



Urteil vom 23. Juni 2022

Besetzung

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

Parteien

A. _____ AG,
(...),
vertreten durch
AFL Treuhand- und Revisions AG,
(...),
Beschwerdeführerin,

gegen

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

Gegenstand

MWST; Leistungen an eng verbundene Personen
(2011-2014).

Sachverhalt:**A.**

Die A. _____ AG (nachfolgend: Steuerpflichtige) bezweckt laut Handelsregisterauszug unter anderem die Ausführung von Bauarbeiten aller Art (...). Als Mehrwertsteuerpflichtige Person ist ihr von der Eidgenössischen Steuerverwaltung (ESTV) am 23. Dezember 1994 die Abrechnung der Mehrwertsteuer nach vereinnahmten Entgelten bewilligt worden.

B.

B.a Im Februar 2016 führte die ESTV bei der Steuerpflichtigen eine Mehrwertsteuerkontrolle betreffend die Steuerperioden 2011 bis 2014 (Zeitraum 1. Januar 2011 bis 31. Dezember 2014) durch. Dabei stellte die ESTV unter anderem fest, dass die Steuerpflichtige Leistungen an das Ehepaar B. _____ (Anteilseigner bzw. Inhaber des Unternehmens der Steuerpflichtigen) im Zusammenhang mit dem Neubau eines Mehrfamilienhauses in den Jahren 2011 und 2012 nicht zum Drittpreis fakturiert hatte. Zwischen Februar und Oktober 2016 reichte die Steuerpflichtige diverse Unterlagen ein. Mit der Einschätzungsmitteilung (EM) Nr. X vom 7. Dezember 2016 forderte die ESTV von der Steuerpflichtigen für den kontrollierten Zeitraum Mehrwertsteuern im Betrag von Fr. 9'688.85 nebst Verzugszins ab dem 31. August 2013 nach (Steuerkorrektur zugunsten der ESTV).

B.b Mit Schreiben vom 6. Januar 2017 bestritt die mittlerweile vertretene Steuerpflichtige bei der ESTV die mit EM Nr. X (Ziff. 1 des Beiblatts; Leistungen an eng verbundene Personen) festgesetzte Nachforderung in Höhe von gerundet Fr. 7'926.-- und beantragte, diese sei zu «stornieren» und «nur die Beträge gemäss Ziffer 2 und 3 im Betrag von Fr. 1'763.-- für die Nachzahlung zu verfügen».

C.

Mit Verfügung vom 7. November 2018 erhöhte die ESTV die Nachbelastung für die streitbetroffenen Steuerperioden um Fr. 7'332.-- auf insgesamt Fr. 17'020.-- nebst Verzugszins ab dem 31. August 2013.

D.

Mit Schreiben vom 5. Dezember 2018 erhob die Steuerpflichtige Einsprache gegen die Verfügung vom 7. November 2018. Sie beantragte, die Nachbelastung sei in Höhe von Fr. 15'258.-- zu «stornieren», da keine aufzurechnenden Leistungen an eng verbundene «Dritte» [recte: Personen] erbracht worden seien. Lediglich die Beträge gemäss Ziffer 2 und 3 in Höhe von insgesamt Fr. 1'763.-- seien für die Nachzahlung zu verfügen.

E.

Mit Einspracheentscheid vom 28. September 2020 wies die ESTV die Einsprache ab (Ziff. 1), setzte die Steuer(nach)forderung gegenüber der Steuerpflichtigen für die Steuerperioden 2011 bis 2014 (Zeit vom 1. Januar 2011 bis 31. Dezember 2014) gemäss Bst. B Ziff. II. 2.3 der Erwägungen fest (Ziff. 2) und bezifferte diese für die erwähnten Steuerperioden auf Fr. 17'020.-- nebst Verzugszins ab dem 31. August 2013 (Ziff. 3). Die streitbetroffenen Baumeisterarbeiten an die Anteilseigner im Zusammenhang mit dem Neubau des Mehrfamilienhauses seien zu einem Vorzugspreis erfolgt. Sie (die ESTV) habe daher zu Recht eine annäherungsweise Ermittlung des Drittpreises vorgenommen.

F.

Mit Beschwerde vom 28. Oktober 2020 gelangte die Steuerpflichtige (nachfolgend: Beschwerdeführerin) an das Bundesverwaltungsgericht und beantragt sinngemäss, der Einspracheentscheid vom 28. September 2020 sei – mit Ausnahme der bereits anerkannten Nachbelastung im Betrag von Fr. 1'763.-- betreffend Ziffer 2 und 3 der EM hinsichtlich der Steuerperioden 2011 bis 2014 – aufzuheben. Im Falle einer (vollumfänglichen bzw. teilweisen) Bestätigung des Einspracheentscheides sei aufgrund der durch die ESTV verschuldeten langen Verfahrensdauer für den Zeitraum von drei Jahren auf die Erhebung von Verzugszinsen zu verzichten. Die Beschwerdeführerin moniert zusammengefasst, es seien keine aufzurechnenden Leistungen an nahestehende Personen erbracht worden. Sinngemäss wird von der Beschwerdeführerin somit bestritten, dass die Baumeisterarbeiten an die Anteilseigner zu einem Vorzugspreis erbracht worden seien. Zudem sei der durch die ESTV ermittelte Wert nicht korrekt berechnet worden.

G.

Die ESTV (nachfolgend auch: Vorinstanz) beantragt in ihrer Vernehmlassung vom 14. Dezember 2020 die vollumfängliche Abweisung der Beschwerde unter Kostenfolge zulasten der Beschwerdeführerin. Sie entgegnet unter anderem, sie habe die verbuchten Materialkosten und Fremdleistungen fälschlicherweise mit Fr. 121'200.-- anstatt mit Fr. 119'400.-- beziffert, wobei sich weiterhin ein Materialanteil für Baumeisterarbeiten an unabhängige Dritte von rund 29 % ergebe; jener an eng verbundene Personen sei mit ca. 60 % massiv höher. Sie (die ESTV) habe somit zu Recht Mehrwertsteuern in Höhe von Fr. 15'258.-- aufgerechnet. Die Verzugszinsen seien mangels Verfahrensverzögerung nicht zu reduzieren.

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

Das Bundesverwaltungsgericht zieht in Erwägung:

1.

1.1 Das Bundesverwaltungsgericht beurteilt gemäss Art. 31 des Bundesgesetzes vom 17. Juni 2005 über das Bundesverwaltungsgericht (VGG, SR 173.32) Beschwerden gegen Verfügungen nach Art. 5 des Bundesgesetzes vom 20. Dezember 1968 über das Verwaltungsverfahren (VwVG, SR 172.021), sofern keine Ausnahme nach Art. 32 VGG gegeben ist. Eine solche liegt hier nicht vor. Der angefochtene Einspracheentscheid vom 28. September 2020 stellt eine Verfügung im Sinne von Art. 5 VwVG dar. Die Vorinstanz ist eine Behörde im Sinne von Art. 33 VGG. Das Bundesverwaltungsgericht ist demnach für die Beurteilung der vorliegenden Beschwerde zuständig. Das Verfahren vor dem Bundesverwaltungsgericht richtet sich nach dem VwVG, soweit das VGG nichts anderes bestimmt (Art. 37 VGG).

1.2 Die Beschwerdeführerin ist Adressatin der angefochtenen Verfügung und von dieser betroffen. Sie ist damit zur Beschwerdeerhebung berechtigt (Art. 48 Abs. 1 VwVG). Auf die im Übrigen form- und fristgerecht eingereichte Beschwerde (Art. 50 Abs. 1 und 52 Abs. 1 VwVG) ist einzutreten.

1.3 Das Bundesverwaltungsgericht kann den angefochtenen Entscheid in vollem Umfang überprüfen. Die Beschwerdeführerin kann neben der Verletzung von Bundesrecht (Art. 49 Bst. a VwVG) und der unrichtigen oder unvollständigen Feststellung des rechtserheblichen Sachverhalts (Art. 49 Bst. b VwVG) auch die Unangemessenheit rügen (Art. 49 Bst. c VwVG).

1.4

1.4.1 Im Beschwerdeverfahren gilt die Untersuchungsmaxime, wonach die entscheidende Behörde den rechtlich relevanten Sachverhalt von sich aus abklären und darüber ordnungsgemäss Beweis führen muss (teilweise eingeschränkt durch Mitwirkungspflichten der Verfahrensbeteiligten). Die Beschwerdeinstanz nimmt jedoch nicht von sich aus zusätzliche Sachverhaltsabklärungen vor oder untersucht weitere Rechtsstandpunkte, für die sich aus den vorgebrachten Rügen oder den Akten nicht zumindest An-

haltspunkte ergeben (BVGE 2010/64 E. 1.4.1; ANDRÉ MOSER ET AL., Prozessieren vor dem Bundesverwaltungsgericht, 2. Aufl. 2013, Rz. 1.49 ff., 1.54 f., 3.119 ff.).

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

1.5

1.5.1 Art. 42 Abs. 6 des Bundesgesetzes vom 12. Juni 2009 über die Mehrwertsteuer (MWSTG, SR 641.20) sieht eine absolute Festsetzungsverjährung von zehn Jahren nach Ablauf der Steuerperiode vor, in welcher die Steuerforderung entstanden ist (vgl. zur «relativen Verjährungsfrist»: Urteile des BVGer A-2686/2020 vom 15. Februar 2022 E. 1.7.1 und A-6527/2019 vom 29. Juli 2020 E. 2.3.1). Die Verjährung der Mehrwertsteuerforderung ist von Amtes wegen zu prüfen (BGE 142 II 182 E. 3.2.1, 138 II 169 E. 3.2 und 133 II 366 E. 3.3).

1.5.2 Da die Steuerforderung gegenüber der nach vereinbarten Entgelten abrechnenden Beschwerdeführerin für die Steuerperiode 2011 zwischen dem 1. Januar 2011 und dem 31. Dezember 2011 entstanden ist, endete die absolute Verjährungsfrist am 31. Dezember 2021 (für vergleichbare Konstellationen: Urteil des BGer 2C_1021/2020 vom 28. Juli 2021 E. 4.1; vgl. Urteil des BVGer A-2686/2020 vom 15. Februar 2022 E. 3.1). Vorliegend ist hinsichtlich der Steuerperiode 2011 somit die Verjährung eingetreten. Die Beschwerde ist im Umfang der die Steuerperiode 2011 betreffenden Steuer(nach)forderung gutzuheissen.

2.

2.1 Der Bund erhebt eine allgemeine Verbrauchssteuer nach dem System der Netto-Allphasensteuer mit Vorsteuerabzug (Mehrwertsteuer; Art. 130 BV, Art. 1 Abs. 1 MWSTG). Der Mehrwertsteuer unterliegen unter anderem die im Inland von steuerpflichtigen Personen gegen Entgelt erbrachten Leistungen; sie sind steuerbar, soweit das MWSTG keine Ausnahme vorsieht (Inlandsteuer, Art. 18 Abs. 1 MWSTG).

Der Mehrwertsteuersatz (Normalsatz) betrug in den relevanten Jahren (2011 bis 2014) 8 % (Art. 25 Abs. 1 MWSTG in der vom 1. Januar 2011 bis zum 31. Dezember 2017 geltenden Fassung [AS 2010 2055 und AS 2017 6305]).

2.2

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

2.2.2 Der Grundsatz gemäss Absatz 1 wird durch Art. 24 Abs. 2 MWSTG eingeschränkt. Danach gilt im Fall einer Lieferung oder Dienstleistung an eine eng verbundene Person im Sinne von Art. 3 Bst. h MWSTG (in der bis zum 31. Dezember 2017 geltenden Fassung [AS 2009 5203]) als Entgelt der Wert, der unter unabhängigen Dritten vereinbart würde. Diese Bestimmung entspricht dem im Steuerrecht bekannten Grundsatz des Drittvergleichs (sog. dealing at arm's length; vgl. BGE 142 II 488 E. 3.5.2; Urteile des BVGer A-4155/2021 vom 31. Mai 2022 E. 2.4.2, A-2490/2020 vom 18. November 2020 E. 2.2.2, A-5556/2019 vom 28. Mai 2020 E. 2.3.2 und A-2137/2018 vom 15. Januar 2020 E. 3).

2.2.3 Die Anwendbarkeit dieses Artikels bedingt eine Leistung zu einem Vorzugspreis, also zu einem Entgelt, welches nicht mit dem Preis übereinstimmt, den ein unabhängiger Dritter zu bezahlen hätte (sog. Drittpreis; Urteile des BVGer A-4190/2020 und A-4195/2020 vom 15. Dezember 2021 E. 3.2.2 mit weiteren Hinweisen und A-2490/2020 vom 18. November 2020 E. 2.2.3).

Im Weiteren muss es sich beim Empfänger der Leistung um eine eng verbundene Person im Sinne von Art. 3 Bst. h MWSTG (in der bis zum 31. Dezember 2017 geltenden Fassung [AS 2009 5203]) handeln. Als solche gel-

ten 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 (vgl. Urteile des BVGer A-4190/2020 und A-4195/2020 vom 15. Dezember 2021 E. 3.2.3.2, A-5556/2019 vom 28. Mai 2020 E. 2.3.3 und A-2137/2018 vom 15. Januar 2020 E. 3).

2.2.4 Rechtsfolge einer solchen Leistung zu einem Vorzugspreis an eine eng verbundene Person ist, dass für die Bemessung der Mehrwertsteuer eine besondere (fiktive) Bemessungsgrundlage herangezogen wird. Die Leistung wird auf den Wert korrigiert, der unter unabhängigen Dritten vereinbart würde. Massgebend ist der Drittpreis, das heisst der Preis, den ein Dritter der gleichen Abnehmerkategorie auf dem Markt üblicherweise für dieselbe Leistung zu bezahlen hätte (sog. Marktwert; vgl. Urteil des BGer 2C_778/2008 vom 8. April 2009 E. 3.1; zum Ganzen auch: Urteile des BVGer A-2490/2020 vom 18. November 2020 E. 2.2.4, A-2137/2018 vom 15. Januar 2020 E. 3 und A-6831/2013 vom 8. Juli 2015 E. 3.2.2.3).

Dieser Drittpreis ist in den meisten Fällen kein exakter Wert, sondern kann nur annäherungsweise bestimmt werden (Urteil des BVGer A-2137/2018 vom 15. Januar 2020 E. 3 mit weiteren Hinweisen). Zur Ermittlung des Drittpreises können Methoden, die auch bei den direkten Steuern Anwendung finden, herangezogen werden, wie unter anderem die Kostenaufschlags- bzw. Cost Plus-, die Preisvergleichs- oder die Wiederverkaufsmethode. Bei ersterer Methode wird von den verbuchten Kosten ausgegangen und darauf wird ein Gewinnzuschlag berechnet (vgl. Urteile des BVGer A-2244/2020 vom 13. Januar 2022 E. 2.3.3, A-2490/2020 vom 18. November 2020 E. 2.2.4 und A-5431/2015 vom 28. April 2016 E. 2.4; BOSSART/CLAVADETSCHER, in: Zweifel/Beusch/Glauser/Robinson [Hrsg.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer, 2015 [nachfolgend: Kommentar MWSTG], Art. 24 N 59 ff.). Diese Methoden wurden im Wesentlichen entsprechend vom Bundesgericht bestätigt (vgl. Urteil des BGer 2C_495/2017 und 2C_512/2017 vom 27. Mai 2019 E. 7.2.2 und E. 11.1; siehe auch Urteile des BVGer A-2490/2020 vom 18. November 2020 E. 2.2.4, A-5556/2019 vom 28. Mai 2020 E. 2.3.4, A-2304/2019 vom 20. April 2020 E. 2.2.4.4 und E. 3.4, letzteres bestätigt durch das Urteil des BGer 2C_443/2020 vom 8. Oktober 2020, insb. E. 3.2.2).

2.2.5 Die ESTV hat somit zur Ermittlung des Drittpreises grundsätzlich eine Schätzung durchzuführen und sich dabei an die im Zusammenhang mit der Ermessenseinschätzung von Art. 79 Abs. 1 MWSTG entwickelten Prinzipien zu halten. Dies gilt insbesondere für die Rechte und Pflichten der ESTV bei einer Veranlagung, für die Möglichkeit der steuerpflichtigen Person, die Veranlagung anzufechten, sowie für die Zurückhaltung, die das Bundesverwaltungsgericht bei der Überprüfung der Richtigkeit der Veranlagung an den Tag legt (Urteile des BVGer A-2490/2020 vom 18. November 2020 E. 2.2.5 und A-6831/2013 vom 8. Juli 2015 E. 3.2.2.4). Letzteres bedeutet namentlich, dass das Bundesverwaltungsgericht grundsätzlich nur dann sein eigenes Ermessen an die Stelle desjenigen der Vorinstanz setzt, wenn dieser bei der Schätzung erhebliche Ermessensfehler unterlaufen sind. Aus den bei der Ermessenseinschätzung geltenden Grundsätzen ist ferner abzuleiten, dass die ESTV für das Vorliegen der Voraussetzungen einer Schätzung des Drittpreises nach der allgemeinen Beweislastregel beweisbelastet ist (vgl. E. 1.4.2). Sind die Voraussetzungen für eine Schätzung des Werts erfüllt (erste Stufe), und erscheint die vorinstanzliche Schätzung nicht bereits im Rahmen der durch das Bundesverwaltungsgericht mit der gebotenen Zurückhaltung vorzunehmenden Prüfung als pflichtwidrig (zweite Stufe), obliegt es in Umkehr der allgemeinen Beweislast dem Steuerpflichtigen, den Nachweis für die Unrichtigkeit der Schätzung zu erbringen (dritte Stufe; vgl. hierzu Urteile des BVGer A-4878/2020 12. April 2022 E. 2.3.4, A-4190/2020 und A-4195/2020 vom 15. Dezember 2021 E. 3.2.4, A-2490/2020 vom 18. November 2020 E. 2.2.5 mit weiteren Hinweisen; ausführlich: Urteil des BVGer A-2496/2020 vom 18. November 2020 E. 2.3.3 ff.).

2.3 Die Steuerforderung ist innert 60 Tagen nach Ablauf der Abrechnungsperiode durch die steuerpflichtige Person zu begleichen (Zahlungsfrist; Art. 86 Abs. 1 MWSTG). Bei verspäteter Zahlung ist ohne Mahnung und unabhängig vom Verschulden ein Verzugszins zu bezahlen (Art. 87 MWSTG). Gemäss der massgeblichen Verordnung beträgt der Verzugszinssatz ab dem 1. Januar 2012 4 % (Art. 108 Bst. a MWSTG i.V.m. Art. 1 Abs. 1 und Abs. 2 und i.V.m. Art. 4 Abs. 1 Bst. a der Verordnung des EFD vom 25. Juni 2021 über die Verzugs- und die Vergütungszinssätze auf Abgaben und Steuern [SR 631.014]). Vom 20. März 2020 bis zum 31. Dezember 2020 ist bei verspäteter Zahlung der Mehrwertsteuer allerdings kein Verzugszins geschuldet (Art. 2 der Verordnung vom 20. März 2020 über den befristeten Verzicht auf Verzugszinsen bei verspäteter Zahlung von Steuern, Lenkungsabgaben und Zollabgaben sowie Verzicht auf die Darlehensrückerstattung durch die Schweizerische Gesellschaft für Hotelkredit

[AS 2020 861]). Sind mehrere Abrechnungsperioden betroffen, wird der Verzugszins praxisgemäss ab dem mittleren Verfall erhoben (Urteile des BVGer A-2589/2020 vom 3. Mai 2021 E. 2.6 und A-5551/2019 vom 14. Januar 2021 E. 2.6).

3.

Im vorliegenden Verfahren hat die Vorinstanz in Bezug auf das Entgelt, welches die Beschwerdeführerin von dem Ehepaar B. _____ als Gegenleistung für die unbestrittenermassen steuerpflichtigen Baumeisterarbeiten im Zusammenhang mit dem Neubau eines Mehrfamilienhauses in den Jahren 2011 und 2012 erhielt, eine Ermessenseinschätzung vorgenommen. Die ESTV erachtet das Entgelt nämlich für nicht drittpreiskonform. Die Beschwerdeführerin ist demgegenüber der Meinung, dass das vereinnahmte Entgelt unter den gegebenen Umständen einem Drittvergleich standhält. Im Übrigen hält sie die Berechnungsart der Vorinstanz für nicht korrekt.

Damit ist im Folgenden zunächst zu prüfen, ob sich das Entgelt, welches die Beschwerdeführerin von unbestrittenermassen nahestehenden Personen (Anteilseigner des Unternehmens der Beschwerdeführerin; vgl. Sachverhalt Bst. B.a und E. 2.2.3) verlangt, als drittpreiskonform erweist (E. 3.3; zuvor werden die Parteistandpunkte in E. 3.1 und E. 3.2 dargestellt). Nur wenn dies nicht der Fall ist bzw. eine Leistung zu einem Vorzugspreis erbracht wurde (erste Stufe; E. 2.2.5), war die Vorinstanz nämlich berechtigt und verpflichtet, eigene Berechnungen dieses Drittpreises vorzunehmen.

3.1 Die Vorinstanz ist, wie bereits erwähnt, der Ansicht, dass die streitbetroffenen Baumeisterarbeiten im Zusammenhang mit dem Neubau des Mehrfamilienhauses in den Jahren 2011 und 2012 an die Anteilseigner zu einem Vorzugspreis erfolgt seien. Aus den vorgelegten Buchhaltungsunterlagen im Zusammenhang mit dem Neubau ergebe sich, dass der verbuchte Materialaufwand für Baumeisterarbeiten gemessen an dem in diesem Zeitraum verbuchten Ertrag aus diesen Leistungen rund 60 % betrage. Dieser Wert sei massiv höher, als der verbuchte Materialaufwand für die von der Beschwerdeführerin im selben Zeitraum an unabhängige Dritte erbrachten Baumeisterleistungen, welcher gemessen an den hierbei verbuchten Erträgen lediglich rund 29 % betrage. Daraus erhelle, dass die an die eng verbundenen Personen erbrachten Leistungen zu einem deutlich günstigeren bzw. unterhalb des Marktwerts liegenden Preis fakturiert worden seien. Sie (die ESTV) habe daher zu Recht eine annäherungsweise Ermittlung des Drittpreises vorgenommen. Hierbei habe sie auf den Wert an unabhängige Dritte in Höhe von 29 % abgestellt. Letztlich sei auch keine

andere Berechnungsmethode ersichtlich, welche zu einem sachgerechteren Ergebnis führen würde.

3.2 Die Beschwerdeführerin bringt demgegenüber vor, es seien «keine aufzurechnenden Leistungen an nahestehende Dritte [recte: Personen] erbracht» worden. Sinngemäss wird von der Beschwerdeführerin somit bestritten, dass die Baumeisterarbeiten zu einem Vorzugspreis erbracht worden seien. Zudem sei, falls für die Berechnung überhaupt vom Materialanteil ausgegangen werden dürfe, der vorliegend durch die ESTV ermittelte Wert in Höhe von rund 29 % nicht korrekt berechnet worden.

3.3 Nun ist – wie in Erwägung 3 bereits erwähnt – zunächst zu klären, ob das von den Anteilseignern der Beschwerdeführerin bezahlte Entgelt für die Baumeisterarbeiten marktkonform ist oder ob vielmehr eine Leistung zu einem Vorzugspreis erbracht wurde.

3.3.1 Vorab ist festzuhalten, dass die Beschwerdeführerin im Gegensatz zur Vorinstanz der Meinung ist, dass «keine aufzurechnenden Leistungen an nahestehende Dritte [recte: Personen] erbracht» worden seien und somit letztlich ein drittpreiskonformes Entgelt entrichtet worden sei. Entsprechend obliegt es der Vorinstanz den Nachweis zu erbringen, dass die Baumeisterarbeiten zu einem Vorzugspreis erbracht worden sind (E. 2.2.5; vgl. auch E. 1.4.2). Dass die Vorinstanz den Vorzugspreis mit dem Ergebnis ihrer eigenen Schätzung begründet, ist grundsätzlich nicht zu beanstanden, sofern die Vorinstanz anhand der Schätzung nachvollziehbar aufzeigen kann, weshalb das Entgelt für die Baumeisterarbeiten nicht dem Drittpreis entspricht (vgl. Urteil des BVGer A-4878/2020 vom 12. April 2022 E. 3.3.2).

3.3.2 Die Vorinstanz hat für ihre schätzungsweise erfolgte Beurteilung, ob das streitbetreffene Entgelt für die Baumeisterarbeiten marktkonform ist, den im Zusammenhang mit dem Neubau des Mehrfamilienhauses in den Jahren 2011 und 2012 verbuchten Materialaufwand gemessen am verbuchten Ertrag aus den an die Anteilseigner erbrachten Baumeisterarbeiten mit demjenigen im selben Zeitraum an unabhängige Dritte verbuchten Materialaufwand – gemessen am verbuchten Ertrag – verglichen. Das mit unabhängigen Dritten vereinbarte und bezahlte Entgelt bzw. der Ertrag für die von der Beschwerdeführerin ausgeführten Baumeisterarbeiten entnahm die Vorinstanz aus den von der Beschwerdeführerin vorgelegten Buchhaltungsunterlagen. Die vorinstanzliche Schätzung zog als Ver-

gleichsbasis die Relation von Materialaufwand zum Ertrag heran. Die Methode, den Materialaufwand in Prozent des Umsatzes bzw. den Umsatz ausgehend vom ausgewiesenen Warenaufwand anhand von Erfahrungszahlen des Bruttogewinns hochzurechnen, oder wie vorliegend als Vergleichsbasis beizuziehen, wurde im Rahmen der Überprüfung einer Ermessenseinschätzung bereits mehrfach bestätigt (vgl. Urteile des BVGer A-4544/2019 und A-4545/2019 vom 5. Mai 2020 E. 3.3.1.1, A-5892/2018 vom 4. Juli 2019 E. 3.3, A-3821/2017 vom 24. April 2019 E. 3.2 [mit einer ähnlichen Methode] und A-746/2007 vom 6. November 2009 E. 6.3.1). Vorliegend wurde der Materialaufwand zwar nicht in Prozent des Umsatzes, sondern des Ertrages berechnet. Wie erwähnt, hat die Vorinstanz jedoch die massgeblichen Zahlen in demselben Zeitraum (Jahre 2011 und 2012) und von derselben Leistungserbringerin (der Beschwerdeführerin) – und zwar aus deren Buchhaltung – beigezogen. Insgesamt erscheint die Heranziehung der Relation von Materialaufwand zum Ertrag als Vergleichsbasis vorliegend somit als sachgerecht. Da der zum Ertrag ins Verhältnis gesetzte Materialaufwand für Baumeisterarbeiten an die Anteilseigner vorliegend rund 60 %, derjenige an unabhängige Dritte lediglich annähernd 29 % und somit weniger als die Hälfte betrug, konnte die Vorinstanz nachvollziehbar aufzeigen, dass das Entgelt der Anteilseigner für die Baumeisterarbeiten einem Drittvergleich nicht standhält.

3.3.3 Aus den von der Vorinstanz genannten Gründen kann insgesamt festgehalten werden, dass das von den Anteilseignern bezahlte Entgelt einem Drittvergleich nicht standhält. Die Vorinstanz war somit berechtigt und verpflichtet, das Entgelt nach pflichtgemäsem Ermessen zu schätzen (E. 2.2.5).

3.4 Als nächstes ist – mit der gebotenen Zurückhaltung – zu prüfen, ob die Vorinstanz ihr Ermessen pflichtgemäss ausgeübt hat (zweite Stufe; E. 2.2.5).

3.4.1

3.4.1.1 Die ESTV hat – wie bereits erwähnt – zur Eruiierung des Drittpreises in der vorliegenden Ermessenseinschätzung den verbuchten Materialaufwand gemessen am verbuchten Ertrag aus den an die Anteilseigner erbrachten Baumeisterarbeiten mit dem im selben Zeitraum an unabhängige Dritte verbuchten Materialaufwand – wiederum gemessen am diesbezüglich verbuchten Ertrag – verglichen.

Hierfür berechnete die ESTV als erstes den Anteil des verbuchten Materialaufwandes am verbuchten Ertrag aus den an die Anteilseigner erbrachten Baumeisterarbeiten (Eigenleistungen bzw. selbst ausgeführten Baumeisterarbeiten) im Zusammenhang mit dem Neubau des Mehrfamilienhauses in den Jahren 2011 und 2012: Vom diesbezüglich verbuchten Gesamtertrag (netto) in Höhe von insgesamt Fr. 184'024.-- (Fr. 134'259.-- im Jahr 2011 und Fr. 49'765.-- im Jahr 2012; Vernehmlassungsbeilage [VB] 13, Kontrollbericht Nr. 692 vom 28. Oktober 2016 inkl. Beilagen) subtrahierte die ESTV die verbuchten Fremdleistungen in Höhe von Fr. 25'600.-- zuzüglich einem Gewinnzuschlag von 10 % (ausmachend Fr. 2'560.--; VB 14, Einschätzungsmitteilung Nr. X vom 7. Dezember 2016, Beilage 1), woraus der Nettoertrag aus den an die Anteilseigner erbrachten Baumeisterarbeiten im Zusammenhang mit dem Neubau des Mehrfamilienhauses in den Jahren 2011 und 2012 in Höhe von Fr. 155'864.-- resultierte. Diesen Nettoertrag setzte die Vorinstanz zu dem durch die Beschwerdeführerin in ihrer Buchhaltung ausgewiesenen Materialaufwand (für Eigenleistungen bzw. selbst ausgeführte Baumeisterarbeiten) im Zusammenhang mit dem Neubau des Mehrfamilienhauses von Fr. 93'800.-- (VB 14, Einschätzungsmitteilung Nr. X vom 7. Dezember 2016, Beilage 1) ins Verhältnis (Fr. 93'800.-- * 100 / Fr. 155'864.--), woraus sich ein Anteil Materialaufwand am verbuchten Ertrag an die Anteilseigner von **60.18 %** ergab.

Den Anteil des Materialaufwandes am verbuchten Ertrag aus den an unabhängige Dritte erbrachten Baumeisterarbeiten (Eigenleistungen bzw. selbst ausgeführte Baumeisterarbeiten) betreffend die Jahre 2011 und 2012 eruierte die ESTV wie folgt: Vom verbuchten Gesamtertrag (netto) betreffend die Jahre 2011 und 2012 in Höhe von insgesamt Fr. 1'053'509.-- (Fr. 656'601.-- im Jahr 2011 und Fr. 396'908.-- im Jahr 2012 [vorliegend verbucht unter Produktionsertrag (Konto 3000)]; VB 13, Kontrollbericht Nr. Y vom 28. Oktober 2016 inkl. Beilagen) subtrahierte die ESTV als erstes den verbuchten Gesamtertrag (netto) aus den an die Anteilseigner erbrachten Baumeisterarbeiten im Zusammenhang mit dem Neubau des Mehrfamilienhauses in den Jahren 2011 und 2012 in Höhe von insgesamt Fr. 184'024.--. Zudem brachte sie den verbuchten Gesamtaufwand (netto) für Fremdarbeiten betreffend die Jahre 2011 und 2012 in Höhe von Fr. 169'057.-- (Fr. 111'040.-- im Jahr 2011 und Fr. 58'017.-- im Jahr 2012 [vorliegend verbucht unter Fremdarbeiten/Unterakkordanten (Konto 4060)]; VB 13, Kontrollbericht Nr. Y vom 28. Oktober 2016 inkl. Beilagen) zuzüglich einem Gewinnzuschlag von 10 % in Abzug (ausmachend Fr. 1'690.--; insgesamt Fr. 185'963.--). Hieraus resultierte der Nettoertrag

aus den an unabhängige Dritte erbrachten Baumeisterarbeiten betreffend die Jahre 2011 und 2012 in Höhe von Fr. 683'522.--. Wiederum setzte die ESTV diesen Nettoertrag zu dem Materialaufwand (netto) für an unabhängige Dritte betreffend die Jahre 2011 und 2012 erbrachten Baumeisterarbeiten von Fr. 198'475.-- ins Verhältnis (Fr. 198'475.--* 100 / Fr. 683'522.--). Diesen Materialaufwand (netto) berechnete die Vorinstanz, indem sie vom verbuchten Gesamtaufwand (netto) betreffend die Jahre 2011 und 2012 in Höhe von Fr. 317'875.-- (Fr. 214'046.-- im Jahr 2011 und Fr. 103'829.-- im Jahr 2012 [vorliegend verbucht unter Materialaufwand (Konto 4000)]; VB 13, Kontrollbericht Nr. Y vom 28. Oktober 2016 inkl. Beilagen) den verbuchten Aufwand (netto) im Zusammenhang mit dem Neubau des Mehrfamilienhauses von insgesamt Fr. 119'400.-- in Abzug brachte (Materialkosten von Fr. 93'800.-- sowie die Fremdleistungen in Höhe von Fr. 25'600.--; VB 14, Einschätzungsmitteilung Nr. X vom 7. Dezember 2016, Beilage 1). Insgesamt ergab sich ein Anteil Materialaufwand am verbuchten Ertrag an unabhängige Dritte von **29.04 %**.

Für die massgeblichen Jahre 2011 und 2012 liegen unbestrittenermassen bis heute keine genauen Aufzeichnungen betreffend den Wert der streit betroffenen Eigenleistungen, welche beim Neubau des Mehrfamilienhauses in den Jahren 2011 und 2012 erbracht wurden, vor. Die Vorinstanz behalf sich zur Eruiierung dieser Leistungen bzw. des Drittpreises der teilweise eingereichten Rechnungen bezüglich Materialkosten und Fremdleistungen bzw. der brauchbaren Teile der Buchhaltung der Beschwerdeführerin. Dies ist grundsätzlich nicht zu beanstanden. Die Vorinstanz hat die ungenügende Buchhaltung der Beschwerdeführerin im Rahmen ihrer Schätzung ergänzt/rekonstruiert, indem sie sich auf die brauchbaren Beträge in der Buchhaltung und die ausgewiesenen Belege berief und hiermit die individuellen Verhältnisse der Beschwerdeführerin berücksichtigt. Um den jeweiligen Anteil des Materialaufwandes am Ertrag aus den an die Anteilseigner sowie an unabhängige Dritte erbrachten Baumeisterarbeiten zu eruiieren, wählte die Vorinstanz dieselbe Berechnungsmethode. Somit hat sie dieselben Dienstleistungen, welche die Beschwerdeführerin jeweils in derselben Funktion erbracht hat, miteinander verglichen, wobei sie die Vergleichszahlen auf gleiche Weise ermittelte.

Es erscheint als sachgerecht, dass die Vorinstanz sowohl bei den Anteilseignern, als auch bei den unabhängigen Dritten jeweils vom Gesamtertrag (netto) die verbuchten Fremdleistungen bzw. Fremdarbeiten (netto) subtrahierte. Ziel der Vorinstanz war ja gerade, den Anteil des verbuchten Mate-

Materialaufwandes für *Eigenleistungen bzw. selbst ausgeführte Baumeisterarbeiten*, welche sowohl an Anteilseigner als auch an Dritte erbracht worden sind, zu berechnen; Fremdleistungen gehören folglich nicht dazu. Die Fremdleistungen wurden zuzüglich einem Gewinnzuschlag von 10 % in Abzug gebracht. Auch dies erscheint mit Blick auf die Kostenaufschlagsmethode, bei welcher zur Ermittlung des Drittpreises von den verbuchten Kosten ausgegangen und darauf ein Gewinnzuschlag berechnet wird (ausführlich: E. 2.2.4), als sachgerecht festgesetzt, was letztlich auch nicht substantiiert bestritten ist. Überdies ist in diesem Zusammenhang nicht von der Hand zu weisen, dass die Fremdarbeiten den Kunden weiterverrechnet werden müssen und der Beschwerdeführerin für die Administration im Zusammenhang mit den entsprechenden Aufträgen zusätzlicher Aufwand entsteht.

Bei der Ermittlung des Anteils des Materialaufwandes am Ertrag aus den an unabhängige Dritte erbrachten Baumeisterarbeiten vom verbuchten Gesamtertrag (netto; verbucht unter Produktionsertrag [Konto 3000]) hat die Vorinstanz, wie gezeigt, den verbuchten Gesamtertrag (netto) aus den an die Anteilseigner erbrachten Baumeisterarbeiten im Zusammenhang mit dem Neubau des Mehrfamilienhauses in den Jahren 2011 und 2012 abgezogen. Dies war durchaus angezeigt, da es diesbezüglich ja bloss darum ging, den Nettoertrag aus den *an unabhängige Dritte* erbrachten Baumeisterarbeiten zu berechnen und folglich der verbuchte Gesamtertrag (netto) um jenen der Anteilseigner zu bereinigen ist.

Schliesslich hat die Vorinstanz bei der Ermittlung des Anteils des Materialaufwandes am Ertrag aus den an unabhängige Dritte erbrachten Baumeisterarbeiten zu Recht vom verbuchten Gesamtaufwand (netto) betreffend die Jahre 2011 und 2012 den *gesamten* verbuchten Aufwand (netto) *im Zusammenhang mit den Anteilseignern*, also Materialkosten sowie die Fremdleistungen, in Abzug gebracht (vgl. hierzu: E. 3.5.1).

Unter all diesen Aspekten erscheint die Eruiierung des Anteils des Materialaufwands am Ertrag aus den an die Anteilseigner und an unabhängige Dritte erbrachten Dienstleistungen insgesamt als durchaus sachgerecht festgesetzt. Dieser (erste) Teil der Schätzung erscheint somit im Rahmen einer vom Bundesverwaltungsgericht unter der gebotenen Zurückhaltung vorgenommenen Prüfung nicht als pflichtwidrig (vgl. E. 2.2.5).

3.4.1.2 In einem zweiten Schritt hat die ESTV den eruierten Anteil des Materialaufwandes am verbuchten Ertrag aus den an unabhängige Dritte erbrachten Eigenleistungen bzw. selbst ausgeführten Baumeisterarbeiten in Höhe von rund 29 % auf die an die Anteilseigner erbrachten Baumeisterarbeiten angewendet.

Hierbei bewertete sie den Materialaufwand mit 29 % des Umsatzes und berechnete in einem ersten Schritt den kalkulierten Umsatz, indem sie den durch die Beschwerdeführerin in ihrer Buchhaltung ausgewiesenen Materialaufwand (für Eigenleistungen) im Zusammenhang mit dem Neubau des Mehrfamilienhauses in Höhe von Fr. 93'800.-- mit 29 % bewertete und auf 100 % hochrechnete (Materialaufwand * 100 / 29; es wurde somit ein Bruttogewinn von 71 % unterstellt). Daraus resultierte ein kalkulierter Umsatz für Eigenleistungen bzw. selbst ausgeführte Baumeisterarbeiten im Zusammenhang mit dem Neubau des Mehrfamilienhauses in Höhe von rund Fr. 323'448.--.

Zu dem kalkulierten Umsatz für Eigenleistungen addierte die ESTV die verbuchten und zu Recht nicht bestrittenen Fremdleistungen in Höhe von Fr. 25'600.-- zuzüglich einem Gewinnzuschlag von 10 % (ausmachend Fr. 2'560.--), woraus ein kalkulierter Umsatz Eigen- und Fremdleistungen (netto) von rund Fr. 351'608.-- resultierte. Sie rechnete die darauf lastenden Mehrwertsteuern von 8 % (rund Fr. 28'128.--; vgl. E. 2.1) hinzu, was ein Total kalkulierter Umsatz Eigen- und Fremdleistungen (brutto) von rund Fr. 379'736.-- ergab. Abzüglich der Bruttodeklarationen (ohne Gipserarbeiten) in Höhe von Fr. 173'746.-- resultierte das Total des nicht deklarierten Umsatzes (brutto) von Fr. 205'990.--, auf welchem sich eine Nachbelastung von Mehrwertsteuern zum Satz von 8 % im Umfang von insgesamt (gerundet) Fr. 15'258.-- ergab.

Auch hier hat sich die Vorinstanz grundsätzlich auf die teilweise eingereichten Rechnungen bezüglich Materialkosten und Fremdleistungen bzw. die brauchbaren Teile der Buchhaltung der Beschwerdeführerin gestützt und diese – soweit sie vorhanden waren – als Grundlage verwendet. Zudem wurde, wie bereits in Erwägung 3.3.2 ausgeführt, die Methode, den Materialaufwand in Prozent des Umsatzes bzw. den Umsatz ausgehend vom ausgewiesenen Warenaufwand anhand von Erfahrungszahlen des Bruttogewinns hochzurechnen, im Rahmen der Überprüfung einer Ermessenseinschätzung bereits mehrfach bestätigt. Was die Addition der Fremdleistungen zuzüglich einem Gewinnzuschlag von 10 % anbelangt, kann auf die diesbezüglichen Ausführungen in Erwägung 3.4.1.1 verwiesen werden.

Somit erscheint auch dieser zweite Teil der Schätzung im Rahmen einer vom Bundesverwaltungsgericht unter der gebotenen Zurückhaltung vorgenommenen Prüfung nicht als pflichtwidrig.

3.4.2 Nach dem Dargelegten kann das Vorgehen der Vorinstanz bei der Schätzung insgesamt nicht als pflichtwidrig gelten. Ebenso wenig sind Berechnungsfehler erkennbar.

3.5 Es bleibt damit zu beurteilen, ob es der Beschwerdeführerin in Umkehr der Beweislast nachzuweisen gelingt, dass der Vorinstanz erhebliche Ermessensfehler unterlaufen sind (dritte Stufe; E. 2.2.5).

3.5.1

3.5.1.1 Die Beschwerdeführerin macht diesbezüglich geltend, falls für die Berechnung überhaupt vom Materialanteil ausgegangen werden dürfe, sei der vorliegend durch die ESTV ermittelte Anteil des Materialaufwandes [am verbuchten Ertrag aus den an unabhängige Dritte erbrachten Eigenleistungen bzw. selbst ausgeführten Baumeisterarbeiten betreffend die Jahre 2011 und 2012] in Höhe von rund 29 % rechnerisch nicht korrekt ermittelt worden. Vom gesamten Materialaufwand hätten lediglich die verbuchten Materialkosten in Höhe von Fr. 93'800.-- [d.h. ohne die beim Bau des Mehrfamilienhauses angefallenen Fremdleistungen von Fr. 25'600.--] in Abzug gebracht werden dürfen. Diesfalls ergebe sich ein Materialanteil von rund 33 %.

Hierzu entgegnet die Vorinstanz, um den beanstandeten Materialanteil korrekt zu ermitteln, müsse der bereinigte Materialaufwand und somit der gesamte verbuchte Materialaufwand abzüglich sämtlicher im Zusammenhang mit dem Neubau verbuchter Aufwendungen – also Materialkosten *und Fremdleistungen* – ins Verhältnis zum hierbei verbuchten, ebenfalls entsprechend bereinigten Ertrag gesetzt werden. Allerdings seien hierbei die verbuchten Materialkosten und Fremdleistungen fälschlicherweise mit Fr. 121'200.-- anstatt mit Fr. 119'400.-- beziffert worden. Daraus ergebe sich jedoch weiterhin ein Materialanteil für Baumeisterarbeiten an unabhängige Dritte von rund 29 %.

3.5.1.2 Um den Anteil des Materialaufwandes für Eigenleistungen bzw. selbst ausgeführte Baumeisterarbeiten am verbuchten Ertrag aus den an *unabhängige Dritte* erbrachten Baumeisterarbeiten betreffend die Jahre 2011 und 2012 zu ermitteln, ist – in Übereinstimmung mit der Vorinstanz – der bereinigte Materialaufwand zum ebenfalls entsprechend bereinigten

Ertrag von Fr. 683'522.-- ins Verhältnis zu setzen. Diesfalls sind vom verbuchten Gesamtaufwand (netto) betreffend die Jahre 2011 und 2012 in Höhe von Fr. 317'875.-- alle im Zusammenhang mit dem Neubau des Mehrfamilienhauses in den Jahren 2011 und 2012 – und somit an die *Anteilseigner* – verbuchten Aufwendungen zu subtrahieren. Letztere enthalten sowohl Materialkosten von Fr. 93'800.--, als auch Fremdleistungen in Höhe von Fr. 25'600.--. Hieraus ergibt sich tatsächlich weiterhin ein Materialanteil für Baumeisterarbeiten an unabhängige Dritte von rund 29 %.

3.5.2

3.5.2.1 Die Beschwerdeführerin rügt sodann, es sei nicht nachvollziehbar, weshalb in der Berechnung der ESTV plötzlich der von ihr geschätzte Lohnaufwand in Höhe von Fr. 57'000.-- nicht mehr berücksichtigt werde. Ausserdem bestreite sie die von der Vorinstanz im Rahmen der Kontrolle festgehaltenen Aussagen betreffend die angeblichen Arbeitsstunden an Abenden und Wochenenden.

Die Vorinstanz verweist diesbezüglich auf ihre Ausführungen im Einspracheentscheid und in der Verfügung. Dort erläutert sie ausführlich, dass es sich bei den von der Beschwerdeführerin im Rahmen der Kontrolle mit Fr. 57'000.-- bzw. in der Einsprache mit Fr. 72'000.-- bezifferten Personalkosten bloss um Schätzungen der Beschwerdeführerin handle. Sie habe jedoch ausschliesslich auf die (brauchbaren) Zahlen der Buchhaltung abstellen wollen, damit die individuellen Verhältnisse besser berücksichtigt würden und das Ergebnis der massgeblichen Drittpreisermittlung der wirklichen Situation möglichst nahekomme. Sodann dürften die von der Beschwerdeführerin ermittelten Personalkosten ohnehin zu tief angesetzt sein, da auch an Abenden und Wochenenden gearbeitet worden sei; dies könne aber offengelassen werden.

3.5.2.2 Hat die ESTV eine Schätzung nach pflichtgemäsem Ermessen vorzunehmen, wie vorliegend, hat sie 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 nahe kommt. In Betracht kommen dabei unter anderem Schätzungsmethoden, die auf eine Ergänzung oder Rekonstruktion der ungenügenden Buchhaltung hinauslaufen. Hierbei sind die brauchbaren Teile der Buchhaltung und allenfalls vorhandene Belege soweit wie möglich bei der Schätzung zu berücksichtigen (zum Ganzen ausführlich statt vieler: Urteile des BVGer A-4544/2019

und A-4545/2019 vom 5. Mai 2020 E. 2.6.2 mit weiteren Hinweisen). Insofern ist mit der Vorinstanz einig zu gehen, dass sie mit ihrer (neuen) Berechnungsmethode, in welcher sie sich zur Eruiierung des Drittpreises der brauchbaren Teile der Buchhaltung der Beschwerdeführerin behalf und die ungenügende Buchhaltung ergänzt bzw. rekonstruiert hat, die individuellen Verhältnisse der Beschwerdeführerin berücksichtigt hat (vgl. ausführlich: E. 3.4.1.1). Bei der ursprünglichen Berechnungsmethode in der EM hingegen musste sich die Vorinstanz bezüglich Lohnkosten einer Schätzung der Beschwerdeführerin – welche überdies zwischen Kontrolle und Einsprache erhebliche divergierte – bedienen, da genaue Aufzeichnungen unbestrittenmassen nicht vorlagen. Diesfalls liegt nahe, dass das Ergebnis der ursprünglichen Berechnungsmethode der wirklichen Situation weniger gerecht wird. Das Ergebnis der neuen Schätzungsmethode erscheint dagegen im Rahmen einer vom Bundesverwaltungsgericht unter der gebotenen Zurückhaltung vorgenommenen Prüfung – wie bereits in Erwägung 3.4.1 f. gezeigt – nicht als pflichtwidrig. Jedenfalls kann sich die Beschwerdeführerin gegen die vorliegend zulässigerweise durchgeführte Ermessenseinschätzung nicht mit allgemeiner Kritik zur Wehr setzen, sondern hätte die offensichtliche Fehlerhaftigkeit der neuen Berechnung darlegen und auch den diesbezüglichen Beweis erbringen müssen. Offenbleiben kann demnach, ob die in der Beschwerde bestrittenen und von der Vorinstanz im Rahmen der Kontrolle festgehaltenen Aussagen tatsächlich entsprechend getätigt worden bzw. die von der Beschwerdeführerin ermittelten Personalkosten ohnehin zu tief angesetzt sind.

3.5.3

3.5.3.1 Sodann moniert die Beschwerdeführerin, bei ihrem Betrieb handle es sich um eine sehr kleine Bauunternehmung. Auftrags- und Margenverhältnisse seien sehr unterschiedlich – unterschiedliche Arbeitsgattungen würden erhebliche Unterschiede beim Materialanteil ergeben – und würden über die Jahre hinweg stark schwanken. Daher stelle eine über nur zwei Jahre berechnete Marge bzw. der eruierte Materialanteil die Verhältnisse nicht korrekt dar und könne nicht als Ausgangsbasis für eine Umsatzhochrechnung dienen. Ein Vergleich der Leistungen mit dem Auftrag «C. _____» sei angezeigt, da auch dort insbesondere Betonarbeiten erbracht worden seien.

Die Vorinstanz erwidert, bei den an Herrn C. _____ fakturierten Baumeisterarbeiten handle es sich um ein kleineres Bauprojekt (Neubau einer Garage und Remise), das sich nicht mit dem Neubau des Mehrfamilienhauses

in den Jahren 2011 und 2012 vergleichen lasse. Somit würden keine gleichen bzw. direkt vergleichbaren Leistungen an einen unabhängigen Dritten vorliegen, weshalb hinsichtlich der Drittpreisermittlung nicht auf diesen Auftrag als Vergleichswert abgestellt werden könne. Letztlich sei ohnehin nicht nachvollziehbar, inwiefern aus der erwähnten Rechnung «ein Materialanteil in der Grössenordnung von 50 %» hervorgehen solle. Letztlich würden sich aus den von der Beschwerdeführerin gemachten Angaben und eingereichten Unterlagen keinerlei Anhaltspunkte dafür ergeben, dass innerhalb und auch ausserhalb des kontrollierten Zeitraumes vergleichbare Leistungen an unabhängige Dritte erbracht worden seien, welche einen derart hohen Materialanteil wie jenen an die Anteilseigner (in Höhe von rund 60 %) aufweisen würden.

3.5.3.2 Zu den Merkmalen oder «Vergleichbarkeitsfaktoren», die bei der Bestimmung der Vergleichbarkeit der Leistungen von Bedeutung sein können, gehören unter anderem die Eigenschaften der erbrachten Dienstleistungen (vgl. ausführlich zum Ganzen: Urteil des BVGer A-4878/2020 vom 12. April 2022 E. 2.2.4 mit weiteren Hinweisen). Vorliegend lässt sich der Neubau einer Garage und Remise, wie dies beim Auftrag «C. _____» der Fall war, tatsächlich nicht per se mit dem Neubau eines Mehrfamilienhauses vergleichen. Jedenfalls vermag die Beschwerdeführerin nicht rechtsgenügend aufzuzeigen, dass der erwähnte Auftrag «C. _____» als Vergleich geeigneter erscheint, als alle an unabhängige Dritte erbrachten Baumeisterarbeiten betreffend die massgeblichen Jahre 2011 und 2012. Insbesondere bleibt sie den Beweis schuldig, dass bei der Erstellung des Neubaus des Mehrfamilienhauses deutlich mehr Betonarbeiten ausgeführt wurden, als bei den im selben Zeitraum für unabhängige Dritte erstellten Bauwerken. Da bei unterschiedlichen Arbeitsgattungen erhebliche Unterschiede beim Materialanteil auftreten können, wie die Beschwerdeführerin selber ausführt, erscheint dieser eine Auftrag – von welchem die Vergleichbarkeit gerade nicht aufgezeigt wurde – zur Drittpreisermittlung als weniger geeignet, als alle in denselben Jahren an unabhängige Dritte erbrachten Baumeisterarbeiten. Dieser Einwand der Beschwerdeführerin reicht als Nachweis für eine offensichtlich fehlerhafte Umsatzschätzung der ESTV jedenfalls nicht aus.

3.5.4

3.5.4.1 Schliesslich beanstandet die Beschwerdeführerin, die von ihr abgerechneten Baukosten/Eigenleistungen stimmten ziemlich genau mit dem Budget und der Kostenermittlung gemäss der Norm des Schweizerischen Ingenieur- und Architektenvereins (SIA) 416 «Flächen und Volumen von

Gebäuden» (nachfolgend: SIA-Norm 416) überein. Auch die von einem Architekten seriös erarbeitete Schätzung der Gebäudeversicherungsanstalt, spreche gegen höhere Baukosten.

Die Vorinstanz entgegnet, unter Berufung auf die SIA-Norm 416, wonach bei Wohnhäusern für den Rohbau pro m³ umbauter Raum Fr. 200.-- bis 220.-- einzusetzen sei und sich demnach für das Wohnhaus Leistungen in Höhe von insgesamt Fr. 168'000.-- ergäben, erhelle, dass der auf diese Weise kalkulierte Umsatz deutlich zu tief sei und einem Drittvergleich nicht standhalte. Sodann würden Baukostenschätzungen, welche gestützt auf die SIA-Norm 416 vorgenommen würden, je nach Projektstadium ca. 10 % bis 25 % von den tatsächlich anfallenden Kosten abweichen. Dasselbe gelte bezüglich der Schätzung der Gebäudeversicherungsanstalt. Auch diese Schätzung sei in Anlehnung an die SIA-Norm 416 vorgenommen worden.

3.5.4.2 Auch diesbezüglich vermag die Beschwerdeführerin nicht rechtsgenügend aufzuzeigen, dass die SIA-Norm 416 und die Schätzung der Gebäudeversicherungsanstalt als Vergleichswert geeigneter erscheinen, als alle an unabhängige Dritte erbrachten Baumeisterarbeiten betreffend die massgeblichen Jahre 2011 und 2012, welche vorliegend zur Drittpreisermittlung beigezogen wurden. Bei der SIA-Norm 416 handelt es sich nämlich um eine Pauschale bzw. ein Erfahrungs- oder Richtwert. Dies zeigt auch der Umstand, dass je nach Projektstadium die tatsächlich anfallenden Kosten zwischen 10 % bis 25 % abweichen können (vgl. < <http://baukostenueberschreitung.ch> > unterschiedliche Masse, abgerufen am 25. Mai 2022). Auf Erfahrungszahlen wird aber lediglich zurückgegriffen, wenn eine konkrete Berechnung nicht möglich ist. Vorliegend konnten aber gerade, wie gezeigt, die erbrachten Baumeisterarbeiten der Beschwerdeführerin an die Anteilseigner mit jenen in derselben Periode an unabhängige Dritte erbrachten Leistungen verglichen werden. Ein Rückgriff auf Erfahrungszahlen war daher nicht nötig. Anhand der vorliegenden konkreten Berechnung des Drittpreises konnte die Vorinstanz aufzeigen, dass das Entgelt, welches die Anteilseigner bezahlten und welches überdies den berechneten Leistungen gemäss SIA-Norm 416 entspräche, einem Drittvergleich nicht standhält. Das Erwähnte muss auch für die Schätzung der Gebäudeversicherungsanstalt gelten, da diese in Anlehnung an die SIA-Norm 416 vorgenommen wurde. Gemäss § 6 des Reglements des Kantons Zug vom 16. September 1980 betreffend Ermittlung der Versicherungswerte und Schadenabschätzung von Gebäuden (GS 28/216 S. 841 ff.; aufgehoben per 1. Januar 2018) wird der Versicherungswert eines Gebäudes nämlich

aus dem Kubikmass des umbauten Raumes errechnet, multipliziert mit dem geschätzten Preis pro Kubikmeter. Der Kubikinhalte ist grundsätzlich das Ergebnis aus der überbauten Fläche und der Höhe des Gebäudes (vgl. auch Ziff. 2.1 der Technischen Ausführungsbestimmungen des Verwaltungsrates der Gebäudeversicherung Zug vom 17. Juni 2019 zur Schätzung und Ermittlung der Versicherungswerte [gültig ab dem 1. Juli 2019; < <http://gvzg.ch> > Versicherung > Versicherungspflicht > Rechtsgrundlagen, abgerufen am 25. Mai 2022]). Somit reicht auch dieser Einwand der Beschwerdeführerin als Nachweis für eine offensichtlich fehlerhafte Umsatzzuschätzung der ESTV nicht aus.

3.5.5 Insgesamt bringt die Beschwerdeführerin weiter nichts vor und auch den vorliegenden Aktenstücken ist nichts zu entnehmen, was die ermessensweise Ermittlung des Drittpreises durch die Vorinstanz als offensichtlich unrichtig zu qualifizieren vermöchte. Im Ergebnis misslingt der Beschwerdeführerin der Nachweis der offensichtlichen Unrichtigkeit der vorinstanzlichen Schätzung.

3.6

3.6.1 Bei (vollumfänglicher oder teilweiser) Bestätigung des Einspracheentscheids bzw. wenn eine Nachbelastung resultiere, sei – so die Beschwerdeführerin – aufgrund der durch die ESTV verschuldeten unnötigen Verzögerung des Verfahrens für die Dauer von drei Jahren auf die Erhebung von Verzugszinsen zu verzichten. Die ESTV habe für die Behandlung der Einsprache über 21 Monate Zeit benötigt und sich bereits für die vorgängig erlassene Verfügung rund zwei Jahre Zeit gelassen.

Die Vorinstanz entgegnet insbesondere, je nach Anzahl und Komplexität der pendenten Verfahren könne sich die Durchführung eines Verfügungs- und Einspracheverfahrens über einen längeren Zeitraum hinweg erstrecken. Von einer Verzögerung durch sie (die ESTV) könne keine Rede sein. Die Beschwerdeführerin hätte jederzeit die Möglichkeit gehabt, den geschuldeten Betrag ohne weitere Verzugszinsfolgen einzuzahlen. Von dieser Möglichkeit habe die Beschwerdeführerin jedoch keinen Gebrauch gemacht.

3.6.2 Die steuerpflichtige Person hat innert 60 Tagen nach Ablauf der Abrechnungsperiode die in diesem Zeitraum entstandene Steuerforderung zu begleichen, andernfalls ohne Mahnung und unabhängig vom Verschulden ein Verzugszins geschuldet ist (vgl. E. 2.3). Die rechtliche Regelung ist so-

mit klar. Es wäre an der Beschwerdeführerin gewesen, sich um die Begleichung ihrer Steuerschuld (wenn auch nur unter Vorbehalt) zu kümmern, andernfalls die Verzugszinsen ohne Weiteres zu laufen beginnen. Ebenfalls rechtlich festgelegt ist die Höhe des Verzugszinses. Vorliegend ist die konkrete Berechnung des Verzugszinses zu Recht nicht umstritten. Dementsprechend ist die Beschwerde schon aus diesem Grund auch bezüglich dieses Antrags abzuweisen.

3.7 Nach dem Gesagten ist die Beschwerde hinsichtlich der Steuerperiode 2011 infolge Verjährung gutzuheissen, im Übrigen jedoch abzuweisen.

4.

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

Die Vorinstanz hat im Einspracheentscheid die Steuer(nach)forderung gegenüber der Beschwerdeführerin für die Steuerperioden 2011 bis 2014 auf insgesamt Fr. 17'020.-- festgesetzt. Die Nachbelastung von Fr. 1'763.-- hat die Beschwerdeführerin bereits anerkannt (vgl. Sachverhalt Bst. F). Aufgrund der zwischenzeitlich eingetretenen Verjährung der Steuer(nach)forderung in Bezug auf die Steuerperiode 2011 (E. 1.5.2) obsiegt die Beschwerdeführerin zu rund 50 %.

Somit sind die auf Fr. 2'500.-- festzusetzenden Verfahrenskosten vor dem Bundesverwaltungsgericht (vgl. Art. 63 Abs. 1 VwVG i.V.m. Art. 2 Abs. 1 und Art. 4 des Reglements vom 21. Februar 2008 über die Kosten und Entschädigungen vor dem Bundesverwaltungsgericht [VGKE, SR 173.320.2]) der Beschwerdeführerin im Umfang von 50 % und damit in Höhe von Fr. 1'250.-- aufzuerlegen. Dieser Betrag ist dem von der Beschwerdeführerin geleisteten Kostenvorschuss in der Höhe von Fr. 2'500.-- zu entnehmen. Der Restbetrag in Höhe von Fr. 1'250.-- ist der Beschwerdeführerin nach Eintritt der Rechtskraft des vorliegenden Urteils zurückzuerstatten. Keine Verfahrenskosten sind Vorinstanzen aufzuerlegen (Art. 63 Abs. 2 VwVG).

4.2 Die zu 50 % obsiegende Beschwerdeführerin hat im entsprechenden Umfang Anspruch auf Parteientschädigung (Art. 64 Abs. 1 VwVG und Art. 7 Abs. 1 VGKE).

Da die Vertreterin der Beschwerdeführerin keine Kostennote eingereicht hat, ist die Parteientschädigung aufgrund der Akten festzusetzen (Art. 14

Abs. 2 VGKE). Wie aus Art. 7 Abs. 1 i.V.m. Art. 8 Abs. 2 und Art. 10 Abs. 1 VGKE hervorgeht, hat die Entschädigung für die Parteientschädigung nicht jeden erdenklichen, sondern nur den notwendigen Aufwand zu ersetzen (vgl. Urteile des BVerfG A-2495/2020 vom 18. November 2020 E. 4.3.1, A-3121/2017 vom 1. September 2017 E. 5.3 und A-6903/2015 vom 25. April 2016 E. 10).

Die reduzierte Parteientschädigung wird vorliegend praxisgemäss auf Fr. 1'875.-- festgesetzt.

Auf die Auferlegung der zuzusprechenden Parteientschädigung an die ESTV wird verzichtet, da die teilweise Guttheissung der Beschwerde auf den Verjährungseintritt während der Verfahrenshängigkeit vor Bundesverwaltungsgericht zurückzuführen ist. Somit ist die der Beschwerdeführerin zuzusprechende Parteientschädigung auf die Bundesverwaltungsgerichtskasse zu nehmen (vgl. Urteil des BVerfG 2C_263/2020 vom 10. Dezember 2021 E. 7).

Demnach erkennt das Bundesverwaltungsgericht:

1.

Die Beschwerde wird im Sinne von Erwägung 1.5.2 teilweise gutgeheissen; im Übrigen jedoch abgewiesen.

2.

Die Verfahrenskosten in Höhe von insgesamt Fr. 2'500.-- werden der Beschwerdeführerin in Höhe von Fr. 1'250.-- auferlegt. Dieser Betrag wird dem von der Beschwerdeführerin geleisteten Kostenvorschuss in der Höhe von Fr. 2'500.-- entnommen. Der Restbetrag in Höhe von Fr. 1'250.-- wird der Beschwerdeführerin nach Eintritt der Rechtskraft des vorliegenden Urteils zurückerstattet.

3.

Die der Beschwerdeführerin zuzusprechende reduzierte Parteientschädigung in Höhe Fr. 1'875.-- wird auf die Bundesverwaltungsgerichtskasse genommen.

4.

Dieses Urteil geht an die Beschwerdeführerin und die Vorinstanz.

Die vorsitzende Richterin:

Die Gerichtsschreiberin:

Iris Widmer

Anna Strässle

Rechtsmittelbelehrung:

Gegen diesen Entscheid kann innert 30 Tagen nach Eröffnung beim Bundesgericht, 1000 Lausanne 14, Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten geführt werden (Art. 82 ff., 90 ff. und 100 BGG). Die Frist ist gewahrt, wenn die Beschwerde spätestens am letzten Tag der Frist beim Bundesgericht eingereicht oder zu dessen Handen der Schweizerischen Post oder einer schweizerischen diplomatischen oder konsularischen Vertretung übergeben worden ist (Art. 48 Abs. 1 BGG). Die Rechtschrift ist in einer Amtssprache abzufassen und hat die Begehren, deren Begründung mit Angabe der Beweismittel und die Unterschrift zu enthalten. Der angefochtene Entscheid und die Beweismittel sind, soweit sie die beschwerdeführende Partei in Händen hat, beizulegen (Art. 42 BGG).

Versand:

Zustellung erfolgt an:

- die Beschwerdeführerin (Gerichtsurkunde)
- die Vorinstanz (Ref-Nr. [...]; Gerichtsurkunde)