



## Urteil vom 26. April 2024

---

Besetzung

Richterin Iris Widmer (Vorsitz),  
Richter Keita Mutombo, Richter Jürg Steiger,  
Gerichtsschreiberin Anna Strässle.

---

Parteien

**A. \_\_\_\_\_ GmbH,**  
(...),  
vertreten durch  
thv AG, Treuhand und Beratung,  
(...),  
Beschwerdeführerin,

gegen

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

---

Gegenstand

Mehrwertsteuer, Leistungen an eng verbundene Personen  
(Steuerperioden 2013 bis 2017).

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

Die A. \_\_\_\_\_ GmbH mit Sitz in (...) (nachfolgend: Steuerpflichtige) bezweckt laut Handelsregisterauszug unter anderem (Zweck). Die Steuerpflichtige ist seit dem 1. Januar 2010 im Register der mehrwertsteuerpflichtigen Personen bei der Eidgenössischen Steuerverwaltung (nachfolgend: ESTV) eingetragen und rechnete die Mehrwertsteuer im relevanten Zeitraum (sogleich: Sachverhalt Bst. B.a) nach der effektiven Abrechnungsmethode sowie nach vereinnahmten Entgelten ab.

**B.**

**B.a** Am 23. und 24. April 2019 führte die ESTV bei der Steuerpflichtigen eine Mehrwertsteuerkontrolle betreffend die Steuerperioden 2013 bis 2017 (Zeit vom 1. Januar 2013 bis 31. Dezember 2017) durch. Dabei stellte die ESTV unter anderem fest, dass die Steuerpflichtige verschiedene Leistungen an Herrn B. \_\_\_\_\_ (Stammanteilsinhaber bzw. Hauptstammanteilsinhaber) im Zusammenhang mit der Umgestaltung des privaten Einfamilienhauses der Familie B. \_\_\_\_\_ in den Jahren 2013 und 2014 sowie diverse weitere Umsätze nicht deklariert hatte. Zudem stellte die ESTV die Notwendigkeit von Vorsteuerkorrekturen fest. Mit der Einschätzungsmitteilung (EM) Nr. (...) vom 30. Oktober 2020 forderte die ESTV von der Steuerpflichtigen für den kontrollierten Zeitraum Mehrwertsteuern im Betrag von Fr. 21'772.-- zuzüglich Verzugszins seit dem 30. April 2016 nach (Steuerkorrektur zugunsten der ESTV).

**B.b** Mit Schreiben vom 25. November 2020 bestritt die mittlerweile vertretene Steuerpflichtige bei der ESTV die mit EM Nr. (...) festgesetzte Nachforderung sinngemäss bzgl. einiger Punkte und reichte weitere Unterlagen nach.

**B.c** In einer E-Mail-Korrespondenz vom 3. Februar 2021 nahm die Steuerpflichtige Bezug auf ihr Schreiben vom 25. November 2020 und erkundigte sich insbesondere nach dem Eingangsdatum dieser Eingabe bei der ESTV und danach, wann «mit einer entsprechenden Verfügung» gerechnet werden könne. Mit Schreiben vom 4. Februar 2020 (recte: 4. Februar 2021) bestätigte die ESTV den Empfang der Eingabe der Steuerpflichtigen vom 25. November 2020. Im Schreiben vom 15. Februar 2021, das Bezug auf die E-Mail vom 3. Februar 2021 nahm, legte die ESTV unter anderem dar, dass die Eingabe vom 25. November 2020 am 27. November 2020 bei ihr (der ESTV) eingegangen sei (Empfangsbestätigung vom 4. Februar 2021),

wobei erfahrungsgemäss mit einer Bearbeitungsdauer von ca. einem Jahr gerechnet werden müsse.

**B.d** Mittels Eingaben vom 7. und 15. Juli 2021 brachte die Steuerpflichtige weitere Einwendungen gegen die Rechtmässigkeit der EM Nr. (...) vor und reichte weitere Unterlagen ein. Mit Schreiben vom 2. August 2021 bestätigte die ESTV (wunschgemäss) deren Empfang.

**C.**

Mit Verfügung vom 22. November 2021 setzte die ESTV die Mehrwertsteuer(nach)forderung für die Steuerperioden 2013 bis 2017 (Zeit vom 1. Januar 2013 bis 31. Dezember 2017) auf insgesamt Fr. 19'722.-- zuzüglich Verzugszins seit dem 30. April 2016 (mittlerer Verfall) fest und forderte diesen Betrag nach.

**D.**

Mit Schreiben vom 18. Dezember 2021 erhob die Steuerpflichtige Einsprache gegen die Verfügung vom 22. November 2021 und beantragte sinngemäss eine Herabsetzung der Mehrwertsteuer(nach)forderung.

**E.**

Mit Einspracheentscheid vom 30. August 2022 wies die ESTV die Einsprache vom 18. Dezember 2021 ab (Ziff. 1) und bestätigte die mit Verfügung vom 22. November 2021 festgesetzte Mehrwertsteuer(nach)forderung gegenüber der Steuerpflichtigen für die Steuerperioden 2013 bis 2017 (Zeit vom 1. Januar 2013 bis 31. Dezember 2017) in Höhe von Fr. 19'722.-- zuzüglich Verzugszins seit dem 30. April 2016 (mittlerer Verfall; Ziff. 2). Der Garten des privaten Einfamilienhauses des Stammanteilsinhabers, für welchen die umstrittenen Leistungsbezüge durch die Steuerpflichtige im Rahmen einer Neugestaltung in den Jahren 2013 und 2014 erfolgt seien, stelle kein «Schaugarten» dar. Er besitze vielmehr einen privaten Charakter. Bezüglich diverser Leistungsbezüge von der C. \_\_\_\_\_ AG könne die Steuerpflichtige keine Weiterverrechnung an Kunden aufzeigen. Ihre (diejenige der ESTV) annäherungsweise Ermittlung des betragsmässigen Umfangs der Leistungen (der Steuerpflichtigen an den Stammanteilsinhaber) basierten auf der Buchhaltung der Steuerpflichtigen und könnten nicht als zu hoch betrachtet werden. Die Abendveranstaltung vom (Datum im Jahr 2013) – dem Geburtstag des Stammanteilsinhabers – sei dessen Privatbereich zuzurechnen.

**F.**

Mit Beschwerde vom 28. September 2022 gelangt die Steuerpflichtige (nachfolgend: Beschwerdeführerin) an das Bundesverwaltungsgericht und beantragt, der Einspracheentscheid vom 30. August 2022 sei aufzuheben und es sei für die Steuerperioden 2013 bis 2017 «über die für diese Perioden bereits deklarierten Beträge hinaus maximal Fr. 10'910.15 Mehrwertsteuer zuzüglich Verzugszins seit dem 30. April 2016 (mittlerer Verfall) nachzufordern»; alles unter Kosten- und Entschädigungsfolge. Die Beschwerdeführerin moniert zusammengefasst, ihre Kunden und Geschäftspartner seien zwecks Konkretisierung von Bauvorhaben auch durch den neu gestalteten und mit Gestaltungselementen versehenen «Schaugarten» geführt worden. Ein (allein) auf private Bedürfnisse ausgerichteter Garten würde diese Vielfalt und diesen Stilmix an Materialien und Gestaltungsmöglichkeiten nicht aufweisen. Der Garten bzw. dessen Anordnung diene alleine dem Geschäftszweck. Es seien keine aufzurechnenden Leistungen an nahestehende Personen erbracht worden bzw. die Aufrechnung für die Gartengestaltung in Höhe von Fr. 46'037.40 (bzw. von Fr. 3'410.15 Mehrwertsteuer) sei willkürlich. Für Materialbezüge von der C. \_\_\_\_\_ AG in Höhe von Fr. 34'194.-- (bzw. von Fr. 2'532.90 Mehrwertsteuer) könne sie eine Weiterverrechnung an Kunden nachweisen. Die ESTV habe dennoch eine unverhältnismässige Zuordnung in den privaten Bereich vorgenommen. Die Abendveranstaltung vom (Datum im Jahr 2013) sei geschäftlich begründet gewesen; die Aufrechnung von Fr. 29'916.65 (bzw. Fr. 2'216.05 Mehrwertsteuer) sei zu korrigieren.

**G.**

Die ESTV (nachfolgend auch: Vorinstanz) beantragt in ihrer Vernehmlassung vom 11. November 2022 die teilweise Gutheissung der Beschwerde in Höhe von Fr. 1'772.85; im Übrigen sei sie jedoch unter Kostenfolge zu lasten der Beschwerdeführerin abzuweisen. Aufgrund mittels Beschwerde eingereicherter Belege könne als erstellt gelten, dass die Abendveranstaltung vom (Datum im Jahr 2013) geschäftlich motiviert gewesen sei. Hinsichtlich des «Schaugartens» entgegnet sie (die ESTV) jedoch, anlässlich ihrer Kontrolle hätten keine Anhaltspunkte bestanden, welche auf einen «Schaugarten» hindeuten würden. Auch das Domizil der Beschwerdeführerin und die eingereichten Fotos könnten dies nicht belegen. Der Garten sei «auf private Bedürfnisse ausgerichtet». Die Weiterverrechnung von Materialbezüge von der C. \_\_\_\_\_ AG an Kunden könne die Beschwerdeführerin gerade nicht aufzeigen.

**H.**

Am 5. April 2024 teilte das Gericht einen Wechsel im Spruchkörper (Instruktionsrichterin und Gerichtsschreiberin) mit.

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

**Das Bundesverwaltungsgericht zieht in Erwägung:****1.**

**1.1** Das Bundesverwaltungsgericht beurteilt gemäss Art. 31 des Bundesgesetzes vom 17. Juni 2005 über das Bundesverwaltungsgericht (VGG, SR 173.32) Beschwerden gegen Verfügungen nach Art. 5 des Bundesgesetzes vom 20. Dezember 1968 über das Verwaltungsverfahren (VwVG, SR 172.021), sofern keine Ausnahme nach Art. 32 VGG gegeben ist. Eine solche liegt hier nicht vor. Der angefochtene Einspracheentscheid vom 30. August 2022 stellt eine Verfügung im Sinne von Art. 5 VwVG dar. Die Vorinstanz ist 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 oder das Bundesgesetz vom 12. Juni 2009 über die Mehrwertsteuer (MWSTG, SR 641.20) nichts anderes bestimmen (Art. 37 VGG i.V.m. Art. 81 Abs. 1 MWSTG). Die Beschwerdeführerin ist als Adressatin des angefochtenen Entscheids grundsätzlich zur Beschwerdeführung berechtigt (Art. 48 Abs. 1 VwVG). Auf die im Übrigen frist- und formgerecht (Art. 50 Abs. 1 und Art. 52 Abs. 1 VwVG) eingereichte 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** Im Beschwerdeverfahren gilt die Untersuchungsmaxime, wonach die entscheidende Behörde den rechtlich relevanten Sachverhalt von sich aus

abklären und darüber ordnungsgemäss Beweis führen muss (teilweise eingeschränkt durch Mitwirkungspflichten der Verfahrensbeteiligten). 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; ANDRÉ MOSER ET AL., Prozessieren vor dem Bundesverwaltungsgericht, 3. Aufl. 2022, Rz. 1.49 ff., 1.54 f., 3.119 ff.).

**1.4.2** Ist ein Sachverhalt nicht erstellt bzw. bleibt ein Umstand unbewiesen, ist zu regeln, wer die Folgen der Beweislosigkeit trägt. Im Steuerrecht gilt grundsätzlich, dass die Steuerbehörde die (objektive) Beweislast für Tatsachen trägt, welche die Steuerpflicht als solche begründen oder die Steuerforderung erhöhen (steuerbegründende und -erhöhende Tatsachen). Demgegenüber ist die steuerpflichtige Person für die steueraufhebenden und steuermindernden Tatsachen beweisbelastet, das heisst für solche Tatsachen, welche eine Steuerbefreiung oder Steuerbegünstigung bewirken (statt vieler: BGE 140 II 248 E. 3.5; 121 II 257 E. 4c/aa; Urteile des BVGer A-2490/2020 vom 18. November 2020 E. 1.5.2; A-5288/2018 vom 10. September 2020 E. 2.2.2; A-5186/2019 vom 28. August 2020 E. 1.3.2).

## **2.**

Der vorliegende Fall betrifft die Steuerperioden 2013 bis 2017. Somit ist in casu das am 1. Januar 2010 in Kraft getretene MWSTG (mitsamt der zugehörigen Mehrwertsteuerverordnung vom 27. November 2009 [MWSTV, SR 641.201]) massgebend. Vorliegend nicht zu berücksichtigen sind jedoch die per 1. Januar 2018 in Kraft getretenen Änderungen des MWSTG. Rechtsprechung, welche sich noch auf das alte Mehrwertsteuerrecht bezieht, wird zitiert, soweit sie auch für das neue Recht massgeblich ist.

**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). Der Mehrwertsteuer im Inland unterliegen die im Inland durch steuerpflichtige Personen gegen Entgelt erbrachten Leistungen; sie sind steuerbar, soweit das MWSTG keine Ausnahme vorsieht (Steuerobjekt, Art. 18 Abs. 1 MWSTG). Das Erbringen von Leistungen an eng verbundene Personen (sogleich: E. 2.3.3) gilt als Leistungsverhältnis (Art. 26 MWSTV).

**2.2** Steuerpflichtig bzw. unternehmerisch tätig ist, wer im eigenen Namen nach aussen auftritt und eine auf die nachhaltige Erzielung von Einnahmen aus Leistungen ausgerichtete berufliche oder gewerbliche Tätigkeit selbstständig ausübt (Art. 10 Abs. 1 MWSTG in der bis zum 31. Dezember 2017 geltenden Fassung [AS 2009 5203]; vgl. E. 2).

### **2.3**

**2.3.1** Die Steuer wird vom tatsächlich empfangenen Entgelt berechnet (Art. 24 Abs. 1 MWSTG). Als Entgelt gilt der Vermögenswert, welchen der Empfänger oder an seiner Stelle eine Drittperson für den Erhalt einer Leistung aufwendet (Art. 3 Bst. f MWSTG).

**2.3.2** Der Grundsatz gemäss Absatz 1 wird durch Art. 24 Abs. 2 MWSTG eingeschränkt. Danach gilt im Fall einer Lieferung oder Dienstleistung an eine eng verbundene Person (E. 2.3.3) als Entgelt der Wert, der unter unabhängigen Dritten vereinbart würde. Diese Bestimmung entspricht dem im Steuerrecht bekannten Grundsatz des Drittvergleichs (sog. «dealing at arm's length»); vgl. BGE 142 II 488 E. 3.5.2; Urteile des BVGer A-3493/2023 vom 27. Februar 2024 E. 2.2.2; A-4155/2021 vom 31. Mai 2022 E. 2.4.2; A-2490/2020 vom 18. November 2020 E. 2.2.2; A-5556/2019 vom 28. Mai 2020 E. 2.3.2; A-2137/2018 vom 15. Januar 2020 E. 3; FELIX GEIGER, in: Geiger/Schluckebier [Hrsg.], Kommentar zum Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer, 2. Aufl. 2019, Art. 24 N. 12).

**2.3.3** Gemäss Art. 3 Bst. h MWSTG (in der bis zum 31. Dezember 2017 geltenden Fassung [AS 2009 5203]; vgl. E. 2) gelten als «eng verbundene Personen» «die Inhaber und Inhaberinnen von massgebenden Beteiligungen an einem Unternehmen oder ihnen nahe stehende Personen». Eine massgebende Beteiligung liegt vor, wenn die Schwellenwerte im Sinne von Art. 69 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die direkte Bundessteuer (DBG, SR 642.11) überschritten werden oder eine entsprechende Beteiligung an einer Personengesellschaft vorliegt (Art. 3 Bst. h MWSTG).

**2.3.4** Die Anwendbarkeit dieses Drittvergleichs bedingt eine Leistung zu einem Vorzugspreis, also zu einem Entgelt, welches nicht mit dem Preis übereinstimmt, den ein unabhängiger Dritter zu bezahlen hätte (sog. «Drittpreis»); vgl. Urteile des BVGer A-3493/2023 vom 27. Februar 2024 E. 2.2.4; A-2304/2019 vom 20. April 2020 E. 2.2.4.3; A-3734/2011 vom 9. Januar 2013 E. 2.3.2).

Im Weiteren muss es sich beim Empfänger der Leistung um eine eng verbundene Person im Sinne von Art. 3 Bst. h MWSTG (E. 2.3.3) handeln (Urteil des BVGer A-4190/2020, A-4195/2020 vom 15. Dezember 2021 E. 3.2.3).

**2.3.5** Rechtsfolge einer solchen Leistung zu einem Vorzugspreis an eine eng verbundene Person ist, dass für die Bemessung der Mehrwertsteuer eine besondere (fiktive) Bemessungsgrundlage herangezogen wird. Die Leistung wird auf den Wert korrigiert, der unter unabhängigen Dritten vereinbart würde. Massgebend ist der Drittpreis, das heisst der Preis, den ein Dritter der gleichen Abnehmerkategorie auf dem Markt üblicherweise für dieselbe Leistung zu bezahlen hätte (sog. «Marktwert»; vgl. Urteil des BGer 2C\_778/2008 vom 8. April 2009 E. 3.1; zum Ganzen auch: Urteile des BVGer A-3493/2023 vom 27. Februar 2024 E. 2.2.5; A-2490/2020 vom 18. November 2020 E. 2.2.4; A-2137/2018 vom 15. Januar 2020 E. 3; A-6831/2013 vom 8. Juli 2015 E. 3.2.2.3).

Dieser Drittpreis ist in den meisten Fällen kein exakter Wert, sondern kann nur annäherungsweise bestimmt werden (Urteil des BVGer A-2137/2018 vom 15. Januar 2020 E. 3 mit weiteren Hinweisen).

**2.3.6** Die ESTV hat zur Ermittlung des Drittpreises grundsätzlich eine Schätzung des Werts durchzuführen und sich dabei an die im Zusammenhang mit der Ermessenseinschätzung von Art. 79 Abs. 1 MWSTG entwickelten Prinzipien und Kriterien zu halten. Dies gilt insbesondere für die Rechte und Pflichten der ESTV bei einer Veranlagung, für die Möglichkeit der steuerpflichtigen Person, die Veranlagung anzufechten, sowie für die Zurückhaltung, die das Bundesverwaltungsgericht bei der Überprüfung der Richtigkeit der Veranlagung an den Tag legt (Urteile des BVGer A-2490/2020 vom 18. November 2020 E. 2.2.5; A-6831/2013 vom 8. Juli 2015 E. 3.2.2.4). Letzteres bedeutet namentlich, dass das Bundesverwaltungsgericht grundsätzlich nur dann sein eigenes Ermessen an die Stelle desjenigen der Vorinstanz setzt, wenn dieser bei der Schätzung erhebliche Ermessensfehler unterlaufen sind. Aus den bei der Ermessenseinschätzung geltenden Grundsätzen ist ferner abzuleiten, dass die ESTV für das Vorliegen der Voraussetzungen einer Schätzung des Drittpreises nach der allgemeinen Beweislastregel beweisbelastet ist (vgl. E. 1.4.2). Sind die Voraussetzungen für eine Schätzung des Werts erfüllt (erste Stufe), und erscheint die vorinstanzliche Schätzung nicht bereits im Rahmen der durch das Bundesverwaltungsgericht mit der gebotenen Zurückhaltung vorzunehmenden Prüfung als pflichtwidrig (zweite Stufe), obliegt es in Umkehr

der allgemeinen Beweislast dem Steuerpflichtigen, den Nachweis für die Unrichtigkeit der Schätzung zu erbringen (dritte Stufe; vgl. hierzu Urteile des BVGer A-3493/2023 vom 27. Februar 2024 E. 2.2.5; A-5317/2020 vom 23. Juni 2022 E. 2.2.5; A-4878/2020 12. April 2022 E. 2.3.4; A-4190/2020, A-4195/2020 vom 15. Dezember 2021 E. 3.2.4; A-2490/2020 vom 18. November 2020 E. 2.2.5 mit weiteren Hinweisen; ausführlich: Urteil des BVGer A-2496/2020 vom 18. November 2020 E. 2.3.3 ff.).

### 3.

Im vorliegenden Verfahren hat die Vorinstanz aufgrund diverser unbestrittenermassen steuerpflichtigen Material- bzw. Leistungsbezüge durch die Beschwerdeführerin, welche diese unter anderem im Zusammenhang mit der Umgestaltung der Umgebung (samt Garten) des privaten Einfamilienhauses der Familie B. \_\_\_\_\_ bezog, eine Ermessenseinschätzung vorgenommen. Die ESTV ging nämlich davon aus, dass die (durch die Beschwerdeführerin nicht deklarierten) Leistungsbezüge für die Erbringung von Leistungen an mit der Beschwerdeführerin eng verbundene Personen bzw. an Herrn B. \_\_\_\_\_ (Stammanteilsinhaber bzw. Hauptstammanteilsinhaber) und dessen Familie getätigt worden sind. Auch die Abendveranstaltung vom (Datum im Jahr 2013) sei nicht geschäftlich begründet gewesen. Der Beschwerdeführerin wurden durch die Vorinstanz somit Mehrwertsteuern in Höhe von insgesamt Fr. 19'722.-- aufgerechnet (vgl. Sachverhalt Bst. E). Die Beschwerdeführerin ist demgegenüber der Meinung, dass in diesem Zusammenhang *drei Teilnachbelastungen* nicht korrekt bzw. zu korrigieren seien, da sowohl die Gartenumgestaltung als auch die Abendveranstaltung geschäftlich begründet (und somit ihr [der Beschwerdeführerin] zuzurechnen) gewesen seien. Hierbei handelt es sich um die Teilnachbelastung für den «Schaugarten» in Höhe von Fr. 3'410.15 (2013), die Teilnachbelastung für Materialbezüge von der C. \_\_\_\_\_ AG von Fr. 2'532.90 (2014) und die Teilnachbelastung für die Abendveranstaltung vom (Datum im Jahr 2013) von Fr. 2'216.05 (2013; vgl. hierzu: Sachverhalt Bst. F).

Nicht mehr strittig sind sodann die Mehrwertsteuern in Höhe von Fr. 4'716.80 (2013), Fr. 1'643.10 (2014), Fr. 1'767.-- (2015), Fr. 2'777.-- (2016) und Fr. 659.-- (2017), die der Beschwerdeführerin unter anderem für den Erwerb eines E-Bikes, zweier Mountainbikes, eines Kaffeevollautomaten, der Installation einer Musikberieselung(sanlage), der Beauftragung einer Notarin, der Reparatur eines Mofas, Rechnungen der Feuerwehr, Rechnungen für Essen und Getränke, Aufwendungen betreffend (gelöschter) Einzelfirma «D. \_\_\_\_\_», für privat genutzte Fahrzeuge der eng

verbundenen Personen (oder des Personals) aufgerechnet wurden. Sodann nicht mehr im Streit liegen die als Umsatz belasteten Privateinlagen und diverse Vorsteuerkorrekturen.

Mit den Urteilen des BGer 2C\_563/2022 vom 31. Oktober 2022 E. 1.2 und 2C\_392/2022 vom 15. November 2022 E. 3.6 ff. wurde die seitens des BVGer angestossene Rechtsprechung (vgl. Urteil des BVGer A-4848/2021 vom 1. April 2022 E. 5.2) insoweit fortentwickelt, als dass die Steuerforderung nicht bloss bei teilweiser schriftlicher Anerkennung oder teilweiser vorbehaltloser Bezahlung einer Einschätzungsmitteilung teilweise in Rechtskraft erwächst (Art. 43 Abs. 1 Bst. b MWSTG). Vielmehr erwachsen nach der genannten Rechtsprechung auch Verfügungen, Einspracheentscheide oder Urteile im Sinne von Art. 43 Abs. 1 Bst. a MWSTG – insoweit sie nicht oder nicht mehr bestritten sind – partiell in Rechtskraft und bewirken damit die partielle Rechtskraft der ihnen zugrundeliegenden Steuerforderung. In diesem Sinne ist der angefochtene Entscheid im oben bezifferten Umfang, in welchem er nicht mehr bestritten ist (in Höhe von Fr. 11'562.90) in Rechtskraft erwachsen. Die Beschwerdeführerin macht zwar geltend, der Nachforderungsbetrag sei auf Fr. 10'910.15 zu reduzieren (vgl. Sachverhalt Bst. F). Die Differenz in Höhe von Fr. 652.75 beruht aber auf einem Berechnungsfehler der Beschwerdeführerin: Sie geht zwar (richtigerweise) von einem Total unberechtigter Aufrechnungen von «CHF 110'148.05 inkl. 8 % MWST» aus, berechnet dann aber den darin enthaltenen Mehrwertsteuerbetrag fälschlicherweise durch Multiplikation mit dem Steuersatz von 8 % (Fr. 110'148.05 \* 0.08 = Fr. 8'811.85) und geht somit von einem Umsatzbetrag *ohne* bereits enthaltene Mehrwertsteuer aus (anstatt: Fr. 110'148.05 \* 8 / 108 = Fr. 8'159.10).

### **3.1**

**3.1.1** Die Verjährung der Mehrwertsteuerforderung ist von Amtes wegen zu prüfen (BGE 142 II 182 E. 3.2.1; 138 II 169 E. 3.2; 133 II 366 E. 3.3). Art. 42 Abs. 6 MWSTG sieht eine absolute Festsetzungsverjährung von zehn Jahren nach Ablauf der Steuerperiode vor, in welcher die Steuerforderung entstanden ist. Es kann folglich ab dem 1. Januar 2024 für die Steuerperiode 2013 keine zusätzliche Mehrwertsteuer mehr erhoben werden (vgl. für vergleichbare Konstellationen: Urteil des BGer 2C\_1021/2020 vom 28. Juli 2021 E. 4.1; Urteil des BVGer A-3493/2023 vom 27. Februar 2024 E. 3.1.1).

**3.1.2** Aufgrund der zwischenzeitlich eingetretenen absoluten Verjährung des Rechts zur Festsetzung der Steuerforderung in Bezug auf die

Steuerperiode 2013 ist die Beschwerde im Umfang der die Steuerperiode 2013 betreffenden, noch nicht in Rechtskraft erwachsenen (vgl. E. 3) bzw. noch bestrittenen Steuernachforderung, das heisst im Umfang von Fr. 5'626.20 gutzuheissen.

**3.2** Vorliegend ist somit lediglich noch die Teilnachbelastung für Materialbezüge von der C. \_\_\_\_\_ AG in Höhe von Fr. 2'532.90 strittig und zu prüfen.

**3.2.1** In ihrem Einspracheentscheid vom 30. August 2022 führt die Vorinstanz zu dieser Teilnachbelastung aus, bezüglich diverser Leistungs- bzw. Materialbezüge von der C. \_\_\_\_\_ AG könne die Beschwerdeführerin keine Weiterverrechnung an ihre Kunden – Frau E. \_\_\_\_\_ und Herrn F. \_\_\_\_\_ – nachweisen. Die in diesem Kontext beigebrachte Debitorenrechnung vom 13. September 2014 weise nämlich Unstimmigkeiten auf. Sie (die ESTV) sei daher zu Recht davon ausgegangen, dass diese Leistungsbezüge für die Erbringung von Leistungen an mit der Beschwerdeführerin eng verbundene Personen getätigt worden seien. Im Rahmen ihrer Vernehmlassung vom 11. November 2022 ergänzt die Vorinstanz, auch die mit Beschwerde nachgereichten Fotos zeigten die Weiterfakturierung an die Kunden nicht auf. Zudem könne auch buchhalterisch eine Weiterfakturierung als nicht erstellt gelten. Denn aufgrund der mittels Sammelbuchung lediglich quartalsweise erfolgten Umsatzverbuchungen ohne Führung separater Journale durch die Beschwerdeführerin sei die notwendige Prüfspur nicht gegeben.

**3.2.2** Die Beschwerdeführerin stellt sich auf den Standpunkt, hinsichtlich der Materialbezüge von der C. \_\_\_\_\_ AG in Höhe von Fr. 34'194.-- (Fr. 2'800.-- + Fr. 12'797.-- + Fr. 1'500.-- [vgl. hierzu: Vernehmlassungsbeilage {VB} 4, EM Nr. (...) der ESTV vom 30. Oktober 2020, Beilage 2b und Beschwerdebeilage {BB} 18] \* 2; bzw. Fr. 2'532.90 Mehrwertsteuer) könnte sie eine Weiterverrechnung an Frau E. \_\_\_\_\_ und Herrn F. \_\_\_\_\_ anhand von Rechnungen nachweisen. Auch die beigelegten Fotos zeigten auf, dass sie die Materialien im Garten von diesen Kunden verbaut habe. Die ESTV habe dennoch eine unverhältnismässige Zuordnung in den privaten Bereich vorgenommen.

**3.2.3** Hinsichtlich der vorliegend (noch) zu prüfenden Teilnachbelastung von der C. \_\_\_\_\_ AG konnte die Vorinstanz aus der Buchhaltung der Beschwerdeführerin nicht ersehen, was mit den von der C. \_\_\_\_\_ AG bezogenen Leistungen geschehen ist (sogleich: E. 3.2.4). Folglich handelt es

sich um keine formell einwandfreie Buchführung, weshalb die Voraussetzungen für eine Ermessenstaxation erfüllt sind (erste Stufe) und die ESTV nicht nur berechtigt, sondern verpflichtet war, eine Ermessenstaxation nach pflichtgemäßem Ermessen vorzunehmen. Strittig und zu prüfen bleibt noch, – und zwar mit der gebotenen Zurückhaltung – ob die Vorinstanz die Ermessensveranlagung pflichtgemäss vorgenommen hat (zweite Stufe; zum Ganzen ausführlich: E. 2.3.6). Vorliegend ging die Vorinstanz im Zusammenhang mit den Leistungs- bzw. Materialbezüge von der C. \_\_\_\_\_ AG in Ermangelung einschlägiger Belege (hierzu sogleich: E. 3.2.4) davon aus, dass diese nicht für Kunden getätigt worden sind, sondern für die Erbringung von Leistungen an mit der Beschwerdeführerin eng verbundene Personen (bzw. an Herrn B. \_\_\_\_\_ als Stammanteilsinhaber bzw. Hauptstammanteilsinhaber und dessen Familie) verwendet wurden. Dies führte zu einer Aufrechnung in Höhe von Fr. 2'532.90. Diese Annahme der Vorinstanz bzw. die Aufrechnung ist nicht sachwidrig und somit pflichtgemäss vorgenommen. Die Berechnungsart der Vorinstanz im Rahmen ihrer Ermessenseinschätzung bzw. Drittpreisermittlung wird durch die Beschwerdeführerin mittlerweile nicht mehr bestritten.

**3.2.4** Der Beschwerdeführerin gelingt es vorliegend nicht, die offensichtliche Unrichtigkeit der vorinstanzlichen Schätzung nachzuweisen (dritte Stufe [vgl. E. 2.3.6]; zu dem diesbezüglichen Vorbringen bereits: E. 3.2.2):

Die Beschwerdeführerin bringt zum Nachweis die Debitorenrechnung vom 13. September 2014 bei (BB 19, Rechnung der Beschwerdeführerin an E. \_\_\_\_\_ und F. \_\_\_\_\_ [in Form von drei Fotos einer Bildschirmanzeige] und zwei Rechnungen der C. \_\_\_\_\_ AG an sie [die Beschwerdeführerin] vom 27. Februar 2014 sowie 30. August 2014). Diese Debitorenrechnung weist tatsächlich Unstimmigkeiten auf. Einerseits wird auf der Rechnung der C. \_\_\_\_\_ AG vom 27. Februar 2014 unter «Referenz» der Name «G. \_\_\_\_\_» geführt, welcher – wohl durch die Beschwerdeführerin – von Hand nachträglich durchgestrichen wurde. Andererseits sind in der genannten Rechnung der C. \_\_\_\_\_ AG vom 27. Februar 2014 sowie jener vom 30. August 2014 (ohne «Referenz») die zahlreichen Leistungen bzw. Materialbezüge zwar detailliert ersichtlich. Diese Leistungen bzw. Materialbezüge sind aber in der Debitorenrechnung vom 13. September 2014 nicht in solcher Weise abgebildet, dass eine Verwendung und Weiterfakturierung der streitbetreffenden Leistungen (mit Bezug auf die Rechnung vom 27. Februar 2014 zudem rund 7 Monate später) nachvollzogen werden und als erstellt gelten kann. Zudem ist in Übereinstimmung mit der Vorinstanz nicht nachvollziehbar, inwiefern die mit Beschwerde eingereichten Fotos

die zu klärende Frage der Weiterfakturierung aufzeigen sollen. Auf den Fotos ist im Wesentlichen ein Gartenzaun und ein Gartentor zu sehen (vgl. BB 6). Ob es sich hierbei um die von der C. \_\_\_\_\_ AG bestellten Materialien handelt, welche angeblich im Garten von Frau E. \_\_\_\_\_ und Herrn F. \_\_\_\_\_ durch die Beschwerdeführerin verbaut wurden, erhellt nicht. Eine Weiterfakturierung ergibt sich auch nicht aus der Buchhaltung der Beschwerdeführerin, da durch diese mittels Sammelbuchung lediglich quartalsweise der Umsatz verbucht wurde und keine separaten Journale geführt wurden (VB 3, Kontrollbericht Nr. [...] der ESTV vom 14. Oktober 2020 samt diversen Unterlagen; vgl. auch: BB 5). Der beweisbelasteten Beschwerdeführerin (vgl. E. 2.3.6) gelingt es somit nicht, aufzuzeigen, dass vorliegend eine Weiterverrechnung an ihre Kunden stattgefunden hat. Da die Beschwerdeführerin (auch) im Jahr 2014 den Garten des alleinigen Stammanteilsinhaber neu gestaltet hat, ist es nicht abwegig, wenn die Vorinstanz davon ausgeht, dass die Materialien dort verwendet wurden und somit eine Leistung an eng verbundene Personen vorliegt. Die Vorinstanz hat somit zu Recht einen Drittpreis aufgerechnet. Die Vorinstanz hat – entgegen den Behauptungen der Beschwerdeführerin – demnach den Sachverhalt nicht unrichtig festgestellt oder ihr Ermessen überschritten.

**3.2.5** Insgesamt bringt die Beschwerdeführerin weiter nichts vor und auch den vorliegenden Aktenstücken ist nichts zu entnehmen, was die ermessensweise Ermittlung des Drittpreises bzw. die Aufrechnung der Vorinstanz für Materialbezüge von der C. \_\_\_\_\_ AG in Höhe von Fr. 2'532.90 als offensichtlich unrichtig zu qualifizieren vermöchte. Im Ergebnis misslingt der Beschwerdeführerin der Nachweis der offensichtlichen Unrichtigkeit der vorinstanzlichen Schätzung.

**3.3** In rechnerischer Hinsicht wird die Nachbelastung nicht bestritten. Auch die Verzugszinsfolgen sind zu Recht unbestritten geblieben. Nach dem Gesagten ist die Beschwerde hinsichtlich der Steuerperiode 2013 infolge Verjährung gutzuheissen, im Übrigen jedoch abzuweisen.

#### **4.**

**4.1** Die Verfahrenskosten werden in der Regel der unterliegenden Partei auferlegt; unterliegt diese nur teilweise, so werden die Verfahrenskosten ermässigt (Art. 63 Abs. 1 VwVG).

Die Vorinstanz hat im Einspracheentscheid die Mehrwertsteuer(nach)forderung gegenüber der Beschwerdeführerin für die Steuerperioden 2013 bis 2017 auf insgesamt Fr. 19'722.-- festgesetzt. Die Nachbelastung von

Fr. 11'562.90 ist nicht mehr bestritten bzw. rechtskräftig geworden (vgl. ausführlich: E. 3). Hinsichtlich der lediglich noch umstrittenen Teilnachbelastung für Materialbezüge von der C. \_\_\_\_\_ AG in Höhe von Fr. 2'532.90 unterliegt die Beschwerdeführerin (E. 3.2). Aufgrund der zwischenzeitlich eingetretenen Verjährung der Steuer(nach)forderung in Bezug auf die Steuerperiode 2013 im Umfang von Fr. 5'626.20 (E. 3.1.2) obsiegt die Beschwerdeführerin betragsmässig zu rund 30 %.

Somit sind die auf Fr. 2'500.-- festzusetzenden Verfahrenskosten vor dem Bundesverwaltungsgericht (vgl. Art. 63 Abs. 1 VwVG i.V.m. Art. 2 Abs. 1 und Art. 4 des Reglements vom 21. Februar 2008 über die Kosten und Entschädigungen vor dem Bundesverwaltungsgericht [VGKE, SR 173.320.2]) der Beschwerdeführerin in Höhe von rund Fr. 1'800.-- aufzuerlegen. Dieser Betrag ist dem von der Beschwerdeführerin geleisteten Kostenvorschuss in der Höhe von Fr. 2'500.-- zu entnehmen. Der Restbetrag in Höhe von Fr. 700.-- ist der Beschwerdeführerin nach Eintritt der Rechtskraft des vorliegenden Urteils zurückzuerstatten. Keine Verfahrenskosten sind Vorinstanzen aufzuerlegen (Art. 63 Abs. 2 VwVG).

**4.2** Die teilweise obsiegende Beschwerdeführerin hat im entsprechenden Umfang Anspruch auf Parteientschädigung (Art. 64 Abs. 1 VwVG und Art. 7 Abs. 1 VGKE).

Da die Vertreterin der Beschwerdeführerin keine Kostennote eingereicht hat, ist die Parteientschädigung aufgrund der Akten festzusetzen (Art. 14 Abs. 2 VGKE). Wie aus Art. 7 Abs. 1 i.V.m. Art. 8 Abs. 2 und Art. 10 Abs. 1 VGKE hervorgeht, hat die Entschädigung für die Parteientschädigung nicht jeden erdenklichen, sondern nur den notwendigen Aufwand zu ersetzen (vgl. Urteile des BVGer A-2495/2020 vom 18. November 2020 E. 4.3.1; A-3121/2017 vom 1. September 2017 E. 5.3; A-6903/2015 vom 25. April 2016 E. 10).

Die reduzierte Parteientschädigung wird vorliegend praxisgemäss auf Fr. 1'050.-- festgesetzt.

Auf die Auferlegung der zuzusprechenden Parteientschädigung an die ESTV wird verzichtet, da die teilweise Guttheissung der Beschwerde auf den Verjährungseintritt während der Verfahrenshängigkeit vor Bundesverwaltungsgericht zurückzuführen ist. Somit ist die der Beschwerdeführerin zuzusprechende Parteientschädigung auf die Bundesverwaltungs-

gerichtskasse zu nehmen (vgl. Urteil des BGer 2C\_263/2020 vom 10. Dezember 2021 E. 7).

**Demnach erkennt das Bundesverwaltungsgericht:**

**1.**

Die Beschwerde wird im Sinne von Erwägung 3.1.2 teilweise gutgeheissen; im Übrigen jedoch abgewiesen.

**2.**

Die Verfahrenskosten in Höhe von insgesamt Fr. 2'500.-- werden der Beschwerdeführerin in Höhe von Fr. 1'800.-- auferlegt. Dieser Betrag wird dem von der Beschwerdeführerin geleisteten Kostenvorschuss in der Höhe von Fr. 2'500.-- entnommen. Der Restbetrag in Höhe von Fr. 700.-- wird der Beschwerdeführerin nach Eintritt der Rechtskraft des vorliegenden Urteils zurückerstattet.

**3.**

Die der Beschwerdeführerin zuzusprechende reduzierte Parteientschädigung in Höhe Fr. 1'050.-- wird auf die Bundesverwaltungsgerichtskasse genommen.

**4.**

Dieses Urteil geht an die Beschwerdeführerin und die Vorinstanz.

Für die Rechtsmittelbelehrung wird auf die nächste Seite verwiesen.

Die vorsitzende Richterin:

Die Gerichtsschreiberin:

Iris Widmer

Anna Strässle

**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)