



## Urteil vom 9. Januar 2025

---

Besetzung

Richterin Iris Widmer (Vorsitz),  
Richterin Annie Rochat Pauchard,  
Richter Jürg Steiger,  
Gerichtsschreiberin Anna Begemann.

---

Parteien

**A. \_\_\_\_\_ AG,**  
(...),  
vertreten durch  
lic. iur. Armin Thaler, Rechtsanwalt und Notar, und  
Dr. iur. Kevin J. Müller, Rechtsanwalt und Notar,  
(...),  
Beschwerdeführerin,

gegen

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

---

Gegenstand

Mehrwertsteuer; Steuerperioden 2013 bis 2017;  
geldwerte Leistungen.

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

**A.a** Die A. \_\_\_\_\_ AG mit Sitz in (Ort) (nachfolgend: Steuerpflichtige) bezweckt gemäss Auszug aus dem Handelsregister des (Kantons) (Zweck). Sie ist seit dem (Datum) im Register der mehrwertsteuerpflichtigen Personen der ESTV eingetragen.

**A.b** Alleinaktionärin der Steuerpflichtigen ist die B. \_\_\_\_\_ AG, welche zu 100 % im Privatvermögen von X. \_\_\_\_\_ und Y. \_\_\_\_\_ gehalten wird. Die B. \_\_\_\_\_ AG besitzt neben den Aktien der Steuerpflichtigen auch sämtliche Aktien der C. \_\_\_\_\_ AG. Bei Letzterer handelt es sich somit um die Schwestergesellschaft der Steuerpflichtigen (nachfolgend daher auch als Schwestergesellschaft bezeichnet).

**A.c** Im Vermögen der Steuerpflichtigen befindet sich unter anderem die Liegenschaft «A.a \_\_\_\_\_» (nachfolgend: Liegenschaft), welche die Steuerpflichtige an die C. \_\_\_\_\_ AG vermietet bzw. verpachtet hat. Letztere bezweckt die (Zweck). Mietbeginn war gemäss Mietvertrag vom (Datum) der (Datum).

**A.d** Die Steuerpflichtige beschäftigte im streitbetroffenen Zeitraum (Steuerperioden 2013 bis 2017) zwei Mitarbeitende je zu einem Teilzeitpensum, die auch für X. \_\_\_\_\_ und Y. \_\_\_\_\_ arbeiteten: Z. \_\_\_\_\_ arbeitete zu 40 % für die Steuerpflichtige und zu 60 % für (das Ehepaar X. \_\_\_\_\_ und Y. \_\_\_\_\_), W. \_\_\_\_\_ arbeitete ca. 20 % ihres Pensums für die Steuerpflichtige und 80 % für das (das Ehepaar X. \_\_\_\_\_ und Y. \_\_\_\_\_).

**B.**

**B.a** Mit Schreiben vom 18. Dezember 2018 kündigte die Eidgenössische Steuerverwaltung (nachfolgend: ESTV) eine MWST-Kontrolle der Steuerpflichtigen betreffend die Steuerperioden 2013 bis 2017 (Zeit vom 1. Januar 2013 bis 31. Dezember 2017) an. Die Kontrolle wurde am 28. Februar 2019 am Domizil der (Treuhanderin) in (Ort) durchgeführt.

**B.b** In Folge erliess die ESTV die Einschätzungsmittteilung (EM) Nr. (...) vom 11. Juli 2019, mit welcher sie für die kontrollierten Steuerperioden Mehrwertsteuern in Höhe von Fr. 125'533.– zzgl. Verzugszins ab dem 3. August 2016 (mittlerer Verfall) nachforderte.

**B.c** Mit Eingabe vom 9. August 2019 bestritt die Steuerpflichtige die Nachforderungen gemäss Einschätzungsmittteilung vom 11. Juli 2019. Sie

beantragte die Rückerstattung der unter Vorbehalt bezahlten Mehrwertsteuer von Fr. 125'533.– zzgl. Zinsen. Es sei neu festzustellen, dass sie in der Steuerperiode 2013 eine Steuerforderung von Fr. 81.85, in der Steuerperiode 2014 eine Steuerforderung von Fr. 79.85, in der Steuerperiode 2015 eine Steuerforderung von Fr. 80.20, in der Steuerperiode 2016 eine Steuerforderung von Fr. 239.90 und in der Steuerperiode 2017 eine Steuerforderung von Fr. 314.75 aufgrund der Steuerkontrolle zu entrichten habe.

**B.d** Mit Verfügung vom 7. Juli 2021 bestätigte die ESTV die Steuernachforderung gemäss EM Nr. (...) vom 11. Juli 2019 in Höhe von Fr. 125'533.–

**B.e** Mit Eingabe vom 8. September 2021 erhob die Steuerpflichtige Einsprache gegen die Verfügung vom 7. Juli 2021 und stellte gleichzeitig den Antrag, die Einsprache sei gestützt auf Art. 83 Abs. 4 des Bundesgesetzes vom 12. Juni 2009 über die Mehrwertsteuer (MWSTG, SR 641.20) als Beschwerde ans Bundesverwaltungsgericht weiterzuleiten. Ferner stellte sie die Anträge, die Verfügung vom 7. Juli 2021 sei aufzuheben und es sei ihr die unter Vorbehalt zu viel bezahlte Mehrwertsteuer von Fr. 125'533.– zzgl. Zins zurückzuerstatten. Es sei neu festzustellen, dass sie in der Steuerperiode 2013 eine Steuerforderung von Fr. 81.85, in der Steuerperiode 2014 eine Steuerforderung von Fr. 79.85, in der Steuerperiode 2015 eine Steuerforderung von Fr. 80.20, in der Steuerperiode 2016 eine Steuerforderung von Fr. 239.90 und in der Steuerperiode 2017 eine Steuerforderung von Fr. 314.75 aufgrund der Steuerkontrolle zu entrichten habe; unter Kosten- und Entschädigungsfolge zu Lasten der Vorinstanz.

**B.f** Mit Urteil A-4155/2021 vom 31. Mai 2022 hiess das Bundesverwaltungsgericht die Beschwerde der Steuerpflichtigen «insofern gut, als die Sache im Sinne der Erwägungen 3.1.4 und 3.2.7 an die Vorinstanz zurückgewiesen» wurde.

## **C.**

**C.a** Nachdem gegen das Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-4155/2021 vom 31. Mai 2022 weder seitens der Beschwerdeführerin noch seitens der ESTV Beschwerde an das Bundesgericht erhoben wurde, nahm die ESTV das vorliegende Verfahren im Sinne der Rückweisung wieder auf. Mit Verfügung vom 9. Oktober 2023 setzte die ESTV die Steuerforderung gegenüber der Steuerpflichtigen betreffend die Steuerperioden 2013 bis 2017 (Zeit vom 1. Januar 2013 bis 31. Dezember 2017) gemäss

Ziff. 3 der Erwägungen fest (Dispositiv-Ziff. 1). Infolge Anerkennung sei die Steuernachforderung für die Steuerperiode 2013 im Umfang von (gerundet) Fr. 82.–, die Steuer[nach]forderung für die Steuerperiode 2014 im Umfang von (gerundet) Fr. 80.–, die Steuernachforderung für die Steuerperiode 2015 im Umfang von (gerundet) Fr. 80.–, die Steuernachforderung für die Steuerperiode 2016 im Umfang von (gerundet) Fr. 240.– sowie die Steuernachforderung für die Steuerperiode 2017 im Umfang von (gerundet) Fr. 315.– zzgl. Verzugszins ab dem 3. August 2016 in Rechtskraft erwachsen (Dispositiv-Ziff. 2). Sie forderte von der Steuerpflichtigen betreffend die Steuerperioden 2013 bis 2017 zusätzlich zu den in Rechtskraft erwachsenen Steuernachforderungen Mehrwertsteuern in Höhe von Fr. 132'562.– zzgl. Verzugszins seit dem 3. August 2016 nach (Dispositiv-Ziff. 3).

**C.b** Mit Eingabe vom 9. November 2023 erhob die Steuerpflichtige Einsprache gegen die Verfügung vom 9. Oktober 2023. Sie beantragte, die angefochtene Verfügung sei aufzuheben und die Sache im Sinne der Einsprache neu zu beurteilen.

**C.c** Mit Einspracheentscheid vom 22. Dezember 2023 wies die ESTV die Einsprache der Steuerpflichtigen ab (Dispositiv-Ziff. 1). Sie setzte die Steuerforderung gegenüber der Steuerpflichtigen betreffend die Steuerperioden 2013-2017 (Zeit vom 1. Januar 2013 bis 31. Dezember 2017) gemäss Ziff. 3 der Erwägungen fest (Dispositiv-Ziff. 2). Sie forderte von der Steuerpflichtigen betreffend die besagten Steuerperioden zusätzlich zu den in Rechtskraft erwachsenen Steuernachforderungen gemäss Ziff. 2 des Dispositivs der Verfügung vom 9. Oktober 2023 Mehrwertsteuern in Höhe von Fr. 132'562.– zzgl. Verzugszins ab dem 3. August 2016 nach (Dispositiv-Ziff. 3).

#### **D.**

**D.a** Mit Eingabe vom 1. Februar 2024 erhebt die Steuerpflichtige (nachfolgend: Beschwerdeführerin) Beschwerde gegen den Einspracheentscheid der ESTV (nachfolgend auch: Vorinstanz) vom 22. Dezember 2023 beim Bundesverwaltungsgericht. Sie beantragt, der angefochtene Einspracheentscheid sei aufzuheben und die Sache zur Neuberechnung der Mehrwertsteuerforderung an die Vorinstanz zurückzuweisen. Es seien keine Verfahrenskosten aufzuerlegen und es sei ihr eine angemessene Parteientschädigung (zzgl. MWST) zuzusprechen.

**D.b** Mit Vernehmlassung vom 21. März 2024 beantragt die Vorinstanz, die Beschwerde vom 1. Februar 2024 sei abzuweisen. Eventualiter sei die Mehrwertsteuerforderung betreffend die Steuerperioden 2013-2017 um Fr. 7'700.– auf Fr. 141'059.– zzgl. Verzugszins ab dem 3. August 2016 zu erhöhen. Die Kosten des Verfahrens seien der Beschwerdeführerin aufzuerlegen.

**D.c** Die Beschwerdeführerin repliziert mit Eingabe vom 24. April 2024. Sie hält im Wesentlichen an ihren Anträgen und an deren Begründung fest.

**D.d** Die Vorinstanz dupliziert mit Eingabe vom 16. Mai 2024.

**D.e** Mit Zwischenverfügung vom 16. Juli 2024 werden die Vorinstanz und die Beschwerdeführerin aufgefordert, weitere Unterlagen im Zusammenhang mit der Schätzung des drittpreiskonformen Mietzinses für die Liegenschaft «A.a \_\_\_\_\_» einzureichen. Die Beschwerdeführerin wird aufgefordert, sich zu den im Rahmen der von ihr eingereichten Mietzinsschätzung verwendeten Zahlen zu äussern bzw. diese mit geeigneten Unterlagen zu untermauern. Sie wird zudem aufgefordert, sich zu den Diskrepanzen zwischen der von ihr eingereichten Schätzung und der Grundstückschätzung der Grundstückschätzungskommission des (Kantons) zu äussern.

**D.f** Mit Eingaben vom 5. August 2024 bzw. 9. September 2024 kommen die Vorinstanz und die Beschwerdeführerin den Aufforderungen nach.

**D.g** Mit Zwischenverfügung vom 11. September 2024 werden den Verfahrensparteien ihre Eingaben wechselseitig zugestellt. Gleichzeitig wird ihnen eine Frist zur Stellungnahme eingeräumt. Die Vorinstanz wird aufgefordert, sich zur Marktgerechtigkeit bzw. Drittpreiskonformität der Schätzung der Grundstückschätzungskommission des (Kantons) vom 30. September 2015 einerseits sowie der von der Beschwerdeführerin eingereichten Schätzung andererseits zu äussern.

**D.h** Mit Eingabe vom 1. Oktober 2024 nimmt die Vorinstanz aufforderungsgemäss Stellung. In der Beilage zur Stellungnahme lässt sie dem Bundesverwaltungsgericht zudem unter anderem ein als «vertraulich» bezeichnetes Dossier zukommen. In diesem legte die Vorinstanz Revisionsberichte bzw. Jahresrechnungen von – nach ihrer Auffassung – mit der Beschwerdeführerin vergleichbaren Betrieben offen.

**D.i** Mit Zwischenverfügung vom 3. Oktober 2024 hält das Bundesverwaltungsgericht u.a. fest, dass es mit Blick auf das in Art. 74 Abs. 1 MWSTG

verankerte Steuergeheimnis beabsichtige, der Beschwerdeführerin keine Einsicht in das vertrauliche Dossier zu gewähren; dass ein entsprechendes Akteneinsichtsgesuch voraussichtlich abzulehnen wäre; dass das Dossier rechtsprechungsgemäss allenfalls im Sinne einer Plausibilitätskontrolle verwendet werden dürfe; dass über diese Frage im Endentscheid zu befinden sei.

**D.j** Mit Eingabe vom 24. Oktober 2024 nimmt die Beschwerdeführerin erneut Stellung. Die Vorinstanz lässt sich mit Eingabe vom 7. November 2024 ebenfalls erneut vernehmen. Beide Verfahrensparteien halten im Wesentlichen an ihren Standpunkten und an ihren Verfahrensanträgen fest.

*Auf die detaillierten Vorbringen der Parteien und die Beweismittel wird – soweit dies für den Entscheid wesentlich ist – im Rahmen der nachfolgenden Erwägungen eingegangen.*

## **Das Bundesverwaltungsgericht zieht in Erwägung:**

### **1.**

**1.1** Das Bundesverwaltungsgericht beurteilt gemäss Art. 31 des Verwaltungsgerichtsgesetzes vom 17. Juni 2005 (VGG, SR 173.32) Beschwerden gegen Verfügungen nach Art. 5 des Verwaltungsverfahrensgesetzes vom 20. Dezember 1968 (VwVG, SR 172.021), sofern keine Ausnahme nach Art. 32 VGG gegeben ist. Eine solche Ausnahme liegt hier nicht vor. Der angefochtene Einspracheentscheid vom 22. Dezember 2023 stellt eine Verfügung im Sinne von Art. 5 VwVG dar. Die Vorinstanz ist eine Behörde im Sinne von Art. 33 VGG. Das Bundesverwaltungsgericht ist demnach für die Beurteilung der vorliegenden Beschwerde sachlich zuständig.

**1.2** Das Verfahren richtet sich nach dem VwVG, soweit das VGG oder das MWSTG nichts anderes bestimmen (Art. 37 VGG, vgl. Art. 81 Abs. 1 MWSTG).

**1.3** Die Beschwerdeführerin ist zur Erhebung der Beschwerde berechtigt (Art. 48 Abs. 1 VwVG). Sie hat diese zudem form- und fristgerecht eingereicht (Art. 50 Abs. 1 und Art. 52 Abs. 1 VwVG). Auf die Beschwerde ist demnach einzutreten.

### **1.4**

**1.4.1** Anfechtungsobjekt im Verfahren vor dem Bundesverwaltungsgericht bildet der vorinstanzliche Entscheid, soweit er im Streit liegt (vorliegend der Einspracheentscheid vom 22. Dezember 2023). Das Anfechtungsobjekt grenzt den Umfang des Streitgegenstands ein. Letzterer wird durch die Parteianträge definiert und braucht mit dem Anfechtungsobjekt nicht übereinzustimmen. Er darf im Laufe des Beschwerdeverfahrens eingeschränkt, jedoch nicht erweitert oder qualitativ verändert werden (BGE 131 II 200 E. 3.2; 131 V 164 E. 2.1; BVGE 2010/19 E. 2.1; statt vieler: Urteil des BVGer A-187/2021 vom 12. Februar 2022 E. 1.4).

**1.4.2** Gemäss der Beschwerdeführerin liegen im vorliegenden Verfahren zwei Streitpunkte vor: Einerseits ist zu klären, wie ihre Leistung aus Personalverleih gegenüber den Aktionären der Muttergesellschaft zu beziffern ist. Andererseits ist strittig, wie der Mietzins zwischen ihr und ihrer Schwes-tergesellschaft aus mehrwertsteuerlicher Sicht zu berechnen ist (vgl. Beschwerde, Ziff. III.2).

**1.4.3** Zu Recht nicht im Streit liegen die Aufrechnung der Vorinstanz in Bezug auf die gemischte Verwendung einer weiteren, hier nicht streitgegenständlichen Liegenschaft bzw. die damit zusammenhängenden Nachforderungen in Höhe von Fr. 81.85 für die Steuerperiode 2013, Fr. 79.85 für die Steuerperiode 2014, Fr. 80.20 für die Steuerperiode 2015, Fr. 239.90 für die Steuerperiode 2016 und Fr. 314.75 für die Steuerperiode 2017. Diese waren von der Beschwerdeführerin bereits im vorangehenden Verfahren vor dem Bundesverwaltungsgericht akzeptiert worden und waren nicht Streitgegenstand jenes Verfahrens (vgl. Urteil des BVGer A-4155/2022 vom 31. Mai 2022 Sachverhalt Bst. C und E. 1.5). Sie können demnach auch nicht Streitgegenstand des vorliegenden Verfahrens sein, weil dies einer Erweiterung des Streitgegenstands gleichkäme (vgl. jedoch die Ausführungen zu diesen Forderungen im Zusammenhang mit der absoluten Verjährung E. 3.2.1).

## **1.5**

**1.5.1** Das Bundesverwaltungsgericht entscheidet in der Sache oder weist diese ausnahmsweise mit verbindlichen Weisungen an die jeweilige Vorinstanz zurück (Art. 61 Abs. 1 VwVG). Eine Rückweisung an die Vorinstanz ist namentlich dann angezeigt, wenn eine aufwendigere Beweiserhebung nachgeholt werden muss, da Vorinstanzen mit den Verhältnissen besser vertraut und aufgrund ihrer funktionellen und instrumentellen Ausstattung in der Regel besser in der Lage sind, die erforderlichen

Abklärungen durchzuführen (vgl. Urteile des BVGer A-4354/2020 vom 21. September 2020 E. 4.1; A-358/2018 vom 10. Januar 2019 E. 2.3).

**1.5.2** Rückweisungsentscheide gelten grundsätzlich als Zwischenentscheide, weil sie das Verfahren nicht abschliessen (BGE 142 II 363 E. 1.1; 142 V 551 E. 3.2; 141 V 330 E. 1.1). Sie können (nur, aber immerhin) unter den Voraussetzungen von Art. 93 Abs. 1 des Bundesgesetzes vom 17. Juni 2005 über das Bundesgericht (Bundesgerichtsgesetz, BGG, SR 173.110) selbstständig beim Bundesgericht angefochten werden (vgl. BGE 133 V 477 E. 4.1.2). Dient ein Rückweisungsentscheid aber einzig noch der (rechnerischen) Umsetzung des oberinstanzlich Angeordneten und verbleibt der Unterinstanz daher keinerlei Entscheidungsspielraum mehr, nimmt die Praxis einen anfechtbaren (Quasi-)Endentscheid im Sinne von Art. 90 BGG an (BGE 142 II 20 E. 1.2; 140 V 321 E. 3.2; Urteil des BGer 2C\_676 vom 22. August 2018 E. 2.3).

Ein Rückweisungsentscheid im Sinn eines anfechtbaren Endentscheids wird bei unterlassener Anfechtung formell und damit auch materiell rechtskräftig. Verweist das Dispositiv eines solchen Entscheids ausdrücklich auf die Erwägungen, werden diese zu dessen Bestandteil und haben, soweit sie zum Streitgegenstand gehören, an der Rechtskraft teil (BGE 120 V 233 E. 1a; Urteil des BGer 8C\_272/2011 vom 11. November 2011 E. 1.3; Urteil des BVGer A-1028/2021 vom 26. August 2021 E. 1.3.4).

Ist ein Rückweisungsentscheid vor Bundesgericht *nicht* anfechtbar, bleibt die Möglichkeit, im Anschluss an den aufgrund des Rückweisungsentscheids neu ergehenden Endentscheid an das Bundesgericht zu gelangen; die im Rückweisungsentscheid entschiedenen Aspekte begründen keine res iudicata (Art. 93 Abs. 3 BGG; BGE 142 II 363 E. 1.1; Urteil des BGer 2C\_676/2018 vom 22. August 2018 E. 2.3 und 3.4).

**1.5.3** Namentlich im Abgaberecht kann ein Entscheid in mehrere Teilentscheide bzw. Rückweisungsentscheide aufgeteilt werden, wenn der angefochtene Entscheid mehrere Abgabeperioden umfasst, wobei das Gericht hinsichtlich einzelner Perioden kassatorisch, bezüglich anderer aber bestätigend bzw. reformatorisch entscheidet. In einem derartigen Fall verbietet sich eine einheitliche Qualifikation. Es liegt diesfalls für jede streitbetroffene Abgabeperiode je ein Teilentscheid oder Rückweisungsentscheid vor. Wurden für eine Steuerperiode einzelne Aspekte definitiv entschieden, bezüglich anderer Aspekte betreffend *dieselbe* Periode jedoch kassatorisch geurteilt, so liegt ein einheitlicher Rückweisungsentscheid vor,

der – je nach Ausgestaltung – entweder als Zwischen- oder als (Quasi-)Endentscheid zu würdigen ist (vgl. Urteile des BGer 2C\_676/2018 vom 22. August 2018 E. 3.2; 2C\_1076/2017 vom 3. Januar 2018 E. 3.2; 2C\_824/2017 vom 20. Oktober 2017 E. 3.3.1 mit Hinweisen; Urteile des BVGer A-5826/2022 vom 23. April 2024 E. 1.5.2 in fine; A-1028/2021 vom 26. August 2021 E. 1.3.2 in fine).

## **1.6**

**1.6.1** Die Behörde, an die zurückgewiesen wird, die Partei und auch das mit der Sache nochmals befasste Gericht selbst, sind an die Erwägungen im Rückweisungsentscheid gebunden. Würde sich die Rückweisungsinstanz über die verbindlichen Erwägungen der zurückweisenden Instanz hinwegsetzen, läge eine Rechtsverweigerung vor. Die rechtliche Beurteilung, mit der die Zurückweisung begründet wird, muss der neuen Entscheidung zugrunde gelegt werden. Eine freie Überprüfung durch das ein zweites Mal angerufene Gericht ist nur noch möglich betreffend jene Punkte, die im Rückweisungsentscheid nicht entschieden wurden oder bei Vorliegen neuer Sachumstände (Urteile des BVGer A-5826/2022 vom 23. April 2024 E. 1.6.1; A-1028/2021 vom 26. August 2021 E. 1.3.4 m.w.H.).

**1.6.2** Soweit eine freie Prüfung möglich ist, kann das Bundesverwaltungsgericht den angefochtenen Entscheid grundsätzlich 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).

**1.7** Der vorliegend zu beurteilende Sachverhalt betrifft die Steuerperioden 2013 bis 2017. Somit ist in casu das am 1. Januar 2010 in Kraft getretene MWSTG gemäss den in den Jahren 2013 bis 2017 gültig gewesenen Fassungen massgebend; mitsamt der zugehörigen Mehrwertsteuerverordnung vom 27. November 2009 (MWSTV, SR 641.201). Darauf wird nachfolgend – wo nicht anders vermerkt – referenziert.

Soweit im Folgenden auf die Rechtsprechung zum früheren Bundesgesetz vom 2. September 1999 über die Mehrwertsteuer (aMWSTG; AS 2000 1300) verwiesen wird, liegt der Grund darin, dass diese im vorliegenden Fall auch für das MWSTG übernommen werden kann.

## **2.**

**2.1** Gemäss Art. 43 Abs. 1 MWSTG wird die Steuerforderung rechtskräftig durch eine in Rechtskraft erwachsene Verfügung, einen in Rechtskraft erwachsenen Einspracheentscheid oder ein in Rechtskraft erwachsenes Urteil (Bst. a); die schriftliche Anerkennung oder die vorbehaltlose Bezahlung einer Einschätzungsmitteilung durch die steuerpflichtige Person (Bst. b); den Eintritt der Festsetzungsverjährung (Bst. c).

Die Anerkennung i.S.v. Art. 43 Abs. 1 Bst. b MWSTG kann sich auch lediglich auf einen Teil des in der Einschätzungsmitteilung genannten Betrags beziehen. In diesem Fall erwächst die Steuerforderung gestützt auf Art. 43 Abs. 1 Bst. b MWSTG nur in diesem Umfang in Rechtskraft (vgl. Urteil des BGer 2C\_392/2022 vom 15. November 2022 E. 3.6 f.; Urteile des BVGer A-4347/2022 vom 26. April 2024 E. 3; A-5049/2020 vom 16. August 2022 E. 1.5.2; A-4848/2021 vom 1. April 2022 E. 5.2.3 [bestätigt mit Urteil des BGer 2C\_392/2022 vom 15. November 2022]).

**2.2** 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 2013 seit dem 1. Januar 2024 keine zusätzliche Mehrwertsteuer mehr erhoben werden (vgl. Urteil des BVGer A-4281/2022 vom 4. März 2024 E. 2.2).

**2.3** Im öffentlichen Recht und damit auch im Steuerrecht führt der Eintritt der Verjährung zum Untergang der Forderung. Dies im Gegensatz zum Zivilrecht, in welchem der Eintritt der Verjährung lediglich die Durchsetzbarkeit einer Forderung betrifft (BVGE 2009/12 E. 6.3.2.1 ff.). Die Verjährung einer Mehrwertsteuerforderung ist von Amtes wegen zu prüfen, wenn das Gemeinwesen Gläubiger der Forderung ist (BGE 142 II 182 E. 3.2.1; BVGE 2009/12 E. 6.3.1; Urteile des BVGer A-4281/2022 vom 4. März 2024 E. 2.1; A-4948/2022 vom 13. September 2023 E. 2.2.2 [bestätigt mit Urteil des BGer 9C\_675/2023 vom 6. Dezember 2023]).

## **3.**

Vorliegend ist in einem ersten Schritt auf die Frage einzugehen, ob die Steuerforderungen für die Steuerperioden 2013 und 2014 absolut verjährt sind und wenn ja, in welchem Umfang.

### **3.1**

**3.1.1** Die Vorinstanz ist zusammengefasst der Auffassung, die absolute Festsetzungsverjährung für die Steuerperiode 2013 (und wohl auch 2014)

sei gewahrt. Mit Bezug auf die Steuerperioden 2013 und 2014 liege mit dem Urteil A-4155/2021 vom 31. Mai 2022 ein materiell rechtskräftiger Endentscheid (Teilentscheid) vor. Gemäss der Rechtsprechung des Bundesgerichts sei die Frage, ob ein (Quasi-)Endentscheid oder aber ein Zwischenentscheid vorliege, für jede Abgabeperiode gesondert zu prüfen. Mit Bezug auf die Steuerperioden 2013 und 2014 betreffe die Rückweisung des Bundesverwaltungsgerichts nur die Neuberechnung der Nachforderung hinsichtlich des Personalverleihs zwischen der Beschwerdeführerin und dem ihr eng verbundenen (Ehepaar X. \_\_\_\_\_ und Y. \_\_\_\_\_). Das Bundesverwaltungsgericht habe entschieden, dass ein steuerbarer Personalverleih vorliege und die Sache zur Neuberechnung der Mehrwertsteuer an sie (die ESTV) zurückgewiesen. Dabei habe das Bundesverwaltungsgericht im Urteil konkrete Vorgaben zur Neuberechnung gemacht bzw. die Steuerfaktoren festgesetzt, weshalb sie keinen Beurteilungsspielraum im Sinne der bundesgerichtlichen Rechtsprechung gehabt und der Rückweisungsentscheid nur der rechnerischen Umsetzung der Vorgaben gedient habe. Ob es sich beim Rückweisungsentscheid betreffend die Steuerperioden 2015-2017 ebenfalls um einen (Quasi-)Endentscheid handle, könne offengelassen werden, da die absolute Verjährung für diese Steuerperioden zum jetzigen Zeitpunkt noch nicht eingetreten sei und auch nicht unmittelbar bevorstehe.

**3.1.2** Die Beschwerdeführerin ist hingegen der Ansicht, die Steuerforderung für die Steuerperiode 2013 sei absolut verjährt.

**3.2** Für die Steuerperiode 2013 ist am 1. Januar 2024 die absolute Festsetzungsverjährung eingetreten (vgl. E. 2.2). Es ist demnach zu prüfen, ob bzw. inwieweit vorliegend die Steuerforderung für die Steuerperiode 2013 vor dem 1. Januar 2024 rechtskräftig festgesetzt geworden ist. Rechtskräftig wird eine Steuerforderung u.a. durch ein in Rechtskraft erwachsenes Urteil sowie die (vollständige oder teilweise) Anerkennung einer Einschätzungsmittelteilung (vgl. E. 2.1).

**3.2.1** Bereits im Rahmen des Beschwerdeverfahrens A-4155/2021 hat die Beschwerdeführerin Steuerforderungen im Umfang von Fr. 81.85 für die Steuerperiode 2013 (sowie im Umfang von Fr. 79.85 für die Steuerperiode 2014, Fr. 80.20 für die Steuerperiode 2015, Fr. 239.90 für die Steuerperiode 2016 und Fr. 314.75 für die Steuerperiode 2017) anerkannt (vgl. E. 1.4.3). Diese Forderungen sind durch die Anerkennung vor Eintritt der absoluten Verjährung in Rechtskraft erwachsen. Sie sind somit nicht absolut verjährt.

### 3.2.2

**3.2.2.1** Mit Bezug auf die übrige Steuerforderung für die Steuerperiode 2013 in Höhe von Fr. 7'647.15 (Fr. 7'729.– - Fr. 81.85) ist zu prüfen, ob diese mit dem Urteil des BVGer A-4155/2021 vom 31. Mai 2022 rechtskräftig geworden ist. Dies ist dann zu bejahen, wenn hinsichtlich dieser Abgabeperiode ein Teilentscheid vorliegt, der mangels Anfechtung materiell in Rechtskraft erwachsen ist. Ein solcher (Quasi-)Endentscheid liegt dann vor, wenn die Rückweisung noch der (rechnerischen) Umsetzung des oberinstanzlich Angeordneten dient und der Unterinstanz daher keinerlei Entscheidungsspielraum mehr zukommt (vgl. E. 1.5.1 f.). In diesem Fall wäre die absolute Festsetzungsverjährung gemäss Art. 41 Abs. 6 MWSTG trotz der erfolgten Rückweisung gewahrt (vgl. Urteil des BGer 2C\_368/2022 vom 16. Dezember 2022 E. 4.3 [mit Bezug auf eine Rückweisung zur Neuberechnung der Kürzung des Vorsteuerabzugs bei der Mehrwertsteuer]; 2C\_974/2019 vom 17. Dezember 2020 E. 16; 2C\_138/2020 vom 3. Dezember 2020 E. 8).

**3.2.2.2** Das Bundesverwaltungsgericht hat die Beschwerde der Beschwerdeführerin mit Urteil A-4155/2021 vom 31. Mai 2022 «insofern gutgeheissen, als die Sache im Sinne der Erwägungen 3.1.4 und 3.2.7 an die Vorinstanz zurückgewiesen» wurde (vgl. Sachverhalt Bst. B.f). Wie die Vorinstanz zutreffend ausführt, ist hinsichtlich der Steuerperioden 2013 und 2014 indes nur die E. 3.1.4 des zitierten Urteils einschlägig, da die Vermietung der Liegenschaft an die Schwestergesellschaft erst ab dem Jahr 2015 erfolgte (Sachverhalt Bst. A.c). Die E. 3.2.7 ist demnach mit Bezug auf die vorliegend interessierenden Steuerperioden (2013 und 2014) nicht weiter beachtlich. In E. 3.1.4 des Urteils A-4155/2021 vom 31. Mai 2022 führte das Bundesverwaltungsgericht Folgendes aus:

«Auch wenn die Beschwerdeführerin die Schätzung der konkret geschuldeten Mehrwertsteuer nicht beanstandet, ist von Amtes wegen zu beurteilen, ob die Vorinstanz den Drittpreis pflichtgemäss festgesetzt hat.

Das Entgelt für den Personalverleih hat die Vorinstanz geschätzt, indem sie zum Lohn sowohl von Z. \_\_\_\_\_ als auch W. \_\_\_\_\_, der auf die Arbeiten beim (Ehepaar X. \_\_\_\_\_ und Y. \_\_\_\_\_) entfällt, einen Zuschlag von 20 % für Arbeitgeberbeiträge, Infrastruktur und Gewinn hinzugerechnet hat. Die Arbeitgeberbeiträge ergeben sich jedoch konkret aus der Buchhaltung der Beschwerdeführerin (Kontonummern [...]). Inwiefern ein Zuschlag für die Infrastruktur einer pflichtgemässen Ermessenseinschätzung durch die Vorinstanz gerecht wird, ist nicht nachvollziehbar, stellt doch die Beschwerdeführerin –

soweit ersichtlich – für die Arbeiten beim (Ehepaar X.\_\_\_\_\_ und Y.\_\_\_\_\_) keine Infrastruktur zur Verfügung. Nicht zu beanstanden ist ein Gewinnzuschlag, wobei die Vorinstanz nicht ausführt, wie hoch sie diesen bemessen hat. Eine Neuberechnung durch das Bundesverwaltungsgericht ist damit nicht möglich. Zwar könnte dieses selbst eine Annahme treffen, allerdings ginge die Beschwerdeführerin dann einer Instanz verlustig.»

Die Rückweisung gemäss der E. 3.1.4 beinhaltet somit die Vornahme einer pflichtgemässen Festsetzung des Drittpreises für den Personalverleih von Z.\_\_\_\_\_ und W.\_\_\_\_\_ an das (Ehepaar X.\_\_\_\_\_ und Y.\_\_\_\_\_) durch die Vorinstanz. Das Bundesverwaltungsgericht macht der Vorinstanz präzise Vorgaben betreffend den Zuschlag für die Arbeitgeberbeiträge, welcher nicht pauschal zu den Lohnkosten zu schlagen, sondern konkret der Buchhaltung der Beschwerdeführerin zu entnehmen sei. Diesbezüglich blieb der Vorinstanz – wie diese zu Recht festhält – kein Ermessensspielraum. Zumindest mit Bezug auf den Gewinnzuschlag verfügt die Vorinstanz jedoch über ein Ermessen, da das Bundesverwaltungsgericht ausdrücklich darauf verzichtete, hierzu selbst eine Annahme zu treffen, um zu verhindern, dass die Beschwerdeführerin einer Instanz verlustig gehe. Hinsichtlich des Gewinnzuschlags diene die Rückweisung demnach nicht einzig der rechnerischen Umsetzung des oberinstanzlich Angeordneten. Vor diesem Hintergrund ist hinsichtlich der Steuerperioden 2013 und 2014 von einem einheitlichen Zwischenentscheid auszugehen, der nicht materiell in Rechtskraft erwachsen ist. Denn eine «Aufspaltung» in bereits definitiv entschiedene und noch zu klärende Teilaspekte einer bestimmten Steuerperiode ist nach der bundesgerichtlichen Rechtsprechung nicht möglich (vgl. E. 1.5.3). Damit ein Rückweisungsentscheid als (Quasi-)Endentscheid angesehen werden kann, müssen vielmehr *alle* zu beurteilenden Steuerfaktoren entschieden worden sein (vgl. Urteil des BGer 2C\_824/2017 vom 20. Oktober 2017 E. 3.3.1).

**3.2.3** Zusammengefasst wurde die Steuernachforderung betreffend die Steuerperiode 2013 nicht mit Urteil vom 31. Mai 2022 rechtskräftig festgesetzt. Somit ist die Beschwerde infolge absoluter Verjährung betreffend die Steuerperiode 2013 im Umfang von Fr. 7'647.15 gutzuheissen.

**3.2.4** Am 1. Januar 2025 ist auch mit Bezug auf die Steuerperiode 2014 die absolute Festsetzungsverjährung eingetreten (E. 2.2). Aus den oben genannten Gründen ist auch die Steuernachforderung betreffend diese Steuerperiode nicht mit Urteil vom 31. Mai 2022 rechtskräftig festgesetzt worden. Die Beschwerde ist infolge absoluter Verjährung betreffend die

Steuerperiode 2014 im Umfang von Fr. 7'702.15 (Fr. 7'782.– minus Fr. 79.85; vgl. E. 3.2.1) gutzuheissen.

#### **4.**

**4.1** Der Bund erhebt eine allgemeine Verbrauchssteuer nach dem System der Nettoallphasensteuer (auch als Allphasensteuer mit Vorsteuerabzug bzw. Mehrwertsteuer bezeichnet [vgl. Art. 130 BV und Art. 1 Abs. 1 MWSTG]). Der sog. Inlandsteuer unterliegen die im Inland durch steuerpflichtige Personen gegen Entgelt erbrachten Leistungen; sie sind steuerbar, soweit das MWSTG keine Ausnahme vorsieht (Steuerobjekt; Art. 18 Abs. 1 MWSTG). Die Bezugsteuer und die Einfuhrsteuer sind vorliegend ohne Belang. Der Mehrwertsteuersatz (Normalsatz) betrug im hier relevanten Zeitraum (Steuerperioden 2014 bis 2017) 8 % (aArt. 25 Abs. 1 MWSTG in der Fassung gemäss Ziff. I der Verordnung vom 21. April 2010 über die Anhebung der Mehrwertsteuersätze zur befristeten Zusatzfinanzierung der Invalidenversicherung [AS 2010 2055]).

**4.2** Mehrwertsteuerpflichtig ist, wer unabhängig von Rechtsform, Zweck und Gewinnabsicht ein Unternehmen betreibt und nicht von der Steuerpflicht befreit ist. Ein Unternehmen betreibt, wer eine auf die nachhaltige Erzielung von Einnahmen aus Leistungen ausgerichtete berufliche oder gewerbliche Tätigkeit selbständig ausübt und unter eigenem Namen nach aussen auftritt (aArt. 10 Abs. 1 Bst. a und b MWSTG in der bis zum 31. Dezember 2017 geltenden Fassung [AS 2009 5203]).

#### **4.3**

**4.3.1** Das Erbringen von Leistungen an eng verbundene Personen gilt als Leistungsverhältnis (Art. 26 Satz 1 MWSTV i.V.m. Art. 24 Abs. 2 MWSTG), sofern es sich nicht um reine Innenleistungen handelt (Urteile des BVGer A-2978/2022 vom 31. Januar 2024 E. 3.6.2; A-4155/2021 vom 31. Mai 2022 E. 2.4.1). Als eng verbundene Personen galten dabei nach aArt. 3 Bst. h MWSTG (in der bis zum 31. Dezember 2017 geltenden Fassung [AS 2009 5203]) die Inhaber und Inhaberinnen von massgebenden Beteiligungen an einem Unternehmen oder ihnen nahestehende Personen. Eine massgebende Beteiligung lag vor, wenn die Schwellenwerte gemäss Art. 69 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die direkte Bundessteuer (DBG, SR 642.11) überschritten wurden oder wenn eine entsprechende Beteiligung an einer Personengesellschaft vorlag (Urteil des BGer 2C\_403/2022 vom 12. Dezember 2022 E. 5.4.1; Urteile des BVGer A-2978/2022 vom 31. Januar 2024 E. 3.6.2; A-2430/2016 vom 29. Dezember 2020 E. 2.3).

**4.3.2** 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; BVGE 2011/44 E. 3.1; Urteile des BVGer A-2978/2022 vom 31. Januar 2024 E. 2.3.1; A-2430/2019 vom 29. Dezember 2020 E. 2.4.1). Art. 24 Abs. 1 MWSTG hält fest, dass die Steuer vom tatsächlich empfangenen Entgelt berechnet wird. 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 aArt. 3 Bst. h MWSTG als Entgelt der Wert, der unter unabhängigen Dritten vereinbart würde (Art. 24 Abs. 2 MWSTG). Wird einer eng verbundenen Person eine Leistung zu einem Vorzugspreis erbracht, findet daher eine Preisauauffüllung statt (FELIX GEIGER, in: Geiger/Schluckebier [Hrsg.], Kommentar MWSTG, Schweizerisches Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer, 2. Aufl., 2019, N 12 zu Art. 24 MWSTG).

**4.3.3** 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»; Urteile des BGer 2C\_29/2021 vom 5. Oktober 2021 E. 3.1.1; 2C\_443/2020 vom 8. Oktober 2020 E. 3.2.2; Urteil des BVGer A-2978/2022 vom 31. Januar 2024 E. 2.3.2 m.w.H.; zur analogen Situation bei den direkten Steuern BGE 140 II 88 E. 4.1; 138 II 545 E. 3.2; 138 II 57 E. 2.3). Um diesen sogenannten Drittpreis zu bestimmen, können die Methoden, die auch bei den direkten Steuern Anwendung finden, herangezogen werden. Nach bundesgerichtlicher Rechtsprechung erweisen sich hierzu etwa die Kostenaufschlags («Cost Plus Method»), die Preisvergleichs- («Comparable Uncontrolled Price Method») und die Wiederverkaufspreismethode («Resale Price Method») als zulässig (Urteile des BGer 2C\_403/2022 vom 12. Dezember 2022 E. 6.2; 2C\_443/2020 vom 8. Oktober 2020 E. 3.2.2; Urteile des BVGer A-2978/2022 vom 31. Januar 2024 E. 2.3.2; A-4155/2022 vom 31. Mai 2022 E. 2.4.3).

In der Regel lässt sich der Drittpreis – insbesondere mangels vergleichbarer Preise zwischen unabhängigen Dritten – nicht exakt, sondern nur annäherungsweise ermitteln. Es geht der Sache nach um eine Schätzung, für welche die Grundsätze und verfahrensrechtlichen Besonderheiten, die für das Verfahren der Ermessenstaxation (Art. 79 MWSTG) gelten, analog zur Anwendung kommen (vgl. Urteil des BGer 2C\_27/2021 vom 5. Oktober 2021 E. 3.1.2; Urteile des BVGer A-3493/2023 vom 27. Februar 2024 E. 2.2.5; A-4155/2021 vom 31. Mai 2022 E. 2.4.3). Letzteres bedeutet

namentlich, dass sich das Bundesverwaltungsgericht bei der Überprüfung der vorinstanzlichen Schätzung des Werts eine gewisse Zurückhaltung auferlegt 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 BGer 2C\_933/2021 vom 23. September 2022 E. 7.1; 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; im Falle eines Leistungsverhältnisses zwischen eng verbundenen Personen also, ob ein solches Leistungsverhältnis vorliegt, das ein Abweichen vom Entgelt als Bemessungsgrundlage rechtfertigt; Urteil des BGer 2C\_27/2021 vom 5. Oktober 2021 E. 3.1.3) 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 (vgl. zum Ganzen Urteile des BVGer A-3493/2023 vom 27. Februar 2024 E. 2.2.5; A-4155/2021 vom 31. Mai 2022 E. 2.4.3 m.w.H.).

## 5.

Im vorliegenden Verfahren ist nur die Festsetzung des Drittpreises für die von der Beschwerdeführerin an eng verbundene Personen erbrachten Leistungen zu überprüfen. Das Bundesverwaltungsgericht geht dabei in einem ersten Schritt auf den Personalverleih zwischen der Beschwerdeführerin und dem ihr verbundenen (Ehepaar X.\_\_\_\_\_ und Y.\_\_\_\_\_) ein (nachfolgend E. 6). Anschliessend behandelt das Bundesverwaltungsgericht die ab dem 1. April 2015 erfolgte Vermietung bzw. Verpachtung der Liegenschaft «A.a\_\_\_\_\_» an die Schwestergesellschaft C.\_\_\_\_\_ AG (nachfolgend E. 7-10) ein. Dabei wird in Folge – in Übereinstimmung mit dem Urteil A-4155/2021 vom 31. Mai 2022 – von einem Miet- (nicht: Pacht-)verhältnis ausgegangen und die entsprechende Terminologie verwendet.

Über die grundsätzliche Steuerbarkeit der Leistungen bzw. die fehlende Drittpreiskonformität der Miete der Liegenschaft hat das Bundesverwaltungsgericht bereits im Urteil A-4155/2021 vom 31. Mai 2022 befunden (vgl. Urteil des BVGer A-4155/2021 vom 31. Mai 2022 E. 3.1.3 bzw. E. 3.2.6). An diese Erwägungen ist das Bundesverwaltungsgericht im vorliegenden Verfahren gebunden (vgl. E. 1.6.1). Insoweit das Bundesverwaltungsgericht der Vorinstanz im zitierten Urteil konkrete Vorgaben für die

Ermittlung der Drittpreise gemacht hat, sind diese für die Vorinstanz sowie im vorliegenden Beschwerdeverfahren ebenfalls verbindlich.

## 6.

**6.1** Die Vorinstanz schätzte das Entgelt für den Personalverleih zwischen der Beschwerdeführerin und dem (Ehepaar X. \_\_\_\_\_ und Y. \_\_\_\_\_) wie folgt: Zu den Bruttolöhnen von Z. \_\_\_\_\_ und W. \_\_\_\_\_, soweit diese dem Privatbereich der Familie (...) zuzurechnen waren, rechnete sie Sozialleistungen von 15.75 %. Dies entspreche – so die Vorinstanz – dem Durchschnitt der Jahre 2013 bis 2017; wobei die Zahlen der Buchhaltung der Beschwerdeführerin entnommen seien. Dem so erhaltenen Bruttolohn inkl. Arbeitgeberbeiträge fügte sie einen Gemeinkosten- und Gewinnzuschlag von je 5 % hinzu. Daraus ergab sich eine Gesamtleistung in Höhe von Fr. 490'807.–, auf welcher die Vorinstanz die insgesamt nachzuentrichtende MWST von 8 % berechnete (Fr. 39'265.–). Davon waren Fr. 36'940.– bereits mit der EM Nr. (...) vom 11. Juli 2019 nachbelastet worden. Es ergab sich also eine zusätzliche Nachbelastung von Fr. 2'325.– gegenüber der EM Nr. (...) (vgl. Verfügung vom 9. Oktober 2023, Ziff. II.2.1.3).

**6.2** Die ESTV stützt sich somit auf eine Variante der Kostenaufschlagsmethode, bei welcher von den verbuchten Kosten ausgegangen wird und darauf ein Gewinnzuschlag berechnet wird (SONJA BOSSART/DIEGO CLAVADTSCHER, MWSTG-Kommentar 2015, Art. 24 N. 61; Urteil des BVGer A-5059/2014 vom 26. Februar 2015 E. 5.1.3). Dies ist nicht zu beanstanden (vgl. E. 4.3.3). Ein Gewinnzuschlag von 5 % (bzw. ein Gewinn- und Gemeinkostenzuschlag von insgesamt 10 %) entspricht der Praxis und wurde von der Rechtsprechung als grundsätzlich sachgemäss bestätigt (vgl. Urteile des BGer 2C\_403/2022 vom 12. Dezember 2022 E. 6.3, 6.5; 2C\_27/2021 vom 5. Oktober 2021 E. 3.5.2, Urteile des BVGer A-4948/2022 vom 13. September 2023 [bestätigt mit Urteil des BGer 9C\_675/2023 vom 6. Dezember 2023] E. 8.3; A-104/2013 vom 22. Juli 2013 E. 4.3). Dies insbesondere auch mit Bezug auf einen Personalverleih (vgl. Urteil des BVGer A-5431/2015 vom 28. April 2016 E. 3.3.2). Der Vorinstanz sind auch keine Berechnungsfehler unterlaufen. Die vorinstanzliche Schätzung erscheint somit nicht als offensichtlich pflichtwidrig.

## 6.3

**6.3.1** Die Beschwerdeführerin beanstandet die Miteinberechnung eines Gemeinkostenzuschlags, da dieser «naturgemäss» einen Infrastrukturannteil enthalte. Eine Kostenbeteiligung der Leistungsempfänger an den Infrastrukturkosten der Beschwerdeführerin habe das Bundesverwaltungs-

gericht in seinem Urteil A-4155/2021 vom 31. Mai 2022 als nicht nachvollziehbar erachtet.

**6.3.2** Wie die Beschwerdeführerin zutreffend ausführt, hat das Bundesverwaltungsgericht im Urteil A-4155/2021 den damaligen Zuschlag von 20 % für Arbeitgeberbeiträge, Infrastruktur und Gewinn beanstandet. Dabei hat das Gericht u.a. festgehalten, es sei nicht nachvollziehbar, inwiefern ein Zuschlag für die Infrastruktur einer pflichtgemässen Ermessenseinschätzung durch die Vorinstanz gerecht werde, da die Beschwerdeführerin für Arbeiten beim (Ehepaar X.\_\_\_\_\_ und Y.\_\_\_\_\_) soweit ersichtlich keine Infrastruktur zur Verfügung stelle (vgl. E. 3.2.2.2). Gemäss Angaben der Vorinstanz enthält der in der neuen Schätzung enthaltene Gemeinkostenzuschlag von 5 % aber eben gerade keine Infrastrukturkosten, sondern beinhaltet bei der Beschwerdeführerin entstandene Kosten im Zusammenhang mit dem Personalverleih wie die Fakturierung des Personalverleihs an das (Ehepaar X.\_\_\_\_\_ und Y.\_\_\_\_\_), die Deklaration in den MWST-Abrechnungen, die Buchführung, die Erstellung der Lohnabrechnungen, die Abrechnung mit den Sozialversicherungswerken und die Kosten für die Personaladministration (z.B. Zuordnung der jeweiligen Kosten zu den fraglichen Leistungen [Personalverleih oder sonstige Mitarbeit bei der Beschwerdeführerin] im Krankheitsfall; vgl. Verfügung vom 9. Oktober 2023, Ziff. II.2.1.3, Einspracheentscheid, Ziff. II.2.1.4). Die Höhe des Zuschlags ist vorliegend zudem mit Bezug auf die effektiven Aufwendungen der Beschwerdeführerin gerechtfertigt: Selbst unter Hinzurechnung des (von der Vorinstanz festgesetzten) Entgelts für die geldwerten Leistungen betragen die Verwaltungs- und Informatikaufwendungen der Beschwerdeführerin gemäss den Berechnungen der Vorinstanz im streitbetroffenen Zeitraum gut 8 % des Gesamtertrags (vgl. Einspracheentscheid, Ziff. II.2.1.4). Diese Berechnung wird von der Beschwerdeführerin nicht bestritten. Der Gemeinkostenaufschlag von 5 % für die im Zusammenhang mit dem Personalverleih anfallenden allgemeinen Kosten (Buchhaltung, Abrechnungen mit den Sozialversicherungen etc.) ist demnach auch mit Blick auf die effektiven Kosten nicht zu beanstanden.

**6.3.3** Insoweit als die Beschwerdeführerin geltend machen will, es sei entgegen der Beteuerungen der Vorinstanz sehr wohl ein Infrastrukturanteil im Gemeinkostenzuschlag enthalten, welcher in Abzug zu bringen sei, kann ihr nicht gefolgt werden. Zum einen ergibt sich aus dem von der Beschwerdeführerin zitierten Urteil des BVGer A-5431/2015 vom 28. April 2016 nicht, dass die Gemeinkosten «naturgemäss» bzw. per Definition einen Infrastrukturanteil enthalten (vgl. Urteil des BVGer A-5431/2015 vom

28. April 2016 E. 3.3.2, wo es das Gericht in jenem Verfahren lediglich als erstellt erachtet hat, dass der [dortigen] Beschwerdeführerin Gemeinkosten, u.a. *Kosten für Infrastruktur und Administration*, angefallen sind). Zum anderen obliegt es der Beschwerdeführerin, anhand von konkreten Zahlen den Nachweis zu erbringen, dass der Zuschlag von 5 % unrichtig ist (vgl. E. 4.3.3). Dies hat sie vorliegend wie oben dargelegt nicht getan.

**6.4** Die vorinstanzliche Schätzung des Drittpreises für den Personalverleih zwischen der Beschwerdeführerin und dem (Ehepaar X. \_\_\_\_\_ und Y. \_\_\_\_\_) ist demnach nicht zu beanstanden.

## 7.

**7.1** In einem nächsten Schritt ist auf die Berechnung des drittpreiskonformen Mietzinses für die Liegenschaft «A.a \_\_\_\_\_» einzugehen. Die Beschwerdeführerin hat die Liegenschaft unmittelbar vor deren Vermietung an ihre Schwestergesellschaft (die C. \_\_\_\_\_ AG; nachfolgend auch: Mieterin) per (Datum) aufwändig renoviert bzw. erweitert. Die Anschaffungskosten für die Liegenschaft (Gebäude, Roh- und Ausbau, Betriebsinstallationen, Mobiliar und Einrichtungen, soweit diese nicht durch die Mieterin getragen wurden) betragen insgesamt Fr. 14'038'004.–; der Bodenwert (inkl. Altgebäude) betrug Fr. 4'000'000.– (vgl. Bilanzen und Erfolgsrechnungen der Beschwerdeführerin der Jahre 2013-2017).

Die Mieterin führte bis zur Betriebseinstellung im (Datum) in der Liegenschaft zwei Restaurants mit separaten Küchen: Ein (...) – und ein bürgerliches Restaurant. Überdies gab es eine Vielzahl weiterer Angebote ([...]). Sie erzielte den Grossteil ihrer Erträge durch Restauration (95.77% bei einem Gesamtertrag von Fr. 2'121'772.66 im Jahr 2015; 94.34 % bei einem Gesamtertrag von Fr. 2'667'717.18 im Jahr 2016, 92.33% bei einem Gesamtertrag von Fr. 2'577'683.84 im Jahr 2017). Weitere Erträge erfolgten aus Beherbergung und anderen Nebenleistungen. In den streitbetroffenen Jahren resultierte für die Mieterin stets ein Verlust.

**7.2** Zwischen der Beschwerdeführerin und der Mieterin wurde kein Mindestmietzins vereinbart, sondern lediglich ein Mietzins von 6 % des Nettoumsatzes der Mieterin. Das Bundesverwaltungsgericht hat bereits festgehalten, dass dieser Mietzins nicht marktkonform ist bzw. war. Es hat ebenfalls festgehalten, dass die Vereinbarung eines Umsatzmietzinses, wie dies zwischen der Beschwerdeführerin und ihrer Schwestergesellschaft gemacht wurde, per se nicht als unüblich erscheine, dass jedoch unüblich sei, dass nicht gleichzeitig ein Mindestmietzins vereinbart wurde, falls die

erwarteten Umsätze ausbleiben (Urteil des BVGer A-4155/2021 vom 31. Mai 2022 E. 3.2.1, 3.2.5). Mit Bezug auf die konkrete Berechnung des drittpreiskonformen (Mindest-)Mietzinses durch die Vorinstanz hielt das Bundesverwaltungsgericht hingegen fest, dass diese nur bedingt nachvollziehbar sei. Es lasse sich nicht beurteilen, ob die Schätzung und die Wahl der Methode pflichtgemäss vorgenommen wurden. Die Vorgehensweise der Vorinstanz erscheine damit zumindest in Bezug auf die konkrete Berechnung nicht sachgerecht (Urteil des BVGer A-4155/2021 vom 31. Mai 2022 E. 3.2.7).

**7.3** Wie hoch der Mindestmietzins unter unabhängigen Dritten angesetzt worden wäre, ist vorliegend umstritten. Das Bundesverwaltungsgericht geht zunächst auf die erste Schätzungsmethode der Vorinstanz ein, wonach für die Errechnung des Mindestmietzinses auf hypothetische Umsätze der Mieterin abgestellt wird (nachfolgend E. 8). Anschliessend geht es, dem Eventualantrag der Vorinstanz folgend, auf eine alternative Berechnung mittels «Vollkostenrechnung» ein (nachfolgend E. 9). Schliesslich setzt das Bundesverwaltungsgericht den drittpreiskonformen Mietzins (inkl. Mindestmietzins) selbst fest (nachfolgend E. 10).

## **8.**

### **8.1**

**8.1.1** Gemäss den Ausführungen in der Verfügung vom 9. Oktober 2023 ging die Vorinstanz bei der Berechnung des Mindestmietzinses wie folgt vor: Sie bestimmte anhand der bestehenden Kostenstruktur bei der Mieterin zunächst die sogenannte *Nutzschwelle* betreffend den Restaurationsumsatz. Die Nutzwelle bezeichnet den Schnittpunkt von Erlös- und Kostenkurve, bei dem weder ein Gewinn noch ein Verlust entsteht, nach dessen Überschreiten aber die Gewinnzone beginnt. Die ESTV berechnete die Nutzwelle (vereinfacht gesprochen), in dem sie die tatsächlichen Fixkosten des Restaurationsbetriebs (Personalaufwand, Betriebsaufwand, Abschreibungen, etc.), die variablen Warenkosten (gemäss den Jahresrechnungen betragen diese durchschnittlich 35 % des Ertrags des Restaurationsbetriebs) sowie den (errechneten) drittpreiskonformen Mindestmietzins addierte. Zur Nutzwelle addierte sie einen Gewinnzuschlag von 5 % vom Aufwand des Restaurationsbetriebs. Aufgrund der Berechnungen der ESTV ergab sich eine Nutzwelle plus Gewinn von Fr. 6'663'398.– (für die Steuerperiode 2016) und Fr. 6'270'307.– (für die Steuerperiode 2017). Zum so ermittelten Betrag addierte die ESTV den von der Mieterin gemäss den Jahresrechnungen erzielten Ertrag aus Beherbergung, woraus sich ein (hypothetischer) Gesamtertrag von Fr. 6'729'973.–

(Steuerperiode 2016) und Fr. 6'342'634.– (Steuerperiode 2016 [recte: 2017]) ergab.

Der *Mindestmietzins* beträgt gemäss der Berechnung der ESTV 8.5 % vom hypothetischen Gesamtertrag. Den Prozentsatz (8.5) hat die ESTV den Kennzahlen der KATAG Treuhand AG (nachfolgend: KATAG) für das Jahr 2016 (Feinschmeckerlokale) entnommen. Es resultiert ein jährlicher Mindestmietzins von Fr. 555'000.– (Durchschnitt der Jahre 2016 und 2017, gerundet).

Da gemäss der Berechnung der ESTV sowohl der Mindestmietzins (8.5 % des hypothetischen Gesamtertrags) wie auch die variablen Warenkosten (durchschnittlich 35 % vom Ertrag Restauration) vom Gesamtertrag abhängen, musste die ESTV die Werte *iterativ* berechnen (iterative Excel-Berechnung mit 100 Zyklen). Eine iterative Berechnung ist ein mathematisches Verfahren zur schrittweisen Lösung einer Gleichung anhand von Näherungslösungen (vgl. Eintrag «Iteration» im Gabler Wirtschaftslexikon, <<https://wirtschaftslexikon.gabler.de/definition/iteration-37096>>, abgerufen am 16. Dezember 2024).

**8.1.2** Zur Plausibilisierung des von ihr errechneten Mindestmietzinses berechnete die ESTV einen Drittpreis mittels *Vollkostenrechnung* (für das Jahr 2017). Bei Anwendung der Vollkostenrechnung ergäbe sich – so die ESTV – aufgrund der sehr hohen Anlagekosten eine Jahresmiete von rund Fr. 591'046.94 (vgl. die ausführliche Berechnung in der Beilage zum Einspracheentscheid; näher dazu E. 9.1).

Da im vorliegenden Fall grundsätzlich keine Objekte vorhanden seien, welche die Voraussetzungen für eine Vergleichsliegenschaft erfüllten, könne die *Preisvergleichsmethode* als Möglichkeit der Drittpreisbestimmung nicht angewandt werden (vgl. Einspracheentscheid vom 22. Dezember 2023, Ziff. II. 2.2.46). In der Vernehmlassung führt die ESTV dazu aus, sie habe nunmehr doch versucht, einen solchen Vergleich mit den ihr zur Verfügung stehenden Unterlagen zu erbringen. Sie habe zwei Betriebe im Raum (...) eruiert, auf welche die Eckwerte der Pächterin ([...]) zuträfen. Beim Vergleichsbetrieb 1 sei bei einem erzielten Jahresumsatz «Gastrobetrieb» von Fr. (...)– gemäss den Daten aus dem Jahr 2022 ein effektiver Pachtzins von Fr. (...) angefallen, beim Vergleichsbetrieb 2 sei bei einem erzielten Jahresumsatz «Gastrobetrieb» von Fr. (...) gemäss den Daten aus dem Jahr 2022 ein effektiver Pachtzins von Fr. (...). Der Vergleich zeige auf, dass die von ihr vorgenommene ermessensweise Ermittlung der

Mieterträge der Beschwerdeführerin pflichtgemäss erfolgt und korrekt sei. Der Betrieb der Pächterin sei wohl für einen deutlich höheren Umsatz ausgelegt gewesen, sei aber nicht zum Laufen gekommen. Dies zeige sich letztlich auch in der per Ende Februar 2024 erfolgten Schliessung des Betriebs (Vernehmlassung, Ziff. II.2.4).

**8.2** Die Beschwerdeführerin beanstandet sowohl die von der Vorinstanz angewandte Schätzmethode wie auch das Ergebnis.

*Zur Methode:*

Ein Mindestmietzins sei nicht nach der Formel der Umsatzmiete zu berechnen. Indem die Vorinstanz einen fiktiven Umsatz der Pächterin mit 8.5 % multipliziere, errechne sie die *Umsatzmiete*, bezeichne diese aber als *Mindestmiete*. Die Vorinstanz hätte vielmehr – so die Beschwerdeführerin – einen marktüblichen Mindestmietzins bestimmen und diesen dann mit dem effektiven Umsatzmietzins vergleichen sollen. Wäre der Mindestmietzins über dem Umsatzmietzins gelegen, so wäre der Mietertrag der Beschwerdeführerin bis zum Mindestmietzins zu erhöhen gewesen. Stattdessen habe die Vorinstanz einen Umsatzmietzins gestützt auf fiktive Umsätze bei der Mieterin hergeleitet, was keiner pflichtgemässen Schätzung entspreche. Es erstaune auch, dass der von der Mieterin effektiv erzielte Umsatz für die Berechnung des fiktiven Mietertrags mehr als verdoppelt werde. Die effektiven Umsätze (Ertrag Restauration ohne Beherbergung 2016 Fr. 2'516'699.–, 2017 Fr. 2'379'933.35) seien marktüblich und plausibel. Es stelle sich die Frage bzw. sei nicht nachvollziehbar, weshalb die effektiven Umsätze nicht als Berechnungsgrundlage anerkannt würden. Bei der Berechnung des (fiktiven) Umsatzes der Mieterin habe sich zudem vor allem die von der ESTV übernommene Kostenstruktur der Mieterin ausgewirkt. Dies sei aber nicht sachgerecht, weil der effektive Umsatz nachweislich bereits im oberen Bereich des Möglichen sei. Der Ansatz sei daher falsch gewählt und der Umsatz sei anhand eines «bottom-up»-Ansatzes herzuleiten und nicht gestützt auf die Ausgaben der Mieterin. Schliesslich sei auch nicht nachvollziehbar, dass die Vorinstanz die Gewinnkomponente im Vergleich zur EM Nr. (...) vom 11. Juli 2019 massiv auf Fr. 317'305.– (2016) bzw. Fr. 298'586.– (2017) (an Stelle von ursprünglich Fr. 100'000.–) erhöht habe. Generell sei die Vorinstanz bei der Umsatzberechnung von einem äusserst optimistischen Geschäftsgang ausgegangen und habe vorausgesetzt, dass ein Restaurant bereits vom ersten Jahr an kostendeckend betrieben werde und sogar einen Gewinn ausweisen sollte. Dies sei bei Restaurants im Hochpreissegment nicht garantiert.

*Zum Ergebnis:*

Der von der Vorinstanz ermittelte Mietzins von Fr. 555'000.– sei massiv überhöht und damit offensichtlich unrichtig. Es resultiere ein Mietpreis pro m<sup>2</sup> und Jahr von Fr. 685.– (bei einer Fläche von 810 m<sup>2</sup>) bzw. Fr. 913.– (bei einer reduzierten anrechenbaren Nutzfläche von 608 m<sup>2</sup>). Dieser Wert sei für eine Lokalität in (Ort) deutlich überhöht. Sie habe eine Bewertung des Marktzinses für die konkrete Liegenschaft durch die O. \_\_\_\_\_ AG erstellen lassen. Diese ergebe einen zu erwartenden Jahresumsatz von Fr. 2'868'320.– für die Gastroflächen und einen Mindestmietzins von Fr. 139'840.– pro Jahr (Fr. 230.– pro m<sup>2</sup> und Jahr). Sie stelle nicht in Abrede, dass unter unabhängigen Dritten ein Mindestmietzins vereinbart würde. Ein unabhängiger Dritter würde aber keinem Mindestmietzins zustimmen, der nahezu dem Vierfachen des gängigen Marktzinses entspreche und somit offensichtlich massiv überhöht sei. Diese Überhöhung lasse sich auch nicht durch die unbestritten erheblichen Bau- bzw. Anlagekosten rechtfertigen. Ein unabhängiger Dritter sei nicht gewillt, einen beliebig hohen Mietpreis zu bezahlen, nur weil der Vermieter eine Luxusbaute errichtet habe. Laut Mietzinseinschätzung lasse sich in der betroffenen Liegenschaft ein Umsatz von Fr. 2'868'320.– erzielen. Mit dieser Prognose lasse sich kein unabhängiger Dritter finden, der bereit sei, einen Mietzins von Fr. 555'000.– pro Jahr, d.h. eine Umsatzmiete von 19.35%, zu bezahlen.

Gemäss der Beschwerdeführerin ist korrekterweise die Umsatzmiete anhand der effektiven Umsätze und eines Multiplikators von 8.5 % zu berechnen. Sodann sei der Mindestmietzins anhand eines Marktzinses herzuleiten. Der höhere der beiden Werte sei als Entgelt aus der Vermietung der Liegenschaft zu versteuern. Dies führe vorliegend zu einem Entgelt von Fr. 172'726.– für das Jahr 2015, Fr. 213'919.– für das Jahr 2016 und Fr. 202'294.– für das Jahr 2017 (jeweils Umsatzmiete; abstellend auf die Erträge aus Restauration [ohne Beherbergung]).

**8.3**

**8.3.1** Hinsichtlich der Wahl der Bewertungsmethode steht den Steuerbehörden ein gewisser Beurteilungsspielraum zu, weswegen sich die richterlichen Behörden insoweit bei der Überprüfung eine gewisse Zurückhaltung auferlegen (vgl. E. 4.3.3; Urteil des BGer 2C\_27/2021 vom 5. Oktober 2021 E. 3.1.3; Urteil des BVer A-2253/2023 vom 29. Januar 2024 E. 2.4).

**8.3.2** Die ESTV hat die Methode zur Ermittlung der drittpreiskonformen Miete, die bereits der (ursprünglichen, nun ersetzten) Verfügung vom 7. Juli

2021 zugrunde lag, grundsätzlich beibehalten (vgl. Vernehmlassung, Ziff. III.2.1). Sie ging dabei von einer Umsatzmiete aus und berechnete den – zu Unrecht nicht von den Vertragsparteien vereinbarten – *Mindestmietzins* für die Liegenschaft. Dafür errechnete die ESTV auf der Basis der damaligen Kostenstruktur der C. \_\_\_\_\_ AG, welchen Umsatz diese *hätte erzielen müssen*, um ihre Kosten zu decken und zusätzlich einen Gewinn zu erzielen (sog. Nutzwelle plus Gewinn; vgl. E. 7.2.1). Die Mindestmiete entspricht nach Auffassung der ESTV 8.5 % des so errechneten (hypothetischen) Umsatzes (Fr. 555'000.–). Der Prozentsatz von 8.5 % basiert auf den Kennzahlen der KATAG für eine für ein Feinschmeckerlokal übliche Umsatzmiete (Bandbreite von 7.5 % bis 9.5 % [Akte der Vorinstanz {act.} Nr. 11, Beilage 11, S. 22]). Die von der ESTV gewählte Methode lässt sich damit keiner der drei Standardmethoden (Kostenaufschlags-, Preisvergleichs- und Wiederverkaufspreismethode; vgl. E. 4.3.3) präzise zuordnen.

**8.3.3** Die von der Vorinstanz angewandte Methode zur Berechnung des Drittpreises für die Miete der Liegenschaft erweist sich – selbst bei Berücksichtigung des diesbezüglichen Ermessensspielraums der Vorinstanz – als nicht sachgerecht:

**8.3.4** Im Gastronomiebereich kommen Umsatzmieten praxisgemäss zum Einsatz (vgl. SARAH BRUTSCHIN, in: Mieterinnen- und Mieterverband Deutschschweiz [Hrsg.], Mietrecht für die Praxis, 10. Aufl. 2022 [Mietrecht für die Praxis], S. 627; FRANCIS NORDMANN/DAN SCHMELZER, in: Jürg P. Müller [Hrsg.], Wohn- und Geschäftsraummiete, 2016, Rn. 18.26). Dabei wird – wie das Bundesverwaltungsgericht bereits festgehalten hat – üblicherweise ein Mindestzinssatz vereinbart, falls die erwarteten Umsätze *ausbleiben* (Urteil des BVGer A-4155/2021 vom 31. Mai 2022 E. 3.2.1; BRUTSCHIN, Mietrecht für die Praxis, S. 627). Es handelt sich dabei um eine Grösse, die *nicht* vom Umsatz abhängig ist (*Fixum*, d.h. Grund- oder Basismiete) (NORDMANN/SCHMELZER, Wohn- und Geschäftsraummiete, Rn. 18.21). Die Vereinbarung einer Umsatzmiete hat für den Mieter den Vorteil, dass der Mietzins dem Geschäftsverlauf entspricht; gehen die Geschäfte gut, ist der Mieter im Allgemeinen eher in der Lage, einen höheren Mietzins zu bezahlen; bei schlechtem Geschäftsgang ist es für den Mieter günstiger, wenn er nur einen verminderten Mietzins zu bezahlen hat. Das Hauptrisiko einer solchen Vereinbarung ist die Grundmiete, die unabhängig vom Geschäftsverlauf geschuldet ist. Für den Vermieter ist von Vorteil, dass er – sofern die vereinbarte Grundmiete angemessen ist – während einer wirtschaftlich guten Periode einen Mietzins erhält, der über dem zulässigen Ertrag (Art. 269 des Bundesgesetzes vom 30. März 1911 betreffend

die Ergänzung des Schweizerischen Zivilgesetzbuches [Fünfter Teil: Obligationenrecht] [OR, SR 220]) oder dem orts- oder quartierüblichen Mietzins (Art. 269a Bst. a OR) liegt. Bei gutem Geschäftsgang kann der Vermieter Mietzinserhöhungen während des Mietverhältnisses erhaltlich machen (BRUTSCHIN, Mietrecht für die Praxis, S. 627; NORDMANN/SCHMELZER, Wohn- und Geschäftsraummiete, Rn. 18.26).

**8.3.5** Vor diesem Hintergrund erscheint es – wie die Beschwerdeführerin zutreffend ausführt – als nicht sachgerecht, dass die Vorinstanz die Mindestmiete als Prozentsatz (8.5 %) des hypothetischen Umsatzes, den die C.\_\_\_\_\_ AG bei ihrer damaligen Kostenstruktur hätte erzielen müssen, um ihre Kosten zu decken und zusätzlich einen Gewinn zu erzielen, festsetzte. Denn von einer solchen Vereinbarung (Mindestzins = als Umsatzmietzins vereinbarter Prozentsatz der Nutzschwelle plus Gewinn) könnte die Mieterin bei schlechtem Geschäftsgang nie profitieren, weil sie, selbst wenn sie ihre Kosten nicht decken kann oder zumindest keinen Gewinn erwirtschaftet, als Mindestmiete dennoch den Mietbetrag bezahlen müsste, der bei einem profitablen Geschäftsgang anfällt. Eine solche Vereinbarung würde sich daher nur zugunsten der Vermieterin auswirken.

Dies zeigt sich anhand der konkreten Berechnung mit den Geschäftszahlen der C.\_\_\_\_\_ AG. Tatsächlich schrieb die C.\_\_\_\_\_ AG in den streitbetreffenden Jahren selbst bei Berücksichtigung des nicht drittpreiskonformen Mietzinses erhebliche Verluste (rund Fr. -1.87 Mio im Jahr 2017, rund Fr. -2.08 Mio im Jahr 2016 und rund Fr. -2.19 Mio im Jahr 2015). Dies war unter anderem darauf zurückzuführen, dass sie hohe Fixkosten aufwies, welche sie mit den erzielten Umsätzen bei weitem nicht decken konnte. So betrug etwa alleine der direkte Personalaufwand der C.\_\_\_\_\_ AG im Jahr 2016 rund Fr. 2 Mio, bei einem Gesamtertrag von rund Fr. 2.6 Mio (vgl. Erfolgsrechnungen 2015-2017 der C.\_\_\_\_\_ AG, Beilage zum Kontrollbericht Nr. (...) vom 16. Juni 2019, act. Nr. 17). Ihre durchschnittlichen Umsätze betragen weniger als die Hälfte der von der Vorinstanz errechneten «hypothetischen» Umsätze (vgl. E. 7.2). Der Betrieb kam – wie die Vorinstanz selbst festhält – nicht «zum Laufen». Bei einem solchen, für die C.\_\_\_\_\_ AG ungünstigen Geschäftsgang käme nach der Auffassung der Vorinstanz stets der *Mindestmietzins* zur Anwendung. Dieser liegt gemäss der Berechnung der Vorinstanz mit Fr. 555'000.– deutlich oberhalb dessen, was bei Anwendung des von der Vorinstanz als sachgerecht erachteten Prozentsatzes für die Umsatzmiete (8.5 %) resultieren würde (Umsatzmiete von 8.5% der effektiven Umsätze = Fr. 219'103.10 [2017], Fr. 226'756.– [2016], Fr. 180'350.70 [2015]). Mit der Vereinbarung eines

derart hohen Mindestmietzinses würde das Risiko der Mieterin bei schlechtem Geschäftsgang in keiner Weise verringert, käme die Umsatzmiete doch erst zum Tragen, wenn die Umsätze der Mieterin ohnehin zur Deckung aller Kosten inkl. Gewinn ausreichen (die von der Vorinstanz errechnete Nutzschwelle plus Gewinn in Höhe von Fr. 6'729'973.– [2016] bzw. Fr. 6'342'634.– [2017]; vgl. E. 8.2.1).

**8.3.6** Nach Auffassung der Vorinstanz wird der Mindestmietzins überdies ausschliesslich aus der *Kostenstruktur* der Mieterin hergeleitet. Dies wirft einerseits die Frage auf, wie eine solche Berechnung bei Abschluss des Mietvertrags mit einem unabhängigen Dritten überhaupt möglich sein soll, sind die entsprechenden Zahlen vor Vertragsantritt doch noch gar nicht bekannt. Andererseits bedeutet das Vorgehen der Vorinstanz auch, dass sich die Vermieterin mit einer wesentlich tieferen Mindestmiete für die Liegenschaft zufriedengeben würde, wenn die Mieterin eine günstigere Kostenstruktur (insb. tiefere Fixkosten) aufweisen würde. Dies weil es ihr dann bereits bei einem geringeren Umsatz möglich wäre, ihre Kosten zu decken und einen Gewinn zu erwirtschaften. Ein solches Vorgehen der Vermieterin ist wirtschaftlich gesehen nicht nachvollziehbar, da sich eine günstige Kostenstruktur allenfalls in einem höheren Gewinn der Mieterin, nicht aber zwangsläufig in einem höheren Umsatz (wovon die Vermieterin im Rahmen der Umsatzmiete wiederum profitieren würde) niederschlägt.

### **8.3.7**

**8.3.7.1** Schliesslich rügt die Beschwerdeführerin zu Recht, dass die Vorinstanz das Marktumfeld bei der Berechnung des Mindestmietzinses völlig ausser Acht lässt. Ob der von ihr errechnete hypothetische Umsatz mit der Liegenschaft überhaupt erzielt werden kann, prüfte die Vorinstanz im Einspracheentscheid nicht.

**8.3.7.2** Im Rahmen der Vernehmlassung hat die Vorinstanz immerhin versucht, den von ihr errechneten Mindestmietzins (durchschnittlich Fr. 555'000.–) bzw. die hypothetischen Umsätze (Fr. 6'729'973.– [2016] bzw. Fr. 6'342'634.– [2017]) zu plausibilisieren.

Dazu hat sie einerseits die Werte von zwei «Vergleichsbetrieben» herangezogen (vgl. E. 8.2.2). Diesen Vergleichswerten ist gemäss Vernehmlassung der Vorinstanz vom 21. März 2024 zu entnehmen, dass der «Vergleichsbetrieb 1» im Jahr 2022 bei einem Jahresumsatz des Gastrobetriebs von Fr. (...)– einen effektiven Mietzins von Fr. (...) bezahlt habe ([...] % des Jahresumsatzes Gastronomie); bei Anlagekosten für das

Grundstück von Fr. (...) (Bruttorendite der Immobiliengesellschaft von [...] %). Der «Vergleichsbetrieb 2» habe bei einem Gesamtumsatz von Fr. (...) einen effektiven Mietzins von Fr. (...) bezahlt ([...] des Gesamtumsatzes); dies bei Anlagekosten für das Grundstück von Fr. (...) (Bruttorendite der Immobiliengesellschaft von [...]%).

**8.3.7.3** Vorausschickend ist festzuhalten, dass der Beschwerdeführerin vorliegend keine Einsicht in das «vertrauliche» Dossier der Vorinstanz gewährt wurde, in welchem u.a. die Jahresrechnungen der Vergleichsbetriebe enthalten sind (vgl. Sachverhalt Bst. D.h.). Die besagten Unterlagen sind durch das Steuergeheimnis geschützt und dürfen gegenüber Drittpersonen (wie der Beschwerdeführerin) nicht offengelegt werden (Art. 74 Abs. 1 MWSTG). Nach der Rechtsprechung des Bundesgerichts dürfen Erfahrungszahlen jedoch unter bestimmten Voraussetzungen auch ohne (vollständige) Einsicht des Steuerpflichtigen im Rahmen einer Plausibilitätskontrolle verwendet werden (BGE 105 Ib 181 E. 4b; Urteil des BGer 2A.651/2005 vom 21. November 2006 E. 2.7.2; Zwischenverfügung des BVGer A-2814/2023 vom 10. Oktober 2023). Mit den oben genannten Angaben in der Vernehmlassung wurden der Beschwerdeführerin immerhin der wesentliche Inhalt bzw. die zum Vergleich herangezogenen Werte mitgeteilt. Inwieweit eine Verwendung der Vergleichsdaten im vorliegenden Fall mit dem Recht auf Akteneinsicht vereinbar wäre, kann aber letztlich offenbleiben.

**8.3.7.4** Der von der Vorinstanz zur Anwendung gebrachte *Mindestmietzins* lässt sich anhand der genannten Daten nämlich nicht plausibilisieren. Den wiedergegebenen Daten lässt sich entnehmen, dass eine *Umsatzmiete* von 8.5 % des Gesamtumsatzes für ein vergleichbares Lokal wohl eher hoch, aber nicht übermässig ist (Umsatzmieten der Vergleichsbetriebe von 7.8 % bzw. 6.6 %). Die Anwendung einer Umsatzmiete von 8.5 % wird von der Beschwerdeführerin aber gar nicht (mehr) bestritten (Beschwerde, Ziff. 2.2.3). Wie hoch ein allfälliger, bei schlechtem Geschäftsgang anwendbarer *Mindestmietzins* angesetzt gewesen wäre, lässt sich den Vergleichsdaten nicht entnehmen. Dieser Mindestmietzins ist vorliegend aber gerade umstritten, ergäbe sich bei alleiniger Anwendung eines Umsatzmietzinses bei den *effektiv* erzielten Umsätzen der Beschwerdeführerin doch eine wesentlich tiefere Jahresmiete (Umsatzmiete von Fr. 219'103.10 [2017], Fr. 226'756.– [2016], Fr. 180'350.70 [2015]; vgl. E. 8.3.5).

Insoweit die Vorinstanz mit den besagten Zahlen den von ihr errechneten hypothetischen Umsatz der C.\_\_\_\_\_ AG plausibilisieren will, kann ihr

ebenfalls nicht gefolgt werden. Den Zahlen (bzw. dem dazugehörigen vertraulichen Dossier) lässt sich nämlich nicht entnehmen, welche Nutzfläche bzw. wie viele Sitzplätze und Gästezimmer die Vergleichsbetriebe aufweisen. Die Grösse der Betriebe bzw. die Zahl der potentiellen Gäste wurde von der Vorinstanz bei der Wahl der Vergleichsbetriebe auch nicht als Kriterium berücksichtigt (vgl. E. 7.2.2). Diese sind jedoch gerade bei einem Gastronomiebetrieb entscheidend für die Höhe des erzielbaren Umsatzes. Es ist deshalb fraglich, was aber offenbleiben kann, ob die herangezogenen Betriebe überhaupt mit dem vorliegenden Betrieb tatsächlich vergleichbar sind. Ob im Falle der Beschwerdeführerin tatsächlich von einem hypothetischen Umsatz in der von der Vorinstanz errechneten Höhe auszugehen ist, lässt sich daraus jedenfalls nicht ableiten.

**8.3.7.5** Der von der Vorinstanz errechnete Mindestmietzins bzw. die hypothetischen Erträge der Mieterin ergeben sich damit auch nicht aus den der Vorinstanz vorliegenden Erfahrungswerten.

**8.4** Gesamthaft ist festzuhalten, dass die von der Vorinstanz angewandte *Methode zur Ermittlung des Mindestmietzinses*, der bei Vereinbarung einer Umsatzmiete mit einem Dritten vereinbart würde, nicht sachgerecht ist. Angesichts der Funktion eines Mindestmietzinses als Absicherung des Vermieters bei schlechtem Geschäftsgang des Mieters ist für das Bundesverwaltungsgericht nicht nachvollziehbar, dass die Vorinstanz diesen mit der Umsatzmiete gleichgesetzt hat, die bei gewinnbringendem Geschäftsgang der Mieterin angefallen wäre. Das so errechnete Resultat (Mindestmiete in Höhe von Fr. 555'000.–) lässt sich auch nicht anhand der Zahlen von Vergleichsbetrieben plausibilisieren.

**8.5** Letztlich stellt sich im vorliegenden Fall die Frage, wie sich die sehr hohen Anlagekosten von insg. rund Fr. 18 Mio auf die Berechnung des drittpreiskonformen Mietzinses auswirken. Dieser Frage wird im Rahmen der Behandlung des Eventualantrags der Vorinstanz nachgegangen werden (siehe dazu sogleich E. 9).

## **9.**

**9.1** Im Rahmen der Vernehmlassung stellt die Vorinstanz das Eventualbegehren, die Drittpreisberechnung sei mittels «Vollkostenrechnung» zu ermitteln, falls das Bundesverwaltungsgericht die von ihr herangezogene Methode zur Drittpreisberechnung nicht schütze (vgl. Vernehmlassung, Ziff. III.3). Sie verweist auf die Beilage zum Einspracheentscheid vom

22. Dezember 2023, in welcher sie die von ihr berechnete Vollkostenrechnung detailliert und mit ausführlichen Erklärungen hinterlegt habe.

Die Anlagekosten der Beschwerdeführerin betragen wie bereits erwähnt insg. Fr. 18'038'004.– (Umbau Fr. 14'038'004.– und Bodenwert Fr. 4'000'000.–). Gestützt auf diese Beträge resultiert gemäss der «Vollkostenrechnung» der Vorinstanz eine Jahresmiete in Höhe von Fr. 591'046.94. Der errechnete Mietpreis setzt sich zusammen aus jährlichen Abschreibungen von 3 % der Anschaffungskosten des Gebäudes (lineare Abschreibung; 3 % von Fr. 14'038'004.–; also Fr. 421'140.12), Zinskosten (1.25 % der Hälfte des investierten Kapitals [Fr. 18'038'004.– / 2]; also Fr. 112'737.53) sowie der ausgewiesenen Betriebs- und Unterhaltskosten (Fr. 12'629.–). Zusätzlich wurden Verwaltungskosten in Höhe von 3 % dieses Betrags (3 % von Fr. 546'506.65 [Fr. 421'140.12 + Fr. 112'737.53 + Fr. 12'629.–]; also Fr. 16'395.20) sowie ein Zuschlag von 5 % für Risiko und Gewinn (5 % von Fr. 562'901.85 [Fr. 546'506.65 + Fr. 16'395.20]; also Fr. 28'145.09 dazugeschlagen, woraus der Gesamtbetrag von Fr. 591'046.94 resultierte.

## 9.2

**9.2.1** Grundsätzlich ist zur von der Vorinstanz vorgenommenen «Vollkostenrechnung» Folgendes festzuhalten: Das Bundesverwaltungsgericht hat sich in den Urteilen A-2490/2020 vom 18. November 2020 [bestätigt durch das Urteil des BGer 2C\_27/2021 vom 5. Oktober 2021] und A-2495/2020 vom 18. November 2020 [bestätigt durch das Urteil des BGer 2C\_29/2021 vom 5. Oktober 2021] mit Bezug auf die Berechnung eines drittpreiskonformen Pachtzinses für ein Hotel mit einer vergleichbaren Methode auseinandergesetzt. Es hat dabei festgehalten, dass die von der Vorinstanz in jenen Verfahren angewandte Methode (Kapitalisierung der getätigten Investitionen, Hinzurechnen der Kapital- und Unterhaltskosten sowie eines Gemeinkosten- bzw. Gewinnzuschlags von 10 % der Kapital- und Unterhaltskosten) grundsätzlich sachgerecht sei. Die Methode beziehe sich auf das konkrete Pachtobjekt und gehe davon aus, dass ein Investor die mit dem verpachteten Gebäude und Grundstück zusammenhängenden Kosten nach einer gewissen Zeit gedeckt haben möchte. Auch dass ein Gewinnzuschlag in die Berechnung mit einbezogen wurde, sei nicht zu beanstanden (Urteile des BVGer A-2490/2020 vom 18. November 2020 E. 3.4.1 f.; A-2495/2020 vom 18. November 2020 E. 3.4.1 f.). Das Bundesgericht hat diese Einschätzung des BVGer bestätigt, wobei es hervorhob, dass nicht ersichtlich sei, weshalb die angewandte Methode für die Bewertung der Verpachtungsleistungen grundsätzlich nicht geeignet sein

solle, könne damit doch den lokalen Gegebenheiten hinreichend Rechnung getragen werden, indem die Parameter (u.a. Abschreibungssätze, Gemeinkosten- und Gewinnkostenaufschlag) der Region und Branche entsprechend angepasst würden. Der Gemeinkosten- und Gewinnaufschlag von 10 % möge im Lichte der behaupteten Marktsituation als eher hoch erscheinen, sei aber nicht offensichtlich unrichtig bzw. willkürlich (Urteile des BGer 2C\_27/2021 vom 5. Oktober 2021 E. 3.5.1 f. und 2C\_29/2021 vom 5. Oktober 2021 E. 3.5.1 f.).

**9.2.2** Die «Vollkostenrechnung» ist im Einklang mit der bundesgerichtlichen Rechtsprechung auch im vorliegenden Fall grundsätzlich als sachgerechte Methode für die Ermittlung des Drittpreises für die Vermietung der Liegenschaft anzusehen.

**9.2.3** Besonders ist im vorliegenden Einzelfall jedoch, dass aufgrund konkreter Hinweise davon ausgegangen werden muss, dass es sich bei den in den Umbau der Liegenschaft investierten Summen um eine *Fehlinvestition* seitens der Beschwerdeführerin handelte. Es bestehen daher erhebliche Zweifel, ob die Beschwerdeführerin unter den gegebenen Marktbedingungen tatsächlich ihre Kosten (inkl. eines Gewinn- und Risikozuschlags) vollständig an einen unabhängigen Dritten hätte weitergeben können:

**9.2.3.1** Erstens kam der Betrieb des Gasthauses – wie die Vorinstanz ausführt – selbst unter Berücksichtigung des vereinbarten, nicht drittpreiskonformen, sehr tiefen Mietzinses – nicht «zum Laufen». Dabei wird der C.\_\_\_\_\_ AG nicht der Vorwurf gemacht, es liege Misswirtschaft vor; jedenfalls wurde deren Buchhaltung von der Vorinstanz nicht beanstandet. Auch die Beschwerdeführerin weist darauf hin, dass ein nachhaltiger Betrieb aus wirtschaftlicher Sicht nicht möglich gewesen sei, weshalb die Betreiber entschieden hätten, den Restaurationsbetrieb zu schliessen. Eine Nachfolgelösung konnte nicht gefunden werden. Der Betrieb des Gasthauses A.a\_\_\_\_\_ wurde per (Datum) eingestellt. Die Liegenschaft A.a\_\_\_\_\_ steht bereits seit längerer Zeit zum Verkauf (vgl. die von der Vorinstanz eingereichte Verkaufsdokumentation bzw. [...]).

**9.2.3.2** Zweitens befindet sich in den Akten eine Schätzung der Grundstückschätzungskommission des (Kantons) vom 22. September 2015 (eröffnet durch das Grundbuchamt (Ort) am 30. September 2015; vollständig ediert von der Beschwerdeführerin mit Zwischenverfügung vom 16. Juli 2024; Sachverhalt Bst. D.e). Diese wurde aufgrund des Neu- bzw. Umbaus der Liegenschaft erstellt. Darin kommt die

Grundstücksschätzungskommission zum Schluss, dass der geschätzte *Verkehrswert* des streitbetroffenen Grundstücks trotz der getätigten Investitionen in Höhe von rund Fr. 18 Mio (lediglich) Fr. 4'089'000.– betrage (vgl. Grundstücksschätzung vom 22. September 2015 inkl. Schätzungsprotokoll). Abgestellt wurde dabei ausschliesslich auf den *Ertragswert* des Grundstücks (Kapitalisierung des geschätzten jährlichen Mietwerts von Fr. 276'000.–). Die für die Schätzung zuständige Grundstückskommission kam somit ebenfalls zum Schluss, dass die getätigten Investitionen nicht zu einer entsprechenden Steigerung des Marktwerts des Grundstücks geführt hatten. Der gemäss Schätzungskommission marktübliche Miet- bzw. Pächtertrag lag nur bei Fr. 276'000.– (bei einer Umsatzannahme von Fr. 3.5 Mio) und damit deutlich unterhalb des von der Vorinstanz mittels Vollkostenrechnung errechneten Betrags (Fr. 591'046.94).

**9.2.3.3** Drittens hat die Beschwerdeführerin zusammen mit ihrer Beschwerde wie bereits erwähnt eine Mietzinsschätzung der O.\_\_\_\_\_ AG für die Gastronomieflächen des Betriebs «A.a\_\_\_\_\_» eingereicht. Nach Auffassung der Beschwerdeführerin ist ein jährlicher Mietzins von Fr. 591'046.94 für die Liegenschaft unrealistisch, da mit den Gastronomieflächen nur ein geschätzter jährlicher Ertrag von Fr. 2'868'320.– zu erzielen sei.

Die O.\_\_\_\_\_ AG geht in ihrer Schätzung von den folgenden Werten für die Gastronomieflächen der Liegenschaft aus (zwei Restaurants unterschiedlicher Klasse mit separaten Küchen à 28 Sitzplätze im Innern und 70 Sitzplätze auf der Terrasse [traditionelles Restaurant] bzw. 40 Sitzplätze im Innern und 24 auf der Terrasse [Gourmetrestaurant]):

Bezeichnung	Sitzplätze	Betriebstage / Jahr	Auslastung	Ertrag (Fr. / Gast)	Ertrag (Fr. / Jahr)
Restaurant EG Innen	28	260	70%	70	356'720
Restaurant EG Terrasse	70	120	50%	70	294'000

Gour- mentres- taur ant In- nen	40	260	60%	300	1'872'000
Gour- metrestau- rant Ter- rasse	24	120	40%	300	345'600
Summe					2'868'320

Die O. \_\_\_\_\_ AG stützt sich bei ihrer Schätzung auf die Verfahren des Schweizerischen Schätzerhandbuchs (Schweizerische Vereinigung kantonaler Grundstückbewertungsexperten [SVKG], Das Schweizerische Schätzerhandbuch, 2019; nachfolgend: Schätzerhandbuch). Ihre Annahmen erscheinen im Hinblick auf die im Schätzerhandbuch enthaltenen Werte grundsätzlich plausibel (auch wenn sie um ca. Fr. 700'000.– von denjenigen der Schätzung der Grundstückskommission abweichen [E.9.2.3.2]). Gemäss Schätzerhandbuch betrug im Jahr 2015 der durchschnittliche Sitzplatzertrag pro Betriebstag Fr. 33.– (mind. Fr. 20.–, max. Fr. 80.–) (Schätzerhandbuch, S. 313). Bei 68 Innensitzplätzen und 260 Betriebstagen ergibt dies einen *Maximalertrag* von Fr. 1'414'400.– (68 x 260 x 80) für die (Innen-)Restaurants. Bei 94 Aussensitzplätzen und 120 Betriebstagen auf der Terrasse ergibt sich einen Maximalertrag von Fr. 902'400.– für die Terrassenplätze (94 x 120 x 80). Zusammen ergibt dies einen zu erwartenden Maximalertrag für die Gastronomieflächen von Fr. 2'316'800.–. Die Expertenschätzung von O. \_\_\_\_\_ AG – welche den Einzelheiten des fraglichen Betriebs wie etwa Lage, Betriebskonzept (traditionelles Restaurant/Gourmetrestaurant) und Zustand der Liegenschaft sowie der voraussichtlichen Auslastung Rechnung trägt – liegt oberhalb dieses Werts. Selbst der (mangels Nichtberücksichtigung der Auslastung absolut unrealistische) hypothetische Umsatz – errechnet auf der Basis von Fr. 80.– pro Sitzplatz (höchster Ansatz gemäss Schätzerhandbuch) für das traditionelle Restaurant und Fr. 300.– pro Sitzplatz (gemäss den Angaben der Beschwerdeführerin) für das Gourmetrestaurant – in der Höhe von 5.2 Mio liegt immer noch substantiell unter dem von der ESTV berechnete Sollumsatz von 6.3 Mio.

Dass die O. \_\_\_\_\_ AG bei der Ermittlung des möglichen Jahresumsatzes aus Restauration auf einen zu erwartenden Umsatz pro Sitzplatz und nicht auf die Buchhaltung der Mieterin abgestellt hat, erweist sich entgegen der Auffassung der Vorinstanz nicht als Mangel (vgl. Vernehmlassung, Ziff. III.2.3). Mit der Mietzinsschätzung will die Beschwerdeführerin gerade nachweisen, dass ein unabhängiger Dritter (der möglicherweise eine andere Kostenstruktur als die Mieterin aufweist) den errechneten Mietzins auf dem Markt nicht bezahlen würde.

Allerdings werden in der Schätzung – wie die Vorinstanz zu Recht festhält – mögliche Erträge aus Beherbergung und anderen Nebenleistungen nicht berücksichtigt. Dass ein unabhängiger Dritter den errechneten Mietzins von Fr. 591'046.94 *nicht* bezahlen würde, scheint angesichts des von der O. \_\_\_\_\_ AG errechneten, zu erwartenden Jahresumsatzes Restauration dennoch naheliegend. Denn der mittels Vollkostenrechnung errechnete Mietzins von Fr. 591'046.94 beträgt rund 20 % des gemäss der Schätzung zu erwartenden Restaurations-Umsatzes in Höhe von Fr. 2'868'320.– (sowie rund 17 % des gemäss Schätzung der Grundstückskommission des [Kantons] zu erwartenden Gesamtumsatzes von Fr. 3'5 Mio; vgl. E. 9.2.3.2). Dies liegt weit über den gemäss den KATAG-Kennzahlen für die Umsatzmiete bei Feinschmeckerlokalen üblichen Prozentsätzen von 7.5 % bis 9.5 %. Selbst bei Berücksichtigung zusätzlicher Erträge aufgrund der vier Gästezimmer und anderer Nebenleistungen (im Fall der Mieterin ausmachend rund 5 % des Gesamtertrags: E. 7.1) erscheint dieser Wert als überhöht und damit nicht marktkonform.

**9.2.4** Zusammengefasst gelingt der Beschwerdeführerin der Nachweis, dass die Beschwerdeführerin den mittels Vollkostenrechnung errechneten Mietzins von Fr. 591'046.94 pro Jahr gegenüber einem Dritten der gleichen Abnehmerkategorie auf dem Markt nicht hätte durchsetzen können.

### **9.3**

**9.3.1** Vorliegend wurde die Sache bereits schon einmal zur Berechnung des Drittpreises für Miete und Personalverleih an die Vorinstanz zurückgewiesen (vgl. Sachverhalt Bst. B.f). Auf eine erneute Rückweisung zur Berechnung des Drittpreises für die Miete der Liegenschaft «A.a \_\_\_\_\_» kann aber verzichtet werden (E. 1.5.1): Es befinden sich zwei Schätzungen betreffend die streitbetreffene Liegenschaft in den Akten (amtliche Schätzung der Grundstückskommission des [Kantons] vom 22. September 2015 und Schätzung der O. \_\_\_\_\_ AG vom 1. Februar 2024) (vgl. E. 9.2.3). Damit kann auf weitere Beweiserhebungen in der Sache verzichtet werden.

Die Verfahrensparteien konnten sich im Verfahren vor dem Bundesverwaltungsgericht auch ausführlich und wiederholt zu den beiden Schätzungen vernehmen lassen (vgl. Sachverhalt Bst. D).

**9.3.2** Wie die Vorinstanz zu Recht ausgeführt hat, sind Umsatzmieten im Gastronomiebereich üblich. Der von der Vorinstanz übernommene Prozentsatz von 8.5 % basiert auf den KATAG-Kennzahlen und erscheint somit sachgerecht. Er wird von der Beschwerdeführerin auch nicht mehr beanstandet. Es kann somit vorliegend festgehalten werden, dass eine Umsatzmiete von 8.5 % drittpreiskonform ist.

**9.3.3** Mit Bezug auf den geschuldeten *Mindestmietzins* rechtfertigt es sich unter den besonderen Umständen des Einzelfalls, auf die amtliche Schätzung der Grundstückschätzungskommission des (Kantons) vom 22. September 2015 (eröffnet durch das Grundbuchamt [Ort] am 30. September 2015) abzustellen. Diese hat – wie bereits erwähnt – einen Mietwert von Fr. 276'000.– pro Jahr für die Liegenschaft ermittelt. Dieser Mietwert basiert gemäss den anwendbaren kantonalen Bestimmungen auf einer Schätzung, die vor Ort durch lokal- und fachkundige Experten unter Einbezug der Grundeigentümer vorgenommen wurde:

**9.3.3.1** Die Verordnung über die amtlichen Grundstückschätzungen des Kantons Appenzell Ausserrhoden vom 26. Mai 2010 (bGS 621.21; GSV/AR; 621.21) gilt gemäss ihrem Art. 1 u.a. zum Zweck der Steuerveranlagung sowie für die amtlichen Schätzungen gemäss dem Einführungsgesetz zum ZGB (bGS 211.1). Bei der Schätzung werden der Verkehrswert, der Realwert, der Ertragswert und der Mietwert eines Grundstücks ermittelt (Art. 8 Abs. 1 GSV/AR).

Der *Verkehrswert* eines Grundstückes entspricht dem Marktwert und wird aus der Gesamtheit aller wertbildenden Faktoren wie Land- und Bauwert, rechtlichen Gegebenheiten, Nutzungsmöglichkeiten, tatsächlichen Eigenschaften, Lage und Beschaffenheit berechnet. Er wird in der Regel aus dem Ertrags- und dem Realwert bestimmt. Wegleitend ist das Schätzerhandbuch der SVKG (Art. 9 GSV/AR). An dieser Stelle ist zudem auf die bundesrechtlichen Vorgaben hinzuweisen. Hinsichtlich der Bewertung von Vermögen schreibt Art. 14 Abs. 1 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kanton und Gemeinden (StHG, SR 642.14) vor, dass dieses zum Verkehrswert zu bewerten ist und dabei der Ertragswert angemessen berücksichtigt werden kann. Das StHG enthält zwar nur rudimentäre Bewertungsregeln für das

Vermögen, immerhin dürfen die Kantone keine Bewertungsmethoden anwenden, die auf eine systematische Über- oder Unterbewertung hinauslaufen (vgl. BGE 148 I 210 E. 4.4.4; HANNES TEUSCHER/FRANK LOBSINGER, in: Martin Zweifel/Michael Beusch [Hrsg.], Kommentar StHG, 4. Aufl., 2022, Art. 14 N 1 ff.).

Der *Realwert* eines Grundstückes setzt sich zusammen aus dem Wert des Landes, dem Zeitwert (Zustandswert) aller baulichen Anlagen, den Kosten für Umgebungsarbeiten sowie den Baunebenkosten (Art. 10 Abs. 1 GSV/AR).

Der *Ertragswert* entspricht dem kapitalisierten Mietwert des Grundstückes. Bei der Berechnung sind eine angemessene Verzinsung des investierten Kapitals sowie die Unterhalts- und Betriebskosten für das Grundstück zu berücksichtigen (Art. 11 Abs. 1 GSV/AR).

Der *Mietwert* entspricht einer Marktmiete, welche als Miet- oder Pachtertrag erzielt werden kann. Für die Berechnung sind insbesondere das ortsübliche Mietzinsniveau sowie die wertbildenden Faktoren wie Lage, Bauzone, Gebäudegrösse, Beschaffenheit, Ausbaustandard und Umschwung der Liegenschaft sowie die darauf einwirkenden Immissionen zu berücksichtigen (Art. 13 GSV/AR).

Die Schätzung wird durch die Grundstücksschätzungsbehörde vor Ort unter Mitwirkung der Grundeigentümer durchgeführt (Art. 18 Abs. 1 und 19 GSV/AR). Eine Schätzungskommission besteht in der Regel aus je einem Schätzer oder einer Schätzerin des Kantons und der Gemeinde. Die Schätzer und Schätzerinnen des Kantons sind sach- und baufachkundig und verfügen über eine anerkannte aufgabenbezogene Ausbildung. Die Schätzerin oder der Schätzer der Gemeinde ist orts- und sachkundig (vgl. Art. 15 GSV/AR).

Der im Rahmen der Schätzung vom 22. September 2015 eruierte Mietwert entspricht damit gemäss den anwendbaren kantonalen Bestimmungen der Miete, die auf dem *Markt* erzielt werden kann. Die Schätzung wurde zudem vor Ort durch orts- und fachkundige Experten unter Einbezug der Grundeigentümer vorgenommen. Eine Berücksichtigung der lokalen Begebenheiten ist auch gemäss der bundesgerichtlichen Rechtsprechung ein zentraler Punkt bei der Berechnung eines drittpreiskonformen Mietzinses (E. 9.2.1). Die Neuschätzung erfolgte zudem infolge des Umbaus der Liegenschaft und damit mehr oder weniger zeitgleich mit dem Mietbeginn (2015). Es

handelt sich somit um eine zeitgerechte, fach- und ortskundige Schätzung des auf dem Markt erzielbaren Mietertrags, unter Berücksichtigung zahlreicher wertbildenden Kriterien (vgl. oben). Damit eignet sie sich als Schätzung des Mindestmietpreises, den eine Drittperson der gleichen Abnehmerkategorie in den Jahren 2015-2017 auf dem Markt zu bezahlen gehabt hätte (vgl. E. 4.3.3).

**9.3.3.2** Im Rahmen der von der *Beschwerdeführerin* in Auftrag gegebenen Schätzung der O. \_\_\_\_\_ AG wurde der *Mindestmietzins* (im Gegensatz zum zu erwartenden Umsatz) rein schematisch ermittelt, indem mittels der Erfahrungswerte der O. \_\_\_\_\_ AG ermittelt wurde, welche Erträge mit bei einer (Alternativ-)Nutzung der anrechenbaren Flächen als *Verkaufsflächen* in (Ort)/AR erzielt werden könnten (vgl. Mietzinsschätzung vom 1. Februar 2024, S. 2). Daraus ergibt sich gemäss der O. \_\_\_\_\_ AG ein (wesentlich tieferer) jährlicher Mindestmietzins von Fr. 139'840.–. Diese Methodik zur Herleitung des Mindestmietzinses erweist sich als weniger verlässlich als die Herleitung der Marktmiete im Rahmen der amtlichen Schätzung, welche im Hinblick auf die beabsichtigte Betriebsart (Nutzung als Gasthof) und unter Berücksichtigung des konkreten Objekts und aller relevanten Faktoren erfolgte (vgl. Schätzungsprotokoll, Mietwertberechnung).

Die Schätzung des zu erwartenden Umsatzes der O. \_\_\_\_\_ AG berücksichtigt wie bereits erwähnt nur die Erträge aus den Gastronomieflächen und keine Nebenerträge (Gästezimmer, [...], etc.). Dass die Schätzung mit rund Fr. 2'87 Mio tiefer ausgefallen ist als diejenige der Schätzungskommission (Fr. 3'5 Mio), lässt sich zum Teil dadurch erklären. Die Beschwerdeführerin begründet die Diskrepanz zwischen den beiden Schätzungen damit, dass die Schätzungskommission bei der Gastwirtschaftskategorie einzig von einem Restaurant gehobener Klasse ausgegangen sei, während die O. \_\_\_\_\_ AG zwischen dem Gourmetrestaurant und dem traditionellen Restaurant unterschieden habe (Stellungnahme vom 24. Oktober 2024). Dabei ist ihr entgegenzuhalten, dass sich die Liegenschaft ihrem Ausbaustandard gemäss unbestrittenermassen für die Beherbergung eines Restaurants der Spitzenklasse eignete. Dass die Mieterin sich dafür entschied, zwei Restaurants unterschiedlicher Kategorie zu führen, kann sich nicht auf den Mietzins auswirken, der von einem unabhängigen Dritten auf dem Markt für die Miete der Liegenschaft gefordert worden wäre.

Die Mietzinsschätzung der O. \_\_\_\_\_ AG ist damit nicht geeignet, die Schätzung der Grundstückschätzungskommission zu entkräften. Überdies hat die Beschwerdeführerin die Schätzung

Grundstücksschätzungskommission soweit aktenkundig nicht angefochten; sie hat das Schätzungsprotokoll vielmehr selbst zusammen mit ihrer Einsprache vom 9. November 2023 an die Vorinstanz eingereicht.

**9.3.3.3** Die *Vorinstanz* wendet gegen eine Verwendung des amtlich geschätzten Mietertrags ein, der Eigenmietwert sei in der Regel 20 % tiefer angesetzt als der Marktpreis (Stellungnahme vom 1. Oktober 2024). Dazu ist festzuhalten, dass die Berechnung des Eigenmietwerts i.S.v. Art. 24 Abs. 2 des Steuergesetzes vom 21. Mai 2000 des Kantons Appenzell Ausserrhoden (bGS 621.11; StG/AR) in der Verordnung zum Steuergesetz vom 8. August 2000 (bGS 621.111; StV/AR) geregelt ist. Gemäss Art. 11 StV/AR ist für die Berechnung des Eigenmietwertes in der Regel der Mietwert der letzten amtlichen Schätzung massgebend. Der Eigenmietwert von Liegenschaften, welche steuerpflichtige Personen an ihrem Wohnsitz dauernd selbst bewohnen, entspricht dem massgeblichen Wert nach Abs. 1 *abzüglich 20 Prozent* (Hervorhebung durch das BVGer). Insoweit als der Eigenmietwert für selbst bewohnte Liegenschaften also tatsächlich 20 % tiefer angesetzt ist als der Marktpreis, ergibt sich dies im Kanton Appenzell Ausserrhoden nicht aus der amtlichen Schätzung, sondern aus einem nachträglichen Abzug vom geschätzten Mietwert. Sollte der Mietwert vorliegend dennoch auf einer vorsichtigen Schätzung beruhen (vgl. dazu BGE 148 I 210 E. 4.4.4 ff.), wäre dies nicht schädlich: Die Funktion eines Mindestmietzinses bei der Umsatzmiete ist es gerade, das Risiko des Mieters bei ungünstigem Geschäftsgang zu verringern, weshalb der Mindestmietzins nicht allzu hoch angesetzt werden sollte (E. 8.3.4).

Dass sich die hohen Anlagekosten nur bedingt auf den erzielbaren Ertrag ausgewirkt haben, spricht entgegen der Auffassung der Vorinstanz nicht gegen die Zuverlässigkeit der Schätzung, zumal diese von der Schätzungskommission sehr wohl berücksichtigt wurden (Schätzungsprotokoll, S. 3).

**9.3.4** Es ist somit festzuhalten, dass eine Umsatzmiete von 8.5 % sowie ein Mindestmietzins von Fr. 276'000.– pro Jahr (gemäss der kantonalen Schätzung) einen drittpreiskonformen Mietzins für die Liegenschaft A.a\_\_\_\_\_ (2015-2017) darstellen.

Der Mindestmietzins liegt mit einem Betrag von Fr. 276'000.– in allen streitbetroffenen Steuerperioden über der mit 8.5% vom jeweiligen Gesamtertrag berechneten Umsatzmiete (Gesamterträge: Fr. 2'121'772.66 im Jahr

2015; Fr. 2'667'717.18 im Jahr 2016, Fr. 2'577'683.84 im Jahr 2017; vgl. bereits E. 7.1 und 8.3.5).

Da die gemäss drittpreiskonformer Umsatzmiete geschuldeten Beträge damit durchwegs unter dem Mindestmietwert lagen, kommt Letzterer zum Tragen.

**9.3.5** Damit ist die Sache zur Neuberechnung der Steuerkorrektur unter Berücksichtigung des jährlichen Mietzinses von Fr. 276'000.– (2015: pro rata temporis [Mietbeginn ab 1. April 2015]) an die ESTV zurückzuweisen.

## **10.**

Zusammengefasst ist die Beschwerde mit Bezug auf die Steuerperioden 2013 und 2014 (absolute Verjährung der Steuernachforderung im Umfang von Fr. 7'647.15 bzw. Fr. 7'702.15) (E. 3.2.3 und 3.2.4) sowie mit Bezug auf die Berechnung des drittpreiskonformen Mietpreises für die Liegenschaft «A.a\_\_\_\_\_» (Steuerperioden 2015 bis 2017) teilweise gutzuheissen. Der drittpreiskonforme Mietpreis ist auf Fr. 276'000.– pro Jahr festzusetzen (E. 9). Die Sache ist zur Neuberechnung der Steuerkorrektur infolge des angepassten Mietzinses und zur Neuberechnung des Verzugszinses an die Vorinstanz zurückzuweisen. Im Übrigen ist die Beschwerde abzuweisen.

## **11.**

**11.1** 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 Steuerperioden 2013 und 2014 aufgrund der eingetretenen Verjährung im Umfang von Fr. 7'647.15 (von insgesamt Fr. 7'729.–) bzw. Fr. 7'702.15 (von insgesamt Fr. 7'782.–). Mit Bezug auf die Steuerperioden 2015 (Steuerforderung in Höhe von Fr. 33'404.–), 2016 (Steuerforderung in Höhe von Fr. 45'095.–)

und 2017 (Steuerforderung in Höhe von Fr. 47'049.–) obsiegt sie teilweise. Es rechtfertigt sich deshalb, der Beschwerdeführerin die Verfahrenskosten zur Hälfte aufzuerlegen.

Die Verfahrenskosten sind auf Fr. 6'000.– festzusetzen und der Beschwerdeführerin im Umfang von Fr. 3'000.– aufzuerlegen. Der geleistete Kostenvorschuss ist im Umfang von Fr. 3'000.– zur Begleichung der Verfahrenskosten zu verwenden. Der Restbetrag von Fr. 3'000.– ist der Beschwerdeführerin nach Eintritt der Rechtskraft des vorliegenden Urteils zurückzuerstatten. Der unterliegenden Vorinstanz können als Bundesbehörde keine Verfahrenskosten auferlegt werden (Art. 63 Abs. 2 VwVG).

**11.2** Die Vorinstanz hat der teilweise obsiegenden Beschwerdeführerin eine Parteienschädigung 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 Parteienschädigung wird demnach praxisgemäss auf Fr. 4'500.– festgesetzt.

**Demnach erkennt das Bundesverwaltungsgericht:****1.**

Die Beschwerde wird im Sinne der Erwägungen teilweise gutgeheissen.

**2.**

Der Einspracheentscheid der Eidgenössischen Steuerverwaltung vom 22. Dezember 2023 wird aufgehoben.

**2.1** Betreffend die Steuerperioden 2013 und 2014 (Steuernachforderungen in Höhe von Fr. 7'647.15 bzw. Fr. 7'702.15) ist die absolute Verjährung eingetreten.

**2.2** Betreffend die Steuerperioden 2015-2017 wird die Sache im Sinne der Erwägungen 9-10 zur Neuberechnung der Steuernachforderungen an die Vorinstanz zurückgewiesen. Der drittpreiskonforme Mietertrag für die Vermietung der Liegenschaft «A.a\_\_\_\_\_» wird auf Fr. 276'000.– pro Jahr festgesetzt.

**2.3** Überdies wird die Sache zur Neuberechnung des Verzugszinses an die Vorinstanz zurückgewiesen. Im Übrigen wird die Beschwerde abgewiesen.

**3.**

Die Verfahrenskosten werden auf Fr. 6'000.– festgesetzt und der Beschwerdeführerin im Umfang von Fr. 3'000.– auferlegt. Der geleistete Kostenvorschuss in Höhe von Fr. 6'000.– wird im Umfang von Fr. 3'000.– zur Begleichung der Verfahrenskosten verwendet. Der Restbetrag von Fr. 3'000.– wird der Beschwerdeführerin nach Eintritt der Rechtskraft des vorliegenden Entscheids zurückerstattet.

**4.**

Die Eidgenössische Steuerverwaltung wird verpflichtet, der Beschwerdeführerin eine Parteientschädigung von Fr. 4'500.– zu bezahlen.

**5.**

Dieses Urteil geht an die Beschwerdeführerin und die Vorinstanz.

Für die Rechtsmittelbelehrung wird auf die nächste Seite verwiesen.

Die vorsitzende Richterin:

Die Gerichtsschreiberin:

Iris Widmer

Anna Begemann

### **Rechtsmittelbelehrung:**

Gegen diesen Entscheid kann innert 30 Tagen nach Eröffnung beim Bundesgericht, Schweizerhofquai 6, 6004 Luzern, 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:

Zustellung erfolgt an:

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