



Urteil vom 26. September 2025

Besetzung

Richter Jürg Steiger (Vorsitz),
Richter Keita Mutombo,
Richter Pierre-Emmanuel Ruedin,
Gerichtsschreiberin Aisha Rutishauser.

Parteien

A. _____,
(...),
vertreten durch
lic. iur. Daniel Holenstein, Rechtsanwalt,
NSF Rechtsanwälte AG,
(...),
Beschwerdeführerin,

gegen

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

Gegenstand

Steuerperiode 2015, ausgewiesene Steuer.

Sachverhalt:**A.**

Die X._____ GmbH in Liquidation (CHE-[...]) bezweckte (...). Frau A._____ (nachfolgend: Beschuldigte) fungierte als Gesellschafterin ohne Zeichnungsberechtigung und war für die Erstellung der Buchhaltung der X._____ GmbH in Liquidation (nachfolgend: Gesellschaft in Liquidation) zuständig.

Die Gesellschaft in Liquidation war vom 1. Januar 2008 bis 30. September 2020 im Register der steuerpflichtigen Personen unter der Nummer CHE-[...] MWST eingetragen. Gemäss Handelsregisterauszug wurde die Gesellschaft in Liquidation mit Beschluss der ausserordentlichen Gesellschafterversammlung vom 5. Mai 2020 aufgelöst, die Liquidation wurde durchgeführt.

B.

B.a Am 18. Juni 2019 führte die Eidgenössische Steuerverwaltung (ESTV) bei der Gesellschaft in Liquidation eine Kontrolle der Steuerperioden 2014 bis 2018 durch.

Die ESTV stellte daraufhin im Kontrollergebnis vom 5. Juli 2019 fest (vgl. Vernehmlassungsbeilage [VB] 21), dass (i) nicht sämtliche Umsatzeinnahmen deklariert, (ii) zu hohe zum Vorsteuerabzug berechtigende Ausgaben deklariert und (iii) geldwerte Leistungen aus einem (Luxus-)Fahrzeughandel geleistet worden seien. Insbesondere führte die ESTV unter «Fingierter Verkauf Audi R8 Spyder» aus, die Gesellschaft in Liquidation habe einen Audi R8 Spyder für Fr. 141'000.-- an Herr B._____, (...), verkauft. Das gleiche Fahrzeug habe die Gesellschaft in Liquidation im Namen der Beschuldigten für Fr. 140'000.-- an die Y._____ AG verkauft. Diese Rechnung sei mit MWST ausgestellt worden. Es gelte der Grundsatz, eine fakturierte Steuer sei eine geschuldete Steuer.

Das Kontrollergebnis enthielt zudem folgende Bemerkung:

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

B.b Mit Schreiben vom 2. Oktober 2019 empfahl die ESTV der Gesellschaft in Liquidation, den ausstehenden Betrag von Fr. 32'000.-- unter

Vorbehalt zu bezahlen, um den Verzugszins zu stoppen (Beilage der Beschwerde 5).

B.c Die Gesellschaft in Liquidation überwies daraufhin am 4. Oktober 2019 der ESTV einen Betrag von Fr. 32'000.--.

C.

C.a Mit Verfügung vom 13. September 2019 (vgl. VB 20) eröffnete die ESTV in Anwendung von Art. 103 Abs. 1 und 2 des Bundesgesetzes vom 12. Juni 2009 über die Mehrwertsteuer (MWSTG, SR 641.20) und Art. 37 ff. des Bundesgesetzes vom 22. März 1974 über das Verwaltungsstrafrecht (VStrR, SR 313.0) ein Verwaltungsstrafverfahren gegen die Beschuldigte sowie deren Ehemann, Herrn C._____, wegen des Verdachts auf Steuerhinterziehung nach Art. 96 MWSTG, Abgabebetrug nach Art. 14 VStrR, Urkundenfälschung nach Art. 15 VStrR sowie Verletzung von Verfahrenspflichten nach Art. 98 Bst. e MWSTG begangen in den Steuerperioden 2014 bis 2018 als Organe der Gesellschaft in Liquidation, indem mehrwertsteuerpflichtige Einnahmen, insbesondere aus Fahrzeugverkäufen nicht deklariert worden seien; unrechtmässige Vorsteuern geltend gemacht worden seien, da viele Belege nicht vorhanden und/oder Zahlungsempfänge nicht quittiert worden seien; Dokumente, welche einen fingierten Verkauf eines Fahrzeugs ins Ausland belegen würden, erstellt worden seien; die Buchhaltung unvollständig geführt worden sei, da zahlreiche Kreditorenbelege der Unterakkordanten fehlten und gewisse Belege nachträglich erstellt worden seien. Die Eröffnung des Verwaltungsstrafverfahrens wurde der Beschuldigten und ihrem Ehemann am 20. November 2019 anlässlich der Hausdurchsuchung mitgeteilt.

C.b Mit Editionsverfügung vom 18. September 2019 (vgl. VB 19) forderte die ESTV unter anderem die Z.____ AG (nachfolgend auch: Bank) auf, Unterlagen herauszugeben. Die Bank ist dieser Aufforderung am 3. Oktober 2019 nachgekommen (vgl. VB 16).

C.c Anlässlich der Hausdurchsuchung am 20. November 2019 am Sitz der Gesellschaft in Liquidation (zugleich auch Wohnsitz der Beschuldigten und ihres Ehemanns) wurden elektronische Geräte und zahlreiche Geschäftsunterlagen sowie zwei Fahrzeuge, ein Aston Martin und ein Porsche Panamera, sowie Bargeld in der Höhe von Fr. 51'000.-- (51 x Fr. 1'000.--) sichergestellt (vgl. Strafverfügung vom 4. September 2024 [VB 9]).

C.d Sowohl die von der Gesellschaft in Liquidation an die ESTV geleisteten Fr. 32'000.-- sowie der beschlagnahmte Bargeldbetrag von Fr. 51'000.-- wurden der Gesellschaft in Liquidation am 9. bzw. 10. März 2020 wieder ausbezahlt.

C.e Die ESTV beschlagnahmte mit Verfügung vom 2. März 2023 (vgl. VB 15) die anlässlich der Hausdurchsuchung sichergestellten Unterlagen (Geschäftsberichte und Kontenblätter der Gesellschaft in Liquidation für die Zeit 2014 bis 2018 und verschiedene Kaufverträge/Rechnungen) sowie die namentlich von der Bank edierten Unterlagen als Beweismittel gemäss Art. 46 Abs. 1 Bst. a VStrR.

D.

D.a Die Strafuntersuchungen der ESTV haben ergeben, dass die Vorwürfe in Zusammenhang mit einem Fahrzeugverkauf ausserhalb der Geschäftstätigkeit der Gesellschaft in Liquidation gelegen haben.

Daraufhin erstellte die ESTV am 17. Mai 2024 ein neues Kontrollergebnis betreffend die Beschuldigte (vgl. VB 13). Gemäss diesem Kontrollergebnis habe die Beschuldigte der Y. _____ AG im Jahr 2015 einen Audi R8 Spyder zum Preis von Fr. 140'000.-- inkl. 8 % MWST verkauft (vgl. Kaufvertrag vom 29. Mai 2015 [VB 23]). Der Zahlungseingang sei auf dem Kontoauszug des Privatkontos der Beschuldigten bei der Luzerner Kantonalbank mit der IBAN (...) ersichtlich (vgl. VB 17, Buchung vom 3. Juni 2015). Die Einnahmen aus dem Fahrzeugverkauf seien nie bei der ESTV deklariert worden. Dadurch sei der ESTV im Jahr 2015 Mehrwertsteuer in Höhe von Fr. 10'370.35 entgangen.

Das Kontrollergebnis vom 17. Mai 2024 enthielt zudem folgende Bemerkung:

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

D.b Die ESTV sprach die Beschuldigte gestützt auf das Kontrollergebnis vom 17. Mai 2024 (vgl. VB 13) im Strafbescheid vom 10. Juni 2024 (vgl. VB 12) sowie nach dagegen erhobener Einsprache auch mit Strafverfügung vom 4. September 2024 (vgl. VB 9) wegen Steuerhinterziehung nach Art. 96 Abs. 1 Bst. a und Abs. 2 MWSTG begangen in der Steuerperiode 2015 schuldig und bestrafte sie für diese Widerhandlung sowie für weitere Widerhandlungen mit einer Gesamtbusse von Fr. 4'000.--.

E.

E.a Am 30. Oktober 2024 erliess die ESTV – gestützt auf Art. 82 MWSTG und Art. 12 VStrR – eine Leistungsverfügung gegenüber der Beschuldigten (vgl. VB 6), in der sie die Steuerforderung für die Steuerperiode 2015 auf Fr. 10'370.-- zzgl. Verzugszinsen ab dem 29. Februar 2016 festsetzte und somit an der Steuerkorrektur gemäss Kontrollergebnis vom 17. Mai 2024 (vgl. VB 13) festhielt.

E.b Mit Schreiben vom 2. Dezember 2024 (vgl. VB 4) erhob die Beschuldigte gegen die Verfügung der ESTV vom 30. Oktober 2024 Einsprache.

E.c Mit Einspracheentscheid vom 1. April 2025 (vgl. VB 2) bestätigte die ESTV die Steuerforderung für die Steuerperiode 2015 im Umfang von Fr. 10'370.-- zzgl. Verzugszins seit dem 1. März 2016.

F.

F.a Dagegen erhob die Beschuldigte (nachfolgend: Beschwerdeführerin) am 19. Mai 2025 Beschwerde ans Bundesverwaltungsgericht. Sie beantragt, der Einspracheentscheid der ESTV vom 1. April 2025 sei – unter Kosten- und Entschädigungsfolgen – ersatzlos aufzuheben und von der Steuernachforderung sei abzusehen.

F.b Die ESTV (nachfolgend auch: Vorinstanz) beantragt in ihrer Vernehmlassung vom 30. Juni 2025, die Beschwerde sei unter Kostenfolge zulasten der Beschwerdeführerin abzuweisen und der Einspracheentscheid vom 1. April 2025 sei zu bestätigen.

F.c Nach zweimaliger Fristerstreckung reichte die Beschwerdeführerin am 29. August 2025 eine Stellungnahme zur Vernehmlassung ein.

Auf die weiteren Vorbringen der Parteien und die Akten wird – soweit dies für den Entscheid wesentlich ist – im Rahmen der folgenden Erwägungen eingegangen.

Das Bundesverwaltungsgericht zieht in Erwägung:

1.

1.1 Das Bundesverwaltungsgericht beurteilt Beschwerden gegen Verfügungen nach Art. 5 des Bundesgesetzes vom 20. Dezember 1968 über das Verwaltungsverfahren (VwVG, SR 172.02), sofern keine Ausnahme nach Art. 32 des Bundesgesetzes vom 17. Juni 2005 über das Bundesverwaltungsgericht (VGG, SR 173.32) gegeben ist (Art. 31 VGG). Eine solche Ausnahme liegt nicht vor. Der angefochtene Einspracheentscheid ist eine Verfügung im Sinne von Art. 5 VwVG. Die ESTV ist zudem eine Vorinstanz des Bundesverwaltungsgerichts (vgl. Art. 33 VGG). Dieses ist daher für die Beurteilung der vorliegenden Beschwerde zuständig. Das Verfahren richtet sich – soweit das VGG oder das MWSTG nichts anderes bestimmen – nach den Vorschriften des VwVG (Art. 37 VGG; Art. 81 Abs. 1 MWSTG).

1.2 Die Beschwerdeführerin ist Adressatin des angefochtenen Entscheids und damit zur Beschwerdeerhebung legitimiert (Art. 48 Abs. 1 VwVG). Die Beschwerde wurde zudem frist- und formgerecht eingereicht (Art. 20 Abs. 1 und 3 und Art. 22a Abs. 1 Bst. a i.V.m. Art. 50 Abs. 1 VwVG, Art. 52 Abs. 1 VwVG). Auf die Beschwerde ist einzutreten.

1.3 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).

1.4

1.4.1 Die für die Entscheidungsfindung (Rechtsanwendung) vorzunehmende Tatsachenfeststellung setzt voraus, dass die Sachlage korrekt und vollständig ermittelt wurde. Das Verwaltungsverfahren und die Verwaltungsrechtspflege werden deshalb grundsätzlich von der Untersuchungsmaxime beherrscht (Art. 12 VwVG, der im Mehrwertsteuerrecht trotz der Ausnahme in Art. 2 Abs. 1 VwVG anwendbar ist [Art. 81 Abs. 1 MWSTG]). Demnach muss die entscheidende Behörde den Sachverhalt von sich aus abklären. Sie trägt die Beweisführungslast (sog. subjektive oder formelle Beweislast). Der Untersuchungsgrundsatz wird im Mehrwertsteuerverfahren indes dadurch relativiert, dass der steuerpflichtigen Person spezialgesetzlich statuierte Mitwirkungspflichten auferlegt werden (Art. 13 VwVG i.V.m. Art. 81 Abs. 1 MWSTG). Dazu zählt namentlich das im Mehrwertsteuerrecht geltende (modifizierte) Selbstveranlagungsprinzip (vgl. Art. 66 Abs. 1 und 3, Art. 68 Abs. 1, Art. 71 Abs. 1 und Art. 72 MWSTG; BGE 140 II 202 E. 5.4;

Urteile des BGer 2C_998/2021 vom 12. Mai 2022 E. 7.1, 2C_443/2020 vom 8. Oktober 2020 E. 3.2.3; Urteile des BVGer A-4099/2023 vom 4. Juni 2024 E. 2.2.1, A-4282/2021 vom 24. August 2022 E. 1.6.2 und 2.1.1, A-4569/2020 vom 4. Juli 2022 E. 1.3.1).

1.4.2 Im Verfahren vor dem Bundesverwaltungsgericht gilt der Grundsatz der freien Beweiswürdigung (BGE 130 II 482 E. 3.2; s. auch Art. 81 Abs. 3 MWSTG). Die Beweiswürdigung endet mit dem richterlichen Entscheid darüber, ob eine rechtserhebliche Tatsache als erwiesen zu gelten hat oder nicht. Der Beweis ist geleistet, wenn das Gericht gestützt auf die freie Beweiswürdigung zur Überzeugung gelangt ist, dass sich der rechtserhebliche Sachumstand verwirklicht hat. Gelangt das Gericht nicht zu diesem Ergebnis, kommen die Beweislastregeln zur Anwendung. Dabei ist – in analoger Anwendung von Art. 8 des Schweizerischen Zivilgesetzbuches vom 10. Dezember 1907 (ZGB, SR 210) – im Fall der Beweislosigkeit zuungunsten jener Partei zu urteilen, welche die Beweislast trägt. Im Steuerrecht gilt betreffend die Beweislast der Grundsatz, dass die Behörde die Beweislast für Tatsachen trägt, welche die Steuerpflicht begründen oder die Steuerforderung erhöhen; demgegenüber ist die steuerpflichtige Person für die steueraufhebenden und -mindernden Tatsachen beweisbelastet (statt vieler: BGE 147 II 338 E. 3.2, 140 II 248 E. 3.5; Urteil des BGer 2C_353/2013 vom 23. Oktober 2013 E. 3.3; Urteile des BVGer A-4099/2023 vom 4. Juni 2024 E. 2.2.2, A-1356/2022 vom 27. Oktober 2022 E. 1.3.2 m.w.H.).

1.4.3 Die Beweiswürdigung ist Tatfrage, das erforderliche Beweismass Rechtsfrage (Urteil des BGer 2C_392/2013 und 2C_393/2013 vom 20. Dezember 2013 E. 3.1; Urteile des BVGer A-4099/2023 vom 4. Juni 2024 E. 2.2.2).

1.4.4 In grundsätzlicher Übereinstimmung zum Privatrecht gilt der Vollbeweis im Verwaltungsrecht dann als erbracht, wenn die Behörde von der Wahrheit einer Behauptung überzeugt ist, wobei Gesetz und Rechtsprechung mitunter Beweiserleichterungen zulassen (Urteil des BGer 2C_721/2012 vom 27. Mai 2013 E. 5.2.1 [nicht publ. in: BGE 139 II 384]; vgl. für das Privatrecht: BGE 133 III 153 E. 3.3, 130 III 321 E. 3.2). Entsprechendes gilt für das Steuerverfahren, das darauf gerichtet ist, den wirklichen Sachverhalt zu ermitteln und daraus die gesetzlichen Rechtsfolgen zu ziehen (BGE 92 I 253 E. 2; Urteil des BGer 2C_392/2013 und 2C_393/2013 vom 20. Dezember 2013 E. 3.1; Urteile des BVGer A-4099/2023 vom 4. Juni 2024 E. 2.2.4).

1.4.5 Nach dem Beweismass der überwiegenden Wahrscheinlichkeit gilt ein Beweis als erbracht, wenn für die Richtigkeit der Sachbehauptung nach objektiven Gesichtspunkten derart gewichtige Gründe sprechen, dass andere denkbare Möglichkeiten vernünftigerweise nicht massgeblich in Betracht fallen (BGE 132 III 715 E. 3.1, 130 III 321 E. 3.3; Urteile des BVGer A-4099/2023 vom 4. Juni 2024 E. 2.2.5).

1.4.6 Eine weitere Beweiserleichterung ist in denjenigen Fällen vorgesehen, in denen eine Behauptung nur glaubhaft gemacht werden muss. Glaubhaft gemacht ist dabei eine Tatsache schon dann, wenn für deren Vorhandensein gewisse Elemente sprechen, selbst wenn das Gericht noch mit der Möglichkeit rechnet, dass sie sich nicht verwirklicht haben könnte (BGE 132 III 715 E. 3.1, 130 III 321 E. 3.3 m.w.H.; Urteile des BVGer A-4099/2023 vom 4. Juni 2024 E. 2.2.6).

1.4.7 Zu den Beweislastnormen zählen auch die sog. gesetzlichen Vermutungen. Die Lehre unterscheidet hierbei zwischen Tatsachenvermutungen und Rechtsvermutungen. Tatsächliche (oder natürliche) Vermutungen können sich in allen Bereichen der Rechtsanwendung ergeben. Es handelt sich dabei um Wahrscheinlichkeitsfolgerungen, die aufgrund der Lebenserfahrung gezogen werden. Tatsächliche Vermutungen bewirken keine Umkehrung der Beweislast zu Gunsten des Vermutungsträgers, sondern betreffen die Beweiswürdigung (BGE 130 II 482 E. 3.2 m.w.H.). Sie mildern die konkrete Beweisführungslast der beweisbelasteten Partei: Der Vermutungsträger kann den ihm obliegenden (Haupt-)Beweis unter Berufung auf die tatsächliche Vermutung erbringen (BGE 141 III 241 E. 3.2.2). Um die tatsächliche Vermutung zu entkräften, muss der Vermutungsgegner nicht den Beweis des Gegenteils antreten. Er kann sich mit dem Gegenbeweis begnügen. Das bedeutet, dass er Zweifel an der Richtigkeit der Indizien (Vermutungsbasis) und der daraus gezogenen Schlussfolgerung (Vermutungsfolge) wecken muss (BGE 135 II 161 E. 3 m.w.H.). Gelingt dem Vermutungsgegner der Gegenbeweis, so greift die tatsächliche Vermutung nicht mehr und der Beweis ist gescheitert. Es stellt sich, sofern der Vermutungsgegner nicht weitergehend das Gegenteil beweist, die Beweislosigkeit ein, deren Folgen den beweisbelasteten Vermutungsträger treffen (BGE 141 III 241 E. 3.2.2 m.w.H.; Urteil des BGer 5A_182/2017 vom 2. Februar 2018 E. 3.2.2; Urteile des BVGer A-4099/2023 vom 4. Juni 2024 E. 2.2.7).

1.5 Der vorliegend zu beurteilende Sachverhalt betrifft die Steuerperiode 2015. Gemäss Art. 112 Abs. 1 MWSTG bleiben die bisherigen gesetzlichen

Bestimmungen sowie die darauf gestützt erlassenen Vorschriften, unter Vorbehalt von Art. 113 MWSTG, weiterhin auf alle während ihrer Geltungsdauer eingetretenen Tatsachen und entstandenen Rechtsverhältnisse anwendbar. Somit ist in casu das MWSTG gemäss der in diesem Jahr gültigen Fassung (AS 2009 5203 5207) massgebend. Darauf wird im Folgenden – soweit nicht anders vermerkt – referenziert.

2.

2.1 Der Bund erhebt eine allgemeine Verbrauchssteuer nach dem System der Netto-Allphasensteuer mit Vorsteuerabzug (Mehrwertsteuer; Art. 130 der Bundesverfassung der Schweizerischen Eidgenossenschaft vom 18. April 1999 [BV, SR 101]; 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 (Bezugssteuer) und auf Einfuhren von Gegenständen (Einfuhrsteuer) erhoben (Art. 1 Abs. 2 MWSTG). Die Erhebung erfolgt nach den Grundsätzen der Wettbewerbsneutralität, der Wirtschaftlichkeit der Entrichtung und der Erhebung und der Überwälzbarkeit (Art. 1 Abs. 3 MWSTG; zum Ganzen statt vieler: Urteil des BVGer A-2668/2019 vom 6. April 2021 E. 2.1 m.w.H. [bestätigt durch Urteil des BGer 2C_401/2021 vom 7. September 2022]).

2.2

2.2.1 Die Veranlagung und Entrichtung der Inlandsteuer erfolgt nach dem Selbstveranlagungsprinzip (vgl. bereits E. 1.4.1). Die Steuerpflichtige 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 die Leistungserbringerin selbst für die Feststellung der Mehrwertsteuerpflicht bzw. -forderung verantwortlich ist (vgl. BGE 140 II 202 E. 5.4; Urteile des BVGer A-1418/2018 vom 24. April 2019 E. 2.2, A-2788/2018 vom 27. September 2018 E. 2.6).

2.2.2 Die ESTV kann bei steuerpflichtigen Personen Kontrollen durchführen (Art. 78 MWSTG; Urteil des BGer 2C_326/2015 vom 24. November 2016 E. 3.2). Diese werden mit einer Einschätzungsmitteilung abgeschlossen, welche den Umfang der Steuerforderung in der kontrollierten Steuerperiode und die steuerliche Nachbelastung bzw. Steuergutschrift festhält (Art. 78 Abs. 5 MWSTG; vgl. BEATRICE BLUM, in: Geiger/Schluckebier

[Hrsg.], Kommentar MWSTG, 2. Aufl. 2019 [nachfolgend: MWSTG Kommentar 2019], Art. 78 N. 45 f.). Die ESTV hat die Steuerforderung für die betreffende Steuerperiode im Rahmen ihrer Einschätzungsmitteilung umfassend zu prüfen (Urteil des BGer 2C_190/2015 vom 27. Juli 2015 E. 2.2).

2.2.3 Der Begriff der Einschätzungsmitteilung ist nicht im MWSTG definiert, wurde in der Vergangenheit aber höchstgerichtlich durch Auslegung konkretisiert (vgl. BGE 140 II 202 E. 5.1 ff.; Urteil des BGer 9C_361/2024 vom 19. Dezember 2024 E. 2.2.4). Nach Auffassung des Bundesgerichts ist eine Einschätzungsmitteilung keine Verfügung. Es handle sich vielmehr um ein Verfügungssurrogat, das als solches alle Elemente einer Verfügung enthalte, dieser aber zeitlich vorgelagert sei. Ihr Zweck liege hauptsächlich darin, der steuerpflichtigen Person das rechtliche Gehör zu gewähren, noch bevor die eigentliche Verfügung ergehe (BGE 140 II 202 E. 5.5; Urteil des BGer 2C_781/2021 vom 19. Oktober 2021 E. 3.2.4; Urteil des BVGer A-4950/2022 vom 3. April 2023 E. 2.2.2).

2.2.4 Die Einschätzungsmitteilung ist der Verfügung im zweigliedrigen Verfahren, mit einer zunächst informellen Phase, gefolgt von einem formellen Verfahren, zeitlich vorgelagert (vgl. BGE 140 II 202 E. 5.6; Urteil des BGer 2C_326/2015 vom 24. November 2016 E. 3.5.1). Bestreitet die steuerpflichtige Person die in der Einschätzungsmitteilung festgesetzte Steuerforderung, hat die ESTV durch den Erlass einer Verfügung ein formelles Steuerjustizverfahren einzuleiten (vgl. BGE 140 II 202 E. 5.5). Von dieser gesetzlich vorgesehenen Reihenfolge ist grundsätzlich nicht abzuweichen. Einzig unter restriktiven Bedingungen kann die ESTV in Ausnahmefällen von einer Einschätzungsmitteilung absehen und direkt im Anschluss an die Kontrolle eine Verfügung erlassen. Diese Möglichkeit beschränkt sich auf Fälle, in welchen der informelle Dialog, den die Einschätzungsmitteilung ermöglichen soll, von vorneherein zum Scheitern verurteilt scheint, insbesondere dann, wenn die steuerpflichtige Person von Anfang an deutlich macht, dass sie sich der Position der ESTV widersetzen wird (vgl. BGE 140 II 202 E. 6.3.2). So kann die steuerpflichtige Person den direkten Erlass einer Verfügung bei der ESTV beantragen. Die ESTV kann namentlich dann direkt eine Verfügung erlassen, wenn aus den Umständen des Einzelfalles zu schliessen ist, dass die steuerpflichtige Person die Steuererhebung behindern oder sich dieser widersetzen will (vgl. BGE 140 II 202 E. 6.3.2; Urteil des BGer 2C_326/2015 vom 24. November 2016 E. 3.5.2; Urteile des BVGer A-4950/2022 vom 3. April 2023 E. 2.2.2, A-707/2013 vom 25. Juli 2013 E. 4.2.5.3).

2.2.5 Vor der Einschätzungsmitteilung kann den steuerpflichtigen Personen vom Revisor ein sog. Kontrollergebnis abgegeben werden. Es handelt sich um eine blosser Mitteilung, die noch geändert werden kann, wenn bei der internen Kontrolle durch die ESTV Fehler festgestellt werden. Im Kontrollergebnis können einzelne Positionen auch noch pendent bleiben (BLUM, MWSTG Kommentar 2019, Art. 78 N. 45). Da das Kontrollergebnis durch die ESTV noch abgeändert werden kann, stellt es weder eine Einschätzungsmitteilung noch eine Verfügung dar (NIKLAUS HONAUER ET AL., Handbuch zum Mehrwertsteuergesetz, 4. Aufl. 2024, Rz. 2668).

2.3 Die Mehrwertsteuer ist grundsätzlich nach der effektiven Abrechnungsmethode abzurechnen (Art. 36 Abs. 1 MWSTG). Dabei berechnet sich die Steuerforderung nach der Differenz zwischen der geschuldeten Inlandssteuer, der Bezugssteuer sowie der im Verlagerungsverfahren deklarierten Einfuhrsteuer und dem Vorsteuerguthaben der entsprechenden Abrechnungsperiode (sog. Saldoprinzip; Urteil des BVGer A-2907/2023 vom 11. Dezember 2024 E. 2.2.1 [angefochten beim BGer]).

2.4

2.4.1 Aufgrund der Bedeutung, welche im Mehrwertsteuerrecht der Rechnung zukommt, hat sich in der bundesgerichtlichen Rechtsprechung der Grundsatz «fakturierte Mehrwertsteuer gleich geschuldete Mehrwertsteuer» entwickelt (BGE 131 II 190 E. 5). Dieser Grundsatz gilt namentlich auch, wenn die Steuer fälschlicherweise oder durch eine nicht mehrwertsteuerpflichtige Person fakturiert wurde (BGE 144 II 412 E. 3.2.1; zum Ganzen: Urteil des BGer 2C_266/2019 vom 23. Januar 2020 E. 2.5.1 m.w.H.).

2.4.2 Das Mehrwertsteuerrecht von 2009 (AS 2009 5203) kodifiziert das Prinzip «fakturierte Mehrwertsteuer gleich geschuldete Mehrwertsteuer» erstmals auf Gesetzesebene (BGE 144 II 412 E. 3.2.2 m.w.H.). Die positivrechtliche Regel findet sich in Art. 27 Abs. 2-4 MWSTG. Aufgrund der Teilrevision des Gesetzes vom 30. September 2016 hat Art. 27 MWSTG mit Wirkung ab 1. Januar 2018 teils einen neuen Wortlaut erhalten (AS 2017 3575). Die bis 31. Dezember 2017 geltende Fassung von Art. 27 MWSTG («Unrichtiger oder unberechtigter Steuerausweis»; AS 2009 5203) lautet wie folgt (vgl. Urteil des BGer 2C_266/2019 vom 23. Januar 2020 E. 2.5.2):

«¹ Wer nicht im Register der steuerpflichtigen Personen eingetragen ist oder wer das Meldeverfahren nach Art. 38 anwendet, darf in Rechnungen nicht auf die Steuer hinweisen.

² Wer in einer Rechnung eine Steuer ausweist, obwohl er zu deren Ausweis nicht berechtigt ist, oder wer für eine Leistung eine zu hohe Steuer ausweist, schuldet die ausgewiesene Steuer, es sei denn:

a. es erfolgt eine Korrektur der Rechnung nach Abs. 4; oder

b. er oder sie weist nach, dass dem Bund kein Steuerausfall entstanden ist; kein Steuerausfall entsteht namentlich, wenn der Rechnungsempfänger oder die Rechnungsempfängerin keinen Vorsteuerabzug vorgenommen hat oder die geltend gemachte Vorsteuer dem Bund zurück-erstattet worden ist.

³ Die Rechtsfolgen von Abs. 2 treten auch bei Gutschriften ein, soweit der Gutschriftsempfänger oder die Gutschriftsempfängerin einem zu hohen Steuerbetrag nicht schriftlich widerspricht.

⁴ Die nachträgliche Korrektur einer Rechnung kann innerhalb des handelsrechtlich Zulässigen durch ein empfangsbedürftiges Dokument erfolgen, das auf die ursprüngliche Rechnung verweist und diese widerruft.»

2.4.3 Art. 27 Abs. 1 MWSTG statuiert somit für alle nicht im Register der mehrwertsteuerpflichtigen Personen eingetragenen Leistungserbringer bzw. Rechnungssteller unter anderem das Verbot, in einer Rechnung auf die Mehrwertsteuer hinzuweisen. Das Steuerobjekt ist der Tatbestand, der eine Steuer auslöst. Der Tatbestand, der gestützt auf Art. 27 Abs. 2 MWSTG eine Steuerforderung entstehen lässt und die Steuerentrichtungspflicht begründet, ist ein unberechtigter oder unrichtiger Steuerausweis. Der Tatbestand des unberechtigten Steuerausweises durch nicht im Mehrwertsteuerregister Eingetragene ist nicht nur ein Steuerobjekt, sondern löst zusätzlich eine subjektive Steuerpflicht desjenigen, dem die Rechnung zuzurechnen ist, aus (BGE 144 II 412 E. 3.2.3). Die entstandene Steuer-schuld muss eingefordert werden können, was deren Zurechnung zu einem Steuersubjekt erfordert (BEATRICE BLUM, in: Martin Zweifel et al. [Hrsg.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer, 2. Aufl. 2025 [nachfolgend: Kommentar MWSTG 2025], Art. 27 N. 9).

2.4.4 Art. 27 Abs. 2 Bst. b MWSTG in der bis 31. Dezember 2017 gel-tenden Fassung (AS 2009 5203) stellt eine gesetzliche Tatsachenvermutung auf (vgl. vorne E. 1.4.7). Vermutungsbasis von Art. 27 Abs. 2 MWSTG ist der unrichtige Steuerausweis, Vermutungsfolge der Steuerausfall bei der Eidgenossenschaft. Beweisführungs- und Beweislast hinsichtlich der Ver-mutungsbasis obliegen der Vermutungsträgerin (also der ESTV; siehe zum Ganzen: Urteil des BGer 2C_411/2014 vom 15. September 2014 E. 2.3.4

m.w.H.; vgl. auch Urteil des BGer 2C_266/2019 vom 23. Januar 2020 E. 2.5.2).

2.4.5 Der Nachweis des fehlenden Steuernachteils der Eidgenossenschaft liegt in der alleinigen Verantwortung der fakturierenden Person (Urteil des BGer 2C_411/2014 vom 15. September 2014 E. 2.3.4). Das Bundesgericht hat zu Art. 27 Abs. 2 Bst. b MWSTG in der bis 31. Dezember 2017 geltenden Fassung (AS 2009 5203) festgehalten, dass der Beweis des Gegenteils (bezüglich der Vermutungsfolge) nicht von vornherein als gelungen oder verzichtbar betrachtet werden kann, soweit die rechnungsempfangende Person selber nicht mehrwertsteuerpflichtig ist oder die empfangene Leistung ihrer Natur nach dem Privatkonsum dient bzw. regelmässig nur von Nichtsteuerpflichtigen bezogen wird. Erforderlich sei stattdessen ein *Vollbeweis*, dass kein Steuerausfall eingetreten sei (siehe zum Ganzen: Urteile des BGer 2C_266/2019 vom 23. Januar 2020 E. 2.5.2 m.w.H., 2C_411/2014 vom 15. September 2014 E. 2.3.6 ff.). Diese Regelung wurde per 1. Januar 2018 insoweit relativiert, als der fehlende Steuerausfall lediglich noch *glaubhaft* zu machen ist (vgl. Art. 27 Abs. 2 Bst. b MWSTG in der seit 1. Januar 2018 geltenden Fassung [AS 2017 3575]).

2.4.6 Art. 27 Abs. 2 MWSTG (in der vom 1. Januar 2010 bis 31. Dezember 2017 [AS 2009 5203] sowie in der ab 1. Januar 2018 geltenden Fassung [AS 2017 3575]) enthält eine spezielle Beweisregel (vgl. E. 1.4.7). Diese spezielle Beweisregel dient der materiellen Wahrheitsfindung bzw. der Erstellung des Sachverhalts. Infolgedessen ist die in Art. 27 Abs. 2 MWSTG statuierte Beweisregel dem materiellen Recht zuzurechnen (Urteil des BVGer A-4099/2023 vom 4. Juni 2024 E. 5.5).

2.5

2.5.1 Die Steuerforderung im Zusammenhang mit Art. 27 Abs. 2 MWSTG entsteht bereits durch den Ausweis der Steuer auf einer Rechnung, die dem Rechnungsempfänger zugegangen sein muss und nicht erst durch den vorgenommenen Vorsteuerabzug beim Rechnungsempfänger (SCHLUCKEBIER, MWSTG Kommentar 2019, Art. 27 N. 2).

2.5.2 Die Steuerforderung geht mit dem Gelingen eines der Entlastungsbeweise (Art. 27 Abs. 2 Bst. a und b MWSTG) oder der Erfüllung oder dem Eintritt der Festsetzungs- (Art. 42 MWSTG) oder der Bezugsverjährung (Art. 91 MWSTG) unter (BLUM, MWSTG Kommentar 2025, Art. 27 N. 18).

Es gilt auch im Mehrwertsteuerrecht der allgemeine, ungeschriebene steuerrechtliche Grundsatz, dass es in der Regel nicht darauf ankommt, wer die Steuerforderung erfüllt (vgl. Urteil des BVGer A-6615/2011 vom 29. Januar 2013 E. 3.2.2). Dies bedeutet allerdings nicht, dass es – vorgängig der Bezahlung – nicht darauf ankomme, wer gegenüber dem Staat in einem Steuerschuldverhältnis stehe. Die Steuerpflicht ihrerseits ist nämlich höchstpersönlich, und das auf dem Gesetz basierende und zwischen dem Steuerpflichtigen und dem Gemeinwesen bestehende Verhältnis bleibt auch bei Bezahlung der Steuerschuld durch einen Dritten grundsätzlich erhalten. Steuerschulden sind denn auch einer Schuldübernahme im privatrechtlichen Sinn nicht zugänglich, da die gesetzlich statuierte Steuerpflicht nicht durch Parteivereinbarung geändert werden kann. Wird also eine rechtsgeschäftliche Schuldübernahme gemäss Art. 175 des Bundesgesetzes vom 30. März 1911 betreffend die Ergänzung des Schweizerischen Zivilgesetzbuches (Fünfter Teil: Obligationenrecht; OR, SR 220) zur Übernahme der Steuerschuld vereinbart, so wird dadurch weder ein Forderungsrecht des Gemeinwesens gegenüber dem übernehmenden Dritten begründet noch führt dies zu einer Schuldbefreiung der steuerpflichtigen Person (MICHAEL BEUSCH, Der Untergang der Steuerforderung, 2012, S. 97 f.).

2.6 Soweit es um die Rückvergütung einer (gesetzlich nicht geschuldeten) Steuer geht, findet sich in den Steuergesetzen regelmässig keine positivrechtliche Norm, so auch im MWSTG. Dessen ungeachtet muss eine Rückerstattung der zu Unrecht erbrachten Steuerzahlung zulässig sein. Ausgangspunkt bildet der allgemeine öffentlich-rechtliche Grundsatz der Rückvergütung einer rechtsgrundlos erbrachten Leistung (Art. 62 ff. OR per analogiam; BGE 141 II 447 E. 8.5, 138 V 426 E. 5.1, 135 II 274 E. 3.1; Urteil des BGer 2C_678/2012 vom 17. Mai 2013 E. 2.3; Urteil des BVGer A-5973/2017 vom 28. Mai 2019 E. 2.7 m.w.H.; BEUSCH, a.a.O., S. 62).

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

schriftliche Anerkennung oder die vorbehaltlose Bezahlung einer Einschätzungsmitteilung nach Art. 43 Abs. 1 Bst. b MWSTG ist allerdings nur solange möglich, als die ESTV noch keine formelle Verfügung erlassen hat; ab diesem Zeitpunkt ist der Eintritt der Rechtskraft nur noch aufgrund von Art. 43 Abs. 1 Bst. a oder c MWSTG möglich (HONAUER ET AL., a.a.O., Rz. 2669).

Hingegen führen die vorbehaltlose Bezahlung des dem Kontrollergebnis (vgl. E. 2.2.5) beigelegten Einzahlungsscheines oder die schriftliche Anerkennung des Kontrollergebnisses allein nicht zum Eintritt der Rechtskraft der Steuer der kontrollierten Steuerperiode, da im Zeitpunkt der Bezahlung oder der schriftlichen Anerkennung noch keine Einschätzungsmitteilung vorliegt (HONAUER ET AL., a.a.O., Rz. 2669; ZBINDEN/METZGER, Erfahrungen aus 25 Jahren MWST-Kontrollen, in: Expert Focus [EF] 5/20, S. 290).

2.8

2.8.1 Wer sich oder einem anderen einen unrechtmässigen Vorteil bezüglich Inlandsteuer verschafft, insbesondere indem er die Steuerforderung zulasten des Staates verkürzt, indem er in einer Steuerperiode nicht sämtliche Einnahmen, zu hohe Einnahmen aus von der Steuer befreiten Leistungen, nicht sämtliche der Inlandsteuer unterliegenden Ausgaben oder zu Hohe zum Vorsteuerabzug berechtigende Ausgaben deklariert, begeht eine Widerhandlung gegen die Mehrwertsteuergesetzgebung (Art. 96 Abs. 1 Bst. a MWSTG). Die Mehrwertsteuergesetzgebung gehört zur Verwaltungsgesetzgebung des Bundes. Entsprechend findet bei Widerhandlungen in diesem Bereich soweit hier interessierend das VStrR Anwendung (vgl. Art. 103 Abs. 1 MWSTG; Urteile des BVGer A-584/2020 vom 24. August 2021 E. 3.4.2, A-957/2019 vom 9. Dezember 2019 E. 2.6.1 [bestätigt durch Urteil des BGer 2C_97/2020 vom 18. Mai 2020], A-5320/2018 vom 26. August 2019 E. 4.4, A-4510/2018 vom 20. Mai 2019 E. 4.4, A-714/2018 vom 23. Januar 2019 E. 10.1).

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

2.8.3 Art. 12 VStrR verleiht der ESTV in Bezug auf die Nachleistung von Abgaben bzw. Steuern, die infolge einer Widerhandlung gegen die Verwaltungsgesetzgebung des Bundes zu Unrecht nicht erhoben worden sind, einen eigenständigen Anspruch. Dieser ist von der Abgabe- bzw. Steuerforderung separat und kann unabhängig von allfälligen Einschränkungen im Spezialgesetz durchgesetzt werden. Die Verwaltungsbehörde kann somit wahlweise den einen oder den anderen Anspruch erheben. Die Forderungen verjähren unabhängig voneinander, jedoch führt die Befriedigung des einen zum Untergang des anderen Anspruchs, soweit sich die Ansprüche betragsmässig decken (alternative Anspruchskonkurrenz; vgl. BGE 150 II 177 E. 5.3 m.w.H., 148 III 401 E. 3.1).

2.8.4 Die Nachleistung von Abgaben nach Art. 12 VStrR verfolgt keinen Strafzweck, sie kann nicht dem materiellen Strafrecht zugeordnet werden und stellt keine strafrechtliche Anklage im Sinne von Art. 6 Ziff. 1 der Konvention vom 4. November 1950 zum Schutze der Menschenrechte und Grundfreiheiten (EMRK, SR 0.101) dar (BGE 150 II 177 E. 3.2; Urteil des BGer 2C_201/2013 vom 24. Januar 2014 E. 4.2 [nicht publiziert in BGE 140 II 194]). Nach ständiger Rechtsprechung setzt Art. 12 Abs. 1 VStrR nur voraus, dass der Bundesverwaltungsgesetzgebung zuwidergehandelt worden ist, d.h. der objektive Tatbestand einer Bundesverwaltungsstrafrechtsnorm erfüllt wird. Die Leistungspflicht im Sinne von Art. 12 Abs. 1 und 2 VStrR hängt weder von einer strafrechtlichen Verantwortlichkeit noch von einem Verschulden noch von der Einleitung eines Strafverfahrens ab (vgl. BGE 149 II 129 E. 3.6; Urteil des BVer A-5624/2018 vom 19. Juli 2019 E. 5.6.1, je m.w.H.). Dementsprechend gelten die strafprozessualen Garantien für das Verwaltungsverfahren nicht, da es einzig der Festsetzung der Höhe der Leistungs- oder Rückleistungspflicht dient (vgl. BGE 144 II 427 E. 2.3.2; Urteil des BGer 2C_201/2013 vom 24. Januar 2014 [nicht in BGE 140 II 194 publizierte] E. 4.1; OESTERHELT/FRACHEBOUD, in: Friedrich Frank et al. [Hrsg.], Basler Kommentar, Verwaltungsstrafrecht, 2020 [nachfolgend: Kommentar VStrR], Art. 12 N. 25).

2.8.5 Werden das Leistungs- bzw. Rückleistungsverfahren und das Strafverfahren getrennt durchgeführt, richten sich die Rechte und Pflichten der Beteiligten grundsätzlich allein nach den für das jeweilige Verfahren geltenden Bestimmungen (vgl. statt vieler: Urteil des BVer A-2396/2022 vom 13. September 2023 E. 3.2.5 [bestätigt durch Urteil des BGer 9C_681/2023 vom 4. Dezember 2023]). Dies hat unter anderem zur Folge, dass Beweismittel, welche aufgrund der Mitwirkungspflichten im Verwaltungsverfahren erhoben werden konnten, im Verwaltungsstrafverfahren

aufgrund des strafprozessualen Verbots des Selbstbelastungszwangs unter Umständen nicht verwendet werden. Hingegen ist es in der Regel unproblematisch, im Verwaltungsverfahren auf die Ergebnisse einer verwaltungsstrafrechtlichen Untersuchung abzustellen. So können insbesondere Beweismittel, die im Rahmen eines Verwaltungsstrafverfahrens zulässigerweise erhoben wurden, grundsätzlich auch im Steuererhebungsverfahren verwendet werden (vgl. Urteile des BGer 2C_867/2018 vom 6. November 2019 E. 5.2 und 6.1, 2C_112/2010 vom 30. September 2010 E. 5.3; Urteil des BVGer A-2907/2023 vom 11. Dezember 2024 E. 3.4 [angefochten beim BGer]; ANDRÉ HAIBÖCK, Kommentar VStrR, Art. 63 N. 9).

2.8.6 Die Forderung nach Art. 12 Abs. 1 Bst. a VStrR entspricht der Höhe der zu Unrecht nicht erhobenen Abgabe zuzüglich Zinsen. Im Anwendungsbereich der Mehrwertsteuer umfasst sie insbesondere den von der Verwaltungsbehörde nicht erhobenen Betrag, der sich aus einer unvollständigen Selbstveranlagung aufgrund einer Verletzung der Strafbestimmungen des Mehrwertsteuergesetzes ergibt. Im Unterschied zur Einschätzungsmitteilung nach Art. 78 Abs. 5 MWSTG und Art. 79 Abs. 2 MWSTG – und den allenfalls daraufhin ergangenen Verfügungen und Entscheide bzw. Urteilen – bezweckt eine auf Art. 12 VStrR gestützte Nachforderungsverfügung folglich nicht auch die Festsetzung der Steuerforderung nach dem Saldoprinzip (vgl. VALÉRIE PARIS, Kommentar MWSTG 2025, Art. 105 N. 14; zum Saldoprinzip vgl. E. 2.3).

3.

Im vorliegenden Fall ist unbestritten, dass die Vorinstanz zunächst am 5. Juli 2019 gegenüber der Gesellschaft in Liquidation ein Kontrollergebnis eröffnet hat (vgl. Sachverhalt Bst. B.a). In der Folge bezahlte die Gesellschaft in Liquidation am 4. Oktober 2019 der ESTV Fr. 32'000.-- (vgl. Sachverhalt Bst. B.c). Im Rahmen der am 13. September 2019 eröffneten Strafuntersuchung gegen die Beschwerdeführerin (vgl. Sachverhalt Bst. C.a) wurde unbestrittenermassen festgestellt, dass nicht die Gesellschaft in Liquidation, sondern die Beschwerdeführerin gemäss Kaufvertrag vom 29. Mai 2015 der Y._____ AG einen Audi R8 Spyder zum Kaufpreis von «Fr. 140'000.-- inkl. 8 % MWST» verkauft hatte (vgl. VB 23). Da die Beschwerdeführerin nicht im Register der steuerpflichtigen Personen eingetragen war, wies sie unberechtigterweise Mehrwertsteuer in Höhe von Fr. 10'370.-- aus. Der von der Gesellschaft in Liquidation an die Vorinstanz geleistete Betrag von Fr. 32'000.-- wurde am 9. bzw. 10. März 2020 von der ESTV an die Gesellschaft in Liquidation zurückerstattet (vgl. Sachverhalt Bst. C.d). Am 17. Mai 2024 stellte die Vorinstanz der

Beschwerdeführerin das sie betreffende Kontrollergebnis zu (vgl. Sachverhalt Bst. D.a) und erliess am 30. Oktober 2024 ihr gegenüber eine Leistungsverfügung (vgl. Sachverhalt Bst. E.a).

In rechtlicher Hinsicht ist strittig, ob die Beschwerdeführerin der Vorinstanz infolge des unberechtigten Steuerausweises die im Kaufvertrag ausgewiesene Mehrwertsteuer gestützt auf Art. 27 Abs. 2 MWSTG schuldet (vgl. E. 3.1). Zu prüfen sind dabei die Einwände der Beschwerdeführerin, wonach die Steuerforderung der Vorinstanz ihr gegenüber in Höhe von Fr. 10'370.-- durch die Zahlung von Fr. 32'000.-- der Gesellschaft in Liquidation an die Vorinstanz untergegangen oder in Rechtskraft erwachsen sei (vgl. E. 3.2).

3.1

3.1.1 Zur Nachforderung in Höhe von Fr. 10'370.-- äussert sich die Beschwerdeführerin – nebst der Geltendmachung der Rechtskraft und des Untergangs der Steuerforderung (vgl. hierzu E. 3.2) – nicht.

3.1.2 Zunächst ist festzuhalten, dass es sich bei der Bestimmung nach Art. 27 MWSTG nicht um eine Verfahrensvorschrift, sondern um eine materielle Bestimmung handelt. Daher ist Art. 27 MWSTG in der Fassung der im Streit liegenden Periode massgebend (Art. 112 MWSTG; vgl. E. 1.5 und 2.4.6; Urteil des BGer 2C_266/2019 vom 23. Januar 2020 E. 1.4 und 2.5.2 m.w.H.). Somit ist der Vollbeweis zu erbringen, dass kein Steuerausfall eingetreten ist (vgl. E. 2.4.5).

3.1.3 Die Beschwerdeführerin hat im Jahr 2015 der Y._____ AG nachweislich einen Audi R8 Spyder zum Kaufpreis von Fr. 140'000.-- inkl. 8 % MWST verkauft (vgl. VB 23). Die Bezahlung ist auf dem Kontoauszug des Privatkontos der Beschwerdeführerin bei der Luzerner Kantonalbank mit der IBAN (...) ersichtlich (vgl. VB 17). Die Beschwerdeführerin war nicht im Register der steuerpflichtigen Personen eingetragen und hat unberechtigtweise die Mehrwertsteuer im Betrag von Fr. 10'370.-- ausgewiesen (vgl. Art. 27 Abs. 1 MWSTG). Durch den unberechtigten Steuerausweis wurde die Beschwerdeführerin in Bezug auf die ausgewiesene Mehrwertsteuer im Betrag von Fr. 10'370.-- mehrwertsteuerpflichtig (vgl. zum Ganzen: E. 2.4). Die ausgewiesene Steuer im Umfang von Fr. 10'370.-- ist geschuldet, da die Beschwerdeführerin weder die Rechnung im Sinne von Art. 27 Abs. 4 MWSTG korrigiert hat (Art. 27 Abs. 2 Bst. a MWSTG) noch den Vollbeweis erbracht hat, dass dem Bund kein Steuerausfall entstanden ist (Art. 27 Abs. 2 Bst. b MWSTG).

3.1.4 Die Vorinstanz stützt die Mehrwertsteuerforderung auf Art. 12 Abs. 1 und 2 VStrR. Da die Nachleistungspflicht – wie erwähnt – nicht von einem Verschulden abhängt, braucht eine allfällige strafrechtliche Verantwortlichkeit der Beschwerdeführerin vorliegend nicht geprüft zu werden. Es genügt, wenn der objektive Tatbestand einer Bundesverwaltungsstrafrechtsnorm erfüllt ist (vgl. zum Ganzen: E. 2.8.4). Vorliegend hat die Beschwerdeführerin die unberechtigterweise ausgewiesene Steuer der ESTV nicht abgeliefert. Damit hat sie diese Steuern dem Bund vorenthalten. Der objektive Tatbestand der Steuerhinterziehung gemäss Art. 96 Abs. 1 Bst. a MWSTG ist erfüllt. In den Genuss dieses unrechtmässigen Vorteils ist dabei die Beschwerdeführerin gelangt, weshalb sie nach dem Wortlaut von Art. 12 Abs. 1 und 2 VStrR leistungspflichtig ist.

3.2

3.2.1 Die Beschwerdeführerin bringt im Zusammenhang mit der behaupteten Rechtskraft und dem Untergang der Steuerforderung vor, die (Inland-)Steuerforderung gemäss Art. 43 Abs. 1 Bst. b MWSTG werde rechtskräftig durch die vorbehaltlose Bezahlung einer Einschätzungsmitteilung. Durch die Begleichung der Steuerforderung mittels Einzahlungsscheines sei diese untergegangen (unter Hinweis auf BEUSCH, a.a.O., S. 95; Beschwerde, S. 4, Rz. 12).

Sie macht geltend, die von der Vorinstanz vertretene Auffassung, wonach die für den Verkauf des Audi R8 Spyder geschuldete Mehrwertsteuer von Fr. 10'370.35 durch die Zahlung vom 4. Oktober 2019 nicht erloschen sei, weil zu jenem Zeitpunkt noch keine Steuerforderung festgesetzt gewesen sei, gehe an der Sache vorbei (Beschwerde, S. 4, Rz. 13 f.). Vorliegend habe die ESTV unbestrittenermassen der Gesellschaft in Liquidation im Rahmen der bei ihr durchgeführten Kontrolle das vom 5. Juli 2019 datierende Kontrollergebnis abgegeben, in welchem sie die Mehrwertsteuerschuld aus dem Verkauf des Audi R8 Spyder an die Y. _____ AG von Fr. 10'370.-- nach dem Grundsatz, eine fakturierte Steuer sei eine geschuldete Steuer, der Gesellschaft in Liquidation zugeordnet habe. Ebenso sei unbestritten, dass die Gesellschaft in Liquidation gestützt auf dieses Kontrollergebnis eine vorbehaltlose Zahlung von Fr. 32'000.-- an die ESTV geleistet habe. In dieser Zahlung sei die Steuer für den Verkauf des Audi R8 Spyder von Fr. 10'370.-- enthalten gewesen. Die Überweisung sei am 4. Oktober 2019 an die Eidgenössische Steuerverwaltung, Hauptabteilung Mehrwertsteuer, unter Angabe einer ESR-Referenznummer erfolgt. Aus der Angabe der 27-stelligen ESR-Referenznummer sei zu schliessen, dass die Gesellschaft in Liquidation für ihre Überweisung einen ihr von der ESTV

abgegebenen ESR-Einzahlungsschein verwendet habe. Die ESR-Referenznummer sei mit der entsprechenden Rechnung verbunden und ermögliche die Zuordnung von Zahlungseingängen zu bestimmten Rechnungen (Stellungnahme, S. 2).

Wie die ESTV richtigerweise festhalte, habe diese der Gesellschaft in Liquidation diesen Betrag wieder zurückerstattet. Allerdings treffe die von der ESTV daraus gezogene Schlussfolgerung nicht zu, wonach die Gesellschaft in Liquidation die ihr am 5. Juli 2019 in Rechnung gestellte Steuernachforderung nie beglichen habe. Die Rückerstattung einer Zahlung setze logischerweise deren vorgängigen Eingang voraus. Die Zahlung der Gesellschaft in Liquidation sei unter Angabe der ESR-Referenznummer und damit durch Verwendung eines ESR-Einzahlungsscheins erfolgt, was die Zuordnung der Zahlung zur damit verbundenen Rechnung ermöglicht habe. Dass die ESTV diese Zuordnung habe vornehmen können, ergebe sich aus der mehrere Monate später erfolgten Rückerstattung. Diese setze nämlich voraus, dass der Absender der Zahlung feststehe (Beschwerde, S. 5, Rz. 17; Stellungnahme, S. 2). Dadurch sei erstellt, dass die Gesellschaft in Liquidation durch die Zahlung von Fr. 32'000.– unter Verwendung des ihr abgegebenen ESR-Einzahlungsscheins die damit verknüpfte Rechnung vorbehaltlos bezahlt habe, wodurch die darin enthaltenen, ex lege entstandenen Mehrwertsteuerforderungen durch Erfüllung untergegangen seien. Darin enthalten – und somit ebenfalls untergegangen – sei auch die nach dem Grundsatz «eine fakturierte Steuer ist eine geschuldete Steuer» geltend gemachte Mehrwertsteuer aus dem Verkauf des Audi R8 Spyder an die Y._____ AG (Beschwerde, S. 4, Rz. 14; Stellungnahme, S. 2).

Sollte der ESTV durch die Rückzahlung, welche weder von der Gesellschaft in Liquidation noch von ihr (der Beschwerdeführerin) veranlasst worden sei, ein Steuerausfall entstanden sein, so habe sich die ESTV diesen selbst zuzuschreiben (Beschwerde, S. 5, Rz. 17). Die Rückerstattung lasse die Steuerforderung nicht wieder aufleben, sondern könne höchstens einen Anspruch aus ungerechtfertigter Bereicherung begründen, der sich jedoch gegen die Gesellschaft in Liquidation richten würde und nicht gegen sie – so die Beschwerdeführerin (Beschwerde, S. 4, Rz. 15; Stellungnahme, S. 2 a.E.). Es sei jedenfalls unzulässig, eine rechtskräftige Steuerforderung aufgrund einer späteren abweichenden Beurteilung über die Person des Steuerschuldners fünf Jahre nach Eintritt der Rechtskraft bei einer anderen Person einzufordern (Beschwerde, S. 4, Rz. 16).

Die Beschwerdeführerin bringt schliesslich vor, die ESTV habe geltend gemacht, die Steuerforderung gegenüber der Gesellschaft in Liquidation sei mangels Einschätzungsmitteilung nicht in Rechtskraft erwachsen; selbst eine Rechtskraft würde die Inanspruchnahme der Beschwerdeführerin nicht ausschliessen, da die Rechtskraft nur für das adressierte Steuersubjekt gelte. Laut Beschwerdeführerin ist dem nicht zuzustimmen. Im schweizerischen Steuerrecht entstehe eine Steuerforderung unmittelbar von Gesetzes wegen, sobald sich der Lebenssachverhalt verwirkliche, an den das Steuergesetz die Leistungspflicht geknüpft habe (unter Verweis auf BEUSCH, a.a.O., S. 71). Die Veranlagung konkretisiere die entstandene Steuerforderung, bewirke jedoch deren Entstehung nicht (unter Verweis auf BEUSCH, a.a.O., S. 74). Die begründete Steuerforderung gehe durch deren Erfüllung unter, wobei es im Steuerrecht nicht darauf ankomme, dass die Tilgung der Steuerschuld durch die steuerpflichtige Person erfolge. Die Steuerbehörde sei daher verpflichtet, den von der steuerpflichtigen Person geschuldeten Betrag mit Tilgungswirkung auch von einem Dritten entgegenzunehmen, der «in der gesetzlichen Weise und vorbehaltlos Zahlung leisten wolle» (unter Verweis auf BEUSCH, a.a.O., S. 97; Stellungnahme, S. 1).

3.2.2 Die Vorinstanz legt dar, die von der Beschwerdeführerin ins Recht geführte Zahlung im Betrag von Fr. 32'000.-- sei am 4. Oktober 2019 zu Gunsten des MWST-Kontos der Gesellschaft in Liquidation erfolgt. Der Betrag von Fr. 51'000.-- sei anlässlich der Hausdurchsuchung vom 20. November 2019 beschlagnahmt worden. Beide Beträge seien der Gesellschaft in Liquidation von ihr (der ESTV) am 9. bzw. 10. März 2020 wieder ausbezahlt worden. Zum Zeitpunkt der Rückzahlung dieser Beträge sei die Steuerforderung gegenüber der Beschwerdeführerin noch nicht festgesetzt gewesen. Die Festsetzung der Steuerforderung gegenüber der Beschwerdeführerin sei erst mit Leistungsverfügung vom 30. Oktober 2024 aufgrund der im Rahmen der Strafuntersuchung gemachten Feststellungen der ESTV erfolgt. Da im Zeitpunkt der Bezahlung bzw. Beschlagnahmung der Beträge gegenüber der Beschwerdeführerin noch keine Steuerforderung betragsmässig festgesetzt gewesen sei, habe eine solche Steuerforderung nicht – wie von der Beschwerdeführerin geltend gemacht – durch Bezahlung bzw. Beschlagnahmung der Beträge beglichen werden bzw. erlöschen können (Einspracheentscheid, S. 7, E. 2.3).

Die Vorinstanz bringt weiter vor, beim Kontrollergebnis handle es sich um eine nicht definitive Mitteilung, die noch geändert werden könne, wenn durch den Steuerpflichtigen oder die ESTV Fehler festgestellt würden. Die

Kontrolle werde erst mit der Einschätzungsmitteilung, die kurze Zeit nach dem Kontrollergebnis eröffnet werde, abgeschlossen. Diese Einschätzungsmitteilung werde gemäss Art. 43 Abs. 1 Bst. b MWSTG durch die schriftliche Anerkennung oder die vorbehaltlose Bezahlung durch die steuerpflichtige Person rechtskräftig. Das Kontrollergebnis – das gesetzlich nicht geregelt sei und lediglich der Vermeidung von Fehlern diene – könne dagegen nicht rechtskräftig werden. Vorliegend sei der Gesellschaft in Liquidation eine MWST-Kontrolle nach Art. 78 MWSTG für den 18. Juni 2019 angekündigt worden. Im Rahmen der Kontrolle sei der Gesellschaft ein Kontrollergebnis vom 5. Juli 2019 abgegeben worden. Eine Einschätzungsmitteilung sei hingegen nicht erstellt worden; vielmehr sei am 13. September 2019 ein Steuerstrafverfahren gegen die Beschwerdeführerin eröffnet worden. Mangels Einschätzungsmitteilung habe die Steuerforderung gegenüber der Gesellschaft in Liquidation dementsprechend nicht – wie von der Beschwerdeführerin behauptet – gestützt auf Art. 43 Abs. 1 Bst. b MWSTG in Rechtskraft erwachsen können (Vernehmlassung, S. 3).

Die Vorinstanz führt sodann aus, selbst wenn im vorliegenden Fall eine Einschätzungsmitteilung vorgelegen hätte und die Steuernachforderung gegenüber der Gesellschaft in Liquidation durch vorbehaltlose Bezahlung rechtskräftig geworden wäre – was beides klarerweise nicht zutrefte –, spräche dies nicht gegen die Geltendmachung der Steuernachforderung gegenüber der Beschwerdeführerin als Steuersubjekt. Eine Einschätzungsmitteilung erfülle sämtliche Elemente des Verfügungsbegriffs gemäss Art. 5 VwVG, auch wenn sie aufgrund der spezialgesetzlichen Konzeption des Mehrwertsteuergesetzes keine Verfügung darstelle. Sie sei denn auch individuell-konkret, das heisse, sie richte sich an eine bestimmte Person (Steuersubjekt) und betreffe einen bestimmten Lebenssachverhalt (Steuerobjekt). Erwachse eine Einschätzungsmitteilung in Rechtskraft, gelte dies folglich nur gegenüber dem in der Mitteilung adressierten Steuersubjekt. Soweit sie (die ESTV) versuche, eine Steuernachforderung zunächst bei einer Person erhältlich zu machen, welche die Voraussetzungen der Steuerbarkeit nicht erfülle, stehe es ihr (der ESTV) frei, die Steuer sodann bei dem Steuersubjekt einzufordern, bei dem sich der Steuertatbestand tatsächlich erfüllt habe (Vernehmlassung, S. 3, letzter Abschnitt).

3.2.3

3.2.3.1 Vorab ist zum Vorgehen der Vorinstanz Folgendes festzuhalten: In den «Kontrollergebnissen» wird der Erlass einer Einschätzungsmitteilung einerseits gegenüber der Gesellschaft in Liquidation (vgl. Sachverhalt

Bst. B.a) und andererseits gegenüber der Beschwerdeführerin (vgl. Sachverhalt Bst. D.a) in Aussicht gestellt. Anstelle der Einschätzungsmitteilung wurde jedoch nach Durchführung von Untersuchungshandlungen im Verwaltungsstrafverfahren direkt eine Leistungsverfügung gegenüber der Beschwerdeführerin erlassen (vgl. Sachverhalt Bst. E.a).

3.2.3.2 Für den Eintritt der Rechtskraft nach Art. 43 Abs. 1 Bst b MWSTG ist erforderlich, dass eine Einschätzungsmitteilung vorbehaltlos bezahlt oder schriftlich anerkannt wird (vgl. E. 2.7). Vorliegend ist unbestritten, dass die Gesellschaft in Liquidation am 4. Oktober 2019 eine Zahlung von Fr. 32'000.-- unter Verwendung eines ESR-Einzahlungsscheins leistete. Diese erfolgte jedoch einzig gestützt auf das ihr zuvor eröffnete Kontrollergebnis. Da unstreitig keine Einschätzungsmitteilung ergangen ist, fehlt es an der tatbestandlichen Voraussetzung für den Eintritt der Rechtskraft. Eine Zahlung des Kontrollergebnisses – das lediglich eine informelle Mitteilung darstellt (vgl. E. 2.2.5) – vermag die Steuerforderung nicht in Rechtskraft erwachsen zu lassen (vgl. E. 2.7 a.E.).

3.2.3.3 Davon zu unterscheiden ist die Frage, ob die Steuerforderung nach ihrer Entstehung durch Erfüllung untergegangen ist. Die Steuerforderung im Falle von Art. 27 Abs. 2 MWSTG entsteht durch den Ausweis der Steuer auf der Rechnung (vgl. E. 2.5.1); vorliegend am 29. Mai 2015 (unter der Annahme, dass die Rechnung am gleichen Tag dem Käufer ausgehändigt wurde; vgl. VB 23). Zwar gilt im Mehrwertsteuerrecht der allgemeine Grundsatz, dass es grundsätzlich unerheblich ist, wer die Steuerforderung begleicht; auch eine Zahlung durch einen Dritten kann den Untergang der Forderung bewirken. Dies bedeutet jedoch nicht, dass es – vor einer Zahlung – irrelevant wäre, wer überhaupt in einem Steuerschuldverhältnis zum Staat steht. Die Steuerpflicht ist höchstpersönlich; das gesetzlich statuierte Verhältnis zwischen Steuersubjekt und Gemeinwesen bleibt auch bei Bezahlung durch einen Dritten bestehen (vgl. E. 2.5.2). Voraussetzung für den Untergang ist somit, dass die Zahlung einer konkreten, dem richtigen Steuersubjekt zugeordneten Steuerforderung gilt.

Vorliegend fehlt es jedoch an einer solchen Begleichung der gegenüber der Beschwerdeführerin entstandenen Steuerforderung: Die Zahlung vom 4. Oktober 2019 erfolgte ausschliesslich aufgrund des der Gesellschaft in Liquidation eröffneten Kontrollergebnisses und wurde ihrem eigenen MWST-Konto gutgeschrieben. Damit lag weder eine Zahlung im Namen der Beschwerdeführerin noch eine Leistung zur Tilgung deren Steuerforderung vor. Die Gesellschaft in Liquidation beglich vermeintlich ihre eigene

Schuld, nicht jene der Beschwerdeführerin. Nach Eröffnung des Verwaltungsstrafverfahrens gegenüber der Beschwerdeführerin (vgl. Sachverhalt Bst. C.a) erstattete die ESTV der Gesellschaft in Liquidation ihren geleisteten Betrag zurück (vgl. Sachverhalt Bst. C.d; vgl. E. 2.6). Somit fehlt es an einer Erfüllungswirkung gegenüber der Beschwerdeführerin.

3.3 Zusammenfassend ist festzuhalten, dass unbestritten ein unberechtigter Steuerausweis im Umfang von Fr. 10'370.-- vorliegt und der Beschwerdeführerin keiner der Entlastungsbeweise gemäss Art. 27 Abs. 2 Bst. a oder b MWSTG gelungen ist. Daher ist die Mehrwertsteuer im Umfang von Fr. 10'370.-- geschuldet. Schliesslich ist diese Steuerforderung durch die Bezahlung von Fr. 32'000.-- der Gesellschaft in Liquidation infolge des ihr eröffneten Kontrollergebnisses nicht in Rechtskraft erwachsen und auch nicht untergegangen.

Somit erweist sich der angefochtene Einspracheentscheid als rechtmässig und die Beschwerde ist vollumfänglich abzuweisen.

4.

4.1 Ausgangsgemäss hat die unterliegende Beschwerdeführerin die auf Fr. 2'000.-- 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 von ihr einbezahlte Kostenvorschuss in gleicher Höhe ist zur Bezahlung der Verfahrenskosten zu verwenden.

4.2 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.

2.

Die Verfahrenskosten in Höhe von Fr. 2'000.-- werden der Beschwerdeführerin auferlegt. Der von ihr 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 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)