

Richter Jürg Steiger (Vorsitz),
Richterin Annie Rochat Pauchard,
Richter Pierre-Emmanuel Ruedin,
Gerichtsschreiberin Aisha Rutishauser.

Parteien

A._____ AG,
(…),
vertreten durch Dr. Peter Loher, Rechtsanwalt,
SwissLegal asg.advocati,
(…),
Beschwerdeführerin,

gegen

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

Gegenstand

Mehrwertsteuer (Steuerperioden 2019 bis 2021).

Sachverhalt:

A.

A.a Die A._____ AG (nachfolgend: Steuerpflichtige) ist seit dem 1. Mai 2019 im Register der Steuerpflichtigen bei der Eidgenössischen Steuerverwaltung (ESTV) eingetragen.

A.b Bei der Steuerpflichtigen wurde am 5. Oktober 2023 vor Ort eine Kontrolle nach Art. 78 des Bundesgesetzes vom 12. Juni 2009 über die Mehrwertsteuer (MWSTG, SR 641.20) der Steuerperioden 2019 bis 2021 (Zeitraum vom 1. Januar 2019 bis 31. Dezember 2021) durchgeführt. Die ESTV stellte insbesondere Umsatz- und Vorsteuerabzugsdifferenzen (Vergleich zwischen den verbuchten und den deklarierten Umsätzen/Vorsteuern) und mangels Nachweises, wie er in Art. 26 Abs. 2 MWSTG (recte: Art. 28 Abs. 3 MWSTG) gefordert sei, ungerechtfertigt durch die Steuerpflichtige getätigte Vorsteuerabzüge fest. Insgesamt führten die Feststellungen der ESTV gemäss der Einschätzungsmitteilung (nachfolgend: EM) Nr. (…) vom 27. März 2024 zu einer Steuerkorrektur (Nachbelastung) von gerundet Fr. 156'071.-- zuzüglich Verzugszins.

A.c Die Steuerpflichtige bestritt die vorgenannte EM mit Schreiben vom 8. April 2024 und stellte in Aussicht, die Situation über ihren Rechtsanwalt prüfen zu lassen. Trotz Aufforderungen der ESTV vom 10. April 2024 und vom 13. Juni 2024 und mehrfacher Fristerstreckung (2. Juli 2024, 23. August 2024, 16. September 2024) wurden die Angaben dazu, welche Punkte der EM die Steuerpflichtige aus welchem Grund bestreitet, der ESTV nicht eingereicht. Daraufhin bestätigte die ESTV ihre Feststellungen mit Verfügung vom 13. November 2024.

B.

B.a Mit Schreiben vom 13. Dezember 2024 erhob die Steuerpflichtige Einsprache gegen die Verfügung der ESTV vom 13. November 2024.

B.b Dem Antrag der Steuerpflichtigen entsprechend stellte die ESTV der Steuerpflichtigen mit Schreiben vom 7. Januar 2025 die vollständigen Verfahrensakten zu. Anschliessend ergänzte die Steuerpflichtige am 10. Februar 2025 ihre Einsprache vom 13. Dezember 2024.

B.c Mit Schreiben vom 3. Juni 2025 legte die ESTV dem Steuervertreter die rechtlichen Grundlagen der mittels EM sowie mit Verfügung vom 13. November 2024 erhobenen Steuernachforderung dar. Gleichzeitig übermittelte sie eine Liste aller gemäss Ziffer 2.2 der Beiblätter zur EM

nachbelasteten Positionen mit den jeweiligen Belegnummern. Die ESTV hielt fest, dass sie aufgrund der vorliegenden Unterlagen den Zahlungsnachweis der Vorsteuern nach Art. 28 Abs. 3 MWSTG als nicht erbracht betrachte. Der Steuerpflichtigen wurde daher Gelegenheit eingeräumt, die in der Beilage aufgeführten Zahlungen – insbesondere die Herkunft der Bargelder – bis spätestens 4. Juli 2025 nachzuweisen. Zudem wurde sie aufgefordert, innert derselben Frist fehlende Belege zur Vervollständigung der Akten einzureichen. Nach gewährter Fristerstreckung reichte die Steuerpflichtige am 2. September 2025 zwar die verlangten Belege ein, jedoch keine Zahlungsnachweise.

B.d Am 28. Oktober 2025 erliess die ESTV einen Einspracheentscheid. Im Ergebnis hielt die ESTV an ihrer, mit Verfügung vom 13. November 2024 festgesetzten Steuernachforderung gegenüber der Steuerpflichtigen fest und wies deren Einsprache ab.

C.

C.a Gegen diesen Einspracheentscheid der ESTV vom 28. Oktober 2025 lässt die Steuerpflichtige (nachfolgend: Beschwerdeführerin) am 27. November 2025 Beschwerde beim Bundesverwaltungsgericht erheben und folgende Rechtsbegehren stellen:

> «1. Es seien der Entscheid der Vorinstanz vom 28. Oktober 2025 sowie die Verfügung der Vorinstanz vom 13. November 2024 vollständig und ersatzlos aufzuheben.
>
> 2. Eventuell seien der Entscheid der Vorinstanz vom 28. Oktober 2025 sowie die Verfügung der Vorinstanz vom 13. November 2024 aufzuheben und die Angelegenheit zu neuer Beurteilung an die Vorinstanz zurückzuweisen.
>
> 3. Unter Kosten und Entschädigungsfolge (zuzüglich MwSt).»

C.b Mit Vernehmlassung vom 15. Januar 2026 beantragt die ESTV (nachfolgend auch: Vorinstanz) die Beschwerde vom 27. November 2025 sei abzuweisen, sofern darauf einzutreten sei. Die Kosten des Verfahrens seien der Beschwerdeführerin aufzuerlegen und es sei keine Parteientschädigung auszusprechen.

C.c Mit Schreiben vom 6. März 2026 forderte das Bundesverwaltungsgericht die Vorinstanz auf, die vollständigen Buchhaltungsunterlagen einzureichen. Die Vorinstanz kam dieser Aufforderung am 12. März 2026 nach.

Auf die übrigen Vorbringen der Parteien und die Akten, wird sofern und soweit erforderlich, in den nachfolgenden Erwägungen eingegangen.

Das Bundesverwaltungsgericht zieht in Erwägung:

1.

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

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

1.3 Die Beschwerdeführerin ist als Adressatin des angefochtenen Einspracheentscheids 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 des in Erwägung 1.4 Ausgeführten – einzutreten.

1.4 Anfechtungsobjekt im Verfahren vor dem Bundesverwaltungsgericht bildet einzig der vorinstanzliche Entscheid; dieser ersetzt allfällige Entscheide unterer Instanzen (Devolutiveffekt; vgl. BGE 139 II 404 E. 2.5, 136 II 470 E. 1.3; Urteil des BVGer A-2514/2021 vom 2. Februar 2022 E. 1.6; ANDRÉ MOSER ET AL., Prozessieren vor dem Bundesverwaltungsgericht, 3. Aufl. 2022, Rz. 2.7). Die Beschwerdeführerin beantragt nicht nur die Aufhebung des Einspracheentscheids vom 28. Oktober 2025, sondern auch die Aufhebung der Verfügung vom 13. November 2024. Nach dem Gesagten ist nicht auf das Rechtsmittel einzutreten, soweit die Aufhebung der Verfügung der Vorinstanz vom 13. November 2024 beantragt wird. Immerhin gilt diese Verfügung als inhaltlich mitangefochten (vgl. BGE 134 II 142 E. 1.4; Urteil des BVGer A-2514/2021 vom 2. Februar 2022 E. 1.6).

1.5 Das Bundesverwaltungsgericht kann den angefochtenen Entscheid in vollem Umfang überprüfen. Die Beschwerdeführerin kann neben der Verletzung von Bundesrecht (Art. 49 Bst. a VwVG) und der unrichtigen oder unvollständigen Feststellung des rechtserheblichen Sachverhalts (Art. 49 Bst. b VwVG) auch die Unangemessenheit rügen (Art. 49 Bst. c VwVG).

1.6

1.6.1 Im Beschwerdeverfahren gilt die Untersuchungsmaxime, wonach die entscheidende Behörde den rechtlich relevanten Sachverhalt von sich aus abklären und darüber ordnungsgemäss Beweis führen muss (vgl. Art. 12 VwVG; vgl. auch Art. 81 Abs. 1 MWSTG; für den Bereich der Mehrwertsteuer ausdrücklich: Art. 81 Abs. 2 MWSTG). Dazu gehören nicht nur die steuerbegründenden bzw. die steuererhöhenden, sondern auch die steuermindernden Tatsachen (Urteil des BGer 9C_154/2023 vom 3. Januar 2024 E. 2.3.3; RALF IMSTEPF ET AL., Mehrwertsteuer in a nutshell, 2. Aufl. 2025, S. 175). Die Beschwerdeinstanz nimmt jedoch nicht von sich aus zusätzliche Sachverhaltsabklärungen vor oder untersucht weitere Rechtsstandpunkte, für die sich aus den vorgebrachten Rügen oder den Akten nicht zumindest Anhaltspunkte ergeben (BVGE 2010/64 E. 1.4.1; anstelle vieler: Urteil des BVGer A-5551/2019 vom 14. Januar 2021 E. 1.4). Allerdings ist vorauszuschicken, dass der Steuerpflichtige aufgrund des Prinzips der modifizierten Selbstveranlagung für die Veranlagung und Entrichtung der MWST grundsätzlich selbst verantwortlich ist (zum Selbstveranlagungsprinzip vgl. hinten E. 4.3) und in diesem Zusammenhang bereits die Faktenbasis für die Besteuerung liefern muss. Zwar schliessen die Kontrolle und Prüfung (der Selbstveranlagung) und die behördliche Sachverhaltsermittlung an die Selbstveranlagung an. Allerdings ist die Steuerbehörde bei der Ermittlung der materiellen Wahrheit auf die Mitwirkung des Steuerpflichtigen angewiesen, welcher die Geschäftsvorfälle aus erster Hand kennt und meist über die relevanten Beweismittel verfügt. Ihn trifft deshalb eine entsprechende Mitwirkungspflicht (Art. 13 VwVG; vgl. IMSTEPF/SEILER, Untersuchung, Mitwirkung und Beweislast in Steuerverfahren der ESTV, in: IFF-Forum für Steuerrecht 2019/3, S. 232 f.). Gerade im Hinblick auf die Beweislastverteilung gemäss Art. 8 des Schweizerischen Zivilgesetzbuches vom 10. Dezember 1907 (ZGB, SR 210) im Falle der Beweislosigkeit (vgl. hierzu hinten E. 1.6.3) ist zudem vom Steuerpflichtigen zu erwarten, dass er aufgrund seiner Mitwirkungspflicht für ihn günstige Sachverhaltselemente, welche zu einer Minderung der Steuerlast führen, von sich aus vorbringt. Die Mitwirkungspflicht dient in diesem Sinne der Verwirklichung des Untersuchungsgrundsatzes und relativiert diesen gleichzeitig (Urteile des BGer 2C_562/2020 vom 21. Mai 2021 E. 5.2.4.1,

2C_265/2018 vom 19. August 2019 E. 4.1; vgl. MARTIN ZWEIFEL et al., Schweizerisches Steuerverfahrensrecht, 3. Aufl. 2024, § 5 N. 11 f.).

1.6.2 Im Mehrwertsteuerrecht gilt der Grundsatz der freien Beweiswürdigung (Art. 81 Abs. 3 MWSTG). Demnach ist es unzulässig, Nachweise ausschliesslich vom Vorliegen bestimmter Beweismittel abhängig zu machen.

1.6.3 Ungeachtet des Grundsatzes der Beweismittelfreiheit (vgl. E. 1.6.2 hiervor) gilt im Steuerrecht 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 steuermindernden Tatsachen beweisbelastet, d.h. für solche Tatsachen, welche eine Steuerbefreiung oder Steuerbegünstigung bewirken. Die für eine Tatsache beweisbelastete Partei trägt die Folgen der diesbezüglichen Beweislosigkeit (Urteil des BVGer A-1996/2022 vom 19. Dezember 2022 E. 3.3.2). Diese Beweislastregel greift jedoch erst dann, wenn der Sachverhalt genügend abgeklärt ist, also wenn die ESTV dem Untersuchungsgrundsatz und ihrer daraus fliessenden Beweisführungslast Genüge getan hat (Urteile des BVGer A-1996/2022 vom 19. Dezember 2022 E. 3.3.2 m.w.H., A-2572/2010 und A-2574/2010 vom 26. August 2011 E. 1.5).

1.7 Der hier zu beurteilende Sachverhalt betrifft die Steuerperioden 2019 bis 2021. Damit kommt das am 1. Januar 2010 in Kraft getretene MWSTG bzw. die dazugehörige Mehrwertsteuerverordnung vom 27. November 2009 (MWSTV, SR 641.201) zur Anwendung. In materieller Hinsicht ist dabei die in den zu beurteilenden Steuerperioden geltende Fassung massgebend (vgl. Art. 112 MWSTG; Urteil des BVGer A-1996/2022 vom 19. Dezember 2022 E. 2).

2.

2.1

2.1.1 Aus Art. 29 Abs. 1 der Bundesverfassung der Schweizerischen Eidgenossenschaft vom 18. April 1999 (BV, SR 101) ergibt sich ein Anspruch auf unbefangene Entscheidträger der Verwaltung (vgl. BGE 140 I 326 E. 5.2; Urteil des BGer 1C_309/2024 vom 1. April 2025 E. 3.1 m.w.H.; BVGE 2015/16 E. 3.3.1; BENJAMIN SCHINDLER, Die Befangenheit der Verwaltung, 2002, S. 237). Anwendbar sind die Ausstandsvorschriften nicht nur auf Personen, welche eine Verfügung zu treffen oder vorzubereiten

haben, sondern auf alle Amtsträger, welche an einem Entscheid in irgendeiner Form mitwirken und dabei auf den Ausgang des Verfahrens Einfluss nehmen können, sei es beratend oder instruierend (BREITENMOSER/WEYENETH, in: Waldmann/Krauskopf [Hrsg.], Praxiskommentar Verwaltungsverfahrensgesetz, 3. Aufl. 2023 [nachfolgend: Praxiskommentar VwVG], Art. 10 N. 29).

2.1.2 Art. 10 VwVG konkretisiert die allgemeinen Verfahrensvoraussetzungen von Art. 29 Abs. 1 BV, indem er den Ausstand in Verwaltungsverfahren des Bundes regelt (vgl. BGE 132 II 485 E. 4.2). Gemäss Art. 10 VwVG muss eine Person, die eine Verfügung zu treffen oder diese vorzubereiten hat, in den Ausstand treten, wenn sie in der Sache befangen sein könnte. Neben verschiedenen – vorliegend nicht einschlägigen – speziellen Ausstandsgründen (Art. 10 Abs. 1 Bst. a–c VwVG) statuiert Art. 10 Abs. 1 Bst. d VwVG einen Auffangtatbestand, wonach eine Person in den Ausstand zu treten hat, wenn sie aus anderen Gründen in der Sache befangen sein könnte. Die Generalklausel von Art. 10 Abs. 1 Bst. d VwVG gilt als erfüllt, wenn Tatsachen vorliegen, die das Misstrauen in die Unbefangenheit und damit in die Unparteilichkeit des Amtswalters objektiv rechtfertigen. Auf das subjektive Empfinden der Partei, welche die Befangenheit behauptet, kommt es dabei ebensowenig an wie darauf, ob tatsächlich eine Befangenheit besteht. Es genügt, dass der Anschein einer solchen durch objektive Umstände und vernünftige Gründe glaubhaft dargetan erscheint. Für verwaltungsinterne Verfahren gilt dabei nicht der gleich strenge Massstab wie gemäss Art. 30 BV und Art. 6 Ziff. 1 der Konvention vom 4. November 1950 zum Schutze der Menschenrechte und Grundfreiheiten (EMRK, SR 0.101) für unabhängige richterliche Behörden. Im Interesse einer beförderlichen Rechtspflege sind Ablehnungs- und Ausstandsbegehren gegen nicht richterliche Justizpersonen bzw. gegen Personen, die an einem Verwaltungsentscheid in irgendeiner Form beratend oder instruierend mitwirken, nicht leichthin gutzuheissen. Die für den Anschein der Befangenheit sprechenden Umstände müssen jeweils im Einzelfall unter Berücksichtigung der Funktion und der Organisation der betroffenen Verwaltungsbehörde gewichtet werden (BGE 141 IV 178 E. 3.2.1, 137 II 431 E. 5.2; Urteile des BVGer A-3584/2020 vom 12. April 2021 E. 3.3 m.w.H, A-3150/2016 vom 3. Juli 2018 E. 4.2).

Negative Aussagen einer Amtsperson über eine Verfahrenspartei können unter Umständen den Anschein der Befangenheit begründen (BREITENMOSER/WEYENETH, Praxiskommentar VwVG, Art. 10 N. 99; SCHINDLER, a.a.O., S. 113), dies beispielsweise dann, wenn die negativen

Äusserungen Antipathien gegenüber einer Verfahrenspartei zum Ausdruck bringen (vgl. Urteil des BVGer B-3332/2012 vom 13. November 2015 E. 5.2 m.w.H.). Bei der Beurteilung der Äusserungen sind die folgenden beiden Hauptkriterien zu beachten: Am *Inhalt* der Äusserung lässt sich einerseits ermessen, wie weit der Amtsträger bereits eine vorgefasste Meinung hat: je nachdem wie bestimmt oder unbestimmt die Stellungnahme gehalten ist. Andererseits ist die *Art und Weise* massgebend, wie die Ansicht kommuniziert wird: sie kann sachlich oder polemisch erfolgen (BVGE 2008/13 E. 10.5; SCHINDLER, a.a.O., S. 130 f.). Äussert sich ein Behördenmitglied vor, während oder kurz nach Abschluss des Verfahrens in einer Art und Weise über eine Partei, welche persönliche Geringschätzung oder Abneigung zum Ausdruck bringt, führt dies zum Ausstand. Erfolgt eine Äusserung demgegenüber in objektiver, sachlicher und fairer Weise, besteht kein Grund, die Unbefangenheit des Entscheidträgers anzuzweifeln. Dies gilt auch dann, wenn das Verhalten einer Verfahrenspartei von einem Behördenmitglied «mit deutlichen Worten kritisiert» wird, die Kritik aber sachlich gerechtfertigt ist (SCHINDLER, a.a.O., S. 130 f.).

2.1.3 Der Anspruch auf eine unbefangene Entscheidinstanz ist formeller Natur. Ein Entscheid, der in Missachtung der Ausstandsvorschriften getroffen worden ist, ist deshalb regelmässig unabhängig von den Erfolgsaussichten in der Sache selbst aufzuheben. Indes lässt die bundesgerichtliche Praxis eine Heilung zu und sieht im Interesse der Verwaltungseffizienz von einer Aufhebung ausnahmsweise ab, wenn die Ausstandspflichtsverletzung im Verwaltungsverfahren nicht schwer wiegt und ein Einfluss auf den Inhalt der Entscheidung praktisch ausgeschlossen werden kann (Urteil des BGer 1C_96/2014 vom 5. Mai 2014 E. 2.5; Urteil des BVGer A-3584/2020 vom 12. April 2021 E. 3.3 m.w.H.; BREITENMOSER/WEYENETH, Praxiskommentar VwVG, Art. 10 N. 117).

2.1.4 Die Praxis hält fest, dass ein Ausstandsbegehren zwar grundsätzlich in jedem Verfahrensabschnitt zulässig, jedoch unverzüglich nach Kenntnis des entsprechenden Grundes einzureichen ist. Eine verspätete Geltendmachung von Ausstandsgründen verstösst gegen den Grundsatz von Treu und Glauben (Art. 5 Abs. 3 BV) und führt zur Verwirkung des Anspruchs (vgl. BGE 147 I 173 E. 5.1, 143 V 66 E. 4.3, 136 I 207 E. 3.4 m.w.H.; Urteil des BGer 1B_13/2021 vom 1. Juli 2021 E. 2, in welchem eine Geltendmachung des Ausstandsgrundes nach 20 Tagen als verspätet erachtet wurde; Urteile des BVGer B-913/2025 vom 28. Januar 2026 E. 5.3.3 m.w.H., A-5235/2018 vom 22. April 2020 E. 4.3; BREITENMOSER/WEYENETH, Praxiskommentar VwVG, Art. 10 N. 109).

2.2

2.2.1 Aus Art. 29 Abs. 2 BV ergibt sich der Anspruch auf rechtliches Gehör. Er verleiht den von einem zu fällenden Entscheid Betroffenen verschiedene Mitwirkungsrechte. Das rechtliche Gehör umfasst diverse Teilgehalte, so namentlich das Recht auf Akteneinsicht (vgl. sogleich E. 2.2.2) sowie den Anspruch auf einen begründeten Entscheid (vgl. hinten E. 2.2.3; PATRICK SUTTER, in: Christoph Auer et al. [Hrsg.], Kommentar zum VwVG, 2. Aufl. 2019, Art. 29 N. 3).

2.2.2

2.2.2.1 Das Recht auf Akteneinsicht ist Teil des verfassungsrechtlichen Anspruchs auf rechtliches Gehör, der in Art. 29 Abs. 2 BV verankert ist (BGE 140 V 464 E. 4.1, 135 II 286 E. 5.1). Sinn und Zweck des Akteneinsichtsrechts ist, dass die Parteien die Elemente kennen, die für den Entscheid der Behörde bzw. des Gerichts möglicherweise relevant sein können (WALDMANN/OESCHGER, Praxiskommentar VwVG, Art. 26 N. 32).

2.2.2.2 Das Akteneinsichtsrecht bezieht sich auf sämtliche Akten eines Verfahrens, die für dieses erstellt oder beigezogen wurden, ohne dass ein besonderes Interesse geltend gemacht werden müsste (BGE 144 II 427 E. 3.1.1). Die Akteneinsicht ist auch zu gewähren, wenn die Ausübung des Akteneinsichtsrechts den Entscheid in der Sache nicht zu beeinflussen vermag. Die Einsicht in die Akten, die für ein bestimmtes Verfahren erstellt oder beigezogen wurden, kann demnach nicht mit der Begründung verweigert werden, die fraglichen Akten seien für den Verfahrensausgang belanglos. Es muss vielmehr dem Betroffenen selber überlassen sein, die Relevanz der Akten zu beurteilen (BGE 132 V 387 E. 3.2; Urteil des BGer 1B_240/2021 vom 8. Februar 2022 E. 2.2).

2.2.2.3 Für das Verwaltungsverfahren des Bundes und das anschliessende Beschwerdeverfahren konkretisieren die Art. 26-28 VwVG das Recht auf Akteneinsicht. Gemäss Art. 26 Abs. 1 VwVG hat die Partei oder ihr Vertreter Anspruch darauf, in ihrer Sache Eingaben von Parteien und Vernehmlassungen von Behörden (Bst. a), alle als Beweismittel dienende Aktenstücke (Bst. b) und Niederschriften eröffneter Verfügungen (Bst. c) am Sitz der verfügenden Behörde oder einer durch diese zu bezeichnenden kantonalen Behörde einzusehen. Art. 27 VwVG regelt die Ausnahmen.

2.2.2.4 Gemäss Art. 27 Abs. 1 VwVG darf die Behörde die Einsichtnahme in die Akten nur verweigern, wenn wesentliche öffentliche Interessen des Bundes oder der Kantone, insbesondere die innere oder äussere

Sicherheit der Eidgenossenschaft, die Geheimhaltung erfordern (Bst. a); wesentliche private Interessen, insbesondere von Gegenparteien, die Geheimhaltung erfordern (Bst. b) oder das Interesse einer noch nicht abgeschlossenen amtlichen Untersuchung es erfordert (Bst. c). Die Verweigerung der Einsichtnahme darf sich nur auf jene Aktenstücke erstrecken, für die Geheimhaltungsgründe bestehen (Art. 27 Abs. 2 VwVG). Art. 27 Abs. 3 VwVG betrifft unter anderem die Einsicht in eigene Eingaben der Partei. Wird einer Partei die Einsichtnahme in ein Aktenstück verweigert, so darf auf dieses Aktenstück zum Nachteil der Partei nur abgestellt werden, wenn ihr die Behörde von seinem für die Sache wesentlichen Inhalt mündlich oder schriftlich Kenntnis und ihr ausserdem Gelegenheit gegeben hat, sich zu äussern und Gegenbeweismittel zu bezeichnen (Art. 28 VwVG).

2.2.2.5 Liegen Geheimhaltungsgründe vor, ist aufgrund einer Interessenabwägung zwischen dem Geheimhaltungsinteresse einerseits und dem Interesse auf Akteneinsicht andererseits abzuwägen. Wegleitend für die Abwägung ist das Verhältnismässigkeitsprinzip (Art. 5 Abs. 2 BV; Urteil des BVGer A-6532/2020 vom 21. Dezember 2021 E. 2.2.1; Zwischenverfügungen des BVGer A-484/2021 vom 6. September 2022 E. 2.4; WALDMANN/OESCHGER, Praxiskommentar VwVG, Art. 27 N. 3 f.).

2.2.2.6 Aus Art. 27 Abs. 2 VwVG ergibt sich, dass sich eine Verweigerung der Akteneinsicht auf das Erforderliche zu beschränken hat. Mithin dürfen nur Akten und Aktenteile, welche selber einen geheimhaltungswürdigen Inhalt aufweisen, gestützt auf Art. 27 Abs. 1 VwVG der Einsichtnahme entzogen werden. Soweit sich die Geheimhaltungsgründe nicht auf das gesamte Dokument beziehen, ist eine teilweise Einsicht in die Akten zu gewähren, beispielsweise durch Abdeckung der entsprechenden Stellen (vgl. Zwischenverfügung des BVGer A-484/2021 vom 6. September 2022 E. 2.6).

2.2.2.7 In Steuerverfahren darf keine Einsicht in Steuerdaten anderer Steuerpflichtiger gewährt werden, es sei denn zu Vergleichszwecken, wenn keine Zuordnung zu einer bestimmten Person mehr möglich ist (vgl. BGE 105 Ib 181 E. 4.b; Urteil des BGer 2A.651/2005 vom 21. November 2006 E. 2.9.1; Zwischenverfügung des BVGer A-2814/2023 vom 10. Oktober 2023; WALDMANN/OESCHGER, Praxiskommentar VwVG, Art. 27 N. 35). Für die Mehrwertsteuer wird das Geheimhaltungsgebot in Art. 74 Abs. 1 MWSTG konkretisiert. Demnach hat, wer mit dem Vollzug des MWSTG betraut ist oder dazu beigezogen wird, gegenüber anderen Behörden und Privaten über die in Ausübung seines Amtes gemachten Wahrnehmungen Stillschweigen zu bewahren und den Einblick in amtliche Akten zu

verweigern. Dieses Geheimhaltungsgebot bindet auch das Bundesverwaltungsgericht (vgl. Urteil des BVGer A-6312/2010 vom 10. November 2011 E. 5.1; Zwischenverfügung des BVGer A-2814/2023 vom 10. Oktober 2023).

2.2.3 Der Anspruch auf rechtliches Gehör (Art. 29 Abs. 2 BV) verpflichtet die Behörde sodann auch, die Vorbringen der betroffenen Person tatsächlich zu hören, zu prüfen und in der Entscheidfindung zu berücksichtigen, weshalb sie ihren Entscheid zu begründen hat (BGE 134 I 83 E. 4.1; vgl. auch Art. 35 Abs. 1 VwVG). Die Begründung muss derart abgefasst sein, dass die betroffene Person ihn in voller Kenntnis der Tragweite der Angelegenheit 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 welche sich ihre Verfügung stützt. Dies heisst nicht, dass sich die Behörde ausdrücklich mit jeder tatbeständlichen Behauptung und jedem rechtlichen Einwand auseinandersetzen muss. Vielmehr kann sie sich auf die für den Entscheid wesentlichen Gesichtspunkte bzw. auf jene Aspekte beschränken, welche sie ohne Willkür als wesentlich betrachtet (vgl. BGE 136 I 184 E. 2.2.1). Welchen Anforderungen eine Begründung zu genügen hat, ist im Einzelfall anhand der konkreten Umstände und der Interessen der Betroffenen festzulegen (vgl. BGE 142 I 135 E. 2.1; BVGE 2017 I/4 E. 4.2).

3.

Vorab sind die formellen Rügen der Beschwerdeführerin zu behandeln. Dabei ist zunächst auf die Befangenheit (sogleich E. 3.1) und anschliessend auf die Verletzung des rechtlichen Gehörs (hinten E. 3.2) einzugehen.

3.1

3.1.1 Laut der Beschwerdeführerin werde im Kontrollbericht vom 21. März 2024 «nicht einmal versucht, zu verschleiern, dass der Kontrolleur gegenüber der Beschwerdeführerin, deren Verwaltungsrat B._____ sowie auch dessen Geschäftspartner / Subunternehmer, deren Belege nun nicht anerkannt werden, massiv und negativ voreingenommen war und daher die Sache nicht unbefangen prüfen konnte». Ausgewählte Stellen aus dem Kontrollbericht würden dies belegen. Zunächst werde der Verwaltungsrat der Beschwerdeführerin (B._____) als «ein alter Bekannter» bezeichnet und die Situation der Beschwerdeführerin mit der «Vorgänger-Gesellschaft» verglichen. Damit trete offen zutage, dass der Kontrolleur sowohl mit B._____ als auch mit der «Vorgänger-Gesellschaft» negative Erfahrungen gemacht habe. Die Beschwerdeführerin werde abgestempelt als

Nachfolgegesellschaft einer GmbH, die offenbar in Konkurs geraten sei und dem Kontrolleur offenbar erhebliches Missfallen bereitet habe. Weiter habe die Nennung der (…) Staatsangehörigkeit nichts in einem unbefangenen, seriösen Kontrollbericht zu suchen. Es dürfe angenommen werden, der Kontrolleur habe in der Vergangenheit auch mit (…) «vermutlich nicht (nur) die besten Erfahrungen gemacht». Es entbehre sodann jeder sachlichen Grundlage die Subunternehmer als «dubios» zu bezeichnen. Schliesslich sei auch die Behauptung B._____ sei beratungsresistent und man habe kein Gespräch auf Augenhöhe und sachlicher Ebene mit ihm führen können «Ausdruck von Missfallen und einer glasklaren und offenbar auch erheblichen negativen Voreingenommenheit des Kontrolleurs».

3.1.2 Die Vorinstanz entgegnet, es ergebe sich aus den von der Beschwerdeführerin aufgelisteten Auszügen aus dem Modul 11 des Kontrollberichts der ESTV keine Befangenheit im Sinne von Art. 10 Abs. 1 Bst. d VwVG des Prüfers und oder anderer für die ESTV tätiger Personen. Insbesondere gingen aus dem Modul 11 des Kontrollberichts die von der Beschwerdeführerin behaupteten vorgängigen «negativen Erfahrungen» zwischen dem Prüfer der ESTV und dem einzigen Verwaltungsratsmitglied der Beschwerdeführerin respektive ein «erhebliches Missfallen» mit einer allfälligen Vorgängergesellschaft nicht hervor. Der Prüfer habe darin einzig auf eine Vorgängergesellschaft verwiesen, bei der sich die Verhältnisse angeblich gleich gestaltet hätten wie bei der Beschwerdeführerin. Bei der ebenfalls genannten Staatsangehörigkeit des einzigen Verwaltungsrats der Beschwerdeführerin handle es sich um ein im Handelsregister verzeichnetes Merkmal. Es sei nicht ersichtlich, wie die Übertragung desselben aus dem Handelsregister in den Kontrollbericht eine angebliche Befangenheit zu begründen vermöge. Die im Modul 11 des Kontrollberichts in Anführungszeichen gesetzte Beschreibung einzelner Subunternehmen als «dubios» weise ebenfalls nicht auf eine Befangenheit des Prüfers gegenüber der Beschwerdeführerin hin. Aus dem Kontext ergebe sich zudem, dass es sich hierbei um die angeblichen Leistungserbringerinnen handle, bei denen die ESTV den Nachweis der Barzahlungen als nicht erbracht ansehe, die nur kurze Zeit mehrwertsteuerpflichtig gewesen seien und die zwischenzeitlich infolge Konkurses im Handels- und Mehrwertsteuerregister gelöscht worden seien. Auch die Bemerkungen des Prüfers zum Kontrollabschluss, mithin als das Kontrollergebnis bereits festgestanden habe, liessen nicht den Schluss zu, der Prüfer sei bei seiner Arbeit voreingenommen gewesen.

3.1.3 Bestimmte Aussagen der kontrollierenden Person im Kontrollbericht vom 21. März 2024 können als negativ gefärbt aufgefasst werden, insbesondere die Bezeichnung des Verwaltungsrats der Beschwerdeführerin als «ein alter Bekannter» sowie der Subunternehmer als «dubios». Daher kann nicht ausgeschlossen werden, dass dadurch der Anschein einer Befangenheit begründet werden könnte (vorne E. 2.1.2).

Die Beschwerdeführerin hatte spätestens am 29. November 2024 gesichert Kenntnis vom Kontrollbericht vom 21. März 2024 (vgl. act. 32). Die Beschwerdeführerin brachte ihre Bedenken jedoch nicht sogleich nach Kenntnisnahme des Inhalts des Kontrollberichts vom 21. März 2024 zum Ausdruck, sondern rügte die Befangenheit der kontrollierenden Person 14 Tage später im Rahmen ihrer Einsprache vom 13. Dezember 2024 gegen die Verfügung der Vorinstanz vom 13. November 2024. Ob die Beschwerdeführerin die Rüge nach der geschilderten Praxis (vorne E. 2.1.4) verspätet vorgebracht hat und damit gegen Treu und Glauben verstösst, kann vorliegend offengelassen werden, da eine allfällige Befangenheit als geheilt zu betrachten ist. Denn es ist mit der Vorinstanz festzuhalten, dass die kontrollierende Person nur bis zur Ausstellung der EM in den vorliegenden Fall involviert war. Anschliessend wurde die Vornahme sowie das Resultat der Kontrolle eingehend durch die Abteilung Recht der Hauptabteilung Mehrwertsteuer der ESTV geprüft und sowohl in der Verfügung als auch im Einspracheentscheid in anderer Besetzung bestätigt. Auch im vorliegenden Beschwerdeverfahren hält die Vorinstanz an ihrer Auffassung gemäss EM fest. Eine Aufhebung der EM vom 27. März 2024 und Rückweisung der Angelegenheit an die Vorinstanz zur nochmaligen Durchführung des Kontrollverfahrens unter Ausschluss der kontrollierenden Person wäre daher ein prozessualer Leerlauf (vorne E. 2.1.3; vgl. auch FELLER/KUNZ-NOTTER, in: Christoph Auer et al., Kommentar zum Bundesgesetz über das Verwaltungsverfahren [VwVG], 2. Aufl. 2019, Art. 10 N. 36). Eine allfällige Verletzung der Ausstandspflicht ist insofern als geheilt anzusehen.

3.2

3.2.1 Zunächst ist auf die gerügte Gehörsverletzung im Zusammenhang mit den geschwärzten Passagen des Kontrollberichts einzugehen.

Vorliegend hat die Beschwerdeführerin unbestrittenermassen lediglich Einblick in den geschwärzten Kontrollbericht zur EM erhalten. Der ungeschwärzte Kontrollbericht, welcher dem Bundesverwaltungsgericht als vertrauliches Aktorum übermittelt wurde, ist ebenfalls unbestrittenermassen

Teil der Verfahrensakten des vorliegenden Verfahrens. Als solches ist er grundsätzlich vom Akteneinsichtsrecht erfasst (vgl. vorne E. 2.2.2.2).

Vorab ist der Vorinstanz zustimmend festzuhalten, dass das Steuergeheimnis in Art. 74 MWSTG dem Recht auf Akteneinsicht entgegenstehen und damit dieses einschränken kann (Urteil des BGer 2C_753/2010 vom 23. März 2011 E. 4.2; Urteil des BVGer A-704/2012 vom 27. November 2013 E. 6.2; OBERSON/ARBER, in: Martin Zweifel et al. [Hrsg.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer, 2. Aufl. 2025 [nachfolgend: MWSTG-Kommentar 2025], Art. 74 N. 9; BEATRICE BLUM, in: Geiger/Schluckebier [Hrsg.], MWSTG-Kommentar, 2. Aufl. 2019 [nachfolgend: MWSTG-Kommentar 2019], Art. 74 N. 19).

Die geschwärzten Passagen des Kontrollberichts enthalten Daten anderer steuerpflichtiger Personen. In diese darf gemäss Art. 74 Abs. 1 MWSTG kein Einblick gewährt werden. Daher rechtfertigt sich insoweit die Einschränkung des Rechts auf Akteneinsicht mit Blick auf die Geheimhaltungsinteressen von privaten Drittpersonen (vgl. Art. 27 Abs. 1 Bst. b VwVG; vorne E. 2.2.2.4 und 2.2.2.7). Damit wurde der Anspruch auf rechtliches Gehör nicht verletzt.

3.2.2 Nun ist die gerügte Gehörsverletzung, wonach laut der Beschwerdeführerin die Inhalte der EM nicht verständlich seien, zu würdigen.

3.2.2.1 Die Beschwerdeführerin bringt vor, die in der Einschätzungsmitteilung vorgenommenen Korrekturen hinsichtlich der konkreten Beträge, insbesondere der Umsatz- und Vorsteuerabstimmungsdifferenzen, seien – wie bereits vor der Vorinstanz gerügt – nach wie vor unverständlich. Damit sei die Begründungspflicht verletzt. Es sei ihr völlig schleierhaft, woher die betreffenden Beträge stammten beziehungsweise wie sie sich zusammensetzten. Diese seien weder plausibilisiert noch nachgewiesen oder auch nur nachvollziehbar dargelegt worden. Gleiches gelte für die Korrekturen bei den Vorsteuerabzügen; auch insoweit sei unklar, wie sich die aufsummierten Zahlen ergäben. Die von der Vorinstanz im angefochtenen Einspracheentscheid unternommenen Erklärungsversuche vermöchten daran nichts zu ändern. Die in der Einschätzungsmitteilung genannten Beträge liessen sich nach wie vor weder mit den Akten noch mit den abgegebenen Erklärungen in Übereinstimmung bringen. Insbesondere seien etwa die aufgeführten Auflistungen in Anhänge 1a bis 1c der Einschätzungsmitteilungen für die Beschwerdeführerin weiterhin nicht erklärbar. Wie sich der

nachgeforderte Steuerbetrag im Einzelnen zusammensetze, sei daher nicht überprüfbar.

3.2.2.2 Die Vorinstanz führt aus, die von ihr in Ziffer 1 der Beiblätter zur Einschätzungsmitteilung geltend gemachten Umsatzdifferenzen stellten die Abweichungen dar, die sich beim Vergleich zwischen den von der Beschwerdeführerin verbuchten Umsätzen und den von ihr gegenüber der Vorinstanz deklarierten Umsätzen ergäben. Ausgehend davon, dass die Umsätze von der Beschwerdeführerin korrekt verbucht worden seien, habe sie [die Vorinstanz] für jede Steuerperiode die über das Konto 3000 «Steuerbare Erlöse netto» sowie die über das Konto 6207 (recte wohl: 6270) verbuchten und zu deklarierenden «Privatanteile PA Fz netto» aufgelistet. Anschliessend habe sie die auf dem Konto 2201 «Verbuchte Umsatzsteuer» erfassten Beträge addiert, dies mit der Begründung, die Beschwerdeführerin habe ihre Umsätze netto verbucht. Auf diese Weise habe sich der aus steuerbaren Leistungen gegenüber der Vorinstanz zu deklarierende Umsatz (brutto) ergeben. Von diesem Betrag habe sie [die Vorinstanz] die von der Beschwerdeführerin tatsächlich abgerechneten Umsätze (brutto) in Abzug gebracht und die verbleibende Differenz, da sie bislang nicht gegenüber der Vorinstanz abgerechnet worden sei, der Steuer unterworfen. Die dabei verwendeten Zahlen stammten sämtlich entweder aus der Buchhaltung oder aus den Abrechnungen der Beschwerdeführerin. Die Vorinstanz hält weiter fest, die zu Ziffer 1 der Beiblätter der Einschätzungsmitteilung gezogene Schlussfolgerung gelte sinngemäss auch für die mittels Ziffer 2.1 der Beiblätter korrigierten Vorsteuerdifferenzen. Auch insoweit habe sie [die Vorinstanz] die von der Beschwerdeführerin deklarierten Vorsteuern mit den in der Buchhaltung verbuchten Vorsteuern verglichen. Da jeweils höhere Vorsteuerbeträge geltend gemacht worden seien, als tatsächlich verbucht worden seien, gehe sie [die Vorinstanz] – unter der Annahme einer korrekten Verbuchung – davon aus, die Deklaration dieser Differenzen sei zu Unrecht erfolgt.

Die Vorinstanz führt hinsichtlich der Korrekturen gemäss Ziffer 2.2 der Einschätzungsmitteilung beziehungsweise der Anhänge 1a bis 1c aus, es handle sich dabei um die Totalrechnungsbeträge im Zusammenhang mit nicht belegten Vorsteuerabzügen auf Barzahlungen an Subunternehmer beziehungsweise Akkordanten. Aufgrund der bereits im Einspracheverfahren erhobenen Rüge, wonach diese Totalrechnungsbeträge nicht nachvollziehbar seien, seien der Beschwerdeführerin mit Schreiben vom 3. Juni 2025 die Details zu den Anhängen 1a bis 1c zugestellt worden (Akten der Vorinstanz [nachfolgend: act.] 37). Darin seien die einzelnen Rechnungen

unter Angabe von Datum, Belegnummer, Rechnungssteller, Verbuchung, Rechnungsbetrag beziehungsweise verbuchtem Aufwand sowie der geltend gemachten Vorsteuer im Einzelnen aufgeschlüsselt worden. Die in der Beilage zum Schreiben vom 3. Juni 2025 enthaltenen Zusammenstellungen entsprächen den Totalrechnungsbeträgen in den Anhängen 1a bis 1c der Einschätzungsmitteilung. Aufgrund dieser Übermittlung der Berechnungsdetails im Einspracheverfahren und der damit verbundenen Möglichkeit zur Stellungnahme liege insoweit offensichtlich keine Verletzung des rechtlichen Gehörs vor.

3.2.2.3 Im Nachfolgenden sind die gemäss der Beschwerdeführerin angeblich nicht nachvollziehbaren Korrekturen im Zusammenhang mit den Umsatzabstimmungsdifferenzen, den Vorsteuerabstimmungsdifferenzen und den unrechtmässig vorgenommenen Vorsteuerabzügen näher zu beleuchten.

Umsatzabstimmungsdifferenzen

Die Vorinstanz hat in ihrer Einschätzungsmitteilung die verbuchten und deklarierten Umsätze verglichen und dabei folgende Umsatzdifferenzen in den Jahren 2019 bis 2021 festgestellt:

Datum	Beschrieb	Betrag Fr.	Steuer Fr.
31.12.2019	3000 Steuerbare Erlöse netto	1'071’220	
31.12.2019	2201 Verbuchte Umsatzsteuer	82’484	
31.12.2019	6270 Steuerbare PA Fz netto (8 Monate)	1’114	
31.12.2019	2201 Verbuchte Umsatzsteuer	86	
31.12.2019	Zu versteuernde Leistungen FIBU brutto	1'154’904	
31.12.2019	Deklarierte Umsätze brutto	-1'075’023	
31.12.2019	Zu wenig versteuerter Umsatz brutto	79'881	5'711

Datum	Beschrieb	Betrag Fr.	Steuer Fr.
31.12.2020	3000 Steuerbare	1'101’424	

	Erlöse netto		
31.12.2020	2201 Verbuchte Umsatzsteuer	84’810	
31.12.2020	6270 Steuerbare PA Fz netto (8 Monate)	1’671	
31.12.2020	2201 Verbuchte Umsatzsteuer	129	
31.12.2020	Zu versteuernde Leistungen FIBU brutto	1'188’034	
31.12.2020	Deklarierte Umsätze brutto	-1'541’814	
31.12.2020	Zu viel versteuerter Umsatz brutto	-353’780	-25'293.45

Datum	Beschrieb	Betrag Fr.	Steuer Fr.
31.12.2021	3000 Steuerbare Erlöse netto	1'449’489	
31.12.2021	2201 Verbuchte Umsatzsteuer	111’611	
31.12.2021	6270 Steuerbare PA Fz netto (8 Monate)	1’671	
31.12.2021	2201 Verbuchte Umsatzsteuer	129	
31.12.2021	Zu versteuernde Leistungen FIBU brutto	1'562’900	
31.12.2021	Deklarierte Umsätze brutto	-1'544’932	
31.12.2021	Zu wenig versteuerter Umsatz brutto	17'968	1'284.60

Das Vorgehen der Vorinstanz stellte sich wie folgt dar: Zunächst wurden für jede Steuerperiode die in der Buchhaltung erfassten Umsätze über das Konto «3000 Steuerbare Erlöse netto» sowie die über Konto «6270 Steuerbare PA Fz netto» verbuchten Privatanteile aufgelistet. Da die Umsätze netto verbucht wurden, wurde in einem weiteren Schritt die auf dem Konto «2201 Abrechnungskonto MWST» verbuchten Umsatzsteuer hinzugerechnet (siehe Position in der EM «2201 Verbuchte Umsatzsteuer»), um den massgebenden Bruttoumsatz zu ermitteln. Der so berechnete Bruttoumsatz wurde anschliessend den von der Beschwerdeführerin effektiv

gegenüber der ESTV abgerechneten Bruttoumsätzen gegenübergestellt. Die sich daraus ergebende Differenz wurde als nicht deklarierter Umsatz qualifiziert und entsprechend mit der Mehrwertsteuer (7,7 %) nachbelastet.

Im Nachfolgenden ist für die einzelnen Jahre zu prüfen, ob die vorgenannten Beträge der Buchhaltung nachvollziehbar sind.

Jahr 2019:

Der Betrag in der EM unter «3000 Steuerbare Erlöse netto» wurde ausgehend von den Nettoerlösen aus Lieferungen und Leistungen gemäss Erfolgsrechnung in Höhe von Fr. 1’171’219.66 ermittelt (act. 23, S. 2). Davon wurde die auf dem Konto 3000 verbuchte Abgrenzung der erbrachten, aber noch nicht fakturierten Dienstleistung im Betrag von Fr. 100‘000.-- wieder in Abzug gebracht. Dieser Betrag ist dem Konto 1280 zu entnehmen (act. 23, S. 1). Daraus resultieren die in der EM aufgeführten steuerbaren Erlöse netto von Fr. 1’071’219.66, gerundet Fr. 1’071'220.--.

Bei der Position «2201 Verbuchte Umsatzsteuer» in der EM wurde vom Total der Habenbewegungen per 31.12.2019 gemäss Kontoblatt 2201 in Höhe von Fr. 82’602.70 ausgegangen (act. 23, S. 39). Davon wurde einerseits die verbuchte Mehrwertsteuer betreffend Privatanteil von Fr. 85.79 (act. 23, S. 39) und andererseits die Minusbeträge der Vorsteuerkorrekturen im Haben von insgesamt Fr. 33.02 abgezogen (act. 23, S. 29 und 34). Nach Vornahme dieser Korrekturen ergibt sich der von der Vorinstanz in der EM angeführte Betrag von Fr. 82'484.-- (gerundet).

Der in der EM unter «6270 Steuerbarer Privatanteil Fahrzeug netto» aufgeführte Betrag von Fr. 1'114.-- entspricht dem gemäss Kontoblatt verbuchten gerundeten Wert von Fr. 1'114.21 (act. 23, S. 2).

Die Position «2201 Verbuchte Umsatzsteuer» erscheint in der Aufstellung der Vorinstanz in der EM ein zweites Mal mit Fr. 86.-- (gerundet). Dabei handelt es sich um die auf dem Privatanteil Fahrzeug ausgewiesene Mehrwertsteuer im Betrag von Fr. 85.79 gemäss Kontoblatt 2201 (act. 23, S. 39).

Jahr 2020:

Der Betrag unter «3000 Steuerbare Erlöse netto» ergibt sich aus den Nettoerlösen aus Lieferungen und Leistungen gemäss Erfolgsrechnung in

Höhe von Fr. 1’101’424.37 (act. 24, S. 2). Dieser Betrag wurde unverändert übernommen und gerundet mit Fr. 1’101’424.-- in der EM eingesetzt.

Bei der Position «2201 Verbuchte Umsatzsteuer» in der EM wurde vom Total der Habenbewegungen per 31.12.2020 gemäss Kontoblatt 2201 in Höhe von Fr. 84’938.32 ausgegangen (act. 24, S. 40 [vgl. auch Kontenblätter neu 2020, S. 67]). Davon wurde die verbuchte Mehrwertsteuer betreffend Privatanteil Fahrzeug von Fr. 128.69 abgezogen (act. 24, S. 40 [vgl. auch Kontenblätter neu 2020, S. 67]). Nach Vornahme dieser Korrektur ergibt sich der von der Vorinstanz in der EM angeführte Betrag von Fr. 84’810.-- (gerundet).

Der unter «6270 Steuerbarer Privatanteil Fahrzeug netto» in der EM aufgeführte Betrag von Fr. 1’671.-- entspricht dem gemäss Kontoblatt 6270 verbuchten gerundeten Wert von Fr. 1’671.31 (act. 24, S. 2).

Die Position «2201 Verbuchte Umsatzsteuer» erscheint in der Aufstellung der Vorinstanz in der EM ein zweites Mal mit Fr. 129.-- (gerundet). Dabei handelt es sich um die auf dem Privatanteil Fahrzeug ausgewiesene Mehrwertsteuer im Betrag von Fr. 128.69 gemäss Kontoblatt 2201 (act. 24, S. 40 [vgl. auch Kontenblätter neu 2020, S. 67]).

Jahr 2021:

Der Betrag in der EM unter «3000 Steuerbare Erlöse netto» wurde ausgehend von den Nettoerlösen aus Lieferungen und Leistungen gemäss Erfolgsrechnung in Höhe von Fr. 1’409’489.29 ermittelt (act. 25, S. 4). Davon wurde die auf dem Konto 3000 verbuchte Abgrenzung der erbrachten, aber noch nicht fakturierten Dienstleistung im Betrag von Fr. 30'000.-- wieder in Abzug gebracht. Dieser Betrag ist dem Konto 1280 zu entnehmen (act. 25, S. 2). Des Weiteren wurden die im Kontoblatt 2600 erfassten Rückstellungen von Fr. 70'000.-- hinzugerechnet (act. 25, S. 2). Daraus resultieren die in der EM aufgeführten steuerbaren Erlöse netto von Fr. 1’449’489.29, gerundet Fr. 1’449’489.--.

Bei der Position «2201 Verbuchte Umsatzsteuer» in der EM wurde vom Total der Habenbewegungen per 31.12.2021 gemäss Kontoblatt 2201 in Höhe von Fr. 111’931.87 ausgegangen (act. 33, S. 50 [vgl. auch Kontenblätter neu 2021, S. 48]). Davon wurde einerseits die verbuchte Mehrwertsteuer betreffend Privatanteil von Fr. 128.69 (act. 33, S. 50 [vgl. auch Kontenblätter neu 2021, S. 48]) und andererseits die Minusbeträge der Vorsteuerkorrekturen im Haben von insgesamt Fr. 192.52 abgezogen (act. 33,

S. 41 [Fr. 9.63], 45 [Fr. 80.87], 46 [Fr. 13.48], 48 [Fr. 38.86] und 49 [Fr. 49.68] {vgl. auch Kontenblätter neu 2021, S. 39, 43, 44, 46 und 47}). Nach Vornahme dieser Korrekturen ergibt sich der von der Vorinstanz in der EM angeführte Betrag von Fr. 111’611.-- (gerundet).

Der unter «6270 Steuerbarer Privatanteil Fahrzeug netto» in der EM aufgeführte Betrag von Fr. 1’671.-- entspricht dem gemäss Kontoblatt 6270 verbuchten gerundeten Wert von Fr. 1’671.31 (act. 25, S. 4).

Die Position «2201 Verbuchte Umsatzsteuer» erscheint in der Aufstellung der Vorinstanz in der EM ein zweites Mal mit Fr. 129.-- (gerundet). Dabei handelt es sich um die auf dem Privatanteil Fahrzeug ausgewiesene Mehrwertsteuer im Betrag von Fr. 128.69 gemäss Kontoblatt 2201 (act. 33, S. 50 [vgl. auch Kontenblätter neu 2021, S. 48]).

Vorsteuerabstimmungsdifferenzen

In einem weiteren Schritt hat die Vorinstanz in ihrer Einschätzungsmitteilung die verbuchten und deklarierten Vorsteuerabzüge verglichen und dabei folgende Vorsteuerdifferenzen in den Jahren 2019 bis 2021 festgestellt:

Datum	Beschrieb	Betrag Fr.	Steuer Fr.
31.12.2019	Deklarierte Vorsteuer	77’661	
31.12.2019	2201 Verbuchte Vorsteuer	-76’586	
31.12.2019	Zu viel geltend gemachte Vorsteuer	1’075	1’075

Datum	Beschrieb	Betrag Fr.	Steuer Fr.
31.12.2020	Deklarierte Vorsteuer	104’584	
31.12.2020	2201 Verbuchte Vorsteuer	-100’575	
31.12.2020	Zu viel geltend gemachte Vorsteuer	4’009	4’009

Datum	Beschrieb	Betrag Fr.	Steuer Fr.
31.12.2021	Deklarierte Vorsteuer	106’095	
31.12.2021	2201 Verbuchte Vorsteuer	-88’453	
31.12.2021	Zu viel geltend gemachte Vorsteuer	17'642	17’642

Die deklarierten Vorsteuern wurden den von der Beschwerdeführerin verbuchten Vorsteuern gegenübergestellt. Die sich daraus ergebende Differenz wurde als zu viel geltend gemachte Vorsteuer qualifiziert und entsprechend nachbelastet.

Im Nachfolgenden ist für die einzelnen Jahre zu prüfen, ob die vorgenannten Beträge der Buchhaltung nachvollziehbar sind.

Jahr 2019:

Bei der Position «2201 Verbuchte Vorsteuer» in der EM wurde vom Total der Sollbewegungen per 31.12.2019 gemäss Kontoblatt 2201 in Höhe von Fr. 76'619.30 ausgegangen (act. 23, S. 39). Davon wurden die Minusbeträge der Vorsteuerkorrekturen im Haben von insgesamt Fr. 33.02 abgezogen (act. 23, S. 29 und 34). Dies ergibt der von der Vorinstanz in der EM angeführte Betrag von Fr. 76'586.-- (gerundet).

Jahr 2020:

Bei der Position «2201 Verbuchte Vorsteuer» in der EM wurde vom Total der Sollbewegungen per 31.12.2020 gemäss Kontoblatt 2201 in Höhe von Fr. 110'587.40 ausgegangen (act. 24, S. 40 [vgl. auch Kontenblätter neu 2020, S. 67]). Davon wurden die Zahlungen an das Eidgenössische Finanzdepartement ohne MWST-Code von insgesamt Fr. 10'011.87 (Kontenblätter neu 2020, S. 47 [Fr. 1'920.--, Fr. 1'920.--], 50 [Fr. 3'037.--], 54 [Fr. 2'664.--] und 67 [Fr. 470.87]) abgezogen. Nach Vornahme dieses Abzugs ergibt sich der von der Vorinstanz in der EM angeführte Betrag von Fr. 100'575.-- (gerundet).

Jahr 2021:

Bei der Position «2201 Verbuchte Vorsteuer» in der EM wurde vom Total der Sollbewegungen per 31.12.2021 gemäss Kontoblatt 2201 in Höhe von Fr. 88'645.08 ausgegangen (act. 33, S. 50 [vgl. auch Kontenblätter neu 2021, S. 48]). Davon wurden die Minusbeträge der Vorsteuerkorrekturen im Haben von insgesamt Fr. 192.52 abgezogen (act. 33, S. 41 [Fr. 9.63], 45 [Fr. 80.87], 46 [Fr. 13.48], 48 [Fr. 38.86] und 49 [Fr. 49.68] {vgl. auch Kontenblätter neu 2021, S. 39, 43, 44, 46 und 47}). Dies ergibt der von der Vorinstanz in der EM angeführte Betrag von Fr. 88’453.-- (gerundet).

Die vorstehenden Erläuterungen zu den Jahren 2019 bis 2021 zeigen, dass die von der Vorinstanz in der EM aufgeführten Beträge im Rahmen der Umsatz- und Vorsteuerabstimmungsdifferenzen nachvollziehbar sind.

Unrechtmässige Vorsteuerabzüge

Die Vorinstanz hat in ihrer Einschätzungsmitteilung Vorsteuerabzüge in den Jahren 2019 bis 2021 nicht akzeptiert. Dabei handelt es sich um von der Beschwerdeführerin bar bezahlte Rechnungen von Gesellschaften, die sich in Liquidation befinden, im Handelsregister gelöscht wurden oder zu denen sich im Handels- und/oder Mehrwertsteuerregister keine Informationen auffinden liessen (Stand der Informationen zu den nachfolgend aufgeführten Gesellschaften: 1. Juni 2026):

Anhang 1a: 2019

Nicht akzeptierte Vorsteuerabzüge im ER-Konto 4400	Rg-Betrag netto Fr	MWST - Satz	Vorsteuer Rückbelastung
C._____ GmbH in Liquidation	91'916.47	7,7%	7'077.57
D._____ AG (im Handelsregister gelöscht)	524'419.71	7,7%	40'380.32
	616'336.18		
Vorsteuer Rückbelastung 2019			47'457.89

Anhang 1b: 2020

Nicht akzeptierte Vorsteuerabzüge im ER-Konto 4400	Rg-Betrag netto Fr.	MWST-Satz	Vorsteuer Rückbelastung
C._____ GmbH in Liquidation	234’354.70	7,7%	18’045.31
E._____ GmbH (im Handelsregister gelöscht)	414'224.50	7,7%	31'895.29
D._____ AG (im Handelsregister gelöscht)	60'352.83	7,7%	4'647.17

F._____ GmbH (im Handelsregister gelöscht)	13'463.34	7,7%	1'036.68
G._____ GmbH (im Handelsregister gelöscht)	35'283.20	7,7%	2'716.81
H._____ GmbH (im Handelsregister gelöscht)	20'587.46	7,7%	1'585.23
I._____ GmbH (im Handelsregister gelöscht)	4'642.53	7,7%	357.47
	782'908.56		

Vorsteuer Rückbelastung 2020 60'283.96

Anhang 1c: 2021

Nicht akzeptierte Vorsteuerabzüge im ER-Konto 4400	Rg-Betrag netto Fr.	MWST-Satz	Vorsteuer Rückbelastung
C._____ GmbH in Liquidation	299’805.02	7,7%	23’084.99
E._____ GmbH (im Handelsregister gelöscht)	246'222.43	7,7%	18'959.13
J._____ (keine Informationen)	464.25	7,7%	35.75
K._____ GmbH (im Handelsregister gelöscht)	2'599.81	7,7%	200.19
H._____ GmbH (im Handelsregister gelöscht)	3'481.89	7,7%	268.11
G._____ GmbH (im Handelsregister gelöscht)	1'857.01	7,7%	142.99
L._____ AG (im Handelsregister gelöscht)	1'500.--	7,7%	115.50

Nicht akzeptierte Vorsteuerabzüge im ER-Konto 4500			
C._____ GmbH	10’120.71	7,7%	779.29
in Liquidation	563'451.31		
Vorsteuer Rückbelastung 2021			43'585.94

Zur Nachvollziehbarkeit oben genannter Beträge hat die Vorinstanz der Beschwerdeführerin die Details zu den Anhängen 1a bis 1c mit Schreiben vom 3. Juni 2025 (act. 37) übermittelt.

Aus dem Vergleich obiger Zahlen mit den Details zu den Anhängen 1a bis 1c ergeben sich zwei redaktionelle Fehler in der EM: Erstens wurde in Anhang 1b der EM eine Rechnung der E._____ GmbH (im Handelsregister gelöscht) über Fr. 9’285.05 irrtümlich der D._____ AG (im Handelsregister gelöscht) zugerechnet. Dadurch fällt der Zusammenzug der Rechnungen der D._____ AG (im Handelsregister gelöscht) in Anhang 1b der EM um Fr. 9’285.05 zu hoch aus, während jener der E._____ GmbH (im Handelsregister gelöscht) entsprechend um Fr. 9’285.05 zu tief ausgewiesen ist im Vergleich mit den Details zum Anhang 1b (act. 37, S. 6 f.). Der in Anhang 1b der EM ausgewiesene Gesamtbetrag von Fr. 782’908.56 stimmt jedoch mit dem Gesamtbetrag aus den Details zum Anhang 1b überein (act. 37, S. 7), weshalb sich aus diesem redaktionellen Fehler keine Auswirkungen auf die Höhe der Steuerkorrektur in der EM ergeben haben. Zweitens ist der in Anhang 1c der EM ausgewiesene Totalbetrag der Rechnungen (netto) fehlerhaft: Statt Fr. 563’451.31 müsste er Fr. 566’051.12 betragen. Für die Berechnung der Vorsteuerrückbelastung wurde jedoch vom korrekten Nettototal ausgegangen; entsprechend wird in Anhang 1c der EM – wie auch in den Details zum Anhang 1c (act. 37, S. 9) – korrekterweise eine Vorsteuerrückbelastung von insgesamt Fr. 43’585.94 (7,7 % des Nettobetrags) ausgewiesen. Zum besseren Verständnis ist sodann anzumerken, dass in den Details zum Anhang 1c für das Jahr 2021 die Rechnungsbeträge der C._____ GmbH in Liquidation nicht wie in der EM separat nach dem ER Konto 4400 bzw. 4500 ausgewiesen werden (act. 37, S. 8). Der sich insgesamt für die C._____ GmbH in Liquidation ergebende Rechnungsbetrag netto ist jedoch in den Details zum Anhang 1c und im Anhang 1c der EM identisch.

Abgesehen von den vorstehend ausgeführten Abweichungen, die keinen Einfluss auf die Höhe der Steuerkorrektur hatten, lassen sich die in der EM abgebildeten Nettorechnungsbeträge in nachvollziehbarer Weise aus den Details zu den Anhängen 1a bis 1c ableiten. Die Details zu den Anhängen 1a bis 1c weisen pro Jahr und pro Leistungserbringerin sämtliche einzelnen Rechnungen unter Angabe von Datum, Belegnummer und Betrag aus. Die jeweilige Summe dieser pro Gesellschaft und Jahr aufgeführten Einzelrechnungen entspricht dem in der Einschätzungsmitteilung ausgewiesenen Rechnungsbetrag netto pro Jahr und pro Gesellschaft. Damit ist die Herleitung der in den Anhängen 1a bis 1c aufgeführten Totalrechnungsbeträge der EM aus den detaillierten Einzelangaben in den Details zu den Anhängen 1a bis 1c ohne Weiteres möglich und rechnerisch überprüfbar.

Ob die Nachforderungen in diesem Zusammenhang auch materiell begründet sind, wie die Beschwerdeführerin bestreitet, wird unten geprüft (E. 5.1).

Fazit zum rechtlichen Gehör

Betreffend die Rüge der Beschwerdeführerin, wonach die Inhalte der EM nicht verständlich seien, ergibt sich, dass der nachgeforderte Steuerbetrag in seiner Zusammensetzung überprüfbar und nachvollziehbar ist. Eine Verletzung des rechtlichen Gehörs, namentlich der Begründungspflicht, ist nicht ersichtlich.

4.

4.1 Der Bund erhebt eine allgemeine Verbrauchssteuer nach dem System der Netto-Allphasensteuer mit Vorsteuerabzug (Mehrwertsteuer; Art. 130 BV; Art. 1 Abs. 1 MWSTG). Die Steuer wird auf den im Inland von steuerpflichtigen Personen gegen Entgelt erbrachten Leistungen (Inlandsteuer), auf dem Bezug von Leistungen von Unternehmen mit Sitz im Ausland durch Empfänger und Empfängerinnen im Inland (Bezugsteuer) und auf Einfuhren von Gegenständen (Einfuhrsteuer) erhoben (Art. 1 Abs. 2 MWSTG). Der so genannten Inlandsteuer unterliegen die im Inland durch steuerpflichtige Personen gegen Entgelt erbrachten Leistungen; sie sind steuerbar, soweit das MWSTG keine Ausnahme vorsieht (Steuerobjekt; Art. 18 Abs. 1 MWSTG). Als Leistung gilt die Einräumung eines verbrauchsfähigen wirtschaftlichen Wertes an eine Drittperson in Erwartung eines Entgelts (Art. 3 Bst. c MWSTG). Sie besteht in einer Lieferung oder einer Dienstleistung (vgl. Art. 3 Bst. d und e MWSTG).

4.2

4.2.1 Gemäss Art. 28 Abs. 1 Bst. a MWSTG kann die steuerpflichtige Person im Rahmen ihrer unternehmerischen Tätigkeit, unter Vorbehalt von Art. 29 und Art. 33 MWSTG, die ihr in Rechnung gestellte Inlandsteuer als Vorsteuer abziehen.

4.2.2 Die Inlandsteuer gilt gemäss Art. 59 Abs. 1 MWSTV als in Rechnung gestellt, wenn der Leistungserbringer oder die Leistungserbringerin für den Leistungsempfänger oder die Leistungsempfängerin von diesem oder dieser erkennbar die Mehrwertsteuer eingefordert hat. Die Leistungsempfängerin muss nicht prüfen, ob die Mehrwertsteuer von ihr zu Recht eingefordert wurde. Weiss sie aber, dass die Person, die ihr die Mehrwertsteuer überwälzt hat, nicht als steuerpflichtige Person im MWST-Register eingetragen ist, so ist der Vorsteuerabzug ausgeschlossen (Art. 59 Abs. 2 MWSTV). Auch bezüglich der Eintragung als steuerpflichtige Person besteht keine Prüfpflicht für die Leistungsempfängerin, da ein positives Wissen gefordert ist. Das Risiko, dass die eingeforderte Steuer nicht abgeliefert wurde, liegt in der Risikosphäre des Staates (vgl. Erläuterungen des Bundesrates zur Mehrwertsteuerverordnung, Art. 59 Abs. 2 MWSTV, S. 24). Dem Nachweis der Bezahlung durch die Leistungsempfängerin als materielle Voraussetzung für den Vorsteuerabzug nach Art. 28 Abs. 3 MWSTG kommt hingegen erhöhte Bedeutung zu (vgl. hinten E. 4.2.4; BENNO SUTER, MWSTG-Kommentar 2025, Art. 28 N. 32).

4.2.3 Das Vorhandensein einer Rechnung, die den gesetzlichen Anforderungen entspricht, ist im Gegensatz zum alten Mehrwertsteuergesetz (Bundesgesetz vom 2. September 1999 über die Mehrwertsteuer [aMWSTG, AS 2000 1300]; vgl. Art. 38 Abs. 1 Bst. a aMWSTG) keine zwingende materiellrechtliche Voraussetzung mehr für den Vorsteuerabzug. Der Grundsatz der Beweisfreiheit erlaubt es der steuerpflichtigen Person, mit anderen Mitteln zu beweisen, dass ihr die Steuer in Rechnung gestellt wurde (Urteil des BGer 2C_33/2014 vom 27. Juli 2015 E. 2.3.2; Botschaft vom 25. Juni 2008 zur Vereinfachung der Mehrwertsteuer, BBl 2008 6885 [nachfolgend: Botschaft vom 25. Juni 2008], 6934 f. und 6974 f.; SUTER, MWSTG-Kommentar 2025, Art. 28 N. 31 und 40). Dies ändert jedoch nichts am beweisrechtlichen Grundsatz, wonach die Steuerpflichtige behauptete steuermindernde Tatsachen beweisen muss (vgl. vorne E. 1.6.3; BGE 140 II 248 E. 3.5; Botschaft vom 25. Juni 2008, 6975; BLUM, MWSTG-Kommentar 2019, Art. 28 N. 12)

Der Rechnung kommt im Mehrwertsteuerrecht aber weiterhin eine über den reinen Buchungsbeleg hinausgehende Bedeutung zu. Sie stellt ein wichtiges Indiz dafür dar, dass die Ausstellerin auch Leistungserbringerin ist und die mehrwertsteuerlich relevante Handlung tatsächlich stattgefunden hat (Urteil des BVGer A-1996/2022 vom 19. Dezember 2022 E. 5.1 m.w.H. [bestätigt mit Urteil des BGer 9C_111/2023 vom 16. Mai 2023 E. 6]). Bei der Leistungsempfängerin bildet der Rechnungsbeleg regelmässig die Basis, jedoch nicht die Voraussetzung, für den Vorsteuerabzug und damit für die Rückforderung der auf der bezogenen Leistung lastenden Mehrwertsteuer (Urteil des BVGer A-5186/2019 vom 28. August 2020 E. 3.2.2; vgl. IVO P. BAUMGARTNER ET AL., Vom alten zum neuen Mehrwertsteuergesetz, 2010, § 7 Rz. 3 ff.). Wie nach altem Recht berechtigt nicht jede Rechnung, die die gesetzlich vorgeschriebenen Angaben enthält, zwangsläufig zum Vorsteuerabzug (vgl. Urteil des BVGer A-279/2014 vom 17. November 2014 E 3.2). Der Beweiswert eines solchen Dokuments muss konkret und unter Berücksichtigung aller Umstände des Einzelfalls nach dem Grundsatz der freien Beweiswürdigung (vorne E. 1.6.2) beurteilt werden. Im Zweifelsfall ist es Sache der Behörde, festzustellen, ob der Nachweis der Überwälzung der Vorsteuer durch andere Dokumente und Belege erbracht wurde (Urteil des BVGer A-1996/2022 vom 19. Dezember 2022 E. 5.1 [bestätigt mit Urteil des BGer 9C_111/2023 vom 16. Mai 2023 E. 6]).

4.2.4 Der Abzug der Vorsteuer nach Art. 28 Abs. 1 MWSTG ist nur zulässig, wenn die steuerpflichtige Person nachweist, dass sie die Vorsteuer tatsächlich bezahlt bzw. wirtschaftlich tatsächlich getragen hat (Art. 28 Abs. 3 MWSTG). Dieser Nachweis ist an keine besondere Form gebunden (BLUM, MWSTG-Kommentar 2019, Art. 28 N. 38). Eine Rechnung ist zwar ein wichtiges Indiz dafür, dass die Leistungserbringerin die Mehrwertsteuer an die Leistungsempfängerin überwälzt hat (vorne E. 4.2.3), sie sagt jedoch grundsätzlich nichts darüber aus, ob die Leistungsempfängerin die Vorsteuern an die Leistungserbringerin bezahlt hat. Der Nachweis hierfür wird in der Regel durch Buchungs- und Zahlungsbelege erbracht. Kann die steuerpflichtige Person nicht nachweisen, dass sie die ihr in Rechnung gestellte Mehrwertsteuer bezahlt hat oder kommt es gar nie zur Entrichtung der Vorsteuer, ist der Abzug der entsprechenden Beträge als Vorsteuer zu verweigern bzw. wieder rückgängig zu machen (Urteile des BVGer A-343/2024 vom 16. April 2025 E. 2.5.4, A-1996/2022 vom 19. Dezember 2022 E. 5.2 [bestätigt mit Urteil des BGer 9C_111/2023 vom 16. Mai 2023 E. 6]).

4.3

4.3.1 Die Veranlagung und Entrichtung der Inlandsteuer erfolgt nach dem Selbstveranlagungsprinzip. Dies bedeutet, dass die Leistungserbringerin selbst für die Feststellung der Mehrwertsteuerpflicht bzw. -forderung verantwortlich ist (vgl. BGE 140 II 202 E. 5.4; daran ändert nichts, dass neuere Bundesgerichtsentscheide von «modifizierter Selbstveranlagung» sprechen [BGE 144 I 340 E. 2.2.1 m.w.H.]). Allerdings kann die ESTV bei steuerpflichtigen Personen Kontrollen durchführen (Art. 78 MWSTG).

4.3.2 Zu den Pflichten der mehrwertsteuerpflichtigen Person gehört insbesondere auch die ordentliche Buchführung nach handelsrechtlichen Grundsätzen (Art. 70 Abs. 1 MWSTG). Die ESTV kann ausnahmsweise darüber hinausgehende Aufzeichnungspflichten erlassen, wenn dies für die ordnungsgemässe Erhebung der Mehrwertsteuer unerlässlich ist (Art. 70 Abs. 1 MWSTG). 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. Urteil des BGer 2C_595/2016 vom 11. Januar 2017 E. 3.2.1; Urteile des BVGer A-2922/2022 vom 25. Januar 2024 E. 2.8.1 f.; vgl. BLUM, MWSTG-Kommentar 2019, Art. 70 N. 4 f.).

4.3.3 Nach der Rechtsprechung ist die steuerpflichtige Person selbst bei geringem Barverkehr zur Führung zumindest eines einfachen ordentlichen Kassabuchs verpflichtet. Soll ein Kassabuch für die Richtigkeit des erfassten Bargeldverkehrs Beweis erbringen, ist zu verlangen, dass darin die Bareinnahmen und -ausgaben fortlaufend, lückenlos und zeitnah aufgezeichnet werden und durch Kassenstürze regelmässig – in bargeldintensiven Betrieben täglich – kontrolliert werden. Nur auf diese Weise ist gewährleistet, dass die erfassten Bareinnahmen vollständig sind, das heisst den effektiven Bareinnahmen entsprechen. Die zentrale Bedeutung eines korrekt geführten Kassabuchs ist allen Steuerarten gleichermassen eigen (Urteil des BGer 2C_950/2015 vom 11. März 2016 E. 4.3; Urteil des BVGer A-581/2023 vom 22. März 2024 E. 3.5.3 m.w.H.; JÜRG STEIGER, MWSTG-Kommentar 2025, Art. 79 N. 12; BLUM, MWSTG-Kommentar 2019, Art. 70 N. 4).

Jede Buchung im Kassabuch muss durch einen entsprechenden Buchungsbeleg belegt werden. Das Kassakonto, als Teil des Hauptbuchs, muss das Kassabuch widerspiegeln. Es erfasst sämtliche Bargeldtransaktionen und daraus lässt sich die Höhe der liquiden Mittel eines Unternehmens am Ende des Geschäftsjahres ablesen. Das Fehlen eines

Kassabuchs oder insbesondere negative Salden auf dem Kassakonto sind Faktoren, die allein schon zu der Annahme führen, dass eine Buchhaltung als nicht beweiskräftig angesehen werden kann (vgl. Urteil des BGer 2C_885/2019 vom 5. März 2020 E. 5.5; Urteil des BVGer A-1996/2022 vom 19. Dezember 2022 E. 4.2 m.w.H.).

4.4 Drittpersonen (steuerpflichtige Personen fallen unter Art. 68 MWSTG) sind gegenüber der ESTV auskunftspflichtig. Diese haben gemäss Art. 73 Abs. 1 MWSTG auf Verlangen der ESTV kostenlos «alle Auskünfte zu erteilen, die für die Feststellung der Steuerpflicht oder für die Berechnung der Steuerforderung gegenüber einer steuerpflichtigen Person erforderlich sind» (Bst. a) sowie «Einblick in Geschäftsbücher, Belege, Geschäftspapiere und sonstige Aufzeichnungen zu gewähren, sofern die nötigen Informationen bei der steuerpflichtigen Person nicht erhältlich sind» (Bst. b). Der Einblick in Geschäftsbücher, Belege, Geschäftspapiere und sonstige Aufzeichnungen ist nur unter der Voraussetzung zu gewähren, dass die nötigen Informationen nicht bei der steuerpflichtigen Person selbst erhältlich sind. Dazu genügt es, dass die ESTV auf die Anfrage die nötigen Informationen nicht innert nützlicher Frist von der steuerpflichtigen Person erhalten hat (Botschaft vom 25. Juni 2008, 6998 f.).

Der Kreis der auskunftspflichtigen Drittpersonen wird in Art. 73 Abs. 2 MWSTG abschliessend geregelt. Die Auskunftspflicht erstreckt sich unter anderem auf Personen, die Lieferungen oder Dienstleistungen im Sinne des MWSTG erhalten oder erbracht haben, also in geschäftlicher Beziehung zu einem (mutmasslich) Steuerpflichtigen stehen oder standen (Art. 73 Abs. 2 Bst. c MWSTG; Urteil des BVGer A-4140/2021 vom 20. April 2023 E. 2.5 m.H.).

Die ESTV kann nicht nur bei der steuerpflichtigen Person, sondern auch bei auskunftspflichtigen Drittpersonen Kontrollen vor Ort durchführen, soweit dies zur Abklärung des Sachverhalts erforderlich ist (Art. 78 Abs. 1 MWSTG; OBERSON/ARBER, MWSTG-Kommentar 2025, Art. 73 N. 3b; NIKLAUS HONAUER et al., Handbuch zum Mehrwertsteuergesetz [MWSTG], 4. Aufl. 2024, Rz. 2612).

5.

Im vorliegenden Fall bringt die Beschwerdeführerin im Zusammenhang mit den Differenzen zwischen den verbuchten und deklarierten Umsätzen/Vorsteuern keine materiellen Rügen vor. Vor dem Hintergrund, dass von einer ordnungsgemässen und vollständigen Umsatz- sowie Vorsteuererfassung

in der Buchhaltung auszugehen ist, und die Beschwerdeführerin weder die Beträge der Buchhaltung noch die deklarierten Werte in ihrer Höhe bestreitet, ist an den entsprechenden Korrekturen festzuhalten. In materieller Hinsicht ist jedoch strittig, ob die Vorinstanz zu Recht den Vorsteuerabzug von Fr. 151'328.-- (Jahr 2019: Fr. 47'458.--, Jahr 2020: Fr. 60'284.--, Jahr 2021: Fr. 43'586.--) mit der Begründung abgelehnt hat, dass die Beschwerdeführerin dessen Bezahlung nicht nachgewiesen habe (sogleich E. 5.1). Schliesslich ist auf die Verjährung einzugehen (hinten E. 5.2).

5.1

5.1.1 Die Beschwerdeführerin bringt vor, die vorgenommenen Aufrechnungen basierten im Wesentlichen darauf, dass die Vorinstanz zahlreiche im Recht liegende Belege betreffend Leistungen von Subunternehmern nicht anerkenne. Diese würden nach Auffassung der Vorinstanz die Zahlung der Mehrwertsteuer angeblich nicht belegen. Diese Sichtweise sei unzutreffend, beruhe auf einer fehlerhaften beziehungsweise willkürlichen Beweiswürdigung und verletze Art. 28 MWSTG.

Sie macht geltend, für sämtliche eingekauften Dienstleistungen auf dem Konto 4400 lägen lückenlos Belege vor, welche sich vollständig bei den Akten befänden. Es treffe zu, dass die Subunternehmer überwiegend bar bezahlt worden seien. Barzahlungen seien jedoch weder unzulässig noch im (…) Gewerbe unüblich. Entsprechend seien auch die eingereichten Belege hinsichtlich dieser Zahlungen keineswegs aussergewöhnlich oder rechtswidrig. Die zumindest implizite Annahme der Vorinstanz, die Belege seien fingiert oder nicht aussagekräftig, sei haltlos. Wären die Belege tatsächlich fingiert, hätten sich zahlreiche Subunternehmer strafbar gemacht, wofür keinerlei Anhaltspunkte bestünden. Weder die ESTV noch eine andere Stelle habe Strafanzeige gegen die betreffenden Gesellschaften oder die dahinterstehenden natürlichen Personen erstattet.

Weiter bringt die Beschwerdeführerin vor, es falle auf, dass offenbar nur jene Belege nicht akzeptiert würden, welche Leistungen von Gesellschaften beträfen, die zwischenzeitlich in Konkurs gefallen oder in Liquidation geraten seien. Demgegenüber würden formal und materiell praktisch identische Belege von nicht konkursiten Gesellschaften anerkannt. Dies zeige, dass die Begründung, wonach die Belege den gesetzlichen Anforderungen nicht genügten, vorgeschoben sei. Tatsächlich werde versucht, eine Art Mithaftung für Mehrwertsteuerschulden konkursiter Subunternehmer zu konstruieren beziehungsweise dort, wo die Steuer mutmasslich nicht abgeführt worden sei, den Vorsteuerabzug zu verweigern. Für den Konkurs

oder die Liquidation ihrer Subunternehmer könne die Beschwerdeführerin jedoch nicht verantwortlich gemacht werden.

Anhand eines Beispiels wird ausgeführt, ein Beleg betreffend die I._____ GmbH werde nicht anerkannt, während ein formell und materiell praktisch identischer Beleg betreffend die M._____ GmbH akzeptiert werde. Der einzige erkennbare Unterschied liege darin, dass die I._____ GmbH im Handelsregister gelöscht sei, die M._____ GmbH hingegen nicht. Dieser Umstand sei rechtlich unerheblich. Massgebend sei allein, ob die Belege die Zahlung der Mehrwertsteuer nachwiesen, was bei beiden Belegen der Fall sei. Die unterschiedliche Behandlung stelle Willkür dar.

Die Beschwerdeführerin wendet sich sodann gegen die Auffassung, Rechnungen allein seien nicht geeignet, Barzahlungen zu belegen. Vorliegend handle es sich nicht bloss um Rechnungen, sondern ausdrücklich um Zahlungsbestätigungen beziehungsweise Quittungen. Wenn ein Gläubiger unterschriftlich bestätige, eine Zahlung erhalten zu haben, liege eine Quittung im Sinne von Art. 88 des Bundesgesetzes vom 30. März 1911 betreffend die Ergänzung des Schweizerischen Zivilgesetzbuches (Fünfter Teil: Obligationenrecht [OR, SR 220]) vor, mithin weit mehr als eine blosse Rechnung. Ferner wird geltend gemacht, dass Pauschal- oder Akontozahlungen, auch ohne detaillierte Leistungsabrechnung, insbesondere im (…) Gewerbe üblich seien. Daraus lasse sich kein Hinweis ableiten, dass die Mehrwertsteuer nicht bezahlt worden sei. Ebenso könne der Umstand, dass einzelne Subunternehmer in Konkurs geraten seien, der Beschwerdeführerin nicht zum Nachteil gereichen. Eine solidarische Haftung bestehe nicht. Die Behauptung, die Zahlungen seien nicht mehr überprüfbar, sei unzutreffend. Es sei weder abgeklärt noch nachgewiesen, dass die betreffenden Subunternehmer für entsprechende Untersuchungen nicht mehr greifbar seien. Diese seien zur ordnungsgemässen Buchführung verpflichtet gewesen, auch im Konkurs. Die Vorinstanz hätte entsprechende Abklärungen treffen und die Bücher prüfen müssen. Zudem seien zahlreiche hinter den Gesellschaften stehende natürliche Personen ohne Weiteres auffindbar.

Weiter bringt die Beschwerdeführerin vor, die Beweiswürdigung der Vorinstanz ergebe auch im Ergebnis keinen Sinn. Sämtliche Leistungen würden von Subunternehmern eingekauft, da das Unternehmen – mit Ausnahme des Geschäftsführers B._____ – über keine eigenen Angestellten verfüge. Wären die geltend gemachten Vorsteuerabzüge im Umfang des angefochtenen Entscheids unrechtmässig, hätten entsprechende

Umsätze in der ausgewiesenen Höhe gar nicht erzielt werden können. Die Vorinstanz habe das Verhältnis zwischen Umsatz und Kosten bei einer (…)unternehmung ohne eigenes Personal nicht berücksichtigt. Besonders deutlich werde dies im Geschäftsjahr 2021: Würden die Korrekturen der Vorinstanz übernommen, stünden Erträgen von über Fr. 1,4 Mio. lediglich Subunternehmerkosten von rund Fr. 166'922.-- gegenüber, was bei einem Unternehmen ohne eigene Angestellte offensichtlich unrealistisch sei.

Die Vorinstanz beschränke sich darauf – so die Beschwerdeführerin weiter –, auf die Beweislast der steuerpflichtigen Person zu verweisen, übersehe jedoch, dass jede Beweiswürdigung dem Ziel dienen müsse, der materiellen Wahrheit möglichst nahe zu kommen. Die angefochtenen Korrekturen seien davon weit entfernt und offensichtlich unplausibel. Die Beschwerdeführerin macht geltend, die Vorinstanz hätte, wenn sie die Mehrheit der Belege als nicht stichhaltig erachte, zumindest auch auf der Ertragsseite entsprechende Anpassungen vornehmen müssen. Nur auf der Kostenseite Korrekturen vorzunehmen und die zwangsläufigen Auswirkungen auf die Erträge ausser Acht zu lassen, greife zu kurz. Insgesamt sei die Beweiswürdigung unhaltbar, behandle Gleiches ohne sachlichen Grund ungleich, übergehe Quittungen im Rechtssinne ohne Begründung und führe zu einem Ergebnis, das mit den tatsächlichen Verhältnissen nicht vereinbar sei.

5.1.2 Die Vorinstanz führt aus, anlässlich der Kontrolle vor Ort habe sie festgestellt, dass die Beschwerdeführerin ihre Subunternehmer überwiegend bar bezahlt habe. Gleichzeitig seien in den Geschäftsbüchern sowohl materielle als auch formelle Mängel festgestellt worden: Unter anderem führe die Beschwerdeführerin kein tagfertiges Kassenbuch, obwohl zahlreiche Eingangsrechnungen angeblich bar beglichen worden seien. Zudem sei die Herkunft des verwendeten Bargeldes teilweise weder nachweisbar noch nachvollziehbar gewesen. Weiter macht die Vorinstanz geltend, auf Ebene des Aktionärs hätten lediglich amtliche Steuereinschätzungen vorgelegen, insbesondere habe die Finanzierung des Aktionärskontokorrentkontos 2260 aus privaten Mitteln nicht plausibilisiert werden können. Ausserdem seien die Leistungsbeschreibungen auf den Rechnungen / Barquittungen mehrheitlich stark zusammengefasst und nicht aussagekräftig.

Gestützt auf diese Feststellungen habe sich die Vorinstanz in Ziffer 2.2 der Beiblätter zur Einschätzungsmitteilung auf den Standpunkt gestellt, der in Art. 28 Abs. 3 MWSTG geforderte Nachweis fehle. Folglich seien die Vorsteuerabzüge, welche aufgrund angeblicher Barzahlungen geltend gemacht worden seien und bei denen eine Ablieferung der Steuer durch die

Leistungserbringerin nicht habe festgestellt werden können, zurückgefordert worden. Die Vorinstanz legt eine Liste von Leistungserbringerinnen vor, bei denen sie die geltend gemachten Vorsteuern gestützt auf Barquittungen korrigiert habe.

Es gelinge der Beschwerdeführerin mit den eingereichten Rechnungen und Quittungen nicht – so die Vorinstanz weiter –, die angeblich erfolgte Bezahlung der geltend gemachten Vorsteuern im Zusammenhang mit einem allfälligen Bezug von Eingangsleistungen der genannten Leistungserbringerinnen nachzuweisen. Sie führt aus, die betreffenden Leistungserbringerinnen hätten teilweise nur wenige Jahre existiert und befänden sich inzwischen entweder in Liquidation oder seien bereits im Handelsregister gelöscht worden. Die behaupteten Barzahlungen seien auf den jeweiligen Rechnungen und Quittungen lediglich durch ein Datum und eine Unterschrift sowie teilweise durch einen Firmenstempel dokumentiert worden. Die Leistungsbeschreibungen seien überwiegend sehr knapp gehalten. Zudem falle auf, dass zahlreiche Rechnungen Pauschalbeträge auswiesen. Sodann wird vorgebracht, die Herkunft des angeblich verwendeten Bargeldes sei unbelegt, zumal dieses ausschliesslich über das Kontokorrentkonto 2260 und nicht über das Kassenkonto verbucht worden sei. Angesichts dieser Umstände bestünden erhebliche Zweifel an der tatsächlichen Leistungserbringung beziehungsweise an der entsprechenden Bezahlung der darauf lastenden Vorsteuern. Die eingereichten Rechnungen und Quittungen vermöchten daher keinen Zahlungsnachweis im Sinne von Art. 28 Abs. 3 MWSTG zu erbringen.

Ferner führt die Vorinstanz aus, sämtliche der genannten Gesellschaften, zu denen Informationen im Handels- und/oder Mehrwertsteuerregister hätten gefunden werden können, befänden sich mittlerweile in Liquidation oder seien aufgelöst worden. Deshalb könne die ESTV bei diesen Gesellschaften keine Unterlagen mehr einfordern. Gleiches gelte für die erwähnte angebliche Leistungserbringerin «J._____», zu der keine Informationen zugänglich seien. Somit sei es nicht möglich, die behaupteten Barzahlungen bei den angeblichen Leistungserbringerinnen zu überprüfen. Die Vorinstanz habe der Beschwerdeführerin Gelegenheit gegeben, die Bezahlung der Vorsteuern anderweitig zu belegen, damit sei sie ihrer Untersuchungspflicht in genügender Weise nachgekommen. Mangels Einreichung weiterer Nachweise durch die Beschwerdeführerin, welche nach der im Steuerrecht geltenden Beweislastverteilung für steueraufhebende und steuermindernde Tatsachen beweisbelastet sei, sei der Vorsteuerabzug im

Zusammenhang mit angeblichen Barzahlungen an nicht mehr bestehende Gesellschaften zu Recht korrigiert worden.

Ausserdem seien entgegen der Auffassung der Beschwerdeführerin nach Auflösung respektive Löschung einer Gesellschaft infolge eines Konkurses keine Kontrollmassnahmen seitens der Vorinstanz möglich. Selbst wenn sie [die Vorinstanz] die ehemals für die aufgelöste Gesellschaft verantwortlichen natürlichen Personen eruieren könnte, seien diese gegebenenfalls nicht mehr im Besitz der Geschäftsunterlagen der gelöschten Gesellschaft. Zudem fehle es für eine Kontrolle der Geschäftsunterlagen einer gelöschten juristischen Person im Steuerjustizverfahren an einer rechtlichen Grundlage, sofern keine Steuernachfolge im Sinne von Art. 16 MWSTG gegeben sei.

Selbst wenn man – wie von der Beschwerdeführerin geltend gemacht – davon ausgehe, Barzahlungen seien in der (…)branche üblich, seien diese nachzuweisen, etwa durch den Nachweis der Herkunft des Bargeldes, durch eine korrekte Verbuchung über das Kassenkonto sowie allenfalls weitere Unterlagen, welche die tatsächliche Erbringung der Leistungen belegten. Da die Beschwerdeführerin keine entsprechenden Beweise eingereicht habe und sich die Rechtmässigkeit der geltend gemachten Vorsteuern bei den zwischenzeitlich aufgelösten beziehungsweise gelöschten angeblichen Leistungserbringerinnen auch nicht überprüfen lasse, sei eine Geltendmachung der Vorsteuern einzig gestützt auf unterschriebene Rechnungen beziehungsweise Quittungen nicht möglich.

Weiter führt die Vorinstanz aus, die Beschwerdeführerin könne auch aus dem Umstand nichts zu ihren Gunsten ableiten, dass sie [die Vorinstanz] die mittels unterschriebener Rechnungen beziehungsweise Quittungen geltend gemachten Barzahlungen an noch existierende Leistungserbringerinnen als nachgewiesen erachtet habe. Dies sei darauf zurückzuführen, dass bei diesen Leistungserbringerinnen kontrolliert werden könne beziehungsweise könnte, ob die entsprechenden Leistungen tatsächlich erbracht worden seien und ob die darauf entfallende Mehrwertsteuer abgeführt worden sei. Aufgrund der Geheimhaltungspflicht gemäss Art. 74 MWSTG könne sie [die Vorinstanz] jedoch keine Angaben zu allfälligen Kontrollen bei anderen Gesellschaften machen.

Schliesslich sei nicht wesentlich, ob sie [die Vorinstanz] aufgrund des vorliegenden Sachverhalts allenfalls Strafanzeigen eingereicht habe beziehungsweise einreichen werde oder eigene Ermittlungen durchführe. Es sei

nicht ausgeschlossen, dass die geltend gemachten Barzahlungen tatsächlich erfolgt seien; sie könnten jedoch nicht als nachgewiesen erachtet werden. Auch das Argument der Beschwerdeführerin, wonach sie – sollten die angeblichen Barzahlungen nicht erfolgt sein – die ausgewiesenen Umsätze mangels eigenen Personals nicht hätte erbringen können, erweise sich aus ähnlichem Grund als nicht stichhaltig. Zwar sei nicht ausgeschlossen, dass die Beschwerdeführerin von den genannten Gesellschaften Leistungen bezogen habe. Ob und in welchem Umfang sie die auf diesen Leistungen lastende Steuer an die Leistungserbringerinnen bezahlt habe, vermöge sie mit den vorliegenden Rechnungen beziehungsweise Quittungen jedoch nicht nachzuweisen. Dies könne – wie bereits ausgeführt – auch nicht durch Beizug der Akten der angeblichen Leistungserbringerinnen überprüft werden.

5.1.3 Zunächst ist festzuhalten, dass aus den Akten hervorgeht – und dies ist unbestritten –, dass die Buchführung der Beschwerdeführerin erhebliche Mängel aufweist (keine Kassabuchführung und keine Verbuchung der Barzahlungen im Kassakonto). Angesichts der besonders hohen Anforderungen, die in diesem Bereich gestellt werden, wenn eine Steuerpflichtige regelmässig Bargeldtransaktionen durchführt, was bei der Beschwerdeführerin der Fall ist, erscheint deren Buchführung für den Nachweis der Bezahlung der steuerpflichtigen Leistungen, deren Abzug strittig ist, als nicht beweiskräftig (vgl. vorne E. 4.3.3). Da die entsprechenden Rechnungen angeblich bar bezahlt wurden, wird die tatsächliche Zahlung ausserdem durch keinen Bank- oder Postbeleg bestätigt. Es ist daher zu prüfen, ob die Beschwerdeführerin auf andere Weise nachweisen kann, dass sie die Mehrwertsteuer, deren Vorsteuerabzug sie geltend macht, tatsächlich wirtschaftlich getragen hat.

Diesen Nachweis versucht die Beschwerdeführerin mittels Vorlage von Rechnungen zu erbringen, ausgestellt von zehn sich entweder in Liquidation befindenden oder im Handelsregister gelöschten Leistungserbringerinnen. Diese Rechnungen – die einen wichtigen Hinweis auf die Überwälzung der darin enthaltenen Mehrwertsteuer auf die Beschwerdeführerin darstellen können, jedoch noch nicht auf deren Begleichung durch diese hinweisen (vgl. vorne E. 4.2.4) –, sind zudem mit einer Unterschrift versehen, teilweise begleitet von einem Stempel im Namen der Leistungserbringerinnen sowie dem Vermerk «Bar erhalten» mit Angabe eines Zahlungsdatums. Im Nachfolgenden sind die Leistungserbringerinnen, welche die strittigen Rechnungen an die Beschwerdeführerin gestellt haben, tabellarisch aufgeführt. Dabei wurde zu den einzelnen Leistungserbringerinnen

jeweils die Informationen aus dem Handels- sowie Mehrwertsteuerregister zum Zeitpunkt der Eröffnung der EM und zum Zeitpunkt der vorliegenden Urteilsfällung aufgeführt und der Rechnungsbetrag netto sowie die von der Beschwerdeführerin geltend gemachten Vorsteuern addiert über die Steuerperioden 2019 bis 2021 angegeben:

	Leistungserbringerinnen	**27.03.2024 (EM)**	**01.06.2026 (Urteilsdatum)**	**Rg-Betrag netto in Fr. / Vorsteuer in Fr.**
1	J._____	Keine Angaben	Keine Angaben	464.25 / 35.75
2	I._____ GmbH	Im HR gelöscht seit (…)/.(…).2020 MWST-Register: (…)	Im HR gelöscht seit (…)/.(…).2020	4'642.53 / 357.47
3	D._____ AG	Im HR gelöscht seit (…)/.(…).2021 MWST-Register: (…)	Im HR gelöscht seit (…)/.(…).2021	575'487.50 / 44'312.54
4	G._____ GmbH	Im HR gelöscht seit (…)/.(…).2022 MWST-Register: (…)	Im HR gelöscht seit (…)/.(…).2022	37'140.21 / 2'859.80
5	C._____ GmbH	In Liquidation seit (…)/.(…).2021, Eröffnung Konkurs (…)/.(…).2021 MWST-Register: (…)	In Liquidation seit (…)/.(…).2021, Eröffnung Konkurs (…)/.(…).2021	636'196.90 / 48'987.16
6	K._____ GmbH	In Liquidation seit (…)/.(…).2024 / Konkurs mangels Aktiven eingestellt (…)/.(…).2024 MWST-Register: (…)	Im HR gelöscht seit (…)/.(…).2026	2'599.81 / 200.19
7	L._____ AG	In Liquidation seit (…)/.(…).2023 MWST-Register: (…)	Im HR gelöscht seit (…)/.(…).2024	1'500.-- / 115.50
8	H._____ GmbH	In Liquidation seit (…)/.(…).2021, Konkurs mangels Aktiven eingestellt (…)/.(…).2022 MWST-Register: (…)	Im HR gelöscht seit (…)/.(…).2024	24'069.35 / 1'853.34

9	F._____ GmbH	In Liquidation seit (…)/.(…).2022, Konkurs mangels Aktiven eingestellt (…)/.(…).2023 MWST-Register: (…)	Im HR gelöscht seit (…)/.(…).2025	13'463.34 / 1'036.68
10	E._____ GmbH	In Liquidation seit (…)/.(…).2023 MWST-Register: (…)	Im HR gelöscht seit (…)/.(…).2025	669'731.98 / 51'599.37

5.1.3.1 In einem ersten Schritt ist auf die Rechnungen der Leistungserbringerinnen einzugehen, die im Zeitpunkt der Eröffnung der EM bereits aus dem Handelsregister gelöscht waren (Leistungserbringerinnen 2-4) oder über die keine Informationen auffindbar waren (Leistungserbringerin 1).

Der Beschwerdeführerin ist insofern zuzustimmen, als dass die Vorinstanz identische Rechnungen anderer Leistungserbringerinnen akzeptiert bzw. den Nachweis, dass die Beschwerdeführerin die Vorsteuern wirtschaftlich getragen hat, mit diesen Rechnungen als erbracht erachtet hat. Allerdings besteht – wie die Vorinstanz zutreffend festhält – ein wesentlicher Unterschied zwischen den akzeptierten und den nicht akzeptierten Rechnungen im Zusammenhang mit den Leistungserbringerinnen 2-4: Die Leistungserbringerinnen der akzeptierten Rechnungen waren zum Zeitpunkt der Eröffnung der EM noch aktiv, sodass bei diesen überprüft werden könnte, ob die entsprechenden Leistungen tatsächlich erbracht wurden und ob die darauf lastende Mehrwertsteuer eingefordert und bezahlt wurde. Eine solche Überprüfung ist im vorliegenden Fall gemäss Rechtsprechung (Urteil des BVGer A-1996/2022 vom 19. Dezember 2022 E. 6.2.2 [bestätigt mit Urteil des BGer 9C_111/2023 vom 16. Mai 2023 E. 6]) hinsichtlich der Leistungserbringerinnen 2-4 nicht möglich, da sie bereits aus dem Handelsregister gelöscht worden waren, bevor die Vorinstanz am 27. März 2024 die EM erlassen hat. Wie die Beschwerdeführerin zu Recht geltend macht, geht es nicht darum, ihr eine Mithaftung für Mehrwertsteuerschulden in Konkurs geratener Leistungserbringerinnen aufzuerlegen oder sie für den Konkurs verantwortlich zu machen. Das Bundesgericht erachtet jedoch die Existenz der leistungserbringenden Unternehmen und damit die Möglichkeit, die Zahlung bei diesen zu überprüfen, als eines von mehreren zulässigen Beurteilungskriterien für den Nachweis, ob die Mehrwertsteuer von der steuerpflichtigen Person tatsächlich bezahlt wurde (vgl. Urteil des BGer 9C_111/2023 vom 16. Mai 2023 E. 6). Hinsichtlich der Leistungserbringerin 1 waren weder im Handels- noch im Mehrwertsteuerregister Informationen

auffindbar. Auch hier hat die Vorinstanz keine Möglichkeit zu überprüfen, ob die Vorsteuern von der Beschwerdeführerin tatsächlich bezahlt wurden.

Der Vorinstanz kann somit keine Verletzung ihrer Untersuchungspflicht vorgeworfen werden: Sie hat vergeblich anderweitige Nachweise verlangt (vgl. Schreiben vom 3. Juni 2025; vorne Sachverhalt Bst. B.c), und eine Überprüfung der Zahlungen bei den Leistungserbringerinnen 1-4 war ihr wie vorstehend dargelegt von vornherein nicht möglich. Deshalb kommt die Beweislastregel zur Anwendung (vgl. vorne E. 1.6.1).

Zwar kann nicht ausgeschlossen werden, dass die Beschwerdeführerin die Mehrwertsteuerbeträge, deren Abzug als Vorsteuer sie geltend macht, tatsächlich bezahlt hat. Ebenso ist nicht ausgeschlossen, dass sie von den genannten Leistungserbringerinnen Leistungen bezogen hat. Aufgrund der mangelhaften Buchführung der Beschwerdeführerin (vgl. vorne E. 4.3.3 und 5.1.3) sowie der vorgelegten Beweismittel lässt sich jedoch nicht mit hinreichender Sicherheit nachweisen, ob und in welchem Umfang die auf diesen Leistungen lastende Steuer von der Beschwerdeführerin an die Leistungserbringerinnen 1-4 bezahlt wurde. Vor diesem Hintergrund vermögen weder der Umstand, dass keine Strafverfahren eröffnet wurden, noch das Vorbringen der Beschwerdeführerin zu überzeugen, wonach sie die ausgewiesenen Umsätze mangels eigenen Personals ohne die behaupteten Barzahlungen nicht hätte erbringen können. Beide Argumente vermögen den fehlenden Nachweis der tatsächlichen Zahlung der Vorsteuern nicht zu ersetzen.

Da es sich beim Vorsteuerabzug um einen Umstand handelt, der die Besteuerung mindert, hat die Beschwerdeführerin die Folgen des Fehlens des ihr obliegenden Nachweises zu tragen (vgl. auch: Urteil des BVGer A-1996/2022 vom 19. Dezember 2022 E. 6.2.2 [bestätigt mit Urteil des BGer 9C_111/2023 vom 16. Mai 2023 E. 6]); vgl. vorne E. 1.6.3).

Im Zusammenhang mit den Rechnungen der Leistungserbringerinnen 1-4 ist die Auffassung der Vorinstanz somit zu bestätigen und der Vorsteuerabzug zu verweigern.

5.1.3.2 Im Nachfolgenden ist auf die Rechnungen der Leistungserbringerinnen 5-10 einzugehen.

Vorliegend ist erneut festzuhalten, dass die Buchführung der Beschwerdeführerin erhebliche Mängel aufweist (keine Kassabuchführung und keine Verbuchung der Barzahlungen im Kassakonto). Die Verletzung der

Mitwirkungspflicht durch die Beschwerdeführerin darf jedoch nicht zum Anlass genommen werden, dass die Vorinstanz ihre Untersuchungen abbricht, wenn sich der Sachverhalt mit verhältnismässigem Aufwand auch ohne Zutun des Steuerpflichtigen ermitteln lässt (vgl. IMSTEPF/SEILER, a.a.O., S. 234). Die Vorinstanz argumentiert, bei denen sich in Liquidation befindenden Leistungserbringerinnen können keine Unterlagen mehr eingefordert werden, um die Zahlung der auf den Leistungen lastenden Steuern zu überprüfen. Dies gilt es im Nachfolgenden zu überprüfen.

Wie obenstehender Tabelle entnommen werden kann (vorne E. 5.1.3), waren die Leistungserbringerinnen 5-10 im Zeitpunkt der EM in Liquidation und (noch) nicht aus dem Handelsregister gelöscht worden. Die Liquidation allein beendet die Existenz als juristische Person nicht. Die Befugnisse der Organe der Gesellschaft werden mit dem Eintritt der Liquidation jedoch auf die Handlungen beschränkt, die für die Durchführung der Liquidation erforderlich sind, ihrer Natur nach aber nicht von den Liquidatoren vorgenommen werden können. Die Gesellschaft behält im Liquidationsstadium bis zur Löschung im Handelsregister also ihre Rechtspersönlichkeit, wobei ihre Handlungsfähigkeit durch den Liquidationszweck und die beschränkten Befugnisse der Gesellschaftsorgane eingeschränkt ist (Art. 739 Abs. 2 OR betreffend die AG und Art. 826 Abs. 2 OR betreffend die GmbH; vgl. BVGE 2017 III/1 E. 1.2.3 m.w.H.). Da vorgenannte Leistungserbringerinnen im Zeitpunkt der EM noch im Handelsregister eingetragen und damit als Rechtssubjekte existent waren, wäre es der Vorinstanz grundsätzlich möglich gewesen, bei diesen – vertreten durch ihre jeweiligen Liquidatoren – gestützt auf Art. 73 Abs. 1 Bst. b i.V.m. Art. 73 Abs. 2 Bst. c MWSTG Einsicht in die Geschäftsbücher, Belege, Geschäftspapiere und sonstigen Aufzeichnungen zu verlangen oder gestützt auf Art. 78 Abs. 1 MWSTG bei ihnen eine Kontrolle durchzuführen, zumal diese Bestimmung die Kontrollbefugnis der ESTV ausdrücklich auf auskunftspflichtige Drittpersonen im Sinne von Art. 73 Abs. 2 MWSTG ausdehnt (vorne E. 4.4).

Jedoch ist der mit diesen Untersuchungsmassnahmen verbundene Aufwand – insbesondere vor dem Hintergrund der Mehrwertsteuer als Selbstveranlagungssteuer – nicht mehr als verhältnismässig zu erachten: So ist beispielsweise die Identifikation und Kontaktaufnahme mit den Liquidatoren und die Einholung von Unterlagen aus Archivierungsorten ausserhalb des vormaligen Geschäftssitzes als Hürden zu nennen. Zudem stehen die ehemaligen Organe und Mitarbeitenden der Leistungserbringerinnen, welche allenfalls noch Kenntnis der konkreten Geschäftsvorfälle hätten, im Liquidationsstadium nicht mehr operativ zur Verfügung. Die Vorinstanz hat

damit ihre Untersuchungspflicht nicht verletzt, indem sie es unterlassen hat vorgenannte Untersuchungsmassnahmen durchzuführen.

Deshalb kommt die Beweislastregel zur Anwendung: Auch hier kann die tatsächliche Zahlung der streitigen Rechnungen mit den vorgelegten Beweismitteln nicht verlässlich nachgewiesen werden, was mitunter auf die Verletzung der Buchführungspflichten durch die Beschwerdeführerin zurückzuführen ist (vgl. vorne E. 4.3.3 und 5.1.3). Da es sich beim Vorsteuerabzug um einen Umstand handelt, der die Besteuerung mindert, hat die Beschwerdeführerin die Folgen des Fehlens des ihr obliegenden Nachweises zu tragen (vgl. vorne E. 1.6.3). Damit wurde der Vorsteuerabzug von der Vorinstanz im Zusammenhang mit den Rechnungen der Leistungserbringerinnen 5-10 ebenfalls zu Recht verweigert.

5.2 Die Beschwerdeführerin erhebt «vorsorglich die Einrede der Verjährung».

5.2.1 Das Recht, eine Steuerforderung festzusetzen, verjährt gemäss Art. 42 Abs. 1 MWSTG fünf Jahre nach Ablauf des Kalenderjahres, in dem sie entstanden ist («relative Verjährungsfrist»). Die Verjährung kann unterbrochen werden. Das bedeutet, dass die Verjährungsfrist im Zeitpunkt des Zugangs der verjährungsunterbrechenden Erklärung oder Handlung neu zu laufen beginnt (BAUMGARTNER ET AL., a.a.O., § 8 Rz. 45). Wird die Verjährung durch die steuerpflichtige Person unterbrochen, beträgt die relative Frist ab Unterbrechung wiederum fünf Jahre. Wird die Verjährung hingegen durch die ESTV oder eine Rechtsmittelinstanz unterbrochen, so beträgt die neu beginnende Frist zwei Jahre (vgl. Art. 42 Abs. 3 MWSTG). Diese relative Verjährungsfrist kann bis zum Zeitpunkt der «absoluten Festsetzungsverjährung» unterbrochen werden (Art. 42 Abs. 2 und Abs. 6 MWSTG; vgl. BLUM, MWSTG-Kommentar 2019, Art. 78 N. 32). Verjährungsunterbrechend wirken gemäss Art. 42 Abs. 2 MWSTG eine «auf Festsetzung oder Korrektur der Steuerforderung gerichtete empfangsbedürftige schriftliche Erklärung», eine «Verfügung», ein «Einspracheentscheid» oder ein «Urteil». Sodann wird die Verjährungsfrist auch mit der (schriftlichen) Ankündigung einer Kontrolle nach Art. 78 Abs. 3 MWSTG oder mit dem Beginn einer unangekündigten Kontrolle unterbrochen.

Das Recht, die Steuerforderung festzusetzen, verjährt in jedem Fall zehn Jahre nach Ablauf der Steuerperiode, in der die Steuerforderung entstanden ist («absolute Verjährungsfrist»; Art. 42 Abs. 6 MWSTG).

5.2.2 Vorliegend wäre die relative fünfjährige Festsetzungsfrist für die Steuerperiode 2019 am 1. Januar 2025 und für die Steuerperiode 2020 am 1. Januar 2026 abgelaufen. Für die Steuerperiode 2021 würde die relative fünfjährige Festsetzungsfrist am 1. Januar 2027 ablaufen. Die fünfjährige relative Frist für die besagten Steuerperioden wurde mit Kontrollankündigung vom 20. Juli 2022 der Vorinstanz, mittels EM vom 27. März 2024 der Vorinstanz, mit Verfügung vom 13. November 2024 der Vorinstanz sowie mit Einspracheentscheid vom 28. Oktober 2025 der Vorinstanz unterbrochen und hat jeweils neu begonnen zu laufen, mit einer Verjährungsfrist von zwei Jahren. Für die Steuerperioden 2019, 2020 und 2021 ist schliesslich auch die absolute Festsetzungsverjährung noch nicht eingetreten, womit die Steuer(nach)forderungen für diese Steuerperioden – entgegen der Auffassung der Beschwerdeführerin – nicht verjährt sind.

6.
Zusammenfassend erweist sich der angefochtene Einspracheentscheid als rechtmässig und die Beschwerde ist vollumfänglich abzuweisen, soweit darauf einzutreten ist (vorne E. 1.4).

7.
7.1 Ausgangsgemäss hat die unterliegende Beschwerdeführerin die auf Fr. 6’000.-- festzusetzenden Verfahrenskosten zu tragen (Art. 63 Abs. 1 VwVG und 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 173.320.2]). Der in gleicher Höhe einbezahlte Kostenvorschuss ist zur Bezahlung der Verfahrenskosten zu verwenden.

7.2 Eine Parteientschädigung ist nicht zuzusprechen (Art. 64 Abs. 1 VwVG e contrario und Art. 7 Abs. 1 VGKE e contrario sowie Art. 7 Abs. 3 VGKE).

Das Dispositiv befindet sich auf der nächsten Seite.

Demnach erkennt das Bundesverwaltungsgericht:

1.
Die Beschwerde wird abgewiesen, soweit darauf eingetreten wird.

2.
Die Verfahrenskosten von Fr. 6'000.-- werden der Beschwerdeführerin auferlegt. Der einbezahlte Kostenvorschuss in gleicher Höhe wird zur Bezahlung der Verfahrenskosten verwendet.

3.
Es wird keine Parteientschädigung zugesprochen.

4.
Dieses Urteil geht an die Beschwerdeführerin und die Vorinstanz.

Für die Rechtsmittelbelehrung wird auf die nächste Seite verwiesen.

Der vorsitzende Richter:	Die Gerichtsschreiberin:
Jürg Steiger	Aisha Rutishauser

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 Handen 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)