



Abteilung I
A-4078/2021

Urteil vom 31. Mai 2022

Besetzung

Richter Jürg Steiger (Vorsitz),
Richterin Annie Rochat Pauchard, Richter Raphaël Gani,
Gerichtsschreiberin Corinne Scagnet.

Parteien

X. _____ Sàrl,
vertreten durch
Marc Buchmann, Rechtsanwalt,
Fischer Ramp Partner AG,
Beschwerdeführerin,

gegen

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

Gegenstand

Mehrwertsteuer (Steuerperioden 2012-2016);
Vermietung von Liegenschaften, Beherbergungsleistung,
Leistung an eng verbundene Personen.

Sachverhalt:**A.**

Die X. _____ Sàrl mit Sitz in F. _____ [Schweiz] (nachfolgend: Steuerpflichtige) wurde im Dezember 2009 gegründet. Sie bezweckt die Erbringung von Verwaltungs- und Organisationsleistungen insbesondere für Personen, die sich zu Ferienzwecken in der Schweiz aufhalten. Zu diesem Zweck mietet sie das ebenfalls in F. _____ [Schweiz] gelegene Chalet E. _____ (nachfolgend: Chalet) von der Y. _____ Sàrl mit Sitz in F. _____ [Schweiz] (nachfolgend: Eigentümerin). Die Steuerpflichtige ist seit dem 15. Dezember 2009 im Register der Mehrwertsteuerpflichtigen Personen bei der Eidgenössischen Steuerverwaltung (nachfolgend: ESTV) eingetragen.

B.

Im November 2017 führte die ESTV bei der Steuerpflichtigen eine Kontrolle betreffend die Steuerperioden 2012 bis 2016 durch. Aufgrund der Ergebnisse dieser Kontrolle erliess die ESTV am 11. Juni 2019 die Einschätzungsmitteilung (EM) Nr. XY mit einer Nachforderung von CHF 111'992.00 zuzüglich Verzugszins. Die Nachforderung setzte sich folgendermassen zusammen:

Die Steuerpflichtige stellte das Chalet gegen Entgelt und mit offenem Ausweis der Mehrwertsteuer der Z. _____ Ltd. mit Sitz in (...), UK (nachfolgend UK-Gesellschaft) zur Verfügung. Die ESTV qualifizierte dieses Leistungsverhältnis als eine optierte und somit zum Normalsatz von damals 8 % steuerbare Vermietung und nicht – wie von der Steuerpflichtigen deklariert – als eine dem Sondersatz von damals 3.8 % unterliegende Beherbergungsleistung. Daraus resultierte eine Nachbelastung von CHF 77'418.40 (EM Ziff. 1).

Die Familie A. _____ (nachfolgend: Familie des ehemaligen Geschäftsführers) verbrachte jedes Jahr mehrere Wochen Ferien im Chalet. Darunter fallen gemäss ESTV auch die «Instruktionswochen», welche der damalige Geschäftsführer der Steuerpflichtigen im Chalet verbracht habe. Die Steuerpflichtige habe für die Ferienaufenthalte weder Rechnung gestellt, noch die entsprechende Mehrwertsteuer mit der ESTV abgerechnet. Da es sich vorliegend um eng verbundene Personen handle, sei der Drittpreis massgebend. Daraus resultierte eine Nachbelastung von CHF 34'574.40 (Ziff. 2 EM).

C.

Mit Schreiben vom 30. September 2019 liess die Steuerpflichtige die Nachbelastungen bestreiten.

D.

Mit Verfügung vom 10. Februar 2021 bestätigte die ESTV die Qualifikation des Leistungsverhältnisses zwischen der Steuerpflichtigen und der UK-Gesellschaft als optierte und zum Normalsatz steuerbare Vermietung des Chalets. Den Drittpreis gemäss Ziff. 2 EM für die Ferienaufenthalte der Familie des ehemaligen Geschäftsführers ermittelte sie neu, was zu einer diesbezüglichen Nachbelastung von CHF 69'479.60 führte. Insgesamt korrigierte die ESTV in Abweichung zur EM die Steuerforderung zulasten der Steuerpflichtigen und setzte diese neu auf CHF 146'898.00 (CHF 77'418.40 [Leistungen an die UK-Gesellschaft] plus CHF 69'479.60 [Drittpreis für die Ferienaufenthalte]) zuzüglich Verzugszins fest.

E.

Mit Einsprache vom 15. März 2021 liess die Steuerpflichtige beantragen, die Verfügung sei aufzuheben, und die Leistungen der Steuerpflichtigen an die UK-Gesellschaft seien als Beherbergungsleistungen zu qualifizieren. Zudem seien die Mieten zulasten der Steuerpflichtigen gemäss den Berechnungen der Steuerpflichtigen zu veranlagern.

F.

Mit Einspracheentscheid vom 11. August 2021 wies die ESTV die Einsprache gegen die Verfügung ab und bestätigte die Nachbelastung gegenüber der Steuerpflichtigen in der Höhe von CHF 146'898.00 zuzüglich Verzugszins. Zur Begründung führte die ESTV insbesondere aus, die UK-Gesellschaft sei als Leistungserbringerin der Beherbergungsleistungen gegenüber den Gästen aufgetreten und diese Leistung sei deshalb ihr zuzurechnen. Die Steuerpflichtige selber sei nur gegenüber der UK-Gesellschaft aufgetreten. Die Zurverfügungstellung des Chalets von der Steuerpflichtigen an die UK-Gesellschaft stelle keine Tourismusleistung dar, sondern eine Vermietung. Die Drittpreise habe die ESTV betreffend Winter- und Frühlingsferien aufgrund der Preislisten auf der Homepage ermittelt. Betreffend Sommer- und Herbstferien habe sie mangels diesbezüglicher Preislisten eine Schätzung aufgrund der übrigen vorhandenen Preise vornehmen müssen.

G.

Mit Beschwerde an das Bundesverwaltungsgericht vom 13. September 2021 lässt die Steuerpflichtige (nachfolgend: Beschwerdeführerin) sinngemäss beantragen, der Einspracheentscheid der ESTV (nachfolgend: Vorinstanz) vom 11. August 2021 sei aufzuheben, die Leistungen der Beschwerdeführerin an die UK-Gesellschaft seien als Beherbergungsleistungen zu qualifizieren, und die Mehrwertsteuer auf den Leistungen an den ehemaligen Geschäftsführer (eng verbundene Person) sei auf CHF 16'460.10 festzusetzen bzw. eventualiter durch einen Experten schätzen zu lassen. Alles unter Kosten- und Entschädigungsfolgen zu Lasten der Vorinstanz.

Zur Begründung führt die Beschwerdeführerin im Wesentlichen aus, sie habe gegenüber der UK-Gesellschaft Beherbergungsleistungen erbracht. Sie habe das Chalet bewirtschaftet und sei gegen aussen als Leistungserbringerin aufgetreten. Auf der Homepage sei ihr Sitz aufgeführt. Die UK-Gesellschaft habe die Mitarbeiter zur Beschwerdeführerin nach F. _____ ins Chalet entsandt und die dafür erforderlichen arbeits- und aufenthaltsrechtlichen Meldebestätigungen bzw. Sonderbewilligungen eingeholt. Mit Bezug auf die von der Vorinstanz vorgenommene Aufrechnung des Drittpreises bringt die Beschwerdeführerin vor, die Aufenthalte des damaligen Geschäftsführers vor Ort im Frühling seien keine Ferien, sondern als Instruktionswochen geschäftsmässig begründet gewesen. Betreffend die Weihnachtswoche sei auf die konkreten Drittpreise abzustellen. Für eine annäherungsweise Ermittlung bestehe kein Raum. Während den Sommer- und Herbstferien habe die Beschwerdeführerin über kein Personal vor Ort verfügt. Demzufolge habe der damalige Geschäftsführer das Chalet ohne Personal gemietet. Dies sei bei der Ermittlung des Drittpreises zu berücksichtigen. Im Weiteren habe sich die Vorinstanz zur Berechnung des Drittpreises auf die Preisliste 2021 gestützt, welche für die fraglichen Steuerperioden 2012 bis 2016 nicht relevant sei. Es sei zu berücksichtigen, dass Sommer- und Herbstpreise deutlich geringer seien als Preise im Winter und im Frühling. Die Auffassung der Vorinstanz, wonach zur Drittpreisbestimmung für den Sommer und Herbst auf die Winter- und Frühlingpreise abzustellen sei, sei nicht haltbar.

H.

Die Vorinstanz berechnet in ihrer Vernehmlassung vom 22. Oktober 2021 die Drittpreise für die Ferienaufenthalte der Familie des ehemaligen Geschäftsführers neu aufgrund der jeweiligen Preislisten für die relevanten Steuerperioden 2012 bis 2016. Aufgrund dieser Neuberechnung beantragt

die Vorinstanz, die Beschwerde sei im Umfang von insgesamt CHF 5'334.00 gutzuheissen, im Übrigen jedoch zulasten der Beschwerdeführerin abzuweisen.

I.

Mit Schreiben vom 17. November 2021 lässt die Beschwerdeführerin eine Stellungnahme zur Vernehmlassung einreichen, in der sie an den Beschwerdeanträgen festhält.

Auf die weiteren Ausführungen der Verfahrensbeteiligten sowie die eingereichten Unterlagen wird – soweit entscheidungswesentlich – 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. Die Vorinstanz ist eine Behörde im Sinne von Art. 33 VGG. Die Beschwerde richtet sich gegen eine Einspracheentscheid der Vorinstanz und somit eine Verfügung im Sinne von Art. 5 VwVG. Das Bundesverwaltungsgericht ist demnach für die Beurteilung der vorliegenden Beschwerde sachlich zuständig.

1.2 Die Beschwerdeführerin ist als Adressatin des angefochtenen Einspracheentscheides zu dessen Anfechtung legitimiert (vgl. Art. 48 Abs. 1 VwVG). Die Beschwerde wurde im Übrigen frist- und formgerecht eingereicht (Art. 50 Abs. 1 und Art. 52 Abs. 1 VwVG). Auf die Beschwerde ist daher einzutreten.

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

1.4 Im Beschwerdeverfahren gilt der Grundsatz der Rechtsanwendung von Amtes wegen. Das Bundesverwaltungsgericht ist verpflichtet, auf den unter Mitwirkung der Verfahrensbeteiligten festgestellten Sachverhalt die richtigen Rechtsnormen und damit jenen Rechtssatz anzuwenden, den es als den zutreffenden erachtet, und ihm jene Auslegung zu geben, von der es überzeugt ist (vgl. BGE 119 V 347 E. 1a; Urteil des BVGer A-623/2021 vom 4. Februar 2022 E. 1.6 mit Hinweisen). Aus der Rechtsanwendung von Amtes wegen folgt, dass das Bundesverwaltungsgericht als Beschwerdeinstanz nicht an die rechtliche Begründung der Begehren gebunden ist (vgl. Art. 62 Abs. 4 VwVG). Es kann eine Beschwerde auch aus anderen als den geltend gemachten Gründen (allenfalls auch nur teilweise) gutheissen oder den angefochtenen Entscheid im Ergebnis mit einer von derjenigen der Vorinstanz abweichenden Begründung bestätigen (sog. Motivsubstitution; vgl. BGE 140 II 353 E. 3.1 mit Hinweisen).

1.5 Die Vorschriften des VwVG sind – mit Ausnahme von Art. 2 Abs. 1 VwVG – im Mehrwertsteuerverfahren anwendbar (Art. 81 Abs. 1 MWSTG).

1.5.1 Im Verwaltungsverfahren und in der Verwaltungsrechtspflege gilt der Untersuchungsgrundsatz, wonach die Behörde den rechtserheblichen Sachverhalt von Amtes wegen festzustellen hat (Art. 12 VwVG). Die Untersuchungsmaxime erfährt allerdings durch die Mitwirkungspflicht der Verfahrensparteien eine Einschränkung (Art. 13 VwVG; vgl. ANDRÉ MOSER/MICHAEL BEUSCH/LORENZ KNEUBÜHLER, Prozessieren vor dem Bundesverwaltungsgericht, 2. Aufl. 2013, N. 1.49 ff.). Im Mehrwertsteuerverfahren wird die Untersuchungsmaxime insbesondere durch das Selbstveranlagungsprinzip als spezialgesetzlich statuierte Mitwirkungspflicht der steuerpflichtigen Person relativiert (vgl. Urteile des BVGer A-5186/2019 vom 28. August 2020 E. 1.3.1, A-2900/2014 vom 29. Januar 2015 E. 1.3).

1.5.2 Gemäss der Untersuchungsmaxime trägt die Behörde die Beweisführungslast (sog. subjektive oder formelle Beweislast). Gelangt der Richter aufgrund der freien Beweiswürdigung nicht zur Überzeugung, eine rechtserhebliche Tatsache habe sich verwirklicht, so stellt sich die Frage, ob zum Nachteil der Steuerbehörde oder des Steuerpflichtigen zu entscheiden ist, mit anderen Worten, wer die Folgen der Beweislosigkeit zu tragen hat (sog. materielle Beweislast; Urteile des BVGer A-4878/2020 vom 12. April 2022 E. 1.4.3, A-2900/2014 vom 29. Januar 2015 E. 1.4).

Im Steuerrecht gilt grundsätzlich, dass die Steuerbehörde für die steuerbegründenden und steuererhöhenden Tatsachen beweisbelastet ist, während der steuerpflichtigen Person der Nachweis der Tatsachen obliegt, welche die Steuerschuld mindern oder aufheben (BGE 140 II 248 E. 3.5, 121 II 257 E. 4 c/aa und E. 3 c sowie Urteile des BVGer A-4878/2020 vom 12. April 2022 E. 1.4.3, A-3050/2015 vom 6. Oktober 2015 E. 1.4).

1.5.3 Gemäss Art. 33 Abs. 1 VwVG nimmt die Behörde die ihr angebotenen Beweise ab, wenn diese für den Entscheid erheblich und zur Abklärung des Sachverhalts tauglich erscheinen. Die urteilende Behörde kann ohne Verletzung des verfassungsrechtlichen Anspruchs auf rechtliches Gehör (Art. 29 Abs. 2 BV; Art. 29 VwVG) von einem beantragten Beweismittel dann absehen, wenn der Sachverhalt, den eine Partei beweisen will, nicht rechtserheblich ist, wenn bereits Feststehendes bewiesen werden soll, wenn zum Voraus gewiss ist, dass der angebotene Beweis keine wesentlichen Erkenntnisse zu vermitteln vermag, oder wenn die verfügende Behörde den Sachverhalt auf Grund eigener Sachkunde ausreichend würdigen kann (sog. antizipierte Beweiswürdigung; vgl. BGE 131 I 153 E.3, 122 V 157 E. 1d; Urteil des BVGer A-47/2020 vom 12. März 2021 E. 1.5; ALFRED KÖLZ/ISABELLE HÄNER/MARTIN BERTSCHI, *Verwaltungsverfahren und Verwaltungsrechtspflege des Bundes*, 3. Aufl., 2013, N. 537).

2.

Der vorliegende Sachverhalt betrifft die Steuerperioden 2012 bis 2016. In materieller Hinsicht findet daher ausschliesslich das am 1. Januar 2010 in Kraft getretene Mehrwertsteuergesetz vom 12. Juni 2009 (MWSTG; SR 641.20) bzw. die dazugehörige Mehrwertsteuerverordnung vom 27. November 2009 (MWSTV, SR 641.201) Anwendung. Massgebend ist dabei die in den zu beurteilenden Steuerperioden geltende Fassung des MWSTG, auf die nachfolgend referenziert wird. Nicht zu berücksichtigen sind im vorliegenden Fall namentlich die per 1. Januar 2018 und 1. Januar 2019 in Kraft getretenen Änderungen des MWSTG.

2.1 Der Mehrwertsteuer unterliegen u.a. durch steuerpflichtige Personen im Inland gegen Entgelt erbrachte Lieferungen von Gegenständen bzw. im Inland gegen Entgelt erbrachte Dienstleistungen, sofern diese Umsätze nicht ausdrücklich von der Steuer ausgenommen sind (vgl. Art. 18 Abs. 1 MWSTG). Als Lieferung gilt dabei insbesondere das Überlassen eines Gegenstandes zum Gebrauch oder zur Nutzung (Art. 3 Bst. d Ziff. 3 MWSTG). Jede Leistung, die keine Lieferung darstellt, stellt eine Dienstleistung dar (Art. 3 Bst. e MWSTG).

2.2 Die mehrwertsteuerliche Qualifikation von Vorgängen hat nicht in erster Linie aus einer zivil- bzw. vertragsrechtlichen Sicht, sondern nach wirtschaftlichen, tatsächlichen Kriterien zu erfolgen (sog. «wirtschaftliche Betrachtungsweise»). Die zivil- bzw. vertragsrechtliche Sicht ist demnach nicht entscheidend, hat aber immerhin Indizwirkung (vgl. statt vieler: Urteil des BGer 2C_891/2020 vom 5. Oktober 2021 E. 3.1.3 mit Hinweisen). Auch die buchhalterische Erfassung von Leistungen kann nach konstanter Rechtsprechung lediglich ein Indiz für eine mehrwertsteuerrechtliche Qualifikation sein, vermag jedoch die wirtschaftliche Realität nicht zu ändern (Urteile des BVGer A-2244/2020 vom 13. Januar 2022 E. 2.4, A-3437/2015 vom 2. Mai 2016 E. 2.2.2, A-2464/2015 vom 11. November 2015 E. 2.2.3, A-6898/2014 vom 21. Mai 2015 E. 2.4 mit Hinweisen).

2.3 Im Rahmen der Beurteilung eines mehrwertsteuerlichen Leistungsverhältnisses stellt sich die Frage, wer als Leistungserbringer und wer als Leistungsempfänger zu gelten hat. Die Zuordnung von Leistungen wird durch Art. 20 MWSTG geregelt. Demnach wird das mehrwertsteuerlich relevante Handeln grundsätzlich derjenigen Person zugeordnet, die gegenüber Dritten im eigenen Namen auftritt. Diese Person gilt als Leistungserbringerin (Art. 20 Abs. 1 MWSTG; statt vieler: Urteil des BGer 2C_255/2020 vom 18. August 2020 E. 4.2; Urteile des BVGer A-2273/2019 vom 19. Februar 2020 E. 2.4.1, A-2859/2019 vom 5. Dezember 2019 E. 2.3.4, A-5720/2012 vom 19. Februar 2014 E. 2.3.7; RALF IMSTEPF, Die Zuordnung von Leistungen gemäss Art. 20 des neuen MWSTG, in: Archiv für schweizerisches Abgaberecht [ASA] 78 S. 757 ff., 772).

Handelt eine Person im Namen und für Rechnung einer anderen Person, so gilt die Leistung als durch die vertretene Person getätigt, wenn die Vertreterin a) nachweisen kann, dass sie als Stellvertreterin handelt und die vertretene Person eindeutig identifizieren kann und b) das Bestehen eines Stellvertretungsverhältnisses dem Leistungsempfänger ausdrücklich bekannt gibt bzw. sich dieses aus den Umständen ergibt (Art. 20 Abs. 2 MWSTG).

2.4

2.4.1 Stellt ein Unternehmen einem anderen Unternehmen Personal zur Verfügung, handelt es sich dabei grundsätzlich – mit Ausnahme des vorliegend nicht relevanten Art. 21 Abs. 2 Ziff. 12 MWSTG – um eine steuerbare Dienstleistung (vgl. Urteil des BGer 2C_612/2007 vom 7. April 2008 E. 7.4; Urteil des BVGer A-2628/2012 vom 5. Februar 2013 E. 2.4; ROGER ROHNER, in: Geiger/Schluckebier [Hrsg.], Kommentar zum Bundesgesetz über

die Mehrwertsteuer, 2. Aufl. 2019 [nachfolgend: MWSTG Kommentar 2019], Art. 21 N. 55).

2.4.2 Personalverleih liegt vor, wenn ein Arbeitgeber Arbeitskräfte einem anderen Unternehmen (Einsatzbetrieb) gegen Entgelt überlässt. Der Einsatzbetrieb kann demnach vorübergehend über die Arbeitnehmer verfügen und sie in seinem Betrieb einsetzen. Massgebliches Abgrenzungskriterium zwischen Auftrag und Personalverleih ist gemäss Bundesgericht und Lehre die Übertragung der Weisungsbefugnis auf das beliehene Unternehmen (anstatt vieler: Urteil des BGer 2C_356/2012 vom 11. Februar 2013 E. 3.6; Urteil des BVGer A-358/2017 vom 31. August 2017 E. 3.3; MICHAEL KULL/EVA-MARIA SOMMER-BÄNI, Personalverleih oder einfacher Auftrag?, AJP 2016, S. 779). Dazu ist erforderlich, dass der Arbeitnehmer im Einsatzbetrieb tätig ist, wie wenn dieser sein Arbeitgeber wäre. Mit anderen Worten wird der Arbeitnehmer in die Betriebsorganisation des Dritten eingegliedert, wobei jedoch das Arbeitsverhältnis mit dem Verleiher fortbesteht (Urteil des BVGer A-358/2017 vom 31. August 2017 E. 3.3).

2.5 Von der MWST ausgenommen ist gemäss Art. 21 Abs. 2 Ziff. 21 MWSTG namentlich die Überlassung von Grundstücken und Grundstücksteilen zum Gebrauch oder zur Nutzung, soweit keine der in Bst. a – f dieser Vorschrift genannte Gegen Ausnahme vorliegt.

Gemäss Art. 22 Abs. 1 MWSTG (in der bis zum 31. Dezember 2017 gültigen Fassung [AS 2009 5203]) kann die steuerpflichtige Person unter Vorbehalt von Abs. 2 durch offenen Ausweis der Steuer jede von der Steuer ausgenommene Leistung versteuern (Option). Werden die gemäss Art. 21 Abs. 2 Ziff. 21 MWSTG zum Gebrauch oder Nutzung überlassenen Grundstücke und Grundstücksteile vom Leistungsempfänger ausschliesslich für private Zwecke genutzt, ist die Option ausgeschlossen (Art. 22 Abs. 2 Bst. b MWSTG).

2.6 Für Beherbergungsleistungen galt bis zum 31. Dezember 2017 ein Sondersatz von 3.8 %. Als Beherbergungsleistung gilt die Gewährung von Unterkunft einschliesslich der Abgabe eines Frühstücks, auch wenn dieses separat berechnet wird (Art. 25 Abs. 4 MWSTG). Der Wortlaut «Gewährung von Unterkunft» ist sehr weit gefasst und bedarf der Präzisierung. Da die «Vermietung von Wohn- und Schlafräumen zur Beherbergung von Gästen» in der Gegen Ausnahme von Art. 21 Abs. 2 Ziff. 21 Bst. a MWSTG genannt wird, ist es naheliegend, die beiden Artikel zusammen zu interpretieren.

ren (SONJA BOSSART/DIEGO CLAVADETSCHER, in: Zweifel/Beusch/Glausser/Robinson [Hrsg.], Kommentar zum schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer, 2015 [nachfolgend: Kommentar MWSTG], Art. 25 N. 97; vgl. auch FELIX GEIGER, MWSTG Kommentar 2019, Art. 25 N. 59 ff.).

2.6.1 Eine Beherbergungsleistung gemäss Art. 25 Abs. 4 Satz 2 MWSTG liegt charakteristischerweise dann vor, wenn die Beherbergung auch einen gewissen (nicht nur untergeordneten) «Service» umfasst. Neben dem entgeltlichen Gewähren einer Unterkunft wird z.B. das Zimmer gereinigt, die Bettwäsche und die Frottiertücher werden zur Verfügung gestellt und gewaschen, Rezeptionistinnen stehen den Gästen mit Ratschlägen zur Verfügung, in der Hotellobby treffen sich die Gäste, eventuell ist auch ein Frühstück inbegriffen. In diesen Fällen ist von einer Gesamtleistung auszugehen. Ein solches Leistungspaket qualifiziert daher als (Beherbergungs-) Dienstleistung (vgl. BOSSART/CLAVADETSCHER, Kommentar MWSTG, Art. 25 N. 100 f.). Der Ort dieser Leistung liegt nach Art. 8 Abs. 2 Bst. f MWSTG dort, wo das Grundstück gelegen ist.

Stellt ein Hotel einem anderen Hotel ein oder mehrere Zimmer zur Verfügung, um bspw. Kapazitätsengpässe zu überbrücken, liegt gemäss Praxis der ESTV (Mehrwertsteuer-Branchen-Info 17, Liegenschaftsverwaltung / Vermietung und Verkauf von Immobilien [nachfolgend MBI 17], Ziff. 7.2.1 Bst. d) ebenfalls eine zum Sondersatz steuerbare Beherbergungsleistung vor.

2.6.2 Werden Zimmer oder Wohnungen ohne zusätzlichen Service bzw. mit nur untergeordnetem Service überlassen, handelt es sich dabei an sich um eine ausgenommene Vermietung gemäss Art. 21 Abs. 2 Ziff. 21 MWSTG (BOSSART/CLAVADETSCHER, Kommentar MWSTG, Art. 25 N. 101). Werden die Wohn- und Schlafräume jedoch zur Beherbergung von Gästen vermietet, stellt dies dennoch eine zum Sondersatz steuerbare Beherbergungsleistung dar. Darunter fällt gemäss Praxis der ESTV auch die Vermietung von Ferienwohnungen zur Beherbergung von Gästen (Art. 21 Abs. 2 Ziff. 21 Bst. a MWSTG; MBI 17, Ziff. 7.2.1 Bst. a).

Gemäss Praxis der ESTV (MBI 17, Ziff. 7.2.1 Bst. d) handelt es sich jedoch um von der Steuer ausgenommene (optierbare) Vermietungen, wenn

- ein oder mehrere Zimmer bzw. ein ganzer Hoteltrakt von einem Hotel an ein anderes Hotel zur ausschliesslichen Benützung überlassen werden, so dass der Mieter im eigenen Namen und auf eigene Rechnung über die entsprechenden Zimmer verfügen kann; oder
- wenn eine Ferienunterkunft an ein Hotel, Berggasthaus usw. vermietet wird.

3.

3.1 Die Steuer wird vom tatsächlich empfangenen Entgelt berechnet (Art. 24 Abs. 1 Satz 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).

3.2 Gemäss Art. 24 Abs. 2 MWSTG gilt im Fall einer Lieferung oder Dienstleistung an eine eng verbundene Person als Entgelt der Wert, der unter unabhängigen Dritten vereinbart würde. Diese Bestimmung entspricht dem im Steuerrecht bekannten Grundsatz des Drittvergleichs («dealing at arm's length»; vgl. BGE 142 II 488 E. 3.5.2; Urteile des BVGer A-5556/2019 vom 28. Mai 2020 E. 2.3.2, A-2137/2018 vom 15. Januar 2020 E. 3; FELIX GEIGER, MWSTG Kommentar 2019, Art. 24 N. 12; PASCAL MOLLARD et al., Traité TVA, 2009, Kap. 4 N. 23 ff.).

3.2.1 Gemäss Art. 3 Bst. h MWSTG gelten als «eng verbundene Personen» «die Inhaber und Inhaberinnen von massgebenden Beteiligungen an einem Unternehmen oder ihnen nahe stehende Personen». Eine massgebende Beteiligung liegt vor, wenn die Schwellenwerte im Sinne von Art. 69 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die direkte Bundessteuer (DBG, SR 642.11) überschritten werden oder eine entsprechende Beteiligung an einer Personengesellschaft vorliegt (Art. 3 Bst. h MWSTG).

3.2.2 Die Anwendbarkeit dieses Drittvergleichs bedingt eine Leistung zu einem Vorzugspreis, also zu einem Entgelt, welches nicht mit dem Preis übereinstimmt, den ein unabhängiger Dritter zu bezahlen hätte (vgl. Urteile des BVGer A-2304/2019 vom 20. April 2020 E. 2.2.4.2 [bestätigt durch Urteil des BGer 2C_443/2020 vom 8. Oktober 2020], A-3734/2011 vom 9. Januar 2013 E. 2.3.2).

3.2.3 Handelt es sich um eine Leistung zu einem Vorzugspreis an eine eng verbundene Person im Sinne der vorstehenden Ausführungen wird für die Bemessung der Mehrwertsteuer eine besondere (fiktive) Bemessungsgrundlage herangezogen. 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» (Marktwert) üblicherweise für dieselbe Leistung zu bezahlen hätte (Urteil des BGer 2C_778/2008 vom 8. April 2009 E. 3.1; zum Ganzen auch: Urteile des BVGer A-2137/2018 vom 15. Januar 2020 E. 3, 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. Die ESTV hat diesfalls eine Schätzung des Werts durchzuführen und sich dabei grundsätzlich an die im Zusammenhang mit der Ermessenseinschätzung entwickelten Prinzipien und Kriterien zu halten (vgl. Urteile des BVGer A-6223/2019 vom 24. Juli 2020 E. 2.4.2, A-3734/2011 vom 9. Januar 2013 E. 2.3.4). Letzteres bedeutet namentlich, dass sich das Bundesverwaltungsgericht bei der Überprüfung der vorinstanzlichen Schätzung des Werts als ausserhalb der Verwaltungsorganisation und Behördenhierarchie stehendes, von der richterlichen Unabhängigkeit bestimmtes Verwaltungsgericht trotz des möglichen Rügegrundes der Unangemessenheit (vgl. Art. 49 Bst. c VwVG) eine gewisse Zurückhaltung auferlegt und dergestalt seine Prüfungsdichte reduziert, 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. zur Ermessenseinschätzung statt vieler: Urteil des BVGer A-1336/2020 vom 12. Oktober 2021 E. 3.5.5 mit Hinweisen). Aus den bei der Ermessenseinschätzung geltenden Grundsätzen ist ferner abzuleiten, dass dann, wenn die Voraussetzungen für eine Schätzung des Werts erfüllt sind (erste Stufe) 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 (Urteile des BVGer A-5556/2019 vom 28. Mai 2020 E. 2.3.5, A-2137/2018 vom 15. Januar 2020 E. 4.3).

4.

Im vorliegenden Fall ist zu prüfen, ob die Vorinstanz die entgeltliche Überlassung des Chalets von der Beschwerdeführerin an die UK-Gesellschaft zu Recht als eine zum Normalsatz steuerbare Vermietung qualifizierte (E. 4.1), und ob die Berechnung des Drittpreises für die Nutzung des Chalets durch den ehemaligen Geschäftsführer bzw. dessen Familie sachgemäss erfolgte (E. 4.2).

4.1 Während der relevanten Zeit vermietete die Eigentümerin das Chalet mit offenem Ausweis der Mehrwertsteuer an die Beschwerdeführerin, welche es ihrerseits der UK-Gesellschaft gegen Entgelt und ebenfalls mit offenem Ausweis der Mehrwertsteuer zur Verfügung stellte. Gemäss den von der Beschwerdeführerin an die UK-Gesellschaft jeweils pauschal für die Periode von drei Monaten ausgestellten Rechnungen wurde auf dem Rechnungsposten «Hotel & accommodation service» (75% des Entgelts) die Mehrwertsteuer zum Sondersatz für Beherbergung von 3.8 % ausgewiesen, während auf dem Rechnungsposten «Catering and other services» (25%) der Normalsatz von 8 % zur Anwendung kam.

Die Rechnungen an die Gäste wurden dabei von der UK-Gesellschaft im eigenen Namen ausgestellt (vgl. amtliche Akten Nr. 2). Die Kosten für das Personal, das die Gäste bewirtete, wurden zwischen der Beschwerdeführerin und der UK-Gesellschaft nicht belastet.

4.1.1 Die Vorinstanz beurteilte das Leistungsverhältnis zwischen der Beschwerdeführerin und der UK-Gesellschaft als eine Vermietungsleistung gemäss Art. 21 Abs. 2 Ziff. 21 MWSTG. Diese sei von der Mehrwertsteuer ausgenommen, jedoch optierbar und unterliege im Falle einer Option der Mehrwertsteuer zum Normalsatz. Da die Beschwerdeführerin die Mehrwertsteuer offen ausgewiesen hatte, betrachtete die Vorinstanz das Leistungsverhältnis als optiert.

Die Vorinstanz führt aus, aufgrund des Aussenauftritts (Rechnungsstellung und Website) sei die Beherbergungsleistung der UK-Gesellschaft und nicht der Beschwerdeführerin zuzuordnen. Zudem verfüge die Beschwerdeführerin nicht über eigenes Personal, um beispielsweise ein Frühstück zu servieren, weshalb sie gar nicht in der Lage sei, Tourismusleistungen zu erbringen. Weiter nutze die UK-Gesellschaft das Chalet nicht selbst als Be-

herbergungsunterkunft, sondern verfolge mit der Miete des Chalets vielmehr ihre eigenen unternehmerischen Zwecke. Der Sachverhalt sei damit vergleichbar, dass ein Ferienhaus an ein Hotel, Berggasthaus etc. vermietet werde, da die Beschwerdeführerin selber keine Beherbergungsleistungen anbiete und die UK-Gesellschaft das Chalet zur Beherbergung von Gästen nutze. Eine solche Leistung sei gemäss Verwaltungspraxis als eine von der Mehrwertsteuer ausgenommene Vermietungsleistung zu qualifizieren.

4.1.2 Die Beschwerdeführerin bringt vor, sie habe in den relevanten Steuerperioden das Chalet von der Eigentümerin gemietet und dort während der Wintersaison bis Ende März bzw. anfangs April mit rund sechs Mitarbeitern (Butler, Zimmermädchen, Koch etc.) Gäste bewirte. Die Mitarbeiter seien speziell geschult worden, teils in England und teils vor Ort in F._____ [Schweiz], dort unter Aufsicht des damaligen Geschäftsführers der Beschwerdeführerin. Die Schulung sei teilweise in Zusammenarbeit mit einer englischen Butler-Schule erfolgt. Die Mitarbeiter seien nach der Schulung von der UK-Gesellschaft zur Beschwerdeführerin (Einsatzbetrieb) entsandt worden, weshalb die Beschwerdeführerin sehr wohl über Personal verfügte, mit welchem sie gegenüber den Gästen bzw. gegenüber der UK-Gesellschaft Beherbergungsleistungen erbracht habe.

4.1.3 In einem ersten Schritt ist zu prüfen, wem die gegenüber den Gästen erbrachte Leistung zuzuordnen ist.

Eine Leistung ist aus mehrwertsteuerlicher Sicht gemäss Art. 20 Abs. 1 MWSTG derjenigen Person zuzuordnen, die im eigenen Namen nach aussen als Leistungserbringerin auftritt (E. 2.3). Vorliegend ist unbestritten, dass die UK-Gesellschaft – und nicht die Beschwerdeführerin – den Gästen im eigenen Namen Rechnung stellte. Die UK-Gesellschaft trat gegen aussen als Leistungserbringerin auf. Diese Leistung ist daher gemäss Art. 20 Abs. 1 MWSTG grundsätzlich ihr zuzuordnen. Die Beschwerdeführerin könnte allenfalls dann als Leistungserbringerin angesehen werden, wenn die UK-Gesellschaft in Vertretung der Beschwerdeführerin gehandelt hätte. Ein solches Vertretungsverhältnis müsste gemäss Art. 20 Abs. 2 MWSTG nachgewiesen und den Gästen gegenüber entweder ausdrücklich bekannt gegeben werden bzw. sich aus den Umständen ergeben (E. 2.3). Den Akten sind weder Nachweise einer Stellvertretung noch Hinweise für deren Bekanntgabe zu entnehmen. Eine Stellvertretung liegt damit nicht vor.

Entgegen den Ausführungen der Beschwerdeführerin stellt der Hinweis auf die Adresse des Chalets auf der Homepage (www.Chalet.co.uk) keinen Nachweis – und auch keinen Hinweis – dafür dar, dass die Beschwerdeführerin als Leistungserbringerin anzusehen ist, auch wenn diese Adresse mit ihrer Sitzadresse übereinstimmt. Der Zweck einer solchen Website besteht in der Regel darin, den Gästen das Chalet, dessen Lage und Ausstattung zu präsentieren, weshalb die Angabe der Adresse als Hinweis zur Lage des Chalets zu werten ist. Dies umso mehr, als ein Hinweis auf die Firma der Beschwerdeführerin selbst fehlt.

Zusammenfassend ist die Leistungserbringung an die Gäste aufgrund des Aussenauftritts der UK-Gesellschaft und nicht der Beschwerdeführerin zuzuordnen.

4.1.4 In einem zweiten Schritt ist zu prüfen, ob die Vorinstanz die Leistung der Beschwerdeführerin an die UK-Gesellschaft zu Recht als eine grundsätzlich von der Mehrwertsteuer ausgenommene Vermietungsleistung qualifizierte, oder ob es sich – wie von der Beschwerdeführerin vorgebracht – um eine Beherbergungsleistung handelt.

4.1.4.1 Eine Beherbergungsleistung gemäss Art. 25 Abs. 4 MWSTG liegt insbesondere dann vor, wenn neben der Gewährung von Unterkunft zusätzliche Servicekomponenten angeboten werden, wozu geeignetes Personal erforderlich ist (E. 2.6.1). Vorliegend hat die Beschwerdeführerin unbestrittenermassen keine Arbeitsverträge mit geeignetem Personal abgeschlossen. Die Beschwerdeführerin wendet indessen ein, die UK-Gesellschaft habe ihr solches zur Verfügung gestellt. Sie habe deshalb sehr wohl über Personal verfügt.

Aktenkundige Meldebestätigungen bzw. Verfügungen des zuständigen kantonalen Amtes für Industrie- Gewerbe und Arbeit (KIGA) bestätigen, dass die UK-Gesellschaft entsprechendes Personal im Rahmen des Projektes «Gästebetreuung: [Ort und Adresse des Chalets]» in die Schweiz entsandte. Der Argumentation der Beschwerdeführerin, sie sei daher als Einsatzbetrieb für das Personal anzusehen, kann indessen nicht gefolgt werden. Die Tatsache, dass der Sitz der Beschwerdeführerin an der Adresse des Chalets gelegen ist, rechtfertigt für sich allein nicht die Gleichsetzung von Einsatzort und Einsatzbetrieb.

Der Beschwerdeführerin wäre im Sinne des Personalverleihs das Personal dann zuzuordnen, wenn dieses ihren Weisungen unterläge (E. 2.4.2). Die Beschwerdeführerin bleibt den entsprechenden Nachweis schuldig, weshalb mit der Vorinstanz davon auszugehen ist, dass die Weisungsbefugnis bei der entsendenden UK-Gesellschaft verblieb, die im Übrigen auch die Rechnungen an die Gäste im eigenen Namen ausstellte. Dass die Beschwerdeführerin anderweitig Personal zuzog, wird von der Beschwerdeführerin nicht angeführt und geht auch nicht aus den Akten hervor. Folglich konnte die Beschwerdeführerin mangels geeignetem Personal vor Ort keine Serviceleistungen mit Bezug auf die Gästebetreuung erbracht haben, und zwar weder an die UK-Gesellschaft noch an andere Leistungsempfänger.

4.1.4.2 Eine Beherbergungsleistung kann zudem auch vorliegen, wenn Zimmer und Wohnungen ohne zusätzliche Servicekomponenten zur Beherbergung von Gästen vermietet werden (E. 2.6.2). Dieser Tatbestand ist vorliegend jedoch auch nicht erfüllt. Die Beschwerdeführerin überliess der UK-Gesellschaft das Chalet zum Gebrauch und gewährte nicht «Gästen» Unterkunft. Die Beschwerdeführerin räumte der UK-Gesellschaft somit bloss ein Nutzungsrecht im Sinne einer Vermietung ein (vgl. BOSSART/CLAVADETSCHER, MWSTG Kommentar, Art. 25 N. 110). Damit liegt keine Beherbergungsleistung im Sinne des MWSTG vor, sondern eine Vermietung gemäss Art. 21 Abs. 2 Ziff. 21 MWSTG.

4.1.4.3 Die Beschwerdeführerin bringt schliesslich als Eventualbegründung vor, dass – falls es sich um eine Vermietung des Chalets handle – von einem zum Sondersatz steuerbaren Verkauf eines Arrangements an ein Reisebüro auszugehen sei. Es sei zu berücksichtigen, dass die UK-Gesellschaft auch ein Reisebüro in England betreibe. Verkaufe ein Hotel ein Arrangement an ein Reisebüro, ändere sich die steuerliche Qualifikation einer Leistung nicht und werde behandelt, als ob die Leistung an einen Gast verkauft werde. Dieser Einwand ist vorliegend nicht stichhaltig, weil die Beschwerdeführerin – wie vorstehend ausgeführt – keine Gäste beherbergt und dementsprechend auch kein solches Arrangement an die UK-Gesellschaft verkaufen konnte. In der Folge kann auch keine blosser Weiterfakturierung eines Arrangements von der UK-Gesellschaft an die Kunden gegeben sein. Ohnehin betrifft der Einwand der Beschwerdeführerin nicht die Qualifikation der Leistung von ihr an die UK-Gesellschaft, sondern die Frage, ob letztere als Reisebüro eine Beherbergungsleistung erbringt oder nicht.

4.1.4.4 Zusammenfassend ist festzuhalten, dass die Vorinstanz das Leistungsverhältnis zwischen der Beschwerdeführerin und der UK-Gesellschaft zu Recht als eine von der Steuer ausgenommene, aber optierte Vermietung gemäss Art. 21 Abs. 2 Ziff. 21 MWSTG beurteilte.

4.2 Vorliegend ist zu Recht unbestritten, dass die Beschwerdeführerin in der relevanten Zeit das Chalet wiederholt dem ehemaligen Geschäftsführer und dessen Familie zur freien Verfügung stellte («Owner Stays»). Ebenso grundsätzlich unbestritten ist, dass damit eine Beherbergungsleistung vorliegt, die zum Sondersatz zu besteuern ist. Der ehemalige Geschäftsführer ist Organ der Beschwerdeführerin und stellt somit eine eng verbundene Person im Verhältnis zur Beschwerdeführerin dar, wobei die Familienmitglieder als ihm nahestehende Personen gelten. Als Entgelt für die Beherbergungsleistung ist damit gemäss Art. 24 Abs. 2 MWSTG der Preis massgebend, der unter unabhängigen Dritten vereinbart würde (E. 3.2). Strittig ist vorliegend die von der Vorinstanz vorgenommene Berechnung bzw. Schätzung dieses Drittpreises. Im Weiteren ist strittig, ob die Aufenthalte des ehemaligen Geschäftsführers teilweise als geschäftsmässig begründet anzusehen sind.

4.2.1 Die Beschwerdeführerin wendet grundsätzlich ein, die ESTV verhalte sich widersprüchlich. Einerseits behaupte die ESTV, die Beschwerdeführerin erbringe bloss eine Vermietung des Chalets an die UK-Gesellschaft und keine Beherbergungsleistung. Andererseits rechne die ESTV Beherbergungsleistungen an den ehemaligen Geschäftsführer auf. Dieser Einwand ist nicht stichhaltig. Der ehemalige Geschäftsführer konnte das Chalet mit seiner Familie nutzen und auch von den Dienstleistungen des Personals der UK-Gesellschaft profitieren. Es wurden ihm damit Beherbergungsleistungen erbracht. Diese Leistungen erhielt er aufgrund seiner Stellung als Geschäftsführer der Beschwerdeführerin unentgeltlich. Leistungserbringerin kann bei den von ihm erhaltenen Beherbergungsleistungen demnach nur die Beschwerdeführerin sein.

4.2.2 Die Beschwerdeführerin legte der Vorinstanz eine Aufstellung der Chalet-Aufenthalte der eng verbundenen Personen für die relevante Zeit vor, auf deren Basis die Vorinstanz den Drittpreis wie folgt festlegte: Als Grundlage wurde die Preisliste auf der Homepage verwendet. Im vorliegenden Beschwerdeverfahren nahm die Vorinstanz eine neue Berechnung vor, bei der sie anstatt der Preisliste für das Jahr 2021 diejenigen der relevanten Jahre 2012 bis 2016 berücksichtigte. In einem ersten Schritt wur-

den betreffend die Aufenthalte, für welche eine konkrete Preisangabe vorlag (Winter- und Frühlingssaison), die Preise zum jeweiligen Jahresmittelkurs in CHF umgerechnet und auf die konkreten Aufenthaltstage umgelegt. Für die Aufenthalte ohne konkrete Preisangaben (Sommer- und Herbstsaison) stellte die Vorinstanz auf den im jeweiligen Jahr tiefsten in der Preisliste ausgewiesenen Betrag ab. Im Weiteren erachtete die ESTV keinen in der Aufstellung der Beschwerdeführerin angeführten Aufenthalt des ehemaligen Geschäftsführers im Chalet als geschäftsmässig begründet.

4.2.3 Betreffend die Aufenthalte des ehemaligen Geschäftsführers im Frühling führt die Beschwerdeführerin aus, es handle sich dabei um geschäftsmässig begründete Instruktionswochen, die nicht als «Owner Stays» aufzurechnen seien. Zum Saisonende seien die Stärken und Schwächen des Angebots zu evaluieren und die Mitarbeitergespräche zu führen. Zudem müsse eine Bestandesaufnahme bei Haus und Inventar durchgeführt werden, um allfällige Reparaturen in Auftrag geben zu können. All dies habe zwingend die Anwesenheit des (ehemaligen) Geschäftsführers vor Ort erfordert.

Die Beschwerdeführerin konnte indessen keine Unterlagen vorlegen, welche einen geschäftsmässig begründeten Aufenthalt des ehemaligen Geschäftsführers während jeweils zwei Frühlingsswochen belegen würden. Insbesondere liegen keine diesbezüglichen Arbeitsverträge, Aufträge, Aufgabenbeschreibungen oder anderweitige Aufzeichnungen vor. Mangels Nachweis ist nicht von geschäftsmässig begründeten Aufenthalten auszugehen.

4.2.4 Für die Winter- und Frühlingssaisons (ca. 20. Dezember bis Anfang April) der relevanten Perioden liegen Preislisten vor, aus denen auf der Website die konkreten, für die entsprechende Woche geltenden Preise für Dritte hervorgehen. Damit liegt ein relevanter Marktpreis vor und es besteht kein Raum für Schätzungen oder Anpassungen. Den Ausführungen der Beschwerdeführerin, es sei der von ihr vorgeschlagene Preis von CHF 70'200.00 für die Weihnachtswoche heranzuziehen, kann daher nicht gefolgt werden. Es sind indessen die jeweils relevanten Preislisten heranzuziehen, wie auch die ESTV in ihrer Vernehmlassung festhält. Gemäss der insofern zutreffenden neuen Berechnung in der Vernehmlassung der ESTV ist von folgenden Drittpreisen für die Winter- und Frühlingsswochen auszugehen: CHF 120'355.67 (2012), CHF 197'072.96 (2013), CHF 250'777.04 (2014) CHF 205'807.40 (2015) und CHF 171'398.15 (2016),

d.h. insgesamt CHF 945'411.21, wobei dieser Betrag inklusive Mehrwertsteuer zu verstehen ist. Bei einem anwendbaren Satz von 3.8% (Beherbergungssatz) ergibt sich eine Steuerforderung für die Winter- und Frühlingswochen 2012 bis 2016 von CHF 34'610.43.

4.2.5 Schliesslich bemängelt die Beschwerdeführerin die Ermittlung des Drittpreises durch die Vorinstanz für die Sommer- und Herbstwochen. Aufgrund der Meldebestätigungen des KIGA für die relevante Periode sei nachgewiesen, dass die Einsatzdauer der entsandten Mitarbeiter jeweils spätestens Anfang April ende, weshalb der ehemalige Geschäftsführer das Chalet im Sommer ohne Personal miete. Der von der Vorinstanz für diese Periode verwendete Preis beinhalte jedoch sowohl Personalkosten als auch die Skipässe, weshalb er für die Sommer- und Herbstwochen nicht sachgerecht sei. Sachgerecht sei hingegen der Wochenpreis von CHF 6'500.00, der im Rahmen eines Mietvertrages aus dem Jahre 2007 mit einer Drittpartei festgelegt worden sei.

4.2.5.1 Da für die Sommer- und Herbstwochen keine Preisangaben vorliegen, musste für entsprechende Aufenthalte ein Drittpreis geschätzt werden. Die Vorinstanz stützt sich dabei auf den tiefsten Wochenpreis, der den Preislisten des jeweiligen Jahres zu entnehmen ist. Über den Durchschnitt der Jahre 2012 bis 2016 liegt der für die Sommer- und Herbstwochen kalkulierte Preis rund 42% tiefer als der Preis gemäss Preisliste für die Winter- und Frühlingswochen. Damit berücksichtigt die Vorinstanz, dass die Preise für Ferienwohnungen bzw. Chalets saisonal stark schwanken und hat daher den diesbezüglichen Drittpreis grundsätzlich nicht pflichtwidrig geschätzt (E. 3.2.3).

4.2.5.2 Es obliegt somit der Beschwerdeführerin, den Nachweis für die Unrichtigkeit der Schätzung zu erbringen (E. 3.2.3). Zum Nachweis für ihre Behauptung, während der Sommer- und Herbstwochen sei kein Personal vor Ort gewesen, legt sie die Meldebestätigungen des KIGA ins Recht. Sie habe mit dem Einreichen dieser Meldebestätigungen nachgewiesen, dass die Einsatzdauer der Mitarbeiter jeweils Ende März bzw. spätestens anfangs April geendet habe.

Die diversen Verfügungen und Bestätigungen des KIGA (E. 4.1.4.1) belegen die Einsatzdauer des Personals der UK-Gesellschaft vor Ort während der Zeit von Dezember bis jeweils ca. März/April. Aufgrund der KIGA-Meldebestätigungen kann folglich als genügend erstellt gelten, dass die UK-Gesellschaft in der Sommer- und Herbstsaison keine Mitarbeiter entsandt

hat. Dies wird von der ESTV auch nicht weiter in Frage gestellt (vgl. Vernehmlassung S. 5). Entgegen der Ansicht der ESTV kann jedoch nicht davon ausgegangen werden, dass allenfalls Personal von einer (unbekannten) Drittfirma die Dienstleistungen erbracht hat. Für Leistungen einer Drittfirma liegen keine Anhaltspunkte vor. Die blosser Möglichkeit, dass solche Leistungen erbracht worden sein könnten, ist nicht ausreichend. Die Beschwerdeführerin hat damit den erforderlichen Nachweis erbracht, dass die Schätzung des Drittpreises der Sommer- und Herbstwochen falsch erfolgte, weil diese die Anwesenheit von Personal angenommen hat. Die Sache ist insoweit zur neuen pflichtgemässen Schätzung des Drittpreises für die Sommer- und Herbstwochen an die Vorinstanz zurückzuweisen, wobei zu berücksichtigen ist, dass in den Sommer- und Herbstwochen kein Personal vor Ort war.

Entgegen der Ansicht der Beschwerdeführerin kann der Drittpreis für die Sommer- und Herbstwochen nicht aufgrund des von ihr eingereichten Mietvertrags aus dem Jahre 2007 ermittelt werden. Nach diesem Vertrag nutzt die Mieterin das Chalet, um es ihren eigenen Kunden entgeltlich zur Verfügung zu stellen. Der Betrag von CHF 6'500.00 pro Woche, den die Mieterin für die Nutzung des Chalets in den Sommermonaten zu entrichten hat, stellt daher nur den Mietkostenanteil dar, der seinerseits in die Berechnung der von der Mieterin an ihre Kunden erbrachten Leistung einfließt. Zudem waren eine in vier Raten zu entrichtende Grundmiete sowie allfällige umsatzabhängige zusätzlichen Zahlungen geschuldet.

5.

5.1 Die Beschwerde ist insofern teilweise gutzuheissen, als die Sache mit Bezug auf die Nachbelastung betreffend die Drittpreise an die ESTV zurückzuweisen ist. Die Vorinstanz hat einerseits eine pflichtgemässe Schätzung des Drittpreises für die Sommer- und Herbstwochen vorzunehmen (E. 4.2.5.2). Andererseits hat die Vorinstanz die Nachforderung bezüglich der Drittpreise insgesamt (inkl. Winter- und Frühlingswochen) neu zu berechnen unter Berücksichtigung der jeweils aktuellen Preislisten, wie sie dies bereits in der Vernehmlassung erwähnt hat (E. 4.2.4). Es rechtfertigt sich insbesondere auch aus Gründen der Übersichtlichkeit und Nachvollziehbarkeit, die Sache mit Bezug auf die Nachbelastung betreffend die Drittpreise gesamthaft an die ESTV zurückzuweisen. Im Übrigen ist die Beschwerde abzuweisen.

5.2 Die Rückweisung der Sache an die Vorinstanz zu weiteren Abklärungen und neuem Entscheid mit noch offenem Ausgang gilt in der Verwaltungsrechtspflege des Bundes als Obsiegen der beschwerdeführenden Partei (vgl. BGE 137 V 210 E. 7.1; Urteile des BVGer A-2178/2021 vom 16. Juni 2021 E. 4.1, C-3196/2018 vom 23. November 2021 E. 15.1, A-2646/2018 vom 30. September 2019 E. 8.1, A-2176/2020 vom 20. Januar 2021 E. 7).

5.3 Die Nachbelastung gemäss angefochtenem Einspracheentscheid vom 11. August 2021 betrug CHF 146'898.00. Betreffend Leistungen an die UK-Gesellschaft (Nachforderung CHF 77'418.40) ist der Einspracheentscheid zu bestätigen. Mit Bezug auf die Rückweisung zur neuen Schätzung der Drittpreise betreffend die Sommer- und Herbstwochen erfolgt eine Rückweisung mit noch offenem Ausgang. Mit Bezug auf die Drittpreise betreffend die Winter- und Frühlingswochen geht das Bundesverwaltungsgericht von einer Nachbelastung von CHF 34'610.43 aus (E. 4.2.4), weshalb insofern keine Rückweisung mit noch offenem Ausgang gegeben ist. Es liegt daher insgesamt eine Rückweisung mit offenem Ausgang betreffend einen Betrag von CHF 34'869.17 (CHF 146'898.00 – 77'418.40 – 34'610.43) vor. Die Beschwerdeführerin ist demnach zu rund einem Viertel als obsiegend zu betrachten.

5.4 Die Beschwerdeführerin gilt demnach im vorliegenden Verfahren als teilweise obsiegend, weshalb ihr die Kosten des Verfahrens vor dem Bundesverwaltungsgericht, welche auf insgesamt CHF 6'500.00 festzusetzen sind (vgl. Art. 63 Abs. 4^{bis} VwVG i.V.m. Art. 1 ff. des Reglements vom 21. Februar 2008 über die Kosten und Entschädigungen vor dem Bundesverwaltungsgericht [VGKE, SR 173.320.2]), im Umfang von CHF 4'800.00 aufzuerlegen sind (Art. 63 Abs. 1 VwVG). Dieser Betrag ist dem von der Beschwerdeführerin geleisteten Kostenvorschuss in Höhe CHF 6'500.00 zu entnehmen. Der Restbetrag von CHF 1'700.00 ist der Beschwerdeführerin nach Eintritt der Rechtskraft des vorliegenden Urteils zurückzuerstatten.

Vorinstanzen sind keine Verfahrenskosten aufzuerlegen (Art. 63 Abs. 2 VwVG).

5.5 Die Vorinstanz ist zu verpflichten, der teilweise obsiegenden Beschwerdeführerin eine reduzierte Parteientschädigung auszurichten (Art. 64 Abs. 1 und 2 VwVG; Art. 7ff. des Reglements vom 21. Februar 2008 über die Kosten und Entschädigungen vor dem Bundesverwaltungsgericht [VGKE, SR 173.320.2]). Eine Kostennote wurde nicht eingereicht. Die Parteientschädigung wird demnach praxisgemäss auf insgesamt CHF 2'600.00 festgesetzt.

(Das Dispositiv befindet sich auf der nächsten Seite.)

Demnach erkennt das Bundesverwaltungsgericht:

1.

Die Beschwerde wird im Sinne der Erwägungen (vgl. insbesondere E. 5.1) teilweise gutgeheissen, im Übrigen wird sie abgewiesen.

2.

Die Verfahrenskosten von CHF 6'500.00 werden der Beschwerdeführerin im Umfang von CHF 4'800.00 auferlegt. Dieser Betrag wird dem von der Beschwerdeführerin einbezahlten Kostenvorschuss in der Höhe von CHF 6'500.00 entnommen. Der Restbetrag von CHF 1'700.00 wird der Beschwerdeführerin nach Eintritt der Rechtskraft des vorliegenden Urteils zurückerstattet.

3.

Die Vorinstanz wird verpflichtet, der Beschwerdeführerin eine reduzierte Parteientschädigung von CHF 2'600.00 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:

Jürg Steiger

Corinne Scagnet

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:

Zustellung erfolgt an:

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