

Bundesgericht
Tribunal fédéral
Tribunale federale
Tribunal federal

2C 443/2020

Urteil vom 8. Oktober 2020

II. öffentlich-rechtliche Abteilung

Besetzung
Bundesrichter Seiler, Präsident,
Bundesrichter Donzallaz,
Bundesrichterin Hänni,
Gerichtsschreiber Zollinger.

Verfahrensbeteiligte
A. _____ GmbH,
Beschwerdeführerin,
vertreten durch Rechtsanwalt Harun Can,

gegen

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

Gegenstand
Mehrwertsteuer, Steuerperioden 2012-2015,

Beschwerde gegen das Urteil des Bundesverwaltungsgerichts, Abteilung I,
vom 20. April 2020 (A-2304/2019).

Sachverhalt:

A.
Die A. _____ GmbH bezweckt unter anderem den Betrieb eines Architekturbüros. Sie ist seit dem 1. April 2000 im Register der Mehrwertsteuerpflichtigen bei der Eidgenössischen Steuerverwaltung (ESTV) eingetragen und verwendet die Saldosteuersatzmethode. Die A. _____ GmbH handelt durch ihre beiden im Handelsregister eingetragenen einzelzeichnungsberechtigten Gesellschafter B. _____ und C. _____.

Die D. _____ GmbH bezweckt die Erbringung von Dienstleistungen im Immobilienbereich. Sie ist seit dem 26. November 2012 im Register der Mehrwertsteuerpflichtigen bei der ESTV eingetragen und verwendet die Saldosteuersatzmethode. Die D. _____ GmbH wird von B. _____ als einzigem Gesellschafter und Geschäftsführer geführt.

Die E. _____ GmbH bezweckt 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 Saldosteuersatzmethode. Die E. _____ GmbH hat C. _____ als einzigen Gesellschafter und Geschäftsführer.

B.
Am 11. September 2017 führte die ESTV bei der A. _____ GmbH eine Kontrolle betreffend die Steuerperioden 2012-2015 durch.

B.a. Die Kontrolle wurde mit der Einschätzungsmitteilung vom 5. Dezember 2017 abgeschlossen. Mit dieser Einschätzungsmitteilung setzte die ESTV die Steuerforderung für die Zeit vom 1. Januar 2012 bis zum 31. Dezember 2015 (Steuerperioden 2012-2015) gegenüber der A. _____ GmbH auf gesamthaft Fr. 427'139.-- fest und machte die Differenz zur deklarierten Steuer in der Höhe von Fr. 34'645.-- zuzüglich Verzugszins geltend. Die ESTV begründete ihre Nachforderung mit nicht verbuchten und nicht versteuerten Leistungen der A. _____ GmbH an die zwei eng verbundenen D. _____ GmbH und E. _____ GmbH. Mit Schreiben vom 30. Januar 2018 beantragte die A. _____ GmbH, die Nachforderung gemäss Einschätzungsmitteilung vom 5. Dezember 2017 sei

von Fr. 34'645.-- auf Fr. 1'221.60 zu reduzieren. Subsidiär verlangte sie eine einlässlich begründete Verfügung. Sie brachte im Wesentlichen vor, sie habe weder der D._____ GmbH noch der E._____ GmbH Leistungen erbracht.

B.b. In der Folge erliess die ESTV am 25. März 2019 eine einlässlich begründete Verfügung. Dabei hielt sie an ihrer Einschätzungsmitteilung vom 5. Dezember 2017 fest und führte insbesondere aus, dass die D._____ GmbH und die E._____ GmbH ohne Personal und Mobilien ihre Geschäftstätigkeiten nicht erbringen könnten. Die ESTV begründete ihre Nachforderung erneut mit nicht verbuchten sowie nicht versteuerten Leistungen der A._____ GmbH an diese zwei eng verbundenen Gesellschaften. Sie berechnete den für eng verbundene Personen anwendbaren Drittpreis auf den von der D._____ GmbH und der E._____ GmbH ausgewiesenen Umsätzen abzüglich einer Gewinnmarge von 10 %. Bei der Berechnung der Steuer wandte sie den Saldosteuersatz von 6.1 % an.

B.c. Am 4. Mai 2019 erhob die A._____ GmbH gegen die Verfügung vom 25. März 2019 Einsprache und beantragte, diese im Sinne einer Sprungbeschwerde an das Bundesverwaltungsgericht weiterzuleiten. Die ESTV leitete die Eingabe vom 4. Mai 2019 umgehend an das Bundesverwaltungsgericht weiter. Die A._____ GmbH verlangte die Aufhebung der Verfügung der ESTV vom 25. März 2019 und die Reduktion der Steuerforderung um Fr. 33'424.40 auf Fr. 1'220.60. Das Bundesverwaltungsgericht trat auf die Sprungbeschwerde ein und wies diese mit Urteil vom 20. April 2020 ab. Im Wesentlichen erwog es, die A._____ GmbH habe den mit ihr eng verbundenen Gesellschaften mehrwertsteuerlich relevante Leistungen erbracht, ohne diese in ihren Geschäftsbüchern zu verbuchen und als Umsatz zu versteuern. Diese Leistungen würden, auch wenn hierfür jeweils kein Entgelt vereinbart worden sei, unter unabhängigen Dritten eine Gegenleistung auslösen.

C.

Mit Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten vom 28. Mai 2020 gelangt die A._____ GmbH an das Bundesgericht. Sie beantragt die Aufhebung des Urteils vom 20. April 2020. Die Steuerforderungen der ESTV betreffend die Steuerperioden 2012-2015 seien von Fr. 34'645.-- um Fr. 33'424.40 auf Fr. 1'220.60 zu reduzieren.

Während die Vorinstanz auf eine Vernehmlassung verzichtet, beantragt die ESTV die Abweisung der Beschwerde. Die Beschwerdeführerin repliziert mit Eingabe vom 14. August 2020.

Erwägungen:

1.

Die frist- (Art. 100 Abs. 1 BGG) und formgerecht (Art. 42 BGG) eingereichte Eingabe betrifft eine Angelegenheit des öffentlichen Rechts (Art. 82 lit. a BGG). Sie richtet sich gegen ein Urteil des Bundesverwaltungsgerichts (Art. 86 Abs. 1 lit. a BGG), das im Rahmen einer Sprungbeschwerde eine einlässlich begründete (vgl. Art. 83 Abs. 4 des Bundesgesetzes vom 12. Juni 2009 über die Mehrwertsteuer [Mehrwertsteuergesetz, MWSTG; SR 641.20]), verfahrensabschliessende (Art. 90 BGG) Verfügung der ESTV beurteilt hat. Das Rechtsmittel ist als Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten zulässig, da kein Ausschlussgrund vorliegt (Art. 83 BGG). Die Beschwerdeführerin ist bereits im bundesverwaltungsgerichtlichen Verfahren als Partei beteiligt gewesen und dort mit ihrem Antrag, die Steuerforderungen der ESTV betreffend die Steuerperioden 2012-2015 seien auf Fr. 1'220.60 zu reduzieren, nicht durchgedrungen. Ausserdem ist sie durch das angefochtene Urteil in ihren schutzwürdigen Interessen besonders berührt. Sie ist somit zur Erhebung des Rechtsmittels legitimiert (Art. 89 Abs. 1 BGG). Auf die Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten ist einzutreten.

2.

Mit der Beschwerde kann namentlich die Verletzung von Bundesrecht gerügt werden (Art. 95 lit. a BGG). Das Bundesgericht wendet das Recht von Amtes wegen an (Art. 106 Abs. 1 BGG), wobei es - unter Berücksichtigung der allgemeinen Rüge- und Begründungspflicht (Art. 42 Abs. 2 BGG) - grundsätzlich nur die geltend gemachten Vorbringen prüft, sofern allfällige weitere rechtliche Mängel nicht geradezu offensichtlich sind (vgl. BGE 142 I 135 E. 1.5 S. 144; 133 II 249 E. 1.4.1 S. 254). Der Verletzung von Grundrechten geht das Bundesgericht nur nach, falls eine solche Rüge in der Beschwerde vorgebracht und ausreichend begründet worden ist (Art. 106 Abs. 2 BGG; vgl. BGE 143 II 283 E. 1.2.2 S. 286; 139 I 229 E. 2.2 S. 232). Diese qualifizierte Rüge- und Begründungsobliegenheit nach Art. 106 Abs. 2 BGG verlangt, dass in der Beschwerde klar und detailliert anhand der Erwägungen des angefochtenen Entscheids dargelegt wird, inwiefern

verfassungsmässige Rechte verletzt worden sein sollen (vgl. BGE 143 I 1 E. 1.4 S. 5; 133 II 249 E. 1.4.2 S. 254).

3.

Gegenstand des vorliegenden bundesgerichtlichen Verfahrens ist die Frage, ob von der Beschwerdeführerin zugunsten der D._____ GmbH und der E._____ GmbH Leistungen im mehrwertsteuerlichen Sinne erbracht worden sind, für die ein unabhängiger Dritter ein Entgelt geleistet hätte. Demgegenüber ist unbestritten, dass es sich aus Sicht der Beschwerdeführerin bei der D._____ GmbH und der E._____ GmbH aufgrund der Stellung ihrer Gesellschafter und Geschäftsführer um eng verbundene (juristische) Personen im Sinne von Art. 24 Abs. 2 MWSTG in Verbindung mit Art. 3 lit. h MWSTG handelt (vgl. auch Ziff. A hiervor).

3.1. Die Vorinstanz erwägt, die Bilanzen und Erfolgsrechnungen der D._____ GmbH und E._____ GmbH wiesen unbestrittenermassen weder ein Anlagevermögen noch Aufwände im Zusammenhang mit EDV-Geräten, Löhnen oder sonstigen Infrastrukturkosten auf. Wie ohne jegliche Infrastruktur und Personalaufwand selbst bloss Vermittlungsleistungen möglich sein sollten, erschliesse sich der Vorinstanz - entgegen den Vorbringen der Beschwerdeführerin - nicht. Die ESTV gehe daher zu Recht davon aus, dass die für die Geschäftstätigkeit der D._____ GmbH und E._____ GmbH erforderlichen Leistungen von der Beschwerdeführerin erbracht worden seien. Diese Leistungen hätten aufgrund des Leistungsaustauschs bei der Beschwerdeführerin beim Ertrag verbucht werden müssen, da die Leistungsverhältnisse, auch wenn hierfür jeweils kein Entgelt vereinbart worden sei, unter unabhängigen Dritten eine Gegenleistung ausgelöst hätten. Damit sei der Nachweis für die Voraussetzungen erbracht, sodass Art. 24 Abs. 2 MWSTG angewendet werden dürfe (vgl. E. 3.3 des angefochtenen Urteils). Zur Bemessung des Drittpreises habe die ESTV aufgrund der fehlenden Angaben zu den jeweiligen Kosten die Wiederverkaufspreismethode verwendet, was ohne Weiteres zulässig sei. Der Beschwerdeführerin gelinge es nicht, aufzuzeigen, dass die von der ESTV vorgenommene Schätzung offensichtlich fehlerhaft sei (vgl. E. 3.4 des angefochtenen Urteils).

3.2. Der Mehrwertsteuer unterliegen die im Inland durch steuerpflichtige Personen gegen Entgelt erbrachten Leistungen, soweit das Gesetz keine Ausnahme vorsieht (sogenannte Inlandsteuer im Sinne von Art. 1 Abs. 2 lit. a MWSTG; vgl. Art. 18 Abs. 1 MWSTG). Eine Leistung (in Form einer Lieferung oder einer Dienstleistung) ist die Einräumung eines verbrauchsfähigen wirtschaftlichen Werts an eine Drittperson in Erwartung eines Entgelts (vgl. Art. 3 lit. c i.V.m. lit. d und lit. e MWSTG). Das Entgelt ist der Vermögenswert, den die empfangende Person oder an ihrer Stelle eine Drittperson für den Erhalt einer Leistung aufwendet (vgl. Art. 3 lit. f MWSTG).

3.2.1. Charakteristisch für die Mehrwertsteuerpflicht ist nach dem Gesagten der Austausch von Leistungen. Ein Leistungsaustauschverhältnis in diesem Sinne liegt vor, sofern zwischen der (Haupt-) Leistung in Form einer Lieferung oder Dienstleistung gemäss Art. 3 lit. d oder lit. e MWSTG und der Gegenleistung in Form eines Entgelts nach Art. 3 lit. f MWSTG ein hinreichender Konnex besteht. Dies setzt eine innere wirtschaftliche Verknüpfung ("*rapport économique étroit*") voraus in dem Sinn, dass die Leistung eine Gegenleistung auslöst, was in marktwirtschaftlich gleichwertigen (äquivalenten) Leistungen ("*contrepartie économique équivalente*") zum Ausdruck kommt (vgl. BGE 141 II 182 E. 3.3 S. 187; 140 I 153 E. 2.5.1 S. 160; 140 II 80 E. 2.1 S. 82; 138 II 239 E. 3.2 S. 241; 132 II 353 E. 4.1 S. 357; 126 II 443 E. 6a S. 451 f.).

3.2.2. Nach der bundesgerichtlichen Rechtsprechung ist von einer Entgeltlichkeit und von einem mehrwertsteuerlichen Leistungsaustauschverhältnis selbst dann auszugehen, wenn zwar überhaupt kein Entgelt bezeichnet und bezahlt wird, jedoch die Leistung, die der nahestehenden Drittperson erbracht wird, üblicherweise nur gegen Entgelt erhältlich ist. In diesem Zusammenhang bestimmt Art. 24 Abs. 2 MWSTG, dass bei Leistungen an eng verbundene Personen als Entgelt der Wert gilt, der unter unabhängigen Dritten vereinbart würde. Dieser Wert bemisst sich nach dem Preis, den eine Drittperson der gleichen Abnehmerkategorie auf dem Markt zu bezahlen hätte ("*le principe de pleine concurrence*"; "*dealing at arm's length*"; vgl. BGE 138 II 239 E. 3.3 S. 242; Urteile 2C 812/2013 vom 28. Mai 2014 E. 2.2.3; 2C 778/2008 vom 8. April 2009 E. 3.1; vgl. auch BGE 140 II 88 E. 4.1 S. 92 f.; 138 II 57 E. 2.2 S. 59 f.). Zur Ermittlung dieses sogenannten Drittpreises können die Methoden, die auch bei den direkten Steuern Anwendung finden herangezogen werden. Nach bundesgerichtlicher Rechtsprechung erweisen sich hierzu die Kostenaufschlags-, die Preisvergleichs- und die Wiederverkaufspreismethode als zulässig (vgl. Urteile 2C 495/2017 und 2C 512/2017 vom 27. Mai 2019 E. 7.2.2 und E. 11.1; vgl. auch E. 5.2.3 hiernach).

3.2.3. Im System der Mehrwertsteuer gilt das (modifizierte) Selbstveranlagungsprinzip, sodass die Veranlagung und die Entrichtung der Steuer grundsätzlich durch die steuerpflichtige Person selbst erfolgen. Diese hat gegenüber der ESTV unaufgefordert innert der gesetzlichen Frist und in der vorgeschriebenen Form über die Steuerforderung abzurechnen (vgl. Art. 71 Abs. 1 MWSTG) und später festgestellte Mängel nachträglich zu korrigieren (vgl. Art. 72 MWSTG). Die steuerpflichtige Person ist somit grundsätzlich selbst für die korrekte Abrechnung verantwortlich. Die ESTV kann jedoch bei steuerpflichtigen Personen Kontrollen durchführen (vgl. Art. 78 Abs. 1 MWSTG). Solche Kontrollen sind innert 360 Tagen seit Ankündigung mit einer Einschätzungsmitteilung abzuschliessen. Diese hält den Umfang der Steuerforderung in der kontrollierten Periode fest (vgl. Art. 78 Abs. 5 MWSTG). Liegen keine oder nur unvollständige Aufzeichnungen vor oder stimmen die ausgewiesenen Ergebnisse mit dem wirklichen Sachverhalt offensichtlich nicht überein, schätzt die ESTV die Steuerforderung nach pflichtgemäsem Ermessen ein (vgl. Art. 79 Abs. 1 MWSTG). Auch in diesem Fall erfolgt die Festsetzung der Steuerforderung mit einer Einschätzungsmitteilung (vgl. Art. 79 Abs. 2 MWSTG; zum Selbstveranlagungsprinzip und zur Rechtsnatur der Einschätzungsmitteilung vgl. auch BGE 140 II 202 E. 5.4 f. S. 207 f.).

3.2.4. Aufgrund der Untersuchungsmaxime trägt die Steuerbehörde die Beweisführungslast (subjektive Beweislast). Demgegenüber hat den Nachteil der Beweislosigkeit einer Tatsache als Ausfluss aus Art. 8 ZGB jene Partei hinzunehmen, die aus dem nicht bewiesenen Sachverhalt einen Vorteil für sich ableiten will (objektive Beweislast). In diesem Sinne trägt die Steuerbehörde grundsätzlich die objektive Beweislast für die steuerbegründenden und -erhöhenden, die steuerpflichtige Person jene für die steueraufhebenden und -mindernden Tatsachen (vgl. BGE 143 II 661 E. 7.2 S. 672; 133 II 153 E. 4.3 S. 158; 121 II 273 E. 3c/aa S. 284 f.).

4.

Die Beschwerdeführerin beanstandet eine willkürliche Beweiswürdigung. Die Vorinstanz gehe in unhaltbarer Weise von steuerbegründenden Tatsachen aus.

4.1. Sie bringt vor, die ESTV und die Vorinstanz könnten keine Unterlagen wie Rechnungen oder Verträge vorweisen, welche eine Leistung der Beschwerdeführerin an die D. _____ GmbH und die E. _____ GmbH darlegten. Die ESTV und die Vorinstanz gingen lediglich von fiktiven Leistungen aus und liessen ausser Acht, dass es sich bei der D. _____ GmbH und der E. _____ GmbH um Dienstleistungsgesellschaften handelte, welche kein Anlagevermögen benötigten. Die beiden Geschäftsführer hätten die Leistungen, die die D. _____ GmbH und die E. _____ GmbH in Rechnung gestellt hätten, im Rahmen ihrer Arbeit für diese beiden Gesellschaften persönlich erbracht. Dabei handle es sich um durchschnittlich drei bis sechs Vermittlungen von Liegenschaften pro Jahr. Die Geschäftsführer hätten für diese Tätigkeit ihre bestehenden privaten Computer und Kommunikationsmittel sowie ihre Arbeitsräume zuhause genutzt. Die vorinstanzliche Schlussfolgerung, die D. _____ GmbH und die E. _____ GmbH hätten keine Infrastrukturkosten gehabt, sei daher falsch. Diese seien lediglich vernachlässigbar geringfügig gewesen. Sie hätten diese "privaten Aufwendungen" aufgrund der Unwesentlichkeit deshalb nicht verbucht. Ausserdem sei die vorinstanzliche Feststellung unhaltbar, wonach die D. _____ GmbH und E. _____ GmbH keine Leistungen erbringen könnten, da sie keine Löhne auswiesen. Die Geschäftsführer der D. _____ GmbH und E. _____ GmbH seien die Alleineigentümer dieser Gesellschaften gewesen. Daher hätten sie auch entscheiden dürfen, ob sie sich einen Lohn auszahlen, den Gewinn ausschütten oder diesen in der Gesellschaft belassen wollten.

4.2. Seinem Urteil legt das Bundesgericht den Sachverhalt zugrunde, den die Vorinstanz festgestellt hat (Art. 105 Abs. 1 BGG). Der festgestellte Sachverhalt kann nur erfolgreich gerügt sowie berichtigt oder ergänzt werden, wenn er offensichtlich unrichtig ist oder auf einer Rechtsverletzung im Sinne von Art. 95 BGG beruht und die Behebung des Mangels für den Ausgang des Verfahrens entscheidend sein kann (Art. 97 Abs. 1 BGG; Art. 105 Abs. 2 BGG; vgl. BGE 142 I 135 E. 1.6 S. 144 f.; 140 III 16 E. 1.3.1 S. 17 f.). Rügt die beschwerdeführende Partei eine offensichtlich unrichtige Sachverhaltsfeststellung, haben ihre Vorbringen den Anforderungen von Art. 106 Abs. 2 BGG zu genügen (vgl. BGE 139 I 72 E. 9.2.3.6 S. 96; 133 II 249 E. 1.4.3 S. 255; zur qualifizierten Rüge- und Begründungspflicht vgl. E. 2 hiervor).

4.3. Beim Nachweis der einem mehrwertsteuerlichen Leistungsaustausch zugrunde liegenden (steuerbegründenden) Tatsachen ist die ESTV sowohl subjektiv als auch objektiv beweisbelastet (vgl. E. 3.2.4 hiervor).

4.3.1. Der Beschwerdeführerin gelingt es nicht, aufzuzeigen, dass die Vorinstanz eine unhaltbare Beweiswürdigung vorgenommen hat. Es erweist sich ohne Weiteres als haltbar, wenn die Vorinstanz für die buchmässig ausgewiesene Geschäftstätigkeit der D. _____ GmbH und der E. _____ GmbH in steuerlicher Hinsicht eine minimale Infrastruktur verlangt (vgl. E. 3.1 hiervor; E. 3.3 des angefochtenen Urteils). Daran vermag auch der Umstand nichts zu ändern, dass es sich bei der Geschäftstätigkeit der beiden Gesellschaften um blosser Vermittlungsleistungen handeln sollte. Die Beschwerdeführerin macht erst vor Bundesgericht geltend, die Geschäftsführer der D. _____ GmbH und der E. _____ GmbH würden ihren privaten Computer und ihre Arbeitsräume zuhause benutzen. Inwiefern dieses Vorbringen aus novenrechtlicher Sicht zu beachten ist, kann offenbleiben (vgl. Art. 99 Abs. 1 BGG). Jedenfalls zeigt sie damit selbst auf, dass auch für die Vermittlungsleistungen eine minimale Infrastruktur erforderlich ist. Ferner führt die Vorinstanz lediglich mit Blick auf die Bestimmung des Preises, den unabhängige Dritte vereinbaren würden aus, dass mangels Aufzeichnungen eine Schätzung vorzunehmen sei (vgl. E. 3.4 des angefochtenen Urteils). Damit erwägt

die Vorinstanz aber nicht, es seien keine Aufzeichnungen über die Leistungen der Beschwerdeführerin an ihre eng verbundenen Gesellschaften vorhanden.

4.3.2. Vielmehr führt die ESTV in der Vernehmlassung des bundesgerichtlichen Verfahrens aus, sie habe nicht nur aufgrund der fehlenden Infrastrukturkosten, sondern auch anhand diverser Belege den Nachweis erbringen können, dass die fraglichen Leistungen nicht von den Geschäftsführern der D. _____ GmbH und der E. _____ GmbH erbracht worden seien. Die Beschwerdeführerin sei die Leistungserbringerin gewesen. Beispielsweise seien die von den beiden Gesellschaften an eine Drittperson fakturierten Leistungen für eine Machbarkeitsstudie von der Beschwerdeführerin erbracht worden. Die Beschwerdeführerin habe damit steuerbare Leistungen an die beiden Gesellschaften erbracht, die sie weder verbucht noch mit der ESTV abgerechnet habe. Im Weiteren befände sich in den Akten eine Aufstellung über den Verkauf diverser Wohnungen. Obwohl der entsprechende Umsatz je hälftig in den Geschäftsbüchern der D. _____ GmbH und der E. _____ GmbH verbucht worden sei, sei der diesbezügliche Verkaufsauftrag mit der Beschwerdeführerin abgeschlossen worden.

4.3.3. Gestützt auf die vorinstanzlichen Erwägungen sowie die von der ESTV angeführten Indizien, die sich bereits aus ihrer einlässlich begründeten Verfügung vom 25. März 2019 ergeben (vgl. Art. 105 Abs. 2 BGG; Ziff. B.b hiervor), erweist sich die vorinstanzliche Auffassung, wonach steuerbegründende Tatsachen vorlägen, die eine Leistungserbringung der Beschwerdeführerin an die D. _____ GmbH und die E. _____ GmbH nachwiesen, nicht als offensichtlich unrichtig. Die Beschwerdeführerin bringt zwar einzelne Argumente vor, die die Indizien der ESTV im Rahmen einer isolierten Betrachtung abzuschwächen vermöchten. Indessen gelingt es ihr nicht, die vorinstanzliche Beweiswürdigung in der massgebenden Gesamtbetrachtung als unhaltbar erscheinen zu lassen. Folglich erbringen die ESTV und die Vorinstanz - entgegen der Auffassung der Beschwerdeführerin - den Nachweis der dem Leistungsaustauschverhältnis zugrunde liegenden steuerbegründenden Tatsachen ohne Verletzung einer Beweislast- oder Beweismassregel.

4.4. Nach dem Dargelegten besteht für das bundesgerichtliche Verfahren keine Veranlassung, vom vorinstanzlich festgestellten Sachverhalt abzuweichen. Die den mehrwertsteuerlich relevanten Leistungen der Beschwerdeführerin zugunsten der D. _____ GmbH und der E. _____ GmbH zugrunde liegenden (steuererhöhenden) Tatsachen sind daher als nachgewiesen zu betrachten.

5.

Die Beschwerdeführerin beanstandet im Weiteren eine falsche Auslegung und Anwendung von Art. 24 Abs. 2 MWSTG.

5.1. Sie macht geltend, die Vorinstanz verwende für die Bestimmung des Drittpreises die Wiederverkaufsmethode. Die vorinstanzliche Anwendung dieser Methode mache aber vorliegend keinen Sinn und entspreche auch nicht den Richtlinien der OECD. Die OECD-Verrechnungspreisrichtlinie 2017 verlange eine Funktionsanalyse. Die Beschwerdeführerin habe weder Infrastruktur zur Verfügung gestellt noch Arbeitsleistungen erbracht. Zudem habe sie keine (Haftungs-) Risiken für die Geschäftstätigkeit der beiden Gesellschaften übernommen. Aufgrund dieser Funktionsverteilung hätten die allfälligen Transaktionen keinen Wert. Eine unabhängige Drittperson hätte folglich einen Preis von Fr. 0.-- vereinbart.

5.2. Der Beschwerdeführerin ist mit Blick auf ihre Beanstandungen zur Bestimmung des Drittpreises nicht zu folgen.

5.2.1. In tatsächlicher Hinsicht ist erstellt, dass die Beschwerdeführerin gegenüber den beiden eng verbundenen Gesellschaften Leistungen erbracht hat. Diese Leistungen sind mehrwertsteuerlich relevant, da sie unter unabhängigen Dritten üblicherweise in Erwartung eines Entgelts erbracht würden (vgl. E. 3.2 hiavor). Umstände, die gegen die Erwartung eines Entgelts sprechen, sind weder dargetan noch ersichtlich. In rechtlicher Hinsicht ist daher festzuhalten, dass die Anwendbarkeitsvoraussetzungen von Art. 24 Abs. 2 MWSTG erfüllt sind (vgl. E. 3.2.2 hiavor).

5.2.2. Es kann in der vorliegenden Angelegenheit offenbleiben, welche Tragweite der OECD-Verrechnungspreisrichtlinie 2017 zukommt, auf die sich die Beschwerdeführerin beruft (vgl. BGE 144 II 130 E. 8.2.2 S. 140; 123 I 112 E. 4d/cc S. 121; vgl. auch BGE 145 V 84 E. 6.1.1 S. 87; 142 V 442 E. 5.2 S. 445 f.; 133 V 257 E. 3.2 S. 258 f.). Die Beschwerdeführerin legt ihrer Funktionsanalyse nicht die für das bundesgerichtliche Verfahren verbindlich festgestellten Tatsachen zugrunde (vgl. E. 4.3 hiavor). Da erstellt ist, dass die Beschwerdeführerin den beiden anderen Gesellschaften Leistungen erbracht hat, wäre solches auch in einer Funktionsanalyse zu berücksichtigen. Inwieweit in diesem Rahmen zwischen Leistungen mit Bezug zur Infrastruktur und Arbeitsleistungen sowie der Übernahme von Haftungsrisiken zu unterscheiden wäre, zeigt die Beschwerdeführerin nicht auf und ergibt sich auch nicht ohne Weiteres.

5.2.3. Was die Methode zur Ermittlung des Drittpreises als solches betrifft, zeigt die Beschwerdeführerin ausserdem nicht auf, dass die Verwendung der Wiederverkaufspreismethode rechtswidrig sein sollte. In diesem Zusammenhang ist darauf hinzuweisen, dass bei fehlenden detaillierten Unterlagen die Wiederverkaufspreismethode oftmals die einzige praktikable Methode zur Bestimmung des Werts einer Leistung unter eng verbundenen Personen darstellt. Demgegenüber fehlen für die Anwendung der Kostenaufschlagsmethode regelmässig die Aufzeichnungen über die den Leistungen zugrunde liegenden Kosten, während die Anwendung der Preisvergleichsmethode an auf dem Markt vergleichbaren Dienstleistungen scheitert. Vorliegend ist nicht ersichtlich, dass eine andere Methode besser geeignet wäre, den Wert der Leistungen zwischen der Beschwerdeführerin und den beiden eng verbundenen Gesellschaften zu ermitteln. Folglich hat die ESTV zu Recht von den Umsätzen der beiden Gesellschaften eine Gewinnmarge von 10 % abgezogen und auf der Differenz den Saldosteuersatz von 6.1 % berechnet.

5.3. Nach dem Dargelegten erweist sich die durch die ESTV vorgenommene und durch die Vorinstanz bestätigte Einschätzung nach pflichtgemäsem Ermessen im Sinne von Art. 79 Abs. 1 MWSTG unter Anwendung der Wiederverkaufspreismethode im Rahmen von Art. 24 Abs. 2 MWSTG als bundesrechtskonform.

6.

Die Beschwerdeführerin rügt ausserdem eine Verletzung von Art. 65 Abs. 5 MWSTG und von Art. 27 Abs. 2 BV.

6.1. Art. 65 Abs. 5 MWSTG bestimmt, dass die steuerpflichtige Person durch die Steuererhebung nur soweit belastet werden darf, als dies für die Durchsetzung des Mehrwertsteuergesetzes zwingend erforderlich ist. Diese Norm bringt das Gebot der schonenden Behandlung zum Ausdruck und konkretisiert das Verhältnismässigkeitsprinzip im Hinblick auf die Steuererhebung und die Mitwirkungspflichten der steuerpflichtigen Person. Demnach hat die Steuerverwaltung bei mehreren gleichwertigen Handlungsvarianten diejenige zu wählen, die sich im konkreten Einzelfall für die steuerpflichtige Person am wenigsten nachteilig auswirkt (vgl. Urteil 2C 1151/2014 vom 4. Juni 2015 E. 2). Nach dem bereits Gesagten (vgl. E. 5.2.3 hiavor) ist nicht ersichtlich, dass der ESTV mehrere gleichwertige Handlungsvarianten zur Verfügung gestanden wären. Folglich ist es ihr auch nicht möglich gewesen, jene Vorgehensweise zu wählen, die sich für die Beschwerdeführerin am vorteilhaftesten ausgewirkt hätte. Es liegt demzufolge keine Verletzung von Art. 65 Abs. 5 MWSTG vor.

6.2. Die Beschwerdeführerin rügt eine Verletzung von Art. 27 Abs. 2 BV, da das vorinstanzliche Urteil im Ergebnis dazu führe, dass die Tätigkeiten der Geschäftsführer für die D. _____ GmbH und die E. _____ GmbH nicht beachtet würden und es zu einem Durchgriff durch diese Gesellschaften komme. Die Vorinstanz greife damit in die in Art. 27 Abs. 2 BV verankerte Organisationsfreiheit ein. Der Beschwerdeführerin ist nicht zu folgen: In tatsächlicher Hinsicht ist erstellt, dass die Beschwerdeführerin gegenüber der D. _____ GmbH und der E. _____ GmbH Leistungen erbracht hat (vgl. E. 4.3 hiavor). Im Rahmen der Einschätzung nach pflichtgemäsem Ermessen hat die ESTV lediglich ermittelt, welchen Wert diesen Leistungen in mehrwertsteuerlicher Hinsicht

zukommt (vgl. E. 5.2 hiervor). Inwiefern die Beschwerdeführerin dadurch in ihrer Organisationsfreiheit eingeschränkt würde oder es zu einem Durchgriff durch die Gesellschaften komme, ergibt sich daraus nicht. Eine Verletzung der Wirtschaftsfreiheit nach Art. 27 BV liegt nicht vor.

7.

Im Ergebnis erweist sich die Beschwerde als unbegründet, weshalb sie abzuweisen ist. Bei diesem Verfahrensausgang hat die Beschwerdeführerin die Gerichtskosten zu tragen (Art. 66 Abs. 1 BGG). Parteientschädigungen sind nicht geschuldet (Art. 68 Abs. 1 und Abs. 3 BGG).

Demnach erkennt das Bundesgericht:

1.

Die Beschwerde wird abgewiesen.

2.

Die Gerichtskosten von Fr. 3'000.-- werden der Beschwerdeführerin auferlegt.

3.

Dieses Urteil wird den Verfahrensbeteiligten und dem Bundesverwaltungsgericht, Abteilung I, schriftlich mitgeteilt.

Lausanne, 8. Oktober 2020

Im Namen der II. öffentlich-rechtlichen Abteilung
des Schweizerischen Bundesgerichts

Der Präsident: Seiler

Der Gerichtsschreiber: Zollinger