



Abteilung I
A-2304/2019

Urteil vom 20. April 2020

Besetzung

Richter Daniel Riedo (Vorsitz),
Richter Raphaël Gani, Richterin Annie Rochat Pauchard,
Gerichtsschreiber Matthias Gartenmann.

Parteien

A. _____ GmbH,
(...),
vertreten durch
lic. iur. LL.M. Harun Can, Rechtsanwalt,
SwissVAT AG, (...),
Beschwerdeführerin,

gegen

Eidgenössische Steuerverwaltung ESTV,
Hauptabteilung Mehrwertsteuer,
(...),
Vorinstanz.

Gegenstand

MWST; Leistungen an eng verbundene Personen (2012-2015).

Sachverhalt:**A.**

Die A. _____ GmbH (nachfolgend: Steuerpflichtige) bezweckt laut elektronischem Handelsregisterauszug vom 27. Januar 2020 unter anderem den Betrieb eines Architekturbüros. Sie ist seit dem 1. April 2000 im Register der Mehrwertsteuerpflichtigen bei der Eidgenössischen Steuerverwaltung (nachfolgend: ESTV) eingetragen und verwendet die Saldosteuerersatzmethode.

Die Steuerpflichtige handelt durch ihre beiden im Handelsregister eingetragenen Gesellschafter Herrn B. _____ und Herrn C. _____.

Die W. _____ GmbH (nachfolgend: W GmbH) bezweckt nach dem elektronischen Handelsregisterauszug vom 27. Januar 2020 die Erbringung von Dienstleistungen im Immobilienbereich. Sie ist seit dem 26. November 2012 im Register der Mehrwertsteuerpflichtigen bei der ESTV eingetragen und verwendet die Saldosteuerersatzmethode. Die W GmbH wird von Herrn B. _____ als einzigem Gesellschafter und Geschäftsführer geführt.

Die R. _____ GmbH (nachfolgend: R GmbH) bezweckt gemäss elektronischem Handelsregisterauszug vom 27. Januar 2020 ebenfalls die Erbringung von Dienstleistungen im Immobilienbereich. Sie ist auch seit dem 26. November 2012 im Register der Mehrwertsteuerpflichtigen bei der ESTV eingetragen und verwendet die Saldosteuerersatzmethode. Die R GmbH hat Herrn C. _____ als einzigen Gesellschafter und Geschäftsführer.

B.

Am 11. September 2017 führte die ESTV eine Kontrolle betreffend die Steuerperioden 2012 bis 2015 durch. Die Kontrolle wurde mit der Einschätzungsmitteilung Nr. (...) vom 5. Dezember 2017 abgeschlossen. Mit dieser Einschätzungsmitteilung setzte die ESTV die Steuerforderung 2012 bis 2015 (für die Zeit vom 1. Januar 2012 bis 31. Dezember 2015) gegenüber der Steuerpflichtigen auf gesamthaft CHF 427'139 fest und machte die Differenz zur deklarierten Steuer in der Höhe von CHF 34'645 zuzüglich Verzugszins geltend. Die ESTV begründete ihre Nachforderung mit nicht verbuchten und nicht versteuerten Leistungen der Steuerpflichtigen an die zwei eng verbundenen Personen W GmbH und R GmbH.

C.

Mit Schreiben vom 30. Januar 2018 beantragte die Steuerpflichtige, die

Nachforderung gemäss Einschätzungsmitteilung Nr. (...) vom 5. Dezember 2017 sei von CHF 34'645 auf CHF 1'221.40 zu reduzieren. Subsidiär verlangte sie bei Nichtkorrektur der Einschätzungsmitteilung eine einlässlich begründete Verfügung. Die Steuerpflichtige brachte im Wesentlichen vor, sie habe weder der W GmbH noch der R GmbH Leistungen erbracht.

D.

In der Folge erliess die ESTV eine einlässlich begründete Verfügung mit Datum vom 25. März 2019. Die ESTV setzte die Steuerforderung für die Steuerperioden 2012 bis 2015 fest und machte die Differenz zur deklarierten Steuer in der Höhe von CHF 34'645 zuzüglich Verzugszins geltend. Die ESTV führte insbesondere aus, dass die W GmbH bzw. R GmbH ohne Personal und Mobilien ihre (Vermittlungs-)Leistungen nicht erbringen könnten, und begründete ihre Nachforderung erneut mit nicht verbuchten sowie nicht versteuerten Leistungen der Steuerpflichtigen an diese zwei eng verbundenen Gesellschaften. Sie berechnete den für eng verbundene Personen anwendbaren Drittpreis auf den von der W GmbH bzw. der R GmbH ausgewiesenen Umsätzen, abzüglich einer Gewinnmarge von 10%. Bei der Berechnung der Steuer wandte sie den Saldosteuersatz von 6.1% an.

E.

Am 4. Mai 2019 erhob die Steuerpflichtige (nachfolgend auch: Beschwerdeführerin) gegen die Verfügung vom 25. März 2019 Einsprache und beantragte, diese als Beschwerde an das Bundesverwaltungsgericht weiterzuleiten (Sprungbeschwerde). Die ESTV leitete die Eingabe vom 4. Mai 2019 umgehend an das Bundesverwaltungsgericht weiter. Die Beschwerdeführerin verlangt die Aufhebung der Verfügung der ESTV vom 25. März 2019 und die Reduktion der Steuerforderung um CHF 33'424.40 auf CHF 1'220.60 unter entsprechenden Kosten- und Entschädigungsfolgen.

F.

Mit Vernehmlassung vom 18. Juni 2019 beantragt die ESTV (nachfolgend auch: Vorinstanz) die Abweisung der Beschwerde vom 4. Mai 2019 und die Bestätigung der Verfügung vom 25. März 2019 unter Kostenfolge zu Lasten der Beschwerdeführerin.

G.

Die Beschwerdeführerin reichte sodann eine Stellungnahme mit Datum vom 23. Oktober 2019 ein.

H.

Die Vorinstanz liess daraufhin dem Bundesverwaltungsgericht eine Stellungnahme mit Datum vom 11. November 2019 zukommen.

I.

Mit Stellungnahme vom 18. Dezember 2019 führte die Beschwerdeführerin ihre Argumente nochmals genauer aus.

Auf die Vorbringen der Parteien und die eingereichten Akten ist – soweit für die Entscheidfindung erforderlich – in den nachfolgenden Erwägungen einzugehen.

Das Bundesverwaltungsgericht zieht in Erwägung:**1.**

1.1 Gemäss Art. 31 des Verwaltungsgerichtsgesetzes vom 17. Juni 2005 (VGG; SR 173.32) beurteilt das Bundesverwaltungsgericht Beschwerden gegen Verfügungen nach Art. 5 des Bundesgesetzes über das Verwaltungsverfahren vom 20. Dezember 1968 (VwVG; SR 172.021). Eine Ausnahme in sachlicher Hinsicht nach Art. 32 VGG liegt nicht vor und die Vorinstanz ist eine Behörde im Sinn von Art. 33 VGG.

Im Streit liegt eine Verfügung der ESTV, die grundsätzlich mit dem nicht devolutiven Rechtsmittel der Einsprache anzufechten ist (vgl. Art. 83 Abs. 1 des Mehrwertsteuergesetzes vom 12. Juni 2009 [MWSTG; SR 641.20]). Richtet sich die Einsprache jedoch gegen eine einlässlich begründete Verfügung der ESTV, so 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). Vorliegend hat die ESTV die Einsprache auf Antrag der Beschwerdeführerin dem Bundesverwaltungsgericht als Sprungbeschwerde übermittelt. Die angefochtene Verfügung ist im Sinn der Rechtsprechung einlässlich begründet (ausführlich zum Begriff der einlässlichen Begründung statt vieler: Urteil des BVGer A-4013/2018 vom 22. August 2018 E. 2.2.2).

Das Verfahren vor dem Bundesverwaltungsgericht richtet sich nach dem VwVG, soweit das VGG nichts anderes bestimmt (Art. 37 VGG). Die Beschwerdeführerin ist zur Erhebung der Sprungbeschwerde berechtigt (Art. 48 Abs. 1 VwVG), hat diese rechtzeitig und formgerecht eingereicht

(Art. 50 Abs. 1 und Art. 52 Abs. 1 VwVG) sowie den Vorschuss für die Verfahrenskosten fristgerecht bezahlt (Art. 63 Abs. 4 i.V.m. Art. 21 Abs. 3 VwVG).

Auf die Sprungbeschwerde ist demnach einzutreten.

1.2 Nach den allgemeinen intertemporalen Regeln sind in verfahrensrechtlicher Hinsicht diejenigen Rechtssätze massgebend, welche im Zeitpunkt der Beschwerdebeurteilung Geltung haben, unter Vorbehalt spezialgesetzlicher Übergangsbestimmungen (vgl. BGE 130 V 1 E. 3.2). 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; BGE 130 V 329 E. 2.3; zum Ganzen: Urteil des BVGer A-3855/2016 vom 6. Oktober 2016 E. 1.3).

1.2.1 Der vorliegende Sachverhalt betrifft die Steuerperioden 2012 bis 2015. In materieller Hinsicht findet daher ausschliesslich das am 1. Januar 2010 in Kraft getretene MWSTG 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 auch 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.

1.2.2 Soweit im Folgenden auch auf die Rechtsprechung zum früheren Mehrwertsteuergesetz vom 2. September 1999 (aMWSTG, AS 2000 1300) bzw. zur Verordnung vom 22. Juni 1994 über die Mehrwertsteuer (aMWSTV, AS 1994 1464) verwiesen wird, liegt der Grund darin, dass die gesetzlichen Vorschriften soweit hier interessierend inhaltlich nicht geändert haben und die Rechtsprechung für das MWSTG übernommen werden kann.

1.3

1.3.1 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, Rz. 1.49 ff.). Im Mehrwertsteuerverfahren wird die Untersuchungsmaxime insbesondere durch das Selbstveranlagungsprinzip als spezialgesetzlich statuierte Mitwirkungspflicht der steuerpflichtigen Person relativiert (vgl. Urteil des BVerG A-2900/2014 vom 29. Januar 2015 E. 1.3).

1.3.2 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; vgl. auch Art. 81 Abs. 3 MWSTG, wonach es unzulässig ist, Nachweise ausschliesslich vom Vorliegen bestimmter Beweismittel abhängig zu machen; Urteil des BVerG A-2900/2014 vom 29. Januar 2015 E. 1.4).

1.3.3 Im Steuerrecht gilt grundsätzlich, dass die Steuerbehörde für die steuerbegründenden und steuererhöhenden Tatsachen beweibelastet ist, während der steuerpflichtigen Person der Nachweis der Tatsachen obliegt, welche die Steuerschuld mindern oder aufheben (Urteil des BVerG 2C_232/2012 vom 23. Juli 2012 E. 3.5 und Urteil des BVerG A-3050/2015 vom 6. Oktober 2015 E. 1.4).

1.4 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; vgl. statt vieler: Urteil des BVerG A-3050/2015 vom 6. Oktober 2015 E. 2.8.1; MOSER/BEUSCH/KNEUBÜHLER, a.a.O., Rz. 2.149 ff.).

2.

2.1 Der vom Bund erhobenen Mehrwertsteuer unterliegen die im Inland von steuerpflichtigen Personen gegen Entgelt erbrachten Leistungen (Inlandsteuer; Art. 130 Abs. 1 der Bundesverfassung der Schweizerischen Eidgenossenschaft vom 18. April 1999 [BV; SR 101]; Art. 1. Abs. 2 Bst. a und Art. 18 Abs. 1 MWSTG). Als Leistung gilt die Einräumung eines verbrauchsfähigen wirtschaftlichen Wertes an eine Drittperson in Erwartung eines Entgelts (Art. 3 Bst. c MWSTG). Dieses erfasst auch den Ersatz aller Kosten, selbst wenn diese gesondert in Rechnung gestellt werden (Art. 24 Abs. 1 MWSTG).

2.1.1 Eine Lieferung eines Gegenstands liegt vor, wenn die Befähigung verschafft wird, im eigenen Namen über den Gegenstand wirtschaftlich zu verfügen (Art. 3 Bst. d Ziff. 1 MWSTG). Die Verschaffung der wirtschaftlichen Verfügungsmacht gehört demzufolge zum Grundtatbestand der Lieferung. Eine Lieferung liegt ebenfalls vor, wenn ein Gegenstand zum Gebrauch oder zur Nutzung überlassen wird (Art. 3 Bst. d Ziff. 3 MWSTG).

2.1.2 Als Dienstleistung gilt jede Leistung, die keine Lieferung eines Gegenstandes ist (Art. 3 Bst. e MWSTG). Zu den steuerbaren Dienstleistungen zählen unter anderem auch die Einräumung von immateriellen Werten und Rechten oder das Unterlassen einer Handlung oder Dulden einer Handlung bzw. eines Zustandes (Art. 3 Bst. e Ziff. 1 und 2 MWSTG).

2.2 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 Austauschverhältnis im erwähnten Sinn, ist die Tätigkeit mehrwertsteuerlich irrelevant und fällt nicht in den Geltungsbereich der Mehrwertsteuer (BGE 132 II 353 E. 4.3 mit Hinweisen und Urteil des BVGer A-6831/2013 vom 8. Juli 2015 E. 3.1.5).

2.2.1 Die Annahme eines solchen Leistungsverhältnisses setzt voraus, dass zwischen Leistung und Entgelt eine innere wirtschaftliche Verknüpfung gegeben ist (BGE 138 II 239 E. 3.2; 132 II 353 E. 4.1 sowie Urteil des BVGer A-6831/2013 vom 8. Juli 2015 E. 3.1.6). Die Beurteilung, ob ein Leistungsverhältnis besteht, hat in erster Linie nach wirtschaftlichen, tatsächlichen Kriterien zu erfolgen (sog. wirtschaftliche Betrachtungsweise). Die zivil- bzw. vertragsrechtliche Sicht ist nicht entscheidend, hat aber immerhin Indizwirkung (Urteil des BGer 2A.304/2003 vom 14. November

2003 E. 3.6.1; Urteil des BVGer A-6831/2013 vom 8. Juli 2015 E. 3.1.6). Für die Annahme eines Leistungsverhältnisses genügt es, dass Leistung und Entgelt innerlich derart verknüpft sind, dass die Leistung das Entgelt auslöst. Zwischen Leistung und Entgelt muss damit ein kausaler, wirtschaftlicher Zusammenhang gegeben sein (statt vieler: BVGE 2009/34 E. 2.2.1). Nicht von Bedeutung für die Frage des Leistungsverhältnisses ist weiter, ob das Entgelt wertmässig der erbrachten Leistung entspricht bzw. ob die Leistung freiwillig oder aufgrund eines Rechtsanspruchs erbracht wird. Entscheidend ist allein, dass eine Leistung im Austausch gegen ein Entgelt erbracht wird (Urteil des BGer 2A.43/2002 vom 8. Januar 2003 E. 3.2; Urteil des BVGer A-6831/2013 vom 8. Juli 2015 E. 3.1.6 mit Hinweisen). Entgeltlichkeit liegt auch vor, wenn überhaupt kein Entgelt bezeichnet und bezahlt wird, jedoch die Leistung, die dem nahestehenden Dritten erbracht wird, üblicherweise nur gegen Entgelt erhältlich ist (vgl. BGE 138 II 239 E. 3.3 sowie Urteil des BGer 2A.264/2006 vom 3. September 2008 E. 5.3).

2.2.2 Bei der Beurteilung der Frage nach dem wirtschaftlichen Zusammenhang zwischen Leistung und Entgelt, wie auch bei der Bestimmung der Bemessungsgrundlage, ist primär auf die Sicht des Leistungsempfängers abzustellen, was der Konzeption der Mehrwertsteuer als Verbrauchsteuer entspricht. Es ist zu prüfen, ob der Aufwand vom Leistungsempfänger erbracht wird, um die Leistung des Leistungserbringers zu erhalten (sog. kausale Verknüpfung; Urteil des BGer 2C_928/2010 vom 28. Juni 2011 E. 3; BVGE 2009/34 E. 2.2.2; DANIEL RIEDO, Vom Wesen der Mehrwertsteuer als allgemeine Verbrauchsteuer und von den entsprechenden Wirkungen auf das schweizerische Recht, 1999, S. 230 ff.).

2.2.3 Im Rahmen der Beurteilung, ob ein Leistungsverhältnis vorliegt, ist zu prüfen, wer als Leistungserbringer und wer als Leistungsempfänger zu gelten hat (vgl. Urteil des BGer 2A.215/2003 vom 20. Januar 2005 E. 6.4 f.; Urteil des BVGer A-6831/2013 vom 8. Juli 2015 E. 3.1.8). Wer als Leistungserbringer zu gelten hat, bestimmt sich gemäss konstanter Rechtsprechung nach dem Aussenauftritt. Das mehrwertsteuerlich relevante Handeln wird demgemäss grundsätzlich demjenigen zugeordnet, der gegenüber Dritten im eigenen Namen auftritt (vgl. statt vieler: Urteil des BVGer A-6367/2011 vom 14. August 2012 E. 2.2.4 mit Hinweisen; RALF IMSTEFF, Die Zuordnung von Leistungen gemäss Art. 20 des neuen MWSTG, ASA 78 S. 772; DERSELBE, Der mehrwertsteuerliche "Aussenauftritt", ASA 82 S. 451 ff.).

2.2.4

2.2.4.1 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). Die Mehrwertsteuer wird vom tatsächlich empfangenen Entgelt berechnet (Art. 24 Abs. 1 Satz 1 MWSTG). Massgeblich ist der tatsächliche Vermögenszugang beim Leistungserbringer (vgl. Urteil des BVGer A-6831/2013 vom 8. Juli 2015 E. 3.2.1).

2.2.4.2 Der Grundsatz, demgemäss das tatsächlich empfangene Entgelt massgeblich ist, wird durch Art. 24 Abs. 2 MWSTG eingeschränkt. Nach Art. 24 Abs. 2 MWSTG gilt im Fall einer Lieferung oder Dienstleistung an eine eng verbundene Person im Sinne von Art. 3 Bst. h MWSTG als Entgelt der Wert, der unter unabhängigen Dritten vereinbart würde. Diese Bestimmung entspricht dem im Steuerrecht bekannten Grundsatz des Drittvergleichs (sog. dealing at arm's length; vgl. Urteile des BGer 2C_576/2015 vom 29. Februar 2016 E. 3.2; 2A.11/2007 vom 25. Oktober 2007 E. 2.3.2; Urteil des BVGer A-2137/2018 vom 15. Januar 2020 E. 3).

2.2.4.3 Die Anwendbarkeit dieses Artikels bedingt eine Leistung zu einem Vorzugspreis, also zu einem Entgelt, welches nicht mit dem Preis übereinstimmt, den ein unabhängiger Dritter zu bezahlen hätte (sog. Drittpreis; vgl. Urteil des BVGer A-6831/2013 vom 8. Juli 2015 E. 3.2.2.2).

Im Weiteren muss es sich beim Empfänger der Leistung um eine eng verbundene Person im Sinne von Art. 3 Bst. h MWSTG handeln. Als solche gelten die Inhaber und Inhaberinnen von massgebenden Beteiligungen an einem Unternehmen oder ihnen nahe stehende Personen. Eine massgebende Beteiligung liegt vor, wenn die Schwellenwerte gemäss Art. 69 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die direkte Bundessteuer (DBG; SR 642.11) überschritten werden oder wenn eine entsprechende Beteiligung an einer Personengesellschaft vorliegt (vgl. Urteile des BVGer A-2137/2018 vom 15. Januar 2020 E. 3 und A-6831/2013 vom 8. Juli 2015 E. 3.2.2.2).

2.2.4.4 Rechtsfolge einer solchen Leistung zu einem Vorzugspreis an eine eng verbundene Person ist, dass für die Bemessung der MWST eine besondere (fiktive) Bemessungsgrundlage herangezogen wird. Die Leistung wird auf den Wert korrigiert, der unter unabhängigen Dritten vereinbart würde. Massgebend ist der Drittpreis, d.h. der Preis, den ein Dritter der gleichen Abnehmerkategorie auf dem Markt üblicherweise für dieselbe

Leistung zu bezahlen hätte (sog. Marktwert; vgl. Urteil des BGer 2C_778/2008 vom 8. April 2009 E. 3.1; zum Ganzen auch: Urteile des BVGer A-2137/2018 vom 15. Januar 2020 E. 3 mit Hinweisen und A-6831/2013 vom 8. Juli 2015 E. 3.2.2.3).

Dieser Drittpreis ist in den meisten Fällen kein exakter Wert, sondern kann nur annäherungsweise bestimmt werden (Urteil des BVGer A-2137/2018 vom 15. Januar 2020 E. 3 mit weiteren Hinweisen). Zur Ermittlung des Drittpreises können Methoden, die auch bei den direkten Steuern Anwendung finden, herangezogen werden (namentlich die Kostenaufschlags-, Preisvergleichs- oder die Wiederverkaufspreismethode; vgl. Urteile des BVGer A-104/2013 vom 22. Juli 2013 E. 4.3; A-1501/2006 vom 6. November 2008 E. 3.3.2 sowie E. 8.5; A-1355/2006 vom 21. Mai 2007 E. 3.4; BOSSART/CLAVADETSCHER, in: Martin Zweifel et al. [Hrsg.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer, 2015, Art. 24 N. 59 ff.). Diese Methoden wurden im Wesentlichen entsprechend vom Bundesgericht bestätigt (Urteil des BGer 2C_495/2017, 2C_512/2017 vom 27. Mai 2019 E. 7.2.2 und E. 11.1).

2.2.4.5 Die ESTV hat somit zur Ermittlung des Drittpreises grundsätzlich eine Schätzung durchzuführen und sich dabei an die im Zusammenhang mit der Ermessenseinschätzung von Art. 79 Abs. 1 MWSTG entwickelten Prinzipien zu halten. Dies gilt insbesondere für die Rechte und Pflichten der ESTV bei einer Veranlagung, die Möglichkeit des Steuerpflichtigen die Veranlagung anzufechten, sowie die Zurückhaltung, die das Bundesverwaltungsgericht bei der Überprüfung der Richtigkeit der Veranlagung an den Tag legt (Urteile des BVGer A-2137/2018 vom 15. Januar 2020 E. 3; A-6831/2013 vom 8. Juli 2015 E. 3.2.2.4; A-3376/2014 vom 10. Februar 2015 E. 3.3.4; A-3734/2011 vom 9. Januar 2013 E. 2.3.4). Letzteres bedeutet namentlich, dass das Bundesverwaltungsgericht grundsätzlich nur dann sein eigenes Ermessen an die Stelle desjenigen der Vorinstanz setzt, wenn dieser bei der Schätzung erhebliche Ermessensfehler unterlaufen sind. Aus den bei der Ermessenseinschätzung geltenden Grundsätzen ist ferner abzuleiten, dass 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 zu erbringen (dritte Stufe; vgl. hierzu Urteile des BVGer A-2137/2018 vom 15. Januar 2020 E. 4.3 und A-3292/2015 vom 8. Januar 2016 E. 3.5).

3.

3.1 Im vorliegenden Fall ist die Festsetzung bzw. die Bemessung der Mehrwertsteuernachforderung, namentlich die Steuerkorrektur von CHF 34'645 bei der Beschwerdeführerin für die Steuerperioden 2012 bis 2015 umstritten.

3.2 Die Beschwerdeführerin macht geltend, die Vorinstanz behaupte willkürlich, dass Leistungen an nahestehende Gesellschaften erbracht worden seien und bestreite die mehrwertsteuerlichen Leistungen an die W GmbH sowie die R GmbH (vgl. E. 3.3). Die Beschwerdeführerin moniert weiter, dass die Leistungen, welche die W GmbH und R GmbH in Rechnung gestellt haben, durch die Arbeit ihrer im Handelsregister eingetragenen Geschäftsführer erbracht worden seien und nicht durch die Beschwerdeführerin selbst. Die ESTV verkenne überdies, dass ein Abschluss von Rechtsgeschäften und ein Tätigwerden auch bei Gesellschaften (hier die W GmbH und die R GmbH) in Gründung möglich sei (vgl. E. 3.3). Sie bringe zudem vor, die W GmbH und R GmbH träten gegenüber Dritten auf und es mangle an einem Aussenauftreten von ihr selbst, weshalb die jeweiligen Leistungen mehrwertsteuerlich ihr nicht zugerechnet werden können (vgl. E. 3.3). Die Vorinstanz habe auch nicht genügend Beweise, um die Leistungen der Beschwerdeführerin zu belegen (vgl. E. 3.3). Sie wende ausserdem die «Kostenaufschlagsmethode» falsch an (vgl. E. 3.4). Sie verletze überdies den Grundsatz der schonenden Rechtsanwendung und berücksichtige die grundsätzlichen Auswirkungen auf Gruppengesellschaften nicht (vgl. E. 3.5). Es liege sodann keine Steuerumgehung vor und die Vorinstanz nehme einen unzulässigen Durchgriff durch die Gesellschaften vor (vgl. E. 3.6).

3.3 Die Bilanzen sowie Erfolgsrechnungen der W GmbH und R GmbH weisen unbestrittenermassen weder Anlagevermögen noch EDV-Geräte- oder sonstige Infrastruktur- sowie Lohnaufwände auf. Wie die Vorinstanz in der Verfügung vom 25. März 2019 richtigerweise ausführt, sind ohne solche Einrichtungen bzw. Infrastrukturkosten und Lohnaufwände, die in den Buchhaltungen ausgewiesenen Umsätze der W GmbH und der R GmbH nicht zu erzielen. Es bedarf entgegen der in der Stellungnahme vom 18. Dezember 2019 vertretenen Auffassung der Beschwerdeführerin einer Minimalinfrastruktur für die buchmässig ausgewiesene Geschäftstätigkeit; wie ohne jegliche Infrastruktur selbst «nur Vermittlungsleistungen» möglich sein sollen, wie die Beschwerdeführerin behauptet, erschliesst sich dem

Gericht nicht, genauso wenig, dass für solche Leistungen keine Löhne auszurichten sind. Da nicht ersichtlich ist und auch nicht behauptet wird, dass Leistungen von unabhängigen Dritten bezogen wurden, geht die Vorinstanz folglich zu Recht davon aus, dass diese Leistungen von der unbestritten als eng verbundene Person angesehenen Beschwerdeführerin an die genannten GmbHs erbracht worden sind (vgl. Bst. A und E. 2.2.4.2 ff.).

Wie die Beschwerdeführerin vorträgt, können zwar Verpflichtungen ausdrücklich im Namen einer zu bildenden Gesellschaft eingegangen und innerhalb einer Frist von drei Monaten nach der Eintragung in das Handelsregister von einer Gesellschaft übernommen werden können (vgl. Art. 779a Obligationenrecht vom 30. März 1911 [OR; SR 220]). In den entsprechenden Erfolgsrechnungen der beiden GmbHs vom 20. November 2012 bis 31. Dezember 2013 finden sich aber lediglich Einträge über Buchhaltungs- und Gründungskosten, Bankspesen sowie Steuern. Hinweise auf eine Übernahme von Rechtsgeschäften oder eben auch Lohnaufwände fehlen gänzlich. Somit können gewisse fakturierte Leistungen, wie die Vorinstanz korrekt ausführt, aus zeitlicher und faktischer Sicht gar nicht von der W GmbH und der R GmbH oder deren Geschäftsführern erbracht worden sein. Auch aus diesem Grund ist die Annahme der Vorinstanz zu schützen, wonach die beiden GmbHs diese Leistungen bei der Beschwerdeführerin einkaufen mussten.

Die Steuerpflichtige hat, wie die Vorinstanz ausführlich aufzeigt, den mit ihr eng verbundenen Gesellschaften mehrwertsteuerlich relevante Leistungen erbracht, ohne diese in ihren Geschäftsbüchern zu verbuchen und als Umsatz zu versteuern.

Diese Leistungen hätten aufgrund des Leistungsaustausches von der Beschwerdeführerin beim Ertrag verbucht werden müssen, denn die verschiedenen steuerbaren Leistungsverhältnisse, auch wenn hierfür jeweils kein Entgelt vereinbart worden ist, würde unter unabhängigen Dritten eine Gegenleistung auslösen (vgl. Art. 24 Abs. 2 MWSTG und E. 2.2.1 ff. sowie E. 2.2.4.2 ff.).

Mit Blick auf das Voranstehende kann die Beschwerdeführerin nicht mit Erfolg geltend machen, die W GmbH oder die R GmbH träten gegenüber Dritten (im Aussenauftritt) auf und nicht die Beschwerdeführerin, denn zwischen ihr und den beiden genannten Gesellschaften resultiert ebenfalls ein mehrwertsteuerlicher Leistungsaustausch (vgl. E. 2.2.1 ff.).

Das Fehlen einer minimalen Infrastruktur sowie den Bezug von üblicherweise entgeltlichen Leistungen durch die W GmbH bzw. R GmbH bei der eng verbundenen Beschwerdeführerin ohne entsprechendes Entgelt vermag die Vorinstanz darzulegen und damit den Nachweis zu erbringen, dass die Voraussetzungen für die Anwendbarkeit von Art. 24 Abs. 2 MWSTG erfüllt sind.

3.4 Da also keine Aufzeichnungen über die Leistungen der Beschwerdeführerin an ihre eng verbundenen Personen vorlagen, war die Vorinstanz berechtigt und verpflichtet, eine Schätzung vorzunehmen unter Berücksichtigung eines Preises, den unabhängige Dritte vereinbaren würden (sog. Drittpreis; vgl. E. 2.2.4.4 f.).

Die Beschwerdeführerin moniert zwar, die Vorinstanz hätte bei der Schätzung lediglich die Kosten für die Berechnung des Drittpreises berücksichtigen bzw. nicht den gesamten Umsatz der genannten GmbHs hinzuziehen dürfen und die von der Vorinstanz verwendeten 10% seien nicht sachgerecht.

Die bei der Schätzung vorgenommene Berechnungs- und Anwendungsweise der Vorinstanz hält allerdings der mit der gebotenen Zurückhaltung vorgenommenen Prüfung des Bundesverwaltungsgerichts stand (vgl. E. 2.2.4.2 ff.). Zur Bestimmung eines Drittpreises kann unter Berücksichtigung der Ausgangslage eine der möglichen Methoden der direkten Steuern angewendet werden (namentlich die Kostenaufschlags-, Preisvergleichs- oder Wiederverkaufspreismethode, vgl. E. 2.2.4.4). Die Vorinstanz hat im vorliegend zu beurteilenden Fall zur Bemessung des Drittpreises aufgrund der fehlenden Angaben zu den jeweiligen Kosten die Wiederverkaufspreismethode verwendet. Diese Methode ist hinsichtlich der Bemessung des Drittpreises ohne weiteres als zulässig zu erachten. Damit ist die Abstellung auf die an Dritte weiterfakturierten Preise und der Abzug von einer Gewinnmarge von 10% auf den ausgewiesenen Umsätzen als bundesrechtskonform anzusehen (vgl. Bst. D und E. 2.2.4.4).

Die Beschwerdeführerin kann sich gegen eine zulässigerweise durchgeführte Ermessenseinschätzung nicht mit allgemeiner Kritik sowie Behauptungen zur Wehr setzen. Vielmehr hat sie einzeln darzulegen, inwiefern die von der ESTV vorgenommene Schätzung offensichtlich fehlerhaft ist, und den Beweis für ihre vorgebrachten Behauptungen zu erbringen. Erst wenn

sie den Nachweis dafür erbringen würde, nimmt das Bundesverwaltungsgericht eine Korrektur der vorinstanzlichen Schätzung vor (vgl. E. 2.2.4.5). Dies gelingt ihr aber vorliegend nicht.

3.5 Aus den bisherigen Ausführungen ergibt sich, dass auch keine Verletzung der «schonenden Rechtsausübung» nach Art. 65 Abs. 5 MWSTG oder - wie die Beschwerdeführerin hypothetisch behauptet - Auswirkungen auf Gruppengesellschaften vorliegen, ist es doch, wie die Vorinstanz richtig ausführt, an der Beschwerdeführerin, ihre Geschäftsbücher korrekt zu führen und den Umsatz so zu versteuern, dass keine steuerliche Nachbelastung vorgenommen werden muss (vgl. auch E. 1.3.1).

3.6 Auch den weiteren Vorbringen der Beschwerdeführerin kann nicht gefolgt werden, macht die Vorinstanz doch gar nicht geltend, es liege eine Steuerumgehung vor; inwiefern bei der zulässigen Annahme von Leistungen an eng verbundene Personen ein unzulässiger Durchgriff durch die Gesellschaften vorliegen soll, ist nicht ersichtlich.

3.7 Es kann festgehalten werden, dass die Vorinstanz die Mehrwertsteuerforderung gegenüber der Beschwerdeführerin für die Steuerperioden 2012 bis 2015, insbesondere die Steuerkorrektur von CHF 34'645, bundesrechtskonform festgesetzt bzw. bemessen hat. Was die Beschwerdeführerin dagegen vorträgt, dringt nicht durch.

4.

4.1 Ausgangsgemäss hat die unterliegende Beschwerdeführerin die Verfahrenskosten zu tragen (Art. 63 Abs. 1 VwVG). Diese sind in Anwendung von Art. 4 des Reglements vom 21. Februar 2008 über die Kosten und Entschädigungen vor dem Bundesverwaltungsgericht (VGKE; SR 173.320.2) auf CHF 3'000.-- festzusetzen. Der einbezahlte Kostenvorschuss in gleicher Höhe ist zur Bezahlung dieser Kosten zu verwenden.

4.2 Parteientschädigungen sind nicht zuzusprechen (Art. 64 Abs. 1 VwVG e contrario sowie Art. 7 Abs. 1 VGKE e contrario und Art. 7 Abs. 3 VGKE).

Das Dispositiv befindet sich auf der nächsten Seite.

Demnach erkennt das Bundesverwaltungsgericht:

1.

Die Beschwerde wird abgewiesen.

2.

Die Verfahrenskosten werden auf CHF 3'000.-- festgesetzt und der Beschwerdeführerin auferlegt. Der von der Beschwerdeführerin einbezahlte Kostenvorschuss in gleicher Höhe wird zur Bezahlung der Verfahrenskosten verwendet.

3.

Es wird keine Parteientschädigung zugesprochen.

4.

Dieses Urteil geht an:

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

Für die Rechtsmittelbelehrung wird auf die nächste Seite verwiesen.

Der vorsitzende Richter:

Der Gerichtsschreiber:

Daniel Riedo

Matthias Gartenmann

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: