

# **BVGer A-2321/2021 vom 14. März 2023**

Bundesverwaltungsgericht, 2023-03-14, DE

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bvger\\_A-2321\\_2021](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bvger_A-2321_2021)

FR: TAF A-2321/2021 du 14 mars 2023

IT: TAF A-2321/2021 del 14 marzo 2023

## **Regeste**

Mehrwertsteuer

## **Erwägungen**

### **E. 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 VwVG, sofern keine Ausnahme nach Art. 32 VGG gegeben ist. Eine solche liegt hier nicht vor. Der angefochtene Einspracheentscheid vom 13. April 2021 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. Das Verfahren vor dem Bundesverwaltungsgericht richtet sich nach dem VwVG, soweit das VGG nichts anderes bestimmt (Art. 37 VGG).

### **E. 1.2.1**

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

### **E. 1.2.2**

Anfechtungsobjekt im Verfahren vor dem Bundesverwaltungsgericht bildet einzig der vorinstanzliche Entscheid; dieser ersetzt allfällige Entscheide unterer Instanzen (sog. Devolutiveffekt; vgl. BGE 134 II 142 E. 1.4; Urteile des BVGer A-2893/2016 vom 19. Oktober 2016 E. 1.2 und A-2771/2015 vom 27. Oktober 2015 E. 1.2; André Moser et al., Prozessieren vor dem Bundesverwaltungsgericht, 3. Aufl. 2022, Rz. 2.7). Soweit die Beschwerdeführerin die Aufhebung der Verfügung vom 17. November 2020 beantragt, ist daher auf ihre Beschwerde nicht einzutreten. Immerhin gilt die erstinstanzliche Verfügung als inhaltlich mit angefochten, da die Beschwerdeführerin auch die Aufhebung des Einspracheentscheids vom 13. April 2021 beantragt (vgl. Sachverhalt Bst. C).

### **E. 1.2.3**

Auf die im Übrigen form- und fristgerecht eingereichte Beschwerde (Art. 50 Abs. 1 und Art. 52 Abs. 1 VwVG) ist demnach - unter Vorbehalt der Einschränkung in Erwägung 1.2.2 - einzutreten.

### **E. 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).

#### **E. 1.4**

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). 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., a.a.O., Rz. 1.49 ff., 1.54 f., 3.119 ff.). Sodann gilt im Verfahren vor dem Bundesverwaltungsgericht der Grundsatz der freien Beweiswürdigung. 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-719/2018 vom 2. Mai 2019 E. 2.5).

#### **E. 1.5**

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 und 2C\_715/2013 vom 13. Januar 2014 E. 2.3.3; Urteil des BVGer A-6390/2016 und A-6393/2016 vom 14. September 2017 E. 1.4 mit weiteren Hinweisen).

#### **E. 1.6**

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 mit weiteren Hinweisen; Alfred Kölz et al., *Verwaltungsverfahren und Verwaltungsrechtspflege des Bundes*, 3. Aufl. 2013, Rz. 537).

#### **E. 1.7**

Der vorliegend umstrittene Sachverhalt betrifft die Steuerperioden 2013 bis 2018. Damit kommt in materieller Hinsicht das am 1. Januar 2010 in Kraft getretene MWSTG zur Anwendung. Rechtsprechung, welche sich noch auf das alte Mehrwertsteuerrecht bezieht (Mehrwertsteuersteuergesetz vom 2. September 1999 [aMWSTG, AS 2002 1300]), wird zitiert, soweit sie auch für das neue Recht massgeblich ist.

### **E. 1.8.1**

Gemäss Art. 22 Abs. 2 VwVG kann eine behördlich angesetzte Frist aus zureichenden Gründen erstreckt werden, wenn die Partei vor Ablauf der Frist darum nachsucht. Somit hat die Partei, der die Frist angesetzt wurde, rechtzeitig, nämlich vor Ablauf der angesetzten Frist, ein Fristerstreckungsgesuch einzureichen und dieses zu begründen. Da es sich bei Art. 22 Abs. 2 VwVG um eine «Kann-Bestimmung» handelt, liegt es im pflichtgemäss auszuübenden Ermessen der Behörde, welche die Frist angesetzt hat, ob diese zu erstrecken ist (Patricia Egli, in: Waldmann/Weissenberger [Hrsg.], Praxiskommentar Verwaltungsverfahrensgesetz, 2. Aufl. 2016, Art. 22 N 15 ff.).

### **E. 1.8.2.1**

Laut Art. 24 Abs. 1 VwVG kann eine Frist wiederhergestellt werden, wenn die gesuchstellende Partei oder ihre Vertretung unverschuldeterweise davon abgehalten wurde, binnen Frist zu handeln. Wer eine Frist wiederhergestellt haben will, muss unter Angabe des Grundes innert 30 Tagen nach Wegfall des Hindernisses darum ersuchen und die versäumte Rechtshandlung nachholen. Zuständig für die Behandlung von Wiederherstellungsbegehren nach Art. 24 Abs. 1 VwVG ist jene Instanz, welche bei Gewährung der Wiederherstellung über die nachgeholte Parteihandlung bzw. Rechtsvorkehr entscheiden muss (Urteile des BVGer A-2545/2021 vom 8. Dezember 2022 E. 1.6.4.1, A-3540/2017 vom 21. August 2017 E. 1.2, A-3159/2017 vom 20. Juni 2017 E. 1.1).

### **E. 1.8.2.2**

Die Rechtsprechung zur Wiederherstellung der Frist ist allgemein sehr restriktiv. Der Gesuchsteller oder sein Vertreter muss unverschuldeterweise abgehalten worden sein, binnen Frist zu handeln. Als unverschuldete Hindernisse gelten etwa obligatorischer Militärdienst, plötzliche schwere Erkrankung, nicht aber organisatorische Unzulänglichkeiten, Arbeitsüberlastung, Ferienabwesenheit oder Unkenntnis der gesetzlichen Vorschriften. Wenn die Verspätung durch den Vertreter verschuldet ist, muss sich der Vertretene das Verschulden desselben anrechnen lassen. Dasselbe gilt, wenn eine Hilfsperson beigezogen wurde (vgl. BGE 114 Ib 67 E. 2 f.; Urteile des BGer 8C\_171/2020 vom 14. April 2020 E. 3.1, 2C\_737/2018 vom 20. Juni 2019 [in BGE 145 II 201 nicht publizierte] E. 4.1; Urteile des BVGer A-2514/2021 vom 2. Februar 2022 E. 2.2.2 mit weiteren Hinweisen, A-2433/2021 vom 16. November 2021 E. 2.4.3; vgl. zum Ganzen: Moser et al., a.a.O., Rz. 2.139 ff. und 2.143 f.).

### **E. 1.8.2.3**

Als unverschuldet im Sinne von Art. 24 Abs. 1 VwVG kann ein Versäumnis nur dann gelten, wenn dafür objektive Gründe vorliegen und der Partei bzw. ihrer Vertretung keine Nachlässigkeit vorgeworfen werden kann. Mit anderen Worten sind nur solche Gründe als erheblich zu betrachten, die der Partei auch bei Aufwendung der üblichen Sorgfalt die Wahrung ihrer Interessen verunmöglicht oder unzumutbar erschwert hätten (vgl. Urteile des BVGer A-2514/2021 vom 2. Februar 2022 E. 2.2.3, A-2589/2020 vom 3. Mai 2021 E.

2.7.2; vgl. zum Ganzen: Moser et al., a.a.O., Rz. 2.140 mit Hinweisen). Voraussetzung ist also, dass die körperliche, geistige oder psychische Beeinträchtigung jegliches auf die Fristwahrung gerichtetes Handeln, wie etwa den Beizug eines (Ersatz-)Vertreters, verunmöglicht (Urteil des BGer P 47/06 vom 4. Dezember 2006 E. 5.2 mit Hinweisen). Ein Hindernis ist dann nicht mehr im Sinne von Art. 24 Abs. 1 VwVG unverschuldet, sobald es für den Betroffenen objektiv und subjektiv zumutbar wird, die Rechtshandlung selber vorzunehmen oder die als notwendig erkennbare Interessenwahrung an einen Dritten zu übertragen (Urteil des BVGer A-1330/2018 vom 18. April 2018 E. 2.3 mit zahlreichen Hinweisen auf die Praxis und auch zum Folgenden).

#### **E. 1.8.2.4**

Eine plötzliche Erkrankung kann einen hinreichenden Fristwiederherstellungsgrund darstellen, wenn sie derart schwer ist, dass die gesuchstellende Partei von der notwendigen Rechtshandlung abgehalten wird und auch nicht mehr in der Lage ist, einen Vertreter zu bestimmen. Ein ärztliches Zeugnis, welches eine Arbeitsunfähigkeit von 100 % attestiert, ist dabei aber nicht zwingend ein genügender Beweis einer derartigen schweren Erkrankung. Vielmehr ist im Einzelfall zu prüfen, ob die Erkrankung tatsächlich das Bestellen eines Vertreters verunmöglichte (vgl. BGE 119 II 86 E. 2b; Urteil des BVGer A-2514/2021 vom 2. Februar 2022 E. 2.2.4; Moser et al., a.a.O., Rz. 2.141).

#### **E. 1.8.2.5**

Nach der bundesgerichtlichen Rechtsprechung ist die Tatsache, dass ein Krankheitszustand jegliches auf die Fristwahrung gerichtetes Handeln verunmöglicht und somit ein unverschuldetes, zur Wiederherstellung führendes Hindernis darstellt, nur dann als bewiesen anzusehen, wenn dies mit einschlägigen Arztzeugnissen belegt ist, wobei die blosser Bestätigung eines Krankheitszustandes bzw. die Bestätigung einer vollständigen Arbeitsunfähigkeit regelmässig nicht genügt (Urteile des BGer 5A\_280/2020 vom 8. Juli 2020 E. 3.4, 6B\_100/2020 vom 27. Januar 2020, 9F\_16/2019 vom 27. August 2019 E. 3.2, 6B\_230/2010 vom 15. Juli 2010 E. 2.2; Urteile des BVGer A-2514/2021 vom 2. Februar 2022 E. 2.2.5, A-1330/2018 vom 18. April 2018 E. 2.3.3).

#### **E. 1.8.2.6**

Der Nachweis, die Frist habe wegen eines unverschuldeten Hindernisses nicht gewahrt werden können, ist von der gesuchstellenden Partei zu erbringen, wobei die entsprechenden Umstände zu beweisen sind und ein blosses Glaubhaftmachen nicht genügt (Urteile des BVGer A-2514/2021 vom 2. Februar 2022 E. 2.2.6, A-3159/2017 vom 20. Juni 2017 E. 2.2.2 mit weiteren Hinweisen).

#### **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 von steuerpflichtigen Personen gegen Entgelt erbrachten Leistungen; sie sind steuerbar, soweit das MWSTG keine Ausnahme vorsieht (Inlandsteuer, Art. 18 Abs. 1 MWSTG). Als Leistung gilt die Einräumung eines verbrauchsfähigen wirtschaftlichen Wertes an eine Drittperson in Erwartung eines Entgelts (Art. 3 Bst. c MWSTG). Sie besteht in einer Lieferung oder einer Dienstleistung (vgl. Art. 3 Bst. d und e MWSTG; vgl. auch zur subjektiven Mehrwertsteuerpflicht und zur Steuerbefreiung: Art. 10 Abs. 1 Bst. a und b MWSTG [in der bis 31. Dezember 2017 geltenden Fassung gemäss AS 2009 5203] und Art.

10 Abs. 2 Bst. a MWSTG).

### **E. 2.2.1**

Die Veranlagung und Entrichtung der Inlandsteuer erfolgt nach dem Selbstveranlagungsprinzip. Der Steuerpflichtige stellt dabei eigenständig fest, ob er 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 selbst für die Feststellung der Mehrwertsteuerpflicht bzw. -forderung verantwortlich ist (vgl. BGE 140 II 202 E. 5.4; daran ändert nichts, dass neuere Bundesgerichtsentscheide von «modifizierter Selbstveranlagung» sprechen [BGE 144 I 340 E. 2.2.1 mit Hinweisen]; zum Ganzen: Urteile des BVGer A-4282/2021 vom 24. August 2022 E. 2.1.1, A-5126/2020 vom 1. September 2021 E. 3.6, A-7088/2016 vom 11. Dezember 2017 E. 2.3.1, je mit Hinweisen).

### **E. 2.2.2**

Zu den Pflichten der mehrwertsteuerpflichtigen Person gehört insbesondere auch die ordentliche Buchführung. Sie hat ihre Geschäftsbücher und Aufzeichnungen nach den handelsrechtlichen Grundsätzen zu führen (Art. 70 Abs. 1 MWSTG). Die Buchführung, welche Grundlage der Rechnungslegung bildet, 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 (Art. 957a des Bundesgesetzes vom 30. März 1911 betreffend die Ergänzung des Schweizerischen Zivilgesetzbuches [OR, SR 220]; statt vieler: Urteile des BVGer A-4282/2021 vom 24. August 2022 E. 2.1.2, A-1336/2020 vom 12. Oktober 2021 E. 3.4.2, A-7088/2016 vom 11. Dezember 2017 E. 2.3.2, je mit weiteren Hinweisen; vgl. auch: Beatrice BLUM, in: Geiger/Schluckebier [Hrsg.], MWSTG Kommentar, 2. Aufl. 2019, [nachfolgend: MWSTG-Kommentar], Art. 70 N 4 ff., insb. N 5). Gemäss Art. 958 Abs. 2 OR erfolgt die Rechnungslegung im Geschäftsbericht. Dieser enthält die Jahresrechnung (Einzelabschluss), die sich aus der Bilanz, der Erfolgsrechnung und dem Anhang zusammensetzt (vgl. Art. 1 Abs. 2 und Art. 2 der Verordnung vom 24. April 2002 über die Führung und Aufbewahrung der Geschäftsbücher [GeBüV, SR 221.431]). Der Geschäftsbericht muss innerhalb von sechs Monaten nach Ablauf des Geschäftsjahres erstellt und zur Genehmigung vorgelegt werden (Art. 958 Abs. 3 OR).

### **E. 2.2.3**

Die ESTV kann ausnahmsweise über die handelsrechtlichen Grundsätze hinausgehende Aufzeichnungspflichten erlassen, wenn dies für die ordnungsgemässe Erhebung der Mehrwertsteuer unerlässlich ist (Art. 70 Abs. 1 MWSTG). Von dieser Befugnis hat sie unter anderem im Rahmen des Erlasses der MWST-Info 16 «Buchführung und Rechnungsstellung» (nachfolgend: MI 16), gültig seit dem 1. Januar 2010 (mittlerweile ersetzt durch die webbasierte Version), Gebrauch gemacht. Diese enthält genaue Angaben dazu, wie eine derartige Buchführung auszugestalten ist (Rz. 1.1 ff. der MI 16). Alle Geschäftsvorfälle müssen chronologisch fortlaufend aufgezeichnet werden, wobei dies zeitnah, das heisst zeitlich unmittelbar nach ihrer Verwirklichung - und damit aktuell - zu geschehen hat. Essentiell ist die sogenannte «Prüfspur», welche die formelle Dokumentation sicherstellt (Rz. 1.3 der MI 16). Darunter zu verstehen ist die Verfolgung der Geschäftsvorfälle sowohl vom Einzelbeleg über die Buchhaltung bis zur

Mehrwertsteuerabrechnung als auch in umgekehrter Richtung. Diese «Prüfspur» muss - auch stichprobeweise - ohne Zeitverlust jederzeit gewährleistet sein (BGE 140 II 495 E. 3.4.4; zum Ganzen: Urteile des BVGer A-4282/2021 vom 24. August 2022 E. 2.1.2, A-6521/2019 vom 29. Juli 2020 E. 2.2.2 mit Hinweisen).

#### **E. 2.2.4**

Gemäss Art. 78 Abs. 1 MWSTG kann die ESTV bei steuerpflichtigen Personen Kontrollen durchführen, soweit dies zur Abklärung des Sachverhalts erforderlich ist. Zu diesem Zweck haben diese Personen der ESTV den Zugang zu ihrer Buchhaltung sowie zu den dazugehörigen Belegen zu gewähren. Dazu gehören namentlich jene Unterlagen, die gestützt auf Art. 70 MWSTG zu führen und aufzubewahren sind (vgl. E. 2.2.2 f.). Dazu zählen etwa Bilanzen, Erfolgsrechnungen, die Haupt- und Hilfsbuchhaltungen, Kunden- und Lieferantenrechnungen, Bank- und Kassabelege, Wareninventare, Lohnbücher und Unterlagen für die Erstellung der Mehrwertsteuerabrechnungen (vgl. BLUM, MWSTG-Kommentar, Art. 78 N 21; zum Ganzen: Urteil des BVGer A-4282/2021 vom 24. August 2022 E. 2.1.4).

#### **E. 2.3.1**

Liegen keine oder nur unvollständige Aufzeichnungen vor (Verstoss gegen die formellen Buchführungsvorschriften) oder stimmen die ausgewiesenen Ergebnisse mit dem wirklichen Sachverhalt offensichtlich nicht überein (Verstoss gegen die materiellen Buchführungsregeln), so schätzt die ESTV die Steuerforderung nach pflichtgemäßem Ermessen ein (Art. 79 Abs. 1 MWSTG) und die Festsetzung der Steuerforderung erfolgt mit einer Einschätzungsmittelung (Art. 79 Abs. 2 MWSTG).

#### **E. 2.3.2**

Art. 79 MWSTG unterscheidet nach dem Ausgeführten zwei voneinander unabhängige Konstellationen, welche zu einer Ermessenseinschätzung führen: Zum einen ist eine Ermessenseinschätzung bei ungenügenden Aufzeichnungen vorzunehmen (Konstellation 1). Eine Schätzung hat damit insbesondere auch dann zu erfolgen, wenn - bei feststehender Steuerpflicht - die Verstösse gegen die formellen Buchhaltungsvorschriften als derart gravierend zu qualifizieren sind, dass sie die materielle Richtigkeit der Buchhaltungsergebnisse in Frage stellen (vgl. Urteil des BGer 2C\_265/2018 vom 19. August 2019 E. 4.3; Urteile des BVGer A-4282/2021 vom 24. August 2022 E. 2.2.1, A-2496/2020 vom 18. November 2020 E. 2.3.3 mit Hinweisen). Dies liegt etwa dann vor, wenn bei einem bargeldintensiven Betrieb ein Kassabuch nicht (ordentlich) geführt wird (statt vieler: Urteil des BVGer A-4282/2021 vom 24. August 2022 E. 2.2.1). Zum anderen kann selbst eine formell einwandfreie Buchführung die Durchführung einer Schätzung erfordern, wenn die ausgewiesenen Ergebnisse mit dem wirklichen Sachverhalt offensichtlich nicht übereinstimmen (Konstellation 2; vgl. Urteil des BGer 2C\_1077/2012 und 2C\_1078/2012 vom 24. Mai 2014 E. 2.2 mit zahlreichen Hinweisen). 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, auf Grund welcher diese Abweichungen erklärt werden können, nachzuweisen oder zumindest glaubhaft zu machen (anstelle vieler: Urteile des BVGer A-4282/2021 vom 24. August 2022 E. 2.2.1, A-7088/2016 vom 11. Dezember 2017 E. 2.4.2, je mit weiteren Hinweisen).

#### **E. 2.4.1**

Sind die Voraussetzungen für eine Ermessenstaxation erfüllt, ist die ESTV nicht nur berechtigt, sondern verpflichtet, eine solche nach pflichtgemäßem 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. 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 (Urteil des BGer 2C\_885/2019 vom 5. März 2020 E. 6.1; statt vieler: Urteile des BVGer A-4282/2021 vom 24. August 2022 E. 2.2.2, A-2589/2020 vom 3. Mai 2021 E. 2.5.2 mit Hinweisen).

#### **E. 2.4.2**

Hat die ESTV eine Schätzung nach pflichtgemäßem Ermessen vorzunehmen, hat sie dabei 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. In Betracht kommen Schätzungsmethoden, die auf eine Ergänzung oder Rekonstruktion der ungenügenden Buchhaltung hinauslaufen, aber auch Umsatzschätzungen aufgrund unbestrittener Teil-Rechnungsergebnisse in Verbindung mit Erfahrungssätzen. Die brauchbaren Teile der Buchhaltung und allenfalls vorhandene Belege sind soweit als möglich bei der Schätzung zu berücksichtigen. Sie können durchaus als Basiswerte der Ermessenseinschätzung fungieren (zum Ganzen statt vieler: Urteile des BVGer A-1336/2020 vom 12. Oktober 2021 E. 3.5.3, A-7088/2016 vom 11. Dezember 2017 E. 2.5.2, A-6390/2016 vom 14. September 2017 E. 2.5.2, je mit weiteren Hinweisen).

#### **E. 2.5.1**

Das Bundesverwaltungsgericht überprüft das Vorliegen der Voraussetzungen für die Vornahme einer Ermessenstaxation - als Rechtsfrage - uneingeschränkt (vgl. E. 1.3). Als ausserhalb der Verwaltungsorganisation und Behördenhierarchie stehendes, von der richterlichen Unabhängigkeit bestimmtes Verwaltungsgericht auferlegt es sich trotz des möglichen Rügegrundes der Unangemessenheit bei der Überprüfung von zulässigerweise erfolgten Ermessensveranlagungen 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 (statt vieler: Urteile des BGer 2C\_27/2021 vom 5. Oktober 2021 E. 3.1.3, 2C\_950/2015 vom 11. März 2016 E. 4.5, 2C\_1077/2012 und 2C\_1078/2012 vom 24. Mai 2014 E. 2.5; Urteil des BVGer A-4282/2021 vom 24. August 2022 E. 2.2.4, A-7088/2016 vom 11. Dezember 2017 E. 2.6.2).

#### **E. 2.5.2**

Für das Vorliegen der Voraussetzungen einer Ermessenseinschätzung ist nach der vorgenannten Beweislastregel (vgl. E. 1.5) die ESTV beweisbelastet. Sind die Voraussetzungen einer Ermessenseinschätzung erfüllt («erste Stufe») und erscheint die vorinstanzliche Schätzung nicht bereits im Rahmen der durch das

Bundesverwaltungsgericht mit der gebotenen Zurückhaltung (E. 2.5.1) 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»; vgl. anstelle vieler: Urteil des BGer 2C\_970/2012 vom 1. April 2013 E. 4.2; Urteile des BVGer A-4282/2021 vom 24. August 2022 E. 2.2.5, A-7088/2016 vom 11. Dezember 2017 E. 2.6.3, je mit weiteren Hinweisen). Weil das Ergebnis der Ermessensveranlagung selbst auf einer Schätzung beruht, kann sich die steuerpflichtige Person gegen eine zulässigerweise durchgeführte Ermessenseinschätzung nicht mit allgemeiner Kritik zur Wehr setzen. Vielmehr hat sie darzulegen, dass die von der ESTV vorgenommene Schätzung offensichtlich fehlerhaft ist; dabei hat sie auch den Beweis für ihre vorgebrachten Behauptungen zu erbringen (Urteile des BGer 2C\_27/2021 vom 5. Oktober 2021 E. 3.1.4, 2C\_970/2012 vom 1. April 2013 E. 4.3; Urteile des BVGer A-4282/2021 vom 24. August 2022 E. 2.2.5, A-7088/2016 vom 11. Dezember 2017 E. 2.6.3, je mit weiteren Hinweisen). 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 (statt vieler: Urteile des BVGer A-4282/2021 vom 24. August 2022 E. 2.2.5, A-4963/2020 vom 15. Dezember 2021 E. 2.3.4 mit Hinweisen).

## **E. 2.6**

Gemäss Art. 29 Abs. 2 BV haben die Parteien Anspruch auf Gewährung des rechtlichen Gehörs (auf Gesetzesstufe in Art. 29 ff. VwVG verankert). Dazu gehört insbesondere das Recht des Betroffenen, sich vor Erlass eines Entscheids zur Sache zu äussern, erhebliche Beweise beizubringen und Einsicht in die Akten zu nehmen. Der Anspruch auf rechtliches Gehör umfasst als Mitwirkungsrecht somit alle Befugnisse, die einer Partei einzuräumen sind, damit sie in einem Verfahren ihren Standpunkt wirksam zur Geltung bringen kann (BGE 140 I 99 E. 3.4, 135 II 286 E. 5.1). Seitens der Behörden folgt aus dem Anspruch der Parteien auf rechtliches Gehör die Pflicht zur (vorgängigen) Orientierung über die entscheiderelevanten tatsächlichen Grundlagen. Zudem muss die Behörde die Vorbringen der Parteien tatsächlich prüfen und in der Entscheidungsfindung berücksichtigen. Aus dieser Prüfungs- und Berücksichtigungspflicht fliesst nach der Rechtsprechung sodann die Pflicht der Behörde, ihren Entscheid zu begründen (BGE 147 IV 409 E. 5.3.4, 136 I 229 E. 5.2 mit Hinweisen, vgl. auch Art. 35 Abs. 1 VwVG).

## **E. 2.7**

Gemäss Art. 9 BV hat jede Person Anspruch darauf, von den staatlichen Organen ohne Willkür behandelt zu werden. Nach ständiger Rechtsprechung des Bundesgerichts liegt Willkür in der Rechtsanwendung vor, wenn der angefochtene Entscheid offensichtlich unhaltbar ist, mit der tatsächlichen Situation in klarem Widerspruch steht, eine Norm oder einen unumstrittenen Rechtsgrundsatz krass verletzt oder in stossender Weise dem Gerechtigkeitsgedanken zuwiderläuft. Das Bundesgericht hebt einen Entscheid jedoch nur auf, wenn nicht bloss die Begründung, sondern auch das Ergebnis unhaltbar ist. Dass eine andere Lösung ebenfalls als vertretbar oder gar zutreffender erscheint, genügt nicht (BGE 138 I 305 E. 4.3 mit Hinweis).

## **E. 3**

Im vorliegenden Fall hat die Vorinstanz bei der Beschwerdeführerin für die Steuerperioden 2016 bis 2018 eine Ermessenseinschätzung vorgenommen. 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. 3.1**

In einem ersten Schritt («erste Stufe»; vgl. E. 2.5.2) ist zu prüfen, ob die Vorinstanz die umstrittenen Steuerforderungen für die Steuerperioden 2016 bis 2018 zu Recht aufgrund einer Ermessenseinschätzung festsetzte (E. 2.3). 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 (E. 2.3.2).

#### **E. 3.1.1**

Die Beschwerdeführerin bestreitet, dass die Voraussetzungen für eine Ermessenstaxation erfüllt sind. Mit Verweis auf die Stellungnahme vom 15. November 2021 im Verfahren A-2316/2021 bringt sie vor, dass im Fall, in welchem (unter anderem) die ausgewiesenen Ergebnisse nicht mit dem wirklichen Sachverhalt übereinstimmen würden, eine Schätzung erforderlich sei. Dies werde aufgrund von Erfahrungszahlen eruiert. Vorliegend sei jedoch in keiner Art und Weise ersichtlich, inwiefern auf die branchenspezifischen Erfahrungszahlen abgestellt worden sei. Sie habe bereits mit den im Einspracheverfahren eingereichten Unterlagen den Beweis erbracht, dass die Ermessenseinschätzung falsch sei. Da die Frist zur Einreichung der Steuererklärung 2018 noch «offen» gewesen sei, seien die Unterlagen, Buchhaltungsbelege und Kontoauszüge intern dafür verwendet worden. Dies sei der Grund, weshalb noch keine definitive Bilanz und Erfolgsrechnung vorliegen würden. Trotz der nicht vollständig eingereichten Unterlagen - so die Beschwerdeführerin ebenfalls mit Verweis auf die Stellungnahme vom 15. November 2021 im Verfahren A-2316/2021 - erbringe sie den Nachweis der Unrichtigkeit, da die vollständigen Buchhaltungsunterlagen nicht zwingend erforderlich seien. Das Gesetz schreibe nicht vor, welche Unterlagen einzureichen seien. Auch nach Art. 132 Abs. 3 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die direkte Bundessteuer (DBG, SR 642.11), welcher analog gelte, sei nicht nötig, dass die Gesamtbuchhaltung miteingereicht werde. Es müsse lediglich ersichtlich sein, inwiefern die Ermessensveranlagung unrichtig sei. Bis heute habe sich die Vorinstanz nicht dazu geäußert, weshalb die eingereichten Unterlagen fehlerhaft sein sollen. Schliesslich hätte ihr (der Beschwerdeführerin) die Vorinstanz auch aufgrund des Untersuchungsgrundsatzes mitteilen müssen, welche Unterlagen erforderlich gewesen wären. Sie (die Beschwerdeführerin) habe mit Einsprache angeboten, weitere Beweise zur Verfügung zu stellen. Da die Vorinstanz dieses «Angebot» nicht angenommen habe, habe sie willkürlich gehandelt. Zusammengefasst verlangt die Beschwerdeführerin somit, dass die ESTV die Steuer(nach)forderungen aufgrund der eingereichten Unterlagen hätte festsetzen müssen.

#### **E. 3.1.2**

Die Vorinstanz entgegnet, da bis dato relevante und unverzichtbare Unterlagen zur Prüfung und Festsetzung der Steuer durch die Beschwerdeführerin nicht eingereicht worden seien, seien die Voraussetzungen für die Vornahme einer Ermessenseinschätzung zweifellos

erfüllt gewesen. Sie habe der Beschwerdeführerin detailliert die zur Festsetzung der Steuer benötigten Unterlagen aufgezählt. Durch die beantragte Rückweisung versuche die Beschwerdeführerin im Ergebnis, eine weitere Nachfrist zur Einreichung der erstmals am 30. Oktober 2019 einverlangten Unterlagen zu erreichen.

#### **E. 3.1.3.1**

Aus den Akten ergibt sich, dass die Vorinstanz der Beschwerdeführerin detailliert bekannt gegeben hat, welche Unterlagen zur Festsetzung der Steuer benötigt werden: Bereits im Schreiben vom 30. Oktober 2019 listete die Vorinstanz ausführlich auf, welche Unterlagen erforderlich sind (VB 23, Schreiben der Vorinstanz betr. Ankündigung der Kontrolle vom 30. Oktober 2019; vgl. Sachverhalt Bst. B.b). Auch in der E-Mail vom 29. November 2019 liess die Vorinstanz den damaligen Treuhänder wissen, welche Unterlagen noch pendent sind (VB 20, E-Mailverkehr vom 29. November 2019/1. Dezember 2019). Sodann forderte die ESTV die Beschwerdeführerin mit Schreiben vom 30. April 2020 zwecks Abschlusses der Kontrolle letztmals dazu auf, ihr Unterlagen wie die Bilanz und Erfolgsrechnung 2018, Kontodetails 2018 und sämtliche Debitoren- und Kreditorenbelege 2015 [recte: gemeint wohl 2016] bis 2018 zukommen zu lassen (VB 17, Schreiben der Vorinstanz vom 30. April 2020; vgl. Sachverhalt Bst. B.c). Schliesslich wiederholte die Vorinstanz in der Verfügung vom 17. November 2020 erneut, welche Unterlagen bereitzustellen sind (VB 6, Verfügung vom 17. November 2020; vgl. Sachverhalt Bst. B.g) und setzte mit Schreiben vom 9. Februar 2021 «eine nicht erstreckbare Frist von drei Tagen ab Zustellung [des] Schreibens, um sämtliche in der Einsprache [...] bezeichneten [...] Beweismittel nachzureichen» (VB 3, Schreiben der Vorinstanz vom 9. Februar 2021; vgl. Sachverhalt Bst. B.i). Die Beschwerdeführerin hatte somit wiederholt die Gelegenheit, die klar bezeichneten Unterlagen einzureichen. Der Einwand der Beschwerdeführerin, «aufgrund der unpräzisen Korrespondenz seitens [der] Vorinstanz [sei] nicht wirklich ersichtlich [gewesen], was von [ihr] erwartet [werde]» (Beschwerde, S. 18), zielt somit ins Leere. Auch der Einwand der Beschwerdeführerin, die äusserst kurz angesetzte Nachfrist von drei Tagen [im Schreiben vom 9. Februar 2021] verletzte das rechtliche Gehör (vgl. E. 2.6), und sei überspitzt formalistisch ist mit Blick auf das soeben Ausgeführte verfehlt. Inwiefern überdies in Anbetracht dieses Vorgehens die Vorinstanz ihre Untersuchungspflicht verletzt haben soll, ist nicht ersichtlich.

#### **E. 3.1.3.2**

Wie bereits gezeigt (E. 2.2.2 f.), ist die Beschwerdeführerin als Mehrwertsteuerpflichtige Person gemäss Art. 70 Abs. 1 MWSTG verpflichtet, ihre Geschäftsbücher und Aufzeichnungen nach den handelsrechtlichen Grundsätzen zu führen. Hierbei hat sie sämtliche Geschäftsvorfälle auf der Grundlage von Belegen lückenlos und planmässig aufzuzeichnen. Bei allen Geschäftsvorfällen ist die sogenannte «Prüfspur» zu garantieren, also die Verfolgbarkeit der Geschäftsvorfälle sowohl vom Einzelbeleg über die Buchhaltung bis zur Mehrwertsteuerabrechnung als auch in umgekehrter Richtung (Art. 70 Abs. 1 MWSTG i.V.m. Rz. 1.3 der MI 16). Laut Art. 958 Abs. 2 OR enthält der Geschäftsbericht die Jahresrechnung, die sich aus der Bilanz, der Erfolgsrechnung und dem Anhang zusammensetzt (E. 2.2.2). Entgegen der Beschwerdeführerin ergibt sich somit bereits aus dem Gesetz und der Verwaltungsverordnung, welche Unterlagen erforderlich sind. Mit einer provisorischen Bilanz oder Erfolgsrechnung - wie sie die Beschwerdeführerin für das massgebliche Jahr 2018 eingereicht hat - werden diese Verpflichtungen nicht erfüllt (vgl. hierzu auch: Urteil des BGer 2C\_631/2017 vom 30.

Januar 2019 E. 2.2.1). Die Beschwerdeführerin hat für die Jahre 2016 und 2017 vorliegend zwar jeweils eine definitive Bilanz und Erfolgsrechnung eingereicht. Weiterhin fehlt es aber an den einverlangten Debitoren- und Kreditorenbelegen (vgl. sogleich: E. 3.1.3.3) und zwar für die gesamten Steuerperioden 2016 bis 2018, welche ebenfalls zu jenen Unterlagen gehören, die gestützt auf Art. 70 MWSTG zu führen und aufzubewahren sind (vgl. E. 2.2.4).

### **E. 3.1.3.3**

Vorliegend hat die Beschwerdeführerin mehrmals angekündigt, die fehlenden Unterlagen nachzureichen; zuletzt vor Bundesverwaltungs-gericht (vgl. Sachverhalt Bst. B.f und Bst. E). Bis zum Zeitpunkt der Fällung dieses Urteils hat sie unter anderem die angekündigten vollständigen Kopien der Buchhaltungsunterlagen der Steuerjahre 2017 und 2018 nicht eingereicht. Des Weiteren hat es die Beschwerdeführerin versäumt, Kreditoren- und Debitorenbelege für die Jahre 2016 bis 2018, eine definitive Bilanz und Erfolgsrechnung für das Jahr 2018 und für alle streitbetroffenen Jahre definitive Mehrwertsteuerabrechnungen vorzulegen. Die «Prüfspur» ist vorliegend nicht gewährleistet (E. 2.2.3). Somit liegen gravierende Verstösse gegen die formellen Buchhaltungsvorschriften vor. Diese stellen die materielle Richtigkeit der Buchhaltungsergebnisse der Beschwerdeführerin in Frage (Konstellation 1; E. 2.3.2). Aufgrund dieser Mängel in der Buchführung war die Vorinstanz nicht nur berechtigt, sondern verpflichtet (E. 2.4.1), den massgebenden Umsatz der Beschwerdeführerin in den strittigen Steuerperioden ermessensweise zu ermitteln. Da gerade keine formell einwandfreie Buchführung vorliegt, bei welcher die ausgewiesenen Ergebnisse mit dem wirklichen Sachverhalt offensichtlich nicht übereinstimmen (Konstellation 2; E. 2.3.2), hat die Vorinstanz nicht auf branchenspezifische Erfahrungszahlen abgestellt. Folglich war die Vorinstanz - entgegen den Einwänden der Beschwerdeführerin - auch nicht gehalten, aufzuzeigen, inwiefern sie solche Erfahrungszahlen beigezogen habe. Die Beschwerdeführerin dringt mit diesem Einwand infolgedessen nicht durch. Mit Blick auf das Dargelegte ist im Vorgehen der Vorinstanz - bzw. der Umstand, dass sie auf das «Angebot» der Beschwerdeführerin «mit der Einsprache [...] weitere Beweise im Rahmen einer allfälligen Revision zur Verfügung zu stellen» nicht eingegangen ist - auch Willkür in irgendeiner Art und Weise (vgl. E. 2.7) nicht zu erkennen. Da die massgeblichen Unterlagen bis zum Zeitpunkt der Fällung dieses Urteils nicht beim Gericht eingegangen sind, erübrigt es sich schliesslich auch, auf die neuen Anträge der Beschwerdeführerin im Rahmen ihrer Stellungnahme vom 15. November 2021 im Verfahren A-2316/2021, auf welche die Beschwerdeführerin in ihrer Stellungnahme im vorliegenden Verfahren verweist (vgl. Sachverhalt Bst. E), einzugehen.

### **E. 3.1.3.4**

An diesem Ergebnis vermag der Einwand der Beschwerdeführerin, die Frist zur Einreichung der Steuererklärung 2018 sei noch «offen» gewesen, weshalb die Unterlagen, Buchhaltungsbelege und Kontoauszüge intern dafür benötigt worden seien, nichts zu ändern. Wie gezeigt, wäre sie aufgrund des Gesetzes als mehrwertsteuerpflichtige Person grundsätzlich verpflichtet gewesen, diese Unterlagen rechtzeitig einzureichen. Was die Ursache für die Verletzung dieser Pflichten war, spielt - entgegen der Behauptung der Beschwerdeführerin - tatsächlich keine Rolle, könnte aber im Rahmen einer Fristwiederherstellung relevant sein (hierzu nachfolgend ausführlich: E. 3.3.3.2 f.). Diesfalls kann auf die mit Stellungnahme vom 15. November 2021 im Verfahren

A-2316/2021 beantragte Edition der Verfahrensakten beim (kantonalen Gericht), auf welche die Beschwerdeführerin in ihrer Stellungnahme im vorliegenden Verfahren verweist, in antizipierter Beweiswürdigung (E. 1.6) verzichtet werden.

#### **E. 3.1.4**

Da die Voraussetzungen für die Vornahme einer Ermessenseinschätzung folglich gegeben waren bzw. sind («erste Stufe»; vgl. E. 2.5.2), ist im Folgenden noch strittig und zu prüfen, - und zwar mit der gebotenen Zurückhaltung (E. 2.5.1) - ob die Vorinstanz die Ermessensveranlagung pflichtgemäss vorgenommen hat («zweite Stufe» [E. 2.5.2], nachfolgend: E. 3.2) und, falls dies zu bejahen ist, ob es der Beschwerdeführerin gelingt, die Unrichtigkeit der vorinstanzlichen Schätzung nachzuweisen (sog. «dritte Stufe» [E. 2.5.2], dazu nachfolgend: E. 3.3).

#### **E. 3.2**

Bei der Prüfung, ob die Vorinstanz die Ermessenseinschätzung pflichtgemäss vorgenommen hat, ist zu beachten, dass bei einer Ermessenseinschätzung keine konkrete Berechnungsmethode vorgegeben ist. Unter Berücksichtigung der Umstände des Einzelfalls ist die jeweils adäquate Schätzmethode zu wählen, deren Ergebnis der wirklichen Situation möglichst nahekommt (vgl. E. 2.4.2), wobei zu beachten ist, dass der Ermessenseinschätzung stets eine gewisse Unsicherheit anhaftet. Bei der Überprüfung von Ermessenseinschätzungen setzt das Bundesverwaltungsgericht nur dann sein eigenes Ermessen an die Stelle desjenigen der Vorinstanz, wenn dieser bei der Schätzung erhebliche Ermessensfehler unterlaufen sind (E. 2.5.1).

##### **E. 3.2.1**

Die ESTV stützte sich für die Festsetzung der Steuernachforderung bezüglich der Jahre 2016 bis 2018 auf den durch die Beschwerdeführerin deklarierten Umsatz bzw. die deklarierte Umsatz- und Bezugssteuer sowie den für das jeweilige Jahr deklarierten Vorsteuerabzug und im Jahr 2017 auf das Total der deklarierten Steuer sowie den deklarierten Vorsteuerabzug (inklusive allfälliger bereits vor der Kontrolle vorgenommener Korrekturen und Festlegungen provisorischer Steuerbeträge; vgl. EM Nr. [...] vom 15. Juni 2020 und Verfügung vom 17. November 2020; VB 25, Abrechnungsübersicht 2016 bis 2018 der Beschwerdeführerin [Ausdruck datiert vom 19. August 2020], insb. Spalte 7 «Steuer»). Hierbei errechnete sie den geschuldeten Steuerbetrag aus der Differenz der deklarierten Umsatz- und Bezugssteuer und des deklarierten Vorsteuerabzuges (vgl. Sachverhalt Bst. B.a).

##### **E. 3.2.2**

Die vorliegende Umsatzschätzung basiert somit gänzlich auf den von der Beschwerdeführerin selbst deklarierten Beträgen. Wie bereits in Erwägung 3.1.3.3 aufgezeigt, ist vorliegend unbestritten, dass die Beschwerdeführerin für alle streitbetroffenen Jahre - trotz mehrfacher Ankündigung - keine Kreditoren- und Debitorenbelege und für das Jahr 2018 keine (definitive) Bilanz, Erfolgsrechnung und Mehrwertsteuerabrechnung eingereicht hat. Da für das Jahr 2018 also keine brauchbaren Teile der Buchhaltung und für alle streitbetroffenen Jahre keine Belege vorhanden waren, konnte die ESTV solche Unterlagen bei der Schätzung auch nicht berücksichtigen bzw. keine Ergänzung oder Rekonstruktion der ungenügenden Buchhaltung vornehmen. Die Vorinstanz hat vorliegend einzig und alleine auf die durch die Beschwerdeführerin deklarierten Werte abgestellt. Dies ist nicht zu beanstanden, zumal sie

dadurch den individuellen Verhältnissen im Betrieb der Beschwerdeführerin soweit als möglich Rechnung getragen hat. Nach dem Ausgeführten ist davon auszugehen, dass die ESTV ihr Ermessen pflichtgemäss ausgeübt und die Umsatzschätzung gesetzeskonform vorgenommen hat.

### **E. 3.3**

Unter den gegebenen Umständen obliegt es nun - in Umkehr der allgemeinen Beweislast - der Beschwerdeführerin nachzuweisen, in welchen Punkten die Schätzung der Vorinstanz offensichtlich unrichtig ist («dritte Stufe»). Sie darf sich dabei nicht mit allgemeiner Kritik begnügen, sondern hat darzulegen, dass die von der ESTV vorgenommene Schätzung offensichtlich fehlerhaft ist und hat den Beweis für ihre vorgebrachten Behauptungen zu erbringen (E. 2.5.2).

#### **E. 3.3.1**

Die Beschwerdeführerin macht diesbezüglich geltend, ihre bereits mit Einsprache eingereichten [provisorischen] Mehrwertsteuerabrechnungen und Journale betreffend die Jahre 2017 und 2018 (VB 5, Einsprache, Beilage 9 und Beilage 10) zeigten auf, dass die geschätzte Steuerforderung der ESTV wesentlich von der tatsächlich errechneten Forderung abweiche. Dass im Jahr 2017 gar «kein Vorsteuerabzug» gewährt werde - in Abweichung gegenüber den Vorjahren - sei nicht nachvollziehbar, weshalb sich die Frage der Nichtigkeit stelle. Ihr einziger Verwaltungsrat, der gleichzeitig Eigentümer der Immobilien sei und als CEO amte sowie rund zwanzig weitere Gesellschaften führe, habe weder vorsätzlich noch fahrlässig die Unterlagen mit «gewisser» Verzögerung eingereicht. Er sei durch seine seit über zwei Jahre andauernden Krankheit (höhere Gewalt) sowie weiterer Widrigkeiten wie fehlerhafte behördliche Verfahrensleitungen, Dispositionen und Entscheide daran gehindert worden, sich zu erholen und seinen Pflichten nachzukommen. Er habe zwar die Hilfe Dritter in Anspruch genommen, dies sei aber aufgrund der «Personalunion», der Komplexität und wegen der Pandemie nur eingeschränkt möglich gewesen. Da noch in vier weiteren Gesellschaften, in welchen ihr Verwaltungsrat amte, Mehrwertsteuerkontrollen stattgefunden hätten, habe dieser fünf Verfahren parallel führen müssen. Trotz dieser Ausgangslage habe die Vorinstanz alle Einsprachen abgewiesen. Sie berücksichtige all die eingereichten Unterlagen nicht; und zwar ohne Erklärung. Die Begründungspflicht sei somit verletzt. Mit der Krankheit des Verwaltungsrats setzte sich die Vorinstanz überhaupt nicht auseinander, obwohl diese gemäss Art. 24 Abs. 1 VwVG als tauglicher Grund für eine Fristwiederherstellung gelte. Die strenge Vorgehensweise der Vorinstanz, insbesondere im Wissen um die Krankheit des Verwaltungsrats sowie aller weiteren Widrigkeiten sei schlicht unverhältnismässig und überspitzt formalistisch. Im Rahmen ihrer Stellungnahme bringt die Beschwerdeführerin neu vor, die Fristenhandhabung der Vorinstanz sei nicht konsequent und willkürlich. Gerade auch mit Blick auf die Verjährungsfristen hätten ihr bzw. dem kranken Verwaltungsrat längere Fristen gewährt werden können. Sie (die Beschwerdeführerin) habe bereits mit den im Einspracheverfahren eingereichten Unterlagen - so die Beschwerdeführerin mit Verweis auf die Stellungnahme vom 15. November 2021 im Verfahren A-2316/2021 - den Beweis erbracht, dass die Ermessenseinschätzung falsch sei. Weiter bezwecke sie mit der Rückweisung lediglich, dass die Vorinstanz ihrer Untersuchungspflicht nachkommen könne; es ginge nicht um eine weitere Nachfrist zur Einreichung der Unterlagen. Längere Fristansetzungen wären aufgrund des vorliegenden Spezialfalls auch mit dem Gleichbehandlungsgebot vereinbar gewesen.

### **E. 3.3.2**

Hierzu entgegnet die Vorinstanz, die Beschwerdeführerin könne anhand ihrer nachgereichten Unterlagen, wie beispielsweise einer provisorischen Bilanz und Erfolgsrechnung, nicht aufzeigen, dass die vorgenommene Schätzung offensichtlich falsch sei. Die Ermessenveranlagung werde unabhängig von den Ursachen vorgenommen, weshalb die Krankheit des Verwaltungsrats nichts zu ändern vermöge. Bis heute (gemeint ist der Zeitpunkt des Verfassens der Vernehmlassung) habe die Beschwerdeführerin die zur Prüfung und Festsetzung der Steuer unverzichtbaren Unterlagen nicht eingereicht und somit den Nachweis der Unrichtigkeit der Schätzung nicht erbracht. Sie (die Vorinstanz) habe nicht mit unverhältnismässig strenger Fristansetzung eine Ermessenstaxation erwirkt, da sie vor bald zwei Jahren erstmals zur Vorlage der Buchhaltungsunterlagen aufgefordert habe. Zu beachten sei dabei auch, dass eine Gesellschaft sich so zu organisieren habe, dass administrative Arbeiten auch bei längerem Ausfall eines wichtigen Mitarbeitenden weiterhin erledigt würden und das Unternehmen funktionsfähig bleibe. Letztlich sei dem Handlungsspielraum der ESTV zur Gewährung grosszügiger Nachfristen aufgrund der im neuen Mehrwertsteuerrecht verkürzten (absoluten) Verjährungsfrist enge Grenzen gesetzt.

#### **E. 3.3.3.1**

Wie zuvor in Erwägung 3.1.3.3 und 3.2.2 aufgezeigt, hat die Beschwerdeführerin bis zum Zeitpunkt der Fällung dieses Urteils für alle streitbetroffenen Jahre - trotz mehrfacher Ankündigung - keine Kreditoren- und Debitorenbelege und für das Jahr 2018 keine (definitive) Bilanz, Erfolgsrechnung und Mehrwertsteuerabrechnung eingereicht. Für das Jahr 2017 macht sie ohne nähere Begründung, weshalb die ursprünglichen Zahlen ihrer Deklaration fehlerhaft sein sollten, und nach wie vor ohne erforderliche Belege (bereits: E. 2.2.2 f.) Fr. 11'871.55 und für das Jahr 2018 Fr. 19'325.90 zu ihren Gunsten geltend. Für die Jahre 2017 und 2018 liegen lediglich provisorische Mehrwertsteuerabrechnung und Journale bei den Akten und für das Jahr 2018 ist bei den Akten bloss eine provisorische Bilanz und Erfolgsrechnung auffindbar. Dass diese Belege und insbesondere provisorische Bilanzen und Erfolgsrechnungen nicht genügen, wurde bereits ausführlich in Erwägung 3.1.3.2 f. dargetan. Diese vermögen somit - entgegen den Behauptungen der Beschwerdeführerin - erst recht nicht zu belegen, dass die vorgenommene Schätzung offensichtlich falsch ist. Auch der Einwand der Beschwerdeführerin, es sei nicht nachvollziehbar, dass ihr die Vorinstanz im Jahr 2017 gar keinen Vorsteuerabzug gewähre - in Abweichung gegenüber den Vorjahren -, weshalb sich die Frage der Nichtigkeit des vorinstanzlichen Entscheids stelle, überzeugt nicht. Zunächst ist festzuhalten, dass ein Vorsteuerabzug von Fr. 58.-- gewährt worden ist. Dabei stützte sich die Vorinstanz für die Festsetzung der Steuernachforderung bezüglich der streitbetroffenen Jahre, einschliesslich des Jahres 2017, auf den für das jeweilige Jahr deklarierten Vorsteuerabzug und die durch die Beschwerdeführerin deklarierte Steuer (ausführlich: E. 3.2.1). Dass der Vorsteuerabzug folglich nicht - wie ursprünglich von der Beschwerdeführerin selbst deklariert - gerundet Fr. 58.-- (und nicht, wie von der Beschwerdeführerin vorgebracht, Fr. 0.--) beträgt, hat diese nun nachzuweisen. Allgemeine Kritik, wie sie die Beschwerdeführerin vorliegend vorbringt, reicht hierfür nicht aus (ausführlich: E. 2.5.2) und vermag noch weniger die Nichtigkeit des vorinstanzlichen Entscheids zu begründen; liegt doch eine solche erst bei besonders schweren Mängeln vor, wobei inhaltliche Mängel einer Entscheidung nur ausnahmsweise zur Nichtigkeit (sondern zur Anfechtbarkeit) führen (vgl. eingehend BGE 145 III 436 E. 4, 144 IV 362 E. 1.4.3; zum Ganzen: BVGE 2015/15 E. 2.5.2). Anhand der

zuvor erwähnten Unterlagen vermag die Beschwerdeführerin den Beweis für ihre vorgebrachte Behauptung jedenfalls nicht zu erbringen.

#### **E. 3.3.3.2**

Was die Ausführungen bezüglich der Krankheit des Verwaltungsrats der Beschwerdeführerin anbelangt, ist der Vorinstanz grundsätzlich beizupflichten, dass sich eine Gesellschaft so zu organisieren hat, dass (termingebundene) administrative Arbeiten auch bei einem längeren Ausfall eines wichtigen Mitarbeitenden, wie beispielsweise eines Inhabers, weiterhin erledigt werden und das Unternehmen funktionsfähig bleibt, wozu auch die fristgerechte Einreichung der Mehrwertsteuerabrechnungen gehört (vgl. dazu auch Urteil des BVGer A-1541/2006 vom 25. Mai 2008 [in BVGE 2008/28 nicht publizierte] E. 3.2). Dies muss erst recht im vorliegenden Fall gelten, in welchem der Verwaltungsrat der Beschwerdeführerin rund zwanzig Gesellschaften nahezu alleine führt. Der Einwand der Beschwerdeführerin könnte aber allenfalls - wie bereits erwähnt - im Rahmen einer Fristwiederherstellung relevant sein (vgl. statt vieler: Urteil des BGer 2C\_220/2007 vom 10. Oktober 2007; nachfolgend: E. 3.3.3.3).

#### **E. 3.3.3.3**

Die Beschwerdeführerin verweist bereits mit Einsprache vom 4. Januar 2021 auf die Krankheit ihres Verwaltungsrats. Somit ist zu prüfen, ob ihre Einsprache als Gesuch um Wiederherstellung der Frist zur Behebung der vorgeworfenen Mängel angesehen werden kann. Grundsätzlich wäre die Vorinstanz für die Behandlung eines Gesuchs um Fristwiederherstellung zuständig. Da jedoch die Voraussetzungen offensichtlich nicht erfüllt sind (vgl. nachfolgend) und eine Rückweisung damit einen formaljuristischen Leerlauf darstellen würde, ist auf eine solche zu verzichten. Das formelle Erfordernis, wonach ein Gesuch zu stellen ist, kann nach dem gerade Ausgeführten wohl als erfüllt betrachtet werden. Die Beschwerdeführerin hat jedoch innert 30 Tagen nach Wegfall des Hindernisses die versäumten Handlungen nicht nachgeholt. Darauf, ob das Gesuch rechtzeitig bzw. innert 30 Tagen erfolgt ist (vgl. ausführlich: E. 1.8.2.1), muss hier daher nicht weiter eingegangen werden. Abgesehen davon mangelt es auch an den materiellen Voraussetzungen für eine Fristwiederherstellung: Dem der Einsprache (VB 5, Beilage 3) und der Beschwerde (Beschwerdebeilagen [BB] 5 und 6) beigelegten Arztzeugnissen ist nicht zu entnehmen, dass der Verwaltungsrat der Beschwerdeführerin während des gesamten Zeitraums, für die er die einverlangten Unterlagen hätte erstellen bzw. einreichen müssen (nämlich während drei Jahren [von 2016 bis 2018]; durch die Vorinstanz in den Jahren 2019 bis 2021 nachgefordert), handlungsunfähig war. Es ist zwar von «depressiver und kognitiver Symptomatik» die Rede, aufgrund welcher der Patient «nur eingeschränkt imstande [war], komplexe Tätigkeiten, die ein hohes Mass an Planung und Übersicht erforderten, über mehr als nur jeweils kurze Zeiten durchzuführen». Es wird aber keine Handlungsunfähigkeit attestiert, die den Verwaltungsrat der Beschwerdeführerin nicht nur von der Erstellung und Einreichung der einverlangten Unterlagen, sondern auch von der Stellung eines Fristerstreckungsgesuchs oder der Bestellung eines Vertreters abgehalten hätte. Auch wurde die Bescheinigung des behandelnden Arztes erstmals im Oktober 2019 ausgestellt. Es wird zwar im Arztzeugnis vom 7. Januar 2021 (BB 5) darauf hingewiesen, dass der Verwaltungsrat der Beschwerdeführerin «spätestens [Hervorhebung durch das Gericht] seit Aufnahme der Behandlung [laut Akten im Oktober 2019] [...] durchgängig nur eingeschränkt imstande [war], komplexe Tätigkeiten [...] durchzuführen». Inwiefern dies den Verwaltungsrat der Beschwerdeführerin aber vom Jahr 2016 bis zum Oktober 2019

davon abgehalten haben könnte, nur schon ein Fristerstreckungsgesuch zu stellen oder eine Drittperson damit zu beauftragen (E. 1.8.2.3 ff.), geht daraus in keiner Weise hervor. Daran vermag auch nichts zu ändern, dass der Verwaltungsrat der Beschwerdeführerin gleichzeitig rund zwanzig weitere Gesellschaften führt(e) und gemäss Aussage der Beschwerdeführerin allfällige weitere Widrigkeiten [in kantonalen Steuerverfahren] wie «fehlerhafte behördliche Verfahrensleitungen, Dispositionen und Entscheide» hinzukamen. Dass die Hilfe Dritter aufgrund der «Personalunion» des Verwaltungsrates, der Komplexität und wegen der Pandemie nur eingeschränkt möglich gewesen sei, mag zwar zutreffen. Aber auch dies erklärt nicht, weshalb der Verwaltungsrat der Beschwerdeführerin seit dem Jahr 2016 bis zum Oktober 2019 die nötigen Unterlagen nicht eingereicht oder zumindest ein Fristerstreckungsgesuch gestellt hat. Vor diesem Hintergrund kann der Vorinstanz nicht vorgeworfen werden, dass sie nicht (erneut) Frist zur Behebung der vorgeworfenen Mängel bzw. zur Einreichung der mehrfach einverlangten Unterlagen gewährte. Jedenfalls vermag die Beschwerdeführerin auch mit diesen Ausführungen nichts zu ihren Gunsten abzuleiten. Die Vorgehensweise der Vorinstanz erscheint somit und auch angesichts der strengen Rechtsprechung betreffend Fristwiederherstellung (vgl. E. 1.8.2.2) keineswegs als unverhältnismässig und überspitzt formalistisch.

#### **E. 3.3.4**

Das Bundesverwaltungsgericht übersieht angesichts der eingereichten Arztzeugnisse (vgl. E. 3.3.3.3) nicht, dass der einzige Verwaltungsrat der Beschwerdeführerin sich in einer gesundheitlich schwierigen Situation befindet. Es geht aber mit der Vorinstanz einig, dass der Handlungsspielraum zur Gewährung grosszügiger Nachfristen aufgrund der im neuen Mehrwertsteuerrecht verkürzten (absoluten) Verjährungsfrist sehr enge Grenzen gesetzt sind. Das Recht, die Steuerforderung festzusetzen, verjährt gemäss Art. 42 Abs. 6 MWSTG nämlich in jedem Fall zehn Jahre nach Ablauf der Steuerperiode, in der die Steuerforderung entstanden ist («absolute Verjährungsfrist»). Vorliegend ist die Steuerforderung gegenüber der Beschwerdeführerin für die Steuerperiode 2017 zwischen dem 1. Januar 2017 und dem 31. Dezember 2017 entstanden, weshalb die absolute Verjährungsfrist am 31. Dezember 2027 endet. Dies ist zwar erst in rund fünf Jahren. Zu beachten ist aber, dass bei der Fristansetzung die gesamte Verfahrensdauer (einschliesslich Rechtsmittelverfahren bis und mit Verfahren vor dem Bundesgericht) zu berücksichtigen ist. Weiter zu berücksichtigen sind die Umstände des vorliegenden Verfahrens. Dieses ist aufgrund der vergleichbaren Sachlage von der Vorinstanz sinnvollerweise konnex mit den anderen mittlerweile vier Verfahren vor Bundesverwaltungsgericht (A-2310/2021, A-2315/2021, A-2316/2021 und A-2320/2021) geführt worden. In jenen Verfahren, welche auch Steuerforderungen der Steuerperioden 2013 beinhalten, tritt die absolute Verjährung bereits in rund einem Jahr ein. Folglich hätte eine längere Fristansetzung durch die Vorinstanz daher - entgegen der Beschwerdeführerin - durchaus in der absoluten Verjährung (zumindest) der Steuerperioden 2013 in den weiteren oben genannten Verfahren enden können. Erneut sei an dieser Stelle zudem festgehalten, dass der Beschwerdeführerin wiederholt die Gelegenheit gegeben worden ist, die erforderlichen Unterlagen einzureichen. Von einer willkürlichen Rechtsanwendung (vgl. E. 2.7) hinsichtlich der Fristenhandhabung der Vorinstanz kann jedenfalls keine Rede sein.

#### **E. 3.3.5**

Insgesamt bringt die Beschwerdeführerin weiter nichts vor und auch den vorliegenden Aktenstücken ist 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. Damit erweist sich der angefochtene Einspracheentscheid als rechtmässig und die dagegen erhobene Beschwerde ist abzuweisen, soweit darauf einzutreten ist.

#### **E. 4.1**

Ausgangsgemäss sind die Verfahrenskosten, die unter Berücksichtigung der Zwischenverfügung vom 2. Dezember 2021 auf Fr. 3'000.-- festgesetzt werden, der Beschwerdeführerin aufzuerlegen (Art. 63 Abs. 1 VwVG i.V.m. Art. 4 des Reglements vom 21. Februar 2008 über die Kosten und Entschädigungen vor dem Bundesverwaltungsgericht [VGKE, SR 173.320.2]). Der einbezahlte Kostenvorschuss in derselben Höhe ist zur Bezahlung der Verfahrenskosten zu verwenden.

#### **E. 4.2**

Eine Parteientschädigung an die Beschwerdeführerin ist nicht zuzusprechen (Art. 64 Abs. 1 VwVG e contrario). (Das Dispositiv befindet sich auf der nächsten Seite.)

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