

BVGer A-5727/2024 vom 27. Oktober 2025

Bundesverwaltungsgericht, 2025-10-27, DE

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bvger_A-5727_2024

FR: TAF A-5727/2024 du 27 octobre 2025

IT: TAF A-5727/2024 del 27 ottobre 2025

Regeste

Mehrwertsteuer

Erwägungen

E. 1.1

Das Bundesverwaltungsgericht beurteilt Beschwerden gegen Verfügungen nach Art. 5 des Bundesgesetzes vom 20. Dezember 1968 über das Verwaltungsverfahren (VwVG, SR 172.021), sofern keine Ausnahme nach Art. 32 des Verwaltungsgerichtsgesetzes vom 17. Juni 2005 (VGG, SR 173.32) gegeben ist (Art. 31 VGG). Eine solche Ausnahme liegt nicht vor. Der angefochtene Einspracheentscheid ist eine Verfügung im Sinne von Art. 5 VwVG. Die ESTV ist zudem eine Vorinstanz des Bundesverwaltungsgerichts (vgl. Art. 33 VGG). Dieses ist daher für die Beurteilung der vorliegenden Beschwerde zuständig. Das Verfahren richtet sich - soweit das VGG oder das MWSTG nichts anderes bestimmen - nach den Vorschriften des VwVG (Art. 37 VGG; Art. 81 Abs. 1 MWSTG).

E. 1.2

Die Beschwerdeführerin ist Adressatin des angefochtenen Entscheids und damit zur Beschwerdeerhebung legitimiert (vgl. Art. 48 Abs. 1 VwVG). Die Beschwerde wurde zudem frist- und formgerecht eingereicht (vgl. Art. 20 Abs. 1 und 3 i.V.m. Art. 50 Abs. 1 VwVG, Art. 52 Abs. 1 VwVG). Auf die Beschwerde ist 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. 1.4.1

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

Mehrwertsteuerrecht geltende (modifizierte) Selbstveranlagungsprinzip (vgl. Art. 66 Abs. 1 und 3, Art. 68 Abs. 1, Art. 71 Abs. 1 und Art. 72 MWSTG; BGE 140 II 202 E. 5.4; Urteile des BGer 2C_998/2021 vom 12. Mai 2022 E. 7.1, 2C_443/2020 vom 8. Oktober 2020 E. 3.2.3; Urteile des BVGer A-4282/2021 vom 24. August 2022 E. 1.6.2 und E. 2.1.1, A-4569/2020 vom 4. Juli 2022 E. 1.3.1 [auf die dagegen erhobene Beschwerde ist das BGer mit Urteil 2C_708/2022 vom 26. September 2022 nicht eingetreten]).

E. 1.4.2

Im Verfahren vor dem Bundesverwaltungsgericht gilt der Grundsatz der freien Beweiswürdigung (Art. 81 Abs. 3 MWSTG; BGE 130 II 482 E. 3.2). Art. 81 Abs. 3 MWSTG ist dabei lediglich deklaratorisch; der Grundsatz ergibt sich bereits aus Art. 19 VwVG, der auf Art. 40 des Bundesgesetzes vom 4. Dezember 1947 über den Bundeszivilprozess (BZP, SR 273) zurückgreift (Urteil des BGer 2C_411/2014 vom 15. September 2014 E. 2.3.3 m.w.H.). Daraus folgt, dass Nachweise nicht an eine besondere Form gebunden sind und nicht ausschliesslich vom Vorliegen bestimmter Beweismittel abhängig gemacht werden dürfen (Art. 81 Abs. 3 MWSTG; Urteile des BGer 2C_809/2017 vom 23. April 2019 E. 2.2, 2C_709/2017 vom 25. Oktober 2018 E. 3.3). Es ist mit anderen Worten nicht zulässig, einen Numerus clausus von Beweismitteln zu definieren (Ivo P. Baumgartner et al., Vom alten zum neuen Mehrwertsteuergesetz, 2010, § 10 N. 111; Felix Geiger, in: Geiger/Schluckebier [Hrsg.], Kommentar MWSTG, 2. Aufl. 2019 [nachfolgend: MWSTG Kommentar 2019], Art. 81 N. 11; Martin Kocher, in: Zweifel/Beusch/Glauser/Robinson [Hrsg.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer, 2. Aufl. 2025 [nachfolgend: MWSTG Kommentar 2025], Art. 81 N. 53).

E. 1.4.3

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

E. 1.4.4

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; Urteile des BVGer A-2315/2021 vom 14. März 2023 E. 1.6 [bestätigt durch Urteil des BGer 9C_306/2023 vom 19. Dezember 2023], A-4569/2020 vom 4. Juli 2022 E. 1.3.4 [auf die dagegen erhobene Beschwerde ist das BGer mit Urteil 2C_708/2022 vom 26. September 2022 nicht eingetreten]; André Moser et al., Prozessieren vor dem Bundesverwaltungsgericht, 3. Aufl. 2022, Rz. 3.144; Patrick Sutter, in: Auer/Müller/Schindler [Hrsg.], Kommentar zum Bundesgesetz über das Verwaltungsverfahren, 2. Aufl. 2019, Art. 12 N. 18 und Art. 33 N. 2 ff.).

E. 1.5.1

Nach den allgemeinen intertemporalen Regeln sind in verfahrensrechtlicher Hinsicht diejenigen Rechtssätze massgebend, welche im Zeitpunkt der Beschwerdebeurteilung Geltung haben, unter Vorbehalt spezialgesetzlicher Übergangsbestimmungen (vgl. BGE 130 V 1 E. 3.2). In materieller Hinsicht sind dagegen grundsätzlich diejenigen Rechtssätze massgebend, die bei der Erfüllung des zu Rechtsfolgen führenden Sachverhalts Geltung hatten (vgl. BGE 134 V 315 E. 1.2, 130 V 329 E. 2.3; zum Ganzen: Urteil des BVGer A-553/2021 vom 8. Februar 2022 E. 1.2.1).

E. 1.5.2

Der vorliegend zu beurteilende Sachverhalt betrifft die Steuerperioden 2016 - 2019 (Zeitraum vom 1. Januar 2016 bis zum 30. Juni 2019). In materieller Hinsicht findet daher für die Steuerperioden 2016 bis 2017 das am 1. Januar 2010 in Kraft getretene MWSTG in der bis zum 31. Dezember 2017 geltenden Fassung (AS 2009 5203) bzw. die dazugehörige Mehrwertsteuerverordnung vom 27. November 2009 (MWSTV, SR 641.201) Anwendung. Für die Steuerperioden 2018 bis 1. Semester 2019 ist indes das ab 1. Januar 2018 geltende, teilrevidierte MWSTG (Änderung vom 30. September 2016; AS 2017 3575) bzw. die dazugehörige MWSTV (Änderung vom 18. Oktober 2017; AS 2017 6307) massgebend. In der Folge wird das MWSTG / MWSTV mit «MWSTG» / «MWSTV» zitiert, soweit die Fassungen vor und nach der Teilrevision - soweit hier relevant - inhaltlich identisch sind. Ansonsten wird das MWSTG / MWSTV entweder mit «MWSTG 2009» / «MWSTV 2009» oder mit «MWSTG 2016» / «MWSTV 2017» zitiert. Soweit nachfolgend auch auf die Rechtsprechung zum früheren Mehrwertsteuergesetz vom 2. September 1999 (aMWSTG; AS 2000 1300) verwiesen wird, liegt der Grund darin, dass diese im vorliegenden Fall auch für das heute geltende MWSTG übernommen werden kann.

E. 2.1

Zunächst ist auf die formelle Rüge der Verletzung des rechtlichen Gehörs einzugehen. Die Beschwerdeführerin macht geltend, die Vorinstanz habe ihre Anträge auf eine persönliche Besprechung im Einspracheverfahren zu Unrecht abgelehnt (Beschwerde, S. 4, Bst. C). Sie begründet ihren Eventualantrag auf Rückweisung an die Vorinstanz zur nochmaligen Durchführung des Einspracheverfahrens mit dieser Gehörsverletzung.

E. 2.2

Im Zentrum des verfassungsmässigen Anspruchs auf rechtliches Gehör gemäss Art. 29 Abs. 2 BV steht das Recht der Parteien, sich vor dem Erlass des in ihre Rechtsstellung eingreifenden Entscheids zur Sache zu äussern (sog. rechtliches Gehör im engeren Sinn;

vgl. Waldmann/Bickel, in: Waldmann/Krauskopf [Hrsg.], Praxiskommentar Verwaltungsverfahrensgesetz, 3. Aufl. 2023 [nachfolgend: Praxiskommentar VwVG], Art. 29 N. 80 ff.). Die Anhörung erfolgt im Rahmen eines (einfachen) Schriftenwechsels und es besteht kein Anspruch auf mündliche Stellungnahme (BGE 130 II 425 E. 2.1, 125 I 209 E. 9b; vgl. auch Waldmann/Bickel, Praxiskommentar VwVG, Art. 29 N. 84). Auch ein Anspruch auf mündliche Verhandlung besteht gemäss bundesgerichtlicher Rechtsprechung grundsätzlich weder aufgrund des Anspruchs auf rechtliches Gehör (Art. 29 Abs. 2 BV) noch des Grundsatzes der Öffentlichkeit von Gerichtsverhandlungen (Art. 30 Abs. 3 BV; vgl. Julian Beriger, Praxiskommentar VwVG, Art. 57 N. 50). Ein Anspruch auf mündliche Verhandlung liesse sich einzig aus Art. 6 Abs. 1 der Konvention vom 4. November 1950 zum Schutze der Menschenrechte und Grundfreiheiten (EMRK, SR 0.101) ableiten. Da aber das Steuerrecht nicht in den Anwendungsbereich von Art. 6 EMRK fällt (vgl. anstatt vieler: BGE 132 I 140 E. 2.1), hat die Beschwerdeführerin im vorliegenden Verfahren - ebenso wie im Verfahren vor der Vorinstanz - keinen Anspruch auf mündliche Verhandlung (vgl. Urteil des BVGer A-5345/2023 vom 29. August 2024 E. 6 m.w.H.).

E. 2.3

Die Vorinstanz durfte somit den Antrag auf eine persönliche Besprechung abweisen und aufgrund der Akten entscheiden. Zu erwähnen ist, dass wie die Vorinstanz ausführlich aufzeigt (Einspracheentscheid, S. 6, E. 3.3.2), der Beschwerdeführerin mehrfach Gelegenheit gegeben wurde, sich mündlich im Kontrollverfahren und schriftlich im Einspracheverfahren zur Sache zu äussern. Vor diesem Hintergrund liegt keine Verletzung des rechtlichen Gehörs durch die Vorinstanz vor und der Eventualantrag ist abzuweisen.

E. 3.1.1

Der Bund erhebt eine allgemeine Verbrauchssteuer nach dem System der Netto-Allphasensteuer mit Vorsteuerabzug (Mehrwertsteuer; Art. 130 BV; Art. 1 Abs. 1 MWSTG). Die Steuer wird auf den im Inland von steuerpflichtigen Personen gegen Entgelt erbrachten Leistungen (Inlandsteuer), auf dem Bezug von Leistungen von Unternehmen mit Sitz im Ausland durch Empfänger und Empfängerinnen im Inland (Bezugssteuer) und auf Einfuhren von Gegenständen (Einfuhrsteuer) erhoben (Art. 1 Abs. 2 MWSTG). Die Erhebung erfolgt nach den Grundsätzen der Wettbewerbsneutralität, der Wirtschaftlichkeit der Entrichtung und der Erhebung und der Überwälzbarkeit (Art. 1 Abs. 3 MWSTG; zum Ganzen anstatt vieler: Urteil des BVGer A-2668/2019 vom 6. April 2021 E. 2.1 m.w.H. [bestätigt durch Urteil des BGer 2C_401/2021 vom 7. September 2022]).

E. 3.1.2

Der Grundsatz der Wettbewerbsneutralität verlangt, dass ein modernes Verbrauchssteuersystem wie die Mehrwertsteuer nach Möglichkeit in seinen Auswirkungen neutral sein muss. Das heisst, es darf den Wettbewerb zwischen den Unternehmen nicht beeinträchtigen und hat das Gleichbehandlungsgebot zu beachten. Die Mehrwertsteuer muss deshalb umfassend sein und alle Waren und Dienstleistungen im Inland gleichmässig erfassen. Andererseits muss vermieden werden, dass eine Steuerkumulation entsteht, weil die Waren und Dienstleistungen auf allen Stufen der Produktion und Verteilung und bei der Einfuhr besteuert werden. Diesem Zweck dient der Vorsteuerabzug. Damit wird die Wettbewerbsneutralität der Mehrwertsteuer dem Grundsatz nach verwirklicht, indem sichergestellt wird, dass die Endbelastung beim Konsumenten immer gleich hoch ist, und zwar unabhängig davon, auf welchem Weg die Ware oder Dienstleistung zu ihm gelangt

(vgl. BGE 125 II 326 E. 6a, 124 II 193 E. 8a; Urteile des BVGer A-1763/2020 vom 22. September 2021 E. 5.5.1.2, A-5789/2018 vom 27. Mai 2020 E. 2.2.2 [bestätigt durch Urteil des BGer 2C_562/2020 vom 21. Mai 2020]; Geiger, MWSTG Kommentar 2019, Art. 1 N. 29; Niklaus Honauer et al., Handbuch zum Mehrwertsteuergesetz [MWSTG], 4. Aufl. 2024, Rz. 141 ff.).

E. 3.2

Der Mehrwertsteuer unterliegen - wie gezeigt (vgl. E. 3.1.1) - 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). Die Leistung umfasst als Oberbegriff sowohl Lieferungen (Art. 3 Bst. d MWSTG) als auch Dienstleistungen (Art. 3 Bst. e MWSTG; vgl. Botschaft vom 25. Juni 2008 zur Vereinfachung der Mehrwertsteuer, BBl 2008 6885 ff. [nachfolgend: Botschaft MWSTG], 6939).

E. 3.3

Dienstleistungen von Unternehmen, die ihren Sitz im Ausland haben und nicht im Register der steuerpflichtigen Personen eingetragen sind, unterliegen der Bezugsteuer, sofern sich der Ort der Leistung im Inland befindet (Art. 45 Abs. 1 Bst. a MWSTG; vgl. auch E. 3.1.1). Steuerpflichtig ist (soweit vorliegend relevant) der Empfänger der Leistung im Inland, sofern er entweder nach Art. 10 MWSTG steuerpflichtig ist oder - bei gegebenen weiteren Voraussetzungen - im Kalenderjahr für mehr als Fr. 10'000.-- der Bezugsteuer unterliegende Leistungen bezieht (Art. 45 Abs. 2 Bst. a und b MWSTG). Es kommen die ordentlichen Steuersätze zur Anwendung (Art. 46 i.V.m. Art. 24 f. MWSTG; zum Steuersatz vgl. auch E. 3.6.7).

E. 3.4.1

Im Mehrwertsteuerrecht stellt jede einzelne Leistung grundsätzlich ein selbständiges Steuerobjekt dar, d.h. voneinander unabhängige Leistungen werden selbständig behandelt (Art. 19 Abs. 1 MWSTG; Urteil des BGer 2C_833/2016 vom 20. Februar 2019 E. 5.2.2; BVGE 2019 III/1 E. 3.4.1; Urteile des BVGer A-3038/2022 vom 22. Mai 2024 E. 3.3 [bestätigt durch Urteil des BGer 9C_375/2024 vom 15. November 2024], A-2036/2022 vom 6. Januar 2024 E. 2.5.1, A-2686/2020 vom 15. Februar 2022 E. 2.3.1 m.w.H.). Leistungen, die miteinander verbunden sind (sog. Leistungskomplexe), werden mehrwertsteuerlich jedoch dann als einheitlicher wirtschaftlicher Vorgang betrachtet, wenn sie wirtschaftlich derart eng zusammengehören und ineinandergreifen, dass sie entweder ein unteilbares Ganzes bilden (sog. Gesamtleistung; Art. 19 Abs. 3 MWSTG) oder dass sie zueinander im Verhältnis einer Hauptleistung mit akzessorischer Nebenleistung stehen (Art. 19 Abs. 4 MWSTG; BVGE 2019 III/1 E. 3.4.1; Urteile des BVGer A-3038/2022 vom 22. Mai 2024 E. 3.3 [bestätigt durch Urteil des BGer 9C_375/2024 vom 15. November 2024], A-2686/2020 vom 15. Februar 2022 E. 2.3.1 m.w.H.).

E. 3.4.2

Leistungen sind steuerlich dann einheitlich zu beurteilen, wenn sie zueinander im Verhältnis von Haupt- und untergeordneter (akzessorischer) Nebenleistung stehen (Art. 19 Abs. 4 MWSTG). Die Annahme einer solchen unselbständigen Nebenleistung, die das steuerliche Schicksal der Hauptleistung teilt, setzt gemäss ständiger Rechtsprechung kumulativ voraus, dass sie im Vergleich zur Hauptsache nebensächlich ist, mit der

Hauptleistung wirtschaftlich eng zusammenhängt, die Hauptleistung wirtschaftlich ergänzt, verbessert oder abrundet und üblicherweise mit der Hauptleistung vorkommt. Die Hauptleistung stellt dabei den eigentlichen Kern des Leistungskomplexes dar. Nicht massgebend sind die Wertverhältnisse der einzelnen Leistungen (Urteil des BGer 2C_969/2015 vom 24. Mai 2016 E. 2.3.4; BVGE 2019 III/1 E. 3.4.3; Urteile des BVGer A-3038/2022 vom 22. Mai 2024 E. 3.3.2 [bestätigt durch Urteil des BGer 9C_375/2024 vom 15. November 2024], A-2686/2020 vom 15. Februar 2022 E. 2.3.3 m.w.H.). Eine Leistung ist insbesondere dann als Nebenleistung zu einer Hauptleistung anzusehen, wenn sie für Leistungsempfänger keinen eigenen Zweck hat, sondern das Mittel dafür darstellt, um die Hauptleistung des Leistungserbringers unter optimalen Bedingungen in Anspruch zu nehmen (Urteile des BVGer A-4569/2020 vom 4. Juli 2022 E. 2.4.3 [auf die dagegen erhobene Beschwerde ist das BGer mit Urteil 2C_708/2022 vom 26. September 2022 nicht eingetreten], A-3285/2017 vom 21. Juni 2018 E. 2.5.3; Geiger, MWSTG Kommentar 2019, Art. 19 N. 27). Dass die massgebenden Kriterien kumulativ verlangt werden, bildet auch Ausdruck des Ausnahmecharakters von Art. 19 Abs. 4 MWSTG. Grundsätzlich werden mehrere Leistungen nämlich selbständig gewürdigt. Nur bei Vorliegen der einschlägigen Voraussetzungen dürfen und müssen mehrere Leistungen ausnahmsweise als Einheit betrachtet werden; andernfalls bleibt es bei der Behandlung als Leistungsmehrheit (Urteil des BGer 2C_969/2015 vom 24. Mai 2016 E. 3.3.3; Urteile des BVGer A-3038/2022 vom 22. Mai 2024 E. 3.3.2 [bestätigt durch Urteil des BGer 9C_375/2024 vom 15. November 2024], A-2686/2020 vom 15. Februar 2022 E. 2.3.3 m.w.H.).

E. 3.4.3

Welche Konstellation - Gesamtleistung oder Haupt- mit Nebenleistung - im konkreten Einzelfall anzunehmen ist, beurteilt sich in Anwendung der wirtschaftlichen Betrachtungsweise, welche der zivilrechtlichen Beurteilung vorgeht. Zudem ist diese Frage primär aus der Sicht des Verbrauchers, d.h. des Leistungsempfängers, zu beantworten. Massgeblich ist die allgemeine Verkehrsauffassung einer bestimmten Verbrauchergruppe. Der subjektive Parteiwille ist sekundär (BVGE 2019 III/1 E. 3.2; Urteile des BVGer A-3038/2022 vom 22. Mai 2024 E. 3.3.3 [bestätigt durch Urteil des BGer 9C_375/2024 vom 15. November 2024], A-2686/2020 vom 15. Februar 2022 E. 2.3.4 m.w.H.). Die Art und Weise der Fakturierung ist für die Qualifikation nach Art. 19 Abs. 1, 3 oder 4 MWSTG nicht (allein) entscheidend. Die Teilkomponenten einer Gesamtleistung oder einer Haupt- und Nebenleistung können etwa nicht einzig dadurch verselbständigt werden, dass sie in der Rechnung des Leistungserbringers gesondert ausgewiesen und selbständig versteuert werden. Umgekehrt führt die Tatsache, dass ein Gesamtentgelt in Rechnung gestellt wurde, nicht (automatisch) zur Annahme einer Gesamtleistung oder einer Haupt- und Nebenleistung (Urteil des BVGer A-2686/2020 vom 15. Februar 2022 E. 2.3.4 m.w.H.; GEIGER, MWSTG Kommentar 2019, Art. 19 N. 30; Honauer et al., a.a.O., Rz. 987).

E. 3.4.4

Gemäss Art. 19 Abs. 2 MWSTG können mehrere voneinander unabhängige Leistungen, die zu einer Sachgesamtheit vereinigt oder als Leistungskombination angeboten werden, einheitlich nach der überwiegenden Leistung behandelt werden, wenn sie zu einem Gesamtentgelt erbracht werden und die überwiegende Leistung wertmässig mindestens 70 Prozent des Gesamtentgelts ausmacht (Kombination). Auch für die wertmässig untergeordneten Leistungen gelten dann dieselben Steuerfolgen (z.B. der gleiche Steuersatz) wie für die wertmässig überwiegende Leistung (BVGE 2019 III/1 E. 3.4.4;

Urteile des BVGer A-3038/2022 vom 22. Mai 2024 E. 3.3.5 [bestätigt durch Urteil des BGer 9C_375/2024 vom 15. November 2024], A-2686/2020 vom 15. Februar 2022 E. 2.3.6 m.w.H.).

E. 3.5

Wer ein Unternehmen übernimmt, tritt in die steuerlichen Rechte und Pflichten des Rechtsvorgängers oder der Rechtsvorgängerin ein (Art. 16 Abs. 2 MWSTG). 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 vom 1. Dezember 2004 E. 2.2 und 2A.351/2004 vom 1. Dezember 2004 E. 2.2; Urteile des BVGer A-373/2023 vom 14. März 2024 E. 2.2.3 [bestätigt durch Urteil des BGer 9C_250/2024 vom 10. Juni 2024], A-4326/2019 vom 22. Juni 2021 E. 2.9.3; Bossart Meier/Clavadetscher, MWSTG Kommentar 2019, Art. 16 N. 1 m.w.H.; Suter/Vogelsang, Kommentar MWSTG 2025, Art. 16 N. 1a; vgl. auch: Marc Vogelsang, Ausweitung der Steuersukzession im Mehrwertsteuerrecht, in: Steuer Revue [StR] 75/2020, S. 630 ff., insb. S. 633; Benno Suter et al., Bundesgericht öffnet Tore für partielle Steuersukzessionen, in: Expert Focus [EF] 8/20, S. 562 ff., S. 563 f.).

E. 3.6.1

Gemäss Art. 37 Abs. 1 MWSTG 2009 (AS 2010 2055) konnte, wer als steuerpflichtige Person jährlich nicht mehr als Fr. 5,02 Mio. steuerbaren Umsatz tätigte und im gleichen Zeitraum nicht mehr als Fr. 109'000.-- Mehrwertsteuer - berechnet nach dem massgebenden Saldosteuersatz - zu bezahlen hatte, nach der Saldosteuersatzmethode abrechnen. In der vom 1. Januar 2018 bis 31. Dezember 2023 gültig gewesenen Fassung dieser Bestimmung betrug die entsprechenden Schwellenwerte Fr. 5,005 Mio. und Fr. 103'000.-- (Art. 37 Abs. 1 MWSTG 2016 [AS 2017 6305]). Bei Anwendung der Saldosteuersatzmethode ist die Steuerforderung durch Multiplikation des Totals aller in einer Abrechnungsperiode erzielten steuerbaren Entgelte, einschliesslich Steuer, mit dem von der ESTV bewilligten Saldosteuersatz zu ermitteln (Art. 37 Abs. 2 MWSTG).

E. 3.6.2

Die Abrechnung nach der Saldosteuersatzmethode ist bei der ESTV zu beantragen (vgl. Art. 37 Abs. 4 Satz 1 MWSTG). Trotz Wahlrechtes der steuerpflichtigen Person muss der jeweils anzuwendende Saldosteuersatz von der ESTV vorgängig bewilligt werden (vgl. Urteile des BVGer A-2859/2019 vom 5. Dezember 2019 E. 2.4.3, A-6686/2018 und A-6691/2018 vom 30. August 2019 E. 2.8.2; Michael Beusch, MWSTG Kommentar 2019, Art. 37 N. 17 f.). Wie bereits erwähnt, ist die Steuerforderung bei Abrechnung nach der Saldosteuersatzmethode von Gesetzes wegen mit dem von der ESTV bewilligten Saldosteuersatz zu ermitteln (Art. 37 Abs. 2 MWSTG). Auf Verordnungsstufe ist ebenfalls festgehalten, dass die steuerpflichtigen Personen ihre Tätigkeiten zu den von der ESTV bewilligten Saldosteuersätzen abrechnen müssen (Art. 84 Abs. 1 MWSTV). Nach Art. 84 Abs. 3 MWSTV muss die steuerpflichtige Person, der zwei verschiedene Steuersätze bewilligt wurden, die Erträge für jeden der beiden Saldosteuersätze separat verbuchen.

E. 3.6.3

Der steuerpflichtigen Person wird grundsätzlich die Anwendung eines einzigen SSS bewilligt (Art. 85 MWSTV). Der steuerpflichtigen Person wird die Anwendung von zwei SSS bewilligt, wenn sie zwei oder mehr Tätigkeiten ausübt, deren von der ESTV festgelegte SSS sich unterscheiden (Art. 86 Abs. 1 Bst. a MWSTV) und mindestens zwei dieser Tätigkeiten einen Anteil von je mehr als 10 % am Gesamtumsatz aus steuerbaren Leistungen haben (Art. 86 Abs. 1 Bst. b MWSTV 2017 [im Vergleich zu den in den Jahren 2016 und 2017 gültig gewesenen Fassung wurde der Zusatz «aus steuerbaren Leistungen» ergänzt). Im Rahmen der Teilrevision des Mehrwertsteuergesetzes wurde vorgenannter Artikel per 1. Januar 2025 revidiert (AS 2024 485). Die Umsätze aus Tätigkeiten der steuerpflichtigen Person, der die Anwendung von zwei SSS bewilligt worden ist, sind zu versteuern (Art. 88 Abs. 1 MWSTV): a. zum höheren bewilligten SSS, wenn der für die betreffende Tätigkeit vorgesehene SSS über dem tieferen bewilligten Satz liegt; b. zum tieferen bewilligten SSS in den übrigen Fällen. In Fällen von Art. 19 Abs. 2 MWSTG (vgl. E. 3.4.4) kann das Gesamtentgelt mit dem bewilligten Saldosteuersatz abgerechnet werden, der für die überwiegende Leistung gilt (Art. 88 Abs. 2 Satz 1 MWSTV 2017). Werden hingegen mehrere voneinander unabhängige Leistungen, die alle dem gleichen Steuersatz nach Art. 25 MWSTG unterliegen, zu einem Pauschalpreis angeboten, so ist das Gesamtentgelt zum höheren bewilligten Saldosteuersatz abzurechnen. Vorbehalten bleibt der kalkulatorische Nachweis der steuerpflichtigen Person, welcher Anteil der Gesamtleistung auf die einzelnen Teilleistungen entfällt (Art. 88 Abs. 2 Satz 2 MWSTV 2017; MWST-Info 12 «Saldosteuersätze» [nachfolgend: MI 12], Version vom 23. März 2018 [Stand ab 1. Januar 2018 bis 6. April 2020], Ziff. 17.1). Gemäss der Seite 13 der Erläuterungen der ESTV vom 18. Oktober 2017 zur Änderung der Mehrwertsteuerverordnung (< <https://www.news.admin.ch/newsd/message/attachments/49966.pdf> >, zuletzt aufgerufen am 23. September 2025) wurde mit Art. 88 Abs. 2 MWSTV 2017 die bereits zuvor bestehende Praxis in der Verordnung festgeschrieben (vgl. zu dieser bereits bestehenden Praxis Urteil des BGer 2C_135/2020 vom 21. April 2020 E. 5.2.2 für die Steuerperioden 2010 bis 2014).

E. 3.6.4

Der Saldosteuersatz berücksichtigt die branchenübliche Vorsteuerquote (Art. 37 Abs. 3 Satz 1 MWSTG). Er basiert auf branchen-, nicht auf betriebsspezifischen Gesichtspunkten (Urteil des BVer A-904/2017 vom 18. Dezember 2017 E. 5.4). Die Vorsteuerquote wird von der ESTV nach Konsultation der betroffenen Branchenverbände festgelegt (Art. 37 Abs. 3 Satz 2 1. Halbsatz MWSTG). Aufgrund der Pauschalierung mittels branchenüblicher Vorsteuerquote ist der Saldosteuersatzmethode eine gewisse Ungenauigkeit zwingend immanent (Urteil des BVer A-904/2017 vom 18. Dezember 2017 E. 5.4; zum früheren Recht: Urteil des BGer 2A.520/2003 vom 29. Juni 2004 E. 9.2; Gani/Rochat Pauchard, MWSTG Kommentar 2025, Art. 37 N. 17).

E. 3.6.5

Dass der Abzug der Vorsteuer bereits in den Saldosteuersätzen enthalten ist, steht auch in der MI 12, Ziff. 1.2 (materiell gleichlautende Versionen vom 4. Oktober 2013 [Stand ab 1. Januar 2011 bis 31. Dezember 2017] und vom 23. März 2018 [Stand ab 1. Januar 2018 bis 16. Mai 2024]). Gleiches hält der Bundesrat in der Botschaft zum neuen Mehrwertsteuergesetz fest (Botschaft MWSTG, 6982). Er führt zudem aus, dass es sich bei den Saldosteuersätzen um Durchschnittssätze handle und es dem einzelnen

Steuerpflichtigen frei stehe, die effektive Abrechnungsmethode zu wählen, wenn er der Ansicht sei, damit besser zu fahren (Botschaft MWSTG, 6981). Er hält ausdrücklich fest, viele Steuerpflichtige würden die effektive Abrechnungsmethode wählen, weil sie so die Vorsteuern vollumfänglich geltend machen könnten (Botschaft MWSTG, 6982). Die Abrechnung nach der Saldosteuersatzmethode wird denn auch lediglich als verfahrenstechnisch einfachere, nicht aber als für den Steuerpflichtigen wertmässig günstigere Methode beschrieben (Botschaft MWSTG, 6981 f., 7029, 7033; Gani/Rochat Pauchard, MWSTG Kommentar 2025, Art. 37 N. 4). Der Bundesrat hält in der Botschaft zwar auch fest, die nach Saldosteuersätzen abrechnenden Steuerpflichtigen sollten gegenüber den nach der effektiven Methode abrechnenden Steuerpflichtigen weder bevorzugt noch benachteiligt werden. Aus dem Umstand, dass es sich um Durchschnittssätze handelt, folgt aber gleichzeitig, dass dieses Ziel des Bundesrates nur annäherungsweise erreicht werden kann und sich im Einzelfall durchaus Abweichungen ergeben können (vgl. E. 3.6.4). Bezeichnenderweise weist der Bundesrat in diesem Kontext auch darauf hin, dass die Saldosteuersatzmethode nicht in erster Linie der Steueroptimierung dienen soll (Botschaft MWSTG, 6982; Urteil des BVGer A-904/2017 vom 18. Dezember 2017 E. 5.5).

E. 3.6.6

Der Saldosteuersatz für «Kälte-, Klimaanlage: Lieferung mit Montage sowie Service» sowie «Klima-, Lüftungsanlagen: Reinigen» betrug in den Jahren 2016 und 2017 2,9 % resp. 5,2 % (Anhang zur alten Verordnung der ESTV vom 6. Dezember 2010 über die Höhe der Saldosteuersätze nach Branchen und Tätigkeiten, AS 2010 6105 [nachfolgend: aVO Saldosteuersätze], in der in den Jahren 2011 bis 2017 geltenden Fassung gemäss AS 2010 6105) und in den Jahren 2018 und 2019 für «Kälte- und Klimaanlage: Lieferung mit Montage [Mischbranche; Nebentätigkeiten sind Reparatur- und Servicearbeiten]» sowie «Klima- und Lüftungsanlagen: Reinigen» 2,8 % resp. 5,1 % (aVO Saldosteuersätze in der in den Jahren 2018 bis 2023 geltenden Fassung gemäss AS 2017 5587).

E. 3.6.7

Art. 91 MWSTV hält fest, dass steuerpflichtige Personen, die nach der Saldosteuersatzmethode abrechnen und Leistungen von Unternehmen mit Sitz im Ausland nach Art. 45-49 MWSTG beziehen (vgl. zur Bezugsteuer E. 3.3), die Bezugsteuer (halbjährlich) zum entsprechenden gesetzlichen Steuersatz entrichten müssen. Dies erscheint folgerichtig, denn wäre die Leistung von einem inländischen steuerpflichtigen Unternehmen erbracht worden, wäre diese Steuer auf den Leistungsempfänger überwält worden (Urteile des BVGer A-4747/2019 vom 14. April 2021 E. 4.4.2, A-904/2017 vom 18. Dezember 2017 E. 5.8; Gani/Rochat Pauchard, MWSTG Kommentar 2025, Art. 37 N. 15). In Ziff. 5 der MI 12 (materiell gleichlautende Versionen vom 4. Oktober 2013 [Stand ab 1. Januar 2011 bis 31. Dezember 2017] und vom 23. März 2018 [Stand ab 1. Januar 2018 bis 16. Mai 2024]) wird darauf hingewiesen, dass die Bezugsteuer bei Anwendung der Saldosteuersatzmethode zum gesetzlichen Steuersatz, d.h. in aller Regel zum Normalsatz abzurechnen ist.

E. 3.7.1

Die Veranlagung und Entrichtung der Inlandsteuer erfolgt nach dem Selbstveranlagungsprinzip (vgl. bereits E. 1.4.1). Die Steuerpflichtige stellt dabei eigenständig fest, ob sie die Voraussetzungen der subjektiven Steuerpflicht (Art. 10 und 66

MWSTG) erfüllt, ermittelt die Steuerforderung selber (Art. 71 MWSTG) und begleicht diese innerhalb von 60 Tagen nach Ablauf der Abrechnungsperiode (Art. 86 Abs. 1 MWSTG). Das Selbstveranlagungsprinzip bedeutet somit, dass die Leistungserbringerin selbst für die Feststellung der Mehrwertsteuerpflicht bzw. -forderung verantwortlich ist (vgl. BGE 140 II 202 E. 5.4; Urteile des BVGer A-1418/2018 vom 24. April 2019 E. 2.2, A-2788/2018 vom 27. September 2018 E. 2.6; nichts daran ändert, dass neuere deutschsprachige Bundesgerichtsentscheide von «modifizierter Selbstveranlagung» sprechen [BGE 144 I 340 E. 2.2.1]).

E. 3.7.2

Zu den Pflichten der mehrwertsteuerpflichtigen Person gehört insbesondere auch die Buchführungspflicht. Der Mehrwertsteuerpflichtige hat seine Geschäftsbücher und Aufzeichnungen nach den handelsrechtlichen Grundsätzen zu führen (Art. 70 Abs. 1 MWSTG). Die Buchführung, welche die 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 Obligationenrechts vom 30. März 1911 [OR, SR 220]; anstatt 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 [bestätigt durch Urteil des BGer 2C_933/2021 vom 23. September 2022]).

E. 3.7.3

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) Gebrauch gemacht. Diese enthält genaue Angaben dazu, wie eine derartige Buchführung auszugestaltet ist (MI 16, Ziff. 1.1 ff.). 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 (MI 16, Ziff. 1.5). 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-2316/2021 vom 14. März 2023 E. 2.2.3, A-4282/2021 vom 24. August 2022 E. 2.1.2, A-6521/2019 vom 29. Juli 2020 E. 2.2.2).

E. 3.7.4

Die ESTV kann bei steuerpflichtigen Personen Kontrollen durchführen (Art. 78 MWSTG; Urteil des BGer 2C_326/2015 vom 24. November 2016 E. 3.2). 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. 3.7.2 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. Beatrice Blum, MWSTG Kommentar 2019, Art. 78 N 21; zum Ganzen: Urteile des BVGer A-2316/2021

vom 14. März 2023 E. 2.2.4, A-4282/2021 vom 24. August 2022 E. 2.1.4).

E. 3.7.5.1

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). Die Festsetzung der Steuerforderung erfolgt mit einer Einschätzungsmitteilung (Art. 79 Abs. 2 MWSTG).

E. 3.7.5.2

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). 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). 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 erklart 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-4282/2021 vom 24. August 2022 E. 2.2.1, A-7088/2016 vom 11. Dezember 2017 E. 2.4.2, je m.w.H.).

E. 3.7.6.1

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 (Urteile des BGer 9C_302/2024 vom 27. November 2024 E. 2.2.6 m.w.H., 2C_885/2019 vom 5. März 2020 E. 6.1; anstatt vieler: Urteile des BVGer A-2316/2021 vom 14. März 2023 E. 2.4.1, A-4282/2021 vom 24. August 2022 E. 2.2.2, A-2589/2020 vom 3. Mai 2021 E. 2.5.2).

E. 3.7.6.2

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 (Urteil des BGer 9C_302/2024 vom 27. November 2024 E. 2.2.6 m.w.H.). 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 anstatt vieler: Urteile des BVer A-2316/2021 vom 14. März 2023 E. 2.4.2, A-1336/2020 vom 12. Oktober 2021 E. 3.5.3, A-7088/2016 vom 11. Dezember 2017 E. 2.5.2, je m.w.H.). Gemäss Rechtsprechung ist es im Rahmen einer Ermessenstaxation ebenfalls zulässig, dass die ESTV eine Prüfung der Verhältnisse während eines Teils der Kontrollperiode vornimmt und in der Folge das Ergebnis auf den gesamten kontrollierten Zeitraum umlegt bzw. hochrechnet (sog. Umlageverfahren). Voraussetzung dafür ist, dass die massgebenden Verhältnisse im eingehend kontrollierten Zeitabschnitt ähnlich sind wie in der gesamten Kontrollperiode (anstatt vieler: Urteile des BVer A-1652/2025 vom 8. Juli 2025 E. 2.3.2, A-2922/2022 vom 25. Januar 2024 E. 2.9.4 f.; Jürg Steiger, MWSTG Kommentar 2025, Art. 79 N. 29).

E. 3.7.6.3

Das Bundesverwaltungsgericht überprüft das Vorliegen der Voraussetzungen für die Vornahme einer Ermessenstaxation - als Rechtsfrage - uneingeschränkt. Als ausserhalb der Verwaltungsorganisation und Behördenhierarchie stehendes, von der richterlichen Unabhängigkeit bestimmtes Verwaltungsgericht auferlegt es sich trotz des möglichen Rügegrundes der Unangemessenheit (vgl. E. 1.3) 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 (anstatt 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 BVer A-4282/2021 vom 24. August 2022 E. 2.2.4). Diese Praxis wurde vom Bundesgericht nach jahrelanger Kenntnisnahme und Billigung einer eingehenden Prüfung unterzogen und in der aktuellen Rechtsprechung explizit bestätigt (Urteil des BGer 9C_302/2024 vom 27. November 2024 E. 3.4.5 m.w.H. [zur amtlichen Publikation vorgesehen]; vgl. hierzu auch: Urteil des BVer A-2713/2024 vom 14. August 2025 E. 2.8.1).

E. 3.7.6.4

Für das Vorliegen der Voraussetzungen einer Ermessenseinschätzung ist nach der vorgenannten Beweislastregel (vgl. E. 1.4.3) 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. 3.7.6.3) 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. anstatt vieler: Urteil des BVer A-2315/2021

vom 14. März 2023 E. 2.5.2 [bestätigt durch Urteil des BGer 9C_306/2023 vom 19. Dezember 2023]). 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 9C_302/2024 vom 27. November 2024 E. 2.2.9 [zur amtlichen Publikation vorgesehen], 2C_27/2021 vom 5. Oktober 2021 E. 3.1.4; 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 m.w.H.). 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 (Urteil des BVGer A-2315/2021 vom 14. März 2023 E. 2.5.2 m.w.H. [bestätigt durch Urteil des BGer 9C_306/2023 vom 19. Dezember 2023]). Dies ist das Resultat einer Situation, die sie letztlich selber zu vertreten hat. Die steuerpflichtige Person muss somit die Ungewissheit tragen, die eine Schätzung zwangsläufig mit sich bringt (anstatt vieler: Urteil des BVGer A-2922/2022 vom 25. Januar 2024 E. 2.10.2).

E. 3.8

Im alten Mehrwertsteuerrecht wurde der Rechnung eine zentrale Bedeutung beigemessen. Sie war nicht ein reiner Buchungsbeleg, sondern stellte ein wichtiges Indiz dafür dar, dass der Aussteller auch Leistungserbringer ist und die mehrwertsteuerlich relevante Handlung tatsächlich stattgefunden hat (BGE 131 II 185 E. 5; Urteile des BGer 2C_1151/2014 vom 4. Juni 2015 E. 4.1, 2C_561/2009 vom 25. März 2011 E. 4.1; Urteile des BVGer A-3497/2015 vom 25. Februar 2016 E. 3.1, A-720/2013 vom 30. Januar 2014 E. 2.5; vgl. auch: Diego Clavadetscher, MWSTG Kommentar 2025, Art. 18 N. 38 m.w.H.). Unter dem neuen Mehrwertsteuerrecht ist die Bedeutung der Fakturierung zu relativieren; bei der Beurteilung, wer Leistungserbringer ist, sind die gesamten Umstände massgeblich (vgl. Clavadetscher, MWSTG Kommentar 2025, Art. 18 N. 38). Die Rechnung ist nach wie vor ein zu berücksichtigendes, aber nicht mehr das entscheidende Kriterium (Clavadetscher, MWSTG Kommentar 2025, Art. 18 N. 37). Entspricht eine Rechnung den mehrwertsteuerlichen Anforderungen (Art. 3 Bst. k MWSTG), so das Bundesgericht unlängst, «stellt sie ein wichtiges Indiz dafür dar, dass die fakturierende Person (Rechnungsadressant) auch tatsächlich die leistungserbringende Person ist und die in der Rechnung ausgewiesene Leistung erbracht hat, während spiegelbildlich der Rechnungsadressat grundsätzlich als leistungsempfangende Person zu gelten hat» (Urteil des BGer 9C_185/2024 und 9C_188/2024 vom 4. November 2024 E. 4.1 m.H. auf 2C_680/2021 vom 31. Mai 2022 E. 3.4.3 f.; vgl. auch: Urteil des BGer 9C_433/2024 vom 16. Dezember 2024 E. 5.4.3 [zur Publikation vorgesehen]).

E. 4

Im vorliegenden Fall ist unbestritten, dass die Beschwerdeführerin das Geschäft der Einzelfirma übernommen hat und damit Steuernachfolgerin mitsamt allen Rechten und Pflichten geworden ist (vgl. Sachverhalt Bst. A.c und E. 3.5). Weiter unbestritten ist die Zuteilung der beiden Saldosteuer-sätze für Kälte- und Klimaanlage: Die Lieferung mit Montage sowie Service unterstand in den Jahren 2016/2017 einem Saldosteuersatz von 2,9 % und in den Jahren 2018/1. Semester 2019 einem solchen von 2,8 %. Das Reinigen unterstand hingegen in den Jahren 2016/2017 einem Saldosteuersatz von 5,2 % und in den

Jahren 2018/1. Semester 2019 einem solchen von 5,1 % (vgl. Sachverhalt Bst. A.b und E. 3.6.6). Die Vorinstanz hat sämtliche Rechnungen der Jahre 2016/2017 geprüft und daraufhin Anpassungen bei der Zuordnung von Leistungen der Rechtsvorgängerin der Beschwerdeführerin zu den bewilligten Saldosteuersätzen vorgenommen. Für die Jahre 2018/1. Semester 2019 wurde mittels Umlage auf der Grundlage der Jahre 2016/2017 eine Ermessenseinschätzung erstellt. Strittig ist einerseits die Zuordnung von Leistungen der Rechtsvorgängerin der Beschwerdeführerin zu den bewilligten Saldosteuersätzen für die Jahre 2016/2017 (E. 4.1) und andererseits die Rechtmässigkeit der Ermessenseinschätzung der Steuerforderung für die Jahre 2018/1. Semester 2019 (E. 4.2). Schliesslich ist auf die Nachforderung der Bezugsteuer einzugehen (E. 4.3).

E. 4.1.1

Gemäss Beschwerdeführerin sei unbestritten, dass bei Aufträgen mit überwiegendem Anteil an Service- und Unterhaltsleistungen der tiefere Steuersatz bei der Mehrwertsteuer zur Anwendung gelange. Dieser tiefere Steuersatz basiere darauf, dass bei Service und Unterhalt ein deutlich grösserer Aufwand für Material, Ersatzteile usw. anfalle. Ebenso müsse mit erhöhtem Personalaufwand gerechnet werden. Bei Reinigungen fielen demgegenüber lediglich geringe Kosten für Verbrauchsmaterial wie Putzmittel oder Putzlumpen an (Beschwerde, S. 2, Bst. A). Die Beschwerdeführerin bringt vor, ihre Hauptleistungen bestünden im Unterhalt und Service von Betriebseinrichtungen und Geräten sehr unterschiedlicher Art. Nebst dieser Haupttätigkeit biete sie auch die Reinigung der entsprechenden Einrichtungen an. Reinigungen könnten in diesem Zusammenhang als Nebentätigkeit betrachtet werden. Zum Vergleich könne am besten eine Autoreparaturwerkstatt herangezogen werden. Diese erledige den Unterhalt und die Reparatur von Fahrzeugen. Als Nebentätigkeit werde das Fahrzeug der Kundschaft in der Regel innen und aussen gereinigt. Letztere Tätigkeit stelle einen zusätzlichen Kundenservice dar. Im Verhältnis zur Haupttätigkeit spiele die Reinigung indessen eine untergeordnete Rolle, insbesondere in Bezug auf die Rechnungsstellung des Garagisten. Auch dort könne die Reinigung von unqualifizierten Personen ausgeführt werden, während für Service und Reparaturen von Autos speziell ausgebildete Fachkräfte mit einem höheren Einkommen eingesetzt werden müssten. Gleiches gelte für ihren Betrieb (Beschwerde, S. 2, Bst. A).

E. 4.1.2.1

Die Vorinstanz hat aufgrund von drei Fallgruppen Korrekturen bei der Zuordnung von Leistungen der Rechtsvorgängerin der Beschwerdeführerin zu den bewilligten Saldosteuersätzen in den Jahren 2016/2017 vorgenommen: Erstens wurden Umsätze dem höheren Saldosteuersatz für Reinigungen zugeordnet, wenn aus dem Leistungsbeschrieb auf der Rechnung ersichtlich war, dass eine Reinigungsleistung erbracht worden ist. Zweitens sind Rechnungen mit dem Leistungsbeschrieb «Service», «Wartung» oder Ähnlichem dem höheren Saldosteuersatz zugeordnet worden, wenn erkennbar war, dass eine Pauschale in Rechnung gestellt und die darin enthaltenen Reinigungsleistungen nicht separat ausgewiesen wurden. Drittens sind während der Kontrolle und im Verfügungsverfahren nicht alle Rechnungen vorgelegt worden, weshalb die entsprechenden Umsätze zunächst dem höheren Saldosteuersatz zugeordnet wurden (Einspracheentscheid, S. 15, E. 3.3). Die für sämtliche Zahlungseingänge der Jahre 2016 und 2017 nachträglich im Einspracheverfahren vollständig nachgereichten Belege wurden daraufhin entweder den Reinigungs- oder den Serviceleistungen zugeordnet (Einspracheentscheid, S. 19 ff., E. 6.2

ff.). Vorliegend konnte die dritte Fallgruppe somit im Einspracheverfahren bereinigt werden, weshalb lediglich die ersten beiden Fallgruppen zu überprüfen sind (E. 4.1.2.3 für die erste sowie E. 4.1.2.4 für die zweite Fallgruppe).

E. 4.1.2.2

Vorab ist zu erwähnen, dass weil der Vorsteuerabzug eine steuermindernde Tatsache ist, die steuerpflichtige Person hierfür beweisbelastet ist (E. 1.4.3; vgl. Urteil des BVGer A-2814/2023 vom 19. April 2024 E. 2.3.2 [bestätigt durch Urteil des BGer 9C_302/2024 vom 27. November 2024]). Folglich trägt die Beschwerdeführerin die Beweislast für die Zuordnung der Tätigkeiten zu den bewilligten Saldosteuersätzen, da die Anwendung eines tieferen Saldosteuersatzes der Geltendmachung eines höheren Vorsteuerabzugs gleichkommt.

E. 4.1.2.3

Massgebend für die Zuordnung einer Tätigkeit zu einem der beiden bewilligten Saldosteuersätzen ist - wie die Vorinstanz zutreffend festhält - der effektive Leistungsinhalt. Vorliegend ergibt sich aus einem Teil der dem Bundesverwaltungsgericht vorliegenden Rechnungen, dass die Beschwerdeführerin in den Rechnungspositionen ausdrücklich verschiedene Reinigungsarbeiten ausgewiesen hat (vgl. Beilagen zur VB 5: Rechnung Nr. 15308: «Reinigung der Lüftungsanlagen gemäss Auftragsbestätigung und Offerte», Rechnung Nr. 16157: «Reinigung des Abluftkanalsystem Küche gemäss Offerte», Rechnung Nr. 16169: «Umluftmonoblock Kapsellinie 5+6 2 von 4 Monoblöcke gereinigt», Rechnung Nr. 16179: «Reinigung der Abluft Ofen 4»). Eine Zuordnung zum Saldosteuersatz «Kälte-, Klimaanlage: Lieferung mit Montage sowie Service» bzw. «Kälte- und Klimaanlage: Lieferung mit Montage [Mischbranche; Nebentätigkeiten sind Reparatur- und Servicearbeiten]» ist angesichts dieses eindeutigen Leistungsbeschreibs ausgeschlossen. Soweit die Beschwerdeführerin geltend macht, die Leistungen seien als Servicearbeiten zu qualifizieren, weil im Rahmen der Arbeiten auch Material eingesetzt worden sei, kann ihr nicht gefolgt werden. Reinigungsarbeiten schliessen den Einsatz von Material nicht aus. Wie die Vorinstanz zu Recht hervorhebt, fällt bei den für die Reinigung von Klima- und Lüftungsanlagen geltenden Saldosteuersätzen von 5,2 % (ab 2018: 5,1 %) im Branchendurchschnitt ein vorsteuerbelasteter Aufwand von rund 35 % an. Damit berücksichtigt der Saldosteuersatz gewisse vorsteuerbelastete Aufwendungen (wie bspw. für Maschinenteile und Verbrauchsmaterial). Dies zeigt, dass auch nach Auffassung der konsultierten Branchenverbände (Art. 37 Abs. 3 MWSTG) Reinigungsleistungen typischerweise mit einem erheblichen Materialeinsatz verbunden sind. Der Umstand, dass bei den hier in Frage stehenden Reinigungsarbeiten Materialkosten anfielen, rechtfertigt daher keine Qualifikation als Servicearbeiten. Im Ergebnis ist die Vorinstanz somit zu Recht davon ausgegangen, dass die von der Beschwerdeführerin als Reinigungen ausgewiesenen Leistungen dem höheren Saldosteuersatz für «Klima- und Lüftungsanlagen: Reinigen» unterliegen.

E. 4.1.2.4

Weiter sind die Rechnungen mit dem Leistungsvermerk «Wartung» oder «Service» zu würdigen, bei welchen die Vorinstanz das Vorhandensein von Reinigungsleistungen angenommen hat. Solche Rechnungen sind zwar ein wichtiges Indiz für die erbrachte Leistung, die Bedeutung der Fakturierung ist jedoch nach dem neuen Mehrwertsteuerrecht zu relativieren. Entscheidend sind vielmehr die gesamten Umstände (vgl. E. 3.8). Es kann

daher nicht allein aus dem blossen Fehlen des Stichworts «Reinigung» in den Rechnungen geschlossen werden, dass keine entsprechenden Arbeiten ausgeführt wurden. Vielmehr sind auch die weiteren Umstände einzubeziehen. So zeigen die wenigen im Verfahren eingereichten Offerten, dass im Rahmen von Service- und Reparaturleistungen jeweils auch Reinigungen ausgeführt wurden. Zudem sind den Internetauftritten der Beschwerdeführerin zu entnehmen, dass ihre Tätigkeiten im Wesentlichen auf Reinigungsleistungen ausgerichtet sind. Diese Einschätzung deckt sich mit den Feststellungen der Vorinstanz. So wird im Bereich «[...]» eine Vielzahl von Dienstleistungen angeboten, die allesamt Reinigungsarbeiten betreffen (z.B. [...]; vgl. < [...] > [zuletzt aufgerufen am 29. September 2025], jeweils unter «Dienstleistungen» die einzelnen Sparten). Auch der Unternehmensbereich «Lüftungsservice» wird ausdrücklich als Betrieb für Lüftungsreinigung, Hygiene und Desinfektion beschrieben (vgl. < [...] > [zuletzt aufgerufen am 29. September 2025]). Lediglich im Bereich «Klimaservice» finden sich Tätigkeiten, die nicht von vornherein als Reinigungen einzuordnen wären. Doch selbst dort wird im Rahmen der Wartung der Klimaanlage ein Grossteil der aufgezählten Tätigkeiten als Reinigungsleistungen bezeichnet (vgl. < [...] > [zuletzt aufgerufen am 29. September 2025], unter «Produkte» > «Benutzerhandbücher»). Zusammengenommen rechtfertigen diese Indizien durchaus die Annahme der Vorinstanz, dass unter den pauschal als «Service» oder «Wartung» verrechneten Leistungen zumindest auch ein relevanter Anteil an Reinigung enthalten war. Der Vollständigkeitshalber ist darauf hinzuweisen, dass gemäss den ab 1. Januar 2025 geltenden Anpassungen bei den Saldosteuersätzen die Stichworte Service und Reinigung unter einer gemeinsamen Tätigkeit zusammengefasst sind und somit dem gleichen Saldosteuersatz von 5,3 % unterliegen (Anhang zur Verordnung der ESTV vom 5. September 2024 über die Höhe der Saldosteuersätze nach Branchen und Tätigkeiten [SR 641.202.62]). Diese Neuregelung verdeutlicht, dass Reparaturen bzw. Serviceleistungen in der Praxis regelmässig mit Reinigungsarbeiten verbunden sind. In diesem Zusammenhang ist somit das Vorbringen der Beschwerdeführerin zu prüfen, die Reinigungsleistung stelle gemäss Art. 19 Abs. 4 MWSTG eine akzessorische Nebenleistung zu den Service- und Reparaturleistungen dar. Wird diese Sichtweise verworfen, ist grundsätzlich von zwei voneinander unabhängigen Leistungen, die selbständig behandelt werden, auszugehen (Art. 19 Abs. 1 MWSTG). Wie in Erwägung 3.4.2 aufgezeigt, setzt die Annahme einer unselbständigen Nebenleistung laut ständiger Rechtsprechung kumulativ voraus, dass sie im Vergleich zur Hauptleistung nebensächlich ist, mit dieser wirtschaftlich eng zusammenhängt, sie wirtschaftlich ergänzt, verbessert oder abrundet und üblicherweise mit ihr vorkommt. Die Bejahung einer Nebenleistung hat Ausnahmecharakter. Entgegen der Ansicht der Beschwerdeführerin erscheinen die Reinigungsarbeiten im Verhältnis zu Reparaturen bzw. Serviceleistungen nicht als nebensächlich in dem Sinn, dass erstere (Neben)-Leistung die letzteren (Haupt)-Leistungen wirtschaftlich nur ergänzen, verbessern oder abrunden würde. Der von der Beschwerdeführerin gezogene Vergleich mit einer Autoreparaturwerkstatt überzeugt deshalb nicht: Während dort die Fahrzeugreinigung typischerweise lediglich als beiläufiger Zusatzservice erbracht wird, zeigen die konkreten Umstände im vorliegenden Fall - wie bereits eingangs dargelegt -, dass Reinigungen nicht nur am Rand, sondern regelmässig als wesentlicher Bestandteil der angebotenen Leistungen auftreten. Damit unterscheidet sich die Konstellation grundlegend vom Werkstatt-Beispiel: Dort bleibt die Reinigung im Verhältnis zur Haupttätigkeit klar untergeordnet, während sie im Betrieb der Beschwerdeführerin gerade eine zentrale, von der Kundschaft erwartete Leistung darstellt, welche den Gesamtcharakter des Angebots prägt. Da bereits die fehlende

Nebensächlichkeit der streitbetroffenen Reinigungsleistungen zu den Service- und Reparaturleistungen die Annahme einer unselbstständigen Nebenleistung ausschliesst, erübrigt sich die Prüfung der übrigen kumulativ zu erfüllenden Voraussetzungen. Da es sich vorliegend bei den Service- und Reparaturleistungen sowie Reinigungsleistungen um zwei voneinander unabhängige Leistungen handelt, könnte vorliegend ein Fall von Art. 19 Abs. 2 MWSTG vorliegen und damit die Regelung von Art. 88 Abs. 2 MWSTV 2017 zur Anwendung kommen. Aus den aktenkundigen Rechnungen ergibt sich, dass die Beschwerdeführerin teilweise Service- und Reparaturleistungen sowie Reinigungsleistungen zu einem Gesamtentgelt fakturiert hat. Es ist kalkulatorisch jedoch weder mit den Rechnungen noch anderen Dokumenten (bspw. Offerten, Arbeitsrapporte oder interne Kalkulationen) nachgewiesen, welcher Anteil der Gesamtleistung auf die einzelnen Teilleistungen entfällt. Damit ist das Gesamtentgelt dieser Leistungen gemäss Art. 88 Abs. 2 MWSTV 2017 zum höheren bewilligten Saldosteuersatz abzurechnen (vgl. E. 3.6.3). Es ist somit korrekt, festzuhalten, dass der Steuersatz für «Klima- und Lüftungsanlagen: Reinigen» auf den Umsatz aus diesen Leistungen anzuwenden ist.

E. 4.1.2.5

Zusammenfassend ist somit die vorgenommene Zuordnung von Leistungen der Rechtsvorgängerin der Beschwerdeführerin zu den bewilligten Saldosteuersätzen in den Jahren 2016/2017 anhand der detaillierten Überprüfung sämtlicher Rechnungen durch die Vorinstanz insgesamt zu bestätigen.

E. 4.2.1

Die Beschwerdeführerin bringt vor, der Einspracheentscheid strotze nur so von Unterstellungen, Vermutungen und fehlerhaften Schätzungen. An allen Ecken und Enden mangle es an seriösen Abklärungen bzw. Untersuchungen. Steuerbegründende Tatsachen müssten seitens der Steuerverwaltung nachgewiesen werden; Vermutungen und Unterstellungen genügten nicht (Beschwerde, S. 3, Bst. B). Generell leide das Verfahren daran, dass die Ermittlungen von Seiten der Mehrwertsteuerverwaltung nicht von Fachleuten durchgeführt worden seien. Es fehle an der Meinung von Praktikern, welche sich in der Materie auskennen würden. Auch im Einspracheverfahren seien ihre Anträge auf eine nochmalige Revision zurückgewiesen worden, und ihren Gesuchen um Vorladung sei nicht entsprochen worden. Auch an der Besichtigung des umfangreichen Ersatzteillagers sei kein Interesse gezeigt worden (Beschwerde, S. 2, Bst. A). Anstelle einer zusätzlichen Besprechung sei nur umfangreiche Arbeitszeit mit der Kontrolle von Rechnungen, Belegen usw. verbraucht worden. Dass diese Art der Abklärung zu keinem vernünftigen Ergebnis führen könne, verstehe sich von selbst (Beschwerde, S. 3, Bst. B). Die Beschwerdeführerin macht weiter geltend, Ermessensveranlagungen müssten pflichtgemäss erfolgen. Das heisse, der Sachverhalt sei so weit als möglich abzuklären und die Verhältnisse des Einzelfalls seien zu berücksichtigen. Sämtliche bekannten Tatsachen seien festzuhalten, und die Veranlagungsbehörde müsse im zumutbaren Rahmen Auskünfte und Unterlagen einholen. Unzulässig sei es, einem Pflichtigen nur aufgrund von Vermutungen und Unterstellungen Einkünfte in einem bestimmten Umfang zuzurechnen und ihm die Erbringung eines negativen Beweises aufzubürden. Pflichtgemässes Ermessen bedeute zudem, dass die Veranlagung nach bestem Wissen und Gewissen zu erfolgen habe. Auch sei das rechtliche Gehör bei Ermessensveranlagungen zu gewähren (Beschwerde, S. 3, Bst. B).

E. 4.2.2.1

Im vorliegenden Fall hat die Vorinstanz die Zuordnung der Leistungen zu den Saldosteuersätzen in den Steuerperioden 2018/1. Semester 2019 ermessensweise mittels Umlage auf Grundlage der Jahre 2016/2017 ermittelt. Zu untersuchen ist, ob diese Ermessenseinschätzung zu Recht erfolgt ist. Wie erwähnt, ist dabei zu prüfen, ob die Voraussetzungen für eine Ermessenseinschätzung gegeben waren («erste Stufe» [E. 3.7.6.4], dazu nachfolgend: E. 4.2.2.2). Ist die Rechtmässigkeit der Vornahme einer Ermessenseinschätzung zu bejahen, ist - mit der gebotenen Zurückhaltung (E. 3.7.6.3) - zu prüfen, ob die Vorinstanz die Ermessensveranlagung pflichtgemäss vorgenommen hat («zweite Stufe» [E. 3.7.6.4], dazu nachfolgend: E. 4.2.2.3) und, falls dies ebenfalls zu bejahen ist, ob es der Beschwerdeführerin gelingt, die Unrichtigkeit der vorinstanzlichen Schätzung nachzuweisen («dritte Stufe» [E. 3.7.6.4], dazu nachfolgend: E. 4.2.2.4).

E. 4.2.2.2

Grundsätzliche Voraussetzung für eine zulässige Ermessenseinschätzung ist, dass die ESTV ihrer Untersuchungspflicht nachgekommen ist (vgl. E. 1.4.1). Dies war entgegen der beschwerdeführerischen Ansicht der Fall. Die ESTV nahm vorliegend eine Kontrolle vor Ort vor und eruierte mittels sämtlicher vorgelegener Rechnungen der Jahre 2016 und 2017 die Zuteilung der Leistungen zu den bewilligten Saldosteuersätzen. Sie verlangte diesbezüglich mehrmals mit Schreiben und Fristansetzungen die nicht eingereichten Kundenrechnungen der Jahre 2016 und 2017 ein und gab der Beschwerdeführerin genug Zeit, diese beizubringen (vgl. Sachverhalt Bst. D.b). Inwiefern die Kontrolle der Kundenrechnungen zu keinem vernünftigen Ergebnis hätte führen sollen, wie dies die Beschwerdeführerin behauptet, ist für das Bundesverwaltungsgericht nicht ersichtlich und wird von der Beschwerdeführerin auch nicht näher begründet. Auch aus der Tatsache, dass die Vorinstanz das Ersatzteillager nicht besichtigt hat, ergibt sich keine Verletzung der Untersuchungspflicht, da nicht ersichtlich ist, welchen Erkenntnisgewinn eine solche Besichtigung im vorliegenden Fall hätte bringen können (vgl. E. 1.4.4) - zumal der vorliegend bewilligte höhere Saldosteuersatz (Klima-, Lüftungsanlagen: Reinigen) auch dann zur Anwendung kommt, wenn Materialaufwand anfällt (vgl. E. 4.1.2.3). Die Vorinstanz hat damit von Amtes wegen umfassende und relevante Beweismassnahmen durchgeführt und das ihr Zumutbare vorgenommen, um den entscheidwesentlichen Sachverhalt möglichst vollständig abzuklären. Von einer Verletzung der Untersuchungspflicht kann deshalb keine Rede sein. Die Vorinstanz hat zudem zutreffend dargelegt, dass die Mehrwertsteuerdeklarationen in den Steuerperioden 2016 und 2017 nicht mit den erbrachten Leistungen übereinstimmen, da die Zuordnung der Leistungen zu den bewilligten Saldosteuersätzen mangelhaft war (vgl. hierzu bereits E. 4.1.2). Sie geht sodann zu Recht davon aus, dass die Rechtsvorgängerin der Beschwerdeführerin wohl auch im Jahr 2018 und im ersten Semester 2019 die Leistungen in gleicher Weise unzutreffend zugeordnet hat. Dies ergibt sich aus den Ausführungen der Beschwerdeführerin im Schreiben vom 29. Januar 2024, worin sie darlegt, keinen Anlass gesehen zu haben, die Beurteilungskriterien in den Steuerperioden 2016 bis 2019 zu ändern. Gleichzeitig hält sie ausdrücklich fest, nach wie vor der Ansicht zu sein, dass jede Leistung, welche Material benötigt, zum tieferen Saldosteuersatz abzurechnen sei. Es ist somit nicht zu bestanden, wenn die Vorinstanz von fehlender Übereinstimmung mit dem wirklichen Sachverhalt für das Jahr 2018 und das erste Semester 2019 ausgeht. Die Vorinstanz war damit nicht nur berechtigt, sondern verpflichtet, eine Ermessenseinschätzung vorzunehmen (vgl. E.

3.7.6.1).

E. 4.2.2.3

Auf einer zweiten Stufe ist zu prüfen, ob die Schätzung selbst - also materiell - nicht zu beanstanden ist. Dabei ist - wie bereits in Erwägung 3.7.6.3 dargelegt - zu beachten, dass das Bundesverwaltungsgericht sein Ermessen grundsätzlich nur dann an die Stelle jenes der Vorinstanz setzt, wenn dieser bei der Schätzung erhebliche Ermessensfehler unterlaufen sind. Bei einer Ermessenseinschätzung ist keine konkrete Berechnungsart vorgegeben. Unter Berücksichtigung der Umstände des konkreten Einzelfalls ist jeweils diejenige Methode 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 (E. 3.7.6.2). Für die Schätzung prüfte die Vorinstanz vorliegend - gemäss eigener und soweit unbestrittener Darstellung - sämtliche Rechnungen der Jahre 2016 und 2017. Drei Rechnungstypen ordnete sie entgegen der Deklaration der Rechtsvorgängerin der Beschwerdeführerin dem höheren Saldosteuersatz zu: Rechnungen mit dem Leistungsbeschrieb «Reinigung», Rechnungen mit dem Leistungsbeschrieb «Wartung», «Service» o.ä, bei denen sowohl Service- als auch Reinigungsbestandteile vorhanden, jedoch nicht separat ausgewiesen waren und Rechnungen, die während der Kontrolle und im Verfügungsverfahren nicht vorlagen. In den Jahren 2016 und 2017 hatte die Rechtsvorgängerin Leistungen von insgesamt Fr. 2'765'508.-- zum tieferen Saldosteuersatz deklariert. Bei der Prüfung stellte die ESTV jedoch fest, dass ein grosser Teil davon - nämlich Fr. 1'920'383.-- - eigentlich dem höheren Saldosteuersatz hätte unterstellt werden müssen. Zunächst ergab sich daraus ein falscher Deklarationsanteil von 69 %. Nachdem im Einspracheverfahren zusätzliche Belege eingereicht worden waren, korrigierte die ESTV den Schlüssel: Effektiv waren noch Fr. 1'847'712.-- falsch deklariert, was 67 % aller zum tieferen Saldosteuersatz gemeldeten Leistungen entspricht. Dieser auf die Steuerperioden 2016/2017 basierende Prozentsatz wurde anschliessend auf die im Jahr 2018 und im ersten Semester 2019 zum tieferen Saldosteuersatz deklarierten Leistungen umgelegt, indem jeweils 67 % dieser Leistungen rechnerisch so behandelt wurden, als ob sie dem höheren Saldosteuersatz unterliegen würden; auf diesen Teil wurde dann die Differenz zwischen höherem und tieferem Saldosteuersatz nachbesteuert (Einspracheentscheid, S. 30 f., E. 8.2). Damit nennt die Vorinstanz in rechtsgenügender Weise die Überlegungen, von denen sie sich bei der Schätzung leiten liess. Die von ihr angewendete Schätzungsmethode - nämlich die Ermittlung des prozentualen Anteils der zu Unrecht zum niedrigeren Saldosteuersatz versteuerten Leistungen in den Jahren 2016/2017 (als Basis) und die Umlage auf die übrigen streitbetroffenen Steuerperioden 2018/1. Semester 2019 - ist nicht zu beanstanden. Sodann gehen aus den Akten im vorliegenden Fall keine Hinweise hervor, welche auf eine Überschreitung des pflichtgemässen Ermessens der Vorinstanz bei der Schätzung deuten würden. Namentlich hat die Vorinstanz den individuellen Verhältnissen der Beschwerdeführerin soweit als möglich Rechnung getragen, indem sie sich auf die vorhandenen Beweismittel gestützt hat (vgl. E. 3.7.6.2). Das Vorgehen der Vorinstanz, ausgehend von den geprüften Rechnungen der Jahre 2016 und 2017 den prozentualen Anteil der zu Unrecht zum tieferen Saldosteuersatz deklarierten Leistungen zu ermitteln und diesen Prozentsatz anschliessend auch auf die Jahre 2018 sowie das erste Semester 2019 anzuwenden, erweist sich ebenfalls als rechtskonform. Dieses sogenannte Umlageverfahren (E. 3.7.6.2 a.E.) ist sachgerecht, da sich die massgebenden Verhältnisse im kontrollierten Zeitabschnitt ähnlich gestalten wie in der gesamten Kontrollperiode. Wie

die Vorinstanz zutreffend ausführt (Einspracheentscheid, S. 30, E. 8.1), ist davon auszugehen, dass auch im Jahr 2018 und dem ersten Semester 2019 die Rechtsvorgängerin der Beschwerdeführerin die Rechnungen nach denselben (inkorrekten) Beurteilungskriterien zugeordnet hat. Gegenteiliges wurde weder vorgebracht noch ergibt sich solches aus den Akten. Zudem hat die Vorinstanz die Umstände des Jahres 2018 und des ersten Semesters 2019 berücksichtigt, als sie die damals tatsächlich zum tieferen Saldosteuersatz deklarierten Leistungen als Berechnungsbasis für die Nachforderung heranzog. Nach dem Dargelegten kann das Vorgehen der Vorinstanz unter Berücksichtigung der gebotenen Zurückhaltung insgesamt nicht als offensichtlich pflichtwidrig gelten (vgl. E. 3.7.6.4). Ebenso wenig sind Berechnungsfehler erkennbar.

E. 4.2.2.4

Die bisherigen Ausführungen ergeben, dass die Vorinstanz zur Vornahme einer Ermessenseinschätzung berechtigt war (E. 4.2.2.2) und dabei pflichtgemäss vorgegangen ist (E. 4.2.2.3). Die Beschwerdeführerin bringt sodann nichts vor und auch den vorliegenden Aktenstücken ist nichts zu entnehmen, was die Ermessenseinschätzungen der Vorinstanz als offensichtlich unrichtig zu qualifizieren vermöchte («dritte Stufe»). Im Ergebnis misslingt der Beschwerdeführerin der Nachweis der offensichtlichen Unrichtigkeit der vorinstanzlichen Schätzung.

E. 4.3

Schliesslich hat die Beschwerdeführerin im Jahr 2016 und im 1. Semester 2019 unbestrittenermassen Dienstleistungen von Anbietern mit Sitz im Ausland, die nicht im Register der Mehrwertsteuerpflichtigen eingetragen sind, in Anspruch genommen. Der Ort dieser Dienstleistungen befindet sich gemäss Art. 8 Abs. 1 MWSTG ebenfalls unbestrittenermassen am Sitz der wirtschaftlichen Tätigkeit der Beschwerdeführerin in der Schweiz. Somit hat die im Inland nach Art. 10 MWSTG steuerpflichtige Beschwerdeführerin hinsichtlich dieser bezogenen steuerbaren Dienstleistungen die Bezugsteuer von Fr. 642.-- nachzuentrichten.

E. 4.4

In diesem Zusammenhang ist abschliessend zu erwähnen, dass das Bundesverwaltungsgericht nicht verkennt, dass die Steuernachforderung von Fr. 78'445.-- nebst Verzugszins seit dem 30. April 2018 für die Beschwerdeführerin - wie sie vorbringt (Beschwerde, S. 4, Bst. D) - eine grosse psychische und finanzielle Belastung darstellt. Auch wenn die Beschwerdeführerin dadurch in finanzielle Schwierigkeiten geraten sollte, kann dies (selbst unter Berücksichtigung des Grundsatzes der Verhältnismässigkeit [vgl. Art. 5 Abs. 2 BV]) nicht dazu führen, dass zu ihren Gunsten in rechtsungleicher Weise von den anwendbaren Vorschriften abgewichen wird. Es steht der Beschwerdeführerin sodann offen, bei der Vorinstanz die Erstreckung der Zahlungsfrist oder Ratenzahlungen zu beantragen (Art. 90 MWSTG).

E. 5.1

Ausgangsgemäss hat die unterliegende Beschwerdeführerin die auf Fr. 5'000.-- festzusetzenden Verfahrenskosten zu tragen (Art. 63 Abs. 1 VwVG und Art. 2 Abs.1 i.V.m. Art. 4 des Reglements vom 21. Februar 2008 über die Kosten und Entschädigungen vor dem Bundesverwaltungsgericht [VGKE, SR 173.320.2]). Der von ihr einbezahlte Kostenvorschuss in gleicher Höhe ist zur Bezahlung der Verfahrenskosten zu verwenden.

E. 5.2

Eine Parteientschädigung ist nicht zuzusprechen (Art. 64 Abs. 1 VwVG e contrario und Art. 7 Abs. 1 VGKE e contrario sowie Art. 7 Abs. 3 VGKE). Das Dispositiv befindet sich auf der nächsten Seite.

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