



Urteil vom 28. Mai 2020

Besetzung

Richter Daniel Riedo (Vorsitz),
Richter Jürg Steiger, Richter Raphaël Gani,
Gerichtsschreiber Matthias Gartenmann.

Parteien

A. _____ GmbH,
(...),
vertreten durch
Gerhard Hofmann, Rechtsanwalt,
(...),
Beschwerdeführerin,

gegen

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

Gegenstand

Mehrwertsteuer (2011 - 2014); Leistung an
eng verbundene Personen; Bemessungsgrundlage.

Sachverhalt:**A.**

Die A. _____ GmbH (nachfolgend: Steuerpflichtige) mit Sitz in (...) bezweckt laut elektronischem Handelsregisterauszug vom 31. März 2020 das Planen, Erstellen und Abreissen von Gebäuden aller Art als Generalunternehmerin. Sie war vom 1. Januar 2011 bis zum 31. Dezember 2015 im Register der Mehrwertsteuerpflichtigen der Eidgenössischen Steuerverwaltung (nachfolgend: ESTV) eingetragen und rechnete mit der effektiven Methode ab.

Die Steuerpflichtige handelt durch ihre beiden im Handelsregister eingetragenen Gesellschafter M. _____ (nachfolgend: M) und C. _____ (nachfolgend: C).

Nach dem am 31. März 2020 abgerufenen elektronischen Handelsregisterauszug handelte die im Jahre 2011 liquidierte R. _____ GmbH mit Sitz in (...) (nachfolgend: R GmbH) ebenfalls durch die Gesellschafter M und C.

B.

Die ESTV führte bei der Steuerpflichtigen an mehreren Tagen im Oktober 2013 sowie im September 2015 eine Mehrwertsteuerkontrolle betreffend die Steuerperioden 2011 bis 2014 (für die Zeit vom 1. Januar 2011 bis 31. Dezember 2014) durch. Mit der Einschätzungsmitteilung Nr. (...) vom 8. Oktober 2015 setzte die ESTV eine Nachbelastung gegenüber der Steuerpflichtigen für die Steuerperioden 2011 bis 2014 in der Höhe von CHF 75'060.- fest. Sie begründete ihre Nachforderung mit diversen Umsatz- und Steuersatzdifferenzen sowie unverbuchten Umsätzen, geldwerten Leistungen, Vorsteuerabzugskorrekturen und ungerechtfertigten Vorsteuerabzügen infolge gemischter Verwendung.

C.

Mit Schreiben vom 4. November 2015 an die ESTV bestritt die Steuerpflichtige die ihr gegenüber erhobenen Nachforderungen.

D.

Mit Verfügung vom 28. September 2017 setzte sich die ESTV mit den Bestreitungen der Steuerpflichtigen einzeln auseinander und hiess diese im Umfang von rund CHF 3'189.- gut, lehnte sie ansonsten aber ab. Die

ESTV hielt für die Steuerperioden 2011 bis 2014 an Mehrwertsteuernachforderungen in der Höhe von CHF 71'872.- zuzüglich Verzugszins gegenüber der Steuerpflichtigen fest.

E.

Mit Schreiben vom 27. Oktober 2017 erhob die Steuerpflichtige Einsprache gegen die genannte Verfügung. Sie beantragte, die Verfügung sei aufzuheben und im Sinne ihrer Ausführungen zu korrigieren. Sie akzeptierte jedoch eine Steuernachbelastung im Umfang von CHF 420.- aufgrund von nicht verbuchtem Umsatz von CHF 5'670.- in der Steuerperiode 2014.

F.

Mit Einspracheentscheid vom 23. September 2019 wies die ESTV die Einsprache gegen die Verfügung vom 28. September 2017 ab und bestätigte die Nachbelastung gegenüber der Steuerpflichtigen in der Höhe von CHF 71'872.- zuzüglich Verzugszinsen.

G.

Gegen den Einspracheentscheid erhob die Steuerpflichtige (nachfolgend: Beschwerdeführerin) mit Schreiben vom 23. Oktober 2019 Beschwerde an das Bundesverwaltungsgericht. Sie beantragt, die Nachforderungsverfügung der ESTV gemäss Einspracheentscheid vom 23. September 2019 im Sinne ihrer Ausführungen zu korrigieren unter Kosten- und Entschädigungsfolgen zu Lasten der Beschwerdegegnerin.

H.

Mit Vernehmlassung vom 12. Dezember 2019 beantragt die Vorinstanz die Abweisung der Beschwerde unter entsprechender Kostenfolge.

Auf die Vorbringen der Parteien und die eingereichten Akten ist – soweit für die Entscheidungsfindung 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.

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 Beschwerde 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 Beschwerde ist demnach einzutreten.

1.2 Der vorliegende Sachverhalt betrifft die Steuerperioden 2011 bis 2014. In materieller Hinsicht findet daher ausschliesslich das am 1. Januar 2010 in Kraft getretene Mehrwertsteuergesetz (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.

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 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 BVGer A-2900/2014 vom 29. Januar 2015 E. 1.3).

1.3.1 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; Urteil des BVGer A-2900/2014 vom 29. Januar 2015 E. 1.4).

1.3.2 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 (BGE 140 II 248 E. 3.5, 121 II 257 E. 4 c/aa und E. 3 c sowie Urteil des BVGer 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 BVGer 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). 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). Als Dienstleistung gilt jede Leistung, die keine Lieferung eines Gegenstandes ist (Art. 3 Bst. e 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 Aussenaustritt. 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 IMSTEPF, Die Zuordnung von Leistungen gemäss Art. 20 des neuen MWSTG, ASA 78 S. 772; DERSELBE, Der mehrwertsteuerliche "Aussenaustritt", ASA 82 S. 451 ff.).

2.3

2.3.1 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. Zum Entgelt gehören namentlich auch der Ersatz aller Kosten, selbst, wenn diese gesondert in Rechnung gestellt werden, sowie die von der steuerpflichtigen geschuldeten öffentlich-rechtlichen Abgaben (Art. 24 Abs. 1 MWSTG). Massgeblich ist der tatsächliche Vermögenszugang beim Leistungserbringer (vgl. Urteil des BVGer A-6831/2013 vom 8. Juli 2015 E. 3.2.1).

Nicht in die Bemessungsgrundlage einbezogen wird demgegenüber der Anteil des Entgelts, der bei der Veräusserung eines unbeweglichen Gegenstandes auf den Wert des Bodens entfällt (Art. 24 Abs. 6 Bst. c MWSTG).

2.3.2 Der Grundsatz, demgemäss das tatsächlich empfangene Entgelt massgeblich ist, wird durch Art. 24 Abs. 2 MWSTG eingeschränkt. Danach gilt im Fall einer Lieferung oder Dienstleistung an eine eng verbundene Person im Sinne von 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).

2.3.3 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).

2.3.4 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; siehe auch Urteil des BVGer A-2304/2019 vom 20. April 2020 E. 2.2.4.4 und E. 3.4).

2.3.5 Die ESTV hat somit zur Ermittlung des Drittpreises grundsätzlich eine Schätzung durchzuführen und sich dabei an die im Zusammenhang mit der Ermessenseinschätzung von Art. 79 Abs. 1 MWSTG entwickelten Prinzipien zu halten. Dies gilt insbesondere für die Rechte und Pflichten der ESTV bei einer Veranlagung, für die Möglichkeit des Steuerpflichtigen die Veranlagung anzufechten, sowie für die Zurückhaltung, die das Bundesverwaltungsgericht bei der Überprüfung der Richtigkeit der Veranlagung an den Tag legt (Urteile des BVGer A-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 falls 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 gegenüber der Beschwerdeführerin für folgende drei Bereiche noch umstritten (E. 3.2 - 3.4):

3.2 «Bodenwert der Parzelle (...) in (...)»

Der Umstand, dass eine mehrwertsteuerliche Leistung an sich vorliegt, welche die Beschwerdeführerin in Zusammenhang mit dem Verkauf eines Hauses in (...) am 7. Juni 2012 erbrachte, ist soweit unbestritten. Strittig ist die Höhe des von Gesetzes wegen (Art. 24 Abs. 6 Bst. c MWSTG) nicht in

die Bemessungsgrundlage fallenden und daher abziehbaren Anteils des Entgelts, der auf den Boden der Parzelle (...) in (...) entfällt.

Die ESTV begründete ihre Nachforderung für die Steuerperiode 2012 im Einspracheentscheid vom 23. September 2019 im Wesentlichen damit, dass die Steuerpflichtige den nicht in die Bemessungsgrundlage einfließenden Bodenwert der Parzelle (...) in (...) beim Verkauf des Terrassenhauses zu hoch eingesetzt habe. Sie erwog in ihrem Einspracheentscheid, dass bei einem Verkaufspreis für das Haus in (...) von CHF 1'220'000.-, die Bemessungsgrundlage CHF 702'000.- betrage. Es sei nicht der Bodenwert von CHF 740'000.- massgebend, sondern ein Bodenwert von CHF 518'000.-. Der Bodenwert von CHF 518'000.- ergebe sich aus den Aufzeichnungen der Steuerpflichtigen, namentlich aus der dem Kauf- und Werkvertrag vom 7. Juni 2012 beiliegenden Kaufpreisaufteilung vom 25. Februar 2012. Die daraus folgende Umsatzdifferenz von CHF 222'000.- sei gegenüber der Steuerpflichtigen nachzubelasten.

Die Beschwerdeführerin moniert im Wesentlichen die vorinstanzliche Bemessung der Nachforderung. Sie bringt in der Beschwerdeschrift vom 23. Oktober 2019 betreffend Hausverkauf in (...) und Bodenwert der Parzelle (...) vor, dass zwei völlig verschiedene Verträge, ein Kaufvertrag vom 7. Juni 2012 sowie ein Werkvertrag vom 7. Juni 2012, für zwei verschiedene Leistungen abgeschlossen worden seien bzw. kein einheitliches Vertragsverhältnis vorliege. Die Beschwerdeführerin geht so gesehen von einem höheren Bodenwert aus, nämlich vom im Kaufvertrag vom 7. Juni 2012 erwähnten Betrag von CHF 740'000.-.

Mit der Vorinstanz ist davon auszugehen, dass der in Zusammenhang mit dem Verkauf des Hauses in (...) von der Beschwerdeführerin angeführte (und nicht in die Bemessungsgrundlage fallende) Anteil des Entgelts, der auf den Boden der Parzelle (...) entfällt, mit CHF 740'000.- als deutlich zu hoch anzusehen ist. Nach den sich in den Akten befindlichen eigenen Unterlagen der Beschwerdeführerin ergibt sich ein tieferer Wert. Insbesondere aus der dem Kauf- sowie Werkvertrag vom 7. Juni 2012 beigelegten Kaufpreisaufteilung vom 25. Februar 2012 ist ersichtlich, dass der Anteil des Entgelts für den Boden nicht CHF 740'000.-, sondern nur CHF 518'000.- betragen kann. Zwar möchte die Beschwerdeführerin sinngemäss das Entgelt für zwei Positionen in der Kaufpreisaufteilung («bestehende Liegenschaft [Rohbau 1 inkl. Erarbeiten] in der Höhe von CHF 148'000.- sowie die Zusatzkosten der bestehenden Liegenschaft in der Höhe von CHF 74'000.-») nicht in die Bemessungsgrundlage eingerechnet

wissen. Entgegen dieser Auffassung können jedoch die bestehende Liegenschaft und die dazugehörenden Zusatzkosten nicht als blosser Boden im Sinn von Art. 24 Abs. 6 Bst. c MWSTG gelten, womit der Anteil des Entgelts für diese beiden Positionen in der Höhe von CHF 222'000.- in die mehrwertsteuerliche Bemessungsgrundlage miteinzubeziehen ist (vgl. E. 2.3.1).

In Zusammenhang mit dem Verkauf des Hauses in (...) und der Parzelle (...) hat die Vorinstanz den Anteil des Entgelts, welches auf den Boden entfällt, folglich bundesrechtskonform von CHF 740'000.- auf CHF 518'000.- und damit um CHF 222'000.- korrigiert. Die in erster Linie zivilrechtliche Argumentationsweise der Beschwerdeführerin ist nicht zu hören, aber auch wirtschaftlich betrachtet vermögen ihre Ausführungen nicht zu überzeugen.

3.3 «Fahrzeug Saab»

Wie die Beschwerdeführerin in der Beschwerde vom 23. Oktober 2019 ausführt, ist das Vorliegen einer mehrwertsteuerlichen Leistung (Vermietung) an sich, welche die Beschwerdeführerin in Zusammenhang mit dem Fahrzeug der Marke Saab gegenüber der eng verbundenen Gesellschafterin C erbrachte, unbestritten.

Strittig ist dagegen die Bemessungsgrundlage. Beide Parteien gehen zwar zu Recht davon aus, dass die Eingangsleistung an die Beschwerdeführerin (Kauf des Fahrzeugs Saab bei der R GmbH) massgebend für die Bemessung des Mietentgelts ist. Betreffend den Übernahmewert dieses im Jahre 2010 durch die Beschwerdeführerin von der ebenfalls und unbestrittenermassen eng verbundenen R GmbH erworbenen Fahrzeugs Saab vertreten die Beschwerdeführerin und die Vorinstanz allerdings unterschiedliche Standpunkte.

Die Vorinstanz ging im Einspracheentscheid vom 23. September 2019 von einer Bemessungsgrundlage von CHF 40'000.- aus. Sie machte vom ursprünglich durch die R GmbH im Jahre 2008 bezahlten Anschaffungspreis von CHF 67'000.-, exklusiv Mehrwertsteuer, eine lineare Abschreibung von je 20% für die Jahre 2008 und 2009.

Die Beschwerdeführerin dagegen erachtet den effektiv verbuchten Übernahmewert von CHF 24'200.-, also den von der eng verbundenen R GmbH mit der Beschwerdeführerin ausgehandelten Kaufpreis gemäss Rechnung

vom 20. Oktober 2010, als massgebend. Sie führt argumentativ insbesondere eine Schätzung eines Garagisten an, der mit E-Mail vom 27. Oktober 2015 von einem Preis von CHF 33'183.50 ausgeht.

Selbst die von der Beschwerdeführerin vorgebrachte Preisangabe des Garagisten zeigt auf, dass der verbuchte Anschaffungspreis im Jahr 2010 für das Fahrzeug von CHF 24'200.- als zu tief anzusehen ist und nicht dem Verkehrs- bzw. Marktwert entsprechen kann (vgl. E. 2.3.2). Folgerichtig ging die Vorinstanz davon aus, dass das bei der Leistung an die eng verbundene Person R GmbH bezahlte Entgelt von CHF 24'200.- im Jahre 2010 für das Fahrzeug der Marke Saab dem Drittvergleich nach Art. 24 Abs. 2 MWSTG nicht standhält, also ein Vorzugspreis vorliegt, der so unter unabhängigen Dritten nicht vereinbart würde (vgl. E. 2.3.3).

Die Rechtsfolge daraus ist, dass die Vorinstanz berechtigt und verpflichtet war, für die Bemessung der Mehrwertsteuer für das Mietgeschäft mit ihrer Gesellschafterin C eine höhere fiktive Bemessungsgrundlage heranzuziehen sowie die Leistung auf den Marktwert zu korrigieren, den unabhängige Dritte vereinbaren würden.

Die Kalkulation des Drittpreises, ausgehend vom ursprünglich bezahlten marktkonformen Kaufpreis der R GmbH im Jahre 2008 (zum Bruttopreis von CHF 72'138.- inkl. MWST), abzüglich einer linearen Abschreibung, auch wenn durch das Bundesverwaltungsgericht nur mit Zurückhaltung überprüft, erscheint bundesrechtskonform (vgl. E. 2.3.4 f.). Damit ist die von der Vorinstanz berechnete Bemessungsgrundlage von CHF 40'000.- für das Mietgeschäft mit ihrer Gesellschafterin C zu bestätigen.

Die Argumente der Beschwerdeführerin dagegen vermögen nicht durchzudringen. Die Beschwerdeführerin hätte zu substantizieren, inwiefern der von der Vorinstanz berechnete Drittpreis offensichtlich fehlerhaft ist. Erst dann würde das Bundesverwaltungsgericht eine Berichtigung der vorinstanzlichen Berechnungsweise vornehmen (vgl. E. 2.3.5).

3.4 «Leistungen an eng verbundene Personen»

3.4.1 Die ESTV bestätigte im Einspracheentscheid auch die Umsatznachbelastungen für die Steuerperiode 2014 aufgrund von geldwerten Leistungen an die eng verbundenen Gesellschafter M und C. Die Steuerpflichtige habe diverse Aufwendungen für eingekauftes Material über Aufwandkonten verbucht und bezahlt, welche für den privaten Gebrauch der eng ver-

bundenen Gesellschafter M und C bestimmt gewesen seien. Die geldwerten Leistungen an die Gesellschafter M und C seien daher mit einem Unkosten- und Gewinnzuschlag von 10% als steuerbarer Umsatz bei der Beschwerdeführerin nachzubelasten.

Die Beschwerdeführerin führt dagegen ins Feld, dass keine mehrwertsteuerlich geldwerten Leistungen an die eng verbundenen Gesellschafter M und C vorliegen. Es handle sich bei dem eingekauften Material nicht um Aufwand für geldwerte Leistungen an die eng verbundenen Gesellschafter M und C, sondern vielmehr um Investitionen und Unterhalt betreffend das Mietobjekt, die von der Beschwerdeführerin als Vermieterin zu übernehmen seien; bzw. dass solche Leistungen auch in einem normalen Mietverhältnis von der Vermieterin zu tragen wären.

Die im Einspracheentscheid vom 23. September 2019 getroffene Annahme der Vorinstanz, dass diese Leistungen bei der Beschwerdeführerin zu erfassen sind, ist zu stützen. Denn aus den Aufwandkonten der Erfolgsrechnung 2014 der Beschwerdeführerin sind Einkäufe, wie namentlich von einer Whirlpool-Abdeckung, einem Hochdruckreiniger, einer Aluleiter, einem Winkelschleifer, einem Gartenschlauch-Set, einem Trennscheiben-Set, einem Abdeckband sowie diversen Muttern ersichtlich. Dadurch hat die Beschwerdeführerin diverse Materialien für das an die unbestrittenermassen eng verbundenen Gesellschafter M und C vermietete Wohnhaus eingekauft. Anschaffungen in der Art wie sie die Beschwerdeführerin vorgenommen hat, schlagen sich normalerweise in einem Entgelt nieder bzw. sind vom Mieter selbst zu tragen. Die Vorinstanz vermag damit den Bezug von üblicherweise entgeltlichen Leistungen, den privaten Anschaffungen, durch die Gesellschafter M und C von der eng verbundenen Beschwerdeführerin (bzw. die Leistungen der Beschwerdeführerin an die Gesellschafter M und C) darzulegen und den Nachweis zu erbringen, dass die Voraussetzungen für die Anwendbarkeit von Art. 24 Abs. 2 MWSTG sowie die Ermittlung eines Drittpreises erfüllt sind (vgl. E. 2.2.1 und E. 2.3.3). Die Beschwerdeführerin kann mit ihren Vorbringen hinsichtlich der Leistungen an eng verbundene Personen nichts für sich ableiten.

3.4.2 Wie unter vorangehender Erwägung 3.4.1 ersichtlich ist, lagen hinsichtlich der eingekauften Materialien der Beschwerdeführerin keine Aufzeichnungen über die Leistungen an die eng verbundenen Gesellschafter M und C vor und damit auch nicht über die entsprechenden Entgelte, womit die Vorinstanz unter den gegebenen Umständen befugt und verpflichtet war, eine Schätzung des anzuwendenden Drittpreises vorzunehmen.

Die Vorgehensweise der Vorinstanz bei dieser Schätzung der Umsätze wird durch das Bundesverwaltungsgericht nur mit Zurückhaltung überprüft (vgl. E. 2.3.5). Zur Ermittlung des Drittpreises kann unter Berücksichtigung der Ausgangslage eine der möglichen Methoden der direkten Steuern angewendet werden (namentlich die Kostenaufschlags-, Preisvergleichs- oder Wiederverkaufspreismethode, vgl. E. 2.3.4). Die Vorinstanz hat im vorliegend zu beurteilenden Fall zur Bemessung des Drittpreises die Kostenaufschlagsmethode verwendet. Diese Methode ist, hinsichtlich der Bemessung des Drittpreises, in casu ohne weiteres als zulässig zu erachten. Damit ist der Gewinnzuschlag von 10% auf den jeweilig ausgewiesenen Aufwandkonten als bundesrechtskonform anzusehen (vgl. E. 2.3.4).

Die Beschwerdeführerin kann sich gegen eine zulässigerweise durchgeführte Ermessenseinschätzung nicht mit allgemeiner Kritik sowie Behauptungen zur Wehr setzen. Vielmehr hätte sie einzeln darzulegen, inwiefern die von der ESTV vorgenommene Schätzung offensichtlich fehlerhaft ist und den Nachweis für ihre vorgebrachten Behauptungen zu erbringen (vgl. E. 2.3.5). Dies gelingt ihr aber vorliegend nicht.

3.5

Nach dem Gesagten ist die Beschwerde abzuweisen.

4.

Abschliessend bleibt über die Verfahrenskosten und eine allfällige Parteientschädigung zu befinden.

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 von CHF 3'000.- werden 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: