



## **Urteil vom 25. Januar 2024**

---

Besetzung

Richterin Iris Widmer (Vorsitz),  
Richter Keita Mutombo, Richter Pierre-Emmanuel Ruedin,  
Gerichtsschreiberin Ana Pajovic.

---

Parteien

**A. \_\_\_\_\_ GmbH,**  
(...),  
Beschwerdeführerin,

gegen

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

---

Gegenstand

Mehrwertsteuer; Umsatzdifferenzen;  
Vorsteuerabzugskorrektur (2014 - 2018).

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

Die A. \_\_\_\_\_ GmbH (nachfolgend: Steuerpflichtige) mit Sitz in [Ort] bezweckt gemäss Eintrag im Handelsregister des [Kanton] insbesondere den An- und Verkauf sowie den Import und Export von und mit Gebrauchtwagen und Autoersatzteilen. Sie ist seit 21. Januar 1999 im Register der Mehrwertsteuerpflichtigen Personen eingetragen und rechnet nach vereinbarten Entgelten ab (act. 1 der Vorinstanz, [...]). Einziger Gesellschafter und Geschäftsführer ist B. \_\_\_\_\_.

**B.**

**B.a** Vom 14. bis 17. Januar 2020 führte die Eidgenössische Steuerverwaltung (nachfolgend: ESTV) bei der Steuerpflichtigen eine Kontrolle betreffend die Steuerperioden 2014 bis 2018 (Zeitraum vom 1. Januar 2014 bis 31. Dezember 2018) durch. Im Anschluss an verschiedene Korrespondenzen zwischen dem bis 2019 zuständigen Buchhalter der Steuerpflichtigen und der ESTV erliess Letztere am 17. September 2020 die Einschätzungsmittteilung Nr. [...] (nachfolgend: EM) und verfügte darin eine Steuerkorrektur (Nachbelastung) zu Gunsten der ESTV in Höhe von insgesamt Fr. 96'653.-- zuzüglich Verzugszins seit dem 30. April 2017 (mittlerer Verfall). Die ESTV begründete die Nachforderung mit diversen festgestellten, zu Unrecht nicht (erfolgswirksam) verbuchten Umsätzen, Umsatzdifferenzen sowie mit zu Unrecht geltend gemachten Vorsteuern und der Rückgängigmachung fiktiver Vorsteuerabzüge. Letztere beiden wurden mangels (tauglicher) Unterlagen für die kontrollierten Steuerperioden von der ESTV (teilweise) geschätzt. Für die Einzelheiten der vorgenommenen Korrekturen und Ermessenseinschätzungen wurde auf die Beiblätter zur EM verwiesen (vgl. act. 3 der Vorinstanz, EM inkl. Anhänge 1 bis 3, S. 3-6). Gleichzeitig mit der EM wurden der Steuerpflichtigen zudem drei Seiten mit von dieser zu beachtenden Hinweisen zugestellt (vgl. act. 3 der Vorinstanz, EM, Schreiben «Vom Steuerpflichtigen zu beachten», S. 7-9).

**B.b** Am 7. Juni 2021 teilte der ehemalige Buchhalter der Steuerpflichtigen als deren Vertreter verschiedene Einwände gegen die EM mit und beantragte, dass auf die entsprechenden Aufrechnungen zu verzichten sei, respektive die ESTV mitteilen solle, welche fehlenden Nachweise von der Steuerpflichtigen zu erbringen seien (act. 4 der Vorinstanz). Daraufhin erliess die ESTV am 20. Januar 2022 eine einsprachefähige Verfügung (act. 5 der Vorinstanz). Unter Berücksichtigung der Einwände der Steuerpflichtigen reduzierte sie darin die Steuernachforderung. Für die Zeit vom

1. Januar 2014 bis 31. Dezember 2018 verfügte die ESTV neu eine Nachbelastung von insgesamt Fr. 94'769.-- (2014: Fr. 26'559.--; 2015: Fr. 11'910.--; 2016: Fr. 52'211.--; 2017: Fr. 3'788.--; 2018: Fr. 301.--) zuzüglich Verzugszins von 4% seit dem 30. April 2017 (mittlerer Verfall).

**B.c** Mit Eingabe vom 18. Februar 2022 erhob die Steuerpflichtige gegen die Verfügung vom 20. Januar 2022 Einsprache und beantragte, auf die in der Einsprache einzeln dargelegten Aufrechnungen sei zu verzichten. Im Übrigen machte die Steuerpflichtige sinngemäss eine Verletzung des rechtlichen Gehörs geltend.

**B.d** Am 9. Juni 2022 erliess die ESTV (nachfolgend auch: Vorinstanz) einen Einspracheentscheid. Darin erläuterte sie den Aufbau der angefochtenen Verfügung und stellte fest, dass sie sich zu sämtlichen Einwänden des früheren Vertreters der Steuerpflichtigen geäussert habe. Im Ergebnis hielt die ESTV an ihrer, mit Verfügung vom 20. Januar 2022 festgesetzten Steuernachforderung gegenüber der Steuerpflichtigen fest und wies deren Einsprache ab.

### **C.**

**C.a** Mit als «Einsprache» betitelten Eingabe vom 4. Juli 2022 erhebt die Steuerpflichtige (nachfolgend: Beschwerdeführerin) beim Bundesverwaltungsgericht Beschwerde gegen den Einspracheentscheid vom 9. Juni 2022. Sie beantragt, es sei «auf die einzeln hervorgebrachten Aufrechnungen zu verzichten und der Einspracheentscheid der ESTV zu korrigieren». Zudem erklärt die Beschwerdeführerin, dass «einzig die Aufrechnung der Kreditorenbelege» nicht angefochten werde und «dort der geltend gemachte Vorsteuerabzug wieder entsprechend aufgerechnet werden» könne.

Ferner rügt die Beschwerdeführerin, dass im Einspracheentscheid der ESTV nur oberflächlich auf ihre Argumente eingegangen werde und ihr das rechtliche Gehör «teilweise nur minimal gewährt» worden sei.

**C.b** Mit Vernehmlassung vom 15. August 2022 beantragt die ESTV die Abweisung der Beschwerde unter Kostenfolge zu Lasten der Beschwerdeführerin.

*Auf die konkreten Ausführungen der Verfahrensbeteiligten sowie die eingereichten Unterlagen wird – soweit sie für den Entscheid wesentlich sind – im Rahmen der 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 des Bundesgesetzes vom 12. Juni 2009 über die Mehrwertsteuer [Mehrwertsteuergesetz, MWSTG, SR 641.20], wonach die in Art. 2 Abs. 1 VwVG genannten Ausnahmen im Mehrwertsterverfahren 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 einzutreten.

**1.4** Anfechtungsobjekt im vorliegenden Verfahren vor Bundesverwaltungsgericht bildet der Einspracheentscheid vom 9. Juni 2022. Das Anfechtungsobjekt grenzt den Umfang des Streitgegenstands ein. Letzterer wird durch die Parteianträge definiert und braucht mit dem Anfechtungsobjekt nicht übereinzustimmen. Er darf im Laufe des Beschwerdeverfahrens eingeschränkt, jedoch nicht erweitert oder qualitativ verändert werden (BGE 131 II 200 E. 3.2; 131 V 164 E. 2.1; BVGE 2010/19 E. 2.1; statt vieler: Urteil des BVGer A-187/2021 vom 12. Februar 2022 E. 1.4).

Die Beschwerdeführerin beantragt, es sei «auf die einzeln hervorgebrachten Aufrechnungen zu verzichten» und der Einspracheentscheid der ESTV sei «zu korrigieren». «Einzig die Aufrechnung der Kreditorenbelege» werde nicht angefochten, dort könne der «geltend gemachte Vorsteuerabzug wieder entsprechend aufgerechnet» werden. Sie wiederholt, von den Total aufgerechneten Fr. 94'769.-- sei – «bis auf den fälschlicherweise vorgenommenen Vorsteuerabzug auf den Kreditorenrechnungen – vollständig zu verzichten», da «nachfolgend [gemeint ist in der Beschwerde] sämtliche Nachweise für die korrekte buchhalterische Behandlung erbracht» würden.

Da diese Nachweise im Rahmen des vorliegenden Verfahrens folglich zu prüfen sind und nach Darstellung der Beschwerdeführerin die genannten Kreditorenbelege und die Vorsteuerabzüge zusammenhängen, ist davon auszugehen, dass die Beschwerdeführerin die vollständige Überprüfung des vorinstanzlichen Entscheids verlangt und somit sinngemäss die Aufhebung des vorinstanzlichen Entscheids.

**1.5** Der hier zu beurteilende Sachverhalt betrifft die Steuerperioden 2014 bis und mit 2018. 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; Urteile des BVGer A-1996/2022 vom 19. Dezember 2022 E. 2; A-7088/2016 vom 11. Dezember 2017 E. 1.3).

Soweit im Folgenden auf die Rechtsprechung zum früheren Mehrwertsteuergesetz vom 2. September 1999 (aMWSTG, AS 2000 1300) verwiesen wird, liegt der Grund darin, dass diese auch für das MWSTG übernommen werden kann.

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

## **1.7**

**1.7.1** 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). 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). Die Untersuchungsmaxime erfährt zudem durch die Mitwirkungspflicht der Verfahrensparteien eine Einschränkung (Art. 13 VwVG; vgl. MOSER/BEUSCH/KNEUBÜHLER/KAYSER, Prozessieren vor dem Bundesverwaltungsgericht, 3. Aufl. 2022, Rz. 1.49 ff.). Im Mehrwertsteuerverfahren wird sie insbesondere durch das Selbstveranlagungsprinzip als spezialgesetzlich statuierte Mitwirkungspflicht der steuerpflichtigen Person relativiert (vgl. BVGE 2014/24 E. 2.2; 2009/60 E. 2.1.2; Urteile des BVGer A-1996/2022 vom 19. Dezember 2022 E. 3.1; A-2900/2014 vom 29. Januar 2015 E. 1.3; zum Selbstveranlagungsprinzip vgl. E. 2.7).

**1.7.2** 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.

**1.8** Ungeachtet des Grundsatzes der Beweismittelfreiheit (vgl. E. 1.7.2) 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 (BG 133 II 153 E. 4.3; Urteile des BVGer A-1996/2022 vom 19. Dezember 2022 E. 3.3.2; A-7088/2016 vom 11. Dezember 2017 E. 1.4).

## **2.**

**2.1** Bis zum 31. Dezember 2017 war steuerpflichtig, wer unabhängig von Rechtsform, Zweck und Gewinnabsicht ein Unternehmen betrieb und nicht von der Steuerpflicht befreit war (aArt. 10 Abs. 1 Satz 1 MWSTG; AS 2009 5203). Von der Steuerpflicht befreit war unter anderem, wer im Inland innerhalb eines Jahres weniger als Fr. 100'000.-- Umsatz aus steuerbaren Leistungen erzielte, sofern er oder sie nicht auf die Befreiung von der Steuerpflicht verzichtet hatte (aArt. 10 Abs. 2 Bst. a Satz 1 MWSTG; AS 2009 5203). Seit der Gesetzesänderung vom 30. September 2016 (in Kraft seit

dem 1. Januar 2018; AS 2017 3575) ist steuerpflichtig, wer unabhängig von Rechtsform, Zweck und Gewinnabsicht ein Unternehmen betreibt und mit diesem Unternehmen Leistungen im Inland erbringt (Art. 10 Abs. 1 Bst. a MWSTG), oder Sitz, Wohnsitz oder Betriebsstätte im Inland hat (Art. 10 Abs. 1 Bst. b MWSTG). Zudem setzt die Steuerpflicht voraus, dass mit diesem Unternehmen innerhalb eines Jahres im In- und Ausland mindestens ein Umsatz von Fr. 100'000.-- aus Leistungen erzielt wird, die nicht nach Art. 21 Abs. 2 MWSTG von der Steuer ausgenommen sind (Art. 10 Abs. 2 Bst. a MWSTG e contrario).

**2.2** Der Mehrwertsteuer unterliegen die im Inland von steuerpflichtigen Personen gegen Entgelt erbrachten Leistungen; sie sind steuerbar, soweit das MWSTG keine Ausnahme vorsieht (Inlandsteuer, 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). Mangels Vorliegens einer Leistung gelten namentlich Mittelflüsse im Sinne von Einlagen in Unternehmen nicht als Entgelt (Art. 18 Abs. 2 Bst. e MWSTG).

**2.3** Eine Ausnahme im Sinne von Art. 18 Abs. 1 MWSTG stellen beispielsweise Lieferungen von Gegenständen (mit Ausnahme der Überlassung zum Gebrauch oder zur Nutzung) dar, die direkt ins Ausland befördert oder versendet werden (Art. 23 Abs. 2 Ziff. 1 MWSTG).

**2.4** Die Mehrwertsteuer wird vom tatsächlich empfangenen Entgelt berechnet (Art. 24 Abs. 1 Satz 1 MWSTG). Der Mehrwertsteuersatz (Normalsatz) betrug in den Jahren 2014 bis 2017 8% (Art. 25 Abs. 1 MWSTG in der vom 1. Januar 2011 bis zum 31. Dezember 2017 geltenden Fassung [AS 2010 2055 und AS 2017 6305]), seit dem 1. Januar 2018 beträgt er 7.7% (Art. 25 Abs. 1 MWSTG).

## **2.5**

**2.5.1** 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.

**2.5.2** 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. Der Grundsatz der Beweismittelfreiheit (vgl. E. 1.7.2) erlaubt es der steuerpflichtigen Person, auch mit anderen Mitteln – als mit einer Rechnung – zu beweisen, dass ihr die Mehrwertsteuer in Rechnung gestellt wurde. Um der steuerpflichtigen Person die Möglichkeit des Nachweises ihres Rechts auf Vorsteuerabzug zu erleichtern, verpflichtet Art. 26 Abs. 1 MWSTG den Leistungserbringer bzw. die Leistungserbringerin dem Leistungsempfänger bzw. der Leistungsempfängerin auf Verlangen eine Rechnung auszustellen, die bestimmten Formvorschriften genügt (vgl. zum Ganzen: Urteil des BVGer A-1996/2022 vom 19. Dezember 2022 E. 5.1 m.w.H.).

**2.5.3** Der Abzug der Vorsteuer nach Art. 28 Abs. 1 MWSTG ist nur zulässig, wenn die steuerpflichtige Person nachweist, dass sie die Vorsteuer *tatsächlich bezahlt* hat (Art. 28 Abs. 3 MWSTG [Art. 28 Abs. 4 MWSTG in der bis 31. Dezember 2017 geltenden Fassung; AS 2017 3575]). Die Rechtsprechung erachtet – unter Berücksichtigung des Grundsatzes der Beweismittelfreiheit (vgl. E. 2.5.2 hiervor) – insbesondere Buchungs- und Zahlungsbelege als taugliche Beweise hierfür (vgl. Urteil des BVGer A-1996/2022 vom 19. Dezember 2022 E. 5.2 m.w.H., bestätigt mit Urteil des BGer 9C\_111/2023 vom 16. Mai 2023 E. 6). Kann die steuerpflichtige Person nicht nachweisen, dass sie die ihr in Rechnung gestellte Mehrwertsteuer bezahlt hat, ist der Abzug der entsprechenden Beträge als Vorsteuer zu verweigern (vgl. zur Beweislast E. 1.8; Urteil des BVGer A-1996/2022 vom 19. Dezember 2022 E. 5.2).

**2.5.4** Im Falle der Abrechnung nach *vereinnahmten* Entgelten entsteht der Anspruch auf Vorsteuerabzug im Zeitpunkt der Bezahlung der Vorsteuer (Art. 40 Abs. 2 MWSTG).

**2.5.5** Kein Anspruch auf Vorsteuerabzug besteht bei Leistungen und bei der Einfuhr von Gegenständen, die für die Erbringung von Leistungen, die von der Steuer ausgenommen sind und für deren Verwendung nicht optiert wurde, verwendet werden (Art. 29 Abs. 1 MWSTG).

## **2.6**

**2.6.1** Gemäss Art. 28a Abs. 1 MWSTG (bzw. Art. 28 Abs. 3 MWSTG in der bis 31. Dezember 2017 geltenden Fassung; AS 2009 5203) kann die steuerpflichtige Person eine *fiktive* Vorsteuer – bis Ende 2017 als fiktiver Vorsteuerabzug bezeichnet – abziehen, wenn sie im Rahmen ihrer zum Vorsteuerabzug berechtigten unternehmerischen Tätigkeit einen individuali-

sierbaren beweglichen Gegenstand bezieht *und* ihr beim Bezug dieses Gegenstands keine Mehrwertsteuer offen überwältzt wird.

**2.6.2** Die Berechtigung zum Abzug fiktiver Vorsteuern wird in Art. 63 MWSTV näher geregelt. Die bis 31. Dezember 2017 geltende Fassung dieser Bestimmung (AS 2009 6743) enthielt in Absatz 4 eine Regelung für Fälle, in welchen die steuerpflichtige Person den Gegenstand an einen Abnehmer oder eine Abnehmerin im Ausland lieferte. In diesen Fällen musste der (geltend gemachte) fiktive Vorsteuerabzug in der Abrechnungsperiode, in welcher die Lieferung erfolgte, rückgängig gemacht werden.

## **2.7**

**2.7.1** Die Veranlagung und Entrichtung der Inlandsteuer erfolgt nach dem Selbstveranlagungsprinzip. Die steuerpflichtige Person stellt dabei eigenständig fest, ob sie die Voraussetzungen der subjektiven Steuerpflicht (Art. 10 und 66 MWSTG) erfüllt, ermittelt die Steuerforderung selber (Art. 71 MWSTG) und begleicht diese innerhalb von 60 Tagen nach Ablauf der Abrechnungsperiode (Art. 86 Abs. 1 MWSTG). Das Selbstveranlagungsprinzip bedeutet somit, dass der Leistungserbringer bzw. die Leistungserbringerin selbst für die Feststellung der Mehrwertsteuerpflicht bzw. -forderung verantwortlich ist (vgl. BGE 140 II 202 E. 5.4; Urteile des BVerG A-1996/2022 vom 19. Dezember 2022 E. 4.1; A-2953/2020 vom 27. Dezember 2021 E. 2.2).

**2.7.2** Die ESTV kann bei steuerpflichtigen Personen Kontrollen durchführen (Art. 78 MWSTG). Solche Kontrollen sind innert 360 Tagen seit der Ankündigung mit einer Einschätzungsmittlung abzuschliessen, wobei darin der Umfang der Steuerforderung für den kontrollierten Zeitraum festgehalten wird (Art. 78 Abs. 5 MWSTG; Urteil des BVerG 2C\_326/2015 vom 24. November 2016 E. 3.2).

**2.8** Art. 70 Abs. 1 MWSTG verpflichtet die mehrwertsteuerpflichtige Person zur ordnungsgemässen Buchführung nach handelsrechtlichen Grundsätzen.

**2.8.1** Die Buchführung ist das lückenlose und planmässige Aufzeichnen sämtlicher Geschäftsvorfälle einer Unternehmung auf der Grundlage von Belegen. Sie schlägt sich in den Geschäftsbüchern und den zugehörigen Aufzeichnungen nieder (vgl. Urteile des BVerG A-5551/2019 vom 14. Januar 2021 E. 2.4.2; A-5892/2018 vom 4. Juli 2019 E. 2.4.2; BEATRICE BLUM, in: Geiger/Schluckebier [Hrsg.], MWSTG Kommentar, 2019, Rz. 5

und 13 zu Art. 70 MWSTG, m.w.H.). Eine formell richtige Buchhaltung ist gemäss bundesgerichtlicher Rechtsprechung vermutungsweise auch materiell richtig (vgl. Urteile des BGer 2C\_311/2016 vom 23. Mai 2016 E. 2.2.1; 2C\_812/2013 vom 28. Mai 2014 E. 2.4.1 [beide zu Art. 60 aMWSTG]).

**2.8.2** Die ESTV kann ausnahmsweise über die handelsrechtlichen Grundsätze hinausgehende Aufzeichnungspflichten erlassen, wenn dies für die ordnungsgemässe Erhebung der Mehrwertsteuer unerlässlich ist (Art. 70 Abs. 1 MWSTG). Von dieser Befugnis hat sie u.a. im Rahmen des Erlasses der MWST-Info 16 «Buchführung und Rechnungsstellung» (nachfolgend: MWST-Info 16), gültig seit dem 1. Januar 2010 (mittlerweile ersetzt durch die webbasierte Version, abrufbar unter [www.gate.estv.admin.ch/mwst-webpublikationen/public](http://www.gate.estv.admin.ch/mwst-webpublikationen/public) > MWST-Infos > 16 Buchführung und Rechnungsstellung; zuletzt besucht am 27. September 2023), Gebrauch gemacht. Diese enthält genaue Angaben dazu, wie eine derartige Buchführung auszugestalten ist (Rz. 1.1 ff. der MWST-Info 16). Alle Geschäftsvorfälle müssen chronologisch fortlaufend aufgezeichnet werden, wobei dies zeitnah, d.h. zeitlich unmittelbar nach ihrer Verwirklichung – und damit aktuell – zu geschehen hat (Rz. 1.3 der MWST-Info 16). Essentiell ist die sog. «Prüfspur», welche die formelle Dokumentation sicherstellt. Darunter zu verstehen ist die Verfolgung der Geschäftsvorfälle sowohl vom Einzelbeleg über die Buchhaltung bis zur MWST-Abrechnung als auch in umgekehrter Richtung (Rz. 1.5 der MWST-Info 16). Diese «Prüfspur» muss – auch stichprobeweise – ohne Zeitverlust jederzeit gewährleistet sein (BGE 140 II 495 E. 3.4.4).

**2.8.3** Nach der geltenden Rechtsprechung ist die steuerpflichtige Person im Rahmen ihrer Buchführungspflicht selbst bei geringem Barverkehr zur Führung zumindest eines einfachen ordentlichen Kassabuches verpflichtet. Dabei sind die erzielten Umsätze lückenlos zu erfassen und die entsprechenden Belege aufzubewahren. Die detaillierte und chronologische Führung eines Kassabuches muss besonders hohen Anforderungen genügen. Soll ein Kassabuch für die Richtigkeit des erfassten Bargeldverkehrs Beweis erbringen, ist zu verlangen, dass in diesem die Bareinnahmen und -ausgaben fortlaufend, lückenlos und zeitnah aufgezeichnet werden und durch Kassenstürze regelmässig – in bargeldintensiven Betrieben täglich – kontrolliert werden (vgl. Urteil des BVer A-1558/2020 vom 3. November 2021 E. 3.2.2; MWST-Info 16 Ziff. 4.2.2). Nur auf diese Weise ist gewährleistet, dass die erfassten Bareinnahmen vollständig sind und den effektiven Bareinnahmen entsprechen. Die zentrale Bedeutung eines korrekt

geführten Kassabuchs ist allen Steuerarten gleichermassen eigen (Urteil des BVGer A-6390/2016 vom 14. September 2017 E. 2.3.3 m.w.H.).

## **2.9**

**2.9.1** Liegen keine oder nur unvollständige Aufzeichnungen vor (Verstoss gegen die formellen Buchführungsvorschriften) oder stimmen die ausgewiesenen Ergebnisse – trotz formell einwandfreier Buchführung – mit dem wirklichen Sachverhalt offensichtlich nicht überein (Verstoss gegen die materiellen Buchführungsregeln), so schätzt die ESTV die Steuerforderung nach pflichtgemäsem Ermessen ein (Art. 79 Abs. 1 MWSTG). Wird die Mehrwertsteuer effektiv abgerechnet, ist die Steuerforderung die Differenz zwischen geschuldeter Steuer und Vorsteuerguthaben (Art. 36 Abs. 2 MWSTG). Die ESTV hat daher nicht bloss die Steuerschuld, sondern auch die Vorsteuern zu schätzen (vgl. BLUM, a.a.O., Rz. 14 zu Art. 79). Die Festsetzung der Steuerforderung erfolgt mit einer Einschätzungsmitteilung (Art. 79 Abs. 2 MWSTG).

**2.9.2** In Fällen, in welchen keine oder nur unvollständige Aufzeichnungen vorliegen, hat eine Schätzung insbesondere auch dann zu erfolgen, wenn die Verstösse gegen die formellen Buchhaltungsvorschriften als derart gravierend zu qualifizieren sind, dass sie die materielle Richtigkeit der Buchhaltungsergebnisse in Frage stellen. Dies liegt etwa dann vor, wenn ein Kassakonto einen Minussaldo aufweist, denn aus einer Barkasse kann definitionsgemäss nicht mehr Geld herausgenommen werden als eingelegt worden ist (vgl. Urteil des BVGer A-6390/2016, A-6393/2016 vom 14. September 2017 E. 2.4.2). Ein solcher Umstand lässt für sich allein bereits die Annahme zu, dass eine Buchhaltung keine Beweiskraft hat (vgl. Urteile des BGer 2C\_885/2019 vom 5. März 2020 E. 5.5; 2C\_82/2014 vom 6. Juni 2014 E. 4.2; Urteile des BVGer A-1558/2020 vom 3. November 2021 E. 3.2.3; A-1098/2019 vom 10. September 2019 E. 2.2.3).

**2.9.3** Sind die Voraussetzungen für eine Ermessenstaxation erfüllt, so ist die ESTV nicht nur berechtigt, sondern verpflichtet, eine solche nach pflichtgemäsem Ermessen vorzunehmen. Die ESTV hat dabei alle Umstände zu beachten, von denen sie Kenntnis hat. Wohl hat die Steuerbehörde eine vorsichtige Schätzung anzustellen, doch ist sie nicht verpflichtet, im Zweifelsfall die für die steuerpflichtige Person günstigste Annahme zu treffen. Im Gegenteil, es soll vermieden werden, dass Steuerpflichtige, die ihren Mitwirkungspflichten nicht nachkommen, am Ende bessergestellt werden als solche, die es tun. Mit anderen Worten darf sich die Verletzung von Verfahrenspflichten nicht lohnen. Dementsprechend dürfen Fälle, in

denen die Steuerpflichtigen ihre Mitwirkungspflichten nicht wahrnehmen bzw. keine, unvollständige oder ungenügende Aufzeichnungen über ihre Umsätze (bzw. hinsichtlich der Feststellung oder Überprüfung der Steuerpflicht) führen, keine Steuerausfälle zur Folge haben (vgl. Urteil des BGer 2C\_1077/2012, 2C\_1078/2012 vom 24. Mai 2014 E. 2.3; Urteile des BVGer A-5892/2018 vom 4. Juli 2019 E. 2.6.1; A-874/2017 vom 23. August 2017 E. 2.6.3).

**2.9.4** Ist die ESTV verpflichtet, eine Schätzung nach pflichtgemäsem Ermessen vorzunehmen, hat sie diejenige Schätzungsmethode zu wählen, die den individuellen Verhältnissen im Betrieb der steuerpflichtigen Person soweit als möglich Rechnung trägt, auf plausiblen Annahmen beruht und deren Ergebnis der wirklichen Situation möglichst nahekommt (Urteile des BGer 2C\_950/2015 vom 11. März 2016 E. 4.5; 2C\_576/2015 vom 29. Februar 2016 E. 3.4). In Betracht kommen Schätzungsmethoden, die auf eine Ergänzung oder Rekonstruktion der ungenügenden Buchhaltung hinauslaufen, aber auch Umsatzschätzungen aufgrund unbestrittener Teil-Rechnungsergebnisse in Verbindung mit Erfahrungssätzen. Die brauchbaren Teile der Buchhaltung und allenfalls vorhandene Belege sind soweit als möglich bei der Schätzung zu berücksichtigen. Sie können durchaus als Basiswerte der Ermessenstaxation fungieren (statt vieler: Urteil des BVGer A-874/2017 vom 23. August 2017 E. 2.6 m.w.H.).

**2.9.5** Gemäss Rechtsprechung ist es im Rahmen einer Ermessenstaxation ebenfalls zulässig, dass die ESTV eine Prüfung der Verhältnisse während eines Teils der Kontrollperiode vornimmt und in der Folge das Ergebnis auf den gesamten kontrollierten Zeitraum umlegt bzw. hochrechnet (sog. Umlageverfahren). Voraussetzung dafür ist, dass die massgebenden Verhältnisse im eingehend kontrollierten Zeitabschnitt ähnlich sind wie in der gesamten Kontrollperiode (Urteile des BGer 2C\_309/2009 vom 1. Februar 2010 E. 2.2; 2A.437/2005 vom 3. Mai 2006 E. 4.3.2; Urteile des BVGer A-1336/2020 vom 12. Oktober 2021 E. 3.5.3; A-6390/2016, A-6393/2016 vom 14. September 2017 E. 2.5.3). Bestehen begründete Anhaltspunkte dafür, dass die festgestellten Mängel nicht auf die übrigen Kontrollperioden übertragen werden können, ist das Umlageverfahren nicht zulässig. Rechtsprechungsgemäss wird deshalb vorausgesetzt, dass die ESTV die übrigen Kontrollperioden mindestens stichprobenweise prüft und einzelfallweise belegt, dass die gefundenen Mängel auch in den übrigen, von der Kontrolle betroffenen Zeitabschnitten vorgekommen sind (vgl. Urteile des BVGer A-5274/2011 vom 19. März 2012 E. 5.5.2; A-549/2010 vom 12. September 2011 E. 2.7.2; JÜRIG STEIGER, in: Zweifel/Beusch/Glauser/

Robinson [Hrsg.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer, 2015, Rz. 29 zu Art. 79).

## 2.10

**2.10.1** Das Bundesverwaltungsgericht überprüft das Vorliegen der Voraussetzungen für die Vornahme einer Ermessenstaxation (vgl. E. 2.9.1-2.9.2) uneingeschränkt. Bei der Überprüfung von zulässigerweise erfolgten Ermessensveranlagungen auferlegt sich das Bundesverwaltungsgericht als ausserhalb der Verwaltungsorganisation und Behördenhierarchie stehendes, von der richterlichen Unabhängigkeit bestimmtes Gericht trotz des möglichen Rügegrundes der Unangemessenheit (vgl. vorne E. 1.6) jedoch eine gewisse Zurückhaltung und reduziert dergestalt seine Prüfungsdichte. Grundsätzlich setzt das Bundesverwaltungsgericht nur dann sein eigenes Ermessen an die Stelle desjenigen der Vorinstanz, wenn dieser bei der Schätzung erhebliche Ermessensfehler unterlaufen sind (vgl. Urteile des BGer 2C\_950/2015 vom 11. März 2016 E. 4.5; 2C\_970/2012 vom 1. April 2013 E. 4.3; Urteile des BVGer A-5892/2018 vom 4. Juli 2019 E. 2.8.1; A-1133/2018 vom 26. September 2018 E. 2.8.1).

**2.10.2** Für das Vorliegen der Voraussetzungen einer Ermessenseinschätzung ist nach der allgemeinen Beweislastregel (vgl. E. 1.8) die ESTV beweissbelastet. Sind die Voraussetzungen erfüllt («erste Stufe») und erscheint die vorinstanzliche Schätzung nicht bereits im Rahmen der durch das Bundesverwaltungsgericht mit der gebotenen Zurückhaltung (E. 2.10.1 hiervor) vorzunehmenden Prüfung als pflichtwidrig («zweite Stufe»), obliegt es – in Umkehr der allgemeinen Beweislast – der steuerpflichtigen Person, den Nachweis für die Unrichtigkeit der Schätzung zu erbringen («dritte Stufe»).

Weil das Ergebnis der Ermessenstaxation auf einer Schätzung beruht, kann sich die steuerpflichtige Person gegen eine zulässigerweise durchgeführte Ermessenseinschätzung nicht mit allgemeiner Kritik zur Wehr setzen. Namentlich kann sie sich nicht darauf beschränken, die Kalkulationsgrundlagen der Ermessenseinschätzung pauschal zu kritisieren. Vielmehr hat sie *anhand von Belegen* nachzuweisen, dass die von der ESTV vorgenommene Schätzung *offensichtlich* unrichtig ist (statt vieler: Urteile des BGer 2C\_1077/2012, 2C\_1078/2012 vom 24. Mai 2014 E. 2.5; 2C\_970/2012 vom 1. April 2013 E. 4.3; Urteil des BVGer A-6390/2016, A-6393/2016 vom 14. September 2017 E. 2.6.3). Gelingt es der steuerpflichtigen Person nicht, zu beweisen, dass das Ergebnis der Ermessenseinschätzung klarerweise nicht mit den tatsächlichen Gegebenheiten

übereinstimmt, hat sie die Folgen der Beweislosigkeit zu tragen und es bleibt bei der bisherigen Schätzung. Dies ist das Resultat einer Situation, die sie letztlich – in Missachtung ihrer Mitwirkungspflichten (vgl. E. 1.7.1 und 2.7 f.) – selber zu vertreten hat. Die steuerpflichtige Person muss somit die Ungewissheit tragen, die eine Schätzung zwangsläufig mit sich bringt (vgl. Urteile des BVGer A-5892/2018 vom 4. Juli 2019 E. 2.8; A-1133/2018 vom 26. September 2018 E. 2.8.2; A-7215/2014 vom 2. September 2015 E. 2.8.3).

### **3.**

Vorab ist auf zwei formelle Rügen der Beschwerdeführerin einzugehen. Sie beanstandet, die Vorinstanz sei nur oberflächlich auf ihre Argumente eingegangen bzw. ihr sei das rechtliche Gehör «teilweise nur minimal gewährt» worden (vgl. Sachverhalt Bst. C.a).

**3.1** Aus Art. 29 Abs. 2 der Bundesverfassung der Schweizerischen Eidgenossenschaft vom 18. April 1999 (BV, SR 101) ergibt sich der Anspruch auf rechtliches Gehör; dieser ist formeller Natur (vgl. BGE 144 I 11 E. 5.3 m.w.H.).

**3.1.1** Der Anspruch auf rechtliches Gehör dient einerseits der Sachaufklärung, andererseits stellt er ein persönlichkeitsbezogenes Mitwirkungsrecht beim Erlass eines Entscheids dar, welcher in die Rechtsstellung des Einzelnen eingreift. Dazu gehört insbesondere das Recht des Betroffenen, sich vor Erlass eines solchen Entscheids zur Sache zu äussern, erhebliche Beweise beizubringen und Einsicht in die Akten zu nehmen. Der Anspruch auf rechtliches Gehör umfasst als Mitwirkungsrecht somit alle Befugnisse, die einer Partei einzuräumen sind, damit sie in einem Verfahren ihren Standpunkt wirksam zur Geltung bringen kann (BGE 144 I 11 E. 5.3; 140 I 99 E. 3.4; 135 II 286 E. 5.1). Voraussetzung des Äusserungsrechts sind genügende Kenntnisse über den Verfahrensverlauf, was auf das Recht hinausläuft, in geeigneter Weise über die für den Entscheid wesentlichen Vorgänge und Grundlagen vorweg orientiert zu werden (BGE 141 I 60 E. 3.3; 140 I 99 E. 3.4). Wie weit dieses Recht geht, lässt sich nicht generell, sondern nur unter Würdigung der konkreten Umstände beurteilen. Entscheidend ist, ob dem Betroffenen ermöglicht wurde, seinen Standpunkt wirksam zur Geltung zu bringen (BGE 144 I 11 E. 5.3 m.w.H.; Urteil des BVGer A-2892/2021 vom 7. Juli 2023 E. 2.2.1).

**3.1.2** Der Anspruch auf rechtliches Gehör verlangt zudem, dass die Behörde die Vorbringen der vom Entscheid betroffenen Person auch

tatsächlich hört, prüft und in der Entscheidungsfindung berücksichtigt. Daraus folgt die Verpflichtung der Behörde, ihren Entscheid zu begründen (vgl. Art. 35 Abs. 1 VwVG). Nach der Rechtsprechung ist dabei nicht erforderlich, dass sie sich mit allen Parteistandpunkten einlässlich auseinandersetzt und jedes einzelne Vorbringen ausdrücklich widerlegt. Vielmehr kann sie sich auf die für den Entscheid wesentlichen Punkte beschränken. Die Begründung muss so abgefasst sein, dass sich die betroffene Person über die Tragweite des Entscheids Rechenschaft geben und ihn in voller Kenntnis der Sache an die höhere Instanz weiterziehen kann. In diesem Sinn müssen wenigstens kurz die Überlegungen genannt werden, von denen sich die Behörde hat leiten lassen und auf die sich ihr Entscheid stützt (BGE 141 III 28 E. 3.2.4; 134 I 83 E. 4.1; Urteile des BVGer A-3078/2021 vom 7. Juli 2023 E. 2.1.1; A-1114/2021 vom 31. Oktober 2022 E. 2.1.1). Die Begründung der Verfügung muss nicht zwingend in der Verfügung selbst enthalten sein. Genügen kann auch ein Verweis in der Verfügung auf separate Schriftstücke, auf frühere Entscheide oder klare Angaben der Entscheidungsgründe in früheren Schreiben (in derselben Sache) an die Verfügungsadressatin (BGE 123 I 31 E. 2c und 2d; Urteile des BVGer A-2373/2019 vom 13. November 2020 E. 3.2.1; A-6362/2015 vom 16. Januar 2017 E. 3.1.2).

## 3.2

**3.2.1** Die Beschwerdeführerin beanstandet, wie erwähnt (E. 3), die Vorinstanz sei im angefochtenen Einspracheentscheid nur oberflächlich auf ihre Argumente eingegangen (vgl. Sachverhalt Bst. C.a).

Insofern die Beschwerdeführerin damit sinngemäss eine *unzureichende Begründung* durch die Vorinstanz und somit eine Verletzung ihres Anspruchs auf rechtliches Gehör geltend machen sollte, erweist sich diese Rüge als unbegründet. In den Beiblättern zur EM sind die von der ESTV vorgenommenen Korrekturen und Schätzungen nach Ziffern und nach Jahren bzw. Steuerperioden aufgeschlüsselt. Sie werden zudem kurz erklärt. Des Weiteren wurden der Beschwerdeführerin zusammen mit der EM drei Seiten mit von dieser zu beachtenden Hinweisen zugestellt (vgl. act. 3 der Vorinstanz). Wie zuvor festgehalten (oben E. 3.1.2), ist der Begründungspflicht Genüge getan, wenn sich die Begründung aus früheren Schreiben bzw. Verfügungen der ESTV an die Beschwerdeführerin ergibt. Dies ist hier der Fall. Die Vorinstanz verweist im angefochtenen Einspracheentscheid auf Ausführungen bzw. Gliederungen in der EM und deren Beiblättern sowie auf Ausführungen in der Verfügung vom 20. Januar 2022. Die Inhalte dieser Schriftstücke waren der Beschwerdeführerin unbestrittenermassen

bekannt. Darin hat die Vorinstanz namentlich jeweils kurz begründet, warum sie die von der Beschwerdeführerin anbotenen Beweise als irrelevant bzw. untauglich erachtete.

**3.2.2** Weiter beanstandet die Beschwerdeführerin, ihr sei das rechtliche Gehör «teilweise nur minimal gewährt» worden, da sie sich nur schriftlich zu den vorgenommenen Korrekturen bzw. Einschätzungen habe äussern können (vgl. Sachverhalt Bst. C.a).

Insofern die Beschwerdeführerin auch damit überhaupt eine Verletzung ihres Anspruchs auf rechtliches Gehör geltend machen sollte, erweist sich diese Rüge ebenfalls als unbegründet. Die Beschwerdeführerin erhielt im Rahmen des vorinstanzlichen Verfahrens mehrmals die Gelegenheit, ihren Standpunkt zu erläutern und die von der ESTV geforderten Nachweise zu erbringen. Hinweise darauf, dass ihr Mitwirkungsrecht beschnitten worden wäre, sind den Akten keine zu entnehmen. Anlässlich der vorgenommenen Kontrolle fand im Übrigen auch ein (mündlicher) Austausch zwischen den ehemaligen und derzeitigen Buchhalter der Beschwerdeführerin und der ESTV statt. Ein Anspruch auf mündliche Einsprache besteht sodann nicht (vgl. Art. 83 Abs. 2 MWSTG e contrario).

#### **4.**

**4.1** Im vorliegenden Fall hat die ESTV die von der Beschwerdeführerin geschuldete Mehrwertsteuer neu festgesetzt. Während der Kontrollperiode (2014-2018) hat sie wiederholt Kassenminussaldi festgestellt (act. 2 der Vorinstanz, [...]). In der Folge hat die Vorinstanz nicht erfolgswirksam verbuchte Umsätze aufgerechnet (EM Ziffer 1), auf festgestellten Umsatzdifferenzen die Steuer nachbelastet (EM Ziffer 2), zu Unrecht geltend gemachte Vorsteuern korrigiert (EM Ziffer 3), sowie fiktiv geltend gemachte Vorsteuern rückgängig gemacht (EM Ziffer 4). Dabei ist sie so vorgegangen, dass sie ungenügende Teile der Buchhaltung ergänzt bzw. rekonstruiert hat und auf gewissen Teilen Schätzungen vorgenommen hat. Die Vorinstanz hat folglich eine Ermessenstaxation vorgenommen, und es ist zu untersuchen, ob dies zu Recht erfolgt ist. Hierzu ist in einem ersten Schritt zu prüfen, ob die Voraussetzungen für die Vornahme einer Ermessenstaxation (vgl. E. 2.10.1-2.10.2) gegeben sind (E. 4.2). Sind diese Voraussetzungen erfüllt, ist weiter zu prüfen, ob die Vorinstanz ihre jeweiligen Schätzungen nach pflichtgemäßem Ermessen vorgenommen hat und ob die Beschwerdeführerin den Nachweis erbringen kann, dass die Schätzungen der Vorinstanz offensichtlich unrichtig sind (E. 4.3 ff.).

**4.1.1** Die Beschwerdeführerin bestreitet sinngemäss grundsätzlich, dass ihre Buchhaltung als ungenügend zu qualifizieren sei. Sie führt zwei Buchungen gemäss dem eingereichten Wagenbuch auf, welche «illustrativ» belegen sollen, dass ihre Buchhaltung korrekt geführt wurde («Beleg» bzw. Laufnummer [...] [Einkauf Fahrzeug] sowie «Beleg» bzw. Laufnummer [...] [Einkauf Fahrzeug]; vgl. Beschwerdebeilage 3, Beilage 2 [...]). Damit sei bereits ihr Wagenbuch ein hinreichender Nachweis für die Einkäufe und Verkäufe, welche in den entsprechenden Konten (namentlich Bank / Kasse) verbucht worden seien. Die Vorinstanz habe sich «keine Mühe gemacht, die Transaktionen zu verstehen oder zu dokumentieren».

**4.1.2** Die Vorinstanz hält den Vorbringen der Beschwerdeführerin entgegen, dass die «Wagenhandelskontrolle» der Beschwerdeführerin nicht alle zwingend notwendigen Informationen enthalte, weshalb dieser per se keine wirkliche Aussagekraft und somit kein Beweiswert zukomme. Es seien namentlich die erforderlichen Exportnachweise nicht lückenlos vorgelegt worden. Zudem habe die Beschwerdeführerin mehrere, unterschiedliche Fahrzeuge mit der gleichen Laufnummer im Wagenbuch erfasst ([Aufzählung von Beispielen]). Aus den von der Vorinstanz zusammengestellten Kontodetails zum Buchhaltungskonto 1000 (Kasse) der Beschwerdeführerin würden ferner zweifelsfrei fortlaufende Minussaldi hervorgehen (vgl. act. 9 der Vorinstanz, [...]). All dies relativiere die Nachvollziehbarkeit der aufgelisteten Ein- und Verkäufe stark.

**4.2** Was die von der Vorinstanz vorgenommenen Ermessenstaxation betrifft, so erweist sich diese in vorliegendem Fall als notwendig, da die Voraussetzungen hierzu erfüllt waren: Die Buchhaltung der Beschwerdeführerin ist in der Tat nicht aussagekräftig. Dies ergibt sich bereits aus dem Umstand, dass der Kassensaldo der Beschwerdeführerin in den kontrollierten Steuerperioden immer wieder im Minus war, respektive immer weiter ins Minus fiel (zur Unzulässigkeit von Minussaldi auf dem Kassakonto vgl. E. 2.9.2). Dies ist unbestritten. Die Beschwerdeführerin anerkennt zudem, dass es ihr Treuhandbüro [für die kontrollierten Steuerperioden] «leider versäumt» habe, ein detailliertes Kassenbuch zu erstellen (vgl. Beschwerde S. 2). Die Eintragungen im Wagenbuch und im Kassakonto sowie in den verschiedenen übrigen Buchhaltungskonten (und umgekehrt) lassen sich nicht problemlos bzw. nicht leicht und genau verfolgen. Insbesondere wurden verschiedene Fahrzeuge mit derselben Laufnummer erfasst und es konnten verschiedentlich keine Ausführbelege vorgewiesen werden. Die «Prüfspur» (vgl. E. 2.8.2) lässt sich deshalb – entgegen der

Auffassung der Beschwerdeführerin – jedenfalls nicht mühelos und ohne grösseren Aufwand und Zeitverlust rekonstruieren.

Die unvollständigen und teilweise nicht nachvollziehbaren Aufzeichnungen der Beschwerdeführerin sind als grober Verstoss gegen die formellen Buchhaltungsvorschriften zu werten. Dadurch ist die materielle Richtigkeit der vorhandenen Buchhaltungsergebnisse in Frage gestellt (vgl. E. 2.9.2). Unter diesen Umständen war die Vorinstanz nicht nur befugt, sondern vielmehr verpflichtet, eine teilweise Ermessenseinschätzung vorzunehmen (vgl. E. 2.9.3).

**4.3** Die erste von der ESTV vorgenommene Korrektur betrifft laut Ziffer 1 der EM die Rekonstruktion von *nicht (erfolgswirksam) verbuchten Umsätzen*. Hierbei hat die Vorinstanz eine als Privateinlage verbuchte Einnahme vom 31. Dezember 2015 über Fr. 43'004.37 für die Steuerperiode 2015 sowie eine ebenfalls als Privateinlage verbuchte Einnahme vom 31. Dezember 2017 über Fr. 9'829.00 für die Steuerperiode 2017 als (erfolgswirksamen) Umsatz aufgerechnet. Aus diesen Korrekturen resultierte für die Steuerperiode 2015 eine Nachbelastung in der Höhe von Fr. 3'185.50 sowie für die Steuerperiode 2017 in der Höhe von Fr. 728.05.

**4.3.1** Die Beschwerdeführerin bringt dagegen vor, dass es sich bei den beiden Buchungen nicht um Verkaufserlöse, sondern um Privateinlagen handle. Dem Geschäftsführer der Beschwerdeführerin sei es «damals nicht bekannt [gewesen], dass keine Vermischung zwischen privaten und geschäftlichen Transaktionen vorhanden sein sollte». Diese Vermischung sei jedoch in der Buchhaltung auseinandergenommen und korrekt dargestellt worden, weshalb die Buchführung «nach den geltenden Rechten vorgenommen worden» sei. Dass die «Einbringung» dieser Gelder «aus privaten Bankomat- und vor Ort Bezügen stattgefunden» habe, sei «klar». Der Geschäftsführer (der Beschwerdeführerin) verfüge nämlich sonst über keine Gelder, die hätten eingebracht werden können. Zwar habe es ihr Treuhandbüro – so die Beschwerdeführerin weiter – «leider versäumt, ein detailliertes Kassenbuch zu erstellen»; diesem Umstand sei allerdings «dann in Zukunft Rechnung getragen» worden.

Zum Nachweis, dass die Rekonstruktion bzw. Aufrechnung der Vorinstanz falsch sei und die mittels Buchungen vom 31. Dezember 2015 und 31. Dezember 2017 eingebrachten Gelder tatsächlich aus Privateinlagen ihres Geschäftsführers stammen, legt die Beschwerdeführerin verschiedene – bereits im vorinstanzlichen Verfahren eingereichte – Auszüge des Kontos

des Geschäftsführers ins Recht (vgl. Beschwerdebeilage 3, S. 4 - 42 [entspricht act. 7 der Vorinstanz, S. 1-39]).

**4.3.2** Die Vorinstanz weist darauf hin, dass mit den Buchungen vom 31. Dezember 2015 und 31. Dezember 2017 offensichtlich Kassenminussaldi ausgeglichen worden seien. Da die Beschwerdeführerin bestritten habe, dass es sich dabei um Verkaufserlöse handle, habe sie (die ESTV) im Zuge der durchgeführten Kontrolle Auskunft über die Herkunft dieser Gelder verlangt. Einen Nachweis, dass diese Beträge aus privaten Geldern stammen würden, habe die Beschwerdeführerin bis heute nicht erbracht. Die von der Beschwerdeführerin vorgelegten Kontoauszüge seien nicht aussagekräftig und für eine Rekonstruktion der Ende 2015 bzw. 2017 behaupteten Privateinlagen untauglich.

**4.3.3** Die von der ESTV beanstandeten Buchungen betreffen jeweils das Konto 1000 (Kasse). Mit der Buchung vom 31. Dezember 2015 wurde ein Sollbetrag von Fr. 43'004.37 mit dem Buchungstext «Umb. Barverkehr 2015» mit Gegenkonto 2260 («[...]») verbucht (act. 8 der Vorinstanz, [...]). Der Saldo des Kassakontos betrug davor Fr. -129'304.37. Mit der Buchung vom 31. Dezember 2017 wurde ein Sollbetrag von Fr. 9'829.03 mit dem Buchungstext «Umb. Barverkehr 2017» und ebenfalls Gegenkonto 2260 («[...]») verbucht. Damit wurde der Kassenminussaldo in Höhe von Fr. -9'829.03 ausgeglichen (act. 8 der Vorinstanz, Auszug aus Kassakonto, S. 317, Zeile 12). Dies ist unbestritten.

**4.3.4** Das Vorgehen der Vorinstanz bei der Ermittlung von (zu Unrecht nicht erfolgswirksam) verbuchten Umsätzen ist nicht zu beanstanden. Die Vorinstanz stützte sich auf die erhältlichen Unterlagen. Zudem hat sie ihr Vorgehen nachvollziehbar dargelegt. Unter Berücksichtigung der gebotenen Zurückhaltung (vgl. E. 2.10.1) ist der Vorinstanz folglich nicht vorzuwerfen, sie hätte das Ermessen pflichtwidrig ausgeübt, indem sie die hiervoor erwähnten Buchungen bzw. Einnahmen mangels Nachweises als (erfolgswirksamen) Umsatz und nicht als steuerbefreite Privateinlagen qualifizierte und die (unvollständige) Buchhaltung der Beschwerdeführerin in diesem Sinne rekonstruierte bzw. korrigierte.

**4.3.5** Es bleibt zu prüfen, ob das Ergebnis der Ermessenseinschätzung der Vorinstanz in diesem Punkt klarerweise nicht mit den tatsächlichen Gegebenheiten übereinstimmt. Hierzu ist die Beschwerdeführerin beweisbelastet (E. 2.10.2). Sie macht – wie bereits erwähnt (E. 4.3.1) – geltend, es

handle sich bei den Buchungen vom 31. Dezember 2015 und vom 31. Dezember 2017 um steuerbefreite Privateinlagen.

**4.3.5.1** Was die *Buchung vom 31. Dezember 2015* betrifft, so sind den von der Beschwerdeführerin eingereichten Kontoauszügen für das Jahr 2015 diverse Bargeldbezüge für den Zeitraum vom 22. Januar 2015 bis 7. September 2015 in der Höhe von insgesamt Fr. 45'000.-- zu entnehmen. Zwar wäre es grundsätzlich möglich, dass dieses Bargeld im Umfang von Fr. 43'004.37 am 31. Dezember 2015 als Privateinlage in die Kasse der Beschwerdeführerin eingebracht wurde. Einen hinreichenden Nachweis dafür, dass die verbuchten Fr. 43'004.37 tatsächlich aus diesen Bargeldbezügen stammen – und das Ergebnis der Ermessenseinschätzung der Vorinstanz daher offensichtlich falsch war –, stellen die Kontoauszüge – entgegen der Auffassung der Beschwerdeführerin – allerdings nicht dar. Es ist nicht davon auszugehen, dass der Geschäftsführer die über mehrere Monate hinweg getätigten Geldbezüge ab Bancomat in bar aufbewahrt hat, um sie dann fast vollständig erst am 31. Dezember 2015 in die Kasse der Beschwerdeführerin als Privateinlage einzubringen. Ebenso wenig ist davon auszugehen, dass der Geschäftsführer der Beschwerdeführerin grundsätzlich – nebst Mietausgaben und Krankenkassenkosten – keinerlei weitere Lebenskosten zu tragen hatte, die weder in Bar noch mittels Banküberweisung zu begleichen waren. Die Vorinstanz weist zu Recht darauf hin, dass dies unrealistisch ist. Das gilt vorliegend umso mehr, als dass die Beschwerdeführerin selbst ausführt, es handle sich beim betroffenen Bankkonto um das einzige (private) Bankkonto ihres Geschäftsführers.

**4.3.5.2** Was die *Buchung vom 31. Dezember 2017* betrifft, so ist den von der Beschwerdeführerin eingereichten Kontoauszügen für das Jahr 2017 lediglich ein Bargeldbezug ab Bancomat in der Höhe von Fr. 600.-- zu entnehmen. Dieser ist offensichtlich nicht geeignet, um eine Privateinlage in der Höhe von Fr. 9'829.03 zu belegen.

**4.3.6** Aus dem Gesagten folgt, dass die Aufrechnung der im Kassakonto der Beschwerdeführerin am 31. Dezember 2015 bzw. am 31. Dezember 2017 verbuchten Beträge gemäss Ziffer 1 der EM als (erfolgswirksamer) Umsatz durch die Vorinstanz zu Recht erfolgt ist.

**4.4** Ziffer 2 der EM betrifft verschiedene *Umsatzdifferenzen*, welche die Vorinstanz für die Steuerperioden 2014 bis 2017 festgestellt hat. Woraus diese Differenzen resultieren, ist den Erläuterungen in Anhang 1 zur EM (namentlich den Bst. A-C) zu entnehmen (vgl. hierzu im Einzelnen

E. 4.4.2). Auf diesen Umsatzdifferenzen hat die Vorinstanz für die Steuerperioden 2014 bis 2017 Steuern in der Höhe von total Fr. 53'624.15 nachbelastet.

**4.4.1** Die Beschwerdeführerin bestreitet, dass sie erzielte Umsätze falsch deklariert habe. Die Vorinstanz suche Transaktionen im Konto Kasse, obwohl diese nachweislich via Bank erfolgt seien. Dies sei namentlich beim Einkauf des Fahrzeugs mit der Laufnummer [...] der Fall. Dieses sei als Einkauf via Bankkonto verbucht worden, was dem Auszug aus dem Konto 4000 (Bank) entsprechend entnommen werden könne. Im Übrigen verweist die Beschwerdeführerin auf ihre Wagenbuchkontrolle.

Zu den einzelnen Buchungen gemäss Anhang 1 der EM verweist die Beschwerdeführerin auf die «illustrativ» eingereichten Exportnachweise (Beschwerdebeilage 5), welche gemäss der falschen Behauptung der Vorinstanz nicht vorgelegen haben sollen.

**4.4.2** Die festgestellte *Umsatzdifferenz für die Steuerperioden 2014 und 2015* betrifft gemäss Vorinstanz das Entgelt für Fahrzeugverkäufe ins Ausland (vgl. Anhang 1 zur EM, Erläuterungen unter *Bst. A* [«Fahrzeugverkauf vom 31. Dezember 2014; Buchung 1000/3010; Ausgleich Minussaldo»] und *Bst. B* [«Verkauf [...] vom 31. Dezember 2015; Buchung 1000/3010; Ausgleich Minussaldo»]). Diese Buchungen seien jeweils über die Konten 3010 (Verkauf Export) und 1000 (Kasse) abgewickelt worden. Mangels bestehender Ausfuhrnachweise habe sie (die Vorinstanz) das Entgelt für diese Fahrzeugverkäufe als Umsatz angerechnet.

Die festgestellte *Umsatzdifferenz für die Steuerperiode 2016* betrifft gemäss Vorinstanz einen Fahrzeugverkauf und resultiert aus einer Buchung vom 31. Dezember 2016 (vgl. Anhang 1 zur EM, Erläuterungen unter *Bst. C* [«Fahrzeugverkauf» vom 31. Dezember 2016; Buchung 1000/3000; Ausgleich Minussaldo]). Diese Buchung sei über die Konten 3000 (Warenverkauf) und 1000 (Kasse) abgewickelt worden (vgl. Beschwerdebeilage 6, [...]). Zudem sei diesbezüglich ein Eintrag im Konto 2200 (MWST - Umsatzsteuer) erfolgt, wobei kein Mehrwertsteuerbetrag verbucht worden sei. Sie (die Vorinstanz) habe – mangels anderweitiger Nachweise – das Entgelt für diesen Fahrzeugverkauf ebenfalls als Umsatz angerechnet.

**4.4.3** Das Vorgehen der Vorinstanz bei der Ermittlung der Umsatzdifferenzen ist – unter Berücksichtigung der gebotenen Zurückhaltung (vgl. E. 2.10.1) – nicht zu beanstanden. Die Vorinstanz stützte sich auf die

vorhandenen Teile der Buchhaltung und die erhältlichen Unterlagen. Zudem hat sie ihr Vorgehen betreffend diese Steuernachforderung ebenfalls nachvollziehbar dargelegt. Somit kann der Vorinstanz auch in diesem Punkt nicht vorgeworfen werden, sie hätte ihr Ermessen pflichtwidrig ausgeübt.

**4.4.4** Mit der Vorinstanz ist sodann festzuhalten, dass die Buchhaltungsunterlagen der Beschwerdeführerin, so namentlich ihr Wagenbuch, unvollständig bzw. widersprüchlich sind. Entsprechend stellen diese – entgegen der Auffassung der Beschwerdeführerin – keinen tauglichen Beweis dafür dar, dass die betroffenen Fahrzeuge tatsächlich ins Ausland verkauft worden sind, respektive, dass die vorinstanzliche Qualifikation der Fahrzeugverkäufe vom 31. Dezember 2014 und vom 31. Dezember 2015 als Umsatz nicht den tatsächlichen Gegebenheiten entspricht. Zwar reicht die Beschwerdeführerin «illustrativ» verschiedene Kaufverträge und Verkaufsquittungen sowie Ausfuhrzollausweise ein (vgl. Beschwerdebeilage 5). Inwiefern es sich dabei um Nachweise für die am 31. Dezember 2014 bzw. am 31. Dezember 2015 verbuchten Fahrzeugverkäufe handeln soll, führt die Beschwerdeführerin indes nicht aus. Ein solcher Zusammenhang ist für das Bundesverwaltungsgericht denn auch nicht erkennbar.

Die Beschwerdeführerin äussert sich ferner nicht dazu, weshalb auf dem Entgelt für den Fahrzeugverkauf vom 31. Dezember 2016 keine Umsatzsteuer geschuldet sein soll. Zwar wäre auch hier eine Privateinlage denkbar, da damit ein Kassenminussaldo in der Höhe von Fr. -316'811.52 (teilweise) ausgeglichen worden ist (vgl. Beschwerdebeilage 6, «Kontodetail 01.01.2016 – 31.12.2016», S. 307). Ein Nachweis für eine solche Privateinlage lässt sich den Akten allerdings nicht entnehmen. Folglich ist von einem (erfolgswirksamen) Umsatz auszugehen, weshalb die Vorinstanz das Entgelt für diesen Fahrzeugverkauf zu Recht aufgerechnet hat.

**4.4.5** Aufgrund des hiavor Gesagten ist die Aufrechnung der Entgelte als (erfolgswirksamer) Umsatz gemäss Ziffer 2 der EM durch die Vorinstanz ebenfalls nicht zu beanstanden.

**4.5** Die Vorinstanz war sodann verpflichtet, auch das Vorsteuerguthaben der Beschwerdeführerin zu schätzen (vgl. E. 2.9.1). Sie hat gemäss Ziffer 3 der EM für die Steuerperioden 2014 bis 2018 verschiedene, *zu Unrecht geltend gemachte Vorsteuern* nachgefordert.

Gemäss den Erläuterungen in Anhang 2 zur EM stellte die Vorinstanz in der Buchhaltung der Beschwerdeführerin einerseits mehrfach fest, dass auf den Belegen für verschiedene, am 15. Dezember 2017 verbuchte Leistungen von Lieferanten *keine Steuersätze* angegeben waren. Infolgedessen nahm die Vorinstanz – basierend auf den vorgenommenen Korrekturen für die Steuerperiode 2017 – eine Umlagekorrektur im Umfang von 0.0604% des von der Beschwerdeführerin für die Steuerperioden 2014 bis 2018 geltend gemachten Vorsteuerabzugs vor (vgl. Anhang 2 zur EM, Bst. A). Daraus resultierte für die Steuerperioden 2014 bis 2017 eine Nachbelastung bzw. Vorsteuerkorrektur im Umfang von Fr. 1'229.--.

Andererseits stellte die Vorinstanz für die Steuerperioden 2014 sowie 2016 und 2017 verschiedene Kreditorenrechnungen fest, auf welchen *keine Mehrwertsteuer* ausgewiesen wurde. In diesen (Einzel-)Fällen verweigerte die Vorinstanz den Vorsteuerabzug (ohne Umlagekorrektur) und belastete für die Steuerperioden 2014, 2016 und 2017 Vorsteuern in der Höhe von Fr. 24'933.-- nach (vgl. Anhang 2 zur EM, Bst. B).

**4.5.1** Die Beschwerdeführerin verweist diesbezüglich auf Beilage 3 ihrer Einsprache (vgl. act. 7, [...]); vier Seiten mit Tabellen betreffend verschiedenen Buchungen im Jahr 2015). Sie erklärt hinsichtlich der unterschiedlichen «Steuercodes» [Zahlen «30» und «31» in den Tabellen in der E-Mail Korrespondenz vom 14. und 17. Februar 2022, Anmerkung des Bundesverwaltungsgerichts], dass diese im Zusammenhang mit den «latenten Steuern» stehen würden. Darauf habe sie bereits in ihrer Einsprache bei der Vorinstanz hingewiesen; die Vorinstanz habe in ihren Berechnungen jedoch vergessen – für die Jahre 2015 und 2016 – die latenten Vorsteuern, welche im Konto 1173 ausgewiesen seien, zu berücksichtigen. Mit dem Begriff «latente Vorsteuern» seien «noch nicht fällige» oder «transitorische (weil nur beim Jahreswechsel benötigte)» Vorsteuern gemeint. Die Kreditoren oder Debitoren würden eingebucht, die Mehrwertsteuer jedoch noch nicht abgerechnet. Erst bei der entsprechenden Zahlung erfolge die Buchung über die «normale» Umsatzabrechnung. Dies entspreche einer «praktischen Behandlung» und müsste von der Vorinstanz so akzeptiert werden. Andernfalls, d.h. wenn diese «latenten Steuern» nicht berücksichtigt würden, würden die Steuern doppelt abgerechnet werden. Die Salden seien jeweils ausgeglichen worden (eine Abgrenzung werde am Jahresende gebildet und am Jahresanfang wieder aufgelöst). Hierzu reicht die Beschwerdeführerin verschiedene Unterlagen betreffend «Mehrwertsteuer Sonderprobleme» ein (Beschwerdebeilage 4, «Erklärung latente Vorsteuern»).

Zudem macht die Beschwerdeführerin geltend, eine Korrektur des Warenbestandes sei von der Mehrwertsteuer ausgenommen. Sie verweist diesbezüglich ferner auf die «Swiss GAAP FER 20» Erläuterungen betreffend «Wertbeeinträchtigungen». Demnach gelte, dass wenn der erzielbare (zukünftige) Wert eines Vermögenswerts unter dem Buchwert liege, die Differenz als Wertbeeinträchtigung in der Erfolgsrechnung erfasst werden müsse.

**4.5.2** Die Vorinstanz entgegnet den Vorbringen der Beschwerdeführerin, dass diese weiterhin eine Begründung schuldig bleibe, inwiefern sie bei Belegen mit fehlenden Steuersätzen und bei Rechnungen ohne Ausweis der Mehrwertsteuer dazu berechtigt gewesen sein soll, einen Vorsteuerabzug geltend zu machen. Die von der Beschwerdeführerin in diesem Zusammenhang (erneut) eingereichte Einsprachebeilage 3 (vgl. act. 7 der Vorinstanz) überzeuge als Beweismittel nicht. Es sei nämlich nicht einmal ersichtlich, woher diese Auflistung stamme. Ferner bleibe unklar, was die Beschwerdeführerin unter «latenten Vorsteuern» überhaupt verstehe und wie sich diese zu ihren Gunsten auswirken sollten.

### **4.5.3**

**4.5.3.1** Die Vorinstanz hat die Buchhaltungsunterlagen der Beschwerdeführerin, insbesondere die Kreditorenrechnungen, für die Steuerperiode 2017 detailliert überprüft (vgl. act. 1 der Vorinstanz, S. 2, Ziff. 3.8). Dabei hat sie im Zusammenhang mit Buchungen vom 15. Dezember 2017 im Konto 6518 (Transportkosten) bzw. im Konto 6520 (Standgebühren) festgestellt, dass auf vier Belegen des Lieferanten C. \_\_\_\_\_ sowie auf einem Beleg des Lieferanten D. \_\_\_\_\_ kein Steuersatz ausgewiesen ist. Dies ist unbestritten. Folglich durfte die Vorinstanz davon ausgehen, dass die Beschwerdeführerin in der Kontrollperiode 2017 (Basisperiode) Vorsteuern in der Höhe von Fr. 266.-- zu Unrecht in Abzug gebracht hat. Dies entspricht einem Anteil von 0.0604% des von der Beschwerdeführerin für die Steuerperiode 2017 geltend gemachten Vorsteuerabzugs (vgl. Anhang 2 zur EM, Aufstellung vor Bst. A).

Für eine *Umlage des Korrekturanteils* gemäss Basisperiode auf die übrigen Kontrollperioden war die ESTV nicht verpflichtet, in den anderen Zeitabschnitten Erhebungen mit dem gleichen Aufwand zu betreiben. Sie muss aber zumindest eine stichprobenweise Überprüfung vornehmen (vgl. E. 2.9.5). Gemäss Kontrollbericht hat die Vorinstanz vorliegend eine solche Stichprobe für die übrigen Kontrollperioden vorgenommen (vgl. act. 1 der Vorinstanz, S. 2, Ziff. 3.8). Zum Nachweis der vergleichbaren Verhältnisse

in diesen Perioden, muss die Vorinstanz zusätzlich (zumindest) einzelfallweise belegen, dass die in der Basisperiode gefundenen Mängel auch in den übrigen kontrollierten Steuerperioden vorgekommen sind bzw. dass Vorsteuerabzüge (in ähnlicher Weise) zu Unrecht geltend gemacht wurden (vgl. E. 2.9.5). Die Vorinstanz zeigt für die übrigen Steuerperioden verschiedene Einzelfälle auf, die – mangels ausgewiesener Mehrwertsteuer in den entsprechenden Belegen – ebenfalls zu unrechtmässigen Vorsteuerabzügen durch die Beschwerdeführerin geführt haben (vgl. Anhang 2 zur EM, Aufstellung vor Bst. B). Damit hat die Vorinstanz aufgezeigt, dass die Buchführung der Beschwerdeführerin – wie bereits erwähnt – in sämtlichen Kontrollperioden gravierende formelle Mängel aufweist (vgl. E. 4.2), auch wenn diese Einzelfälle von der Vorinstanz (zugunsten der Beschwerdeführerin, vgl. sogleich E. 4.5.3.2) von der Umlage ausgenommen und separat korrigiert wurden. Zudem geht aus den Buchhaltungsunterlagen der Beschwerdeführerin hervor, dass sie Forderungen des Lieferanten D. \_\_\_\_\_ auch in den Kontrollperioden 2015, 2016 und 2018 im Konto 6518 bzw. 6525 verbucht hat (vgl. Beschwerdebeilage 6, [Buchungsbeispiele]). Nach Ansicht des Bundesverwaltungsgerichts bestehen somit gewichtige Anhaltspunkte dafür, dass in den übrigen Kontrollperioden dieselben oder ähnliche Verhältnisse vorgeherrscht haben wie in der Basisperiode. Dass die Umlagekorrektur gemäss Bst. A in Anhang 2 zur EM basierend auf den Korrekturen für die Steuerperiode 2017 vorgenommen wurde, erweist sich somit als begründet.

**4.5.3.2** Die Vorinstanz hat sodann die *Einzelfälle gemäss Bst. B in Anhang 2 zur EM* wie soeben gesagt von der Umlagekorrektur ausgenommen. Dies wirkt sich zu Gunsten der Beschwerdeführerin aus, indem diese Einzelfälle nicht in die Bemessungsgrundlage für die Umlagekorrektur mit einbezogen wurden. Dabei stützte sich die Vorinstanz auf die ihr vorliegenden (Lieferanten-)Belege und soweit möglich auf die erhältlichen Unterlagen. Mangels ausgewiesener Mehrwertsteuer auf den entsprechenden Belegen sowie mangels anderweitiger Nachweise der Bezahlung der entsprechenden Vorsteuern, hat sie den von der Beschwerdeführerin geltend gemachten Vorsteuerabzug in diesen Einzelfällen verweigert. Ihr Vorgehen hat sie in diesem Punkt nachvollziehbar dargelegt. Unter Berücksichtigung der gebotenen Zurückhaltung (vgl. E. 2.10.1) ist der Vorinstanz folglich in diesem Punkt nicht vorzuwerfen, sie hätte das Ermessen pflichtwidrig ausgeübt.

**4.5.4** Schliesslich gelingt der Beschwerdeführerin aus den nachfolgenden Gründen auch der ihr obliegende Nachweis nicht, dass die

vorinstanzlichen Schätzungen gemäss Ziffer 3 und Anhang 2 der EM offensichtlich unrichtig sind (vgl. E. 2.10.2).

**4.5.4.1** Da die Beschwerdeführerin nach vereinnahmtem Entgelt abrechnet, entsteht ihr Anspruch auf Vorsteuerabzug im Zeitpunkt der Bezahlung der Vorsteuer (vgl. E. 2.5.4). Inwiefern ihre Vorbringen und namentlich die Ausführungen in Beschwerdebeilage 4 betreffend «latente Vorsteuern» daran etwas ändern bzw. einen Nachweis für eine offensichtlich falsche Schätzung durch die Vorinstanz erbringen können, substantiiert die Beschwerdeführerin nicht und erschliesst sich dem Bundesverwaltungsgericht auch nicht.

**4.5.4.2** Die Beschwerdeführerin verweist ferner betreffend die Einzelfälle gemäss Bst. B in Anhang 2 zur EM auf die Korrespondenz mit E. \_\_\_\_\_ bzw. der F. \_\_\_\_\_ AG und darin auf Erklärungen u.a. betreffend die Buchung «Korr. Fz-Verkauf a/2015» vom 1. Januar 2016 im Konto 4000 (Wareneinkauf) und Gegenkonto 1000 (Kasse) sowie betreffend die Buchung «Korr. Fz-Verkauf a/2015» vom 1. April 2016 in denselben Buchhaltungskonten (vgl. act. 7 der Vorinstanz, Beilage 3, S. 1 f.). Für das Bundesverwaltungsgericht ist indes nicht ersichtlich, inwiefern die erwähnten «Stornobuchungen» bzw. Auszüge aus der Wagenkontrolle der Beschwerdeführerin einen hinreichenden Nachweis für die Berechtigung zum Vorsteuerabzug bzw. für eine offensichtlich falsche Schätzung durch die Vorinstanz darstellen sollen.

**4.5.4.3** Wie bereits erwähnt, ist die Buchhaltung der Beschwerdeführerin als lückenhaft bzw. unvollständig und somit ungenügend zu qualifizieren (vgl. E. 4.2). Infolgedessen kann die Beschwerdeführerin mit den Hinweisen auf Buchungen in den Buchhaltungskonten bzw. auf Eintragungen in ihrem Wagenbuch nichts zu ihren Gunsten ableiten.

**4.5.5** Aufgrund der vorstehenden Ausführungen ist die Korrektur des Vorsteuerabzugs der Beschwerdeführerin für die Steuerperioden 2014 bis 2018 durch die Vorinstanz gemäss Ziffer 3 der EM nicht zu beanstanden.

**4.6** Schliesslich verfügte die ESTV in Ziffer 4 der EM die *Rückgängigmachung geltend gemachter, fiktiver Vorsteuerabzüge*. Basierend auf den Zahlen des ersten Semesters 2017 nahm die ESTV gemäss Anhang 3 zur EM eine Umlagekorrektur für Entgelte aus Verkäufen vor, auf denen (beim Einkauf) fiktive Vorsteuern geltend gemacht wurden. Auf der Grundlage dieser Umlagekorrekturen schätzte die ESTV sodann die Einkaufspreise,

auf denen für die kontrollierten Steuerperioden von der Beschwerdeführerin fiktive Vorsteuern geltend gemacht wurden. In diesem Zusammenhang belastete die ESTV für die Steuerperioden 2014 bis 2018 geltend gemachte fiktive Vorsteuern in der Höhe von Fr. 13'952.50 nach.

**4.6.1** Die Beschwerdeführerin äussert sich diesbezüglich einzig dahingehend, dass die fiktive Vorsteuer von der Steuerbehörde hätte erkannt werden sollen, «falls diese getätigt wurde». Dies sei – zu Unrecht – nicht vorgenommen worden.

**4.6.2** Die Vorinstanz verweist auf ihre Erläuterungen in der Verfügung vom 20. Januar 2022 und im angefochtenen Einspracheentscheid. Darin hält sie fest, dass die Beschwerdeführerin bislang nicht offengelegt habe, welche fiktiven Vorsteuerabzüge sie in Zusammenhang mit den Fahrzeugexporten [in den Steuerperioden 2014 bis 2017, Anmerkung des Bundesverwaltungsgerichts] tatsächlich geltend gemacht habe. Weil keine Unterlagen vorhanden waren, mit denen die ESTV die Werte pro kontrollierter Steuerperiode hätte ermitteln können, sei die einzige verbliebene Option eine Schätzung nach pflichtgemäsem Ermessen gewesen. Indem sie (die ESTV) auf die Werte des ersten Semesters 2017 abgestellt habe, habe sie in zulässiger Weise auf eine Zeitspanne innerhalb der kontrollierten Steuerperioden 2014 bis 2018 abgestellt. Zudem würden die Aufrechnungen «eine Praxis der ESTV umsetzen», welche nur bis Ende 2017 gegolten habe. Dementsprechend sei weder auf die Werte der Steuerperiode 2018 noch auf diejenigen der Steuerperiode 2019 abzustellen gewesen. Sofern die Beschwerdeführerin (weiterhin) die Zulässigkeit der vorgenommenen Umlage als solche bestreite, entgegnet die Vorinstanz ihr dahingehend, dass die Beschwerdeführerin ihr (der Vorinstanz) nach wie vor bedeutende Unterlagen vorenthalten würde. Welche Aspekte der Einsprachebeilage 2 (Wagenbuchkontrolle) wie zu deuten wären, damit sich eine Korrektur der Nachbelastung zu Gunsten der Beschwerdeführerin rechtfertigen liesse, sei nicht erkennbar. Die Einsprachebeilage 2 sei als Beweismittel zudem per se wenig aussagekräftig.

**4.6.3** Das Vorgehen der ESTV im Rahmen der Ausübung ihres Ermessens erweist sich sodann auch in diesem Punkt als rechtmässig. Die ESTV berechnete gemäss Anhang 3 zur EM das prozentuale Verhältnis zwischen den von der Beschwerdeführerin deklarierten Exporten und der Summe der Verkaufserlöse derjenigen Positionen, bei denen die Beschwerdeführerin fiktive Vorsteuern geltend gemacht hatte. Als Basis dienten dabei die Zahlen des ersten Semesters 2017, mithin einer Zeitspanne innerhalb der

kontrollierten Steuerperioden in welcher Art. 63 Abs. 4 MWSTV noch Anwendung fand (vgl. E. 2.6.2). Der so eruierte Prozentsatz von 7.56% wurde in der Folge auf die Selbstdeklarationen der kontrollierten Steuerperioden umgelegt. Mit Verfügung vom 20. Januar 2022 überprüfte die ESTV das methodische Vorgehen nochmals. Zu Gunsten der Beschwerdeführerin nahm die ESTV schliesslich an, dass die Einkaufspreise den Verkaufspreisen entsprechen (vgl. oben E. 4.6.2), weshalb eine diesbezügliche Anpassung bzw. Hochrechnung gemäss Anhang 3 zur EM entfiel. Die Nachbelastung der fiktiven Vorsteuern (vgl. E. 4.6) wurde im Umfang von (gerundet) Fr. 1'884.-- reduziert (vgl. Sachverhalt Bst. B.b).

Anlässlich der von der ESTV durchgeführten Kontrolle wurden die Buchführungsunterlagen der Beschwerdeführerin für die Steuerperiode 2017 beschaffungsseitig (Kreditorenrechnungen) vollständig geprüft; absatzseitig wurden die Exporte des ersten Semesters der Steuerperiode 2017 vollständig geprüft (vgl. act. 1 der Vorinstanz, S. 2, Ziff. 3.8). Dabei stellte die ESTV fest, dass grundsätzlich nicht nachvollziehbar ist, bei welchen Fahrzeugeinkäufen die Beschwerdeführerin tatsächlich fiktive Vorsteuern geltend gemacht hat und ob die Beschwerdeführerin beim Export der Fahrzeuge den (geltend gemachten) Abzug der fiktiven Vorsteuer in der Abrechnungsperiode, in welcher die Lieferung ins Ausland erfolgte, rückgängig gemacht hat. Mangels eindeutiger Unterlagen, auf welche sich die Vorinstanz hätte stützen können, war sie daher gezwungen, diesbezüglich Annahmen zu treffen. Aus den aktenkundigen Feststellungen der Vorinstanz ergibt sich sodann, dass die genannten Mängel auch die Kontrollperioden 2014 bis 2016 sowie das zweite Semester der Kontrollperiode 2017 betreffen (vgl. act. 5, S. 6 Ziff. 2.4). Unter Berücksichtigung der gebotenen Zurückhaltung (vgl. E. 2.10.1) kann jedenfalls nicht gesagt werden, dass die Vorinstanz ihr Ermessen in vorliegendem Punkt offensichtlich pflichtwidrig ausgeübt hätte. Die Schätzung von zu Unrecht geltend gemachten fiktiven Vorsteuern mittels Umlage des prozentualen Verhältnisses zwischen den Exporten, bei welchen auf dem Einkaufspreis fiktive Vorsteuern geltend gemacht wurden, und den (von der Beschwerdeführerin deklarierten) Exportverkäufen für das erste Semester der Steuerperiode 2017 auf die Steuerperioden 2014 bis 2016 und das zweite Semesters 2017 ist folglich pflichtgemäss erfolgt.

**4.6.4** Schliesslich legt die Beschwerdeführerin keine Beweise ins Recht, welche die vorinstanzlichen Schätzungen als offensichtlich unrichtig qualifizieren liessen (vgl. E. 2.10.2).

**4.6.5** Somit erweist sich auch die ermessensweise erfolgte Rückgängigmachung des fiktiven Vorsteuerabzugs in den kontrollierten Steuerperioden gemäss Ziffer 4 der EM durch die Vorinstanz als rechtmässig.

**4.7** Im Übrigen bringt die Beschwerdeführerin keine weiteren Rügen vor, auf welche nicht bereits in den vorstehenden Erwägungen eingegangen wurde.

**4.8** Die Steuernachforderung sowie der ebenfalls von der Vorinstanz geltend gemachte Zins werden von der Beschwerdeführerin in rechnerischer Hinsicht nicht beanstandet. Mangels Hinweisen auf eine offensichtlich unrichtige Berechnung erübrigen sich weitere diesbezügliche Ausführungen.

**4.9** Zusammenfassend erweist sich die ermessensweise erfolgte Korrektur des Umsatzes sowie des Vorsteuerabzugs und des Abzugs fiktiver Vorsteuern als notwendig (vgl. E. 4.2) und die Ermessensausübung der Vorinstanz als pflichtgemäss (vgl. E. 4.3.4, E. 4.4.3, E. 4.5.3 und E. 4.6.3). Da der Beschwerdeführerin zudem der Nachweis der offensichtlichen Unrichtigkeit der vorinstanzlichen Schätzungen misslingt (vgl. E. 4.3.5, E. 4.4.4, E. 4.5.4 und E. 4.6.4), erweist sich der angefochtene Einspracheentscheid somit insgesamt als rechtmässig. Die dagegen erhobene Beschwerde ist folglich abzuweisen.

## **5.**

Ausgangsgemäss sind die Verfahrenskosten, die auf Fr. 4'000.-- festgesetzt werden, der Beschwerdeführerin aufzuerlegen (Art. 63 Abs. 1 VwVG 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 einbezahlte Kostenvorschuss in derselben Höhe ist zur Bezahlung der Verfahrenskosten zu verwenden.

**Demnach erkennt das Bundesverwaltungsgericht:**

**1.**

Die Beschwerde wird abgewiesen.

**2.**

Die Verfahrenskosten werden auf Fr. 4'000.-- festgesetzt und der Beschwerdeführerin auferlegt. Der einbezahlte Kostenvorschuss in derselben Höhe wird zur Bezahlung der Verfahrenskosten verwendet.

**3.**

Dieses Urteil geht an die Beschwerdeführerin und die Vorinstanz.

Für die Rechtsmittelbelehrung wird auf die nächste Seite verwiesen.

Die vorsitzende Richterin:

Die Gerichtsschreiberin:

Iris Widmer

Ana Pajovic

**Rechtsmittelbelehrung:**

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

Versand:

Zustellung erfolgt an:

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