

BVGer A-7822/2024 vom 23. Februar 2026

Bundesverwaltungsgericht, 2026-02-23, DE

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bvger_A-7822_2024

FR: TAF A-7822/2024 du 23 février 2026

IT: TAF A-7822/2024 del 23 febbraio 2026

Regeste

Mehrwertsteuer

Erwägungen

E. 1.1

Gemäss Art. 31 des Bundesgesetzes vom 17. Juni 2005 über das Bundesverwaltungsgericht (VGG, SR 173.32) beurteilt das Bundesverwaltungsgericht Beschwerden gegen Verfügungen nach Art. 5 des Bundesgesetzes vom 20. Dezember 1968 über das Verwaltungsverfahren (VwVG, SR 172.021). Der vorliegend angefochtene Einspracheentscheid vom 15. November 2024 stellt eine Verfügung nach Art. 5 VwVG dar. Eine Ausnahme nach Art. 32 VGG liegt nicht vor. Die Vorinstanz ist zudem eine Behörde im Sinn von Art. 33 VGG. Das Bundesverwaltungsgericht ist demnach für die Beurteilung der vorliegenden Beschwerde zuständig.

E. 1.2

Das Verfahren vor dem Bundesverwaltungsgericht richtet sich nach dem VwVG, soweit das VGG nichts anderes bestimmt (Art. 37 VGG; Art. 81 Abs. 1 MWSTG).

E. 1.3

Die Beschwerdeführerin ist Adressatin der angefochtenen Verfügung und von dieser betroffen. Sie ist damit zur Beschwerdeerhebung berechtigt (Art. 48 Abs. 1 VwVG). Der Einspracheentscheid vom 15. November 2024 wurde der Beschwerdeführerin am 16. November 2024 zugestellt (act. Ordner I Nr. 1). Die Beschwerde wurde am 11. Dezember 2024 der Post übergeben und dem Bundesverwaltungsgericht am 13. Dezember 2024 zugestellt. Sie erfolgte form- und fristgerecht (Art. 50 Abs. 1 und Art. 52 Abs. 1 VwVG). Auf die Beschwerde ist demnach - unter Vorbehalt des in E. 1.4 und E. 1.9.3 Ausgeführten - einzutreten.

E. 1.4

Anfechtungsobjekt im vorliegenden Verfahren vor Bundesverwaltungsgericht bildet der Einspracheentscheid vom 15. November 2024. Das Anfechtungsobjekt grenzt den Umfang des Streitgegenstands ein (BGE 133 II 35 E. 2). Dieser darf im Laufe des Beschwerdeverfahrens eingeschränkt, jedoch nicht erweitert oder qualitativ verändert werden (BGE 131 II 200 E. 3.2; BVGE 2010/19 E. 2.1).

E. 1.4.1

Zwischen den Verfahrensparteien ist umstritten, ob Steuernachforderungen bzw. eine Steuergutschrift im Umfang von Fr. 15'993.45 zu Lasten der Steuerpflichtigen (Steuerperiode 2014), Fr. 1'987.75 zu Gunsten der Steuerpflichtigen (Steuerperiode 2015),

Fr. 1'083.60 zu Lasten der Steuerpflichtigen (Steuerperiode 2016), Fr. 19'623.85 zu Lasten der Steuerpflichtigen (Steuerperiode 2017) und Fr. 1'380.- zu Lasten der Steuerpflichtigen (Steuerperiode 2018) mangels substantiierter Anfechtung im Einspracheverfahren in Teilrechtskraft erwachsen oder aber nicht in Teilrechtskraft erwachsen und Streitgegenstand des vorliegenden Beschwerdeverfahrens sind.

E. 1.4.1.1

Die Vorinstanz führt aus, die Beschwerdeführerin habe in ihrer Einsprache vom 10. Juli 2023 den Antrag gestellt, die Verfügung vom 8. Juni 2023 sei aufzuheben und die Mehrwertsteuerforderung gegenüber ihr (der Beschwerdeführerin) sei für die Steuerperioden 2014-2018 im Sinne der Begründung neu festzusetzen. Die Begründung habe sich sodann ausschliesslich auf «1. Option für die Pachtzinseinnahmen / Vorsteuerabzug» und «2. Vorsteuerabzüge auf den Rechnungen G. _____ AG und H. _____ AG / Aufrechnung Verwaltungsumsätze (Ziff. 7.7.4 f.)» bezogen. Die Beschwerdeführerin habe nur die explizit erwähnten Punkte beanstandet. Damit habe sie die übrigen Nachbelastungen nicht bestritten und folglich anerkannt. Diese nicht bestrittenen bzw. anerkannten Aufrechnungen und die damit einhergehenden Steuerkorrekturen hätten nicht Teil des Streitgegenstands im Einspracheverfahren gebildet und seien auch nicht Streitgegenstand des Beschwerdeverfahrens vor Bundesverwaltungsgericht (Vernehmlassung, Ziff. II.1). In diesem Umfang sei auf die Beschwerde nicht einzutreten. Sie habe in ihrer Einspracheentscheid zu Recht festgehalten, dass die Verfügung vom 8. Juni 2023 in diesem Umfang mangels Anfechtung in Rechtskraft erwachsen sei.

E. 1.4.1.2

Die Beschwerdeführerin ist dagegen der Auffassung, es könne nicht lediglich aus der Tatsache, dass sie die von der ESTV im Detail angeführten Positionen nicht zusätzlich substantiiert bestritten habe, eine Teilrechtskraft abgeleitet werden. Sie habe die entsprechenden Nachforderungen weder schriftlich anerkannt noch vorbehaltlos bezahlt. Sie habe gegen die Festsetzungsverfügung vom 8. Juni 2023 integral Einsprache erhoben («die Verfügung vom 8. Juni 2023 sei aufzuheben»). Von einer Anerkennung der Steuerforderung könne somit keine Rede sein. Es stehe ihr frei, sich auch im Beschwerdeverfahren noch zu den bisher nicht thematisierten Aufrechnungen zu äussern und diese zu rügen, da es sich dabei nicht um eine Erweiterung der Rechtsbegehren, sondern lediglich der Begründung handle. Wäre die Vorinstanz zudem der Meinung gewesen, dass ihre Begründung die Anforderungen an die Einsprache nicht erfülle, so wäre sie - so weiter die Beschwerdeführerin - gehalten gewesen, ihr eine Nachfrist zur Verbesserung gestützt Art. 83 Abs. 2 MWSTG (recte: Abs. 3) anzusetzen. Eine solche Aufforderung zur Verbesserung der Einsprache sei tatsächlich erfolgt, sie sei aber explizit nur darauf hingewiesen worden, dass die Einsprache ohne Angabe allfälliger Beweismittel erfolgt sei bzw. es sei ihr (lediglich) eine kurze Nachfrist zur Einreichung von Beweismitteln angesetzt worden.

E. 1.4.1.3

Die Steuerforderung einer Steuerperiode erwächst durch die in Art. 43 Abs. 1 MWSTG genannten Gründe in Rechtskraft. Demnach wird die Steuerforderung rechtskräftig durch: eine in Rechtskraft erwachsene Verfügung, einen in Rechtskraft erwachsenen Einspracheentscheid oder ein in Rechtskraft erwachsenes Urteil (Bst. a); die schriftliche

Anerkennung oder die vorbehaltlose Bezahlung einer Einschätzungsmitteilung durch die steuerpflichtige Person (Bst. b); den Eintritt der Festsetzungsverjährung (Bst. c). Der Eintritt der Rechtskraft hat zur Folge, dass die Steuerforderung - durch die steuerpflichtige Person oder die ESTV - nicht mehr korrigiert werden kann (vgl. Art. 43 Abs. 2 e contrario, Art. 42 Abs. 6 MWSTG [für die absolute Festsetzungsverjährungsfrist]; Urteil des BVer A-2909/2023 vom 11. Dezember 2024 E. 2.8 [Urteil angefochten vor BVer]). Mit den Urteilen des BVer 2C_563/2022 vom 31. Oktober 2022 E. 1.2 und 2C_392/2022 vom 15. November 2022 E. 3.6 ff. wurde die seitens des Bundesverwaltungsgerichts angestossene Rechtsprechung (vgl. Urteil des BVer A-4848/2021 vom 1. April 2022 E. 5.2) insoweit fortentwickelt, als dass die Steuerforderung nicht bloss bei teilweiser schriftlicher Anerkennung oder teilweiser vorbehaltloser Bezahlung einer Einschätzungsmitteilung teilweise in Rechtskraft erwächst (Art. 43 Abs. 1 Bst. b MWSTG). Vielmehr erwachsen nach der genannten Rechtsprechung auch Verfügungen, Einspracheentscheide oder Urteile im Sinne von Art. 43 Abs. 1 Bst. a MWSTG - insoweit sie nicht oder nicht mehr bestritten sind - partiell in Rechtskraft und bewirken damit die partielle Rechtskraft der ihnen zugrundeliegenden Steuerforderung (Urteile des BVer A-4100/2023 vom 4. Juni 2024 E. 6; A-4347/2022 vom 26. April 2024 E. 3; A-3493/2023 vom 27. Februar 2024 E. 3; Raphaël Gani/Annie Rochat Pauchard, in: Zweifel/Beusch/Glauser/Robinson [Hrsg.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer, 2. Aufl. 2025 [nachfolgend: Kommentar MWSTG], Rn. 24 zu Art. 43). Gemäss Rechtsprechung des Bundesverwaltungsgerichts kann auch eine fehlende materielle Bestreitung im Rahmen der Einsprachebegründung die Teilrechtskraft einer Steuerkorrektur zur Folge haben (Urteile des BVer A-688/2023 vom 11. Dezember 2024 E. 1.5.2 [das BVer hat dies im Urteil 9C_48/2025 vom 1. Oktober 2025 nicht beanstandet]; A-2909/2023 vom 11. Dezember 2024 E. 1.4.2 f. [bestätigt durch Urteil des BVer 9C_47/2025 vom 1. Oktober 2025]).

E. 1.4.1.4

Es trifft zu, dass die anwaltlich vertretene Beschwerdeführerin mit Einsprache vom 10. Juli 2024 beantragt hat, die Verfügung vom 8. Juni 2023 sei aufzuheben (vgl. Sachverhalt Bst. D.b). Im gleichen Satz beantragte sie jedoch die neue Festsetzung der Mehrwertsteuerforderung für die Steuerperioden 2014-2018 «im Sinne der nachfolgenden Begründung». Im Rahmen der Begründung beanstandete die Beschwerdeführerin lediglich die zwei (bzw. drei, da der zweite Punkt zwei Teilfragen umfasst) von der Vorinstanz genannten Punkte («1. Option für die Pachtzinseinnahmen / Vorsteuerabzug» und «2. Vorsteuerabzüge auf den Rechnungen G. _____ AG und H. _____ AG / [3.] Aufrechnung Verwaltungsumsätze [Ziff. 7.7.4 f.]»). Beantragt hat die Beschwerdeführerin damit die Neufestsetzung der Mehrwertsteuer unter Berücksichtigung der Vorsteuerabzüge auf den Investitionen und Betriebsaufwendungen der Liegenschaft (Name) (Ort) ab dem 1. Juli 2018 sowie der Einlageentsteuerung für vor diesem Zeitpunkt getätigte Investitionen (Begründung Ziff. 1) bzw. die vollumfänglichen Gewährung des Vorsteuerabzugs auf den Rechnungen der G. _____ AG und der H. _____ AG sowie die Korrektur der Aufrechnung von Verwaltungsumsätzen (Begründung Ziff. 2). Die beanstandeten Punkte betreffen die Steuerperioden 2016-2018 (Aufrechnung Verwaltungsumsätze) bzw. die Steuerperiode 2018 (Option Pachtzinseinnahmen, Vorsteuerabzüge Hotel-Liegenschaft (Name), Rechnungen G. _____ AG und H. _____ AG) (vgl. nachfolgend E. 3-6).

E. 1.4.1.5

Die übrigen Nachforderungen bzw. die Steuergutschrift im Umfang von Fr. 15'993.45 zu Lasten der Steuerpflichtigen (Steuerperiode 2014), Fr. 1'987.75 zu Gunsten der Steuerpflichtigen (Steuerperiode 2015), Fr. 1'083.60 zu Lasten der Steuerpflichtigen (Steuerperiode 2016), Fr. 19'623.85 zu Lasten der Steuerpflichtigen (Steuerperiode 2017) und Fr. 1'380.- zu Lasten der Steuerpflichtigen (Steuerperiode 2018) wurden von der Beschwerdeführerin hingegen nicht beanstandet und diese stellte auch keine diesbezüglichen Anträge. Die Vorinstanz hat demnach zu Recht festgehalten, dass sich der Streitgegenstand im Einspracheverfahren verengt hat. Die nicht bestrittenen Teilforderungen sind insoweit in Teilrechtskraft erwachsen und bilden nicht Streitgegenstand des vorliegenden Beschwerdeverfahrens (vgl. E. 1.4).

E. 1.4.1.6

Nach Art. 83 Abs. 2 MWSTG ist die Einsprache schriftlich bei der ESTV einzureichen. Sie hat den Antrag, dessen Begründung mit Angabe der Beweismittel sowie die Unterschrift des Einsprechers oder der Einsprecherin oder seiner oder ihrer Vertretung zu enthalten. Die Vertretung hat sich durch schriftliche Vollmacht auszuweisen. Die Beweismittel sind in der Einspracheschrift zu bezeichnen und ihr beizulegen. Genügt die Einsprache diesen Anforderungen nicht oder lässt der Antrag oder dessen Begründung die nötige Klarheit vermissen, so räumt die ESTV dem Einsprecher oder der Einsprecherin eine kurze Nachfrist zur Verbesserung ein (Art. 83 Abs. 3 Satz 1 MWSTG). Eine Verengung des Streitgegenstands ist im Einspracheverfahren zulässig. Es liegt an der einsprechenden Person zu bekunden, mit welchen Teilen der angefochtenen Verfügung sie nicht einverstanden ist (Martin Kocher, Kommentar MWSTG, Rn. 51 zu Art. 83). Entgegen der Auffassung der Beschwerdeführerin war die Vorinstanz nicht gehalten, ihr eine Nachfrist zur Verbesserung der Einsprache betreffend die übrigen Nachforderungen zu stellen, da die Beschwerdeführerin diese in keiner Weise beanstandete und sie in ihren Anträgen auch nicht erwähnte. Vielmehr durfte die Vorinstanz mangels anderweitiger Ausführungen davon ausgehen, dass diese von der Beschwerdeführerin nicht bestritten werden.

E. 1.4.2

Nach dem Ausgeführten bilden allein die Gewährung des Vorsteuerabzugs bzw. der Einlageentsteuerung im Zusammenhang mit der Liegenschaft (Name) (Ort) (Steuerperiode 2018), die Gewährung des Vorsteuerabzugs auf den Rechnungen der G. _____ AG und der H. _____ AG (Steuerperiode 2018) sowie die Aufrechnung von Verwaltungsumsätzen (Steuerperioden 2016-2018) Streitgegenstand des vorliegenden Beschwerdeverfahrens. Insoweit die Beschwerdeführerin beantragt, es sei festzustellen, dass die übrigen Steuernachforderungen nicht in Rechtskraft erwachsen seien, ist auf die Beschwerde nicht einzutreten.

E. 1.5

Mit Beschwerde an das Bundesverwaltungsgericht können die Verletzung von Bundesrecht - einschliesslich Überschreitung oder Missbrauch des Ermessens (Art. 49 Bst. a VwVG) - die unrichtige bzw. unvollständige Feststellung des rechtserheblichen Sachverhalts (Art. 49 Bst. b VwVG) und die Unangemessenheit der vorinstanzlichen Verfügung (Art. 49 Bst. c VwVG) gerügt werden.

E. 1.6

Verwaltungsverordnungen (wie MWST-Infos, MWST-Branchen-Infos, Merkblätter, Richtlinien, Kreisschreiben etc.) sind für die Justizbehörden nicht verbindlich (André

Moser et al., Prozessieren vor dem Bundesverwaltungsgericht, 3. Aufl. 2022, Rz. 2.173). Die Gerichte sollen Verwaltungsverordnungen bei ihrem Entscheid allerdings mitberücksichtigen, sofern diese eine dem Einzelfall angepasste und gerecht werdende Auslegung der anwendbaren gesetzlichen Bestimmungen zulassen (BGE 141 III 401 E. 4.2.2; 123 II 16 E. 7; BVGE 2010/33 E. 3.3.1; zum Ganzen: Urteil des BVGer A-5966/2018 vom 2. Mai 2019 E. 2.5 mit weiteren Hinweisen).

E. 1.7.1

Im Beschwerdeverfahren gilt die Untersuchungsmaxime, wonach die entscheidende Behörde den rechtlich relevanten Sachverhalt von sich aus abklären und darüber ordnungsgemäss Beweis führen muss (teilweise eingeschränkt durch Mitwirkungspflichten der Verfahrensbeteiligten). Die Beschwerdeinstanz nimmt jedoch nicht von sich aus zusätzliche Sachverhaltsabklärungen vor oder untersucht weitere Rechtsstandpunkte, für die sich aus den vorgebrachten Rügen oder den Akten nicht zumindest Anhaltspunkte ergeben (BVGE 2010/64 E. 1.4.1; Moser et al., a.a.O., Rz. 1.49 ff., 1.54 f., 3.119 ff.).

E. 1.7.2

Ist ein Sachverhalt nicht erstellt bzw. bleibt ein Umstand unbewiesen, ist zu regeln, wer die Folgen der Beweislosigkeit trägt. Im Steuerrecht gilt grundsätzlich, dass die Steuerbehörde die (objektive) Beweislast für Tatsachen trägt, welche die Steuerpflicht als solche begründen oder die Steuerforderung erhöhen (steuerbegründende und -erhöhende Tatsachen). Demgegenüber ist die steuerpflichtige Person für die steueraufhebenden und steuermindernden Tatsachen beweisbelastet, das heisst für solche Tatsachen, welche eine Steuerbefreiung oder Steuerbegünstigung bewirken (statt vieler: BGE 140 II 248 E. 3.5; Urteil des BGer 2C_443/2020 vom 8. Oktober 2020 E. 3.2.4; Urteil des BVGer A-6284/2024 vom 3. März 2025 E. 1.3).

E. 1.8

Die vorliegend zu beurteilende Sache betrifft die Steuerperioden 2016-2018. Somit ist in casu das MWSTG (mitsamt der zugehörigen Mehrwertsteuerverordnung vom 27. November 2009 [MWSTV, SR 641.201]) in den in den Jahren 2016 bis 2018 gültigen Fassungen massgebend, worauf nachfolgend - wo nicht anders vermerkt - referenziert wird. Soweit im Folgenden auf die Rechtsprechung zum früheren Bundesgesetz vom 2. September 1999 über die Mehrwertsteuer (aMWSTG; AS 2000 1300) verwiesen wird, liegt der Grund darin, dass diese im vorliegenden Fall auch für das MWSTG übernommen werden kann.

E. 1.9.1

Das Recht, eine Steuerforderung festzusetzen, verjährt gemäss Art. 42 Abs. 1 MWSTG fünf Jahre nach Ablauf der Steuerperiode, in der die Steuerforderung entstanden ist («relative Verjährungsfrist»). Die Verjährung wird durch eine auf Festsetzung oder Korrektur der Steuerforderung gerichtete empfangsbedürftige schriftliche Erklärung, eine Verfügung, einen Einspracheentscheid oder ein Urteil unterbrochen. Zu einer entsprechenden Unterbrechung der Verjährung führen auch die Ankündigung einer Kontrolle nach Art. 78 Abs. 3 oder der Beginn einer unangekündigten Kontrolle (Art. 42 Abs. 2 MWSTG). Im Falle einer angekündigten Kontrolle wird die Verjährungsfrist mit Zugang der schriftlichen Ankündigung bei der steuerpflichtigen Person unterbrochen (Urteil des BVGer A-6511/2019 vom 29. Juli 2020 E. 3.2.1.4). Wird die Verjährung durch die ESTV oder eine Rechtsmittelinstanz unterbrochen, so beginnt die relative Verjährungsfrist neu zu laufen.

Sie beträgt neu zwei Jahre (Art. 42 Abs. 3 MWSTG). Das Recht, die Steuerforderung festzusetzen, verjährt in jedem Fall zehn Jahre nach Ablauf der Steuerperiode, in der die Steuerforderung entstanden ist («absolute Verjährungsfrist»; Art. 42 Abs. 6 MWSTG). Es kann folglich für die Steuerperioden bis und mit 2014 seit dem 1. Januar 2025 keine zusätzliche Mehrwertsteuer mehr erhoben werden (vgl. Urteil des BGer 2C_1021/2020 vom 28. Juli 2021 E. 4.1; statt vieler: Urteile des BVGer A-4281/2022 vom 4. März 2024 E. 2.2; A-2686/2020 vom 15. Februar 2022 E. 3.1). Für die Steuerperiode 2015 kann seit dem 1. Januar 2026 keine zusätzliche Mehrwertsteuer mehr erhoben werden.

E. 1.9.2

Vorliegend sind u.a. die Steuerforderungen für die Steuerperioden 2014 und 2015 im Umfang von Fr. 15'993.45 zu Lasten der Beschwerdeführerin bzw. Fr. 1'987.75 zu Gunsten der Beschwerdeführerin mangels Anfechtung im Einspracheverfahren in Rechtskraft erwachsen (vgl. E. 1.4.1.5). Diese Forderungen sind demnach vor Eintritt der absoluten Verjährung für die Steuerperiode 2014 am 1. Januar 2025 bzw. für die Steuerperiode 2015 am 1. Januar 2026 rechtskräftig geworden.

E. 1.9.3

Da die Steuergutschrift für das Steuerjahr 2015 mangels Anfechtung in Rechtskraft erwachsen ist, ist auf das Begehren der Beschwerdeführerin, es sei der Eintritt der relativen Festsetzungsverjährung für diese Steuerperiode von Amtes wegen zu prüfen, nicht einzutreten (E. 1.4.2). Mit Bezug auf die - teilweise Streitgegenstand des vorliegenden Verfahrens bildenden - Nachforderungen für die Steuerperioden 2016-2018 ist Folgendes festzuhalten: Mit Bezug auf die Steuerforderung für die Steuerperiode 2016 begann die relative Verjährungsfrist am 1. Januar 2017 zu laufen und wäre am 31. Dezember 2021 abgelaufen (E. 1.9.1). Die schriftliche Ankündigung der MWST-Kontrolle (Schreiben vom 20. Juni 2019; Sachverhalt Bst. B.a) wurde der Beschwerdeführerin bzw. der von ihr bevollmächtigten Treuhänderin mittels A-Post Plus am 21. Juni 2019 zugestellt (act. Ordner I Nr. 5 und 25). Damit wurde die fünfjährige relative Verjährungsfrist unterbrochen und begann erneut für zwei Jahre zu laufen. Mit Zustellung der EM Nr. 362'899 vom 16. Juni 2021 am 17. Juni 2021 (A-Post Plus, act. Ordner I Nr. 16), der EM Nr. 362'911 vom 14. Oktober 2021 am 15. Oktober 2021 (A-Post Plus, act. Ordner I Nr. 13), der Verfügung vom 8. Juni 2023 am 9. Juni 2023 (A-Post Plus, act. Ordner I Nr. 6) sowie des Einspracheentscheids vom 15. November 2024 am 16. November 2024 (act. Ordner I Nr. 1) wurde die Verjährungsfrist erneut für jeweils zwei Jahre unterbrochen. Die relative Verjährung für die Steuerperiode 2016 ist demnach noch nicht eingetreten. Analoges gilt für die Steuerperioden 2017-2018: Auch für diese Steuernachforderungen ist die relative Verjährung noch nicht eingetreten.

E. 2.1

Der Bund erhebt eine allgemeine Verbrauchssteuer nach dem System der Nettoallphasensteuer (auch als Allphasensteuer mit Vorsteuerabzug bzw. Mehrwertsteuer bezeichnet; vgl. Art. 130 der Bundesverfassung der Schweizerischen Eidgenossenschaft vom 18. April 1999 [BV, SR 101] und Art. 1 Abs. 1 MWSTG).

E. 2.2

Der Mehrwertsteuer im Inland unterliegen die im Inland durch steuerpflichtige Personen gegen Entgelt erbrachten Leistungen; sie sind steuerbar, soweit das MWSTG keine Ausnahme vorsieht (Steuerobjekt; Art. 18 Abs. 1 MWSTG).

E. 2.2.1

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).

E. 2.2.2

Auch das Erbringen von Leistungen an eng verbundene Personen gilt als Leistungsverhältnis (Art. 26 MWSTV in Verbindung mit Art. 24 Abs. 2 MWSTG), sofern es sich nicht um reine Innenleistungen handelt. Damit es sich nicht um «reine Innenleistungen» handelt, muss die Einräumung einer Leistung an eine Drittperson nach Art. 3 Bst. c MWSTG vorliegen. Damit soll zum Ausdruck kommen, dass der wirtschaftliche Wert vom «Leistungserbringer oder der Leistungserbringerin an den Leistungsempfänger oder die Leistungsempfängerin» zugeführt wird (Botschaft vom 25. Juni 2008 zur Vereinfachung der Mehrwertsteuer, BBl 2008 6885 ff. [nachfolgend: Botschaft MWST]; 6940). Ein Leistungsgegenstand wird einer Drittperson zugeführt und verlässt die betriebliche Sphäre (zum Ganzen: Urteil des BGer 2C_403/2022 vom 12. Dezember 2022 E. 5.4.1). Nach der bundesgerichtlichen Rechtsprechung ist dabei von einer Entgeltlichkeit und von einem mehrwertsteuerlichen Leistungsaustauschverhältnis selbst dann auszugehen, wenn zwar überhaupt kein Entgelt bezeichnet und bezahlt wird, jedoch die Leistung, die der eng verbundenen Person erbracht wird, üblicherweise nur gegen Entgelt erhältlich ist (BGE 138 II 239 E. 3.3; Urteil des BGer 2C_443/2020 vom 8. Oktober 2020 E. 3.2.2). Als eng verbundene Personen gelten dabei nach Art. 3 Bst. h MWSTG in der bis am 31. Dezember 2017 geltenden Fassung (AS 2009 5203) die Inhaber und Inhaberinnen von massgebenden Beteiligungen an einem Unternehmen oder ihnen nahestehende Personen; eine massgebende Beteiligung liegt vor, wenn die Schwellenwerte gemäss Art. 69 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die direkte Bundessteuer (DBG, SR 642.11) überschritten werden oder wenn eine entsprechende Beteiligung an einer Personengesellschaft vorliegt (Urteil des BGer 2C_403/2022 vom 12. Dezember 2022 E. 5.4.1; Urteil des BVGer A-4190/2020 und A-4195/2020 vom 15. Dezember 2021 E. 3.2.3.2). Als eng verbundene Personen gelten nach Art. 3 Bst. h Ziff. 1 MWSTG in der ab dem 1. Januar 2018 geltenden Fassung (AS 2017 3575) Inhaber und Inhaberinnen von mindestens 20 % des Stamm- oder Grundkapitals eines Unternehmens oder von einer entsprechenden Beteiligung an einer Personengesellschaft oder ihnen nahestehende Personen.

E. 2.3.1

Das Entgelt stellt nicht nur Tatbestandselement des Steuerobjekts dar, sondern bildet auch die Bemessungsgrundlage der Mehrwertsteuer (Art. 24 MWSTG; BVGE 2011/44 E. 3.1; statt vieler: Urteil des BVGer A-2792/2023 vom 4. März 2025 E. 2.3 mit Hinweisen). Art. 24 Abs. 1 MWSTG hält fest, dass die Steuer vom tatsächlich empfangenen Entgelt berechnet wird. Der Grundsatz, demgemäss das tatsächlich empfangene Entgelt massgeblich ist, wird durch Art. 24 Abs. 2 MWSTG eingeschränkt. Danach gilt im Fall einer Lieferung oder Dienstleistung an eine eng verbundene Person im Sinne von Art. 3 Bst. h MWSTG der Wert als Entgelt, der unter unabhängigen Dritten vereinbart würde (Art. 24 Abs. 2 MWSTG).

E. 2.3.2

Die Anwendbarkeit dieses Drittvergleichs bedingt eine Leistung zu einem Vorzugspreis, also zu einem Entgelt, welches nicht mit dem Preis übereinstimmt, den ein unabhängiger Dritter der gleichen Abnehmerkategorie auf dem Markt zu bezahlen hätte (Urteil des BVGer A-2304/2019 vom 20. April 2020 E. 2.2.4.3 [bestätigt durch Urteil des BGer 2C_443/2020 vom 8. Oktober 2020] mit Hinweisen).

E. 2.3.3

Rechtsfolge einer Leistung zu einem Vorzugspreis an eine eng verbundene Person ist, dass für die Bemessung der Mehrwertsteuer eine besondere (fiktive) Bemessungsgrundlage herangezogen wird. Dieser Wert bemisst sich nach dem Preis, den eine Drittperson der gleichen Abnehmerkategorie auf dem Markt zu bezahlen hätte («le principe de pleine concurrence»; «dealing at arm's length»; BGE 140 II 88 E. 4.1; 138 II 545 E. 3.2; 138 II 57 E. 2.3; Urteile des BGer 2C_343/2019 vom 27. September 2019 E. 4.3 mit Hinweisen; 2A.11/2007 vom 25. Oktober 2007 E. 2.3.2; Urteile des BVGer A-2253/2022 vom 29. Januar 2024 E. 2.3.2; A-4190/2020 und A-4195/2020 vom 15. Dezember 2021 E. 3.2.4; A-2490/2020 vom 18. November 2020 E. 2.2.2, je mit Hinweisen). Um diesen sogenannten Drittpreis zu bestimmen, können die Methoden, die auch bei den direkten Steuern Anwendung finden, herangezogen werden. Nach bundesgerichtlicher Rechtsprechung erweisen sich hierzu etwa die Kostenaufschlags- («Cost Plus Method»), die Preisvergleichs- («Comparable Uncontrolled Price Method») und die Wiederverkaufspreismethode («Resale Price Method») als zulässig (Urteile des BGer 2C_403/2022 vom 12. Dezember 2022 E. 6.2; 2C_443/2020 vom 8. Oktober 2020 E. 3.2.2; Urteil des BVGer A-4155/2022 vom 31. Mai 2022 E. 2.4.3 mit Hinweisen).

E. 2.3.4

Die ESTV hat zur Ermittlung des Drittpreises grundsätzlich eine Schätzung des Werts durchzuführen und sich dabei an die im Zusammenhang mit der Ermessenseinschätzung von Art. 79 Abs. 1 MWSTG entwickelten Prinzipien und Kriterien zu halten (vgl. dazu E. 2.8). Dies gilt insbesondere für die Rechte und Pflichten der ESTV bei einer Veranlagung, für die Möglichkeit der steuerpflichtigen Person, die Veranlagung anzufechten, sowie für die Zurückhaltung, die das Bundesverwaltungsgericht bei der Überprüfung der Richtigkeit der Veranlagung an den Tag legt (Urteil des BVGer A-2490/2020 vom 18. November 2020 E. 2.2.5 [bestätigt durch Urteil des BGer 2C_27/2021 vom 5. Oktober 2021] mit Hinweisen; zur [eingeschränkten] Prüfungsdichte bei Ermessensveranlagungen vgl. Urteil des BGer 9C_302/2024 vom 27. November 2024 [zur Publikation vorgesehen] E. 3). Letzteres bedeutet namentlich, dass das Bundesverwaltungsgericht grundsätzlich nur dann sein eigenes Ermessen an die Stelle desjenigen der Vorinstanz setzt, wenn dieser bei der Schätzung erhebliche Ermessensfehler unterlaufen sind. Aus den bei der Ermessenseinschätzung geltenden Grundsätzen ist ferner abzuleiten, dass die ESTV für das Vorliegen der Voraussetzungen einer Schätzung des Drittpreises nach der allgemeinen Beweislastregel beweisbelastet ist. Sind die Voraussetzungen für eine Schätzung des Werts erfüllt (erste Stufe) und erscheint die vorinstanzliche Schätzung nicht bereits im Rahmen der durch das Bundesverwaltungsgericht mit der gebotenen Zurückhaltung vorzunehmenden Prüfung als pflichtwidrig (zweite Stufe), obliegt es in Umkehr der allgemeinen Beweislast der Steuerpflichtigen, den Nachweis für die Unrichtigkeit der Schätzung zu erbringen (dritte Stufe; zum Ganzen: Urteile des BVGer A-4347/2022 vom 26. April 2024 E. 2.3.6; A-3493/2023 vom 27. Februar 2024 E. 2.2.5 mit Hinweisen).

E. 2.4.1

Eine Leistung, die von der Steuer ausgenommen ist und für deren Versteuerung nicht nach Art. 22 MWSTG optiert wird, ist nicht steuerbar (Art. 21 Abs. 1 MWSTG).

E. 2.4.2

Die aus der Überlassung von Grundstücken und Grundstücksteilen zum Gebrauch oder zur Nutzung erzielten Umsätze sind grundsätzlich von der Steuer ausgenommen (Art. 21 Abs. 2 Ziff. 21 Teilsatz 1 MWSTG). Eine Grundstücksvermietung im Sinne dieser Steuerausnahme liegt vor, wenn der Vermieter dem Mieter ein Gebäude oder einen Gebäudeteil zum Gebrauch überlässt (vgl. Urteile des BVGer A-642/2020 vom 5. Januar 2021 E. 3.4.2; A-7749/2016 vom 17. August 2017 E. 2.2 [bestätigt durch Urteil des BGer 2C_809/2017 vom 23. April 2019]).

E. 2.4.3

Auch die Bestellung und Übertragung von dinglichen Rechten an Grundstücken stellt eine ausgenommene Leistung dar (Art. 21 Abs. 2 Ziff. 20 MWSTG).

E. 2.4.4

Laut Art. 22 Abs. 1 MWSTG (in der seit dem 1. Januar 2018 gültigen Fassung [AS 2017 3575]) kann die steuerpflichtige Person unter Vorbehalt von Art. 22 Abs. 2 MWSTG von der Steuer ausgenommene Leistungen durch offenen Ausweis der Steuer oder durch Deklaration in der Abrechnung versteuern (Britta Rehfisch/Roger Rohner, Kommentar MWSTG, Rn. 6 zu Art. 22). Eine Option ist jedoch namentlich ausgeschlossen für Vermietungen zu Wohnzwecken (Art. 22 Abs. 2 Bst. b MWSTG [in der ab dem 1. Januar 2018 gültigen Fassung [AS 2017 3575]]).

E. 2.4.4.1

Die Möglichkeit der Option durch offenen Ausweis der Steuer war bereits in der vorrevidierten Fassung von aArt. 22 Abs. 1 MWSTG (AS 2009 5203, in Kraft bis 31. Dezember 2017) vorgesehen. Dazu hat das Bundesgericht u.a. festgehalten, dass es sich beim Erfordernis des offenen Ausweises der Steuer um eine Gültigkeitsvorschrift handelt. Erforderlich ist eine kombinierte Erklärung, die einerseits eine Willenserklärung (zum Bestand der Steuer) und andererseits eine Wissenserklärung (zur Höhe der Steuer) umschliesst (BGE 140 II 495 E. 3.2.3 f.; Hervorhebung im Original). Der «offene Ausweis der Steuer» hat im Zeitpunkt der Rechnungsstellung zu erfolgen und die leistungsempfangende Person muss damit über die Steuer in Kenntnis gesetzt werden (BGE 140 II 495 E. 3.4.1 f.). Als Medium für den offenen Ausweis der Steuer kommt daher nichts anderes als die Debitorenrechnung in Frage (BGE 140 II 495 E. 3.4.2, letzter Satz; Urteil des BGer 2C_853/2021 vom 12. Mai 2022 E. 5.1; Urteile des BVGer A-642/2020 vom 5. Januar 2021 E. 3.4.3; A-7749/2016 vom 17. August 2017 E. 2.3.1 ff. [bestätigt durch Urteil des BGer 2C_809/2017 vom 23. April 2019]). Nach Art. 3 Bst. k MWSTG gilt als Rechnung «jedes Dokument, mit dem gegenüber einer Drittperson über das Entgelt für eine Leistung abgerechnet wird, gleichgültig, wie dieses Dokument im Geschäftsverkehr bezeichnet wird». Aus dem Erfordernis der Abrechnung gegenüber einer Drittperson folgt, dass interne Dokumente keine Rechnungen im Sinne der Mehrwertsteuer sind (Urteil des BVGer A-7749/2016 vom 17. August 2017 E. 2.3.1.2; Béatrice Blum, Kommentar MWSTG, Rn. 284 zu Art. 3; Botschaft MWST, 6973]). Eine Rechnung nach Art. 3 Bst. k MWSTG muss daher in Verkehr gebracht werden (Urteil des BVGer A-7749/2016 vom 17.

August 2017 E. 2.3.1.2; Felix Geiger, in: Geiger/Schluckebier [Hrsg.], Kommentar MWSTG, 2. Aufl. 2019 [nachfolgend: MWSTG-Kommentar 2019], Rn. 71 zu Art. 3).

E. 2.4.4.2

Seit Inkrafttreten der revidierten Fassung von Art. 22 Abs. 1 MWSTG (AS 2017 375) am 1. Januar 2018 kann die Option auch durch Deklaration in der Abrechnung erfolgen. Gemäss Ziff. 7.2 der MWST-Info 4 «Steuerobjekt» der ESTV (nachfolgend: MI 4; in der ab 1. Januar 2018 gültigen Fassung) hat die Deklaration in der MWST-Abrechnung unter den Ziff. 200 («Total der vereinbarten bzw. vereinnahmten Entgelte») und 205 («In Ziff. 200 enthaltene Entgelte aus von der Steuer ausgenommene Leistungen [Art. 21], für welche nach Art. 22 optiert wird») kumulativ zu erfolgen. Auf diese Praxis wird in der Rechtsprechung verwiesen (zu aArt. 22 Abs. 1 MWSTG [AS 2009 5203]: BGE 140 II 495 E. 3.4.4; Urteile des BVGer A-1223/2019 vom 29. April 2020 E. 4.5; A-7175/2014 vom 12. August 2015 E. 2.3.2; vgl. auch Honauer/Probst/Rohner/Frey, Handbuch zum Mehrwertsteuergesetz, 4. Aufl. 2024, Rz. 1570; Rehfish/Rohner, MWSTG Kommentar, Rn. 23 zu Art. 22).

E. 2.4.4.3

Beginn und Ende einer Option werden durch die in Art. 22 Abs. 1 MWSTG und Art. 39 MWSTV von der steuerpflichtigen Person geforderte klare Willenserklärung markiert (Rehfish/Rohner, Kommentar MWSTG, Rn. 28 f. zu Art. 22). Gemäss Art. 39 MWSTV (in der seit dem 1. Januar 2018 gültigen Fassung [AS 2017 6307]) muss die Option durch Deklaration in der Abrechnung in der Steuerperiode ausgeübt werden, in der die Umsatzsteuerschuld entstanden ist. Nach Ablauf der Finalisierungsfrist gemäss Art. 72 Abs. 1 MWSTG ist eine Ausübung der Option oder ein Verzicht auf eine ausgeübte Option nicht mehr möglich. Nach Art. 72 Abs. 1 MWSTG müssen Mängel in den Steuerabrechnungen spätestens in der Abrechnung über jene Abrechnungsperiode korrigiert werden, in die der 180. Tag seit Ende des betreffenden Geschäftsjahres fällt (siehe dazu nachfolgend E. 2.10). Auch wenn Art. 39 MWSTV die Finalisierungsfrist nur im Zusammenhang mit Deklaration in der Abrechnung erwähnt, findet diese «Optionsfrist» gleichermassen auch für den offenen Steuerausweis Anwendung (Urteil des BGER 2C_853/2021 vom 12. Mai 2022 E. 7.3; Rehfish/Rohner, Kommentar MWSTG, Rn. 29 zu Art. 22). Gemäss Ziff. 7.1 MI 4 kann die ursprünglich ausgestellte Rechnung unter Einhaltung der in Art. 27 MWSTG aufgeführten Voraussetzungen korrigiert werden (Verzicht auf die ausgeübte Option bzw. nachträgliche Ausübung der Option).

E. 2.5.1

Aufgrund der Bedeutung, welche im Mehrwertsteuerrecht der Rechnung zukommt, hat sich in der bundesgerichtlichen Rechtsprechung der Grundsatz «fakturierte Mehrwertsteuer gleich geschuldete Mehrwertsteuer» entwickelt (BGE 131 II 190 E. 5). Dieser Grundsatz gilt namentlich auch, wenn die Steuer fälschlicherweise oder durch eine nicht mehrwertsteuerpflichtige Person fakturiert wurde (BGE 144 II 412 E. 3.2.1; zum Ganzen: Urteil des BGER 2C_266/2019 vom 23. Januar 2020 E. 2.5.1 mit weiteren Hinweisen; Urteil des BVGer A-4099/2023 vom 4. Juni 2024 E. 5.1).

E. 2.5.2

Das Mehrwertsteuerrecht von 2009 kodifiziert das Prinzip «fakturierte Mehrwertsteuer gleich geschuldete Mehrwertsteuer» erstmals auf Gesetzesebene (BGE 144 II 412 E. 3.2.2 mit weiteren Hinweisen). Die positivrechtliche Regel findet sich in Art. 27 Abs. 2-4

MWSTG. Aufgrund der Teilrevision des Gesetzes vom 30. September 2016 hat Art. 27 MWSTG mit Wirkung ab 1. Januar 2018 teils einen neuen Wortlaut erhalten (AS 2017 3575). Gemäss Art. 27 Abs. 2 MWSTG schuldet, wer in einer Rechnung eine Steuer ausweist, obwohl er zu deren Ausweis nicht berechtigt ist, oder wer für eine Leistung eine zu hohe Steuer ausweist, die ausgewiesene Steuer, es sei denn: es erfolgt eine Korrektur der Rechnung nach Absatz 4 (Bst. a); oder er oder sie macht glaubhaft, dass dem Bund kein Steuerausfall entstanden ist; kein Steuerausfall entsteht namentlich, wenn der Rechnungsempfänger oder die Rechnungsempfängerin keinen Vorsteuerabzug vorgenommen hat oder die geltend gemachte Vorsteuer dem Bund zurückerstattet worden ist (Bst. b) (Hervorhebung durch das Gericht). Gemäss der bis zum 31. Dezember 2017 gültigen Fassung war der fehlende Steuerausfall vom Steuerpflichtigen nachzuweisen («er oder sie weist nach»; AS 2009 5203). Erforderlich war ein Vollbeweis, dass kein Steuerausfall eingetreten ist (Urteile des BGer 2C_266/2019 vom 23. Januar 2020 E. 2.5.2 mit weiteren Hinweisen; 2C_411/2014 vom 15. September 2014 E. 2.3.6 ff.; Urteil des BVGer A-4099/2023 vom 4. Juni 2024 E. 5.4).

E. 2.5.3

Die Definition von Art. 3 Bst. k MWSTG (E. 2.4.4.1) gilt auch für den Begriff der Rechnung im Sinne von Art. 27 MWSTG (Blum, Kommentar MWSTG, Rn. 3 zu Art. 27; Regine Schluckebier, MWSTG-Kommentar 2019, Rn. 13 zu Art. 27). Dabei muss der Leistungsempfänger im Anwendungsbereich von Art. 27 Abs. 2 MWSTG in den Besitz einer Rechnung gelangen, die ihm den Nachweis der Einforderung der Mehrwertsteuer und ihn daher zur Vornahme des Vorsteuerabzugs berechtigt. Unter dem Steuerausweis im Sinne dieser Bestimmung ist daher das offene Überwälzen der inländischen Mehrwertsteuer in einer Rechnung zu verstehen (BGE 144 II 412 E. 3.2.4; Blum, Kommentar MWSTG, Rn. 4 zu Art. 27). Die Rechnung muss konkret geeignet sein, die Gefährdung des Steueraufkommens als hinreichend wahrscheinlich erscheinen zu lassen (Schluckebier, MWSTG-Kommentar 2019, Rn. 13 zu Art. 27).

E. 2.6.1

Die steuerpflichtige Person kann im Rahmen ihrer unternehmerischen Tätigkeit, unter Vorbehalt der Art. 29 und 33 MWSTG, die in Art. 28 Abs. 1 MWSTG genannten Vorsteuern abziehen (Art. 28 Abs. 1 MWSTG). Der Abzug der Vorsteuer ist nur zulässig, wenn sie nachweist, dass sie die Vorsteuer tatsächlich bezahlt hat (Art. 28 Abs. 3 MWSTG in der ab 1. Januar 2018 geltenden Fassung [bis zum 31. Dezember 2017: Art. 28 Abs. 4 MWSTG; AS 2017 3575]). Art. 28 MWSTG stellt somit einzig darauf ab, dass die Vorsteuern im Rahmen der unternehmerischen Tätigkeit anfallen (statt vieler: Urteile des BVGer A-3360/2024 vom 11. Dezember 2024 E. 2.7.1; A-5711/2022 vom 1. Februar 2024 E. 2.8.4, je mit weiteren Hinweisen).

E. 2.6.2

Der Anspruch auf Vorsteuerabzug entsteht bei Abrechnung nach vereinbarten Entgelten im Zeitpunkt des Empfangs der Rechnung (Art. 40 Abs. 1 Ingress MWSTG; Urteil des BGer 9C_756/2023 vom 31. Juli 2017 E. 3.1). In Anlehnung an die prozessrechtlichen Regeln des Empfangs mitteilungsbedürftiger Akte ist dies der Fall, wenn das Schriftstück in die Machtsphäre des Empfängers gelangt (Michael Beusch, MWSTG-Kommentar 2019 Rn. 17 zu Art. 40; zustimmend Raphaël Gani/Annie Rochat Pauchard, Kommentar MWSTG, Rn. 12 zu Art. 40). Im Falle der Abrechnung nach vereinnahmten Entgelten entsteht der

Anspruch auf Vorsteuerabzug im Zeitpunkt der Bezahlung (Art. 40 Abs. 2 MWSTG).

E. 2.6.3

Kein Anspruch auf Vorsteuerabzug besteht bei Leistungen und bei der Einfuhr von Gegenständen, die für die Erbringung von Leistungen, die von der Steuer ausgenommen sind und für deren Versteuerung nicht optiert wurde, verwendet werden (Art. 29 Abs. 1 MWSTG).

E. 2.6.4.1

Verwendet die steuerpflichtige Person Gegenstände, Teile davon oder Dienstleistungen auch ausserhalb ihrer unternehmerischen Tätigkeit oder innerhalb ihrer unternehmerischen Tätigkeit sowohl für Leistungen, die zum Vorsteuerabzug berechtigen, als auch für Leistungen, die vom Vorsteuerabzug ausgeschlossen sind, so hat sie den Vorsteuerabzug nach dem Verhältnis der Verwendung zu korrigieren (Art. 30 Abs. 1 MWSTG).

E. 2.6.4.2

Nach Art. 65 MWSTV kann die Korrektur des Vorsteuerabzugs nach dem effektiven Verwendungszweck (Bst. a); anhand von Pauschalmethoden mit von der ESTV festgelegten Pauschalen (Bst. b) oder gestützt auf eigene Berechnungen vorgenommen werden (Bst. c). Die ESTV legt gemäss Art. 66 MWSTV u.a. namentlich Pauschalen fest für die Gewährung von Krediten und für Zinseinnahmen und Einnahmen aus dem Handel mit Wertpapieren (Bst. d) sowie für die Verwaltung von eigenen Immobilien, für deren Besteuerung nicht nach Art. 22 MWSTG optiert wird (Bst. e). Gemäss Ziff. 4.3.2 der MWST-Info 9 «Vorsteuerabzug und Vorsteuerkorrekturen» der ESTV (nachfolgend MI 9; in der vorliegend anwendbaren, am 9. Februar 2015 publizierten Fassung) kann die Vorsteuerkorrektur für die gemischt verwendete Verwaltungsinfrastruktur mit 0,02 % der Zinseinnahmen und der Einnahmen aus dem Handel mit Wertpapieren ermittelt werden, sofern die Zinseinnahmen (Entschädigungen für die Kreditgewährung und Kommissionen, nicht aber die Aus- bzw. Rückzahlung der Kredite) und Einnahmen aus dem Handel mit Wertpapieren (...) mehr als Fr. 10'000 Franken pro Jahr und mehr als 5 % des Gesamtumsatzes betragen. Unterhalb dieser Minimalwerte ist keine Korrektur vorzunehmen. Gemäss Ziff. 4.3.3 MI 9 (in der vorliegend anwendbaren, am 19. August 2013 publizierten Fassung) ist betreffend die Verwaltung von eigenen, nicht optierten Immobilien eine Korrektur vorzunehmen, wenn die Brutto-Mieteinnahmen (inkl. Nebenkosten) mehr als Fr. 10'000.- pro Jahr betragen. Die Vorsteuerkorrektur für die gemischt verwendete Verwaltungsinfrastruktur kann pauschal mit 0,07 % der unternehmerischen, nicht zum Vorsteuerabzug berechtigenden Brutto-Mieteinnahmen (inkl. Nebenkosten) erfolgen.

E. 2.6.5

Sind die Voraussetzungen des Vorsteuerabzugs zum Zeitpunkt des Leistungsempfangs nicht gegeben, treten sie jedoch später ein, so kann der Vorsteuerabzug gemäss Art. 32 MWSTG bei Eintritt der Voraussetzungen nachgeholt werden (Tobias Felix Rohner, Der nachträgliche Vorsteuerabzug [Einlageentsteuerung] im schweizerischen MWSTG und nach der 6. MwSt.-Richtlinie der EU, 2007, S. 109 f., Daniel Riedo, Vom Wesen der Mehrwertsteuer als allgemeine Verbrauchsteuer und von den entsprechenden Wirkungen auf das schweizerische Recht, 1999, S. 273 ff). Gemäss Art. 32 Abs. 1 MWSTG müssen dafür die Kriterien des Vorsteuerabzugsrechts (Art. 28 ff. MWSTG) erfüllt sein. Der Vorsteuerabzug kann in solchen Fällen in derjenigen Abrechnungsperiode vorgenommen

werden, in der die Voraussetzungen hierfür eingetreten sind (Urteile des BVGer A-3360/2024 vom 11. Dezember 2024 E. 2.7.4.3 [angefochten beim BGer]; A-1382/2015 vom 11. August 2015 E. 8.1.1; Philip Robinson/Melanie Dittli, Kommentar MWSTG, Rn. 8 zu Art. 32).

E. 2.7.1

Die Veranlagung und Entrichtung der Inlandsteuer erfolgt nach dem Selbstveranlagungsprinzip. Die steuerpflichtige Person stellt dabei eigenständig fest, ob sie die Voraussetzungen der subjektiven Steuerpflicht (Art. 10 und 66 MWSTG) erfüllt, ermittelt die Steuerforderung selber (Art. 71 MWSTG) und begleicht diese innerhalb von 60 Tagen nach Ablauf der Abrechnungsperiode (Art. 86 Abs. 1 MWSTG). Das Selbstveranlagungsprinzip bedeutet somit, dass der Leistungserbringer 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 mit Hinweisen]).

E. 2.7.2

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 OR; 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 [bestätigt durch Urteil des BGer 2C_933/2021 vom 23. September 2022], je mit weiterem Hinweis). 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 auszugestalten 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 mit Hinweisen).

E. 2.7.3

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. 2.7.2). 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 2019, Rn. 21 zu Art. 78; 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. 2.8.1

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). Wird die Mehrwertsteuer effektiv abgerechnet, entspricht die Steuerforderung der Differenz zwischen geschuldeter Steuer und Vorsteuerguthaben (Art. 36 Abs. 2 MWSTG). Die ESTV hat daher nicht bloss die Steuerschuld, sondern grundsätzlich auch die Vorsteuern zu schätzen (vgl. BLUM, MWSTG-Kommentar 2019, Rn. 19 zu Art. 79). Die Festsetzung der Steuerforderung erfolgt mit einer Einschätzungsmittelung (Art. 79 Abs. 2 MWSTG).

E. 2.8.2

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, 2C_1078/2012 vom 24. Mai 2014 E. 2.2 mit 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. 2.8.3

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. 2.8.4

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 Erfahrungszahlen. 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, A-6393/2016 vom 14. September 2017 E. 2.5.2).

E. 2.8.5

Das Bundesverwaltungsgericht überprüft das Vorliegen der Voraussetzungen für die Vornahme einer Ermessenstaxation uneingeschränkt. Bei der Überprüfung von zulässigerweise erfolgten Ermessensveranlagungen auferlegt sich das Bundesverwaltungsgericht als ausserhalb der Verwaltungsorganisation und Behördenhierarchie stehendes, von der richterlichen Unabhängigkeit bestimmtes Gericht trotz des möglichen Rügegrundes der Unangemessenheit (E. 1.5) 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, 2C_1078/2012 vom 24. Mai 2014 E. 2.5; Urteile des BVGer A-2713/2024 vom 14. August 2025 E. 2.8.1; 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. An der seit Jahrzehnten mit gutem Grund vertretenen Formel («gewisse Zurückhaltung») sei festzuhalten. Diese finde zwar weder im materiellen Mehrwertsteuerrecht noch im Verfahrensrecht eine ausdrückliche gesetzliche Grundlage. Die Selbstbeschränkung beruhe auf einer praktischen Notwendigkeit und sei unter rechtlichen Gesichtspunkten nicht zu beanstanden, solange die Prüfung des Bundesverwaltungsgerichts nicht zu einer blossen Prüfung der Willkür verkomme (BGE 151 II 289 E. 3.4.5).

E. 2.8.6

Die Beweislast für das Vorliegen der Voraussetzungen für die Ermessenseinschätzung trägt nach der allgemeinen Beweislastregel (vgl. E. 1.7.2) die ESTV (statt vieler: Urteil des BVerfG A-2315/2021 vom 14. März 2023 E. 2.5.2 [bestätigt durch Urteil des BVerfG 9C_306/2023 vom 19. Dezember 2023]). Sind die Voraussetzungen für die Ermessenseinschätzung erfüllt («erste Stufe») und erscheint die vorinstanzliche Schätzung nicht bereits im Rahmen der durch das Bundesverwaltungsgericht mit der gebotenen Zurückhaltung vorzunehmenden Prüfung als pflichtwidrig («zweite Stufe»), obliegt es - in Umkehr der allgemeinen Beweislast - der steuerpflichtigen Person, den Nachweis für die offensichtliche Unrichtigkeit der Schätzung zu erbringen («dritte Stufe»; statt vieler: Urteil des BVerfG A-2315/2021 vom 14. März 2023 E. 2.5.2 [bestätigt durch Urteil des BVerfG 9C_306/2023 vom 19. Dezember 2023]).

E. 2.8.7

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 nachzuweisen, dass die von der ESTV vorgenommene Schätzung offensichtlich unrichtig ist; dabei hat sie auch den Beweis für ihre vorgebrachten Behauptungen zu erbringen (statt vieler: Urteil des BVerfG 2C_27/2021 vom 5. Oktober 2021 E. 3.1.4; statt vieler: Urteil des BVerfG A-2315/2021 vom 14. März 2023 E. 2.5.2 [bestätigt durch Urteil des BVerfG 9C_306/2023 vom 19. Dezember 2023]). 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: Urteil des BVerfG A-2315/2021 vom 14. März 2023 E. 2.5.2 mit Hinweisen [bestätigt durch Urteil des BVerfG 9C_306/2023 vom 19. Dezember 2023]). Dies ist das Resultat einer Situation, die sie letztlich - in Missachtung ihrer Mitwirkungspflichten (vgl. E. 1.7.1 und 2.7.1 f.) - selbst zu vertreten hat. Die steuerpflichtige Person muss somit die Ungewissheit tragen, die eine Schätzung zwangsläufig mit sich bringt (vgl. Urteile des BVerfG A-5892/2018 vom 4. Juli 2019 E. 2.8; A-1133/2018 vom 26. September 2018 E. 2.8.2 [bestätigt durch Urteil des BVerfG 2C_1010/2018 vom 21. Dezember 2018]).

E. 2.9

Die Steuer wird je Steuerperiode erhoben. Als Steuerperiode gilt das Kalenderjahr (Art. 34 Abs. 1 und 2 MWSTG). Innerhalb der Steuerperiode erfolgt die Abrechnung (nachfolgend: E. 2.10) der Steuer in der Regel vierteljährlich (Art. 35 Abs. 1 Bst. a MWSTG). Bei Anwendung der effektiven Abrechnungsmethode berechnet sich die Steuerforderung nach der Differenz zwischen der geschuldeten Inlandsteuer, der Bezugsteuer sowie der im Verlagerungsverfahren deklarierten Einfuhrsteuer und dem Vorsteuerguthaben der entsprechenden Abrechnungsperiode (Art. 36 Abs. 2 MWSTG). Im Falle der Abrechnung nach vereinnahmten Entgelten entsteht der Anspruch auf Vorsteuerabzug im Zeitpunkt der Bezahlung. Die Umsatzsteuerschuld entsteht mit der Vereinnahmung des Entgelts (Art. 40 Abs. 2 MWSTG).

E. 2.10.1

Gemäss Art. 71 Abs. 1 MWSTG hat die steuerpflichtige Person gegenüber der ESTV innert 60 Tagen nach Ablauf der Abrechnungsperiode unaufgefordert in der vorgeschriebenen Form über die Steuerforderung abzurechnen. Stellt die steuerpflichtige Person im Rahmen

der Erstellung ihres Jahresabschlusses Mängel in ihren Steuerabrechnungen fest, so muss sie diese spätestens in der Abrechnung über jene Abrechnungsperiode korrigieren, in die der 180. Tag seit Ende des betreffenden Geschäftsjahres fällt (Art. 72 Abs. 1 MWSTG). In diesem Zusammenhang sind insbesondere auch die deklarierten Umsätze und Vorsteuerabzüge jährlich mit der Buchhaltung abzustimmen und hierfür geeignete Unterlagen zu erstellen (vgl. Art. 72 Abs. 1 MWSTG i.V.m. Art. 128 Abs. 2 und 3 MWSTV).

E. 2.10.2

Mit der Erstellung des Jahresabschlusses hat die steuerpflichtige Person die Buchhaltung zu überprüfen. Teil dieser Überprüfung ist die Kontrolle der gesetzeskonformen Abrechnung der Mehrwertsteuer. Der Gesetzgeber verlangt dabei - wie soeben gezeigt - die Erstellung einer Mehrwertsteuerabrechnung für die Steuerperiode, eine Umsatzabstimmung und gegebenenfalls eine Vorsteuerabstimmung sowie weitere Unterlagen. Diese Kontrollarbeiten werden als sog. Finalisierung bezeichnet. Der Gesetzgeber räumt der steuerpflichtigen Person eine Finalisierungsfrist ein. Diese beginnt mit dem Ende des Geschäftsjahres zu laufen. Sie beträgt in einem ersten Schritt 180 Tage, d.h. sechs Monate. Der 180. Tag nach Ablauf des Geschäftsjahrs bestimmt die Abrechnungsperiode, in der die Korrektur vorzunehmen ist. Nach Ablauf dieser Abrechnungsperiode bleiben 60 Tage für die Vornahme der Korrektur (Art. 72 Abs. 1 MWSTG; Blum, MWSTG-Kommentar 2019, Rn. 11 zu Art. 72; MWST-Info 15 «Abrechnung und Steuerentrichtung», Ziff. 7). Laut Art. 72 Abs. 2 MWSTG ist die steuerpflichtige Person verpflichtet, erkannte Mängel in Abrechnungen über zurückliegende Steuerperioden nachträglich zu korrigieren, soweit die Steuerforderungen dieser Steuerperioden nicht in Rechtskraft erwachsen oder verjährt sind. Hierbei haben nachträgliche Korrekturen der Abrechnungen in der von der ESTV vorgeschriebenen Form zu erfolgen (Art. 72 Abs. 3 MWSTG).

E. 2.11

Die Steuerforderung ist innert 60 Tagen nach Ablauf der Abrechnungsperiode durch die steuerpflichtige Person zu begleichen (Zahlungsfrist; Art. 86 Abs. 1 MWSTG). Bei verspäteter Bezahlung der Mehrwertsteuerforderung ist ohne Mahnung und unabhängig vom Verschulden ein Verzugszins zu bezahlen (Art. 87 Abs. 1 und Art. 108 Bst. a MWSTG i.V.m. Art. 1 Abs. 1 Bst. c, Art. 4 Abs. 1 Bst. a-c sowie Anhang der Zinssatzverordnung EFD vom 25. Juni 2021 [SR 631.014]). Sind mehrere Abrechnungsperioden betroffen, wird der Verzugszins praxisgemäss ab dem mittleren Verfall erhoben (Urteile des BVer A-1336/2020 vom 12. Oktober 2021 E. 3.6; A-2589/2020 vom 3. Mai 2021 E. 2.6; A-5551/2019 vom 14. Januar 2021 E. 2.6).

E. 3

Im vorliegenden Fall ist erstens streitig, ob die Beschwerdeführerin im Zusammenhang mit der ab der Steuerperiode 2018 erfolgten Vermietung bzw. Verpachtung der Liegenschaft Hotel-Restaurant (Name) in (Ort) rechtsgültig für die Besteuerung optiert hat. In diesem Zusammenhang ist auch streitig, ob die Beschwerdeführerin zum Abzug von auf diesbezüglichen Eingangsrechnungen lastenden Vorsteuern bzw. zur Einlageentsteuerung berechtigt ist (Steuerperiode 2018; nachfolgend E. 4). Zweitens wird die von der ESTV vorgenommene Aufrechnung von Immobilienverwaltungsleistungen, die die Beschwerdeführerin in den Steuerperioden 2016-2018 an ihre Aktionäre erbracht habe, beanstandet (nachfolgend E. 5). Drittens beanstandet die Beschwerdeführerin die von der

ESTV betreffend die Steuerperiode 2018 vorgenommene Vorsteuerkorrektur betreffend Eingangsrechnungen der G._____ AG und der H._____ AG (gemischte Verwendung; nachfolgend E. 6).

E. 4

Hotel-Restaurant (Name)

E. 4.1

Miet- bzw. Pachtzinseinnahmen

E. 4.1.1

In tatsächlicher Hinsicht ist unbestritten, dass die Beschwerdeführerin seit dem Erwerb im Jahre 2007 bis zur betreibungsamtlichen Grundstücksversteigerung am (Datum) Eigentümerin der Parzelle (Ort) Nr. (...) (bzw. nach einer Umparzellierung: Parzellen Nr. [...] und Nr. [...]) mit dem Hotel-Restaurant (Name) war. Ab 2011 liess sie umfangreiche Sanierungs- und Umbauarbeiten vornehmen, in deren Rahmen u.a. ein Teil der bestehenden Hotelzimmer zu Wohnungen mit der Möglichkeit von Zusatzangeboten («Seniorenresidenz») umgebaut wurden. Der Restaurants- und Hotelbetrieb wurde während des Umbaus weitergeführt. Die Führung des Hotel- und Restaurationsbetriebs hatte die Beschwerdeführerin zunächst und bis zum 31. Mai 2018 ihrer Schwestergesellschaft, der (damaligen) C.C._____ AG, übertragen. Ab dem 1. Juni 2018 übernahm die Schwestergesellschaft E._____ AG (heute: E._____ AG in Liquidation) den Betrieb der fertiggestellten Seniorenwohnungen und des sanierten Gasthauses (Einspracheentscheid Ziff. 2.2.1; Beschwerde, Ziff. III.h). Den amtlichen Akten ist weiter zu entnehmen, dass die Beschwerdeführerin in den Steuerperioden 2014-2017 keine Erträge aus Vermietung bzw. Verpachtung der Liegenschaft Hotel-Restaurant (Name) verbucht hat. Per Bilanzstichtag 31. Dezember 2018 belastete die Beschwerdeführerin dem Kontokorrent der (damaligen) E._____ AG den Betrag von Fr. 150'000.- brutto (Fr. 139'275.75 netto mit Umsatzsteuercode «Ust77» Fr. 10'724.25) mit dem Buchungstext («(Name) (Ort), Mietzins 2018») (act. Ordner II Nr. 10, Konten Nr. 1194 und 3510). Die anlässlich der Kontrolle vorgelegten Geschäftsbelege enthielten dazu weder einen Rechnungsbeleg noch einen diesbezüglichen Miet- bzw. Pachtvertrag. Auch bei der Schwestergesellschaft, der (damaligen) E._____ AG, wurden im Rahmen der im Oktober 2019 parallel durchgeführten MWST-Kontrolle keine entsprechenden Belege aufgefunden. Diese hatte den Betrag von Fr. 150'000.- ohne Vorsteuer in ihrem Konto 6000 (Miete) verbucht (act. Ordner II Nr. 15). Mit Schreiben vom 1. Oktober 2021 teilte die E._____ AG der ESTV erstmals mit, dass sie mit Bezug auf den Betrag von Fr. 150'000.- für das Steuerjahr 2018 den Vorsteuerabzug geltend mache. In diesem Zusammenhang ging der ESTV erstmals ein auf den 31. Dezember 2018 datierter Rechnungsbeleg zu, laut welchem die Beschwerdeführerin der E._____ AG den Betrag von Fr. 150'000.- inkl. 7.7 % «für die Pacht des Hotel (Name) in (Ort) vom 1.1.-31.12.2018» in Rechnung stellt (act. Ordner II Nr. 15).

E. 4.1.2

Die Vorinstanz ist zusammengefasst der Auffassung, die Beschwerdeführerin habe keine rechtsgültige Option i.S.v. Art. 22 Abs. 1 MWSTG durch Deklaration oder offenen Ausweis der Steuer vorgenommen. Die Beschwerdeführerin habe den per 31. Dezember 2018 vereinnahmten und verbuchten Umsatz nicht in der vorgeschriebenen Form unter Ziff. 205 der Abrechnung für das 4. Quartal 2018 deklariert. Auch habe sie innerhalb der

Finalisierungsfrist der Steuerperiode 2018 bis Ende August 2019 keine Korrektur- oder Berichtigungsabrechnung eingereicht. Damit habe sie keine rechtsgültige Option durch Deklaration vorgenommen. Sie habe auch keine rechtsgültige Option durch offenen Ausweis vorgenommen: Anlässlich der MWST-Kontrolle sei weder bei der Beschwerdeführerin noch bei der (damaligen) E._____ AG ein den jeweiligen Buchungen zugrunde liegender Geschäftsbeleg gefunden worden. Daraus folge, dass die Beschwerdeführerin bis zum Zeitpunkt der Kontrolle keine Rechnung nach Art. 3 Bst. k MWSTG mit offenem Ausweis der Steuer in Verkehr gebracht und der E._____ AG zugestellt habe. Ebenso habe die E._____ AG laut deren Buchführung nicht gewusst, dass sie als Leistungsempfängerin der Beschwerdeführerin eine Leistung mit MWST bezahlt habe. Aus dem nachträglich von der E._____ AG erhaltenen Beleg könne nichts Gegenteiliges abgeleitet werden. Zumal dieser Beleg keine Kontierungsvermerke aufweise, die Verbuchung durch die E._____ AG ohne Vorsteuer-Code vorgenommen und laut der Beschwerdeführerin nur mündliche Vereinbarungen getroffen worden seien, sei ernsthaft zu bezweifeln, dass der Beleg der E._____ AG im Zeitpunkt der Verbuchung vorgelegen habe. Mangels rechtsgültiger Option handle es sich um eine von der Steuer ausgenommene Leistung (Art. 21 Abs. 2 Ziff. 21 MWSTG). Entsprechend stehe der Beschwerdeführerin auch kein Vorsteuerabzug auf den dieser direkt oder indirekt zuordenbaren Aufwendungen und Investitionen zu. Im Rechnungsbeleg vom 31. Dezember 2018 habe die Beschwerdeführerin die Inlandsteuer von Fr. 10'724.- offen ausgewiesen, obwohl sie zum Zeitpunkt des Inverkehrbringens der Rechnung die Option nicht mehr rechtswirksam habe ausüben können. Überdies habe die Beschwerdeführerin die ausgewiesene Leistung für den anteiligen Zeitraum vom 1. Januar 2018 bis 31. Mai 2018 gar nicht erbracht, da für diesen Zeitraum - wie in den Vorjahren 2014-2017 - die C.C._____ AG (und nicht die E._____ AG) die Leistungsempfängerin gewesen sei. Der Ausweis der Steuer sei demnach unberechtigt erfolgt, weshalb die Beschwerdeführerin die ausgewiesene Steuer gestützt auf Art. 27 Abs. 2 MWSTG schulde.

E. 4.1.3

Die Beschwerdeführerin macht geltend, der Betrieb des Hotel-Restaurant (Name) sei per 1. Juni 2018 auf die E._____ AG übertragen worden und ab diesem Zeitpunkt seien Pachtzinsen geschuldet gewesen. Zwischen den Gesellschaften sei dabei die Optierung für die Pachtzinsen mündlich vereinbart worden. Sie (die Beschwerdeführerin) habe die Option in der Folge durch offenen Ausweis auf der Rechnung ausgewiesen. Entsprechend seien ihr die Vorsteuerabzüge auf den Investitionen und Betriebsaufwendungen der Liegenschaft (Name) ab dem 1. Juni 2018 zu gewähren. Weiter sei ihr für die Investitionen vor diesem Zeitpunkt die Einlageentsteuerung zu gewähren.

E. 4.1.4

Die mit der Verpachtung des Hotel-Restaurant (Name) erzielten Umsätze sind von der Steuer ausgenommen (Art. 21 Abs. 2 Ziff. 21 Teilsatz 1 MWSTG; E. 2.4.2). Da es sich nicht um eine Vermietung ausschliesslich zu Wohnzwecken handelt, ist eine Option grundsätzlich zulässig (Art. 22 Abs. 2 Bst. b MWSTG a contrario; E. 2.4.4). Den Nachweis, dass eine rechtsgültige Option erfolgt ist, hat die Beschwerdeführerin zu erbringen (E. 1.6.2; Urteil des BGer 2C_465/2020 vom 22. Juni 2020 E. 3.2.1). Dies gelingt ihr vorliegend nicht: Für eine rechtswirksame Optierung durch Deklaration in der Abrechnung ist es nach der Praxis der ESTV erforderlich, dass der optierte Umsatz kumulativ in Ziff. 200 und 205 ausgewiesen wird (E. 2.4.4.2). Die Beschwerdeführerin hat den vereinnahmten

Betrag von Fr. 139'276.- jedoch nur unter Ziff. 200, nicht aber Ziff. 205 deklariert (act. Ordner III Nr. 17). Es ist auch keine diesbezügliche Korrektur innerhalb der Finalisierungsfrist gemäss Art. 72 Abs. 1 MWSTG erfolgt (zur Finalisierungsfrist: siehe sogleich). Eine rechtsgültige Option durch Deklaration in der Abrechnung liegt damit nicht vor. Eine rechtsgültige Option durch offenen Ausweis der Steuer hat im Zeitpunkt der Rechnungsstellung auf einer Debitorenrechnung zu erfolgen (E. 2.4.4.1). Daraus folgt, dass eine bloss mündlich vereinbarte Optierung für die Pachtzinsen dem Erfordernis des «offenen Ausweises» der Steuer nicht gerecht wird. Es darf sich beim Medium des Ausweises zudem nicht um ein rein internes Dokument handeln; sondern die Rechnung muss auch tatsächlich in Verkehr gebracht worden sein (E. 2.4.4.1). Wie die Vorinstanz zutreffend ausführt, bestehen vorliegend stichhaltige Hinweise dafür, dass die auf den 31. Dezember 2018 datierte Rechnung bis zur Durchführung der MWST-Kontrolle im Oktober 2019 nicht in Verkehr gebracht worden war. Insbesondere befand sich das Dokument weder in den Buchhaltungsunterlagen der Beschwerdeführerin noch der Adressatin und es weist keinerlei Kontierungsmerkmale auf. Dies, obwohl die Beschwerdeführerin (wie auch ihre Schwestergesellschaft) verpflichtet ist, sämtliche Geschäftsvorfälle auf der Grundlage von Belegen aufzuzeichnen und damit die sog. «Prüfspur», d.h. die Verfolgung der Geschäftsvorfälle vom Einzelbeleg über die Buchhaltung bis zur Mehrwertsteuerabrechnung, sicherzustellen (E. 2.7.2). Betreffend den Beginn einer rechtsgültigen Option ist auf den Zeitpunkt der geforderten klaren Willensäusserung der steuerpflichtigen Person abzustellen (E. 2.4.4.3). Eine solche klare Willensäusserung liegt nicht bereits vor, wenn ein rein internes Dokument erstellt wird; vielmehr bedarf eine Willensäusserung eines Empfängers, an den sie sich richtet. Dass die Beschwerdeführerin eine solche Willensäusserung gegenüber der E. _____ AG vor der MWST-Kontrolle im Oktober 2019 tätigte, ist nach dem Ausgeführten nicht erstellt. Die Beschwerdeführerin macht keinerlei Angaben zu den Umständen der Erstellung der Rechnung und zum Zeitpunkt einer allfälligen Zustellung an die E. _____ AG. Da die E. _____ AG der ESTV den Beleg erst mit Schreiben vom 1. Oktober 2021 eingereicht hat (und dieser anlässlich der Kontrollen nicht vorhanden war), muss er ihr im Zeitraum zwischen Oktober 2019 und September 2021 zugekommen sein. Indem die Beschwerdeführerin der E. _____ AG die Rechnung nachträglich hat zukommen lassen, hat sie auch erst nachträglich den Willen, für die Besteuerung zu optieren, kundgetan. Nach dem Willen des Gesetzgebers ist eine rückwirkende Option nach Ablauf der Finalisierungsfrist gemäss Art. 72 Abs. 1 MWSTG indes nicht mehr möglich (E. 2.4.4.3; Urteil des BGer 2C_853/2021 vom 12. Mai 2022 E. 7.3 mit Hinweisen). Die Finalisierungsfrist beträgt 240 Tage und beginnt mit dem ersten Tag nach Ende des Geschäftsjahres zu laufen (E. 2.10.2). Sie endete demnach betreffend die streitbetreffene Steuerperiode 2018 am 28. August 2019. Nach diesem Datum war es der Beschwerdeführerin nicht mehr möglich, die Option für die Miet- bzw. Pachtzinseinnahmen rechtsgültig auszuüben. Mangels rechtsgültiger Option handelt es sich um steuerausgenommene Umsätze (Art. 21 Abs. 2 Ziff. 21 Teilsatz 1 MWSTG).

E. 4.1.5

Die Vorinstanz hat der Beschwerdeführerin in einem nächsten Schritt die Mehrwertsteuer auf den Umsätzen aus der Verpachtung gestützt auf Art. 27 Abs. 2 MWSTG nachbelastet. Gemäss Art. 27 Abs. 2 MWSTG schuldet die ausgewiesene Steuer, wer diese in einer Rechnung ausweist, obwohl er zu deren Ausweis nicht berechtigt ist, oder wer für eine Leistung eine zu hohe Steuer ausweist, es sei denn, es erfolgt eine Korrektur der Rechnung nach Abs. 4 (Bst. a) oder er oder sie macht glaubhaft, dass dem Bund kein Steuerausfall

entstanden ist (Bst. b) (E. 2.5.2). Vorliegend ist die Rechnung vom 31. Dezember 2018 der E._____ AG zu einem Zeitpunkt zugekommen, als die Beschwerdeführerin die Option für die Besteuerung der Umsätze nicht mehr rechtsgültig ausüben konnte (E. 4.1.4). Der Ausweis der Steuer erfolgte damit zu Unrecht. Die Rechnung ist auch geeignet, das Steueraufkommen zu gefährden (E. 2.5.3). Nach Art. 28 Abs. 1 MWSTG haben steuerpflichtige Personen im Rahmen der unternehmerischen Tätigkeit Anspruch darauf, gewisse Vorsteuern abzuziehen, darunter die ihnen in Rechnung gestellte Inlandsteuer (Bst. a) (E. 2.6.1). Es besteht somit das Risiko, dass die E._____ AG die zu Unrecht ausgewiesene Steuer als Vorsteuer zurückfordert, was sie mit Schreiben vom 1. Oktober 2021 denn auch getan hat. Die Beschwerdeführerin macht ihrerseits denn auch nicht geltend, dass die Entlastungsvoraussetzungen nach Art. 27 Abs. 2 MWSTG erfüllt seien, etwa weil die geltend gemachte Vorsteuer zurückerstattet wurde (E. 2.5.2). Vor diesem Hintergrund ist der Entscheid der Vorinstanz, der Beschwerdeführerin die Steuer gestützt auf Art. 27 Abs. 2 MWSTG nachzubelasten, nicht zu beanstanden. Ob die Beschwerdeführerin der E._____ AG überdies - wie dies die Vorinstanz zusätzlich geltend macht - in der Rechnung die Steuer für eine tatsächlich nicht erbrachte Leistung ausgewiesen hat, da die Vermietung bzw. Verpachtung der Liegenschaft erst ab dem 1. Juni 2018 und nicht bereits ab dem 1. Januar 2018 erfolgte, kann vor diesem Hintergrund offenbleiben.

E. 4.2

Vorsteuerabzug betreffend die Liegenschaft Hotel-Restaurant (Name)

E. 4.2.1

Als Folge der nicht rechtsgültig ausgeübten Option hat die Vorinstanz in der Steuerperiode 2018 die Vorsteuern, die sie direkt der Vermietungsleistung der Liegenschaft Hotel-Restaurant (Name) zuordnen konnte, vom Vorsteuerabzug ausgeschlossen. Konkret handelt es sich um Vorsteuern im Betrag von Fr. 9'150.95 (Fr. 7'547.95 im Zusammenhang mit Eingangsrechnungen für laufende Gemeinkosten wie etwa Strom und Heizöl; Fr. 923.85 im Zusammenhang mit Materialkosten für Umbau und Sanierung sowie rund Fr. 680.- für Notariatskosten, insb. solche im Zusammenhang mit der Finanzierung der Liegenschaft; vgl. Ziff. 3 S. 5 der EM Nr. (...) vom 14. Oktober 2021; Ziff. II. 7.7.1 f. der Verfügung vom 8. Juni 2023 sowie Ziff. II. 3.2 des Einspracheentscheids vom 15. November 2024). Darüber hinaus hat die Vorinstanz die Vorsteuern infolge gemischter Verwendung der Verwaltungsinfrastruktur in der Steuerperiode 2018 anteilmässig im Betrag von Fr. 150.- gekürzt (Verfügung Ziff. II.9; Einspracheentscheid Ziff. II.4.2.3 und II.5.3; näher dazu nachfolgend E. 6).

E. 4.2.2

Die Beschwerdeführerin macht geltend, ihr seien (infolge der ihrer Auffassung nach rechtsgültigen) Option die Vorsteuerabzüge «auf den Investitionen und Betriebsaufwendungen der Liegenschaft (Name) (Ort) ab dem 1. Juni 2018» zu gewähren.

E. 4.2.3

Bei den aus der Verpachtung erzielten Umsätzen handelt es sich um steuerausgenommene Umsätze (E. 4.1.4 und 2.4.2). Entsprechend hat die Beschwerdeführerin keinen Anspruch auf Vorsteuerabzug auf diesen zuordenbaren Aufwendungen (Art. 29 Abs. 1 MWSTG; E. 2.6.3).

E. 4.2.4

Dass die betroffenen Aufwendungen der Liegenschaft Hotel-Restaurant (Name) zuzuordnen sind, wird von der Beschwerdeführerin nicht bestritten. Die diesbezüglichen Ausführungen der Vorinstanz sind substantiiert und nachvollziehbar. Die Verweigerung des Vorsteuerabzugs im Betrag von Fr. 9'150.95 auf den genannten Eingangsrechnungen für laufende Gemeinkosten, im Zusammenhang mit Materialkosten für Umbau und Sanierung sowie für Notariatskosten im Zusammenhang mit der Liegenschaft (u.a. Errichtung eines Grundpfandvertrags zur Errichtung von Inhaberschuldbriefen), ist nicht zu beanstanden.

E. 4.3

Einlageentsteuerung

E. 4.3.1

Die Beschwerdeführerin macht weiter geltend, ihr sei für Investitionen vor dem Zeitpunkt der Option die Einlageentsteuerung zu gewähren. «Gemäss Verfügung der Beschwerdegegnerin» handle es sich hierbei um einen Betrag von Fr. 313'500.- aus dem Jahr 2014, der die Liegenschaft (Name) betreffe und somit per 1. Juli 2018 (recte: wohl 1. Juni 2018) zur Einlageentsteuerung zuzulassen sei. Per 1. Juni 2018 seien drei volle Geschäftsjahre abgelaufen, womit die Fr. 313'500.- mit 85 % zum Vorsteuerabzug zuzulassen seien, ausmachend Fr. 19'738.90. Überdies mache sie ergänzend zu ihren früheren Vorbringen geltend, dass die (Käuferin) bei der Übernahme (Steigerung) des Hotel-Restaurants (Name) den Kaufpreis für die Liegenschaft inkl. MWST bezahlt habe (Beschwerde, Ziff. III.h).

E. 4.3.2

Eine Einlageentsteuerung darf vorgenommen werden, wenn die Voraussetzungen des Vorsteuerabzugs (Art. 28 ff. MWSTG) zum Zeitpunkt des Leistungsempfangs nicht gegeben sind, aber nachträglich eintreten (E. 2.6.5). Zumal die Beschwerdeführerin mit Bezug auf die Miet- bzw. Pachteinnahmen nicht rechtsgültig optiert hat und es sich demnach um steuerausgenommene Umsätze handelt, sind vorliegend die Voraussetzungen des Vorsteuerabzugs mit Bezug auf diesen Umsätzen zuordenbare Aufwendungen auch nachträglich nicht erfüllt (E. 4.2.3). Auch die Übertragung von dinglichen Rechten an Grundstücken ist grundsätzlich eine von der Steuer ausgenommene Leistung (Art. 21 Abs. 2 Ziff. 20 MWSTG; E. 2.4.3). Insoweit die Beschwerdeführerin geltend machen will, sie habe im Rahmen der betriebsamtlichen Versteigerung der Grundstücke für die Besteuerung optiert, obliegt ihr dafür der Nachweis (E. 1.7.2). Den Akten lassen sich keinerlei Hinweise auf eine solche Option entnehmen und die Beschwerdeführerin reicht auch keine diesbezüglichen Beweismittel zu den Akten. Damit kann nicht von einer rechtsgenügenden Option ausgegangen werden. Folglich sind die Voraussetzungen des Vorsteuerabzugs - und damit auch der Einlageentsteuerung - auch mit Bezug auf den Umsätzen aus Veräusserung des Grundstücks zuordenbaren Aufwendungen nicht gegeben.

E. 4.3.3

Überdies zählt zu den (weiteren) Voraussetzungen des Vorsteuerabzugs nach Art. 28 Abs. 3 MWSTG unter anderem der Nachweis, dass die Vorsteuer tatsächlich bezahlt wurde (E. 2.6.1). Den Kontenblättern 2014 der Beschwerdeführerin (act. Ordner II Nr. 14) ist zu entnehmen, dass diese per 31. Dezember 2014 Fr. 313'500.- zu Lasten des Aufwands für «Management Fee» (Konto Nr. 5690) dem Konto «Baukosten H/R (Name)» (Konto Nr.

1702) zuwies. Dies mit dem Buchungstext «KA Bauprojekt 2014 X.X. und Z.X.». Zu dieser Buchung finden sich jedoch in den anlässlich der MWST-Kontrolle vorgelegten Geschäftsunterlagen keinerlei Rechnungen bzw. Belege. Auch im Rahmen des Beschwerdeverfahrens reicht die Beschwerdeführerin keinerlei Nachweise zu den angeblich getätigten Investitionen von Fr. 313'500.- ein und sie macht auch keine näheren Angaben dazu. Damit scheidet die beantragte Einlageentsteuerung auch am fehlenden Nachweis der geleisteten Vorsteuern.

E. 4.3.4

Zusammengefasst ist der Einspracheentscheid auch hinsichtlich der Verweigerung des Vorsteuerabzugs und der Einlageentsteuerung im Zusammenhang mit der Liegenschaft Hotel-Restaurant (Name) (Steuerperiode 2018) zu bestätigen.

E. 5

Immobilienverwaltungsleistungen an eng verbundene Personen

E. 5.1

Die ESTV ist der Auffassung, die Beschwerdeführerin habe den ihr eng verbundenen Aktionären Z.X. und X.X. in den Steuerperioden 2016-2018 Verwaltungsdienstleistungen erbracht, ohne diese in Rechnung zu stellen. Genauer handle es sich um Verwaltungsdienstleistungen für die Liegenschaften (Liegenschaft 1) (Eigentum X.X.), (Liegenschaft 2) (Eigentum Z.X.), (Liegenschaft 3) (Eigentum Z.X.), (Liegenschaft 4) (Miteigentümerschaft X.X. und Z.X.). Die Schlussfolgerung der ESTV fusst u.a. darauf, dass gemäss einer Rechnung der G._____ AG an die Beschwerdeführerin vom 6. Mai 2018 im Zusammenhang mit der Migration der Liegenschaftsbuchhaltung der Beschwerdeführerin «HK/NK-Abrechnungen» betreffend diese Liegenschaften erstellt wurden (act. Ordner III Nr. 4). Zudem habe die I._____ AG bis zur Kündigung des Immobilienverwaltungsvertrags mit der Beschwerdeführerin per 30. Juni 2017 die betreffenden Immobilien verwaltet. Die Beschwerdeführerin habe die bezogenen Immobilienverwaltungsdienstleistungen im Betrag von total Fr. 15'743.10 brutto unter dem Konto 6540 (Rechtsberatung / Revisionsstelle) verbucht. Soweit die Rechnungen der I._____ AG die Liegenschaft einer Drittperson (der J._____ AG) betroffen hätten, habe die Beschwerdeführerin (mit Rechnungen vom 15. Januar 2016, 10. Februar 2017, 20. Dezember 2017, 21. September 2018; act. Ordner III Nr. 6) ihrerseits das Verwaltungshonorar zu einem Honoraransatz von 3.5 % der Nettomietzinsen von der Eigentümerin der Liegenschaft eingefordert. Ihren Aktionären habe sie für die unter Verwendung von Eingangsleistungen der I._____ AG erbrachten Leistungen hingegen keine Rechnung gestellt und auch keinerlei diesbezüglichen Erträge im Konto 3400 (Honorar Verwaltungen) verbucht. Da die Beschwerdeführerin diese Leistungen nicht verbucht und auch keine Geschäftsunterlagen dazu vorgelegt habe, habe sie (die ESTV) eine annäherungsweise Ermittlung des Drittpreises vorgenommen. Dazu wandte die ESTV den gegenüber der J._____ AG angewandten Honoraransatz von 3.5 % der Jahresnettomietzinsen an. Letztere ermittelte sie für die Liegenschaften (Liegenschaft 1), (Liegenschaft 2) und (Liegenschaft 3) auf der Grundlage der Werte für das Verwaltungshonorar 2015 gemäss den Rechnungen der I._____ AG (act. Ordner III Nr. 5). Für das Verwaltungshonorar für die Liegenschaft (Liegenschaft 4) stellte sie darauf ab, dass die I._____ AG für diese Liegenschaft aus «Verwaltungshonorar 2017» per 31. Dezember 2016 einen Zahlungsausstand von Fr. 3'619.95 geltend gemacht hatte (Schreiben

vom 11. Mai 2017, act. Ordner III Nr. 5). Zumal die I._____ AG gemäss Rechnungen vom 21. Dezember 2015 ihrerseits einen Honoraransatz von 1.7 % exkl. Spesen geltend machte, konnte die ESTV so annäherungsweise den mit dieser Liegenschaft erzielten Jahresnettomietzins ermitteln. Insgesamt ergaben sich ein ermitteltes Verwaltungshonorar von Fr. 21'168.60 für die Steuerperiode 2016 ([ohne Liegenschaft 4]; ausmachend MWST Fr. 1'693.49), Fr. 28'621.45 für die Steuerperiode 2017 (ausmachend MWST Fr. 2'289.71) und Fr. 28'621.45 für die Steuerperiode 2018 (ausmachend MWST Fr. 2'289.71) (vgl. Verfügung vom 8. Juni 2023, Ziff. II.7.5.4 und 7.7.4.4).

E. 5.2

Die Beschwerdeführerin bestreitet nicht, dass sie den ihr eng verbundenen Personen, X.X. und Z.X., Verwaltungsdienstleistungen erbracht hat. Sie beanstandet jedoch die Anwendung eines Honoraransatzes von pauschal 3.5 %. Auf dem Liegenschaftsverwaltungsmarkt herrsche ein notorischer Preiskampf und Verwaltungshonorare zwischen 2.5 und 2.8 % seien heute die Regel. Entsprechend sei ein Honoraransatz von max. 2.65 % anzuwenden. Zur Untermauerung des Vorbringens reichte die Beschwerdeführerin im Einspracheverfahren ein Offertenbeispiel der G._____ AG zu den Akten, in welchem ein Verwaltungshonorar von 2.75 % der Mieteinnahmen vorgeschlagen wird.

E. 5.3

Bei den Aktionären X.X. und Z.X. handelt es sich - wie erwähnt (E. 5.2) - um der Beschwerdeführerin eng verbundene Personen (E. 2.2.2). Da die Beschwerdeführerin mit Bezug auf die Verwaltungsdienstleistungen keinerlei Entgelt verbuchte und auch keine diesbezüglichen Geschäftsunterlagen vorweisen konnte, war die ESTV verpflichtet, den Drittpreis für diese Dienstleistungen nach pflichtgemäsem Ermessen zu schätzen (E. 2.3.4). Die Schätzung stützt sich vorliegend auf die vorhandenen Belege und Unterlagen und wendet den Honorarsatz an, den die Beschwerdeführerin erwiesenermassen auch im Verhältnis zu Dritten (der J._____ AG) angewandt hat. Das Vorgehen der ESTV ist damit nicht zu beanstanden. Bei dieser Sachlage obliegt es der Beschwerdeführerin, den Nachweis der Unrichtigkeit der Schätzung zu erbringen (E. 2.3.4). Indem die Beschwerdeführerin lediglich eine Immobilienverwaltungsofferte einer Drittpartei als «Beispiel» einreicht, gelingt ihr dieser Nachweis nicht. Vielmehr muss sich die Beschwerdeführerin entgegenhalten lassen, dass sie selbst im Verhältnis zur J._____ AG in den Geschäftsjahren 2015-2018 durchgehend einen Honoraransatz von 3.5 % angewandt hat (act. Ordner III Nr. 6). Öffentlich zugängliche Quellen lassen einen Honoraransatz von 3.5 % in den Steuerperioden 2016-2018 zudem nicht als unüblich erscheinen (vgl. CASH, Immobilien verwalten lassen - wann es sich lohnt, was es kostet, 10. Januar 2019, <<https://www.cash.ch/news/top-news/immobilien-verwalten-lassen-wann-es-sich-lohnt-was-es-kost-et-419274>> [abgerufen am 20. Januar 2026], wonach mit Kosten von 3.5 bis 5 % der Mieteinnahmen zu rechnen ist).

E. 5.4

Die Schätzung des Drittpreises für die in den Steuerperioden 2016-2018 an eng verbundene Personen erbrachten Verwaltungsdienstleistungen erweist sich nicht als offensichtlich unrichtig. Die Aufrechnungen der Vorinstanz sind nicht zu beanstanden.

E. 6

Vorsteuerabzug auf Eingangsrechnungen G._____ AG und H._____ AG

E. 6.1.1

In der Steuerperiode 2018 erhielt die Beschwerdeführerin zwei Rechnungen der G. _____ AG: eine Rechnung vom 10. Januar 2018 im Betrag von Fr. 9'039.60 brutto (inkl. 8 % MWST [Fr. 669.60]; Leistungszeitraum Juli-Dezember 2017) und eine Rechnung vom 6. Mai 2018 im Betrag von Fr. 5'234.20 brutto (inkl. 7.7 % MWST [Fr. 374.20]; Leistungszeitraum Januar-März 2018) (act. Ordner III Nr. 4). Gemäss den in den Akten befindlichen Belegen bestand die erhaltene Dienstleistung in der Unterstützung bei der Migration der Liegenschaftsbuchhaltungen auf ein eigenes «(Name)-System». Diese Rechnungen wurden durch die Tochtergesellschaft der Beschwerdeführerin, die (damalige) B.B. _____ AG, bezahlt. Die Beschwerdeführerin verbuchte die Rechnungen im Konto 4400 (Dienstleistungsaufwand) mit gleichzeitiger Verbuchung der Vorsteuern zum gesetzlichen Steuersatz von 7.7 % (Beträge von Fr. 646.30 + Fr. 374.20). Weiter erhielt die Beschwerdeführerin Rechnungen der H. _____ AG vom 11. Januar 2018 und vom 4. Juli 2018 über je Fr. 2'405.30 brutto (inkl. 7.7 % MWST [Fr. 171.95]). Diese erfolgten für die Softwarewartung des «(Name)-Systems» und die Benützungsgebühr der «Cloud» für das Jahr 2018 (Rechnungsbelege act. Ordner III Nr. 4). Nach Angaben auf der Homepage der H. _____ AG handelt es sich bei «(Name)» um die führende Immobilienbewirtschaftungssoftware für die Schweizer Immobilienbranche (...>, abgerufen am 20. Januar 2026). Diese Rechnungen wurden ebenfalls von der B.B. _____ AG bezahlt und die Nettobeträge wurden von der Beschwerdeführerin unter dem Konto 6560 (Leasing und Miete HW+SW; Buchung vom 10. August 2018) bzw. dem Konto 6570 (Lizenzen und Wartung, Buchung vom 16. März 2018) verbucht. In der Folge machte die Beschwerdeführerin in der Steuerperiode 2018 einen Vorsteuerabzug von insg. Fr. 1'364.40 im Zusammenhang mit diesen Rechnungen geltend (Fr. 646.30 + Fr. 374.20 + Fr. 171.95 + Fr. 171.95).

E. 6.1.2

Weiter erhielt die Beschwerdeführerin eine Rechnung des Notariats (Name) vom 29. August 2018 über den Betrag von Fr. 1'092.90. Den Betrag von Fr. 1'012.75 netto (MWST 7.7 %; Fr. 78.15) verbuchte die Beschwerdeführerin im Konto 6540 (Rechtsberatung/Revisionsstelle) (act. Ordner II Nr. 10). Leistungsgegenstand waren gemäss Rechnungsbeleg Arbeiten und Auslagen im Zusammenhang mit einer Statutenänderung (act. Ordner III Nr. 1).

E. 6.2

In der EM Nr. (...) vom 14. Oktober 2021 hatte die ESTV diese Vorsteuerabzüge (Fr. 646.- + Fr. 374.- + Fr. 172.- + Fr. 172.- + Fr. 78.-) zunächst vollumfänglich gekürzt (EM [act. Ordner I Nr. 13] Ziff. 3 S. 5). Zudem hatte sie in der Steuerperiode 2018 eine Vorsteuerkorrektur wegen gemischter Verwendung der Infrastruktur in Bezug auf die Verkäufe von Liegenschaften und Zins-/Finanzerträge vorgenommen (im Betrag von Fr. 150.-; bestimmt durch annäherungsweise Ermittlung [EM Ziff. 3 S. 6]). In der Verfügung vom 8. Juni 2023 hielt die ESTV dagegen fest, die von der Beschwerdeführerin geltend gemachte Vorsteuer von Fr. 1'420.80 (Fr. 56.40 + 1'020.50 + Fr. 171.95 + Fr. 171.95) berechnete anteilmässig zum Vorsteuerabzug, da die Beschwerdeführerin aufgrund der Leistungen an die ihr eng verbundenen Aktionäre und an die J. _____ AG Entgelte aus steuerbaren Leistungen vereinnahmt habe. Sie hat die entsprechenden Beträge in einem ersten Schritt der Beschwerdeführerin wieder gutgeschrieben (Verfügung [act. Ordner I Nr. 6], Ziff. II.7.7.5 in fine). Die Differenz bezüglich der Notariatsrechnung vom 29. August

2018 ergab sich daraus, dass der Rechnungsbetrag von brutto Fr. 1'092.90 nur einen Steuerausweis von 7.7 % MWST im Betrag von Fr. 56.40 (und nicht Fr. 78.15 wie von der Beschwerdeführerin verbucht) enthalten hatte (vgl. act. Ordner II Nr. 10 und Ordner III Nr. 1). In einem zweiten Schritt - so weiter die ESTV - seien die zum Abzug zugelassenen Vorsteuern im Rahmen der gemischten Verwendung mittels Vorsteuerkorrektur anteilmässig zu korrigieren (Verfügung, Ziff. II.7.7.5 in fine). Diesbezüglich hielt die ESTV unter Ziff. II.9 der Verfügung fest, dass nach pflichtgemäßem Ermessen für die Steuerperiode 2018 eine Vorsteuerkorrektur von Fr. 150.- wegen gemischter Verwendung der Infrastruktur vorzunehmen sei. Damit verzichtete die ESTV trotz der neu zugelassenen Vorsteuerabzüge im Zusammenhang mit den Rechnungen der G._____ AG und der H._____ AG sowie der Rechnung des Notariats (Name) auf eine weitergehende Kürzung der Vorsteuerabzüge und bestätigte die bereits in der EM Nr. (...) vorgenommene Kürzung (Verfügung; act. Ordner I Nr. 6, Ziff. II.9). Diese Vorgehensweise wurde schliesslich im Einspracheentscheid vom 15. November 2024 bestätigt. Die Vorinstanz berücksichtigte aber neu zu Gunsten der Beschwerdeführerin, dass diese mit Bezug auf die Eingangsrechnung der G._____ AG vom 10. Januar 2018 fälschlicherweise den Steuersatz von 7.7 % (anstelle des Steuersatzes von 8 %) angewandt habe und berichtigte die zu wenig verbuchte Differenz von Fr. 23.30 (Einspracheentscheid, Ziff. II.5.1 f.).

E. 6.3

Die Beschwerdeführerin macht im Rahmen der Beschwerde geltend, die Rechnungen der G._____ AG und der H._____ AG beträfen einzig die Verwaltungssoftware «(Name)» und hätten nichts mit den steuerbefreiten Umsätzen zu tun, weshalb der Vorsteuerabzug auf diesen Rechnungen in der Steuerperiode 2018 vollumfänglich zu gewähren sei.

E. 6.4.1

Den Akten ist zu entnehmen, dass die Beschwerdeführerin in der Steuerperiode Mieterträge von Fr. 69'384.10 aus der Liegenschaft (Liegenschaft 5) vereinnahmt und diese ohne Umsatzsteuer-Code unter dem Konto Nr. 3500 (MZ Einnahmen MFH-Objekte Handel) verbucht hat (act. Ordner II Nr. 10 und Ordner IV Nr. 10). Dabei handelt es sich um von der Mehrwertsteuer ausgenommene Vermietungsleistungen (Art. 21 Abs. 2 Ziff. 21 MWSTG; E. 2.4.2). Diese von der Steuer ausgenommenen Umsätze wurden gegenüber der ESTV nicht deklariert (act. Ordner III Nr. 17). Zudem hat die Beschwerdeführerin in der Steuerperiode 2018 Mietzinseinnahmen von (netto) Fr. 139'275.75 für das Hotel-Restaurant (Name) verbucht, für welche sie nicht rechtsgültig optiert hat (E. 4.1.4). Weiter erzielte die Beschwerdeführerin (Darlehens-)Zinserträge von Fr. 27.35 (Konto 6850; act. Ordner II Nr. 10) und Fr. 89'753.85 (Konto 6851; act. Ordner II Nr. 10). Dabei handelt es sich ebenfalls um Umsätze für von der Steuer ausgenommene Leistungen (Art. 21 Abs. 2 Ziff. 19 Bst. a MWSTG). Daneben hat die Beschwerdeführerin steuerbare Immobilienverwaltungsdienstleistungen an die J._____ AG und die ihr eng verbundenen Aktionäre X.X. und Z.X. erbracht (E. 5).

E. 6.4.2

Wie die Vorinstanz zutreffend ausführt, besteht die tatsächliche Vermutung, dass die 2017/2018 neu eingeführte Immobilienbewirtschaftungssoftware von der Beschwerdeführerin nicht nur für die Verwaltung von Immobilien von Drittpersonen, sondern auch für ihre eigenen Liegenschaften verwendet wurden. So wurde die Liegenschaft (Liegenschaft 5) auch vor der Einführung des neuen Systems zusammen mit

übrigen verwalteten Liegenschaften durch die I. _____ AG betreut (act. Ordner III Nr. 5). Belege, wonach für die Liegenschaften (Liegenschaft 5) und Hotel-Restaurant (Name) ein gesondertes System verwendet wurde, reicht die Beschwerdeführerin keine ein. Mit der Vorinstanz kann daher festgehalten werden, dass die Beschwerdeführerin die diesbezüglichen Eingangsleistungen der G. _____ AG und der H. _____ AG auch für Leistungen verwendet hat, die vom Vorsteuerabzug ausgeschlossen sind. Die ESTV hat den Vorsteuerabzug demnach zu Recht korrigiert (Art. 30 Abs. 1 MWSTG; E. 2.6.4.1).

E. 6.4.3

Da die Beschwerdeführerin selbst keine Berechnung der Vorsteuerkorrektur vorgenommen hat und sich in den Akten auch keine diesbezüglichen Geschäftsunterlagen befinden, hat die Vorinstanz zu Recht eine Schätzung der betroffenen Vorsteuern vorgenommen (E. 2.8.1). In Anwendung der einschlägigen Pauschalmethoden für Vorsteuerkürzungen bei der Gewährung von Krediten bzw. bei der Verwaltung von eigenen Immobilien, für deren Versteuerung nicht optiert wurde (E. 2.6.4.2), resultieren vorliegend Vorsteuerkorrekturen von insg. mehr als Fr. 150.- (betreffend die Einnahmen aus Darlehenszinsen: pauschal 0.02 % der Zinseinnahmen $[0.0002 \times \{Fr. 89'753.85 + Fr. 27.30\} = Fr. 17.95]$ und betreffend die Einnahmen aus eigenen Immobilien: pauschal 0.07 % der unternehmerischen, nicht zum Vorsteuerabzug berechtigenden Bruttomieteinnahmen inkl. Nebenkosten $[0.0007 \times \{Fr. 69'384.10 + 139'275.75\} = Fr. 146.-]$). Dass die ESTV die Vorsteuern ermessensweise um Fr. 150.- gekürzt hat, ist demnach sachgerecht und nicht zu beanstanden. Die Beschwerdeführerin unterlässt es auch im Beschwerdeverfahren, zweckdienliche Unterlagen wie etwa Belege zu den von ihr erbrachten steuerbaren Immobilienverwaltungsdienstleistungen oder eine eigene Berechnung der Vorsteuerkorrektur einzureichen. Damit gelingt ihr auch der Nachweis der offensichtlichen Unrichtigkeit der Schätzung nicht (E. 2.8.6).

E. 7

Zusammengefasst erweist sich der angefochtene Einspracheentscheid als rechtmässig. Die Beschwerde ist vollumfänglich abzuweisen, soweit darauf einzutreten ist (E. 1.4.2 und 1.9.3).

E. 8.1

Ausgangsgemäss hat die unterliegende Beschwerdeführerin die auf Fr. 4'250.- 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. 8.2

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 folgt auf der nächsten Seite.)