



Abteilung I
A-4190/2020 und A-4195/2020

Urteil vom 15. Dezember 2021

Besetzung

Richter Jürg Steiger (Vorsitz),
Richterin Annie Rochat Pauchard, Richter Keita Mutombo,
Gerichtsschreiber Roger Gisclon

Parteien

A. _____ AG,
vertreten durch
Tax Team AG,
Beschwerdeführerin,

gegen

Eidgenössische Steuerverwaltung ESTV,
Hauptabteilung Mehrwertsteuer,
Vorinstanz.

Gegenstand

MWST (2009-2014); Leistungen an nahestehende
bzw. eng verbundene Personen.

Sachverhalt:**A.**

Die A. _____ AG bezweckt die Verwaltung von fremden und eigenen Liegenschaften. Die Gesellschaft kann weiter insbesondere Leistungen im Bereich von Bauführung und Bauberatungen erbringen. Sie ist seit dem 1. Januar 1995 im Register der mehrwertsteuerpflichtigen Personen bei der Eidgenössischen Steuerverwaltung (ESTV) eingetragen.

B.

Die ESTV führte im August 2014 bei der A. _____ AG eine Kontrolle betreffend die Steuerperioden 2009 bis 2014 durch. Dabei wurde für die Steuerperiode 2009 die Einschätzungsmittelung (EM) Nr. (...) vom 11. Juli 2016 mit einer Nachforderung von CHF 4'177 und betreffend die Steuerperioden 2010 bis 2014 die EM Nr. (...) vom 11. Juli 2016 mit einer Nachforderung in der Höhe von CHF 27'252 erlassen. Die Nachbelastungen resultierten in erster Linie aus der Nacherhebung bzw. Erhöhung des Entgelts für die Zurverfügungstellung des Ferienhauses in (...) von der A. _____ AG an die Familie (...). Massgebend sei der Drittpreis, da es sich um nahestehende bzw. eng verbundene Personen handle.

C.

Mit Schreiben vom 4. Januar 2017 beantragte die A. _____ AG u.a., dass als Grundlage für die Ermittlung des Drittpreises der Eigenmietwert mit einem Zuschlag von 25% gemäss der Praxis der ESTV zu berücksichtigen sei. Am 17. Februar 2017 reichte die A. _____ AG die Schätzung des Eigenmietwerts durch den Kanton (...) nach.

D.

Mit zwei separaten Verfügungen vom 2. Juli 2018 bestätigte die ESTV die Nachforderungen gemäss ihren EM grundsätzlich.

E.

Mit Einsprachen vom 28. August 2018 beantragte die A. _____ AG die Aufhebung der Verfügungen vom 2. Juli 2018 mit Bezug auf die Nachforderungen betreffend die Liegenschaft in (...).

F.

Am 24. Juni 2020 erliess die ESTV zwei separate Einspracheentscheide betreffend die Steuerperiode 2009 und die Steuerperioden 2010 bis 2014. Sie hiess dabei die jeweiligen Einsprachen insoweit teilweise gut, als sie

aufgrund der nachträglich eingereichten Buchhaltungsunterlagen die kalkulatorische Ermittlung des Entgelts für die Zurverfügungstellung des Ferienhauses anpasste. Für die Steuerperiode 2009 resultierten Einnahmen aus Beherbergungsleistungen an die Familie (...) von CHF 150'030 und eine Steuernachforderung von CHF 3'894. Für die Steuerperioden 2010 bis 2014 ergaben sich Einnahmen aus Beherbergungsleistungen von CHF 239'385 (2010), CHF 179'404 (2011), CHF 203'509 (2012), CHF 186'076 (2013) und CHF 189'663 (2014). Für diese Jahre resultierte eine Nachforderung von CHF 24'912 Mehrwertsteuern. Diese Nachforderung berücksichtigte auch weitere unbestrittene Positionen sowie den Umstand, dass die A. _____ AG im Jahr 2014 bereits Entgelte aus Beherbergung von CHF 85'320 deklariert hatte.

G.

Mit zwei separaten Eingaben vom 21. August 2020 liess die A. _____ AG (Beschwerdeführerin) gegen die Einspracheentscheide der ESTV (Vorinstanz) vom 24. Juni 2020 Beschwerde vor dem Bundesverwaltungsgericht führen. Sie beantragt im Hauptpunkt jeweils die Aufhebung der Einspracheentscheide. Die Nachforderung sei um CHF 2'124 (2009) bzw. CHF 11'700 (2010-2014) eventualiter um CHF 1'679 (2009) bzw. CHF 9'148 (2010-2014) zu reduzieren; alles unter Kosten- und Entschädigungsfolgen zulasten des Staates.

Zur Begründung bringt die Beschwerdeführerin im Wesentlichen vor, die ESTV habe die Berechnung des Drittpreises für die Zurverfügungstellung des Ferienhauses nicht korrekt vorgenommen. So sei der Wert des Bodens der Liegenschaft in (...) auf CHF 2'000'000 (anstatt CHF 1'000'000) und die Verzinsung der Anlagekosten auf 0% anzusetzen. Die amtliche Bewertung der Gemeinde (...) bestätige den höheren Marktwert des Bodens. Weil die Beschwerdeführerin keine fremden Mittel für die Finanzierung der Liegenschaft aufgenommen habe, dürfe auch keine Verzinsung der Anlagekosten berücksichtigt werden.

H.

In ihrer Vernehmlassung vom 5. Oktober 2020 schliesst die ESTV auf Abweisung der Beschwerde. Sie legt insbesondere dar, die Berechnung des Drittpreises gemäss der Beschwerdeführerin führe nicht zu einem sachgerechten Ergebnis. Würde ein Betrag von CHF 2'000'000 für den Wert des Bodens berücksichtigt, hätte dies zur Folge, dass die Anlagekosten (ohne Boden) wesentlich geringer ausfallen würden als diese im Konto Nr. 1601 «Baukonto (...)» bilanziert seien.

Auf die Ausführungen der Verfahrensbeteiligten sowie die eingereichten Unterlagen wird – soweit entscheidungswesentlich – im Rahmen der folgenden Erwägungen eingegangen.

Das Bundesverwaltungsgericht zieht in Erwägung:

1.

1.1 Das Verfahren vor dem Bundesverwaltungsgericht richtet sich nach dem VwVG, soweit das VGG nichts anderes bestimmt (Art. 37 VGG). Gemäss Art. 31 VGG beurteilt das Bundesverwaltungsgericht Beschwerden gegen Verfügungen nach Art. 5 VwVG. Vorliegend stellen die angefochtenen Einspracheentscheide vom 24. Juni 2020 solche Verfügungen dar. Eine Ausnahme nach Art. 32 VGG liegt diesbezüglich nicht vor. Zudem ist die Vorinstanz eine Behörde im Sinne von Art. 33 VGG. Das Bundesverwaltungsgericht ist demnach für die Beurteilung der vorliegenden Beschwerden zuständig.

Die Beschwerdeführerin ist als Adressatin der angefochtenen Einspracheentscheide zu deren Anfechtung legitimiert (vgl. Art. 48 Abs. 1 VwVG). Die Beschwerden wurden im Übrigen frist- und formgerecht eingereicht (Art. 50 Abs. 1 und Art. 52 Abs. 1 VwVG). Auf die Beschwerden ist daher einzutreten.

1.2

1.2.1 Grundsätzlich bildet jeder vorinstanzliche Entscheid bzw. jede Verfügung ein selbständiges Anfechtungsobjekt und ist deshalb einzeln anzufechten. Es ist gerechtfertigt, von diesem Grundsatz abzuweichen und die Anfechtung in einem gemeinsamen Verfahren mit einem einzigen Urteil zuzulassen, wenn die einzelnen Sachverhalte in einem engen inhaltlichen Zusammenhang stehen und sich in allen Fällen gleiche oder ähnliche Rechtsfragen stellen. Die Frage der Vereinigung von Verfahren steht im Ermessen des Gerichts. Sie hängt mit dem Grundsatz der Prozessökonomie zusammen, wonach ein Verfahren im Interesse aller Beteiligten möglichst einfach, rasch und zweckmässig zum Abschluss gebracht werden soll (vgl. anstelle vieler: BGE 131 V 222 E. 1 und BGE 128 V 124 E. 1; Urteil des BVGer A-6390/2016 und A-6393/2016 vom 14. September 2017 E. 1.1.1).

1.2.2 Die Beschwerdeführerin hat vorliegend gegen zwei Einspracheentscheide der Vorinstanz Beschwerde erhoben. In den Beschwerden werden

für unterschiedliche Steuerperioden dieselben Rechtsfragen aufgeworfen, so insbesondere, ob die von der ESTV vorgenommene kalkulatorische Ermittlung des Drittpreises von Beherbergungsleistungen rechtskonform ist. Der blosse Umstand, dass sich der Sachverhalt teilweise unter dem früheren Bundesgesetz vom 2. September 1999 über die Mehrwertsteuer (aMWSTG; AS 2000 1300) und teilweise unter dem revidierten Bundesgesetz vom 12. Juni 2009 über die Mehrwertsteuer (Mehrwertsteuergesetz, MWSTG; SR 641.20) verwirklicht hat, steht in der vorliegenden Konstellation einer Verfahrensvereinigung nicht entgegen (vgl. Urteil des BGer 2C_1077/2012 und 2C_1078/2012 vom 24. Mai 2014 E. 1.1; Urteil des BVGer A-4544/2019 und A-4545/2019 vom 5. Mai 2020 E. 1.1.2, mit weiteren Hinweisen). Vor diesem Hintergrund erscheint es aus prozessökonomischen Gründen als angezeigt, die beiden Beschwerdeverfahren A-4190/2020 und A-4195/2020 zu vereinigen.

1.3 Das Bundesverwaltungsgericht kann den angefochtenen Entscheid 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

1.4.1 Am 1. Januar 2010 ist das MWSTG in Kraft getreten. Das MWSTG löste das vom 1. Januar 2001 bis 31. Dezember 2009 in Kraft gewesene aMWSTG ab. Die bisherigen gesetzlichen Bestimmungen sowie die darauf gestützt erlassenen Vorschriften bleiben grundsätzlich weiterhin auf alle während ihrer Geltungsdauer eingetretenen Tatsachen und entstandenen Rechtsverhältnisse anwendbar (Art. 112 Abs. 1 MWSTG).

1.4.2 Die materielle Beurteilung des vorliegenden Sachverhalts richtet sich demnach, soweit die Steuerperiode 2009 betroffen ist, nach dem aMWSTG. Für den Zeitraum ab dem 1. Januar 2010 bzw. die Steuerperioden 2010 bis 2014 ist das MWSTG anwendbar.

1.4.3 Demgegenüber ist gemäss Art. 113 Abs. 3 MWSTG das neue mehrwertsteuerliche Verfahrensrecht im Sinne dieser Vorschrift grundsätzlich auf sämtliche im Zeitpunkt des Inkrafttretens des MWSTG hängigen Verfahren anwendbar (vgl. aber zur restriktiven Handhabung von Art. 113 Abs. 3 MWSTG anstelle vieler: Urteil des BVGer A-5098/2016 vom 4. Juli 2017 E. 1.3.2, mit Hinweis).

1.5

1.5.1 Art. 42 Abs. 6 MWSTG sieht eine absolute Festsetzungsverjährung von zehn Jahren nach Ablauf der Steuerperiode vor, in welcher die Steuerforderung entstanden ist. Es kann folglich für die Steuerperiode 2010 seit dem 1. Januar 2021 keine zusätzliche Mehrwertsteuer mehr erhoben werden. Bezüglich der Steuerperiode 2009 ist die Verjährung demgegenüber noch nicht eingetreten, da auf diese Steuerperiode gemäss Art. 112 Abs. 1 Satz 2 MWSTG weiterhin die altrechtliche absolute Verjährungsfrist von 15 Jahren (Art. 49 Abs. 4 aMWSTG) Anwendung findet (Urteil des BGer 2C_1021/2020 vom 28. Juli 2021 E. 4.1 ff.).

1.5.2 Aufgrund der zwischenzeitlich eingetretenen absoluten Verjährung des Rechts zur Festsetzung der Steuerforderung in Bezug auf die Steuerperiode 2010 ist die Beschwerde im Umfang der die Steuerperiode 2010 betreffenden Steuernachforderung gutzuheissen.

2.

2.1 Der Mehrwertsteuer unterliegen u.a. durch steuerpflichtige Personen im Inland gegen Entgelt erbrachte Lieferungen von Gegenständen bzw. im Inland gegen Entgelt erbrachte Dienstleistungen, sofern diese Umsätze nicht ausdrücklich von der Steuer ausgenommen sind (vgl. Art. 5 Bst. a und b aMWSTG bzw. Art. 18 Abs. 1 MWSTG). Als Lieferung gilt dabei insbesondere das Überlassen eines Gegenstandes zum Gebrauch oder zur Nutzung (Art. 6 Abs. 2 Bst. b aMWSTG bzw. Art. 3 Bst. d Ziff. 3 MWSTG).

2.2 Damit von einem steuerbaren Leistungsverhältnis gesprochen werden kann, muss die Leistung (nebst der vorausgesetzten Entgeltlichkeit, vgl. dazu BGE 132 II 353 E. 4) die betriebliche Sphäre verlassen und sich an einen Leistungsempfänger richten. Ein Leistungsverhältnis setzt gemäss bundesgerichtlicher Rechtsprechung bereits begriffsnotwendig das Vorhandensein mehrerer Beteiligter – eines Leistungserbringers und eines Leistungsempfängers – voraus (vgl. Urteil des BGer 2C_836/2009 vom 15. Mai 2012 E. 5.2; Urteile des BVGer A-3931/2013 vom 15. Juli 2014 E. 2.4, A-3696/2012 vom 14. Juni 2013 E. 2.1.4). Reine Innenleistungen sind demnach nicht steuerbar (ALOIS CAMENZIND et al., Handbuch zum Mehrwertsteuergesetz [MWSTG], 3. Aufl. 2012, N. 612).

2.3

2.3.1 Nach der Rechtsprechung zum aMWSTG ist im Verhältnis zwischen einer juristischen Person und einer ihr nahestehenden Person zu prüfen,

ob es sich bei der fraglichen Leistung um eine Innenleistung zur betrieblichen oder unternehmerischen Leistungserstellung handelt oder ob die Leistung bereits das Endprodukt bildet, das den betrieblichen Bereich verlässt. Nur in letzterem Fall ist altrechtlich von einem mehrwertsteuerrechtlich relevanten Leistungsaustausch auszugehen (vgl. zum Ganzen: Urteile des BGer 2C_836/2009 vom 15. Mai 2012 E. 5.2, 2C_904/2008 vom 22. Dezember 2009 E. 7.1, 2C_195/2007 vom 8. Januar 2008 E. 2.1).

2.3.2 Neurechtlich gilt das Erbringen von Leistungen an eng verbundene Personen als Leistungsverhältnis (Art. 26 Satz 1 der Mehrwertsteuerverordnung vom 27. November 2009 [MWSTV, SR 641.201]). Indes entbindet dies nicht von der auch unter dem MWSTG entsprechend der Praxis zum früheren Recht vorzunehmenden Prüfung, ob bei Leistungen an eng verbundene Personen von reinen Innenleistungen oder von steuerbaren Leistungen an zwar wirtschaftlich Berechtigte auszugehen ist, welche aber dennoch die betriebliche Sphäre des konkreten Unternehmens verlassen (vgl. zum Ganzen: CAMENZIND et al., a.a.O., N. 613 f.).

2.4 Die aus der Überlassung von Grundstücken und Grundstücksteilen zum Gebrauch oder zur Nutzung erzielten Umsätze sind grundsätzlich von der Steuer ausgenommen (vgl. Art. 18 Ziff. 21 aMWSTG bzw. Art. 21 Abs. 2 Ziff. 21 Satz 1 MWSTG). Eine Grundstücksvermietung im Sinne dieser Steuerausnahme liegt vor, wenn der Vermieter dem Mieter ein Gebäude oder einen Gebäudeteil zum Gebrauch überlässt (Urteile des BVGer A-6905/2015 vom 22. Juni 2016 E. 6.5, A-5099/2015 vom 20. Januar 2016 E. 2.2).

Nach Art. 18 Ziff. 21 Bst. a aMWSTG bzw. Art. 21 Abs. 2 Ziff. 21 Bst. a MWSTG steuerbar ist aber insbesondere die Vermietung von Wohn- und Schlafräumen zur Beherbergung von Gästen (sog. Beherbergungsleistungen).

3.

3.1 Die Steuer wird vom Entgelt berechnet (Art. 33 Abs. 1 aMWSTG bzw. Art. 24 Abs. 1 Satz 1 MWSTG). Als Entgelt gilt alles, was der Leistungsempfänger (oder ein Dritter für ihn) als Gegenleistung für die Lieferung oder Dienstleistung aufwendet (Art. 33 Abs. 2 aMWSTG), bzw. der Vermögenswert, welchen der Empfänger oder an seiner Stelle eine Drittperson für den Erhalt einer Leistung aufwendet (Art. 3 Bst. f MWSTG).

3.2

3.2.1 Gemäss Art. 33 Abs. 2 Satz 3 aMWSTG und Art. 24 Abs. 2 MWSTG gilt im Fall einer Lieferung oder Dienstleistung an eine nahestehende bzw. eng verbundene Person als Entgelt der Wert, der unter unabhängigen Dritten vereinbart würde. Diese Bestimmungen entsprechen dem im Steuerrecht bekannten Grundsatz des Drittvergleichs («dealing at arm's length»; vgl. BGE 142 II 488 E. 3.5.2; Urteile des BVGer A-5556/2019 vom 28. Mai 2020 E. 2.3.2, A-2137/2018 vom 15. Januar 2020 E. 3; FELIX GEIGER, in: ders./Regine Schluckebier [Hrsg.], MWSTG Kommentar, 2012, Art. 24 N. 12; PASCAL MOLLARD et al., Traité TVA, 2009, Kap. 4 N. 23 ff.).

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

3.2.3 Im Weiteren muss es sich beim Empfänger der Leistung um eine nahestehende bzw. eng verbundene Person handeln.

3.2.3.1 Der altrechtliche Begriff der «nahestehenden Person» im Sinne von Art. 33 Abs. 2 aMWSTG ist gesetzlich nicht definiert. Nach der Rechtsprechung wird diesbezüglich an die vor allem zu den direkten Steuern entwickelte Judikatur angeknüpft, wonach als nahestehende Personen namentlich an der leistungserbringenden Kapital- oder Personengesellschaft beteiligte Personen sowie die Mitglieder der Verwaltung und weiterer Organe einer Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft gelten. Nach dieser Rechtsprechung sind nahestehend aber nicht nur direkte Anteilsinhaber, sondern auch Personen, zu welchen wirtschaftliche oder persönliche (namentlich verwandtschaftliche) Verbindungen bestehen, welche nach den gesamten Umständen als eigentlicher Grund der in Frage stehenden Leistung betrachtet werden müssen. Nahestehend sind sodann auch Personen, welchen der Aktionär erlaubt, die Gesellschaft wie eine eigene zu benutzen (vgl. zum Ganzen: Urteil des BGer 2C_970/2012 vom 1. April 2013 E. 3.2; Urteile des BVGer A-1715/2014 vom 19. Januar 2015 E. 4.2.3.1, A-3734/2011 vom 9. Januar 2013 E. 2.3.2, A-5154/2011 vom 24. August 2012 E. 2.3.2).

3.2.3.2 Der neurechtliche Begriff der «eng verbundenen Person» ist in Art. 3 Bst. h MWSTG definiert. Danach gelten als «eng verbundene Personen» «die Inhaber und Inhaberinnen von massgebenden Beteiligungen an einem Unternehmen oder ihnen nahe stehende Personen» und ist eine massgebende Beteiligung 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 in der anwendbaren Fassung vom 1. Januar 2010; AS 2009 5203).

3.2.4 Rechtsfolge einer Leistung zu einem Vorzugspreis an eine (altrechtlich) nahestehende bzw. (neurechtlich) 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 (Urteil des BGer 2C_778/2008 vom 8. April 2009 E. 3.1; zum Ganzen auch: Urteile des BVGer A-2137/2018 vom 15. Januar 2020 E. 3, A-6831/2013 vom 8. Juli 2015 E. 3.2.2.3).

Dieser Drittpreis ist in den meisten Fällen kein exakter Wert, sondern kann nur annäherungsweise bestimmt werden. Die ESTV hat diesfalls eine Schätzung des Werts durchzuführen und sich dabei grundsätzlich an die im Zusammenhang mit der Ermessenseinschätzung entwickelten Prinzipien und Kriterien zu halten (vgl. Urteile des BVGer A-6223/2019 vom 24. Juli 2020 E. 2.4.2, A-3734/2011 vom 9. Januar 2013 E. 2.3.4). Letzteres bedeutet namentlich, dass sich das Bundesverwaltungsgericht bei der Überprüfung der vorinstanzlichen Schätzung des Werts als ausserhalb der Verwaltungsorganisation und Behördenhierarchie stehendes, von der richterlichen Unabhängigkeit bestimmtes Verwaltungsgericht trotz des möglichen Rügegrundes der Unangemessenheit (vgl. Art. 49 Bst. c VwVG) eine gewisse Zurückhaltung auferlegt und dergestalt seine Prüfungsdichte reduziert, und damit grundsätzlich nur dann sein eigenes Ermessen an die Stelle desjenigen der Vorinstanz setzt, wenn dieser bei der Schätzung erhebliche Ermessensfehler unterlaufen sind (vgl. zur Ermessenseinschätzung statt vieler: Urteil des BVGer A-1336/2020 vom 12. Oktober 2021 E. 3.5.5, m.w.H.). Aus den bei der Ermessenseinschätzung geltenden Grundsätzen ist ferner abzuleiten, dass dann, wenn die Voraussetzungen

für eine Schätzung des Werts erfüllt sind (erste Stufe) und die vorinstanzliche Schätzung nicht bereits im Rahmen der durch das Bundesverwaltungsgericht mit der gebotenen Zurückhaltung vorzunehmenden Prüfung als pflichtwidrig erscheint (zweite Stufe), es – in Umkehr der allgemeinen Beweislast – dem Steuerpflichtigen obliegt, den Nachweis für die Unrichtigkeit der Schätzung (dritte Stufe) zu erbringen (Urteile des BVerG A-5556/2019 vom 28. Mai 2020 E. 2.3.5, A-2137/2018 vom 15. Januar 2020 E. 4.3).

3.3 Gemäss der publizierten Praxis der ESTV gilt mit Bezug auf Beherbergungsleistungen an eng verbundene Personen Folgendes (vgl. MWST-Branchen-Info 17 der ESTV, Liegenschaftsverwaltung/Vermietung und Verkauf von Immobilien, Ziff. 7.1.2; gültig ab 1. Januar 2010):

«Wird eine dem unternehmerischen Bereich zugeordnete (im Inland gelegene) Ferienwohnung an eng verbundene Personen (Art. 3 Bst. h MWSTG) unentgeltlich überlassen oder zu einem Vorzugspreis vermietet, so muss der steuerpflichtige Eigentümer hierfür einen Mietwert versteuern, der unter unabhängigen Dritten vereinbart würde (Art. 24 Abs. 2 MWSTG). Liegen keine Werte für die Berechnung des Marktmietwertes vor («Vermietung» an unabhängige Dritte in der entsprechenden Saison), anerkennt die ESTV als solchen Wert den bei den direkten Bundessteuern gültigen Jahreseigenmietwert (s. Rundschreiben vom 21.2.2008 der direkten Bundessteuer, Nr. 2-046-D-2008-d) mit einem Zuschlag von 25 %. Für die Berechnung im Einzelfall wird zudem davon ausgegangen, dass ein Jahr 360 Tage umfasst. Dieser Wert unterliegt der Steuer zum Sondersatz für Beherbergungsleistungen (bei der Vermietung von Ferienwohnungen und -häusern) beziehungsweise zum Normalsatz (bei der blossen Vermietung von Parkplätzen, die nicht als erweiterte Nebenleistung zu einer Beherbergung gilt).»

4.

Im vorliegenden Fall ist zurecht unbestritten, dass die Beschwerdeführerin in der relevanten Zeit Eigentümerin des Ferienhauses in (...) war und dieses Haus der Familie (...) zur freien Verfügung stellte. Ebenso unbestritten ist, dass damit eine Beherbergungsleistung gegeben ist, welche zu versteuern ist. Die betreffenden Familienmitglieder stellen als Hauptaktionäre bzw. Organe der Beschwerdeführerin eng verbundene Personen bzw. nahestehende Personen im Verhältnis zur Beschwerdeführerin dar (E. 3.2.3). Als Entgelt der Beherbergungsleistung ist damit gemäss Art. 33 Abs. 2 Satz 3 aMWSTG bzw. Art. 24 Abs. 2 MWSTG der Drittpreis massgebend, d.h. der Preis, der unter unabhängigen Dritten vereinbart würde (E. 3.2.1). Ein solcher Drittpreis muss geschätzt werden, weil dafür kein exakter Marktpreis existiert (E. 3.2.4). Strittig ist die von der ESTV vorgenommene Schätzung.

4.1

4.1.1 Die ESTV nahm eine kalkulatorische Ermittlung des Drittpreises vor. Sie ging von den Buchwerten der Liegenschaft in der Bilanz der Beschwerdeführerin aus und berechnete die «Anlagekosten ohne den Wert des Bodens» (z.B. für 2011: CHF 4'687'350 - CHF 1 Mio. [Wert des Bodens] = CHF 3'687'350). In der Folge schrieb sie diese Anlagekosten über eine angenommene Lebensdauer von 66 Jahren ab, d.h. sie wandte einen Abschreibungssatz von 1.5% p.a. an (z.B. für 2011 eine Abschreibung von CHF 55'310). Im Weiteren berücksichtigte sie eine Verzinsung der Anlagekosten (inkl. Boden) mit einem Zinssatz von 1.95% (z.B. für 2011 CHF 91'403 [1.95% von 4'687'350]). Im Übrigen bezog sie auch die effektiven Betriebs- und Unterhaltskosten sowie einen Gemeinkosten- und Gewinnzuschlag ein (z.B. für 2011 insgesamt CHF 32'690). Damit resultierte beispielsweise für die Steuerperiode 2011 ein Drittpreis für die Beherbergungsleistungen von CHF 179'404.

4.1.2 Die Beschwerdeführerin kritisiert diese Schätzung u.a. deshalb, weil die ESTV bei der Berechnung der «Anlagekosten ohne den Wert des Bodens» von falschen Annahmen ausgegangen sei. Die ESTV habe einen Bodenwert von bloss CHF 1'000'000 angenommen, obwohl dieser doppelt so hoch sei. In der Folge sei der Abschreibungssatz von 1.5% von einer zu hohen Basis erfolgt.

4.1.3 Aktenkundig ist die Schätzung der Liegenschaft durch den Kanton (...) vom 15. September 2011 (Bewertungsdatum vom 2. August 2011, act. 13). Bei der Liegenschaft handelt es sich gemäss der amtlichen Schätzung um eine Villa mit Anbau in (...). Die Grundstückfläche betrage 7'863 m², davon 6'180 m² Wald. Der Wert des Bodens der restlichen 1'683 m² betrage CHF 4'039'200. Der Realwert der Gebäude ohne Land belaufe sich auf CHF 2'515'100. Als Zeitwert der Gebäude wird CHF 2'201'100 angegeben. Der Verkehrswert der Liegenschaft betrage insgesamt CHF 6'557'000.

Es kann demnach festgestellt werden, dass die Annahmen der ESTV betreffend den Wert der in Frage stehenden Liegenschaft stark von den Werten des ortskundigen kantonalen Amtes abweichen. Dies gilt sowohl für den Wert der Liegenschaft inkl. Boden (z.B. für 2011 ging die ESTV von 4'687'350 anstatt von CHF 6'557'000 gemäss der amtlichen Schätzung aus) als auch für den Wert des Bodens per se (CHF 1'000'000 anstatt rund CHF 4'000'000 gemäss der amtlichen Schätzung). Insbesondere was den Wert des Bodens betrifft, erscheint es überhaupt nicht nachvollziehbar,

weshalb die ESTV auf einen rund viermal tieferen Wert als die ortskundige Schätzungsbehörde abstellt. Entgegen der Ansicht der ESTV darf zur Bemessung des Drittpreises nicht auf Liegenschaftswerte der Buchhaltung abgestützt werden, die – wohl dem Vorsichtsprinzip entsprechend – zu tief angesetzt sind. Die Schätzung des Drittpreises durch die ESTV erscheint dementsprechend bereits aufgrund dieser Unstimmigkeiten als pflichtwidrig vorgenommen (E. 3.2.4).

4.1.4 Es ist zudem überhaupt fraglich, ob eine kalkulatorische Ermittlung des Drittpreises bei der Zurverfügungstellung eines Ferienhauses an eine eng verbundene Person grundsätzlich der Praxis der ESTV entspricht. Denn gemäss ihrer publizierten Praxis kann in solchen Fällen der Drittpreis aufgrund des Eigenmietwertes – unter Berücksichtigung eines Zuschlags von 25% – ermittelt werden (E. 3.3). Die Beschwerdeführerin hat eine solche Schätzung des Drittpreises auch bereits im verwaltungsinternen Verfahren verlangt. Die Eigenmietwerte der Liegenschaft in (...) waren im Übrigen ebenfalls bereits im vorinstanzlichen Verfahren aktenkundig. Gemäss den Einspracheentscheiden der ESTV betrug der Eigenmietwert bis zum 31. Dezember 2010 CHF 56'400 (vgl. E. 1 der Einspracheentscheide) und erhöhte sich ab 2011 aufgrund des Anbaus auf CHF 85'320 p.a. (vgl. Schätzung des Kantons [...] vom 15. September 2011 und E. 1 der Einspracheentscheide). Unter Berücksichtigung des Zuschlags von 25% beliefen sich die massgebenden Drittpreise demnach auf CHF 70'500 (2009) und auf CHF 106'650 (je für 2011 bis 2014). Die ESTV führte weder im vorinstanzlichen Verfahren noch in der Vernehmlassung des Verfahrens vor dem Bundesverwaltungsgericht aus, weshalb sie die Schätzung nicht gemäss der genannten Praxis vorgenommen hat.

4.1.5 Infolge der festgestellten Pflichtwidrigkeit bei der vorgenommenen Schätzung (E. 4.1.3) und des der ESTV verbleibenden Ermessensspielraums hinsichtlich der neu vorzunehmenden Schätzung (E. 3.2.4) rechtfertigt es sich, die Sache betreffend die Steuerperioden 2009 und 2011 bis 2014 zur neuen Schätzung des Drittpreises an die Vorinstanz zurückzuweisen. Die ESTV hat dabei u.a. zu prüfen und zu begründen, ob sie die Schätzung des Drittpreises gemäss ihrer Praxis aufgrund des Eigenmietwertes (mit Zuschlag von 25%) vorzunehmen hat.

5.

5.1 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 Beschwerde führenden 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 2010 E. 7.1; Urteil des BVGer A-978/2020 vom 31. März 2020 E. 4.1).

Die Beschwerdeführerin obsiegt mit Bezug auf die Steuerperiode 2010 aufgrund der eingetretenen Verjährung und gilt auch in Bezug auf die übrigen Steuerperioden als obsiegend, weil der Verfahrensausgang grundsätzlich noch offen ist. Ihr sind daher keine Verfahrenskosten aufzuerlegen. Der geleistete Kostenvorschuss von insgesamt CHF 2'700 ist ihr zurückzuerstatten. Der unterliegenden Vorinstanz können als Bundesbehörde keine Verfahrenskosten auferlegt werden (Art. 63 Abs. 2 VwVG).

5.2 Die Vorinstanz hat der obsiegenden Beschwerdeführerin eine Parteientschädigung auszurichten (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]). Eine Kostennote wurde nicht eingereicht. Die Parteientschädigung wird demnach praxisgemäss auf insgesamt CHF 4'000 festgesetzt.

Demnach erkennt das Bundesverwaltungsgericht:

1.

Die Verfahren A-4190/2020 und A-4195/2020 werden vereinigt.

2.

Die Beschwerden werden im Sinne der Erwägungen gutgeheissen.

3.

Die Einspracheentscheide der Eidgenössischen Steuerverwaltung vom 24. Juni 2020 werden aufgehoben und die Sache zur Fällung von neuen Einspracheentscheiden betreffend die Jahre 2009 und 2011 bis 2014 im Sinne der Erwägungen an die Eidgenössische Steuerverwaltung zurückgewiesen.

4.

Es werden keine Verfahrenskosten erhoben. Die Kostenvorschüsse von insgesamt CHF 2'700 werden der Beschwerdeführerin nach Eintritt der Rechtskraft des vorliegenden Entscheids zurückerstattet.

5.

Die Eidgenössische Steuerverwaltung wird verpflichtet, der Beschwerdeführerin eine Parteientschädigung von insgesamt CHF 4'000 zu bezahlen.

6.

Dieses Urteil geht an:

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

Der vorsitzende Richter:

Der Gerichtsschreiber:

Jürg Steiger

Roger Gisclon

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: