



## **Urteil vom 12. April 2022**

---

Besetzung

Richter Keita Mutombo (Vorsitz),  
Richter Jürg Steiger, Richter Raphaël Gani,  
Gerichtsschreiber Gregor Gassmann.

---

Parteien

**A. \_\_\_\_\_ AG,**  
Beschwerdeführerin,

gegen

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

---

Gegenstand

Mehrwertsteuer; Ermessenseinschätzung (Steuerperioden  
2014-2015).

**Sachverhalt:****A.**

Die A. \_\_\_\_\_ AG (nachfolgend: Steuerpflichtige) bezweckt laut elektronischem Handelsregisterauszug vom 23. März 2022 namentlich den Erwerb von Liegenschaften sowie die Vermietung von Häusern. So vermietet sie die Liegenschaft an der [...] (nachfolgend streitbetroffene Liegenschaft), an ihre Alleinaktionärin, die B. \_\_\_\_\_ (nachfolgend: Alleinaktionärin). Die Steuerpflichtige ist seit dem 1. Januar 2011 bei der Eidgenössischen Steuerverwaltung (ESTV, nachfolgend auch: Vorinstanz) im Register der Mehrwertsteuerpflichtigen eingetragen und rechnet seit Beginn der Steuerpflicht nach vereinnahmten Entgelten ab.

**B.**

Im August 2016 führte die ESTV bei der Steuerpflichtigen eine Mehrwertsteuerkontrolle betreffend die Steuerperioden 2011 bis 2015 durch. Diese resultierte in Korrekturen von Fr. 26'148.-- für Umsatzaufrechnungen «Mietverhältnis mit [...]», Fr. 16'081.75.-- für Umsatzaufrechnungen «Unverbuchter Kostenersatz – Zahlungen an [...]» sowie Fr. 606.-- für «Vorsteuerabstimmung». Gestützt auf das Ergebnis dieser Kontrolle machte die ESTV mit Einschätzungsmitteilung Nr. 318'997 vom 20. Dezember 2016 (nachfolgend: Einschätzungsmitteilung) eine Steuernachforderung von Fr. 42'835.-- zuzüglich Verzugszins geltend.

**C.**

Nach Bezahlung der entsprechenden Steuernachforderung unter Vorbehalt erklärte sich die Steuerpflichtige mit Schreiben vom 8. Mai 2017 mit den Aufrechnungen für die Mieten und für die Zahlungen an [...] nicht einverstanden. Mit Verfügung vom 15. November 2018 bestätigte die ESTV die Steuernachforderung gemäss Einschätzungsmitteilung, d.h. im Betrag von Fr. 42'835.--, vollumfänglich.

**D.**

Mit Eingabe vom 12. Dezember 2018 erhob die Steuerpflichtige bei der ESTV Einsprache gegen die vorerwähnte Verfügung und beantragte, «es seien die im Rahmen der Einschätzungsmitteilung vorgenommenen Aufrechnungen für a) die Miete [...] b) Zahlungen [...] zu stornieren».

**E.**

Mit Einspracheentscheid vom 31. August 2020 wies die ESTV die Einsprache ab.

**F.**

Gegen diesen Einspracheentscheid erhebt die Steuerpflichtige (nachfolgend: Beschwerdeführerin) am 30. September 2020 Beschwerde beim Bundesverwaltungsgericht. Sie beantragt, der Einspracheentscheid der ESTV vom 31. August 2020 sei aufzuheben und von den Korrekturen zu ihren Lasten bezüglich der Steuerperioden 2014 und 2015 gemäss Einschätzungsmitteilung mit Bezug auf das Mietverhältnis mit der Alleinaktionärin im Betrag von Fr. 26'148.-- (Entgelt bei verbundenen Personen) sei abzusehen. Eventualiter sei der besagte Einspracheentscheid aufzuheben und von den Korrekturen zu ihren Lasten bezüglich der Steuerperioden 2014 und 2015 gemäss Einschätzungsmitteilung mit Bezug auf das Mietverhältnis mit der Alleinaktionärin (Entgelt bei eng verbundenen Personen) in einem angemessenen Betrag abzusehen; alles unter Kosten- und Entschädigungsfolge zu Lasten der Vorinstanz.

**G.**

Die Vorinstanz beantragt in ihrer Vernehmlassung vom 25. November 2020 sinngemäss, die Verwaltungsbeschwerde sei im Umfang von Fr. 7'875.-- gutzuheissen. Im Übrigen sei die Verwaltungsbeschwerde unter Kostenfolge zu Lasten der Beschwerdeführerin abzuweisen.

**H.**

Mit Eingabe vom 15. Februar 2021 nimmt die Beschwerdeführerin zur vorinstanzlichen Vernehmlassung Stellung. Sie bekräftigt dabei ihre bereits vorgebrachte Argumentation.

**I.**

Mit Schreiben vom 17. März 2021 lässt sich die Vorinstanz erneut vernehmen. Sie hält vollumfänglich an ihrem Antrag in ihrer Vernehmlassung vom 25. November 2020 fest.

**J.**

Nach gutgeheissenem Akteneinsichtsgesuch der Beschwerdeführerin vom 1. April 2021 reichte diese am 29. April 2021 eine abschliessende Stellungnahme ein. Sie bekräftigt dabei noch einmal ihre bereits vorgebrachte Argumentation.

*Auf die Vorbringen der Parteien sowie die Akten wird – soweit entscheidungswesentlich – in den Erwägungen näher 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 liegt hier nicht vor. Der angefochtene Einspracheentscheid stellt eine Verfügung im Sinne von Art. 5 VwVG dar. Die Vorinstanz ist eine Behörde im Sinne von Art. 33 VGG. Das Bundesverwaltungsgericht ist demnach für die Beurteilung der vorliegenden Beschwerde zuständig.

**1.2** Das Verfahren vor dem Bundesverwaltungsgericht richtet sich nach dem VwVG, soweit das VGG nichts anderes bestimmt (Art. 37 VGG). Die Beschwerdeführerin ist Adressatin der angefochtenen Verfügung und von dieser betroffen. Sie ist damit zur Beschwerdeerhebung berechtigt (Art. 48 Abs. 1 VwVG). Auf die im Übrigen form- und fristgerecht eingereichte Beschwerde (Art. 50 Abs. 1 und Art. 52 Abs. 1 VwVG) ist demnach einzutreten.

**1.3** Anfechtungsobjekt im vorliegenden Verfahren vor Bundesverwaltungsgericht bildet einzig der Einspracheentscheid vom 31. August 2020. Das Anfechtungsobjekt grenzt den Umfang des Streitgegenstands ein (BGE 133 II 35 E. 2). Dieser darf im Laufe des Beschwerdeverfahrens eingeschränkt, jedoch nicht erweitert oder qualitativ verändert werden (vgl. BGE 131 II 200 E. 3.2; BVGE 2010/19 E. 2.1).

Vorliegend hat die Beschwerdeführerin nicht den vollständigen Einspracheentscheid, sondern einzig die Umsatzaufrechnungen im Zusammenhang mit dem Mietverhältnis mit der Alleinaktionärin angefochten, welche einzig für die Steuerperiode 2015 vorgenommen wurden. Nur diese bilden vorliegend den Streitgegenstand. Für die Steuerperiode 2014 hat die Vorinstanz im Zusammenhang mit dem Mietverhältnis mit der Alleinaktionärin keine Korrekturen vorgenommen. Die restlichen von der Vorinstanz vorgenommenen Korrekturen sind nicht bestritten und damit nicht Gegenstand des vorliegenden Verfahrens vor Bundesverwaltungsgericht.

## 1.4

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

**1.4.2** 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 BVer 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).

**1.4.3** Gemäss der Untersuchungsmaxime trägt die Behörde die Beweisführungslast (sog. subjektive oder formelle Beweislast). Gelangt der Richter trotz genügender Abklärung des Sachverhalts unter Respektierung des Untersuchungsgrundsatzes und aufgrund der (freien) Beweiswürdigung (vgl. Art. 81 Abs. 3 des Mehrwertsteuergesetzes vom 12. Juni 2009 [MWSTG, SR 641.20]) nicht zur Überzeugung, eine rechtserhebliche Tatsache habe sich verwirklicht, 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; Urteil des BVer A-6521/2019 vom 29. Juli 2020 E. 1.5.3 mit Hinweisen). 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 (statt vieler: BGE 140 II 248 E. 3.5; Urteil des BVer A-2242/2020 vom 13. Januar 2021 E. 1.7 mit Hinweisen).

## **1.5**

**1.5.1** Nach den allgemeinen intertemporalen Regeln sind in verfahrensrechtlicher Hinsicht diejenigen Rechtssätze massgebend, welche im Zeitpunkt der Beschwerdebeurteilung Geltung haben (vgl. BGE 130 V 1 E. 3.2); dies unter Vorbehalt spezialgesetzlicher Übergangsbestimmungen. In materieller Hinsicht sind dagegen grundsätzlich diejenigen Rechtssätze massgebend, die bei der Erfüllung des zu Rechtsfolgen führenden Sachverhalts Geltung hatten (vgl. BGE 134 V 315 E. 1.2; zum Ganzen: Urteil des BVGer A-6521/2019 vom 29. Juli 2020 E. 1.6.1 mit Hinweisen).

**1.5.2** Der vorliegende Sachverhalt betrifft (nur noch) die Steuerperiode 2015. In materieller Hinsicht findet daher ausschliesslich das MWSTG bzw. die dazugehörige Mehrwertsteuerverordnung vom 27. November 2009 (MWSTV, SR 641.201) Anwendung. Massgebend sind dabei die im Jahr 2015 geltenden Fassungen (AS 2009 5203 bzw. AS 2009 6743), auf die nachfolgend auch referenziert wird.

**1.6** Der Anspruch auf rechtliches Gehör (Art. 29 Abs. 2 der Bundesverfassung der Schweizerischen Eidgenossenschaft vom 18. April 1999 [SR 101; nachfolgend: BV]) verpflichtet die Behörde, die Vorbringen der betroffenen Person tatsächlich zu hören, zu prüfen und in der Entscheidungsfindung zu berücksichtigen, weshalb sie ihren Entscheid zu begründen hat (BGE 134 I 83 E. 4.1; vgl. auch Art. 35 Abs. 1 VwVG). Um dieser Begründungspflicht zu entsprechen, müssen wenigstens kurz die Überlegungen genannt werden, von denen sich die Behörde hat leiten lassen und auf welche sich ihre Verfügung stützt. Dies heisst nicht, dass sich die Behörde ausdrücklich mit jeder tatbeständlichen Behauptung und jedem rechtlichen Einwand auseinandersetzen muss. Vielmehr kann sie sich auf die für den Entscheid wesentlichen Gesichtspunkte bzw. auf jene Aspekte beschränken, welche sie ohne Willkür als wesentlich betrachtet (vgl. BGE 136 I 184 E. 2.2.1; zum Ganzen: Urteil des BVGer A-5186/2019 vom 28. August 2020 E. 1.5 mit Hinweisen).

**1.7** Gemäss Art. 61 Abs. 1 VwVG entscheidet die Beschwerdeinstanz in der Sache selbst oder weist diese ausnahmsweise mit verbindlichen Weisungen an die Vorinstanz zurück. Ein solcher Rückweisungsentscheid rechtfertigt sich vor allem dann, wenn weitere Tatsachen festgestellt werden müssen und ein umfassendes Beweisverfahren durchzuführen ist. Eine Rückweisung rechtfertigt sich zudem bei Gehörsverletzungen, sofern sie nicht geheilt werden können, etwa bei mangelhafter Begründung durch

die Vorinstanz (zum Ganzen: Urteil des BVGer A-5186/2019 vom 28. August 2020 E. 1.6 mit Hinweisen).

## **2.**

Der Mehrwertsteuer unterliegen unter anderem 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 namentlich das Überlassen eines Grundstückes zum Gebrauch oder zur Nutzung (Art. 3 Bst. d Ziff. 3 MWSTG).

**2.1** Die aus der Überlassung von Grundstücken und Grundstücksteilen zum Gebrauch oder zur Nutzung erzielten Umsätze sind grundsätzlich von der Steuer ausgenommen (Art. 21 Abs. 2 Ziff. 21 MWSTG). Eine Grundstücksvermietung im Sinne dieser Steuerausnahme liegt vor, wenn der Vermieter dem Mieter ein Gebäude oder einen Gebäudeteil zum Gebrauch überlässt (Urteil des BVGer A-4190/2020 und A-4195/2020 vom 15. Dezember 2021 E. 2.4 mit Hinweisen). Die steuerpflichtige Person kann jedoch die Überlassung von Grundstücken und Grundstücksteilen, die nicht ausschliesslich für Wohnzwecke genutzt werden sollen, durch offenen Ausweis der Steuer oder durch Deklaration in der Abrechnung zum Gebrauch oder zur Nutzung versteuern (sog. «Option»; Art. 22 MWSTG; vgl. Urteil des BVGer A-642/2020 vom 5. Januar 2021 E. 3.4.3 mit Hinweisen).

## **2.2**

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

**2.2.2** Im Fall einer Lieferung oder Dienstleistung an eine eng verbundene Person gilt als Entgelt der Wert, der unter unabhängigen Dritten vereinbart würde (Art. 24 Abs. 2 MWSTG). Diese Bestimmung entspricht dem im Steuerrecht bekannten Grundsatz des Drittvergleichs (sog. «dealing at arm's length»; vgl. BGE 140 II 88 E. 4.1; Urteile des BVGer A-4190/2020 und A-4195/2020 vom 15. Dezember 2021 E. 3.2.1, A-2490/2020 vom 18. November 2020 E. 2.2.2, je mit Hinweisen).

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. Urteil des BGer 2C\_443/2020 vom 8. Oktober 2020 E. 3.2.2 mit Hinweisen).

Im Weiteren muss es sich beim Empfänger der Leistung um eine eng verbundene Person handeln. Als solche gelten die Inhaber und Inhaberinnen von massgebenden Beteiligungen an einem Unternehmen oder ihnen nahe stehende Personen. Eine massgebende Beteiligung ist gegeben, 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).

**2.2.3** Rechtsfolge einer Leistung zu einem Vorzugspreis an eine eng verbundene Person im Sinne der vorstehenden Ausführungen ist, dass für die Bemessung der Mehrwertsteuer eine besondere (fiktive) Bemessungsgrundlage herangezogen wird. Die Leistung wird auf den Wert korrigiert, der unter unabhängigen Dritten vereinbart würde. Massgebend ist der Drittpreis, das heisst der Preis, den ein Dritter der gleichen Abnehmerkategorie «auf dem Markt» (Marktwert) üblicherweise für dieselbe Leistung zu bezahlen hätte (vgl. Urteil des BGer 2C\_443/2020 vom 8. Oktober 2020 E. 3.2.2; Urteil des BVerfG A-2244/2020 vom 13. Januar 2022 E. 2.3.3 mit Hinweisen).

**2.2.4** Dieser Drittpreis ist in den meisten Fällen kein exakter Wert, sondern kann nur annäherungsweise bestimmt werden. Zur Ermittlung des Drittpreises können insbesondere Methoden, die auch bei den direkten Steuern Anwendung finden, herangezogen werden (namentlich die Kostenaufschlags-, Preisvergleichs- oder die Wiederverkaufspreismethode; vgl. Urteil des BGer 2C\_443/2020 vom 8. Oktober 2020 E. 3.2.2; Urteil des BVerfG A-2430/2019 vom 29. Dezember 2020 E. 2.4.4, je mit Hinweisen). Zu den Merkmalen oder «Vergleichbarkeitsfaktoren», die bei der Bestimmung der Vergleichbarkeit von Bedeutung sein können, gehören gemäss den OECD-Verrechnungspreisleitlinien für multinationale Unternehmen und Steuerverwaltungen 2010 (nachfolgend OECD-Verrechnungspreisleitlinien; eine Online-Version findet sich unter [http://www.oecd-ilibrary.org/taxation/oecd-verrechnungspreisleitlinien-fur-multinationale-unternehmen-und-steuerverwaltungen-2010\\_9789264125483-de;jsessionid=9cdf1lpls264h.x-oecd-live-01](http://www.oecd-ilibrary.org/taxation/oecd-verrechnungspreisleitlinien-fur-multinationale-unternehmen-und-steuerverwaltungen-2010_9789264125483-de;jsessionid=9cdf1lpls264h.x-oecd-live-01); letztmals besucht am 23. März 2022) die Eigenschaften der übertragenen Wirtschaftsgüter oder der erbrachten Dienstleistungen, die von



den Beteiligten wahrgenommenen Funktionen (unter Berücksichtigung des eingesetzten Kapitals und der übernommenen Risiken), die Vertragsbedingungen, die wirtschaftlichen Verhältnisse der Beteiligten sowie die von den Beteiligten verfolgten Geschäftsstrategien. (vgl. Ziff. 1.36 OECD-Verrechnungspreisleitlinien). Die OECD Verrechnungspreisleitlinien sind für das Bundesverwaltungsgericht nicht verbindlich, können aber als Interpretationshilfe herangezogen werden (vgl. dazu BGE 143 II 185 E. 4.1 mit Hinweisen).

**2.3** Führt die ESTV zur Ermittlung des Drittpreises eine Schätzung durch, hat sie sich dabei grundsätzlich an die im Zusammenhang mit der Ermessenseinschätzung von Art. 79 Abs. 1 MWSTG entwickelten Prinzipien und Kriterien zu halten (vgl. Urteile des BVGer A-2244/2020 vom 13. Januar 2022 E. 2.3.3, A-2430/2019 vom 29. Dezember 2020 E. 2.4.5). Die Vorinstanz zieht bei der Ermessensveranlagung Erfahrungszahlen heran, sei es im Rahmen der Prüfung deren Voraussetzungen oder sei es für die Vornahme der Schätzung. Nach der Rechtsprechung ist das Abstellen auf Erfahrungszahlen grundsätzlich nicht zu beanstanden (BVGE 2009/60 E. 2.8; statt vieler: Urteil des BVGer A-5551/2019 vom 14. Januar 2021 E. 2.5.4 mit Hinweisen).

**2.3.1** Erfahrungszahlen drücken Gesetzmässigkeiten in den Verdienstverhältnissen einzelner Branchen aus. Diese Funktion kommt ihnen aber nur dann zu, wenn sie auf einer sicheren Grundlage beruhen (ZWEIFEL/HUNZIKER, Beweis und Beweislast im Steuerverfahren bei der Prüfung von Leistung und Gegenleistung unter dem Gesichtswinkel des Drittvergleichs [«dealing at arm's length»], in: Archiv für Schweizerisches Abgaberecht [ASA] 77 S. 658 ff., S. 679). Sollen Erfahrungswerte Aufschluss über durchschnittliche Umsatzziffern geben, müssen sie breit abgestützt sein und sollten nebst der Betriebsstruktur und den regionalen Gegebenheiten auch die Betriebsgrösse berücksichtigen (Urteil des BVGer A-1336/2020 vom 12. Oktober 2021 E. 3.5.4 mit Hinweisen). Mit anderen Worten müssen sie aufgrund umfassender, repräsentativer, homogener und aktueller Stichproben gewonnen werden. Das verlangt, dass sie aufgrund einer genügenden Anzahl von Fällen ermittelt werden. Der Stichprobenumfang lässt sich nicht in einer absoluten Zahl bestimmen, welche für alle Branchen gültig wäre. Die Wahl der Stichproben muss günstige und ungünstige Verhältnisse in angemessener Anzahl umfassen, damit repräsentative Ergebnisse ermittelt werden können (BVGE 2009/60 E. 2.8.2; statt vieler: Urteil des BVGer A-5551/2019 vom 14. Januar 2021 E. 2.5.4 mit Hinweisen).

**2.3.2** Aus der Begründungspflicht folgt, dass die Steuerbehörde der steuerpflichtigen Person die Grundlagen der Ermittlung des Drittpreises bzw. beigezogene Erfahrungszahlen kundzugeben hat (ZWEIFEL/HUNZIKER, a.a.O., S. 682 f.). Insbesondere hat die Behörde der steuerpflichtigen Person die Art und Weise, wie die Schätzung zustande gekommen ist, bekannt zu geben. Sodann hat sie zu erläutern, dass die zum Vergleich herangezogenen Betriebe nicht nur der gleichen Branche entstammen wie das eingeschätzte steuerpflichtige Unternehmen, sondern auch in anderer Hinsicht vergleichbar sind, wie zum Beispiel betreffend Standort, Betriebsgrösse, Kundenkreis usw. Nur so ist es der steuerpflichtigen Person möglich, die Veranlagung sachgerecht anzufechten (vgl. dazu BVGE 2009/60 E. 2.8.4; Urteil des BVGer A-5551/2019 vom 14. Januar 2021 E. 2.5.4 mit Hinweisen).

**2.3.3** Da es sich bei Erfahrungszahlen prinzipiell um Durchschnittswerte handelt, dürfen sie im Einzelfall nicht lediglich in schematischer Weise angewendet werden. In Ausübung des pflichtgemässen Ermessens muss bei der Anwendung von Erfahrungszahlen deshalb deren Streubreite (zwischen Maximal- und Minimalwert) beachtet werden, wenn eine den individuellen Verhältnissen gerecht werdende Schätzung erfolgen soll. Inwiefern die Verwaltung ihr Ermessen ausgeübt hat, ist in der Entscheidungsbegründung darzulegen (BVGE 2009/60 E. 2.8.4; Urteil des BVGer A-1336/2020 vom 12. Oktober 2021 E. 3.5.4 mit Hinweisen).

**2.3.4** Das Bundesverwaltungsgericht auferlegt sich 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; vgl. vorne E. 1.4.1) eine gewisse Zurückhaltung und reduziert dergestalt seine Prüfungsdichte, und setzt damit grundsätzlich nur dann sein eigenes Ermessen an die Stelle desjenigen der Vorinstanz, 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 die ESTV für das Vorliegen der Voraussetzungen einer Schätzung des Drittpreises nach der allgemeinen Beweislastregel beweibelastet ist. Sind die Voraussetzungen erfüllt (erste Stufe) und erscheint die vorinstanzliche Schätzung nicht bereits im Rahmen der durch das Bundesverwaltungsgericht mit der gebotenen Zu-

rückhaltung vorzunehmenden Prüfung als pflichtwidrig (zweite Stufe), obliegt es – in Umkehr der allgemeinen Beweislast – dem Steuerpflichtigen, den Nachweis für die offensichtliche Unrichtigkeit der Schätzung zu erbringen (dritte Stufe; statt vieler: Urteile des BVGer A-4190/2020 und A-4195/2020 vom 15. Dezember 2021 E. 3.2.4, A-2496/2020 vom 18. November 2020 E. 2.3.6, je mit Hinweisen).

### 3.

Im vorliegenden Verfahren ist unbestritten, dass die Beschwerdeführerin im streitbetroffenen Zeitraum für die Vermietung der Liegenschaft von der Alleinaktionärin einen Jahresmietzins von Fr. 439'200.-- (exkl. MWST) vereinnahmt hat. Bei den ebenfalls unstrittigen Anlagekosten von ca. Fr. 14.5 Mio. (Landerwerbkosten von ca. Fr. 6 Mio. und Gebäudekosten von ca. Fr. 8.5 Mio.) ergibt dies eine Bruttorendite von 3.02 %. Da die Vorinstanz diesen Mietzins als nicht drittpreiskonform erachtet, hat sie eine Ermessenseinschätzung vorgenommen. Die Beschwerdeführerin ist demgegenüber der Meinung, dass die vertraglich vereinbarte Jahresmiete dem entspricht, was auch unabhängige Dritte unter den gegebenen Umständen miteinander vereinbart hätten. Im Übrigen hält sie die Berechnungsart der Vorinstanz für nicht korrekt, da eine Bruttorendite, die ausschliesslich auf den Anlagekosten einer Liegenschaft beruht, ein völlig untaugliches Mittel zur Festlegung einer drittpreiskonformen Miete sei und die unterstellte Bruttorendite von 6 % offensichtlich übersetzt sei.

Damit ist in einem ersten Schritt zu prüfen, ob die Vorinstanz zu Recht zu einer Ermessenseinschätzung geschritten ist (erste Stufe). Sofern die Ermessenseinschätzung zu Recht erfolgt ist, ist in einem zweiten Schritt zu untersuchen, ob die Schätzung als pflichtwidrig erscheint (zweite Stufe). Schliesslich wäre in einem dritten Schritt zu prüfen, ob es der Beschwerdeführerin gelingt, die offensichtliche Unrichtigkeit der Schätzung nachzuweisen (dritte Stufe; vgl. dazu E. 2.3.4).

**3.1** Die Vorinstanz ist der Ansicht, dass die vorliegende Vermietung der Liegenschaft an die Alleinaktionärin zu einem Vorzugspreis erfolge. Die Frage, ob ein Vorzugspreis vorliege, sei dabei ausnahmslos im Vergleich zu einem zu berechnenden Drittpreis zu bestimmen. Da es sich bei dieser Liegenschaft um die schweizweit erste [...] handle, existierten keine direkt vergleichbaren Objekte, weshalb der Drittpreis nur annäherungsweise ermittelt werden könne. Für die Bestimmung des Drittpreises hat die Vorinstanz eine Vergleichsliegenschaft an der [...], d.h. in der unmittelbaren Nachbar-

schaft der strittigen Liegenschaft, herangezogen. Konkret hat sie den Drittpreis auf Grundlage der in den Jahren 2011 bis 2015 auf der Vergleichsliegenschaft durchschnittlich erzielten Bruttorendite bestimmt.

In ihrer Vernehmlassung bringt die Vorinstanz vor, dass sie mit der Beschwerdeführerin einig sei, dass ein Drittpreis für die Vermietung einer Immobilie mindestens alle anfallenden Kosten sowie Renditeerwartungen eines unabhängigen Investors abzudecken habe. Auch wenn die von der Beschwerdeführerin zu tragenden Kosten aufgrund der Vereinbarung mit der Alleinaktionärin hinsichtlich der Neben-, Betriebs- und Unterhaltskosten tiefer als bei normalen Mietverhältnissen ausfallen würden, müssten die Erträge einen adäquaten Risiko- und Gewinnzuschlag, Abschreibungen sowie die Verzinsung des Fremd- und Eigenkapitals abdecken. Dabei falle allerdings auf, so die Vorinstanz, dass die lineare Abschreibung gemäss den Berechnungen der Beschwerdeführerin auf 50 Jahre ausgerichtet sei, was mit der Art der Umbaufinanzierung zusammenhängen dürfte. Würde hingegen in Anlehnung an den Zeitwert bei unbeweglichen Gegenständen gemäss Art. 31 Abs. 3 MWSTG auf 20 Jahre abgestellt, ergebe allein der Abschreibungswert (mit 5 %) einen Betrag, der sich mit den Mieterlösen (reduziert um die Verzinsung des Passivdarlehens) nicht mehr decken lasse. Im Lichte dieser Umstände sei die vereinbarte Jahresmiete von 3 % als Vorzugspreis zu taxieren.

**3.2** Die Beschwerdeführerin bringt demgegenüber vor, dass es sich bei dem vereinbarten Mietzins nicht um einen Vorzugspreis handle. Mit diesem Mietzins erziele sie einen jährlichen Gewinn im mittleren fünfstelligen Bereich.

Hinsichtlich des von der Vorinstanz beigezogenen Vergleichswerts bringt die Beschwerdeführerin vor, dass sich die Vorinstanz in einem Widerspruch befinde, wenn sie ausführe, dass ihr (d.h. der Vorinstanz) keine direkt vergleichbaren Drittpreise bekannt seien, sie sich aber dennoch für die Bestimmung des Drittpreises auf eine einzige Liegenschaft beziehe. Es sei davon auszugehen, dass die Vorinstanz weitere Untersuchungsmittel hätte ausschöpfen können, indem diese sich etwa weitere Dokumentationen des lokalen Marktes bzw. der Nachbarschaft beschafft hätte. Insofern habe die Vorinstanz ihrer Untersuchungspflicht nicht genüge getan und den Sachverhalt ungenügend abgeklärt. Durch deren oberflächlichen Erwägungen bezüglich der angeblichen Vermietung zum Vorzugspreis habe es die Vorinstanz ihr (der Beschwerdeführerin) verunmöglicht, sich mit den Indizien

auseinanderzusetzen und diese zu entkräften, wodurch ihr Anspruch auf rechtliches Gehör verletzt worden sei.

Weiter bringt die Beschwerdeführerin vor, dass der erzielte Mietpreis selbst dann dem Marktpreis entspräche, wenn die durchschnittliche Bruttorendite auf Büroliegenschaften im Raum [...] bei 4 % läge, da Besonderheiten des Mietverhältnisses zwischen ihr und der Alleinaktionärin eine solche Abweichung vom «Normalfall» rechtfertigen würden. Im vorliegenden Mietverhältnis trage die Alleinaktionärin nicht nur die Neben- und Betriebskosten direkt (ohne Abrechnungspflicht seitens Beschwerdeführerin), sondern komme auch direkt für die Kosten von Unterhaltsarbeiten im Zusammenhang mit der Liegenschaft auf. Dies habe zur Folge, dass sie (die Beschwerdeführerin) insbesondere keine Rückstellungen für derartige Arbeiten bilden müsse. Des Weiteren bestünde vorliegend ein besonders geringes Risiko in Bezug auf Leerstände: Die vermieteten Räumlichkeiten seien nachweislich auf die spezifischen Bedürfnisse der Alleinaktionärin und nach den aufwändigen Vorgaben derer [...] hin ausgebaut worden, weshalb davon auszugehen sei, dass die Alleinaktionärin die Liegenschaft für einen sehr langen Zeitraum nutzen werde. Auch hinsichtlich Mietausfällen bestünde ein geringeres Risiko: Sie (die Beschwerdeführerin) habe gegenüber der Alleinaktionärin substantielle Darlehensverpflichtungen, die bei Zahlungsrückständen mit offenen Mietforderungen verrechnet werden könnten, wodurch sich das Ausfallrisiko erheblich reduzieren würde.

**3.3** Die Anwendbarkeit eines Drittvergleichs bedingt eine Leistung zu einem Vorzugspreis (E. 2.2.2). Entgegen der vorinstanzlichen Darstellung hat die Beschwerdeführerin die Vermietung der streitbetreffenen Liegenschaft zu einem Vorzugspreis nicht anerkannt. Entsprechend obliegt es der Vorinstanz den Nachweis zu erbringen, dass die Vermietung zu einem Vorzugspreis erfolgt ist (E. 2.3.4).

**3.3.1** Vorab ist festzuhalten, dass die von der Vorinstanz in ihrer Vernehmlassung vorgebrachte Argumentation, wonach sich nicht mehr alle anfallenden Kosten und Renditeerwartungen eines Investors decken liessen, wenn die Abschreibung nicht mehr auf 50 Jahre, sondern in Anlehnung an den Zeitwert bei unbeweglichen Gegenständen gemäss Art. 31 Abs. 3 MWSTG auf 20 Jahre ausgerichtet wäre, nicht zu überzeugen vermag. Mit Blick darauf, dass nach der Verwaltungspraxis zur direkten Bundessteuer bei einer sog. linearen Abschreibung auf Geschäftsgebäuden ein Abschreibungssatz von 2 % auf dem Anschaffungswert zur Anwendung kommt (vgl.

Merkblatt A 1995 «Abschreibungen auf dem Anlagevermögen geschäftlicher Betriebe», Ziff. 1 und Fussnote 2 [nachfolgend: Merkblatt]), ist ein Abschreibungshorizont von 50 Jahren nicht zu beanstanden. Dies muss im vorliegenden Fall erst recht gelten, hat die Vorinstanz doch gemäss Kontrollbericht bei ihren Berechnungsmodellen zur Umsatzschätzung ebenfalls Abschreibungssätze gemäss Merkblatt angewendet.

**3.3.2** Dass die Vorinstanz den Vorzugspreis mit dem Ergebnis ihrer eigenen Schätzung begründet ist grundsätzlich nicht zu beanstanden, sofern die Vorinstanz anhand der Schätzung nachvollziehbar aufzeigen kann, weshalb der ausgewiesene Mietzins nicht dem Drittpreis entspricht. Um ihrer Begründungspflicht nachzukommen hat die Vorinstanz dabei aufzuzeigen, wie ihre Schätzung zustande gekommen ist und inwiefern diese auf einer genügenden Vergleichsbasis beruht (E. 2.3.2)

Als Basis für ihre schätzungsweise erfolgte Beurteilung, ob der streitbetroffene Mietzins dem Marktpreis entspricht, hat der Vorinstanz ausschliesslich die in den Jahren 2011 bis 2015 durchschnittlich erzielte Bruttorendite einer einzigen angeblichen Vergleichsliegenschaft gedient. Der Kontrollbericht legt nahe, dass die Vergleichsliegenschaft aufgrund der unmittelbaren Nähe zur strittigen Liegenschaft und aufgrund des Umstandes herangezogen wurde, dass ein Aktionär und Verwaltungsrat der Eigentümerin der Vergleichsliegenschaft zumindest im Jahr 2013 offenbar Präsident der Alleinaktionärin war. Hingegen geht weder aus dem Kontrollbericht, noch aus der Verfügung, noch aus dem Einspracheentscheid der Vorinstanz hervor, inwiefern die Liegenschaft der Beschwerdeführerin im Zeitpunkt der Vermietung auch betreffend Nutzfläche, Zustand der Bausubstanz, Ausstattung und Zielmieterschaft mit der von der Vorinstanz herangezogenen Vergleichsliegenschaft derart vergleichbar ist, dass die darauf erzielte Bruttorendite von 6 % als Grundlage für den Marktpreis herangezogen werden kann. So fehlt es der vorinstanzlichen Schätzung bereits grundsätzlich hinsichtlich der Wahl der Bruttorendite als Vergleichsbasis an nachvollziehbaren Ausführungen, weswegen sich vorliegend die Heranziehung einer Bruttorendite als Grundlage für die Bestimmung des Drittpreises als sachgerecht erweist: Neben der Wahl der Bruttorendite als Kennzahl an sich hätte sich in diesem Zusammenhang des Weiteren wohl eine Auseinandersetzung mit den zivilrechtlichen Bestimmungen über den Schutz vor missbräuchlichen Mietzinsen angeboten. Weiter ist hinsichtlich der direkten Vergleichbarkeit der beiden Liegenschaften augenfällig, dass es bei der vorinstanzlichen Schätzung insbesondere an einer Würdigung der verschiedenen Renovationen der Liegenschaften (vor Vermietung) und

deren Einfluss auf die Bruttorendite fehlt. Gemäss Kontrollbericht wurde in den Umbau der Vergleichsliegenschaft Fr. 1.3 Mio. investiert, wohingegen die Renovation der streitbetroffenen Liegenschaft nach unbestrittenen Angaben der Beschwerdeführerin ca. Fr. 8.5 Mio. gekostet hat. Eine entsprechende Auseinandersetzung mit den unterschiedlichen Investitionssummen wäre aber vor dem Hintergrund, dass sich nicht jede Investition im gleichen Rahmen im Mietzins und damit in der Folge in der Bruttorendite niederschlägt, für eine sachgemässe und nachvollziehbare Schätzung notwendig. Schliesslich gilt es auch hinsichtlich der vertraglichen Ausgestaltung des Mietverhältnisses festzuhalten, dass es die Vorinstanz unterlassen hat, bei ihrer Schätzung vertieft auf die unterschiedlichen Mietverträge und deren Einfluss auf die zu erwartende Bruttorendite einzugehen. Wie die Vorinstanz in ihrer Vernehmlassung selbst ausführt, wären die von der Alleinaktionärin vertraglich übernommenen Ausgaben für Unterhalt und Betrieb der Liegenschaft im Rahmen dieser Schätzung zu berücksichtigen, was sie indes nicht getan hat. In Bezug auf die von der Alleinaktionärin übernommenen Ausgaben für Unterhalt und Betrieb hat die Vorinstanz denn auch eine teilweise Gutheissung der Beschwerde beantragt (vgl. Sachverhalt Bst. G).

Aus dem Vorstehenden ergibt sich, dass die Vorinstanz in unzureichender Weise begründet hat, ob und weshalb vorliegend die Voraussetzungen für eine Ermessenseinschätzung erfüllt sind (vgl. E. 1.6 und 2.3.2).

**3.4** Als Folge der Verletzung der Begründungspflicht (E. 3.3.2) ist der Einspracheentscheid der ESTV vom 31. August 2020 hinsichtlich der Umsatzaufrechnungen im Zusammenhang mit dem Mietverhältnis mit der Alleinaktionärin betreffend die Steuerperiode 2015 aufzuheben und die Sache an die Vorinstanz zurückzuweisen (E. 1.7). Die Vorinstanz hat dabei zu prüfen und zu begründen, ob und inwiefern der Drittpreis einzig anhand der beigezogenen Liegenschaft bestimmt werden kann oder ob nicht vielmehr noch weitere Vergleichsliegenschaften beizuziehen sind. Weiter hat sie zu prüfen und zu begründen, weshalb die Heranziehung einer Bruttorendite als Vergleichsbasis vorliegend zu einem sachgerechten Ergebnis führt und inwiefern dabei zivilrechtliche Einschränkungen eine Rolle spielen (E. 3.3.2). Die Beschwerde ist damit in diesem Sinn gutzuheissen.

#### **4.**

Das Bundesverwaltungsgericht auferlegt die Verfahrenskosten in der Regel der unterliegenden Partei (Art. 63 Abs. 1 VwVG). Unterliegt sie nur teilweise, so werden die Verfahrenskosten ermässigt (Art. 63 Abs. 1 VwVG).

Obsiegen und Unterliegen im Prozess ist grundsätzlich nach den Rechtsbegehren der beschwerdeführenden Partei, gemessen am Ergebnis der Anfechtung des vorinstanzlichen Entscheids, zu beurteilen (BGE 123 V 156 E. 3c und 123 V 159 E. 4b). In der Verwaltungsrechtspflege des Bundes gilt die Rückweisung der Sache an die Vorinstanz zu weiteren Abklärungen und neuem Entscheid (mit noch offenem Ausgang) praxisgemäss als volles Obsiegen der Beschwerde führenden Partei (BGE 137 V 210 E. 7.1; Urteil des BVGer A-4190/2020 und A-4195/2020 vom 15. Dezember 2021 E. 5.1 mit Hinweisen). Die Beschwerdeführerin gilt damit als obsiegend, weshalb ihr keine Verfahrenskosten aufzuerlegen sind. Der geleistete Kostenvorschuss von Fr. 3'200.-- ist ihr nach Eintritt der Rechtskraft des vorliegenden Urteils zurückzuerstatten. Die unterliegende Vorinstanz trägt als Bundesbehörde keine Verfahrenskosten (Art. 63 Abs. 2 VwVG). Die nicht vertretene Beschwerdeführerin hat keinen Anspruch auf Parteientschädigung (Art. 64 Abs. 1 und 2 VwVG; Art. 7 ff. des Reglements vom 21. Februar 2008 über die Kosten und Entschädigungen vor dem Bundesverwaltungsgericht [VGKE, SR 173.320.2]).

(Das Dispositiv befindet sich auf der nächsten Seite.)



**Demnach erkennt das Bundesverwaltungsgericht:**

**1.**

Die Beschwerde wird im Sinn der Erwägungen gutgeheissen.

**2.**

Der Einspracheentscheid der Eidgenössischen Steuerverwaltung vom 31. August 2020 wird aufgehoben und die Sache zur neuen Beurteilung im Sinn der Erwägungen an die Eidgenössische Steuerverwaltung zurückgewiesen.

**3.**

Es werden keine Verfahrenskosten erhoben. Der Kostenvorschuss von Fr. 3'200.-- wird der Beschwerdeführerin nach Eintritt der Rechtskraft des vorliegenden Urteils zurückerstattet.

**4.**

Es wird keine Parteientschädigung ausgerichtet.

**5.**

Dieses Urteil geht an die Beschwerdeführerin und die Vorinstanz.

Für die Rechtsmittelbelehrung wird auf die nächste Seite verwiesen.

Der vorsitzende Richter:

Der Gerichtsschreiber:

Keita Mutombo

Gregor Gassmann

**Rechtsmittelbelehrung:**

Gegen diesen Entscheid kann innert 30 Tagen nach Eröffnung beim Bundesgericht, 1000 Lausanne 14, Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten geführt werden, soweit die Voraussetzungen gemäss Art. 82 ff., 90 ff. und 100 des Bundesgerichtsgesetzes vom 17. Juni 2005 (BGG, SR 173.110) gegeben sind. 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. 052.0036.0268 / 63kk0012; Gerichtsurkunde)