

BVGer A-2151/2024 vom 3. Dezember 2024

Bundesverwaltungsgericht, 2024-12-03, DE

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bvger_A-2151_2024

FR: TAF A-2151/2024 du 3 décembre 2024

IT: TAF A-2151/2024 del 3 dicembre 2024

Regeste

Mehrwertsteuer

Erwägungen

E. 1.1

Das Bundesverwaltungsgericht beurteilt gemäss Art. 31 des Verwaltungsgerichtsgesetzes vom 17. Juni 2005 (VGG, SR173.32) Beschwerden gegen Verfügungen nach Art. 5 des Verwaltungsverfahrensgesetzes vom 20. Dezember 1968 (VwVG, SR 172.021), sofern keine Ausnahme nach Art. 32 VGG gegeben ist. Eine solche Ausnahme liegt hier nicht vor. Die Vorinstanz ist eine Behörde im Sinne von Art. 33 VGG. Die Beschwerde richtet sich gegen einen Einspracheentscheid der Vorinstanz und somit eine Verfügung im Sinne von Art. 5 VwVG. Das Bundesverwaltungsgericht ist demnach für die Beurteilung der vorliegenden Beschwerde zuständig.

E. 1.2

Das Beschwerdeverfahren richtet sich nach den Bestimmungen des Verwaltungsverfahrensgesetzes, soweit das Verwaltungsgerichtsgesetz nichts anderes bestimmt (Art. 37 VGG; vgl. Art. 81 Abs. 1 des Bundesgesetzes über die Mehrwertsteuer vom 12. Juni 2009 [MWSTG, SR 641.20], wonach die in Art. 2 Abs. 1 VwVG genannten Ausnahmen im Mehrwertsteuerverfahren nicht gelten).

E. 1.3.1

Die Beschwerdeführerin ist Adressatin der angefochtenen Verfügung und von dieser betroffen. Sie ist damit zur Beschwerdeerhebung berechtigt (Art. 48 Abs. 1 VwVG).

E. 1.3.2

Auf die frist- und formgerecht eingereichte Beschwerde (Art. 50 Abs. 1 und Art. 52 Abs. 1 VwVG) ist demnach einzutreten.

E. 1.4

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).

E. 1.5

Gestützt auf den im Beschwerdeverfahren geltenden Grundsatz der Rechtsanwendung von Amtes wegen (Art. 62 Abs. 4 VwVG) ist das Bundesverwaltungsgericht verpflichtet, auf den unter Mitwirkung der Verfahrensbeteiligten festgestellten Sachverhalt die richtigen

Rechtsnormen anzuwenden (statt vieler: BGE 131 II 200 E. 4.2). Demnach kann das Bundesverwaltungsgericht eine Beschwerde auch aus anderen als den geltend gemachten Gründen gutheissen oder den angefochtenen Entscheid im Ergebnis mit einer Begründung bestätigen, die von jener der Vorinstanz abweicht (sog. Motivsubstitution; vgl. BVGE 2007/41 E. 2; Urteil des BVGer A-6966/2918 vom 24. Oktober 2019 E. 1.5).

E. 1.6

Im Beschwerdeverfahren gilt die Untersuchungsmaxime, wonach die entscheidende Behörde den rechtlich relevanten Sachverhalt von sich aus abklären und darüber ordnungsgemäss Beweis führen muss. Der Untersuchungsgrundsatz wird im Mehrwertsteuerverfahren indes dadurch relativiert, dass den Verfahrensbeteiligten spezialgesetzlich statuierte Mitwirkungspflichten auferlegt werden (Art. 13 VwVG i.V.m. Art. 81 Abs. 1 MWSTG; BVGE 2009/60 E. 2.1.2). Dazu zählt namentlich das im Mehrwertsteuerrecht geltende (modifizierte) Selbstveranlagungsprinzip (BGE 140 II 202 E. 5.4 f.; Urteil des BGer 2C_443/2020 vom 8. Oktober 2020 E. 3.2.3). 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; Moser et al., *Prozessieren vor dem Bundesverwaltungsgericht*, 3. Aufl. 2022, Rz. 1.49 ff., 1.54 f., 3.119 ff.). Sodann gilt im Verfahren vor dem Bundesverwaltungsgericht der Grundsatz der freien Beweiswürdigung (vgl. 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 (BGE 130 II 482 E. 3.2; vgl. statt vieler: Urteil des BVGer A-5710/2022 vom 8. September 2023 E. 1.4).

E. 1.7

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 (anstelle vieler: BGE 140 II 248 E. 3.5; Urteile des BGer 2C_709/2017 vom 25. Oktober 2018 E. 3.2, 2C_715/2013 vom 13. Januar 2014 E. 2.3.3; Urteil des BVGer A-6390/2016, A-6393/2016 vom 14. September 2017 E. 1.4 m.w.H.).

E. 1.8

Gemäss Art. 33 Abs. 1 VwVG i.V.m. Art. 81 Abs. 1 MWSTG nimmt die Behörde die ihr angebotenen Beweise ab, wenn diese für den Entscheid erheblich und zur Abklärung des Sachverhalts tauglich erscheinen. Die urteilende Behörde kann ohne Verletzung des verfassungsrechtlichen Anspruchs auf rechtliches Gehör (Art. 29 Abs. 2 der Bundesverfassung der Schweizerischen Eidgenossenschaft vom 18. April 1999 [BV, SR 101]; Art. 29 VwVG) von einem beantragten Beweismittel dann absehen, wenn der Sachverhalt, den eine Partei beweisen will, nicht rechtserheblich ist, wenn bereits Feststehendes bewiesen werden soll, wenn zum Voraus gewiss ist, dass der angebotene

Beweis keine wesentlichen Erkenntnisse zu vermitteln vermag oder wenn die verfügende Behörde den Sachverhalt auf Grund eigener Sachkunde ausreichend würdigen kann (sog. antizipierte Beweiswürdigung; vgl. BGE 145 I 167 E. 4.1, 131 I 153 E. 3, 122 V 157 E. 1d; Urteil des BVGer A-4256/2021 vom 14. November 2022 E. 1.3.3 m.w.H.; Kölz/Häner/Bertschi, *Verwaltungsverfahren und Verwaltungsrechtspflege des Bundes*, 3. Aufl. 2013, Rz. 537).

E. 2.1

Der Bund erhebt eine allgemeine Verbrauchssteuer nach dem System der Netto-Allphasensteuer mit Vorsteuerabzug (Mehrwertsteuer; Art. 130 BV; Art. 1 Abs. 1 MWSTG). Der Mehrwertsteuer unterliegen unter anderem die im Inland durch steuerpflichtige Personen gegen Entgelt erbrachten Leistungen, soweit dieses Gesetz keine Ausnahme vorsieht (Inlandsteuer; Art. 1 Abs. 2 Bst. a und 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). Unter Drittperson im Sinne von Art. 3 Bst. c MWSTG ist grundsätzlich jedes mehrwertsteuerrechtlich relevante Subjekt zu verstehen, welches nicht der Leistungserbringer ist. Es wird mithin das Vorhandensein mehrerer Beteiligter - eines Leistungserbringers und eines Leistungsempfängers - vorausgesetzt (vgl. Urteil des BVGer A-187/2021 vom 12. Februar 2022 E. 2.2.1). Eine Leistung besteht in einer Lieferung oder einer Dienstleistung (vgl. Art. 3 Bst. d und e MWSTG). Damit überhaupt eine steuerbare Leistung vorliegt, muss sie im Austausch mit einem Entgelt erfolgen (sog. «Leistungsverhältnis», vgl. Urteil des BVGer A-4155/2021 vom 31. Mai 2022 E. 2.2.1 m.w.H.).

E. 2.2

Gemäss Art. 28 Abs. 1 und 3 MWSTG kann die steuerpflichtige Person unter Vorbehalt von Art. 29 und 33 MWSTG Vorsteuern, u.a. die ihr in Rechnung gestellte Inlandsteuer (Art. 28 Abs. 1 Bst. a MWSTG), im Rahmen ihrer unternehmerischen Tätigkeit abziehen, sofern sie nachweist, dass sie die Vorsteuern bezahlt bzw. wirtschaftlich tatsächlich getragen hat. Die Erfüllung der Voraussetzungen für das Recht zum Vorsteuerabzug stellt eine von der steuerpflichtigen Person zu beweisende steuermindernde Tatsache dar (Urteile des BGer 2C_356/2008 vom 21. November 2008 E. 3.5, 2A.406/2002 vom 31. März 2004 E. 3.4; Urteile des BVGer A-6223/2019 vom 24. Juli 2020 E. 1.5, A-184/2014 vom 24. Juli 2014 E. 1.5).

E. 2.3.1

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 BVGer A-1996/2022 vom 19. Dezember 2022 E. 4.1, A-2953/2020 vom 27. Dezember 2021 E. 2.2).

E. 2.3.2

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

ist das lückenlose und planmässige Aufzeichnen sämtlicher Geschäftsvorfälle einer Unternehmung auf der Grundlage von Belegen. Sie schlägt sich in den Geschäftsbüchern und den zugehörigen Aufzeichnungen nieder (vgl. Urteile des BVGer A-5551/2019 vom 14. Januar 2021 E. 2.4.2, A-5892/2018 vom 4. Juli 2019 E. 2.4.2; Beatrice Blum, in: Geiger/Schluckebier [Hrsg.], MWSTG-Kommentar, 2. Aufl. 2019 [nachfolgend: MWSTG-Kommentar 2019], Art. 70 Rz. 5 und 13 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).

E. 2.3.3

Die ESTV kann ausnahmsweise über die handelsrechtlichen Grund-sätze 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 > MWST-Infos > 16 Buchführung und Rechnungsstellung), Gebrauch gemacht. Diese enthält genaue Angaben dazu, wie eine derartige Buchführung auszugestalten ist (MWST-Info 16, Ziff. 1.1 ff.). Alle Geschäftsvorfälle müssen chronologisch fortlaufend aufgezeichnet werden, wobei dies zeitnah, d.h. zeitlich unmittelbar nach ihrer Verwirklichung - und damit aktuell - zu geschehen hat (MWST-Info 16, Ziff. 1.6.3). 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 (MWST-Info 16, Ziff. 1.5). Diese «Prüfspur» muss - auch stichprobeweise - ohne Zeitverlust jederzeit gewährleistet sein (BGE 140 II 495 E. 3.4.4).

E. 2.3.4

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 BVGer A-2922/2022 vom 25. Januar 2024 E. 2.8.3; MWST-Info 16, Ziff. 1.6.3). 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.).

E. 2.4.1

Art. 79 Abs. 1 MWSTG unterscheidet zwei voneinander unabhängige Konstellationen, in welchen die ESTV die Steuerforderung nach pflichtgemäßem Ermessen schätzt (sog.

Ermessenseinschätzung). Zum einen ist diejenige der ungenügenden Aufzeichnung zu nennen (Verstoss gegen die formellen Buchführungsvorschriften). In diesem Fall 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 (vgl. Urteile des BGer 2C_595/2016 vom 11. Januar 2017 E. 3.2.2 f., 2C_576/2015 vom 29. Februar 2016 E. 3.4; Urteile des BVGer A-2922/2022 vom 25. Januar 2024 E. 2.9.1, A-1336/2020 vom 12. Oktober 2021 E. 3.5.1 [bestätigt mit Urteil des BGer 2C_933/2021 vom 23. September 2022 E. 6.1], A-2144/2018 vom 15. Januar 2020 E. 5.1). Dies liegt etwa dann vor, wenn bei einem bargeldintensiven Betrieb ein Kassabuch nicht oder nicht ordentlich geführt wird (vgl. E. 2.3.4). Zum anderen kann selbst eine formell einwandfreie Buchführung die Durchführung einer Schätzung erfordern, wenn die ausgewiesenen Ergebnisse mit dem wirklichen Sachverhalt offensichtlich nicht übereinstimmen (Verstoss gegen die materiellen Buchführungsregeln). Dies ist nach der Rechtsprechung dann der Fall, wenn die in den Büchern enthaltenen Geschäftsergebnisse von den von der Steuerverwaltung erhobenen branchenspezifischen Erfahrungszahlen wesentlich abweichen und die kontrollierte Person nicht in der Lage ist, allfällige besondere Umstände, aufgrund welcher diese Abweichungen erklärt werden können, nachzuweisen oder zumindest glaubhaft zu machen (vgl. Urteile des BGer 2C_595/2016 vom 11. Januar 2017 E. 3.2.2 f., 2C_576/2015 vom 29. Februar 2016 E. 3.4; Urteile des BVGer A-1336/2020 vom 12. Oktober 2021 E. 3.5.1 [bestätigt mit Urteil des BGer 2C_933/2021 vom 23. September 2022], A-2144/2018 vom 15. Januar 2020 E. 5.1).

E. 2.4.2

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. Die Verletzung von Verfahrenspflichten darf sich nicht lohnen. 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, dürfen keine Steuerausfälle zur Folge haben (vgl. Urteile des BGer 2C_595/2016 vom 11. Januar 2017 E. 3.2.3 f., 2C_1077/2012 und 2C_1078/2012 vom 24. Mai 2014 E. 2.3; Urteile des BVGer A-2922/2022 vom 25. Januar 2024 E. 2.9.3, A-1336/2020 vom 12. Oktober 2021 E. 3.5.2, A-2144/2018 vom 15. Januar 2020 E. 5.2).

E. 2.4.3

Die ESTV hat 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 vorhandene Belege sind

soweit als möglich bei der Schätzung zu berücksichtigen. Sie können durchaus als Basiswerte der Ermessenstaxation fungieren (Pascal Mollard, TVA et taxation par estimation, in: Archiv für schweizerisches Abgaberecht [ASA] 69, S. 511 ff., 530 ff.). Nach der Rechtsprechung ist auch 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), vorausgesetzt, die massgebenden Verhältnisse im eingehend kontrollierten Zeitabschnitt seien ähnlich wie in der gesamten Kontrollperiode (vgl. statt vieler: Urteile des BVGer A-2922/2022 vom 25. Januar 2024 E. 2.9.4 f., A-1336/2020 vom 12. Oktober 2021 E. 3.5.3, A-2144/2018 vom 15. Januar 2020 E. 5.3).

E. 2.4.4

Das Bundesverwaltungsgericht überprüft das Vorliegen der Voraussetzungen für die Vornahme einer Ermessenstaxation (vgl. E. 2.4.1) 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. E. 1.4) 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-2922/2022 vom 25. Januar 2024 E. 2.10.1, A-5892/2018 vom 4. Juli 2019 E. 2.8.1).

E. 2.4.5

Für das Vorliegen der Voraussetzungen einer Ermessenseinschätzung ist nach der allgemeinen Beweislastregel (vgl. E. 1.7) die ESTV beweisbelastet. Sind die Voraussetzungen erfüllt («erste Stufe») und erscheint die vorinstanzliche Schätzung nicht bereits im Rahmen der durch das Bundesverwaltungsgericht mit der gebotenen Zurückhaltung (vgl. E. 2.4.4 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_950/2015 vom 11. März 2016 E. 4.6, 2C_1077/2012 und 2C_1078/2012 vom 24. Mai 2014 E. 2.5; Urteil des BVGer A-2922/2022 vom 25. Januar 2024 E. 2.10.2). 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. 1.6 und 2.3) - 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).

E. 2.5.1

Im öffentlichen Recht und damit auch im Steuerrecht führt der Eintritt der Verjährung zum Untergang der Forderung. Dies im Gegensatz zum Zivilrecht, in welchem der Eintritt der Verjährung lediglich die Durchsetzbarkeit einer Forderung betrifft (BVGE 2009/12 E. 6.3.2.1 ff.). Die Verjährung einer Mehrwertsteuerforderung ist von Amtes wegen zu prüfen, wenn das Gemeinwesen Gläubiger der Forderung ist (BGE 142 II 182 E. 3.2.1; BVGE 2009/12 E. 6.3.1; zum Ganzen: Urteile des BVGer A-245/2022 vom 14. November 2022 E. 2.2.1, A-5049/2020 vom 16. August 2022 E. 1.5).

E. 2.5.2

Gemäss Art. 42 Abs. 1 MWSTG verjährt das Recht, eine Steuerforderung festzusetzen, fünf Jahre nach Ablauf der Steuerperiode, in der die Steuerforderung entstanden ist (relative Verjährung). Der Lauf der Verjährungsfrist wird durch eine auf Festsetzung oder Korrektur der Steuerforderung gerichtete empfangsbedürftige schriftliche Erklärung, eine Verfügung, einen Einspracheentscheid, ein Urteil, eine Ankündigung einer Kontrolle oder den Beginn einer unangekündigten Kontrolle unterbrochen (Art. 42 Abs. 2 MWSTG). Mit dem Unterbruch durch die Vorinstanz oder eine Rechtsmittelinstanz beginnt die Verjährungsfrist neu zu laufen und beträgt neu zwei Jahre (Art. 42 Abs. 3 MWSTG).

E. 2.5.3

Art. 42 Abs. 6 MWSTG sieht eine absolute Festsetzungsverjährung von zehn Jahren nach Ablauf der Steuerperiode vor, in welcher die Steuerforderung entstanden ist. Ab dem 1. Januar 2026 wird folglich für die Steuerperiode 2015 durch die ESTV keine zusätzliche Mehrwertsteuer mehr erhoben werden können (vgl. 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).

E. 2.5.4

Die Ausstellung eines Verlustscheins begründet keine neue Forderung. Die ursprüngliche Forderung wird also nicht noviert im Sinne von Art. 116 des Bundesgesetzes betreffend die Ergänzung des Schweizerischen Zivilgesetzbuches (Fünfter Teil: Obligationenrecht) (OR, SR 220). Vielmehr bleibt die alte Forderung bestehen. Insbesondere belegt der Verlustschein nicht den Bestand der Forderung, sondern ist lediglich ein Indiz dafür. Die ursprüngliche Forderung behält also ihren zivil- oder öffentlich-rechtlichen Charakter, wird jedoch durch den Verlustschein mit neuen Eigenschaften, insbesondere einer neuen Verjährungsfrist, versehen (so schon BGE 69 III 89 E. 1, bestätigt in: BGE 81 III 20 E. 2a, 86 III 77 E. 2, 137 II 17 E. 2.5; Urteil des BGer 4P.126/2003 vom 25. August 2003 E. 2.3 m.H.; BVGE 2014/15 E. 3.6).

E. 2.6.1

Wer ein Unternehmen übernimmt, tritt in die steuerlichen Rechte und Pflichten des Rechtsvorgängers oder der Rechtsvorgängerin ein (Art. 16 Abs. 2 MWSTG). Ob eine Unternehmensübernahme vorliegt, muss im Einzelfall beurteilt werden. Eine Fusion nach Art. 3 ff. des Bundesgesetzes vom 3. Oktober 2003 über Fusion, Spaltung, Umwandlung und Vermögensübertragung (FusG, SR 221.301) gilt in jedem Fall als Unternehmensübernahme. Demgegenüber stellen Umwandlungen im Sinne des Fusionsgesetzes keine Unternehmensübernahme dar, da in diesem Fall kein Rechtsübergang stattfindet, mithin gar kein Unternehmen übertragen wird, sondern

lediglich das Rechtskleid des Unternehmensträgers ändert (Botschaft vom 25. Juni 2008 zur Vereinfachung der Mehrwertsteuer, BBl 2008 6885 [nachfolgend: Botschaft zur Vereinfachung der Mehrwertsteuer], 6957 f.; vgl. auch: Claudio Fischer, in: Zweifel/Beusch/Glauser/Robinson [Hrsg.], Kommentar zum schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer, 2015 [nachfolgend: MWSTG-Kommentar 2015], Art. 16 Rz. 16). Sofern ein Unternehmen als Einheit übertragen wird, ist die Art der Übertragung nicht relevant. Sie kann gestützt auf eine Singularsukzession (z.B. die Überführung einer Einzelfirma in eine Kapitalgesellschaft nach Obligationenrecht) oder durch eine Fusion, Spaltung oder Vermögensübertragung nach Fusionsgesetz erfolgen (Botschaft zur Vereinfachung der Mehrwertsteuer, 6958; vgl. auch: Fischer, MWSTG-Kommentar 2015, Art. 16 Rz. 19). Unterschiede zeigen sich hingegen darin, dass der übertragende Unternehmensträger entweder fortbesteht (Singularsukzession) oder als Rechtssubjekt untergeht (Fischer, MWSTG-Kommentar 2015, Art. 16 Rz. 19; vgl. zum ganzen Abschnitt auch: BGE 146 II 73 E. 2.3.2).

E. 2.6.2

Ausgehend davon - so das Bundesgericht in BGE 146 II 73 -, dass das Fusionsrecht insbesondere auch die Vermögensübertragung eines Teilvermögens (Art. 69 ff. FusG) zulasse und damit nicht zwangsläufig die gesamten Aktiven und Passiven übertragen werden müssten, scheine die Meinung des Bundesrats dahinzugehen, neurechtlich auch eine partielle Steuernachfolge zuzulassen. Auch die Literatur befürworte teils die Möglichkeit der partiellen Steuernachfolge, womit die angestrebte Übereinstimmung zwischen Art. 16 Abs. 2 MWSTG und Art. 69 Abs. 1 FusG hergestellt wäre. Das Bundesgericht fährt fort, der Wortlaut von Art. 16 Abs. 2 MWSTG lasse diese Gleichstellung zu. Die Steuernachfolge könne unabhängig davon eintreten, ob der übertragende Unternehmensträger zivilrechtlich untergehe (zum Ganzen ausführlich: BGE 146 II 73 E. 2.3.2 f. m.w.H.; Urteile des BVGer A-373/2023 vom 14. März 2024 E. 2.2 [bestätigt durch Urteil des BGer 9C_250/2024 vom 10. Juni 2024], A-4326/2019 vom 22. Juni 2021 E. 2.9; Bossart Meier/Clavadetscher, MWSTG-Kommentar 2019, Art. 16 Rz. 16 f. mit Verweis auf Art. 15 Rz. 26 ff.; vgl. auch: Suter/Wartmann/Brusa, Bundesgericht öffnet Tore für partielle Steuersukzessionen, in: Expert Focus [EF] 8/20, S. 562 ff., S. 563; a.M.: Fischer, MWSTG-Kommentar 2015, Art. 16 Rz. 13 und Urteile des BVGer A-5649/2017 und A-5657/2017 vom 6. September 2018 E. 2.6.2, 2. Abschnitt sowie A-3141/2015 und A-3144/2015 vom 18. Januar 2017 E. 7.2; vgl. ferner die neuste Praxis der ESTV zur Übernahme eines Teilvermögens: Mehrwertsteuer-Branchen-Info Nr. 11 «Meldeverfahren» Ziff. 5.4, publiziert am 20. Mai 2021 sowie Alexander Cochardt, Mehrwertsteuerliche Aspekte bei M&A-Transaktionen, in: ILE-HSG Working Papers, Working Paper No. 2023-18, November 2023, S. 39 f.). Als «Unternehmen» nach Art. 16 Abs. 2 MWSTG ist jedoch nicht ein Unternehmen i.S.v. Art. 10 MWSTG gemeint (Bossart Meier/Clavadetscher, MWSTG-Kommentar 2019, Art. 15 Rz. 34; Ivo P. Baumgartner et al., Vom alten zum neuen Mehrwertsteuergesetz, 2010, § 3 Rz. 104; Marc Vogelsang, Ausweitung der Steuersukzession im Mehrwertsteuerrecht, Steuer Revue [StR] 75/2020, S. 630 ff., S. 635 f.). Vielmehr ist wohl ein «organisch in sich geschlossene[r] Teil des Vermögens oder Geschäftes» gemeint (Urteil des BGer 4A_256/2008 vom 29. Oktober 2008 E. 4.1; vgl. auch: Bossart Meier/Clavadetscher, MWSTG-Kommentar 2019, Art. 15 Rz. 34, welche von einem betriebswirtschaftlichen Begriff ausgehen). Dass die Betriebsaufgabe nicht exakt zeitgleich mit der Übertragung des Geschäfts(teils) geschieht, schliesst die Steuernachfolge nicht aus. Es ist daher nicht schädlich, wenn die Übertragerin

ihre operative Tätigkeit während eines gewissen Zeitraums ausklingen lässt. Auch die Löschung im Register der Mehrwertsteuerpflichtigen erfolgt regelmässig später und geht kaum je mit der tatsächlichen Aufgabe der operativen Tätigkeit einher (BGE 146 II 73 E. 3.2.6).

E. 2.6.3

Ein wichtiges Indiz dafür, dass eine Steuersukzession vorliegt, bildet die Tatsache, dass mit der Transaktion auch Geschäftsunterlagen, namentlich die Buchhaltung, auf den Übernehmenden übertragen werden (Urteile des BVGer A-373/2023 vom 14. März 2024 E. 2.2.2, A-4326/2019 vom 22. Juni 2021 E. 2.9.2; Baumgartner et al., a.a.O., § 3 Rz. 107; a.M.: Vogelsang, a.a.O., S. 630 ff., S. 637 [Fussnote 43]).

E. 2.6.4

Rechtsfolge der Steuersukzession ist der Eintritt des Nachfolgers in alle Rechte und Pflichten des bisherigen Steuerpflichtigen. Dazu gehören neben der Haftung für die Steuerschulden (sog. «Zahlungssukzession») sämtliche Verfahrens- und materiellen Rechte und Pflichten im Bereich der Mehrwertsteuer für die übernommene Unternehmung (sog. «Verfahrenssukzession»; zum Ganzen: Urteile des BGer 2A.349/2004 und 2A.351/2004 beide vom 1. Dezember 2004 jeweils E. 2.2, je m.w.H.; Urteile des BVGer A-373/2023 vom 14. März 2024 E. 2.2.3, A-4326/2019 vom 22. Juni 2021 E. 2.9.3; Bossart Meier/Clavadetscher, MWSTG-Kommentar 2019, Art. 16 Rz. 1 m.w.H.; Fischer, MWSTG-Kommentar 2015, Art. 16 Rz. 1; vgl. auch: Vogelsang, a.a.O., S. 630 ff., insb. S. 633; Suter/Wartmann/Brusa, a.a.O., S. 562 ff., S. 563 f.).

E. 3.1

Streitgegenstand im vorinstanzlichen Verfahren bildeten die Steuerforderungen der Jahre 2015 bis 2018. In der EM und Verfügung begründete die Vorinstanz ihre Nachforderung unter anderem damit, dass die Beschwerdeführerin Steuernachfolgerin der M1 sei. Im Verlauf des Einspracheverfahrens stellte die Vorinstanz fest, dass die Beschwerdeführerin auch Steuernachfolgerin der M2 sei und belastete diesbezüglich für die Steuerperioden 2015 und 2016 (Januar bis August) zusätzlich Fr. 12'000.- und Fr. 30'267.- nach. Zudem rechnete sie der Beschwerdeführerin diverse Verlustscheine der ESTV gegenüber der C._____ Sàrl vom 3. Februar 2017 zu, die auf Forderungen aus den Abrechnungsperioden Q1 bis Q4 2009 (Betreibung Nr. [...]), Q1 bis Q4 2010 (Betreibung Nr. [...]), Q1 bis Q4 2013 (Betreibung Nr. [...]), Q1 2014 (Betreibung Nr. [...]), Q3 2014 (Betreibung Nr. [...]) und Q1 2015 (Betreibung Nr. [...]) beruhen. Die ESTV dehnte somit den Streitgegenstand im Einspracheentscheid aus.

E. 3.1.1

Betreffend die Steuernachfolge der M2 ist das Vorgehen der Vorinstanz - entgegen der beschwerdeführerischen Ansicht - jedoch nicht zu beanstanden. Aufgrund der Besonderheit des Einspracheverfahrens als verwaltungsinternes Verfahren ist es nach der bundesgerichtlichen Rechtsprechung zulässig, wenn der Verfahrensgegenstand im Einspracheentscheid - im Vergleich zum Erstentscheid - auf andere Steuernachforderungen (innerhalb der gleichen Steuerperioden) ausgedehnt wird (BGE 123 II 385 E. 2, nicht publiziert; Urteile des BVGer A-1145/2011 vom 28. September 2011 E. 1.4.2, A-7745/2010 vom 9. Juni 2011 E. 3.2). Selbst wenn sich die Steuerforderung dadurch insgesamt erhöht, was aus Sicht der Beschwerdeführerin eine Verschlechterung darstellen würde, ist das Vorgehen aus formeller Sicht nicht zu bemängeln. Denn im

Einspracheverfahren kommt der Grundsatz der reformatio in peius nicht zum Tragen (vgl. Art. 83 Abs. 5 MWSTG; Urteile des BGer 2C_806/2008 vom 1. Juli 2009 E. 2.2.4, 2A.227/2003 vom 22. Oktober 2003 E. 3.3 f.; Urteile des BVGer A-7311/2014 vom 22. September 2015 E. 1.3.2, A-5105/2011 vom 19. Juli 2012 E. 2.5.2).

E. 3.1.2

Betreffend die Zurechnung der Verlustscheine hat die Vorinstanz den Streitgegenstand teilweise auf unzulässige Weise ausgedehnt. Die Beschwerdeführerin hat dies zwar nicht gerügt, jedoch ist - ungeachtet dessen - von Amtes wegen zu überprüfen, ob geltendes Recht richtig angewendet wurde (vgl. E. 1.5). Gemäss der soeben in E. 3.1.1 geschilderten bundesgerichtlichen Rechtsprechung war es der Vorinstanz verwehrt, den Streitgegenstand in zeitlicher Hinsicht auszudehnen. Die Ausstellung eines Verlustscheins begründet keine neue Forderung (vgl. E. 2.5.4). Insoweit der Einspracheentscheid Verlustscheine umfasst, die auf Forderungen ausserhalb der Jahre 2015 bis 2018 beruhen (i.e. die in den Betreibungen Nr. [...], [...], [...], [...] und [...] ausgestellten Verlustscheine), ist er deshalb aufzuheben. Die Beschwerde ist insoweit gutzuheissen.

E. 3.2

Nach dem Gesagten waren die von der Vorinstanz im Einspracheentscheid vorgenommenen zusätzlichen Nachbelastungen aus der Steuernachfolge der M2 und aus der Zurechnung des Verlustscheins betreffend die Abrechnungsperiode Q1 2015 (i.e. der in der Betreibung Nr. [...] ausgestellte Verlustschein) grundsätzlich zulässig, da dort die gleichen Steuerperioden umfasst sind wie beim Erstentscheid. Im Übrigen stellen sich bei diesen Nachforderungen die gleichen oder zumindest ähnliche Rechtsfragen. Die Beschwerdeführerin wurde von der ESTV vor Erlass des Einspracheentscheides zwar nicht explizit auf die Ausdehnung des Verfahrensgegenstandes aufmerksam gemacht. Die Zurechnung der Verlustscheine an die Beschwerdeführerin steht aber im direkten Zusammenhang mit der von der Vorinstanz bereits in der EM und Verfügung vorgebrachten Steuernachfolge betreffend die M1. Zu dieser allfälligen Steuernachfolge konnte die Beschwerdeführerin vor Erlass des Einspracheentscheides Stellung nehmen und Beweismittel einreichen. Zur allfälligen Steuernachfolge betreffend die M2 ist anzumerken, dass die Vorinstanz bereits in der EM und Verfügung Ausführungen zu deren Eigenschaft als Muttergesellschaft der M1 gemacht hatte. Im Zuge jener Umstrukturierung, aus der die Vorinstanz in der EM und Verfügung auf eine Steuernachfolge betreffend die M1 schloss, sind auch die Stammanteile der M2 übertragen worden. Aus selbiger Umstrukturierung folgte die Vorinstanz im Einspracheentscheid, dass die Beschwerdeführerin auch Steuernachfolgerin der M2 sei. Zu besagter Umstrukturierung konnte die Beschwerdeführerin folglich vor Erlass des Einspracheentscheides Stellung nehmen und Beweismittel einreichen. Eine Verletzung des rechtlichen Gehörs liegt deshalb nicht vor. Selbst bei Bejahung einer Verletzung des rechtlichen Gehörs wäre von einer nicht besonders schwerwiegenden Verletzung auszugehen. Diese wäre zudem aufgrund der vielfachen Äusserungsmöglichkeiten der Beschwerdeführerin vor dem grundsätzlich mit voller Kognition urteilenden Bundesverwaltungsgericht (vgl. E. 1.4) als geheilt zu betrachten (BGE 137 I 195 E. 2.3.2, 133 I 201 E. 2.2, 132 V 387 E. 5.1; Urteile des BVGer B-65/2021 vom 4. Januar 2022 E. 2.3, B-478/2019 vom 24. Oktober 2019 E. 3.5).

E. 4.1

Die erste von der Vorinstanz vorgenommene Korrektur betrifft verschiedene Umsatzdifferenzen zwischen den Erträgen laut Buchhaltung und den Deklarationen der Beschwerdeführerin, welche die Vorinstanz für die Steuerperioden 2016 und 2018 festgestellt hat. Die Erträge hätten in den Jahren 2016 und 2018 laut Buchhaltung Fr. 1'454'279.- und Fr. 3'236'218.- betragen, deklariert worden seien Fr. 1'406'060.- und Fr. 3'165'050.-, was in Umsatzdifferenzen in Höhe von Fr. 48'219.- und Fr. 71'168.- resultiere. Auf diesen Umsatzdifferenzen hat die Vorinstanz Steuern in der Höhe von total Fr. 9'337.45 nachbelastet.

E. 4.2

Die Beschwerdeführerin bestreitet die Höhe der Erträge laut Buchhaltung nicht, wendet aber ein, mehr Umsätze deklariert zu haben. Aufgrund der von ihr eingereichten Jahresabstimmungen würden sich für die Jahre 2016 und 2018 Umsatzdifferenzen in Höhe von Fr. 0.04 und Fr. 7'915.34 ergeben. Entsprechend sei die Nachbelastung zu reduzieren.

E. 4.3

Mit der Vorinstanz ist festzuhalten, dass sie und die Beschwerdeführerin für die Berechnung der Umsatzdifferenzen der Steuerperiode 2016 auf unterschiedliche Versionen der Jahresabstimmung 2016 abstellen (Berechnungsgrundlage der Beschwerdeführerin: Einsprachebeilage 32 «MWST-Abstimmung 2016»; Berechnungsgrundlage der Vorinstanz: Jahresabstimmung 2016 vom 8. August 2017, act. 22.1). Für die Berechnung der Umsatzdifferenzen der Steuerperiode 2018 hat die Vorinstanz die von der Beschwerdeführerin ins Recht gelegte Jahresabstimmung 2018, datierend vom 14. Mai 2020, (Replikbeilage 2) nicht berücksichtigt. Die Unterschiede in den von der Vorinstanz und der Beschwerdeführerin berechneten Umsatzdifferenzen sind hierauf zurückzuführen.

E. 4.4

Den Akten lässt sich ein Kontoauszug vom 1. Januar 2016 bis 28. Februar 2019 der ESTV (vgl. act. 18) entnehmen, auf dem ersichtlich ist, dass die Vorinstanz bei der ursprünglichen (d.h. vor der Kontrolle) Festlegung der Steuerforderung von jener Berechnungsgrundlage ausging, die sie auch zur Berechnung der Umsatzdifferenzen heranzog (i.e. die Jahresabstimmung 2016 vom 8. August 2017 in act. 22.1, ohne Berücksichtigung der Jahresabstimmung 2018 vom 14. Mai 2020 in Replikbeilage 2). Daraus erhellt, dass die Vorinstanz die Steuern auf den von ihr berechneten Umsatzdifferenzen (i.e. Fr. 48'219.- und Fr. 71'168.-) der Beschwerdeführerin ursprünglich nicht belastet hat. Die Verbuchungen in der Buchhaltung der Beschwerdeführerin (Replikbeilagen 1 und 3) vermögen nichts Gegenteiliges zu beweisen. Die Vorinstanz hat die Steuern auf den von ihr berechneten Umsatzdifferenzen folglich zu Recht nachbelastet. Offenbleiben kann damit, ob - wie von der Beschwerdeführerin behauptet - die von ihr ins Recht gelegten Jahresabstimmungen (i.e. Einsprachebeilage 32 und Replikbeilage 2) tatsächlich bei der Vorinstanz eingereicht wurden.

E. 5.1

Die zweite Korrektur resultiert aus den Ermessenseinschätzungen für die Steuerperioden 2017 und 2018, die die Vorinstanz bei der Beschwerdeführerin vorgenommen hat. Zu prüfen ist, ob die Vorinstanz die entsprechenden Steuerforderungen nach pflichtgemäßem Ermessen ermittelt hat. Hierbei ist unbestritten, dass die Beschwerdeführerin in den massgeblichen Jahren subjektiv mehrwertsteuerpflichtig war und in dieser Zeit der Mehrwertsteuer unterliegende Umsätze erzielt hat (vgl. E. 2.1).

E. 5.2

In einem ersten Schritt («erste Stufe» [vgl. E. 2.4.5]) ist zu prüfen, ob die Vorinstanz die umstrittenen Steuerforderungen für die Steuerperioden 2017 und 2018 zu Recht aufgrund einer Ermessenseinschätzung festgesetzt hat (vgl. E. 2.4.1). Dies ist unter anderem dann der Fall, wenn Verstösse gegen die formellen Buchhaltungsvorschriften als derart gravierend zu qualifizieren sind, dass sie die materielle Richtigkeit der Buchhaltungsergebnisse in Frage stellen (vgl. E. 2.4.1). Dass es sich vorliegend bei der Beschwerdeführerin um einen bargeldintensiven Betrieb handelt, der zur Führung eines tagfertigen Kassabuchs verpflichtet ist (vgl. E. 2.4.1), ist dabei zu Recht unbestritten.

E. 5.2.1

Die Vorinstanz begründet die Vornahme der Ermessenseinschätzung sowohl mit formellen als auch materiellen Mängeln in der Buchführung der Beschwerdeführerin. Zu den formellen Mängeln führt die Vorinstanz aus, ihr seien trotz mehrmaliger Aufforderung keine Kassenbücher für die Monate September bis Dezember der Steuerperiode 2016 vorgelegt worden. Für die Steuerperiode 2017 seien der Vorinstanz vor Ort während der Kontrolle Tageskassenblätter je Standort vorgelegt worden, die nachträgliche Zusammenzüge persönlicher Tageskassenblätter je Dienstleisterin darstellten. Diese Zusammenzüge würden die Anforderungen an ein tagfertiges Kassenbuch nicht erfüllen. In der Vernehmlassung führt die Vorinstanz aus, dass auch die von der Beschwerdeführerin stichprobenweise eingereichten persönlichen Tageskassenblätter je Dienstleisterin keine Kontrolle des Barumsatzes erlauben würden, da diese keine Angaben über den Bargeldbestand bzw. die chronologischen Bargeldbewegungen in den einzelnen Salons enthielten. Für die Steuerperiode 2018 habe die Beschwerdeführerin erst in ihrer Einsprache stichprobenweise zwei Tageskassenblätter eines Standorts eingereicht, die den Anforderungen an ein chronologisch geführtes Kassenbuch allerdings nicht genügen würden. Zudem habe eines dieser Tageskassenblätter einen Anfangssaldo von Fr. 0.- aufgewiesen und es seien vor der ersten verzeichneten Bareinnahme sechs Auszahlungspositionen erfolgt.

E. 5.2.2

Die Beschwerdeführerin bestreitet sinngemäss grundsätzlich, dass ihre Buchhaltung als ungenügend zu qualifizieren sei. Es seien bis August 2018 sämtliche Bareinnahmen durch die Rezeptionistinnen der einzelnen Standorte unmittelbar bei Bezahlung in einem «Salon-Kassenbuch» eingetragen worden, unter Namensangabe der Dienstleisterinnen und des eingenommenen Betrags. Die Beschwerdeführerin verweist auf die beiden in ihrer Einsprache eingereichten Tageskassenblätter eines Standorts (Einsprachebeilagen 3 und 4), welche belegen sollen, dass ihre Buchhaltung korrekt geführt wurde. Seit September 2018 würden die Kassenbücher mittels Spezialsoftware digital geführt.

E. 5.2.3

Was die von der Vorinstanz vorgenommene Ermessenstaxation betrifft, so erweist sich diese im vorliegenden Fall als notwendig, da die Voraussetzungen hierzu erfüllt waren: Die Beschwerdeführerin hat gegen die formellen Buchführungsvorschriften verstossen (vgl. E. 2.3.4 und 2.4.1), weil davon auszugehen ist, dass sie kein tagfertiges - bzw. überhaupt kein - Kassabuch geführt hat. Bei den Akten befinden sich neben den beiden Tageskassenblättern eines Standorts (Einsprachebeilagen 3 und 4) diverse persönliche Tageskassenblätter je Dienstleisterin (vgl. act.16). Mit der Vorinstanz ist einig zu gehen, dass diese Unterlagen

die Anforderungen an ein tagfertiges und chronologisch geführtes Kassenbuch nicht erfüllen. Im Weiteren lagen Minussaldi vor (vgl. Einsprachebeilage 3). Andere Unterlagen, die auf ein korrekt geführtes Kassabuch schliessen lassen, sind den Akten - soweit ersichtlich - nicht zu entnehmen. Auf das von der Beschwerdeführerin beantragte Gutachten eines Sachverständigen betreffend die Buchführung kann im Sinne einer antizipierten Beweiswürdigung (vgl. E. 1.8) verzichtet werden. Das Bundesverwaltungsgericht hat aufgrund der Aktenlage seine Überzeugung gebildet. Ein Gutachten vermöchte daran nichts zu ändern. Überdies ist nicht ausschlaggebend, ob - wie die Beschwerdeführerin vorbringt - ihre Buchführung im Zusammenhang mit anderen Rechtsgebieten (z.B. den direkten Steuern oder im Sozialversicherungsrecht) unbeanstandet blieb, können sich aufgrund der verschiedenen Zielsetzungen der betreffenden Rechtsgebiete doch Abweichungen in der Beurteilung ergeben (vgl. Urteil des BVGer A-5551/2019 14. Januar 2021 E. 2.8). Weiterungen zu den Vorbringen der Beschwerdeführerin erübrigen sich.

E. 5.2.4

Da die Voraussetzungen für die Vornahme einer Ermessenseinschätzung bereits im Sinne der unter E. 2.4.1 dargelegten Konstellation 1 (= Verstoss gegen die formellen Buchführungsvorschriften) gegeben waren, kann offenbleiben, ob auch Konstellation 2 (= Verstoss gegen die materiellen Buchführungsvorschriften; vgl. E. 2.4.1) vorgelegen hat.

E. 5.2.5

Der Vollständigkeit halber bleibt zu erwähnen, dass die Vorinstanz ihrer Untersuchungspflicht nachgekommen ist. So forderte sie die Beschwerdeführerin mehrmals auf, unter anderem mit E-Mail vom 7. Februar 2020 (vgl. act. 16), relevante Unterlagen einzureichen. Zudem gab sie ihr vor Erlass ihrer Verfügung vom 10. März 2022 Gelegenheit, zur EM bzw. der darin enthaltenen Nachbelastung Stellung zu nehmen (vgl. Sachverhalt Bst. B.c).

E. 5.3

Da die Voraussetzungen für die Vornahme einer Ermessenseinschätzung folglich gegeben waren («erste Stufe» [vgl. E. 2.4.5]), ist im Folgenden zu prüfen, ob die Vorinstanz ihre jeweiligen Schätzungen nach pflichtgemäsem Ermessen vorgenommen hat. Es fragt sich, ob die vorinstanzlichen Schätzungen bereits im Rahmen der durch das Bundesverwaltungsgericht mit der gebotenen Zurückhaltung vorzunehmenden Prüfung als pflichtwidrig erscheint («zweite Stufe» [vgl. E. 2.4.5], dazu nachfolgend: E. 5.3.1 ff.) und, im Verneinungsfall, ob die Beschwerdeführerin den Nachweis erbringen kann, dass die Schätzungen der Vorinstanz offensichtlich unrichtig sind («dritte Stufe» [vgl. E. 2.4.5], dazu nachfolgend: E. 5.4).

E. 5.3.1

Wie erwähnt, ist bei einer Ermessenseinschätzung keine konkrete Berechnungsart vorgegeben. Eine pflichtgemässe Ermessenseinschätzung ist dadurch gekennzeichnet, dass sie auf ausreichend abgestützten und plausiblen Schätzungshilfen beruht sowie in Anwendung einer vernünftigen sowie zweckmässigen Schätzungsmethode erfolgt, welche die Besonderheiten des Einzelfalles berücksichtigt (vgl. E. 2.4.3). Der Ermessensveranlagung haftet stets eine gewisse Unsicherheit an, die der Steuerpflichtige aufgrund seiner Pflichtverletzung jedoch selber zu vertreten hat (vgl. E. 2.4.5).

E. 5.3.2

Die Vorinstanz hat die Umsätze in der vorliegenden Ermessenseinschätzung ausgehend von den Lohnlisten, welche die Beschwerdeführerin im Rahmen der Kontrolle einreichte (act. 14.2), geschätzt. Die Vorinstanz berechnete anhand dieser Lohnlisten die Anzahl Arbeitstage der Dienstleisterinnen, insgesamt 13'730 und 14'710 in den Steuerperioden 2017 und 2018. Weiter traf die Vorinstanz Annahmen betreffend die durchschnittliche Anzahl Dienstleistungen pro Tag und den Durchschnittspreis je Dienstleistung. Diese Annahmen stützte die Vorinstanz auf Umsatzschätzungen, welche sie bei der C. _____ Sàrl für die Steuerperioden 2009 bis 2012 vornahm, und auf archivierte Webseiten der Beschwerdeführerin (vgl. dazu die über <<http://web.archive.org>> [«Wayback Machine»] der Stiftung «Internet Archive» einsehbaren Fassungen der Webseiten). Im Vergleich zu dieser damaligen Schätzung hat die Vorinstanz in der vorliegenden Schätzung die durchschnittliche Anzahl Dienstleistungen pro Tag von 2.75 auf 2.3 und den Durchschnittspreis je Dienstleistung von Fr. 190.- auf Fr. 133.- reduziert. Den Umsatz ermittelte die Vorinstanz sodann durch Multiplikation der Anzahl Arbeitstage mit der durchschnittlichen Anzahl Dienstleistungen pro Tag und dem Durchschnittspreis je Dienstleistung, was die geschätzten Jahresumsätze ergab (vgl. Einspracheentscheid Ziff. 5).

E. 5.3.3

Die Schätzung der Vorinstanz erscheint im Rahmen einer vom Bundesverwaltungsgericht unter der gebotenen Zurückhaltung vorgenommenen Prüfung aus folgenden Gründen nicht als pflichtwidrig: Was die erwähnten archivierten Webseiten der Beschwerdeführerin, die die Vorinstanz als Schätzungshilfe für den Durchschnittspreis je Dienstleistung heranzog, betrifft, ist anzumerken, dass die Angaben aus den hier relevanten Jahren stammen und nichts in den Akten darauf hindeutet, dass diese nicht der Wirklichkeit entsprachen bzw. nachträglich korrigiert worden wären. Es ist somit nicht zu beanstanden, dass die Vorinstanz auf die archivierten Webseiten abgestellt hat, zumal sie dadurch den individuellen Verhältnissen an den Standorten Rechnung getragen hat. Überdies rangiert der geschätzte Durchschnittspreis je Dienstleistung in Höhe von Fr. 133.- im unteren Mittelfeld der Preise, die gemäss den archivierten Webseiten für die verschiedenen Dienstleistungen aufgerufen werden (i.e. Fr. 100.- bis Fr. 300.-). Betreffend die Umsatzschätzungen bei der C. _____ Sàrl für die Steuerperioden 2009 bis 2012, welche die Vorinstanz als Schätzungshilfe für die durchschnittliche Anzahl Dienstleistungen pro Tag und den Durchschnittspreis je Dienstleistung heranzog, deutet nichts in den Akten darauf hin, dass diese die damaligen Verhältnisse inkorrekt wiedergegeben hätten. Es ist grundsätzlich nicht zu beanstanden, dass die Vorinstanz zur Bestimmung der beiden genannten Grössen auf die damaligen Umsatzschätzungen zurückgreift. Die Beschwerdeführerin hat während der Steuerperioden 2017 und 2018 unbestrittenermassen mehrheitlich an den gleichen Standorten Erotik-Salons betrieben wie damals die C. _____ Sàrl (vgl. Beschwerdebeilage 9) und weist insofern vergleichbare Strukturen auf. Im Übrigen, wie später festgestellt (vgl. E. 6.6), ist die Beschwerdeführerin unter anderem als Steuernachfolgerin der M1 zu qualifizieren, weshalb eine Vergleichbarkeit der beiden gegeben ist. Dem Umstand, dass der vorliegenden Ermessenseinschätzung andere Zeitenperioden (i.e. die Steuerperioden 2017 und 2018) zugrunde liegen als den damaligen Umsatzschätzungen (i.e. die Steuerperioden 2009 bis 2012), hat die Vorinstanz sodann Rechnung getragen, indem sie Anpassungen bei der durchschnittlichen Anzahl Dienstleistungen pro Tag (i.e. von 2.75 auf 2.3) und beim Durchschnittspreis je Dienstleistung (i.e. von Fr. 190.- auf Fr. 133.-) vorgenommen hat. Die Anpassung beim Durchschnittspreis entspricht einem zwischenzeitlichen Preisverfall von 30 %, was sich

auch mit der Preisentwicklung der einzelnen Dienstleistungen gemäss den archivierten Webseiten der Beschwerdeführerin deckt. Auch hat die Vorinstanz berücksichtigt, dass die durchschnittliche Anzahl Dienstleistungen in der damaligen Umsatzschätzung pro Tag und Zimmer bestimmt wurde und nicht - wie in der vorliegenden Ermessenseinschätzung - pro Tag und Dienstleisterin. Der geschätzte Durchschnittspreis einer sexuellen Dienstleistung von Fr. 133.- (inkl. Mehrwertsteuer) sowie die Annahme, dass eine Dienstleisterin pro Tag im Durchschnitt 2.3 solcher Dienstleistungen erbracht, d.h. einen Tagesumsatz von Fr. 305.90 erzielt hat, erscheinen plausibel. Dies insbesondere mit Blick darauf, dass die ESTV in anderen Fällen von einem höheren Tagesumsatz von Fr. 309.- (exkl. Mehrwertsteuer) pro Dienstleisterin ausging, was vom Bundesverwaltungsgericht im konkreten Fall als zulässig angesehen wurde (vgl. Urteil des BVGer A-4326/2019 vom 22. Juni 2021 E. 3.5.2.2). Ebenso hat das Bundesverwaltungsgericht wiederholt eine Annahme von drei sexuellen Dienstleistungen pro Tag und Dienstleisterin bestätigt (vgl. Urteile des BVGer A-4326/2019 vom 22. Juni 2021 E. 3.5.2.2, A-5345/2018 vom 3. Oktober 2019 E. 3.4.2). Ebenfalls nicht zu beanstanden ist die von der Vorinstanz zugrunde gelegte Anzahl Arbeitstage der Dienstleisterinnen. Diesbezüglich stützte sie sich - wie gezeigt - auf die Lohnlisten der hier relevanten Jahre und zählte als Arbeitstag jene Tage, an denen eine Dienstleisterin einen Lohn bezog bzw. einen Umsatz erzielt hat. Insofern die Beschwerdeführerin einwendet, aufgrund dieser Zählweise würde auch ein ganzer Arbeitstag gezählt, wenn eine Dienstleisterin nur halbtagesweise gearbeitet oder an einem Tag gar nur eine Dienstleistung erbracht hat, ist ihr entgegenzuhalten, dass die gezählten Arbeitstage jeweils mit der durchschnittlichen Anzahl Dienstleistungen pro Tag multipliziert werden. Als Durchschnittswerte berücksichtigen Letztere allfällige Teilzeitpensen und Saisonalitäten. Die von der Vorinstanz gewählte Zählweise erweist sich - gegensätzlich zur beschwerdeführerischen Ansicht - als konservativ, werden doch jene Tage, an denen eine Dienstleisterin zwar tatsächlich in einem Salon tätig war, aber keinen Lohn bezog bzw. keinen Umsatz erzielt hat, nicht gezählt. Schliesslich bleibt zu erwähnen, dass vergleichbare Zählweisen von Arbeitstagen in Erotik-Salons vom Bundesverwaltungsgericht nicht beanstandet wurden (Anzahl der täglich im Salon anwesenden Dienstleisterinnen [Urteil des BVGer A-4326/2019 vom 22. Juni 2021 E. 3.5.2.1] und Anzahl Arbeitstage gemäss Quellensteuerabrechnungen [Urteil des BVGer A-5345/2018 vom 3. Oktober 2019 E. 3.4.1]).

E. 5.3.4

Die Beschwerdeführerin rügt im Zusammenhang mit der vorgenommenen Ermessenseinschätzung, die Vorinstanz habe ihr rechtliches Gehör verletzt. Die Vorinstanz habe ihr keinen Einblick in die Berechnungen der Anzahl Arbeitstage der Dienstleisterinnen und die den damaligen Schätzungen zugrundeliegenden Einschätzungsmittelungen gewährt. Der Beschwerdeführerin ist entgegenzuhalten, dass die Vorinstanz ihr per E-Mail vom 20. April 2020 (act. 11), d.h. im vorinstanzlichen Verfahren, die Berechnungen der Anzahl Arbeitstage hat zukommen lassen. Eine Verletzung des rechtlichen Gehörs durch die Vorinstanz liegt damit insofern nicht vor. Hinsichtlich der damaligen Einschätzungsmittelungen ist zu erwähnen, dass die Alleingesellschafterin und Geschäftsführerin der Beschwerdeführerin, F._____, zur Zeit der damaligen Schätzung Geschäftsführerin der C._____. Sàrl war und indirekt, über die E._____. GmbH, zu 100 % an ihr beteiligt war. Es kann daher angenommen werden, dass der Beschwerdeführerin die damaligen Einschätzungsmittelungen ohnehin bekannt waren. Ob diesbezüglich gleichwohl eine Verletzung des rechtlichen Gehörs durch die Vorinstanz gegeben ist, kann

offenbleiben. Eine allfällige Verletzung des rechtlichen Gehörs der Beschwerdeführerin vor der Vorinstanz wäre aufgrund der im Beschwerdeverfahren gewährten Einsicht in die amtlichen Akten (vgl. Sachverhalt Bst. C.b), die unter anderem die damaligen Einschätzungsmitteilungen (act. 29 und 30) sowie Informationen zu den Berechnungsgrundlagen (act. 31) enthalten, ohnehin geheilt worden. Die Beschwerdeführerin konnte sich vor Bundesverwaltungsgericht, welches die Tat- als auch die Rechtsfragen uneingeschränkt überprüft (vgl. E. 1.4), mehrfach äussern. Im Weiteren würde die allfällige Verletzung nur gering wiegen und eine Berücksichtigung im Kostenpunkt nicht rechtfertigen. Den Verfahrensanträgen auf Einsicht in die Berechnungen der Anzahl Arbeitstage der Dienstleisterinnen und die den damaligen Schätzungen zugrundeliegenden Einschätzungsmitteilungen sowie Berechnungsgrundlagen (vgl. Sachverhalt Bst. C.a, Verfahrensanträge Ziff. 4, 6 und 7) wurde nach dem Gesagten bereits im Rahmen des vorinstanzlichen Verfahrens und des Beschwerdeverfahrens mit der Zustellung der amtlichen Akten entsprochen. Die entsprechenden Anträge sind daher gegenstandslos geworden.

E. 5.4.1

Die bisherigen Ausführungen ergeben, dass die Vorinstanz zur Vornahme einer Ermessenseinschätzung berechtigt war (vgl. E. 5.2.3) und diese nicht bereits im Rahmen der durch das Bundesverwaltungsgericht mit der gebotenen Zurückhaltung vorzunehmenden Prüfung als pflichtwidrig erscheint (vgl. E. 5.3.3). Unter diesen Umständen ist nun zu untersuchen, ob es der Beschwerdeführerin gelingt, nachzuweisen, dass die Schätzung der Vorinstanz offensichtlich unrichtig ist (vgl. E. 2.4.5).

E. 5.4.2

Die Beschwerdeführerin bringt vor, dass sich die Verhältnisse im Erotikgewerbe in den Zeitperioden, die der vorliegenden Ermessenseinschätzung zugrunde liegen (i.e. die Steuerperioden 2017 und 2018), wesentlich verändert hätten. Aus den Umsatzschätzungen bei der C._____ Sàrl für die Steuerperioden 2009 bis 2012 könne daher nicht auf die Umsätze bei ihr (der Beschwerdeführerin) geschlossen werden. Verschiedene Faktoren hätten seither den Preis- und Konkurrenzdruck im Erotikgewerbe erhöht, unter anderem Dienstleisterinnen aus Rumänien und Bulgarien, die seit 1. Juni 2016 volle Personenfreizügigkeit genossen, Dienstleisterinnen, die immer häufiger ihren Arbeitsort wechseln, und ein steigendes Online-Angebot. Mit ihren diesbezüglichen Ausführungen gelingt es der Beschwerdeführerin nicht, nachzuweisen, dass die Schätzung der Vorinstanz offensichtlich unrichtig ist. Wie gezeigt (vgl. E. 5.3.3), hat die Vorinstanz den veränderten Verhältnissen Rechnung getragen, indem sie Anpassungen bei der durchschnittlichen Anzahl Dienstleistungen pro Tag und beim Durchschnittspreis je Dienstleistung vorgenommen hat und die Preisentwicklung der einzelnen Dienstleistungen gemäss den archivierten Webseiten der Beschwerdeführerin berücksichtigt hat. Den ihr obliegenden Unrichtigkeitsnachweis vermag die Beschwerdeführerin mit ihrer pauschalen Kritik ohnehin nicht zu erbringen. Verweise auf Regierungsratsbeschlüsse, Fachratsprotokolle, Zeitungsartikel und Beiträge, die sich auf allgemeine Weise zur Situation im Erotikgewerbe äussern, genügen hier nicht.

E. 5.4.3

Die Beschwerdeführerin bemängelt sodann, die Vorinstanz habe Rabatte, die vermehrt gewährt worden seien, und Preisnachverhandlungen seitens der Kunden nicht

berücksichtigt. Die schlussendlich von den Kunden bezahlten Preise seien geringer als die Preise gemäss Webseiten der Beschwerdeführerin. Auch mit ihren diesbezüglichen Ausführungen gelingt es der Beschwerdeführerin nicht, nachzuweisen, dass die Schätzung der Vorinstanz offensichtlich unrichtig ist. Die Beschwerdeführerin verweist auf Fotoaufnahmen einer Webseite vom September 2016 sowie auf Korrespondenz zwischen ihr und Drittpersonen vom Mai bzw. November 2016 betreffend Rabatt- und Werbeaktionen (Einsprachebeilagen 59, 60 und 61). Damit weist sie weder nach, dass auch in den Steuerperioden 2017 und 2018 entsprechende Rabatte gewährt wurden, noch lässt sich der Umfang der allfällig gewährten Rabatte bzw. deren Auswirkung auf den Umsatz quantifizieren. Für die vorgebrachten Nachverhandlungen lassen sich den Akten - soweit ersichtlich - keine Anhaltspunkte entnehmen.

E. 5.4.4

Die Beschwerdeführerin hat hinsichtlich der durchschnittlichen Anzahl Dienstleistungen pro Tag und des Durchschnittspreises je Dienstleistung die Abnahme einer zwischen dem 11. und 17. März 2024 durchgeführten Erhebung einer Privatdetektei beantragt. Es kann indessen davon ausgegangen werden, dass die von der Beschwerdeführerin beantragte Beweisabnahme einzig Aufschluss über die im Zeitpunkt der Durchführung gegebenen Verhältnisse geben kann, nicht aber über diejenigen Verhältnisse, wie sie im vorliegend massgeblichen Zeitraum vorgelegen haben (vgl. Urteil des BVGer A-3662/2014 vom 9. Juni 2015 E. 4.5.3). Auf die beantragte Beweisabnahme kann damit vorliegend in antizipierter Beweiswürdigung (vgl. E. 1.8) verzichtet werden.

E. 5.4.5

Insgesamt bringt die Beschwerdeführerin weiter nichts vor und ist auch den vorliegenden Aktenstücken nichts zu entnehmen, was die Ermessenseinschätzung der Vorinstanz als offensichtlich unrichtig zu qualifizieren vermöchte. Im Ergebnis misslingt der Beschwerdeführerin der Nachweis der offensichtlichen Unrichtigkeit der vorinstanzlichen Schätzung. Weiterungen zu den Vorbringen der Beschwerdeführerin erübrigen sich daher.

E. 5.5

Damit ist festzuhalten, dass die Vorinstanz verpflichtet war, eine Einschätzung nach pflichtgemässen Ermessen vorzunehmen, sie dies auch pflichtgemäss getan hat und es der Beschwerdeführerin nicht gelungen ist, die Schätzung der Vorinstanz zu widerlegen.

E. 6.1

Die dritte Korrektur resultiert daraus, dass die Vorinstanz die Beschwerdeführerin als Steuernachfolgerin der M1 sowie der M2 betrachtet. Die Vorinstanz hat gegenüber der Beschwerdeführerin diesbezüglich eine Steuernachforderung in Höhe von insgesamt Fr. 552'267.- geltend gemacht. Zu prüfen ist als erstes, ob die Beschwerdeführerin im Sinne von Art. 16 Abs. 2 MWSTG Steuernachfolgerin der beiden soeben genannten Gesellschaften geworden ist, indem sie deren Unternehmen bzw. ein organisch in sich geschlossenen Teil des Vermögens oder Geschäftes übernommen hat (E. 6.3). Ist eine Übernahme eines Unternehmens im Sinne von Art. 16 Abs. 2 MWSTG zu verneinen, muss sodann geklärt werden, ob eine Steuerumgehung vorliegt (E. 6.3). Hat die Beschwerdeführerin für die Steuerforderungen einzustehen, ist der Frage nachzugehen, ob die von der Vorinstanz festgesetzten Steuernachforderungen rechtens sind (E. 6.4). Letztlich ist zu prüfen, ob die Forderungen (teilweise) verjährt sind (E. 6.5).

E. 6.2.1

Die Beschwerdeführerin bringt gegen das Vorliegen der Steuernachfolge vor, sie habe zwar mit Kaufvertrag vom 15. August 2016 das Mobiliar der M1 erworben, aber weder Personal noch Webseiten noch Mietverträge noch Kunden übernommen. Die von der M1 und der M2 genutzten Webseiten seien weiterhin auf F._____ registriert geblieben. Es habe daher keine Übertragung eines Gesamt- oder Teilvermögens stattgefunden. Die M1 habe zudem nach Verkauf des Mobiliars noch über drei Jahre weiterbestanden und ihren Gesellschaftszweck erweitert.

E. 6.2.2

Die Vorinstanz entgegnet, die Beschwerdeführerin habe im August 2016 nicht nur das Mobiliar der M1, sondern auch die Betriebe der M1 und M2 übernommen. Die Beschwerdeführerin habe die Salons und Webseiten beider Gesellschaften weitergeführt. Bereits zu Beginn des Jahres 2016 habe die Beschwerdeführerin Funktionen der beiden Gesellschaften übernommen, indem sie beispielsweise Kreditkarteneinnahmen der beiden Gesellschaften (teilweise) vereinnahmte und Mieten der beiden Gesellschaften beglich. Zudem seien die beiden Gesellschaften nach August 2016 keiner wirtschaftlichen Tätigkeit mehr nachgegangen.

E. 6.2.3

Die Steuernachfolge setzt, wie eingangs ausgeführt (vgl. E. 2.6.1 f.) voraus, dass ein organisch in sich geschlossener Teil des Vermögens oder Geschäftes übertragen wird. Es muss im Einzelfall beurteilt werden, ob eine Unternehmensübernahme vorliegt. Die zivilrechtliche Vorgehensweise ist für die Beurteilung der Steuernachfolge nicht entscheidend.

E. 6.2.3.1

Für die Beurteilung, ob ein geschlossener Teil des Vermögens oder Geschäfts übertragen wurde, stehen im vorliegenden Fall insbesondere folgende Unterlagen zur Verfügung: diverse Mietverträge der Beschwerdeführerin (act. 14.12), Kaufvertrag vom 15. August 2016 betreffend das Mobiliar der M1 (act. 15.2), Jahresrechnungen der Beschwerdeführerin für die Jahre 2016 bis 2018 (act. 19.1-19.3), Mehrwertsteuerabrechnungen der M1 und M2 für das Quartal 1 des Jahres 2016 (act. 25 und 27), Schreiben der SWITCH vom 27. November 2023 betreffend diverse Domain-Namen (act. 2.1) und archivierte Webseiten der Beschwerdeführerin bzw. der M1 und M2 (vgl. dazu die über <<http://web.archive.org>> [«Wayback Machine»] der Stiftung «Internet Archive» einsehbaren Fassungen der Webseiten).

E. 6.2.3.2

Zunächst ist festzustellen, dass die Beschwerdeführerin am 15. August 2016 das Mobiliar der M1 übernommen hat (act. 15.2). Sodann wurden jene Standorte, die gemäss den archivierten Webseiten von der M1 und M2 betrieben wurden, durch die Beschwerdeführerin angemietet. Dies geht aus den in den Akten befindlichen Mietverträgen (act. 14.12) und den Mietaufwänden gemäss Jahresrechnungen hervor (act. 19.1-19.3). Dass die Beschwerdeführerin an diesen Standorten ebenfalls Erotik-Salons betrieb, geht aus den Erträgen der Jahresrechnungen hervor (act. 19.1-19.3) und wird - soweit ersichtlich - von der Beschwerdeführerin auch nicht bestritten. Zudem verwendete die Beschwerdeführerin dieselben Domain-Namen weiter. Dies zeigt sich anhand der archivierten Webseiten und

dem Schreiben der SWITCH vom 27. November 2023 (act. 2.1), wonach F. _____ Halterin der besagten Domain-Namen blieb. Insgesamt betrachtet, übernahm die Beschwerdeführerin damit in den wesentlichen Punkten denselben Aussenauftritt wie die M1 und M2, was für eine Steuernachfolge spricht.

E. 6.2.3.3

Sodann blieben die angebotenen Leistungen (sexuelle Dienstleistungen) gemäss den archivierten Webseiten nahezu identisch mit denjenigen der M1 und M2 bestehen. Es ist daher davon auszugehen, dass die Beschwerdeführerin die Konzepte der beiden Gesellschaften übernommen hat, was wiederum für eine Steuernachfolge spricht.

E. 6.2.3.4

Auch wenn die M1 und M2 erst am (Datum) aus dem kantonalen Handelsregister gelöscht wurden, ist aus den Akten spätestens ab September 2016 keinerlei operative Tätigkeit dieser Gesellschaften feststellbar. Zumindest sind aus den Akten keine Belege ersichtlich, die auf eine Fortführung der Geschäftstätigkeit hindeuten könnten. Beide Gesellschaften reichten für das Quartal 1 des Jahres 2016 letztmals eine Mehrwertsteuerabrechnung ein und vermerkten hierauf, dass es sich bei den dortigen Angaben nur um provisorische handle (vgl. act. 25 und 27). Dass die M1 nach Verkauf des Mobiliars allenfalls noch ihren Gesellschaftszweck formell erweiterte, ist vor diesem Hintergrund unbeachtlich.

E. 6.2.3.5

Zusammenfassend ist festzuhalten, dass die Gesamtheit der vorstehend dargestellten Umstände zum Schluss führt, dass die Beschwerdeführerin einen in sich geschlossenen Teil des Vermögens bzw. Geschäfts der M1 und M2 übernommen hat. Einerseits hat die Beschwerdeführerin den Aussenauftritt (Nutzung derselben Standorte und Domain-Namen) der beiden Gesellschaften im Wesentlichen übernommen. Andererseits hat sie auch das inhaltliche Angebot mit nahezu identischen sexuellen Dienstleistungen übernommen. Aufgrund dieser Übereinstimmungen und der festgestellten Betriebsaufgabe seitens der beiden Gesellschaften ist davon auszugehen, dass die Beschwerdeführerin die operative Tätigkeit der beiden Gesellschaften vollständig übernommen hat. Die Steuernachfolge im Sinne von Art. 16 Abs. 2 MWSTG durch die Beschwerdeführerin ist nach dem Gesagten gegeben.

E. 6.3

Da eine Steuernachfolge vorliegt, sind die Voraussetzungen der Steuerumgehung nicht mehr zu prüfen.

E. 6.4

Im Rahmen der Beschwerde konzentriert sich die Beschwerdeführerin auf eine Bestreitung der Steuernachfolge und argumentiert zusätzlich mit der eingetretenen Verjährung (dazu E. 6.5 hiernach). Die Höhe bzw. die Berechnung der aus der Steuernachfolge resultierenden Steuernachforderungen bestreitet die Beschwerdeführerin nicht weiter. Die Vorinstanz hat die Steuernachforderungen berechnet, indem sie für die Steuerperiode 2015 auf die in den Mehrwertsteuerabrechnungen der M1 und M2 deklarierten Steuerschulden abstellte und hiervon die bereits bezahlten Beträge abzog. Für die ersten acht Monate der Steuerperiode 2016 schätzte die Vorinstanz die Steuerschuld auf Basis der Steuerperiode 2015 und ging von gleichbleibenden Steuerschulden aus (i.e. $8 / 12 \times$ Steuerschuld 2015). Dieses Vorgehen der Vorinstanz ist nicht zu beanstanden.

E. 6.5

Letztlich ist zu prüfen, ob betreffend die Steuernachforderung, bzw. für einzelne Steuerperioden, die Verjährung eingetreten ist.

E. 6.5.1

Die Steuerforderungen aus den Jahren 2015 und 2016 wären frühestens fünf Jahre nach Ablauf der Steuerperiode, in der sie entstanden sind (vgl. E. 2.5.2), und somit am 1. Januar 2021 relativ verjährt. Mit dem Schreiben vom 20. Dezember 2019 zur Ankündigung der Kontrolle bzw. mit der EM vom 9. April 2020 wurde die Verjährungsfrist unterbrochen. Erneut unterbrochen wurde die Verjährungsfrist unter anderem durch die Verfügung der Vorinstanz vom 10. März 2022 und dem vorinstanzlichen Einspracheentscheid vom 21. Februar 2024, wodurch jeweils eine neue Verjährungsfrist von zwei Jahren zu laufen begann. Die relative Verjährungsfrist ist somit nicht verstrichen. Insoweit die Beschwerdeführerin vorbringt, die Verjährungsfrist sei bereits zu einem früheren Zeitpunkt unterbrochen worden, sodass eine zweijährige Verjährungsfrist zu laufen begann, die zwischenzeitlich abgelaufen sei, ist ihr nicht zu folgen. Den Akten lassen sich hierfür keine Anhaltspunkte entnehmen. Da es sich um eine steueraufhebende Tatsache handelt, für welche die Beschwerdeführerin beweisbelastet ist, trägt sie die Folgen der Beweislosigkeit (E. 1.7).

E. 6.5.2

Die absolute Verjährung der Steuerforderungen aus den Jahren 2015 und 2016 tritt frühestens am 1. Januar 2026 ein (vgl. E. 2.5.2).

E. 6.5.3

Mithin sind die Steuerforderungen aus den Jahren 2015 und 2016 weder relativ noch absolut verjährt.

E. 6.6

Nach dem Gesagten hat die Vorinstanz die Beschwerdeführerin zu Recht als Steuernachfolgerin der M1 und M2 qualifiziert. Die Höhe der nachbelasteten Steuerforderungen ist nachvollziehbar und nicht zu beanstanden. Auch sind die nachbelasteten Steuerforderungen aus den Jahren 2015 und 2016 nicht verjährt. Daneben hat die Vorinstanz der Beschwerdeführerin folglich zu Recht auch den in der Betreibung Nr. [...] ausgestellten Verlustschein zugerechnet (vgl. E. 3.2).

E. 7.1

Die vierte von der Vorinstanz vorgenommene Korrektur betrifft die Differenz zwischen den Vorsteuern laut Buchhaltung und den Deklarationen der Beschwerdeführerin, welche die Vorinstanz für die Steuerperiode 2018 festgestellt hat. Die Vorsteuern hätten im 2018 laut Buchhaltung Fr. 40'703.- betragen, deklariert worden seien Fr. 42'579.-, was in Vorsteuerdifferenzen in Höhe von Fr. 1'876.- resultiere. Diese Vorsteuerdifferenzen hat die Vorinstanz der Beschwerdeführerin zurückbelastet.

E. 7.2

Die Beschwerdeführerin äussert sich nicht zu diesem Punkt - weder in der Einsprache noch auf Beschwerdeebene.

E. 7.3

Die Ausführungen der Vorinstanz zu den Vorsteuerdifferenzen, die sich auf die Mehrwertsteuerabrechnungen (act. 20.1-20.4) und Jahresrechnung der Beschwerdeführerin für das Jahr 2018 (act. 19.1) stützen, werden nicht bestritten und sind nicht zu beanstanden. Die Rückbelastung der Vorsteuerdifferenzen ist zu Recht erfolgt. Ohnehin wäre die Beschwerdeführerin für die Vorsteuern, bei denen es sich um steuermindernde Tatsachen handelt, beweisbelastet und hätte sie die Folgen der Beweislosigkeit zu tragen (E. 1.7 und 2.2).

E. 8.1

Die fünfte Korrektur resultiert daraus, dass die Vorinstanz die von der Beschwerdeführerin geltend gemachten Vorsteuerabzüge im Zusammenhang mit der Übernahme des Mobiliars der M1 (vgl. E. 6.2.3.2) verweigert und zurückbelastet hat. Die Verweigerung dieser Vorsteuerabzüge erfolgte im Zusammenhang mit der Qualifikation der Beschwerdeführerin als Steuernachfolgerin der M1.

E. 8.2

Die Beschwerdeführerin äussert sich - abgesehen von der Bestreitung der Steuernachfolge - nicht zu diesem Punkt.

E. 8.3

Da die Beschwerdeführerin (i.e. die Käuferin des Mobiliars) zu Recht als Steuernachfolgerin der M1 (i.e. die Verkäuferin des Mobiliars) qualifiziert wurde (vgl. E. 6.3), liegt dem geltend gemachten Vorsteuerabzug auf dem Kauf des Mobiliars mangels Drittperson keine Leistung zugrunde (vgl. E. 2.1). Folglich hat die ESTV den geltend gemachten Vorsteuerabzug zu Recht wieder zurückbelastet.

E. 9

Schliesslich ist auf die übrigen prozessualen Anträge einzugehen.

E. 9.1

Die Beschwerdeführerin stellt diverse Anträge auf Gutachtenerstellung, Parteibefragung und Zeugeneinvernahme (vgl. Sachverhalt Bst. C.a, u.a. Verfahrens Antrag Ziff. 5). Vorliegend erlauben die im Recht liegenden Akten eine ausreichende Würdigung des Sachverhalts. Das Bundesverwaltungsgericht erachtet folglich den rechtserheblichen Sachverhalt für genügend geklärt. Damit erübrigen sich weitere Beweiserhebungen. Die entsprechenden Beweisanträge der Beschwerdeführerin sind daher in antizipierter Beweiswürdigung (vgl. E. 1.8) abzuweisen.

E. 9.2

Den gestellten Gesuchen der Beschwerdeführerin um Beizug der Akten des Einspracheverfahrens und Akteneinsicht (vgl. Sachverhalt Bst. C.a, Verfahrens anträge Ziff. 1 und 2) wurde bereits im Rahmen des Beschwerdeverfahrens mit der Zustellung der amtlichen Akten entsprochen. Die entsprechenden Anträge sind daher gegenstandslos geworden. Im Weiteren ist der Antrag auf Edition der Aufzeichnungen, die die Kontrolleure der ESTV anlässlich der Kontrolle am 3. und 4. Februar 2020 gemacht haben (vgl. Sachverhalt Bst. C.a, Verfahrens Antrag Ziff. 3), abzuweisen. Bei den Notizen der Kontrolleure handelt es sich um verwaltungsinterne Akten (Urteil des BVGer A-5757/2015 vom 19. Februar 2016 E. 4.2.2.1), die nicht dem Akteneinsichtsrecht unterliegen (BGE 132 II 485 E. 3.4, 125 II 473 E. 4). Infolgedessen ist auch der Antrag um Nachfrist zur

Stellungnahme (vgl. Sachverhalt Bst. C.a, Verfahrens Antrag Ziff. 8) abzuweisen.

E. 10

Zusammenfassend ist die Beschwerde hinsichtlich der Aufhebung des Einspracheentscheids aufgrund der unzulässigen Ausdehnung des Streitgegenstands im Einspracheverfahren (d.h. betreffend die in den Beteiligungen Nr. [...], [...], [...], [...] und [...] ausgestellten Verlustscheine; vgl. E. 3.1.2) gutzuheissen. In den übrigen Punkten ist die Beschwerde abzuweisen.

E. 11

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

E. 11.1

Das Bundesverwaltungsgericht auferlegt die Verfahrenskosten in der Regel der unterliegenden Partei (Art. 63 Abs. 1 VwVG), wobei sie bei nur teilweise Unterliegen zu ermässigen sind. Entsprechend sind einer teilweise obsiegenden Partei Verfahrenskosten nach Massgabe ihres Unterliegens aufzuerlegen (statt vieler: Urteil des BVGer A-6223/2019 vom 24. Juli 2020 E. 4.1). Der Ausgang eines Verfahrens kann nicht rein mathematisch nach der Anzahl der Punkte berechnet werden, in denen eine beschwerdeführende Partei als obsiegend zu gelten hat, es bedarf vielmehr jeweils zusätzlich einer qualitativen Einschätzung der Wichtigkeit der einzelnen Punkte des Obsiegens im Vergleich zum (gesamten) Streitgegenstand (BGE 143 II 162 E. 5.3). Die Beschwerdeführerin unterliegt in den wesentlichen Punkten des Rechtsstreits (Rechtmässigkeit der Ermessenseinschätzung und Vorliegen einer Steuernachfolge). Lediglich in einem Nebenpunkt betreffend die Zurechnung der Verlustscheine dringt die Beschwerdeführerin durch. Bei dieser Sachlage rechtfertigt es sich, der Beschwerdeführerin die Kosten des vorliegenden Verfahrens, die auf Fr. 12'500.- festzusetzen sind, im Umfang von Fr. 10'000.- aufzuerlegen. Dieser Betrag ist dem von ihr geleisteten Kostenvorschuss von Fr. 12'500.- zu entnehmen. Der Überschuss von Fr. 2'500.- ist ihr nach Eintritt der Rechtskraft dieses Urteils zurückzuerstatten. Der Vorinstanz sind keine Verfahrenskosten aufzuerlegen (Art. 63 Abs. 2 VwVG).

E. 11.2

Die teilweise obsiegende Beschwerdeführerin hat Anspruch auf eine reduzierte Parteientschädigung (Art. 64 Abs. 1 VwVG, Art. 7 Abs. 2 des Reglements vom 21. Februar 2008 über die Kosten und Entschädigungen vor dem Bundesverwaltungsgericht [VGKE, SR 173.320.2]). Da die Vertretung der Beschwerdeführerin im Verfahren vor dem Bundesverwaltungsgericht keine Kostennote eingereicht hat, ist die Parteientschädigung aufgrund der Akten festzusetzen (Art. 14 Abs. 2 VGKE). Die reduzierte Parteientschädigung wird vorliegend praxisgemäss auf Fr. 3'750.- festgesetzt. Diese wird der Vorinstanz auferlegt (Art. 64 Abs. 2 VwVG).

Export aus OpenCaseLaw (CC0). Verbindlich ist allein der vom erlassenden Gericht veröffentlichte Originaltext. Quellen-URL siehe oben.