



Urteil vom 31. Mai 2022

Besetzung

Richter Keita Mutombo (Vorsitz),
Richter Jürg Steiger, Richter Raphaël Gani,
Gerichtsschreiberin Susanne Raas.

Parteien

X. _____ AG, ...,
vertreten durch
lic. iur. Armin Thaler und Isabelle Krüse, ...,
Beschwerdeführerin,

gegen

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

Gegenstand

Mehrwertsteuer; geldwerte Leistungen an eng verbundene
Personen; Drittpreis (Steuerperioden 2013 bis 2017).

Sachverhalt:**A.**

A.a Die X. _____ AG (nachfolgend: Steuerpflichtige) ist seit dem 1. Januar 2013 im Register der mehrwertsteuerpflichtigen Personen bei der Eidgenössischen Steuerverwaltung (ESTV; nachfolgend auch: Vorinstanz) eingetragen.

A.b Alleinaktionärin der Steuerpflichtigen ist die Y. _____ AG, welche zu 100 % im Privatvermögen von A. _____ und B. _____ gehalten wird. Die Y. _____ AG besitzt neben den Aktien der Steuerpflichtigen auch sämtliche Aktien der Z. _____ AG. Bei Letzterer handelt es sich somit um die Schwestergesellschaft der Steuerpflichtigen (nachfolgend daher auch als Schwestergesellschaft bezeichnet).

A.c Im Vermögen der Steuerpflichtigen befindet sich unter anderem die Liegenschaft «zur C. _____» (nachfolgend: Liegenschaft), welche die Steuerpflichtige an die Z. _____ AG vermietet hat. Letztere bezweckt die Führung eines Restaurations- und Hotelbetriebs.

A.d Die Steuerpflichtige beschäftigt zwei Mitarbeitende je zu einem Teilzeitpensum, die auch für A. _____ und B. _____ arbeiten: D. _____ arbeitet zu 40 % für die Steuerpflichtige und zu 60 % für das Ehepaar [A. _____ und B. _____], E. _____ arbeitet ca. 20 % ihres Pensums für die Steuerpflichtige und 80 % für das Ehepaar [A. _____ und B. _____].

B.

B.a Mit Schreiben vom 28. Dezember 2018 kündigte die ESTV eine Mehrwertsteuerkontrolle bei der Steuerpflichtigen für die Steuerperioden 1. Januar 2013 bis 31. Dezember 2017 an, welche am 28. Februar 2019 durchgeführt wurde. Daraufhin erliess die ESTV am 11. Juli 2019 die Einschätzungsmittelung (EM) Nr. ***1. Gemäss dieser habe die Steuerpflichtige für die Steuerperioden 1. Januar 2013 bis 31. Dezember 2017 Fr. 125'533.-- zuzüglich Verzugszinsen ab dem 3. August 2016 (mittlerer Verfall) nachzutragen. Insbesondere erblickte die ESTV im Umstand, dass D. _____ und E. _____ sowohl für die Steuerpflichtige als auch das Ehepaar [A. _____ und B. _____] tätig waren, einen Personalverleih von der Steuerpflichtigen an das besagte Ehepaar. Weiter sei die Liegenschaft zu einem unter dem Marktwert liegenden Zins von der Steuerpflichtigen an ihre Schwestergesellschaft vermietet worden.

B.b Nachdem die Steuerpflichtige mit Schreiben vom 9. August 2019 die Steuernachforderung bestritten hatte, erliess die ESTV am 7. Juli 2021 eine Verfügung, mit der sie die in der EM Nr. ***1 festgesetzte Steuernachforderung inklusive Verzugszins bestätigte.

B.c Hiergegen erhob die Steuerpflichtige am 8. September 2021 Einsprache an die ESTV mit dem Antrag, diese Einsprache als Sprungbeschwerde ans Bundesverwaltungsgericht weiterzuleiten (Rechtsbegehren 1). Diesem Antrag kam die ESTV am 16. September 2021 nach.

C.

In ihrer Sprungbeschwerde beantragt die Steuerpflichtige (nachfolgend: Beschwerdeführerin), die vorinstanzliche Verfügung vom 7. Juli 2021 aufzuheben (Rechtsbegehren 2). Die unter Vorbehalt zu viel bezahlte Mehrwertsteuer im Betrag von Fr. 125'533.-- zuzüglich Verzugszinsen sei ihr zurückzuerstatten (Rechtsbegehren 3). Schliesslich sei neu festzustellen, dass sie (die Beschwerdeführerin) für die Steuerperiode 2013 Fr. 81.85, für die Steuerperiode 2014 Fr. 79.85, für die Steuerperiode 2015 Fr. 80.20, für die Steuerperiode 2016 Fr. 239.90 und für die Steuerperiode 2017 Fr. 314.75 nachzuentrichten habe (Rechtsbegehren 4) – alles unter Kosten- und Entschädigungsfolge zulasten der Vorinstanz (Rechtsbegehren 5). Zusammengefasst begründet sie ihre Anträge damit, dass kein Personalverleih von ihr an das Ehepaar [A._____ und B._____] stattgefunden habe. D._____ und E._____ seien separat bei ihr und beim Ehepaar [A._____ und B._____] angestellt. Zivilrechtlich seien je zwei Arbeitsverträge abgeschlossen worden. Einzig aus Gründen der sozialversicherungsrechtlichen Vorsorge seien die Bruttolohnsummen über sie (die Beschwerdeführerin) versichert worden. Für die Liegenschaft sei eine Umsatzmiete vereinbart worden. Dies sei marktüblich. Die Vorinstanz berücksichtige nicht, dass die Liegenschaft als Rohbau vermietet werde.

D.

Die Vorinstanz beantragt mit Vernehmlassung vom 15. November 2021 die kostenpflichtige Abweisung der Beschwerde. Sie hält dafür, die Löhne seien nicht nur durch die Beschwerdeführerin versichert worden, sondern der gesamte Lohnaufwand bzw. Lohndurchlauf sei über die Beschwerdeführerin verbucht worden. Gegen aussen trete zudem nur die Beschwerdeführerin als Arbeitgeberin auf. Der Lohn sei weiterverrechnet und damit in Rechnung gestellt worden. Somit liege ein mehrwertsteuerpflichtiger Personalverleih vor. Betreffend die Vermietung der Liegenschaft habe sie

(die ESTV) die Leistung auf den Wert korrigieren müssen, der unter unabhängigen Dritten entrichtet worden wäre. Gegen eine Rohbaumiete spreche insbesondere der Umstand, dass das Restaurant bereits zu Beginn der Miete eröffnet worden sei, weshalb es zu diesem Zeitpunkt habe aus gestattet sein müssen. Zwar habe die Z. _____ AG auch Einrichtungsgegenstände selbst gekauft. Die Beschwerdeführerin habe aber einen Teil dieser Gegenstände bezahlt und als Anlagekosten aktiviert.

Am 18. November 2021 reichte die Vorinstanz die Lohnausweise von D. _____ und E. _____ nach, die sie mittlerweile vom kantonalen Steueramt erhalten hatte.

E.

Ein Akteneinsichtsgesuch der Beschwerdeführerin vom 22. November 2021 hiess das Bundesverwaltungsgericht am 23. November 2021 gut.

Auf die weiteren Vorbringen der Verfahrensbeteiligten und die Akten wird – sofern 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 Verwaltungsgerichtsgesetzes vom 17. Juni 2005 (VGG, SR 173.32) Beschwerden gegen Verfügungen nach Art. 5 des Verwaltungsverfahrensgesetzes vom 20. Dezember 1968 (VwVG, SR 172.021), sofern keine Ausnahme nach Art. 32 VGG gegeben ist. Eine solche Ausnahme liegt hier nicht vor. Die Vorinstanz ist eine Behörde im Sinne von Art. 33 VGG. Das Bundesverwaltungsgericht ist demnach für die Beurteilung der vorliegenden Beschwerde sachlich zuständig.

1.2 Das Verfahren richtet sich nach dem VwVG, soweit das VGG oder das Mehrwertsteuergesetz vom 12. Juni 2009 (MWSTG, SR 641.20) nichts anderes bestimmen (Art. 37 VGG, vgl. Art. 81 Abs. 1 MWSTG).

1.3 Vorliegend ist vorab im Rahmen der Eintretensfrage zu prüfen, ob die Voraussetzungen einer Sprungbeschwerde erfüllt sind.

1.3.1 Verfügungen der ESTV müssen eine Rechtsmittelbelehrung sowie eine «angemessene» Begründung enthalten (Art. 82 Abs. 2 MWSTG). Gemäss Art. 83 Abs. 1 MWSTG können solche Verfügungen innert 30 Tagen nach Eröffnung mit Einsprache angefochten werden. Richtet sich die Einsprache hingegen gegen eine «einlässlich» begründete Verfügung der ESTV, ist sie auf Antrag oder mit Zustimmung des Einsprechers oder der Einsprecherin als Beschwerde an das Bundesverwaltungsgericht weiterzuleiten (sog. Sprungbeschwerde; Art. 83 Abs. 4 MWSTG; ausführlich: Urteile des BVGer A-2350/2020 vom 17. Januar 2022 E. 1.2.1, A-1912/2021 vom 10. Juni 2021 E. 2.2 ff., A-427/2021 vom 15. März 2021 E. 2.1 ff.).

1.3.2 Die Vorinstanz ist dem Antrag der Beschwerdeführerin, die vorliegende Einsprache als Sprungbeschwerde ans Bundesverwaltungsgericht weiterzuleiten, nachgekommen (Art. 83 Abs. 4 MWSTG).

Die angefochtene Verfügung der Vorinstanz ist im Sinne von Art. 83 Abs. 4 MWSTG einlässlich begründet. Die Einsprache vom 8. September 2021 ist damit als Sprungbeschwerde entgegenzunehmen. Das Bundesverwaltungsgericht ist somit auch funktional zuständig.

1.4 Die Beschwerdeführerin ist zur Erhebung der Beschwerde berechtigt (Art. 48 Abs. 1 VwVG). Sie hat diese zudem form- und fristgerecht eingereicht (Art. 50 Abs. 1 und Art. 52 Abs. 1 VwVG).

Auf die Beschwerde ist demnach einzutreten.

1.5 Der Vollständigkeit halber ist festzuhalten, dass die Beschwerdeführerin die Aufrechnung der Vorinstanz in Bezug auf die gemischte Verwendung der hier nicht streitgegenständlichen Liegenschaft «F. _____» akzeptiert hat. Daraus resultieren jene Beträge, auf die sie die (zusätzlich zu ihrer bereits deklarierten) Mehrwertsteuer festgesetzt haben möchte (Sachverhalt Bst. C; Rechtsbegehren 4). Insofern verlangt sie im Ergebnis nicht die vollständige Rückerstattung des von ihr unter Vorbehalt bezahlten Betrages von Fr. 125'533.-- (ihr Rechtsbegehren 3 könnte jedoch so verstanden werden), sondern die Rückerstattung jenes Betrages, der sich aus der Differenz der Fr. 125'533.-- und der akzeptierten Nachforderung ergibt.

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

1.7 Im Verwaltungsverfahren und in der Verwaltungsrechtspflege gilt der Untersuchungsgrundsatz, wonach die Behörde den rechtserheblichen Sachverhalt von Amtes wegen festzustellen hat (Art. 12 VwVG i.V.m. Art. 81 Abs. 1 MWSTG). Die Untersuchungsmaxime erfährt allerdings durch die Mitwirkungspflicht der Verfahrensparteien eine Einschränkung (Art. 13 VwVG i.V.m. Art. 81 Abs. 1 MWSTG). Im Mehrwertsteuerverfahren wird die Untersuchungsmaxime insbesondere durch das Selbstveranlagungsprinzip als spezialgesetzlich statuierte Mitwirkungspflicht der steuerpflichtigen Person relativiert (vgl. Urteile des BVGer A-2567/2020 vom 3. März 2022 E. 1.4.1, A-1558/2020 vom 3. November 2021 E. 2.2 f. und 3.1).

2.

Die vorliegend zu beurteilende Sache betrifft die Steuerperioden 2013 bis 2017. Somit ist in casu das am 1. Januar 2010 in Kraft getretene MWSTG (mitsamt der zugehörigen Mehrwertsteuerverordnung vom 27. November 2009 [MWSTV, SR 641.201]) massgebend. Rechtsprechung, welche sich noch auf das alte Mehrwertsteuerrecht bezieht, wird zitiert, soweit sie auch für das neue Recht massgeblich ist.

2.1 Der Bund erhebt eine allgemeine Verbrauchssteuer nach dem System der Nettoallphasensteuer (auch als Allphasensteuer mit Vorsteuerabzug bzw. Mehrwertsteuer bezeichnet [vgl. Art. 130 BV und Art. 1 Abs. 1 MWSTG]). Der sog. Inlandsteuer 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). Die Bezugsteuer und die Einfuhrsteuer sind vorliegend ohne Belang. Der Mehrwertsteuersatz (Normalsatz) betrug im hier relevanten Zeitraum (Steuerperioden 2013 bis 2017) 8 % (aArt. 25 Abs. 1 MWSTG in der Fassung gemäss Ziff. I der Verordnung vom 21. April 2010 über die Anhebung der Mehrwertsteuersätze zur befristeten Zusatzfinanzierung der Invalidenversicherung [AS 2010 2055]).

2.2 Mehrwertsteuerpflichtig ist, wer unabhängig von Rechtsform, Zweck und Gewinnabsicht ein Unternehmen betreibt und nicht von der Steuerpflicht befreit ist. Ein Unternehmen betreibt, wer eine auf die nachhaltige Erzielung von Einnahmen aus Leistungen ausgerichtete berufliche oder gewerbliche Tätigkeit selbständig ausübt und unter eigenem Namen nach aussen auftritt (aArt. 10 Abs. 1 Bst. a und b MWSTG in der bis zum 31. Dezember 2017 geltenden Fassung [AS 2009 5203]).

2.2.1 Damit überhaupt eine steuerbare Leistung vorliegt, muss sie im Austausch mit einem Entgelt erfolgen (sog. «Leistungsverhältnis»). Die Entgeltlichkeit stellt ein unabdingbares Tatbestandsmerkmal einer mehrwertsteuerlichen Leistung dar. Besteht zwischen Leistungserbringer und -empfänger kein solches Austauschverhältnis, ist die Aktivität mehrwertsteuerlich irrelevant. Die Annahme eines mehrwertsteuerlichen Leistungsverhältnisses setzt voraus, dass zwischen Leistung und Entgelt eine «innere wirtschaftliche Verknüpfung» gegeben ist (BGE 141 II 182 E. 3.3; Urteil des BVGer A-5784/2020 vom 31. Januar 2022 E. 4.3.2 f. und 8.1). Sodann hat die Beurteilung, ob ein Leistungsverhältnis besteht, in erster Linie nach wirtschaftlichen, tatsächlichen Kriterien zu erfolgen (sog. «wirtschaftliche Betrachtungsweise»). Die zivil- bzw. vertragsrechtliche Sicht ist nicht entscheidend, hat aber immerhin Indizwirkung (SONJA BOSSART/DIEGO CLAVADETSCHER, in: Zweifel/Beusch/Glauser/Robinson [Hrsg.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer, 2015 [nachfolgend: MWSTG-Kommentar], Art. 18 N. 14 f.). Dasselbe gilt auch für die Art der Verbuchung (Urteil des BVGer A-7028/2018 vom 18. September 2020 E. 2.6 m.H.). Für die Annahme eines Leistungsverhältnisses ist damit nicht von Bedeutung, ob die Leistung oder das Entgelt (oder beide) mit oder ohne rechtliche (vertragliche) Verpflichtung erbracht werden. Vielmehr genügt eine wirtschaftliche Verknüpfung zwischen Leistung und Entgelt, wobei diese (zumindest) aus Sicht des Leistungsempfängers bejaht werden können muss (Urteile des BVGer A-553/2021 vom 8. Februar 2022 E. 2.5, A-3677/2016 vom 6. August 2018 E. 3.2.2 f., A-6831/2013 vom 8. Juli 2015 E. 3.1.5 f.; vgl. BOSSART/CLAVADETSCHER, MWSTG-Kommentar, Art. 18 N. 16 f. m.w.H.).

2.2.2 Die Frage, ob ein Unternehmer im eigenen Namen auftritt oder nicht, ist nicht nur für den Tatbestand der Selbständigkeit massgeblich und nach dem neuen Recht ausdrückliches Erfordernis für die subjektive Steuerpflicht (aArt. 10 Abs. 1 Bst. b MWSTG; vgl. Art. 10 Abs. 1^{bis} Bst. b MWSTG), sondern auch für die Zurechnung der einzelnen Umsätze bzw. die Bestimmung des mehrwertsteuerlichen Leistungserbringers entscheidend (Art. 20 Abs. 1 MWSTG). Das Handeln wird grundsätzlich demjenigen mehrwertsteuerlich zugerechnet, der nach aussen, mithin gegenüber Dritten im eigenen Namen auftritt (BVGE 2016/23 E. 2.2.2; Urteile des BVGer A-5196/2020 vom 6. August 2021 E. 2.2.3, A-5345/2018 vom 3. Oktober 2019 E. 2.2.3, A-3677/2016 vom 6. August 2018 E. 3.2.1).

Bei der Beurteilung, ob ein eigenständiger Aussenauftritt vorliegt, ist dabei auf die Gesamtheit der Umstände abzustellen (Urteil des BVGer A-5196/2020 vom 6. August 2021 E. 2.2.4; IVO P. BAUMGARTNER/DIEGO CLAVADETSCHER/MARTIN KOCHER, Vom alten zum neuen Mehrwertsteuergesetz, 2010, § 4 Rn. 45; vgl. RALF IMSTEPF, Der mehrwertsteuerliche «Aussenauftritt», in: Archiv für schweizerisches Abgaberecht [ASA] 82, S. 451 ff., 457 f.).

2.3

2.3.1 Die Zurverfügungstellung von Personal bzw. der Personalverleih ist grundsätzlich steuerbar (vgl. Urteil des BGer 2C_612/2007 vom 7. April 2008 E. 7.4). Von der Steuer ausgenommen ist hingegen das zur Verfügung Stellen von Personal durch religiöse oder weltanschauliche, nicht gewinnstrebige Einrichtungen für Zwecke der Krankenbehandlung, der Sozialhilfe und der sozialen Sicherheit, der Kinder- und Jugendbetreuung, der Erziehung und Bildung sowie für kirchliche, karitative und gemeinnützige Zwecke (Art. 21 Abs. 2 Ziff. 12 MWSTG; Urteile des BVGer A-358/2017 vom 31. August 2017 E. 2.4, A-1137/2012 vom 6. November 2013 E. 3.3.1 f.).

2.3.2 Weil das Steuerrecht an wirtschaftliche Verhältnisse anknüpft (E. 2.2.1), hat die Analyse des Steuersachverhalts sowohl unter wirtschaftlichen als auch unter zivilrechtlichen Aspekten zu erfolgen. Zu klären ist dabei, ob das zivilrechtliche Erscheinungsbild dem wirtschaftlichen Vorgang entspricht oder nicht (ERNST BLUMENSTEIN/PETER LOCHER, System des schweizerischen Steuerrechts, 7. Aufl. 2016, S. 35 ff.). Auch bei der Mehrwertsteuer ist dort, wo die zivilrechtliche Ausgestaltung eines Sachverhalts nicht den wirtschaftlichen Verhältnissen entspricht, auf das tatsächliche wirtschaftliche Ergebnis abzustellen (vgl. Urteil des BGer 2A.61/2006 vom 29. November 2006 E. 3.1; Urteile des BVGer A-2350/2020 vom 17. Januar 2022 E. 3.3, A-358/2017 vom 31. August 2017 E. 3.1; ALOIS CAMENZIND/NIKLAUS HONAUER/KLAUS A. VALLENDER, MARCEL R. JUNG, SIMEON L. PROBST, Handbuch zum Mehrwertsteuergesetz, 3. Aufl. 2012, Rz. 173).

2.3.3 Personalverleih liegt vor, wenn ein Arbeitgeber Arbeitskräfte einem anderen Unternehmen gegen Entgelt überlässt. Der beliehene Unternehmer kann demnach vorübergehend über die Arbeitnehmer verfügen und sie in seinem Betrieb einsetzen. Was den Personalverleih charakterisiert (und somit beispielsweise vom Auftrag abgrenzt), wird insbesondere in Art. 26 der Arbeitsvermittlungsverordnung vom 16. Januar 1991 (AVV, SR

823.111) näher umschrieben. Demnach gilt als Verleiher, wer einen Arbeitnehmer einem Einsatzbetrieb überlässt, indem er diesem wesentliche Weisungsbefugnisse gegenüber dem Arbeitnehmer abtritt (Art. 26 Abs. 1 AVV). Auf eine Verleihtätigkeit kann gemäss Art. 26 Abs. 2 AVV namentlich auch geschlossen werden, wenn (Bst. a) der Arbeitnehmer in persönlicher, organisatorischer, sachlicher und zeitlicher Hinsicht in die Arbeitsorganisation des Einsatzbetriebes eingebunden wird, (Bst. b) der Arbeitnehmer die Arbeiten mit Werkzeugen, Material oder Geräten des Einsatzbetriebes ausführt und (Bst. c) der Einsatzbetrieb die Gefahr für die Schlechterfüllung des Vertrages trägt (vgl. Urteile des BVer A-2350/2020 vom 17. Januar 2022 E. 5.1, A-358/2017 vom 31. August 2017 E. 3.3).

Der Arbeitnehmer wird in die Betriebsorganisation des Dritten eingegliedert, wobei jedoch das Arbeitsverhältnis mit dem Verleiher fortbesteht.

2.4

2.4.1 Das Erbringen von Leistungen an eng verbundene Personen gilt als Leistungsverhältnis (Art. 26 Satz 1 MWSTV i.V.m. Art. 24 Abs. 2 MWSTG), sofern es sich nicht um reine Innenleistungen handelt (Urteil des BVer A-1715/2014 und A-4218/2014 vom 19. Januar 2015 E. 3.3.2). Als eng verbundene Personen galten dabei nach aArt. 3 Bst. h MWSTG (in der bis zum 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 lag vor, wenn die Schwellenwerte gemäss Art. 69 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die direkte Bundessteuer (DBG, SR 642.11) überschritten wurden oder wenn eine entsprechende Beteiligung an einer Personengesellschaft vorlag (Urteile des BVer A-2430/2016 vom 29. Dezember 2020 E. 2.3, A-6223/2019 vom 24. Juli 2020 E. 2.3).

2.4.2 Das Entgelt stellt nicht nur Tatbestandselement des Steuerobjekts dar, sondern bildet auch die Bemessungsgrundlage der Mehrwertsteuer (Art. 24 MWSTG; vgl. BGE 132 II 353 E. 4.1; BVGE 2011/44 E. 3.1; Urteil des BVer A-2430/2019 vom 29. Dezember 2020 E. 2.4.1). 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 aArt. 3 Bst. h MWSTG als Entgelt der Wert, der unter unabhängigen Dritten vereinbart würde (Art. 24 Abs. 2 MWSTG).

Art. 24 Abs. 2 MWSTG entspricht dem im Steuerrecht bekannten Grundsatz des Drittvergleichs («dealing at arm's length»; vgl. Urteil des BGer 2C_27/2021 vom 5. Oktober 2021 3.1.1; Urteile des BVGer A-4190/2020 und A-4195/2020 vom 15. Dezember 2021 E. 3.1 und 3.2.1, A-6223/2019 vom 24. Juli 2020 E. 2.4.1; vgl. noch zum alten Recht: Urteil des BVGer A-6182/2012 vom 27. August 2013 E. 3.3).

2.4.3 Rechtsfolge einer unentgeltlich oder zu einem Vorzugspreis erbrachten Leistung an eine eng verbundene Person im Sinne von aArt. 3 Bst. h MWSTG ist, dass für die Bemessung der Mehrwertsteuer eine besondere (fiktive) Bemessungsgrundlage (Drittpreis) herangezogen wird.

Dieser Drittpreis ist in den meisten Fällen kein exakter Wert, sondern kann nur annäherungsweise bestimmt werden. Zur Ermittlung des Drittpreises können Methoden, die auch bei den direkten Steuern Anwendung finden, herangezogen werden (namentlich die Kostenaufschlags- bzw. Cost Plus-, die Preisvergleichs- oder die Wiederverkaufspreismethode; BOSSART/CLAVADETSCHER, MWSTG-Kommentar, Art. 24 N. 59 ff.). Diese Methoden wurden im Wesentlichen vom Bundesgericht bestätigt (vgl. Urteile des BGer 2C_443/2020 vom 8. Oktober 2020 E. 3.2.2, 2C_495/2017 und 2C_512/2017 vom 27. Mai 2019 E. 7.2.2 und E. 11.1; zum Ganzen: Urteile des BVGer A-4190/2020 und A-4195/2020 vom 15. Dezember 2021 E. 3.2.4, A-6223/2019 vom 24. Juli 2020 E. 2.4.2).

Die ESTV hat somit zur Ermittlung des Drittpreises regelmässig eine Schätzung des Werts durchzuführen und sich dabei grundsätzlich an die im Zusammenhang mit der Ermessenseinschätzung entwickelten Prinzipien und Kriterien zu halten (vgl. Urteil des BVGer A-1715/2014 und A-4218/2014 vom 19. Januar 2015 E. 4.2.4). Letzteres bedeutet namentlich, dass sich das Bundesverwaltungsgericht bei der Überprüfung der vorinstanzlichen Schätzung des Werts eine gewisse Zurückhaltung auferlegt und damit grundsätzlich nur dann sein eigenes Ermessen an die Stelle desjenigen der Vorinstanz setzt, wenn dieser bei der Schätzung erhebliche Ermessensfehler unterlaufen sind (vgl. für das Bundesgericht: Urteil des BGer 2C_27/2021 vom 5. Oktober 2021 E. 3.1.3; vgl. zur Ermessenseinschätzung statt vieler: Urteil des BVGer A-665/2013 vom 10. Oktober 2013 E. 2.8.3 m.H.). Aus den bei der Ermessenseinschätzung geltenden Grundsätzen ist ferner abzuleiten, dass dann, wenn die Voraussetzungen für eine Schätzung des Werts erfüllt sind (erste Stufe; im Falle eines Leistungsverhältnisses zwischen eng verbundenen Personen also, ob ein sol-

ches Leistungsverhältnis vorliegt, das ein Abweichen vom Entgelt als Bemessungsgrundlage rechtfertigt; Urteil des BGer 2C_27/2021 vom 5. Oktober 2021 E. 3.1.3) und die vorinstanzliche Schätzung nicht bereits im Rahmen der durch das Bundesverwaltungsgericht mit der gebotenen Zurückhaltung vorzunehmenden Prüfung als pflichtwidrig erscheint (zweite Stufe), es – in Umkehr der allgemeinen Beweislast – dem Steuerpflichtigen obliegt, den Nachweis für die Unrichtigkeit der Schätzung (dritte Stufe) zu erbringen (vgl. zur Ermessenseinschätzung statt vieler: Urteil des BGer 2C_970/2012 vom 1. April 2013 E. 4.1 ff.; Urteile des BVGer A-1558/2020 vom 3. November 2021 E. 3.3 und 3.4, A-5842/2020 vom 31. März 2021 E. 7, A-6223/2019 vom 24. Juli 2020 E. 2.4.2; s. zum Ganzen auch Urteil des BVGer A-1715/2014 und A-4218/2014 vom 19. Januar 2015 E. 4.2.4).

3.

Im vorliegenden Fall ist zuerst zu prüfen, ob D._____ und E._____ im Rahmen eines Personalverleihs von der Beschwerdeführerin an das Ehepaar [A._____ und B._____] für Letzteres tätig waren (E. 3.1). Daran anschliessend ist die – davon unabhängige – Frage zu beantworten, ob die Beschwerdeführerin ihrer Schwestergesellschaft ein Hotel mit Restaurant (die Liegenschaft; s. Sachverhalt Bst. A.c) zu einem unter dem Drittpreis liegenden Betrag zur Verfügung gestellt hat (E. 3.2). Soweit die Fragen bejaht werden, ist jeweils weiter zu prüfen, ob die Vorinstanz die Drittpreise regelkonform berechnet bzw. geschätzt hat und, wenn ja, ob es der Beschwerdeführerin gelingt, den Gegenbeweis zu erbringen.

3.1

3.1.1 Die Verfahrensbeteiligten sind sich einig, dass D._____ und E._____ für die Beschwerdeführerin tätig waren (was sich auch aus den Akten ergibt). Wenn sie für das Ehepaar [A._____ und B._____] tätig waren, waren sie – soweit ersichtlich – in deren Arbeitsorganisation eingebunden und unterstanden dem Weisungsrecht des Ehepaars. Die Beschwerdeführerin haftete in diesen Fällen nicht für die Arbeitnehmenden. Insofern sind die Voraussetzungen für das Vorliegen eines Personalverleihs erfüllt. Allerdings macht die Beschwerdeführerin geltend, es habe sich nicht um einen Personalverleih gehandelt, sondern die Arbeitnehmenden hätten mit dem Ehepaar [A._____ und B._____] je einen separaten Arbeitsvertrag abgeschlossen. Vorliegend verhält es sich damit so, dass, wenn die beiden Arbeitnehmenden ausschliesslich bei der Beschwerdeführerin angestellt waren, die Tätigkeit für das Ehepaar [A._____ und B._____] im Personalverleih stattfand. Sollten hingegen tatsächlich je zwei Arbeitsverhältnisse bestanden haben, käme ein Personalverleih nicht

in Betracht. Mit anderen Worten ist festzustellen, ob in mehrwertsteuerrechtlicher Hinsicht nur ein Arbeitsverhältnis zwischen D._____ und E._____ einerseits und der Beschwerdeführerin andererseits bestand oder ob zusätzlich ein Arbeitsverhältnis zwischen Ersteren und dem Ehepaar [A._____ und B._____] eingegangen wurde.

Aus den Akten ergibt sich, dass die Lohnausweise für D._____ und E._____ von der Beschwerdeführerin ausgestellt wurden. Diese hat auch die Sozialabgaben entrichtet. Die Löhne wurden ebenfalls zumindest in einem ersten Schritt von der Beschwerdeführerin bezahlt. Somit trat sie nach aussen als (alleinige) Arbeitgeberin der beiden Angestellten auf. Diese Umstände deuten klar darauf hin, dass die beiden Personen ausschliesslich für die Beschwerdeführerin tätig waren. Für die Jahre 2013 und 2014 ist der Buchhaltung zu entnehmen, dass der entsprechende Lohn vom Konto 5000 («Lohnaufwand») an das Konto 1098 («Lohndurchlauf») und von diesem Konto wiederum an das Bankkonto (1020) gebucht wurde. Für diese beiden Jahre ist jedoch der Buchhaltung nicht zu entnehmen, ob das Ehepaar [A._____ und B._____] der Beschwerdeführerin seinen Anteil am Lohn erstattet hat. In den folgenden Jahren wurde dann zudem vom Konto 2560 («Darlehen [A._____ und B._____]») Beträge an das Konto 5000 mit dem Vermerk «PrivAnteil», dem Jahr, dem Vermerk «Lohn» und dem Namen gebucht (auch die Anteile an den Sozialversicherungen wurden vom Konto 2560 an das jeweilige Aufwandkonto gebucht). Insbesondere der Umstand, dass der Anteil vom Lohn, den das Ehepaar [A._____ und B._____] zu tragen hatte, diesem ab dem Jahr 2015 von den Darlehensforderungen abgezogen wurde, spricht dafür, dass die Arbeitnehmenden ausschliesslich bei der Beschwerdeführerin angestellt waren. Für die Jahre ab 2015 ergibt sich – wie dies auch den nachgereichten Arbeitsverträgen zu entnehmen ist –, dass D._____ zu rund 40 % für die Beschwerdeführerin und zu 60 % für das Ehepaar [A._____ und B._____] tätig war, E._____ zu rund 20 % ihres Pensums für die Beschwerdeführerin und zu 80 % für das Ehepaar [A._____ und B._____] (insgesamt war sie zu rund 50 % für beide tätig). Dies betrifft aber lediglich den internen Bereich zwischen der Beschwerdeführerin und dem Ehepaar [A._____ und B._____]. Gegenüber Dritten waren sowohl D._____ als auch E._____ einzig bei der Beschwerdeführerin angestellt.

Diesem Aussenauftritt kommt im Mehrwertsteuerrecht entscheidende Bedeutung zu (E. 2.2.2). Mehrwertsteuerrechtlich waren damit sowohl

D._____ als auch E._____ ausschliesslich bei der Beschwerdeführerin angestellt, welche sie im Rahmen eines Personalverleihs beim Ehepaar [A._____ und B._____] arbeiten liess.

3.1.2 An diesem Ergebnis vermögen die Vorbringen der Beschwerdeführerin nichts zu ändern.

Den eingereichten, jedoch erst am 7. Oktober 2019 unterzeichneten Arbeitsverträgen kommt per se eingeschränkte Beweiskraft zu (Urteile des BVGer A-2350/2020 vom 17. Januar 2022 E 1.7, A-6223/2019 vom 24. Juli 2020 E. 3.7.3; JÜRIG STEIGER, MWSTG-Kommentar, Art. 79 N. 34). Dass diese – wie die Beschwerdeführerin vorbringt – lediglich die bereits bestehenden vertraglichen (mündlich abgeschlossenen) Vereinbarungen wiedergäben, ist eine reine Behauptung der Beschwerdeführerin. Ohnehin vermögen diese Verträge nichts daran zu ändern, dass – soweit vorliegend relevant – gegenüber Dritten, insbesondere gegenüber den Sozialversicherungen, die Beschwerdeführerin als einzige Arbeitgeberin auftrat.

Dass dies – wie die Beschwerdeführerin ausführt – deswegen so gehandhabt worden sei, damit die Arbeitnehmenden sozialversicherungsrechtlich besser abgesichert gewesen seien, als sie es gewesen wären, wenn sie bei zwei Arbeitgebern versichert gewesen wären, ändert daran ebenfalls nichts. Ohnehin liesse sich dann fragen, warum die beiden Arbeitnehmenden nicht über das Ehepaar [A._____ und B._____] versichert wurden, für welches sie in grösserem Umfang tätig waren als für die Beschwerdeführerin. In diesem Zusammenhang ist auch Art. 46 des Bundesgesetzes vom 25. Juni 1982 über die berufliche Alters-, Hinterlassenen- und Invalidenvorsorge (BVG, SR 831.40) zu erwähnen, der eine freiwillige Versicherung grundsätzlich ermöglichen würde, wobei jeder Arbeitgeber seinen entsprechenden Anteil an die Vorsorgeeinrichtung zu entrichten hätte. Die Unfallversicherung für Nichtberufsunfälle wäre zumindest in Bezug auf D._____ unproblematisch gewesen (vgl. Art. 13 Abs. 1 der Verordnung vom 20. Dezember 1982 über die Unfallversicherung [UVV, SR 832.202]).

Dass kein schriftlicher Vertrag zwischen der Beschwerdeführerin und dem ihr eng verbundenen Ehepaar [A._____ und B._____] über einen Personalverleih besteht oder zumindest ein solcher nicht beigebracht werden konnte, ist unerheblich. Dass die beiden Parteien miteinander in Kontakt standen, ergibt sich schon daraus, dass die Beschwerdeführerin die gesamten Sozialversicherungsabgaben für die Arbeitnehmenden übernahm. In den (in ihrer Beweiskraft allerdings eingeschränkten) Arbeitsverträgen

vom 7. Oktober 2019 steht explizit, dass die Beschwerdeführerin auch die Versicherungsleistungen für die dem Ehepaar [A._____ und B._____] erbrachten Arbeitsleistungen von D._____ und E._____ übernimmt.

3.1.3 Es bleibt dabei, dass die Beschwerdeführerin dem Ehepaar [A._____ und B._____], also ihr eng verbundenen Personen, eine Dienstleistung im Bereich des Personalverleihs erbracht hat, welche zum Normalsatz steuerpflichtig ist (vgl. E. 2.3 und 2.1). Der entsprechende Drittpreis ist von der Vorinstanz zu bestimmen (E. 2.4.3).

3.1.4 Auch wenn die Beschwerdeführerin die Schätzung der konkret geschuldeten Mehrwertsteuer nicht beanstandet, ist von Amtes wegen zu beurteilen, ob die Vorinstanz den Drittpreis pflichtgemäss festgesetzt hat.

Das Entgelt für den Personalverleih hat die Vorinstanz geschätzt, indem sie zum Lohn sowohl von D._____ als auch E._____, der auf die Arbeiten beim Ehepaar [A._____ und B._____] entfällt, einen Zuschlag von 20 % für Arbeitgeberbeiträge, Infrastruktur und Gewinn hinzugerechnet hat. Die Arbeitgeberbeiträge ergeben sich jedoch konkret aus der Buchhaltung der Beschwerdeführerin (Kontonummern 5700, 5720, 5730 und 5740). Inwiefern ein Zuschlag für die Infrastruktur einer pflichtgemässen Ermessenseinschätzung durch die Vorinstanz gerecht wird, ist nicht nachvollziehbar, stellt doch die Beschwerdeführerin – soweit ersichtlich – für die Arbeiten beim Ehepaar [A._____ und B._____] keine Infrastruktur zur Verfügung. Nicht zu beanstanden ist ein Gewinnzuschlag, wobei die Vorinstanz nicht ausführt, wie hoch sie diesen bemessen hat. Eine Neuberechnung durch das Bundesverwaltungsgericht ist damit nicht möglich. Zwar könnte dieses selbst eine Annahme treffen, allerdings ginge die Beschwerdeführerin dann einer Instanz verlustig.

3.1.5 Damit ist die Sache in Bezug auf den Personalverleih zur Neuberechnung der Mehrwertsteuer im Sinne der vorstehenden Erwägung an die Vorinstanz zurückzuweisen.

3.2 Weiter ist umstritten, ob die Beschwerdeführerin ihrer Schwestergesellschaft (einer mit ihr eng verbundenen Person) die Liegenschaft drittpreiskonform oder unter Drittpreis vermietet hat. Zwischen der Beschwerdeführerin und ihrer Schwestergesellschaft wurde kein Mindestmietzins vereinbart, sondern lediglich ein Mietzins von 6 % des Nettoumsatzes. Dieser Mietzins betrug jährlich rund Fr. 120'000.--. Die Vorinstanz schätzt demge-

genüber die Umsatzmiete auf Fr. 530'000.--, die 8.5 % eines von der Vorinstanz berechneten «theoretischen» Umsatzes beträgt. Die Anlagekosten für den Umbau und die Erweiterung des Hotels mit Restaurant betragen gemäss den unbestrittenen Feststellungen der Vorinstanz rund Fr. 18 Mio.

3.2.1 Die Vereinbarung eines Umsatzmietzinses, wie dies zwischen der Beschwerdeführerin und ihrer Schwestergesellschaft gemacht wurde, erscheint zwar nicht unüblich. Unüblich ist aber, nicht gleichzeitig einen Mindestmietzins zu vereinbaren, falls die erwarteten Umsätze ausbleiben. Daher hat die Vorinstanz zu Recht geprüft, ob die zwischen der Beschwerdeführerin und ihrer Schwestergesellschaft vereinbarte Miete drittpreiskonform ist.

3.2.2 Weiter weist die Beschwerdeführerin zwar darauf hin, aufgrund ihrer Abklärungen bewege sich die Rohbaumiete (zum Argument, dass die Liegenschaft im Rohbau vermietet worden sei: unten E. 3.2.5) im Gastronomiebereich zwischen 4-6 %. Sie erklärt aber einzig in ihrer «Einsprache» vom 9. August 2019 gegen die Einschätzungsmitteilung gegenüber der Vorinstanz, dass diese Zahlen von der G. _____ AG stammten. Sie belegt dies jedoch nicht und bringt auch sonst keine Unterlagen bei. Damit handelt es sich bei diesem Argument um eine reine Parteibehauptung. Gleiches gilt für ihre Kritik an der Anwendung der Zahlen der KATAG Treuhand AG (nachfolgend: KATAG), welche regelmässig branchenübliche Kennzahlen des Gastgewerbes veröffentlicht, durch die Vorinstanz.

3.2.3 Die Beschwerdeführerin bringt weiter nur pauschal vor, ihr sehr abgelegener Standort wirke sich auf die Zahlen aus. Die KATAG weise denn auch darauf hin, dass dem Standort immer grössere Bedeutung zukomme.

Gemäss den Zahlen der KATAG beträgt die Miete über alle Restaurantkategorien hinweg 7.5 % bis 15 % des Umsatzes. Eine Umsatzmiete von lediglich 6 % liegt damit gestützt auf diese Zahlen unter dem Branchenüblichen. Zudem befindet sich die Liegenschaft nahe an einem Bahnhof und nahe von Bushaltestellen. Auch sonst vermag die Beschwerdeführerin keine besonderen Verhältnisse aufzuzeigen, die einen Mietzins, der klar unter dem marktüblichen liegt, rechtfertigen würden. Ohnehin würden besondere Verhältnisse nur dann einen Grund für ein zu tiefes Entgelt sein, wenn auch gegenüber unabhängigen Dritten ein solches zu tiefes Entgelt verlangt würde. So nennt die Beschwerdeführerin mit Verweis auf BOSSART/CLAVADETSCHER, MWSTG-Kommentar, Art. 24 N. 60, die Liquidation

des Lagers oder die Aufgabe des Geschäfts als Gründe für unter dem eigentlichen Drittpreis liegende Entgelte. Beides trifft hier nicht zu. Dass das Geschäft nicht so gut lief, wie erhofft, ist jedenfalls kein solcher Grund.

Dass – wie die Beschwerdeführerin vorbringt – die Umsatzziele ihrer Schwestergesellschaft nicht erreicht wurden, ist im Gegenteil gerade der Grund, warum zwischen unabhängigen Dritten in aller Regel ein Mindestmietzins vereinbart wird, denn zwischen unabhängigen Dritten darf davon ausgegangen werden, dass die Vermieterin innert nützlicher Frist mittels der Mieteinnahmen ihre Kosten decken möchte und zwar unabhängig davon, ob die Mieterin die angestrebten Umsätze erzielt oder nicht.

3.2.4 Weiter macht die Beschwerdeführerin geltend, die Vorinstanz akzeptiere den Umsatz (wohl der Schwestergesellschaft) für die «Umsatzsteuer» (gemeint ist wohl die Gewinnsteuer). Dem ist entgegenzuhalten, dass es vorliegend darum geht, einen Drittpreis für die Miete einer Liegenschaft festzusetzen und nicht eigentlich den Umsatz. Der fiktive Umsatz, den die Vorinstanz berechnet, dient diesem Zweck und zeigt, welchen Umsatz die Schwestergesellschaft erzielen müsste, damit sie gewinnbringend tätig wäre. Allfällige Korrekturmechanismen bei der Gewinnsteuer entsprechen nicht jenen bei der Mehrwertsteuer.

3.2.5 Die Beschwerdeführerin bringt schliesslich vor, die Liegenschaft sei im Rohbau vermietet worden und der Innenausbau Sache der Schwestergesellschaft gewesen. Diesbezüglich ist den Akten zu entnehmen, dass der Mietvertrag per 1. April 2015 abgeschlossen wurde. Die Schwestergesellschaft erzielte kurz nach diesem Datum bereits Umsätze (jedenfalls weichen die Zahlen der Erfolgsrechnung für das Jahr 2015 nicht sehr von jenen der Jahre 2016 und 2017 ab; vgl. Vernehmlassungsbeilage 10 S. 25 und 29), was, wie die Vorinstanz sinngemäss ausführt, dafür spricht, dass der Innenausbau zu diesem Zeitpunkt bereits fertiggestellt war.

Die Schwestergesellschaft hat einige Arbeiten bereits vor Datum des Mietbeginns ausführen lassen. Dem Anlageverzeichnis (Beschwerdebeilage 10) sind nämlich Anschaffungen und Arbeiten durch die Schwestergesellschaft vor dem 1. April 2015 zu entnehmen; so ein Eintrag im Konto 14300 «Maschinen, Apparate C. _____» mit der Bezeichnung «H. _____ Gastrotechn., Küchenapp.» vom Dezember 2014, welcher von der Beschwerdeführerin dem Innenausbau zugerechnet wird. Gleiches

gilt für den Eintrag im Konto 14350 «EDV-Anlage C._____» mit der Bezeichnung «I._____» vom März 2015. Andere Arbeiten/Anschaffungen wurden nach dem Mietbeginn getätigt.

Allerdings wurden andere Arbeiten von der Beschwerdeführerin veranlasst. Beispielsweise hat sie am 9. und 30. Januar 2015 Zahlungen mit dem Vermerk «J._____, Interieur» und am 30. April 2015 mit dem Vermerk «J._____, Innenarch Hon [Datum]» bzw. am 21. August 2015 «J._____, Hon Innenarch. April 15» gebucht. Diese Buchungen deuten darauf hin, dass (auch) die Beschwerdeführerin Arbeiten am Innenausbau des Hotels mit Restaurant vornehmen liess. In die gleiche Richtung weisen die Buchungen vom 30. Januar 2015 («K._____, Maler innen acto»), 27. Februar 2015 («L._____ acto Obj. Weinkeller» und «M._____ AG, acto Weingestelle»), 6. März 2015 («N._____ AG, Vitrinen EG/UG SchIRg» und «O._____, Bodenfläche bearbeiten» und «P._____ AG, Garderobenschrank») hin. All diese Positionen wurden im Konto 1601 (Projekt «C._____») gebucht. Insofern kann nicht von einer Rohbaumiete gesprochen werden, auch wenn die Schwestergesellschaft, wie sich aus dem Anlageverzeichnis ergibt, durchaus erhebliche Investitionen in den Innenausbau getätigt hat.

Somit deutet Vieles darauf hin, dass die Liegenschaft nicht im Rohbau vermietet wurde, sondern der Innenausbau zumindest schon weit fortgeschritten und zumindest teilweise von der Beschwerdeführerin ausgeführt worden war.

Die Vorinstanz weist zudem auf Folgendes hin: würde eine Vollkostenrechnung für die Berechnung des Mietzinses zugrunde gelegt, spiele es keine Rolle, ob die Liegenschaft im Rohbau oder nicht vermietet würde; eine solche Berechnung des Mietzinses würde jedoch – so die Vorinstanz – zu höheren Zahlen führen als die schliesslich von ihr gewählte Methode. Die Vorinstanz führt schliesslich zu Recht aus, dass der tatsächlich entrichtete Mietzins von durchschnittlich etwa Fr. 120'000.-- pro Jahr für eine Liegenschaft, deren Anlagekosten ca. Fr. 18 Mio. betragen, sehr tief ausfalle.

Daraus ergibt sich, dass die von der Schwestergesellschaft an die Beschwerdeführerin bezahlte Miete auch dann kaum drittpreiskonform wäre, wenn die Liegenschaft tatsächlich im Rohbau vermietet worden wäre.

Insgesamt gelingt es der Vorinstanz nachzuweisen, dass der zwischen der Beschwerdeführerin und ihrer Schwestergesellschaft vereinbarte Mietzins nicht marktkonform ist.

3.2.6 Die Miete entspricht somit nicht dem Marktwert, sondern ist nur deshalb so tief, weil der Mietvertrag unter nahestehenden Personen abgeschlossen wurde. Darin, und nicht etwa in einer fehlerhaften Buchhaltung, liegt der Grund, dass die Vorinstanz berechtigt und verpflichtet war, als Bemessungsgrundlage einen fiktiven Drittpreis heranzuziehen. Dieser ist, da kein direkter Vergleichswert vorliegt, nach den Regeln der Ermessenseinschätzung, mithin nach pflichtgemäßem Ermessen zu schätzen (E. 2.4.3).

3.2.7 Die Vorinstanz hat gemäss eigenen Ausführungen Berechnungen nach verschiedenen Methoden vorgenommen. Sie hat den Mietpreis nach einer Vollkostenrechnung, der Cost Plus-Methode, einer Umsatzmiete unter Berücksichtigung einer Mindestmiete und «Verlustdeckung beim Vermieter» berechnet; bei letzterer Methode wurde – so die Vorinstanz – auf eine Verzinsung des Darlehens der Aktionäre in Höhe von Fr. 24 Mio. verzichtet, von dem Fr. 18 Mio. auf das Objekt «C. _____» entfallen. Die Vorinstanz hat sich schliesslich für eine Miete, welche anhand eines Umsatzes berechnet wird, entschieden. Sie hat dabei einen (fiktiven) Umsatz berechnet, der es der Schwestergesellschaft erlauben würde, die Kosten (inklusive Miete) vollständig zu decken und zusätzlich einen Gewinn von Fr. 100'000.– zu erzielen. Die übrigen Zahlen hat sie den Jahresrechnungen der Beschwerdeführerin und ihrer Schwestergesellschaft entnommen. Weiter ist die Vorinstanz davon ausgegangen, dass die Miete 8.5 % des Umsatzes ausmacht. Dies hat sie den Kennzahlen der KATAG für das Jahr 2016 entnommen. Die KATAG hat für Feinschmeckerlokale festgehalten, dass die Miete zwischen 7.5 % und 9.5 % des Umsatzes ausmachte (Beschwerdebeilage 11 S. 22 Ziff. 4.5).

Gemäss der Tabelle mit der Berechnung hat die Vorinstanz von einem Teil des Aufwands der Z. _____ AG die Miete an die Beschwerdeführerin (für das Grundstück C. _____) abgezogen, von diesem Betrag einen Teil der dazugehörigen Erträge abgezogen und schliesslich eine Gewinnvorstellung von Fr. 100'000.– dazugezählt. Dieser Betrag zuzüglich des Mietzinses von 8.5 % des Umsatzes entspreche 65 % des Umsatzes, da gemäss den Jahresrechnungen der Z. _____ AG der Bruttogewinn I aus gastgewerblichen Leistungen in den Jahren 2016 und 2017 durchschnittlich 65 % entsprochen habe. Somit entsprächen die vorstehenden Aufwendungen 65 % vom zu erzielenden gastgewerblichen Umsatz. Die Jahresmiete von

Fr. 530'000.--, die die Vorinstanz auf Basis einer iterativen Berechnung ermittelt hat, stelle einen ungefähren Durchschnittswert der Jahre 2016 und 2017 dar.

Die Berechnungsweise der Vorinstanz ist nur bedingt nachvollziehbar. So erklärt sie nicht, warum bzw. inwiefern sich der Bruttogewinn aus gastgewerblichen Leistungen (gemeint ist offenbar das Verhältnis vom Ertrag Restauration zum direkten Warenaufwand) auf die anderen Leistungen der Schwestergesellschaft (z.B. Beherbergungs- oder andere Nebenleistungen) übertragen lassen soll. Bei der konkreten Berechnung bezieht sie dann die Zahlen aus den gastgewerblichen Leistungen nicht mehr ein. Auch scheint sie den Bruttogewinn mit den Aufwendungen gleichzusetzen, wenn sie schreibt, der Bruttogewinn I aus gastgewerblichen Leistungen betrage 65 %; somit würden die vorstehenden Aufwendungen 65 % vom zu erzielenden gastgewerblichen Umsatz entsprechen. Hierbei scheint es sich um einen Fehler zu handeln. Denn nach der hier angewandten Formellogik ($\text{Bruttogewinn} = \text{Ertrag} \cdot \text{Aufwand}$) müsste die Aufwandskomponente 35 % und der Bruttogewinn 65 % betragen.

Die Vorinstanz erklärt auch nicht, warum sie von einem Gewinn von Fr. 100'000.-- ausgeht, den die Schwestergesellschaft erzielen sollte.

Dass andere von der Vorinstanz geprüfte Berechnungsmethoden gemäss der Vorinstanz teilweise zu einem höheren Mietzins geführt hätten, ist unbeachtlich. Die konkret von der Vorinstanz gewählte Methode muss nachvollziehbar sein. In Anbetracht dessen, dass die Berechnung nicht nachvollzogen werden kann, lässt sich auch nicht beurteilen, ob die Schätzung und die Wahl der Methode pflichtgemäss vorgenommen wurden.

Damit erscheint die Vorgehensweise der Vorinstanz zumindest in Bezug auf die konkrete Berechnung nicht sachgerecht. Die Sache ist somit in Bezug auf die Festsetzung einer drittpreiskonformen Miete zur Neuberechnung und allenfalls Neuurteilung an die Vorinstanz zurückzuweisen.

3.3 Die Beschwerde ist somit gutzuheissen und die Sache im Sinne der Erwägungen 3.1.4 und 3.2.7 an die Vorinstanz zurückzuweisen.

4.

4.1 Das Bundesverwaltungsgericht auferlegt die Verfahrenskosten in der Regel der unterliegenden Partei (Art. 63 Abs. 1 VwVG). In der Verwaltungsrechtspflege des Bundes gilt die Rückweisung der Sache an die Vorinstanz zu weiteren Abklärungen und neuem Entscheid (mit noch offenem

Ausgang) jedoch praxisgemäss als volles Obsiegen der beschwerdeführenden Partei (BGE 141 V 281 E. 11.1, vgl. BGE 136 I 129 E. 9 f.; Urteile des BVGer A-2567/2020 vom 3. März 2022 E. 8.1.1, A-6607/2019 vom 18. November 2021 E. 13.1.1). Der in diesem Sinne obsiegenden Beschwerdeführerin sind somit keine Verfahrenskosten aufzuerlegen. Der Vorinstanz sind ebenfalls keine Verfahrenskosten aufzuerlegen (Art. 63 Abs. 2 VwVG).

Der von der Beschwerdeführerin einbezahlte Kostenvorschuss in Höhe von insgesamt Fr. 6'000.-- ist ihr nach Eintritt der Rechtskraft des vorliegenden Urteils zurückzuerstatten.

4.2 Die Vorinstanz ist zu verpflichten, der obsiegenden Beschwerdeführerin eine Parteientschädigung zu entrichten (Art. 64 Abs. 1 VwVG und Art. 7 Abs. 1 des Reglements vom 21. Februar 2008 über die Kosten und Entschädigungen vor dem Bundesverwaltungsgericht [VGKE, SR 173.320.2]). Mangels Kostennote wird diese praxisgemäss auf Fr. 9'000.-- festgesetzt.

(Das Dispositiv befindet sich auf der nächsten Seite.)

Demnach erkennt das Bundesverwaltungsgericht:

1.

Die Beschwerde wird insofern gutgeheissen, als die Sache im Sinne der Erwägungen 3.1.4 und 3.2.7 an die Vorinstanz zurückgewiesen.

2.

Es werden keine Verfahrenskosten auferlegt. Der von der Beschwerdeführerin einbezahlte Kostenvorschuss in Höhe von Fr. 6'000.-- wird dieser nach Eintritt der Rechtskraft des vorliegenden Urteils zurückerstattet.

3.

Die Vorinstanz wird verpflichtet, der obsiegenden Beschwerdeführerin eine Parteientschädigung in Höhe von Fr. 9'000.-- zu bezahlen.

4.

Dieses Urteil geht an die Beschwerdeführerin und die Vorinstanz.

Für die Rechtsmittelbelehrung wird auf die nächste Seite verwiesen.

Der vorsitzende Richter:

Die Gerichtsschreiberin:

Keita Mutombo

Susanne Raas

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 Händen der Schweizerischen Post oder einer schweizerischen diplomatischen oder konsularischen Vertretung übergeben worden ist (Art. 48 Abs. 1 BGG). Die Rechtsschrift 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: