



Abteilung I
A-6887/2023

Urteil vom 21. Oktober 2024

Besetzung

Richterin Iris Widmer (Vorsitz),
Richter Jürg Steiger,
Richter Keita Mutombo,
Gerichtsschreiberin Anna Begemann.

Parteien

A.a_____ AG,
(...),
vertreten durch
Dr. Daniel Küpfer, Rechtsanwalt,
und Anna Neukom Chaney, Rechtsanwältin,
(...),
Beschwerdeführerin,

gegen

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

Gegenstand

Mehrwertsteuer, Leistungen an eng verbundene Personen
(Steuerperioden 2015 bis 2018).

Sachverhalt:**A.**

A.a Die A.a_____ AG (nachfolgend: Steuerpflichtige) hat ihren Sitz in (Ort). Sie bezweckt u.a. (Zweck) (Online-Auszug aus dem Handelsregister des [Kantons] vom 26. September 2024). A._____ ist Mitglied des Verwaltungsrates und Geschäftsführer der Steuerpflichtigen.

A.b Die A.b_____ GmbH (nachfolgend: A.b_____ GmbH) ist seit dem (Datum) im Handelsregister des (Kanton) eingetragen. Sie bezweckt u.a. (Zweck). A._____ ist Gesellschafter mit einem Stammanteil von 25% und Geschäftsführer mit Einzelunterschrift. B._____ hält ebenfalls einen Stammanteil von 25% und C._____ einen Stammanteil von 50%.

A.c Die A.c_____ AG AG (seit dem [Datum]: A.d_____ AG; vormals A.e_____ AG; nachfolgend: A.c_____ AG AG) ist seit dem (Datum) im Handelsregister des (Kanton) eingetragen. Sie bezweckt (Zweck). Verwaltungsratsmitglieder waren bis (Datum) B._____ und A._____, seit diesem Zeitpunkt D._____ und A._____. Letzterer ist Präsident des Verwaltungsrates mit Einzelunterschrift.

B.

B.a Mit Schreiben vom 25. Januar 2020 kündigte die Eidgenössische Steuerverwaltung (nachfolgend: ESTV) gegenüber der Steuerpflichtigen die Durchführung einer Kontrolle gemäss Art. 78 des Bundesgesetzes vom 12. Juni 2009 über die Mehrwertsteuer (MWSTG, SR 641.20) betreffend die Steuerperioden 2015 bis 2018 (1. Januar 2015 bis 31. Dezember 2018) an. Diese wurde am 4. und 5. März 2020 am Domizil der Steuerpflichtigen durchgeführt. Dabei wurde u.a. festgestellt, dass die Steuerpflichtige, die A.b_____ und die A.c_____ AG AG eine Bürogemeinschaft führten, bei den letztgenannten Gesellschaften jedoch kein Personal angestellt war.

B.b Mit Einschätzungsmitteilung (EM) Nr. (...) vom (Datum) machte die ESTV eine Steuerkorrektur zu ihren Gunsten von Fr. 13'230.–zzgl. Verzugszins ab dem 31. August 2017 (mittlerer Verfall) geltend. Gemäss Ziff. 5 der EM Nr. (...) ergab sich die Steuerkorrektur u.a. aufgrund von nicht fakturierten Leistungen der Steuerpflichtigen (Bauaufsicht, Verkaufsbemühungen, Buchführung usw.) an die ihr nahestehenden Firmen A.c_____ AG AG und A.b_____ GmbH (Korrektur von je Fr. 1'481.50 für die Steuerperioden 2015 und 2016, Fr. 4'814.80 für die Steuerperiode 2017 und Fr. 4'647.15 für die Steuerperiode 2018).

B.c Mit Schreiben vom 16. und 23. April 2020 teilte die Steuerpflichtige mit, sie erhebe «Einsprache» gegen die EM Nr. (...) vom (Datum). Sie machte geltend, die festgestellten Leistungen an eng verbundene Personen seien von A. _____ als Gesellschafter der A.c _____ AG und der A.b _____ GmbH erbracht worden und hätten keinen Zusammenhang mit seiner Tätigkeit aus der Anstellung bei ihr. Im Rahmen der darauffolgenden Korrespondenz mit der ESTV reichte die Steuerpflichtige diverse Unterlagen ein.

B.d Mit Verfügung vom 10. März 2022 setzte die ESTV ihre Steuerforderung gegenüber der Steuerpflichtigen für die Steuerperioden 2015 bis 2018 gemäss Ziff. 3 der Begründung fest (Dispositiv-Ziff. 1). Die Steuerpflichtige schulde ihr für die Steuerperioden 2015 bis 2018 Fr. 20'228.– Mehrwertsteuern zzgl. 4% Verzugszins ab dem 31. August 2017 (mittlerer Verfall) und habe diese noch zu bezahlen. Bereits erfolgte Zahlungen würden an die vorstehende Steuerforderung angerechnet (Dispositiv-Ziff. 2). Es würden keine Verfahrenskosten erhoben und keine Parteientschädigung ausgerichtet (Dispositiv-Ziff. 3).

Im Rahmen der Begründung führte die ESTV zusammengefasst aus, A. _____ sei für die A.c _____ AG und die A.b _____ GmbH im Zusammenhang mit dem Verkauf von Immobilien tätig gewesen. Die beiden letztgenannten Gesellschaften würden kein Personal beschäftigen und die Leistungen von A. _____ seien diesen nicht in Rechnung gestellt worden. Damit liege eine Leistung zwischen eng verbundenen Personen vor. Mit Bezug auf die Höhe des Drittpreises für die Leistungen habe eine nochmalige Überprüfung der anlässlich der Kontrolle vorgenommenen Schätzung ergeben, dass diese zu tief ausgefallen sei. Die im vorliegenden Fall zu beurteilenden Leistungen seien wie Maklerhonorare zu berechnen. Demzufolge sei ihre Schätzung anzupassen und es ergebe sich eine Nachbelastung zu Ungunsten der Steuerpflichtigen (reformatio in peius).

C.

C.a Mit Eingabe vom 22. März 2022 erhob die Steuerpflichtige Einsprache gegen die Verfügung vom 10. März 2022. Sie machte zusammengefasst erneut geltend, die Tätigkeiten von A. _____ für die A.c _____ AG sowie die A.b _____ GmbH seien ausserhalb seiner Anstellung für die Steuerpflichtige, d.h. nebenberuflich, geschehen. Er habe diese Tätigkeit als Gesellschafter der jeweiligen Gesellschaft wahrgenommen. Überdies sei sie (die Steuerpflichtige) mit der Bemessungsgrundlage nicht einverstanden.

C.b Mit Einspracheentscheid vom 9. November 2023 wies die ESTV die Einsprache der Steuerpflichtigen ab (Dispositiv-Ziff. 1). Ihre Steuerforderung gegenüber der Steuerpflichtigen für die Steuerperioden 2015 bis 2018 (Zeit vom 1. Januar 2015 bis 31. Dezember 2018) werde gemäss Ziff. 3 der Begründung festgesetzt (Dispositiv-Ziff. 2). Die Steuerpflichtige schulde ihr für die Steuerperioden 2015 bis 2018 (Zeit vom 1. Januar 2015 bis 31. Dezember 2018) Fr. 20'228.– Mehrwertsteuern zzgl. 4% Verzugszins (für die Zeit vom 20. März 2020 bis und mit 31. Dezember 2020 betrage der Zinssatz 0%) ab dem 31. August 2017 (mittlerer Verfall) und habe diese noch zu bezahlen. Bereits erfolgte Zahlungen würden an die vorstehende Steuerforderung angerechnet (Dispositiv-Ziff. 3). Es würden keine Verfahrenskosten erhoben und keine Parteientschädigung ausgerichtet (Dispositiv-Ziff. 4).

D.

D.a Mit Eingabe vom 11. Dezember 2023 erhebt die Steuerpflichtige (nachfolgend: Beschwerdeführerin) Beschwerde gegen den Einspracheentscheid der ESTV (nachfolgend auch: Vorinstanz) vom 9. November 2023 beim Bundesverwaltungsgericht. Sie beantragt, der Einspracheentscheid sei aufzuheben und die Steuerfestsetzung für die Steuerperioden 2015 bis 2018 (Zeit vom 1. Januar 2015 bis 31. Dezember 2018) sei um Fr. 19'423.– auf Fr. 806.– zu korrigieren. Eventualiter sei das Verfahren zur Ergänzung des Sachverhalts und Neubeurteilung im Sinne der Erwägungen an die ESTV zurückzuweisen; unter Kosten- und Entschädigungsfolgen zu Lasten der ESTV.

D.b Mit Vernehmlassung vom 2. Februar 2024 beantragt die ESTV, die Beschwerde vom 9. November 2023 sei unter Kosten- und Entschädigungsfolgen zulasten der Beschwerdeführerin vollumfänglich abzuweisen. Sie lässt dem Bundesverwaltungsgericht die amtlichen Akten gemäss separatem Verzeichnis zukommen.

D.c In ihrer Replik (eingegangen beim Bundesverwaltungsgericht am 13. März 2024) hält die Beschwerdeführerin im Wesentlichen an den in der Beschwerde gestellten Rechtsbegehren fest. Sie ersucht das Bundesverwaltungsgericht um Akteneinsicht und um Zustellung der vorinstanzlichen Akten.

D.d Mit Schreiben vom 21. März 2024 gibt die Vorinstanz bekannt, dass sie auf eine Stellungnahme zur Eingabe der Beschwerdeführerin verzichte.

D.e Mit Zwischenverfügung vom 24. April 2024 heisst das Bundesverwaltungsgericht das Akteneinsichtsgesuch gut und übermittelt der Beschwerdeführerin eine Kopie der Beilagen zur Vernehmlassung. Der Beschwerdeführerin wird eine Frist bis zum 27. Mai 2024 eingeräumt, um eine allfällige Stellungnahme einzureichen.

D.f Mit Eingabe vom 27. Mai 2024 nimmt die Beschwerdeführerin erneut Stellung und hält an ihren Rechtsbegehren fest.

D.g Mit Eingabe vom 31. Juli 2024 nimmt die Vorinstanz Stellung und reicht gewisse Unterlagen, darunter die Buchhaltungsunterlagen der Beschwerdeführerin der Jahre 2015-2018, als amtliche Akten nach. Sie hält im Wesentlichen an ihren Anträgen und an deren Begründung fest.

D.h Mit Eingabe vom 18. September 2024 nimmt die Beschwerdeführerin zu den nachgereichten Unterlagen und der Eingabe vom 31. Juli 2024 Stellung. Sie hält im Wesentlichen an ihren Begehren und an deren Begründung fest. Die Vorinstanz verzichtet auf eine weitere Eingabe.

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 Bundesgesetzes vom 17. Juni 2005 über das Bundesverwaltungsgericht (VGG, SR 173.32) Beschwerden gegen Verfügungen nach Art. 5 des Bundesgesetzes vom 20. Dezember 1968 über das Verwaltungsverfahren (VwVG, SR 172.021), sofern keine Ausnahme nach Art. 32 VGG gegeben ist. Eine solche Ausnahme liegt hier nicht vor. Der angefochtene Einspracheentscheid vom 9. November 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 zuständig.

1.2 Das Verfahren vor dem Bundesverwaltungsgericht richtet sich nach dem VwVG, soweit das VGG oder das MWSTG nichts anderes bestimmen (Art. 37 VGG i.V.m. 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).

1.4 Streitgegenstand des vorliegenden Verfahrens sind Steuerforderungen im Umfang von Fr. 19'423.– für die Steuerperioden 2015 bis 2018. Die übrigen Nachforderungen (im Umfang von Fr. 806.–) hat die Beschwerdeführerin anerkannt (vgl. Sachverhalt Bst. D.a).

1.5 Das Bundesverwaltungsgericht kann den angefochtenen Entscheid in vollem Umfang überprüfen. Die Beschwerdeführerin kann neben der Verletzung von Bundesrecht (Art. 49 Bst. a VwVG) und der unrichtigen oder unvollständigen Feststellung des rechtserheblichen Sachverhalts (Art. 49 Bst. b VwVG) auch die Unangemessenheit rügen (Art. 49 Bst. c VwVG).

1.6

1.6.1 Nach den allgemeinen intertemporalen Regeln sind in verfahrensrechtlicher Hinsicht diejenigen Rechtssätze massgebend, welche im Zeitpunkt der Beschwerdebeurteilung Geltung haben, unter Vorbehalt spezialgesetzlicher Übergangsbestimmungen (vgl. BGE 130 V 1 E. 3.2). In materieller Hinsicht sind dagegen grundsätzlich diejenigen Rechtssätze massgebend, die bei der Erfüllung des zu Rechtsfolgen führenden Sachverhalts Geltung hatten (vgl. BGE 134 V 315 E. 1.2; 130 V 329 E. 2.3; zum Ganzen: Urteile des BVGer A-4946/2022 vom 28. September 2023 E. 2.1; A-553/2021 vom 8. Februar 2022 E. 1.2.1).

1.6.2 Vorliegend sind Steuerforderungen betreffend die Steuerperioden 2015 bis 2018 zu beurteilen. In materieller Hinsicht findet daher für die Steuerperioden 2015 bis 2017 das am 1. Januar 2010 in Kraft getretene MWSTG (AS 2009 5203) bzw. die dazugehörige Mehrwertsteuerverordnung vom 27. November 2009 (SR 641.201, MWSTV) Anwendung. Für die Steuerperiode 2018 findet das MWSTG gemäss der am 30. September 2016 beschlossenen und per 1. Januar 2018 in Kraft gesetzten Teilrevision (AS 2017 3575) Anwendung. Im vorliegenden Urteil wird das MWSTG mit «MWSTG» zitiert, soweit die Fassungen vor und nach der Teilrevision – soweit hier relevant – inhaltlich identisch sind. Ansonsten wird das MWSTG entweder mit «MWSTG 2009» oder mit «MWSTG 2016» zitiert.

1.6.3 Rechtsprechung, welche sich noch auf das alte Mehrwertsteuerrecht bezieht, wird zitiert, soweit sie auch für das neue Recht massgeblich ist.

1.7

1.7.1 Die für die Entscheidungsfindung (Rechtsanwendung) vorzunehmende Tatsachenfeststellung setzt voraus, dass die Sachlage korrekt und vollständig ermittelt wurde. Das Verwaltungsverfahren und die Verwaltungsrechtspflege werden deshalb grundsätzlich von der Untersuchungsmaxime beherrscht (Art. 12 VwVG, der im Mehrwertsteuerrecht trotz der Ausnahme in Art. 2 Abs. 1 VwVG anwendbar ist [Art. 81 Abs. 1 MWSTG]). Demnach muss die entscheidende Behörde den Sachverhalt von sich aus abklären. Sie trägt die Beweisführungslast (sog. subjektive oder formelle Beweislast). Der Untersuchungsgrundsatz wird im Mehrwertsteuerverfahren indes dadurch relativiert, dass der steuerpflichtigen Person spezialgesetzlich statuierte Mitwirkungspflichten auferlegt werden (Art. 13 VwVG i.V.m. Art. 81 Abs. 1 MWSTG). Dazu zählt namentlich das im Mehrwertsteuerrecht geltende (modifizierte) Selbstveranlagungsprinzip (vgl. Art. 66 Abs. 1 und 3, Art. 68 Abs. 1, Art. 71 Abs. 1 und Art. 72 MWSTG; BGE 140 II 202 E. 5.4; Urteile des BGer 2C_998/2021 vom 12. Mai 2022 E. 7.1; 2C_443/2020 vom 8. Oktober 2020 E. 3.2.3; Urteile des BVGer A-4282/2021 vom 24. August 2022 E. 1.6.2 f. und E. 2.1.1; A-4569/2020 vom 4. Juli 2022 E. 1.3.1).

1.7.2 Beim Entscheid darüber, ob eine rechtserhebliche Tatsache als erwiesen zu gelten hat oder nicht, ist die Frage des Beweismasses (bzw. Beweisgrades) zu berücksichtigen. Als Regelbeweismass gilt der volle (strikte) Beweis. Dieser ist erbracht, wenn das Gericht am Vorliegen der behaupteten Tatsache keine ernsthaften Zweifel mehr hat oder allenfalls verbleibende Zweifel als leicht erscheinen (BGE 130 III 321 E. 3.2; Urteil des BGer 1C_514/2023 vom 4. März 2024 E. 4.2). Verlangt wird ein so hoher Grad der Wahrscheinlichkeit, dass vernünftigerweise mit der Möglichkeit des Gegenteils nicht mehr zu rechnen ist. Nicht ausreichend ist dagegen, wenn bloss eine überwiegende Wahrscheinlichkeit besteht, dass sich die behauptete Tatsache verwirklicht hat (BGE 128 III 271 E. 2b/aa; MOSER/BEUSCH/KNEUBÜHLER/KAYSER, Prozessieren vor dem Bundesverwaltungsgericht, 3. Aufl. 2022, Rz. 3.141; vgl. zum Ganzen: Urteil des BVGer A-6002/2022 vom 21. Dezember 2023 [teilweise bestätigt durch Urteil des BGer 9C_72/2024 vom 29. April 2024] E. 1.4.3 m.H.).

1.7.3 Bleibt eine für den Entscheid erhebliche Tatsache unbewiesen, gilt im Bereich des öffentlichen Rechts grundsätzlich die Beweislastregel von Art. 8 des Schweizerischen Zivilgesetzbuches vom 10. Dezember 1907 (ZGB, SR 210) als allgemeiner Rechtsgrundsatz (vgl. BGE 142 II 433 E. 3.2.6; 138 II 465 E. 6.8.2; Urteil des BVGer A-6217/2020 vom 21. Dezember 2022 E. 1.8.4). Demnach hat jene Partei die Folgen der

Beweislosigkeit zu tragen, die aus der unbewiesen gebliebenen Tatsache Rechte ableitet (vgl. BGE 133 V 205 E. 5.5; Urteil des BVGer A-4408/2021 vom 6. Juli 2022 E. 1.4.5; MOSER/BEUSCH/KNEUBÜHLER/KAYSER, a.a.O., Rz. 3.150).

1.7.4 Im Steuerrecht gilt folglich betreffend die Beweislast der Grundsatz, dass die Behörde die Beweislast für Tatsachen trägt, welche die Steuerpflicht begründen oder die Steuerforderung erhöhen; demgegenüber ist die steuerpflichtige Person für die steueraufhebenden und -mindernden Tatsachen beweisbelastet (BGE 147 II 338 E. 3.2; 140 II 248 E. 3.5; Urteile des BVGer A-4757/2020 vom 20. Januar 2023 E. 2.5; A-1335/2014 vom 14. Dezember 2015 E. 2.3).

1.8 Gemäss Art. 61 Abs. 1 VwVG entscheidet die Beschwerdeinstanz in der Sache selbst oder weist diese ausnahmsweise mit verbindlichen Weisungen an die Vorinstanz zurück. Ein solcher Rückweisungsentscheid rechtfertigt sich vor allem dann, wenn weitere Tatsachen festgestellt werden müssen und ein umfassendes Beweisverfahren durchzuführen ist (statt vieler: Urteile des BVGer A-3234/2024 vom 26. August 2024 E. 1.4; A-2900/2014 vom 29. Januar 2015 E. 1.5; MOSER/BEUSCH/KNEUBÜHLER/KAYSER, a.a.O., Rz. 3.194 f.).

2.

2.1 Der Bund erhebt eine allgemeine Verbrauchssteuer nach dem System der Netto-Allphasensteuer mit Vorsteuerabzug (Mehrwertsteuer; Art. 130 der Bundesverfassung der Schweizerischen Eidgenossenschaft vom 18. April 1999 [BV, SR 101]; Art. 1 Abs. 1 MWSTG). Der Mehrwertsteuer im Inland 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). Eine Leistung (in Form einer Lieferung oder einer Dienstleistung) ist die Einräumung eines verbrauchsfähigen wirtschaftlichen Werts an eine Drittperson in Erwartung eines Entgelts (Art. 3 Bst. c i.V.m. Bst. d und e MWSTG). Das Entgelt ist der Vermögenswert, den die empfangende Person oder an ihrer Stelle eine Drittperson für den Erhalt einer Leistung aufwendet (Art. 3 Bst. f MWSTG). Der Begriff des verbrauchsfähigen wirtschaftlichen Wertes ist weit zu verstehen und umfasst alles, was in irgendeiner Form einer Bedürfnis- oder Nachfragebefriedigung dient (Urteil des BVGer A-2587/2020 vom 10. August 2021 E. 2.2.4 m.H.).

2.2 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 selbstständig ausübt und unter eigenem Namen nach aussen auftritt (Art. 10 Abs. 1 Bst. a und b MWSTG 2009). Seit dem 1. Januar 2018 ist steuerpflichtig, wer unabhängig von Rechtsform, Zweck und Gewinnabsicht ein Unternehmen betreibt und mit diesem Unternehmen Leistungen im Inland erbringt oder Sitz, Wohnsitz oder Betriebsstätte im Inland hat. Ein Unternehmen betreibt, wer eine auf die nachhaltige Erzielung von Einnahmen aus Leistungen ausgerichtete berufliche oder gewerbliche Tätigkeit selbstständig ausübt, unabhängig von der Höhe des Zuflusses von Mitteln, die nach Art. 18 Abs. 2 MWSTG nicht als Entgelt gelten, und unter eigenem Namen nach aussen auftritt (Art. 10 Abs. 1 und 1^{bis} MWSTG 2016).

2.3

2.3.1 Der Aussenaufttritt unter eigenem Namen stellt nicht nur ein Tatbestandselement der subjektiven Steuerpflicht im Sinne von Art. 10 Abs. 1 Bst. b MWSTG 2009 bzw. Art. 10 Abs. 1^{bis} Bst. b MWSTG 2016 dar, sondern auch ein Kriterium für die Zuordnung von Leistungen nach Art. 20 Abs. 1 und 2 MWSTG, wobei von einem einheitlichen Verständnis des Begriffs auszugehen ist (Urteile des BGer 2C_255/2020 vom 18. August 2020 E. 4.2; 2C_727/2021 vom 11. Mai 2022 E. 4.1.4 m.H.; Urteile des BVGer A-2978/2022 vom 31. Januar 2024 E. 3.3.4; A-4256/2021 vom 14. November 2022 E. 2.2.9). Das Handeln wird grundsätzlich demjenigen mehrwertsteuerlich zugerechnet, der nach aussen, gegenüber Dritten in eigenem Namen auftritt (CLAUDIO FISCHER, in: Zweifel/Beusch/Glauser/Robinson [Hrsg.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer, 2015 [nachfolgend: MWSTG-Kommentar 2015], N 52 zu Art. 10 MWSTG; NIKLAUS HONAUER/SIMEON L. PROBST/TOBIAS F. ROHNER/PHILIP FREY, Handbuch zum Mehrwertsteuergesetz, 4. Aufl. 2024 (nachfolgend: Handbuch MWSTG), Rz. 1033 ff.). Bei der Beurteilung, ob ein eigenständiger Aussenaufttritt vorliegt, ist dabei auf die Gesamtheit der Umstände abzustellen (Urteile des BVGer A-4155/2021 vom 31. Mai 2022 E. 2.2.2; A-5196/2020 vom 6. August 2021 E. 2.2.4; IVO P. BAUMGARTNER/DIEGO CLAVADETSCHER/MARTIN KOCHER, Vom alten zum neuen Mehrwertsteuergesetz, 2010, § 4 Rn. 45; vgl. RALF IMSTEFF, Der mehrwertsteuerliche «Aussenaufttritt», in: Archiv für schweizerisches Abgaberecht [ASA] 82, S. 451 ff., 457 f.). Ist eine Gesellschaft mehrwertsteuerpflichtig, schliesst dies nicht aus, dass einer ihrer Gesellschafter ausserhalb der

Gesellschaft allein ihm selbst zuzuordnende, der Mehrwertsteuer unterliegende Umsätze tätigt. Für die Frage, ob Umsätze der Gesellschaft oder einem Gesellschafter zuzuordnen sind, ist massgebend, wer nach aussen als Leistungserbringer auftritt (Urteil des BGer 2C_345/2020 vom 14. April 2021 E. 7.1).

2.3.2 Wenn eine Person im Namen und für Rechnung einer anderen Person handelt (und somit nach aussen hin nicht als Leistungserbringerin auftritt), gilt die Leistung als durch die vertretene Person getätigt (sog. direkte Stellvertretung), sofern die Voraussetzungen nach Art. 20 Abs. 2 Bst. a und b MWSTG kumulativ erfüllt sind: Bst. a verlangt, dass die Vertreterin nachweisen kann, dass sie als Stellvertreterin handelt und die vertretene Person gegenüber der Steuerbehörde eindeutig identifizieren kann. Bst. b setzt mit Bezug auf das Aussenverhältnis voraus, dass die Vertreterin das Bestehen eines Stellvertretungsverhältnisses gegenüber dem Leistungsempfänger ausdrücklich bekannt gibt oder sich dieses (zumindest) aus den Umständen ergibt. Hierbei ist nach objektiven Massstäben – und gerade nicht nach der Wahrnehmung des konkreten Leistungsempfängers – zu prüfen, ob Umstände vorliegen, welche auf das Bestehen eines Stellvertretungsverhältnisses schliessen lassen. Lediglich aus Sicht eines objektiven Dritten muss erkennbar gewesen sein, dass der Handelnde nicht sich selbst, sondern einen Dritten verpflichten wollte (Urteil des BGer 2C_767/2018 vom 8. Mai 2019 E. 2.1.1; Urteil des BVGer A-713/2017 vom 2. Juli 2018 E. 2.4.3; PIERRE-MARIE GLAUSER, MWSTG-Kommentar 2015, Art. 20 N 34 f.; IMSTEPF, a.a.O., S. 773 ff.). Mithin gilt nicht der Vertreter, der im Sinne der direkten Stellvertretung in fremdem Namen und für fremde Rechnung handelt, als Leistungserbringer, sondern der Vertretene. Daraus folgt, dass der Vertreter lediglich die vom Vertretenen erhaltene Entschädigung (Provision) versteuern muss, während der Vertretene als Leistungserbringer das Entgelt für die erbrachte Leistung separat zu versteuern hat. Ob das Entgelt dabei direkt an den Vertretenen bezahlt wird oder über den Vertreter geleitet wird, spielt keine Rolle (vgl. zum ganzen Absatz: Urteile des BVGer A-4569/2020 vom 4. Juli 2022 E. 2.2.3.2; A-5789/2018 vom 27. Mai 2020 E. 2.5.2; A-2859/2019 vom 5. Dezember 2019 E. 2.3.4).

2.4 Damit überhaupt eine steuerbare Leistung vorliegt, muss sie im Austausch mit einem Entgelt erfolgen (sog. «Leistungsverhältnis»). Die Entgeltlichkeit stellt ein unabdingbares Tatbestandsmerkmal einer mehrwertsteuerlichen Leistung dar. Besteht zwischen Leistungserbringer und -empfänger kein solches Austauschverhältnis, ist die Aktivität mehrwertsteuerlich irrelevant. Die Annahme eines mehrwertsteuerlichen

Leistungsverhältnisses setzt voraus, dass zwischen Leistung und Entgelt eine «innere wirtschaftliche Verknüpfung» gegeben ist (BGE 141 II 182 E. 3.3; Urteile des BVGer A-4155/2021 vom 31. Mai 2022 E. 2.2.1; A-5784/2020 vom 31. Januar 2022 E. 4.3.2 f. und 8.1). Die Beurteilung, ob ein Leistungsverhältnis besteht, hat in erster Linie nach wirtschaftlichen, tatsächlichen Kriterien zu erfolgen (sog. «wirtschaftliche Betrachtungsweise»). Die zivil- bzw. vertragsrechtliche Sicht ist nicht entscheidend, hat aber immerhin Indizwirkung (SONJA BOSSART/DIEGO CLAVADETSCHER, MWSTG-Kommentar 2015, Art. 18 N 14 f.). Für die Annahme eines Leistungsverhältnisses ist damit nicht von Bedeutung, ob die Leistung oder das Entgelt (oder beide) mit oder ohne rechtliche (vertragliche) Verpflichtung erbracht werden. Vielmehr genügt eine wirtschaftliche Verknüpfung zwischen Leistung und Entgelt, wobei diese (zumindest) aus Sicht des Leistungsempfängers bejaht werden können muss (Urteile des BVGer A-553/2021 vom 8. Februar 2022 E. 2.5; A-3677/2016 vom 6. August 2018 E. 3.2.2 f.; vgl. BOSSART/CLAVADETSCHER, MWSTG-Kommentar 2015, Art. 18 N 16 f. m.w.H.).

2.5

2.5.1 Die Zurverfügungstellung von Personal bzw. der Personalverleih ist grundsätzlich steuerbar (vgl. Urteil des BGer 2C_612/2007 vom 7. April 2008 E. 7.4; Urteil des BVGer A-4155/2021 vom 31. Mai 2022 E. 2.3.1). Von der Steuer ausgenommen ist hingegen die Zurverfügungstellung von Personal durch religiöse oder weltanschauliche, nicht gewinnstrebige Einrichtungen für Zwecke der Krankenbehandlung, der Sozialhilfe und der sozialen Sicherheit, der Kinder- und Jugendbetreuung, der Erziehung und Bildung sowie für kirchliche, karitative und gemeinnützige Zwecke (Art. 21 Abs. 2 Ziff. 12 MWSTG; Urteile des BVGer A-358/2017 vom 31. August 2017 E. 2.4; A-1137/2012 vom 6. November 2013 E. 3.3.1 f.).

2.5.2 Weil das Steuerrecht an wirtschaftliche Verhältnisse anknüpft (E. 2.4), hat die Analyse des Steuersachverhalts sowohl unter wirtschaftlichen als auch unter zivilrechtlichen Aspekten zu erfolgen. Zu klären ist dabei, ob das zivilrechtliche Erscheinungsbild dem wirtschaftlichen Vorgang entspricht oder nicht (ERNST BLUMENSTEIN/PETER LOCHER, System des schweizerischen Steuerrechts, 8. Aufl. 2023, S. 41). Auch bei der Mehrwertsteuer ist dort, wo die zivilrechtliche Ausgestaltung eines Sachverhalts nicht den wirtschaftlichen Verhältnissen entspricht, auf das tatsächliche wirtschaftliche Ergebnis abzustellen (vgl. Urteil des BGer 2A.61/2006 vom 29. November 2006 E. 3.1; Urteile des BVGer A-2350/2020 vom

17. Januar 2022 E. 3.3; A-358/2017 vom 31. August 2017 E. 3.1; HONAUER/PROBST/ROHNER/FREY, Handbuch zum MWSTG, Rz. 193).

2.5.3 Personalverleih liegt vor, wenn ein Arbeitgeber Arbeitskräfte einem anderen Unternehmen gegen Entgelt überlässt. Der beliehene Unternehmer kann demnach vorübergehend über die Arbeitnehmer verfügen und sie in seinem Betrieb einsetzen. Was den Personalverleih charakterisiert (und somit beispielsweise vom Auftrag abgrenzt), wird insbesondere in Art. 26 der Arbeitsvermittlungsverordnung vom 16. Januar 1991 (AVV, SR 823.111) näher umschrieben. Demnach gilt als Verleiher, wer einen Arbeitnehmer einem Einsatzbetrieb überlässt, indem er diesem wesentliche Weisungsbefugnisse gegenüber dem Arbeitnehmer abtritt (Art. 26 Abs. 1 AVV). Auf eine Verleihätigkeit kann gemäss Art. 26 Abs. 2 AVV namentlich auch geschlossen werden, wenn (Bst. a) der Arbeitnehmer in persönlicher, organisatorischer, sachlicher und zeitlicher Hinsicht in die Arbeitsorganisation des Einsatzbetriebes eingebunden wird, (Bst. b) der Arbeitnehmer die Arbeiten mit Werkzeugen, Material oder Geräten des Einsatzbetriebes ausführt und (Bst. c) der Einsatzbetrieb die Gefahr für die Schlechterfüllung des Vertrages trägt (vgl. Urteile des BVGer A-4155/2021 vom 31. Mai 2022 E. 2.3.3; A-2350/2020 vom 17. Januar 2022 E. 5.1; A-358/2017 vom 31. August 2017 E. 3.3). Der Arbeitnehmer wird in die Betriebsorganisation des Dritten eingegliedert, wobei jedoch das Arbeitsverhältnis mit dem Verleiher fortbesteht.

2.6 Das Erbringen von Leistungen an eng verbundene Personen gilt als Leistungsverhältnis (vgl. Art. 26 Satz 1 MWSTV in Verbindung mit Art. 24 Abs. 2 MWSTG), sofern es sich nicht um reine Innenleistungen handelt (Urteil des BGer 2C_403/2022 vom 12. Dezember 2022 E. 5.4.1; Urteile des BVGer A-2253/2022 vom 29. Januar 2024 E. 2.2; A-4155/2021 vom 31. Mai 2022 E. 2.4.1). Als eng verbundene Personen gelten dabei nach Art. 3 Bst. h MWSTG 2009 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-4155/2021 vom 31. Mai 2022 E. 2.4.1; A-4190/2020, A-4195/2020 vom 15. Dezember 2021 E. 3.2.3.2). Gemäss Art. 3 Bst. h Ziff. 1 MWSTG 2016 gelten als eng verbundene Personen die Inhaber und Inhaberinnen von mindestens 20 Prozent des Stamm- oder Grundkapitals

eines Unternehmens oder von einer entsprechenden Beteiligung an einer Personengesellschaft oder ihnen nahestehende Personen.

2.7

2.7.1 Die Steuer wird vom tatsächlich empfangenen Entgelt berechnet (Art. 24 Abs. 1 MWSTG). Als Entgelt gilt der Vermögenswert, welchen der Empfänger oder an seiner Stelle eine Drittperson für den Erhalt einer Leistung aufwendet (Art. 3 Bst. f MWSTG).

2.7.2 Der Grundsatz gemäss Absatz 1 wird durch Art. 24 Abs. 2 MWSTG eingeschränkt. Danach gilt im Fall einer Lieferung oder Dienstleistung an eine eng verbundene Person (E. 2.6) als Entgelt der Wert, der unter unabhängigen Dritten vereinbart würde. Damit wird bei «unentgeltlichen» Leistungen an eng verbundene Personen die Entgeltlichkeit fingiert. Voraussetzung ist aber, dass die identische Leistung unter Dritten «üblicherweise entgeltlich wäre» (vgl. Urteile des BGer 2C_403/2022 vom 12. Dezember 2022 E. 5.4.2; 2C_27/2021 vom 5. Oktober 2021 E. 3.2; 2C_443/2020 vom 8. Oktober 2020 E. 5.2.1). Diese Bestimmung entspricht dem im Steuerrecht bekannten Grundsatz des Drittvergleichs (sog. «dealing at arm's length»; vgl. BGE 142 II 488 E. 3.5.2; Urteil des BGer 2C_443/2020 vom 8. Oktober 2020 E. 3.2.2; Urteile des BVGer A-3493/2023 vom 27. Februar 2024 E. 2.2.2; A-4155/2021 vom 31. Mai 2022 E. 2.4.2; FELIX GEIGER, in: Geiger/Schluckebier [Hrsg.], Kommentar zum Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer, 2. Aufl. 2019, Art. 24 N 12).

2.7.3 Zur Ermittlung dieses sogenannten Drittpreises können die Methoden, die auch bei den direkten Steuern Anwendung finden, herangezogen werden. Nach bundesgerichtlicher Rechtsprechung erweisen sich hierzu namentlich die Kostenaufschlags-, die Preisvergleichs- und die Wiederverkaufsmethode 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, Urteil des BVGer A-4155/2021 vom 31. Mai 2022 E. 2.4.m.H.). 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 (Urteil des BGer 2C_27/2021 vom 5. Oktober 2021 E. 3.1.3 m.H.; Urteil des BVGer A-2253/2022 vom 29. Januar 2024 E. 2.4).

2.7.4 Die ESTV hat zur Ermittlung des Drittpreises grundsätzlich eine Schätzung des Werts durchzuführen und sich dabei an die im Zusammenhang mit der Ermessenseinschätzung von Art. 79 Abs. 1 MWSTG

entwickelten Prinzipien und Kriterien zu halten. Dies gilt insbesondere für die Rechte und Pflichten der ESTV bei einer Veranlagung, für die Möglichkeit der steuerpflichtigen Person, die Veranlagung anzufechten, sowie für die Zurückhaltung, die das Bundesverwaltungsgericht bei der Überprüfung der Richtigkeit der Veranlagung an den Tag legt (Urteile des BVGer A-4347/2022 vom 26. April 2024 E. 2.3.6; A-2490/2020 vom 18. November 2020 E. 2.2.5; A-6831/2013 vom 8. Juli 2015 E. 3.2.2.4). Letzteres bedeutet namentlich, dass das Bundesverwaltungsgericht grundsätzlich nur dann sein eigenes Ermessen an die Stelle desjenigen der Vorinstanz setzt, wenn dieser bei der Schätzung erhebliche Ermessensfehler unterlaufen sind. Aus den bei der Ermessenseinschätzung geltenden Grundsätzen ist ferner abzuleiten, dass die ESTV für das Vorliegen der Voraussetzungen einer Schätzung des Drittpreises nach der allgemeinen Beweislastregel beweissbelastet ist (vgl. E. 1.7.2). Sind die Voraussetzungen für eine Schätzung des Werts erfüllt (erste Stufe), und erscheint die vorinstanzliche Schätzung nicht bereits im Rahmen der durch das Bundesverwaltungsgericht mit der gebotenen Zurückhaltung vorzunehmenden Prüfung als pflichtwidrig (zweite Stufe), obliegt es in Umkehr der allgemeinen Beweislast dem Steuerpflichtigen, den Nachweis für die Unrichtigkeit der Schätzung zu erbringen (dritte Stufe; vgl. hierzu Urteile des BVGer A-3493/2023 vom 27. Februar 2024 E. 2.2.5; A-5317/2020 vom 23. Juni 2022 E. 2.2.5; A-4878/2020 12. April 2022 E. 2.3.4; A-2496/2020 vom 18. November 2020 E. 2.3.3 ff.).

3.

Vorliegend ist unbestritten, dass A._____ – Geschäftsführer im Angestelltenverhältnis und Verwaltungsratsmitglied der Beschwerdeführerin – in den streitbetroffenen Steuerperioden 2015-2018 «Verkaufstätigkeiten» in Zusammenhang mit zwei Immobilienprojekten wahrgenommen hat: Der Wohnüberbauung «X.2_____» in (Ort) und dem Mehrfamilienhaus «Y._____» in (Ort). Die Wohnüberbauung «X.2_____» wurde (wie bereits das Vorgängerprojekt «X.1_____») durch die E._____ AG, die A.b_____ GmbH und die F._____ GmbH als Bauherrinnen erstellt. Das Mehrfamilienhaus «Y._____» wurde durch die A.c_____ AG als Bauherrin erstellt. Bei der Beschwerdeführerin, der A.b_____ GmbH und der A.c_____ AG handelt es sich unbestrittenermassen um eng verbundene Personen i.S.v. Art. 3 Bst. h MWSTG (beide vorliegend anwendbaren Fassungen) (E. 2.6).

Umstritten und im vorliegenden Urteil zu klären ist, ob die Tätigkeiten von A._____ als steuerbare Leistungen von der Beschwerdeführerin an die eng verbundenen Personen (die A.c_____ AG und die A.b_____

GmbH) zu betrachten sind. Ebenfalls umstritten ist, wie der Drittpreis für diese allfälligen steuerbaren Leistungen zu berechnen ist.

3.1 Die Vorinstanz macht geltend, es sei anlässlich der MWST-Kontrolle vom 4. und 5. März 2020 festgestellt worden, dass weder die A.c. _____ AG noch die A.b. _____ GmbH im streitbetroffenen Zeitraum eigenes Personal beschäftigt hätten. Sie hätten somit ohne den Einkauf von Leistungen gar nicht geschäftstätig werden können. In den Verkaufsunterlagen der Überbauungen «Y. _____» (Bauherrin/Verkauf A.c. _____ AG) und «X. _____» (Bauherrin/Verkauf E. _____ AG, A.b. _____ GmbH und F. _____ GmbH [Ort]) sei A. _____ als Kontaktperson aufgeführt gewesen. Die Tätigkeit von A. _____ habe die Auskunftserteilung zu den Verkaufsobjekten, die Teilnahme an Gesellschaftersitzungen und die Teilnahme an der Beurkundung von Kaufverträgen umfasst. A. _____ sei somit gegen aussen für die Bauherrinnen (die A.c. _____ AG und die A.b. _____ GmbH) aufgetreten. Er habe bei den Immobilienverkäufen eine massgebliche Rolle innegehabt, sei aber kein Lohnempfänger der besagten Gesellschaften gewesen und habe seine Leistungen diesen nicht in Rechnung gestellt. Die Leistungen habe er aufgrund seiner Funktion in und damit als Lohnempfänger der Beschwerdeführerin erbracht. Überdies seien die Verkaufsbemühungen mit einer Mitnutzung der Infrastruktur (Raummiete, Mobiliar, Informatik) der Beschwerdeführerin einhergegangen. Die Leistungen von A. _____ im Zusammenhang mit der Verkaufstätigkeit bzw. Maklertätigkeit seien der Beschwerdeführerin zuzuordnen, wodurch ein Leistungsverhältnis zwischen eng verbundenen Personen vorliege und sie (die ESTV) den Drittpreis zur Anwendung zu bringen habe.

Da vorliegend keinerlei Aufzeichnungen zu den Tätigkeiten A. _____s vorlägen, habe sie eine schätzungsweise Ermittlung des Drittpreises gestützt auf Art. 79 MWSTG vorgenommen. Sie habe die Höhe der erbrachten Leistungen unter vergleichsweiser Heranziehung von Maklerhonoraren anhand der genauen Aufstellung der Verkaufszahlen der A.b. _____ GmbH und der A.c. _____ AG berechnet. Dabei habe sie im Fall der A.b. _____ GmbH eine (hypothetische) Maklerprovision von 1% und im Falle der A.c. _____ AG von 2% auf den erzielten Verkaufserträgen verwendet. Im Falle der A.b. _____ GmbH sei die Provision entsprechend der nicht weiter dokumentierten Beteiligung mehrerer Personen beim Verkauf herabgesetzt worden. Insgesamt resultierten für die Jahre 2016-2018 (hypothetische) Honorare in Höhe von Fr. 264'448.-.

3.2 Die Beschwerdeführerin bestreitet nicht, dass A._____ Verkaufstätigkeiten in Zusammenhang mit den Projekten «X._____» und «Y._____» übernommen hat. Er habe auch an alle zwei Wochen stattfindenden Gesellschaftersitzungen teilgenommen und der Beurkundung von ca. zwei Kaufverträgen pro Jahr beigewohnt. Sie ist aber der Auffassung, A._____ habe dabei als Organträger der A.c._____ AG und der A.b._____ GmbH gehandelt. Als Verwaltungsrat der A.c._____ AG und Geschäftsführer der A.b._____ GmbH zähle er zu den formellen Organen dieser Gesellschaften i.S.v. Art. 54 und 55 ZGB. Sein Handeln stelle somit eigenes Handeln der Gesellschaften und kein Vertreterhandeln dar. Das Gesetz sehe für den Verwaltungsrat zwingende Aufgaben vor, die er nicht an Dritte (wie etwa Mitarbeitende) übertragen könne. Gleiches gelte im Grundsatz für die GmbH. Sowohl eine AG wie eine GmbH könnten somit handeln und müssten handeln können, ohne dafür Mitarbeiter anzustellen. Inwiefern A._____ die streitbetroffenen Tätigkeiten als ihr Lohnempfänger erbracht haben soll, erschliesse sich ihr nicht und werde von der Vorinstanz auch nicht nachgewiesen. Es sei eine absurde Vorstellung, dass A._____ als Verwaltungsrat der A.c._____ AG oder Geschäftsführer der A.b._____ GmbH an sich selbst als ihr Arbeitnehmer eine Vollmacht für die Liegenschaftsverkäufe ausgestellt habe, zumal er ja von Gesetzes wegen und gemäss Handelsregistereintrag zur Vertretung berechtigt gewesen sei. Den fraglichen Kaufverträgen sei auch zu entnehmen, dass A._____ als Geschäftsführer bzw. Verwaltungsratspräsident ausdrücklich im Namen der Gesellschaften gehandelt habe. Ein Personalverleih zwischen ihr und den Gesellschaften betreffend A._____ liege auch daher nicht vor, weil es klarerweise am wesentlichen und unabdingbaren Charakteristikum eines Arbeitsvertrags, nämlich einer Subordination zwischen Arbeitgeber und Arbeitnehmer, mangle.

3.3

3.3.1 Den Akten (Akte der Vorinstanz [act.] Nr. 2; Beschwerdebeilagen Nr. 5-8) ist zu entnehmen, dass die «*Wohnüberbauung X.2._____*» (...) neun 4.5-Zimmerwohnungen, neun 5.5-Zimmerwohnungen, drei 5.5-Zimmer-Attikawohnungen, eine Tiefgarage mit 33 Parkplätzen und 15 Aussensparkplätze umfasst. Weiter geht aus den von der Beschwerdeführerin eingereichten Kontoauszügen hervor, dass die diesbezüglichen Kaufverträge zwischen 2016 und 2017 abgeschlossen wurden (die Sollbuchungen betreffend die Wohnungen des «Kons. [Ort]» datieren von Mai 2016 bis September 2017, vgl. act. Nr. 11; vgl. auch den eingereichten Beispielsvertrag vom 6. September 2017 [geschwärzt], Beschwerdebeilage Nr. 2). In den Verkaufsunterlagen sind unter «Bauherr / Verkauf» die E._____ AG, die

A.b_____ GmbH und die F._____ GmbH angegeben. Als Kontakt sind unter «Bauherrschaft Auskunft und Verkauf» G._____, A._____, C._____ und H._____ mit Namen und Mobiltelefonnummern aufgeführt. Für «Projekt/Planung» war gemäss den Verkaufsunterlagen die F._____ GmbH zuständig.

Den Akten ist weiter zu entnehmen, dass die F._____ GmbH in den Jahren 2017-2018 Rechnungen im Betrag von insg. Fr. 580'000.– im Zusammenhang mit dem Projekt «Wohnüberbauung X.2_____» (Vorprojekt, Bauprojekt, Baubewilligung, Ausschreibungen, Ausführungsplanung, Bauleitung, Abrechnungen, Abschluss) an die «Baugemeinschaft [Ort]» adressierte. Überdies hat die Beschwerdeführerin der «BG X._____ [Ort] c/o A._____» 2017 für «administrativen Aufwand» im Zusammenhang mit dem Projekt «X.2_____» Fr. 11'340.– (inkl. MWST) in Rechnung gestellt (Fr. 500.– pro Wohnung; vgl. Beilagen act. Nr. 9).

Die Kaufverträge betreffend die Wohnungen der ersten Etappe des Projekts (X.1_____) wurden vor 2015 abgeschlossen, weshalb sie auch von der Vorinstanz für die Berechnung des Drittpreises nicht berücksichtigt wurden (vgl. Einspracheentscheid Ziff. II.2.5 sowie die Buchhaltungsunterlagen der Baugemeinschaft in act. Nr. 11).

3.3.2 Das Mehrfamilienhaus «Y._____» verfügt über sechs 3.5-Zimmerwohnungen, zwei 5.5-Zimmerwohnungen, eine 6.5-Zimmerwohnung, eine Doppelgarage, 10 Einstellplätze und drei Aussenparkplätze (vgl. Beschwerdebeilagen Nr. 5, 6). Den von der Beschwerdeführerin eingereichten Kontoauszügen ist zu entnehmen, dass die diesbezüglichen Kaufverträge in den Jahren 2017/2018 abgeschlossen wurden (die Sollbuchungen betreffend die Wohnungen des Projekts «Y._____» [A.c._____ AG] datieren von Ende Juni 2017 bis Oktober 2018; vgl. act. Nr. 11; vgl. auch den eingereichten Beispielsvertrag vom 22. Juni 2017 [geschwärzt], Beschwerdebeilage Nr. 3). In den Verkaufsunterlagen ist unter «Bauherr / Verkauf» die A.c._____ AG mit dem Namen und der Mobiltelefonnummer A._____s aufgeführt. Für «Projekt / Planung» war wiederum die F._____ GmbH zuständig. Diese hat der A.c._____ AG in den Jahren 2017 bis 2019 Leistungen im Betrag von insg. Fr. 265'000.– im Zusammenhang mit dem Projekt «Y._____» (Vorprojekt, Bauprojekt, Baubewilligung, Bauleitung, Ausschreibungen, Ausführungsplanung, Wohnungsübergaben) in Rechnung gestellt.

4.

Es ist demnach in einem ersten Schritt zu prüfen, ob aufgrund der «Verkaufstätigkeiten» A._____s ein mehrwertsteuerliches Leistungsverhältnis zwischen der Beschwerdeführerin und den ihr eng verbundenen Gesellschaften A.b_____ GmbH und A.c_____ AG vorlag.

4.1 Eine Leistung (in Form einer Lieferung oder einer Dienstleistung) ist die Einräumung eines verbrauchsfähigen wirtschaftlichen Werts an eine Drittperson in Erwartung eines Entgelts (E. 2.1). Das Handeln wird dabei grundsätzlich demjenigen mehrwertsteuerlich zugerechnet, der nach aussen, gegenüber Dritten in eigenem Namen auftritt (E. 2.3). Auch das Erbringen von Leistungen an eng verbundene Personen gilt als Leistungsverhältnis, sofern es sich nicht um reine Innenleistungen handelt (E. 2.6). Bei «unentgeltlichen» Leistungen an eng verbundene Personen wird die Entgeltlichkeit fingiert. Voraussetzung ist aber, dass die identische Leistung unter Dritten «üblicherweise entgeltlich wäre» (E. 2.7.2).

4.2

4.2.1 Aufgrund der Wiedergabe seines Namens in den Verkaufsunterlagen der beiden Bauprojekte (vgl. E.3.3.1) muss davon ausgegangen werden, dass sich A._____ zur Entgegennahme von Anrufen bzw. Anfragen betreffend die zum Verkauf ausgeschriebenen Wohnungen zur Verfügung hielt, Auskünfte erteilte und den Verkauf der Wohnungen in die Wege leitete. Überdies nahm er an der Beurkundung von Kaufverträgen teil. Um die Wohnungen der Überbauung «X._____» und des Mehrfamilienhauses «Y._____» zu verkaufen und Erträge zu generieren, mussten diese Tätigkeiten ausgeübt werden, d.h. es bestand ein entsprechendes Bedürfnis. Die Verkaufstätigkeiten A._____s können damit ohne Weiteres als *Einräumung eines verbrauchsfähigen wirtschaftlichen Werts* angesehen werden.

4.2.2 Die Leistungen wurden auch *an eine Drittperson* erbracht, nämlich im Falle des Mehrfamilienhauses «Y._____» an die A.c_____ AG, welche die Wohnungen in ihrem Namen verkaufte. Im Fall der Überbauung «X._____» scheint zweifelhaft, ob die Leistung tatsächlich (wie von der Vorinstanz geltend gemacht) an die A.b_____ GmbH erfolgte. In den Verkaufsunterlagen traten nämlich die E._____ AG, die A.b_____ GmbH und die F._____ GmbH gemeinsam als «Bauherrschaft» auf und entsprechende Rechnungen wurden an die «Baugemeinschaft X._____ (Ort)» adressiert (vgl. E. 3.3.1). Die E._____ AG, die A.b_____ GmbH und die F._____ GmbH traten gemäss dem von der Beschwerdeführerin

eingereichten Beispielsvertrag auch in den Kaufverträgen gemeinsam als Vertragspartei auf (vgl. Beispielsvertrag, Beschwerdebeilage Nr. 2). Vor diesem Hintergrund drängt sich der Schluss auf, dass die Baugemeinschaft als einfache Gesellschaft i.S.v. Art. 530 ff. des Bundesgesetzes betreffend die Ergänzung des Schweizerischen Zivilgesetzbuches (Fünfter Teil: Obligationenrecht) (OR, SR 220) auftrat und dass die streitbetroffene Verkaufsdienstleistung an diese erbracht wurde (für einen vergleichbaren Sachverhalt vgl. Urteil des BVGer A-2978/2022 vom 31. Januar 2024 E. 4-5). Ob auch die Baugemeinschaft als «nahestehende Person» i.S.v. Art. 3 Bst. h MWSTG 2009 bzw. Art. 3 Bst. h Ziff. 1 MWSTG 2016 anzusehen ist, kann vorliegend aber aus den nachfolgend ausgeführten Gründen (E. 4.2.3) offenbleiben.

4.2.3 Hauptsächlich umstritten ist die Frage, ob die streitbetroffenen Verkaufsdienstleistungen der Beschwerdeführerin *zugeordnet* werden können bzw. ob diese im Rahmen eines Personalverleihs vorgenommen wurden.

4.2.3.1 Wie die Beschwerdeführerin zu Recht festhält, war A. _____ aufgrund seiner Organstellung bei der A.c. _____ AG und der A.b. _____ GmbH gesellschaftsrechtlich ohne Weiteres befugt, im Namen der Gesellschaften zu handeln: A. _____ waltete gemäss Eintrag im Handelsregister vom (Datum) seit der Gründung der A.c. _____ AG als Präsident des Verwaltungsrats mit Einzelunterschrift (vgl. Sachverhalt Bst. A.c). Als solcher war er befugt, die Gesellschaft gegen aussen zu vertreten (vgl. Art. 718 OR). Als Gesellschafter und Geschäftsführer mit Einzelunterschrift der A.b. _____ GmbH war A. _____ auch zur Vertretung der A.b. _____ GmbH und zur Führung ihrer Geschäfte befugt (vgl. Art. 814 Abs. 1 OR).

4.2.3.2 Fraglich ist, ob es A. _____ in zeitlicher Hinsicht möglich war, diese Tätigkeiten neben seiner Festanstellung als Geschäftsführer der Beschwerdeführerin auszuüben oder ob aufgrund der Gesamtumstände davon ausgegangen werden muss, dass er diese Tätigkeiten während bzw. zu Lasten seiner Arbeitszeit bei der Beschwerdeführerin ausübte. Im letzteren Fall läge in der Tat eine mehrwertsteuerliche Leistung der Beschwerdeführerin an die A.c. _____ AG und die A.b. _____ GmbH vor, weil die Überlassung der Arbeitskraft A. _____s – für welche er von der Beschwerdeführerin entschädigt wurde – ein verbrauchsfähiger wirtschaftlicher Wert darstellt (vgl. E. 2.1 und 2.5). Dass A. _____ bei der A.b. _____ GmbH und der A.c. _____ AG als Geschäftsführer bzw. geschäftsführendes Verwaltungsratsmitglied waltete, steht einem

Personalverleih nicht grundsätzlich entgegen (vgl. Urteil des BVGer A-675/2011 vom 7. Mai 2012 E. 4.1 für einen Fall, in dem ein Personalverleih mit Bezug auf den Geschäftsführer bejaht wurde).

4.2.3.3 Die A.c _____ AG und die A.b _____ GmbH verfügten unbestrittenermassen über kein eigenes Personal. Abgesehen von Buchhaltungsarbeiten, der Revision der Abschlüsse und den von der F. _____ GmbH im Zusammenhang mit den Immobilienprojekten erbrachten Leistungen kauften sie auch unbestrittenermassen keine Leistungen bei Dritten ein. Soweit ersichtlich musste A. _____ sämtliche übrigen zur Erwirtschaftung der Erträge anfallenden Arbeiten als Geschäftsführer (der A.b _____ GmbH) bzw. Verwaltungsratspräsident (der A.c _____ AG) selbst erledigen, ohne diese an Angestellte delegieren zu können. Entgegen der Auffassung der Vorinstanz folgt aber aus dem Fehlen von eigenem Personal nicht zwingend, dass die Gesellschaften die streitbetroffenen Leistungen einkaufen mussten. Es ist nämlich nicht grundsätzlich auszuschliessen, dass die Gesellschaften allein durch das Handeln ihres Verwaltungsratspräsidenten bzw. Geschäftsführers (und ohne den Einkauf von Leistungen) Umsätze erwirtschafteten (vgl. auch Urteil des BVGer A-2304/2019 vom 20. April 2020 E. 3.3 [bestätigt durch das BGer mit Urteil 2C_443/2020 vom 8. Oktober 2020], wo die grundsätzliche Möglichkeit, dass fakturierte Leistungen ausschliesslich durch den Gesellschafter / Geschäftsführer einer GmbH erbracht wurden, eingeräumt wurde). Gesellschaftsrechtlich ist es ebenfalls zulässig – wenn auch nur in kleineren oder Einpersonengesellschaften realistisch, dass der Verwaltungsrat die Geschäfte der Gesellschaft selbst führt (vgl. Art. 716 Abs. 2 OR; PETER BÖCKLI, Schweizer Aktienrecht, 5. Auflage 2022, § 9 N 388, 658).

4.2.3.4 Gegenstand der vorliegend streitbetroffenen Verkaufsbemühungen waren gemäss den in den Akten befindlichen Unterlagen insgesamt neun Wohnungen und 13 Parkplätze des Wohnhauses «Y. _____» und 21 Wohnungen und 48 Parkplätze der Überbauung «X.2 _____». Bei letzterem Projekt war A. _____ jedoch nur eine von insgesamt vier Ansprechpersonen (vgl. E. 3.3.1). Im Jahr 2015 fanden keine Verkäufe von Wohnungen dieser beiden Projekte statt. Die Verkäufe des Wohnhauses «Y. _____» fanden in den Jahren 2017 und 2018, diejenigen für die Überbauung «X.2 _____» in den Jahren 2016 und 2017 statt (vgl. E. 3.3.1). Ausgehend davon, dass A. _____ für die Überbauung «X.2 _____» fünf Wohnungen und 12 Parkplätze zugerechnet werden, weil er eine von vier Ansprechpersonen war, kann somit durchschnittlich in den Steuerjahren 2016-2018 von einer Verkaufstätigkeit A. _____s betreffend 4-5

Wohnungen (und 8-9 Parkplätze) pro Jahr ausgegangen werden. Vorliegend ist davon auszugehen, dass die Verkaufstätigkeiten A. _____s im Entgegennehmen von Anrufen, dem Erteilen von Auskünften und dem Führen von Verkaufsgesprächen bestanden. Überdies hat er an der Beurkundung von Kaufverträgen teilgenommen. Die in unmittelbarem Zusammenhang mit dem Bau stehenden Tätigkeiten wurden dagegen offenbar vollständig der F. _____ GmbH übertragen. Jedenfalls beschränkt sich die Vorinstanz darauf, den Drittpreis *für Verkaufs- bzw. Maklertätigkeiten* A. _____s zu berechnen. Sie geht – übereinstimmend mit der Beschwerdeführerin – davon aus, dass sich die Tätigkeiten von A. _____ in den kontrollierten Steuerperioden auf die Verkaufstätigkeit (Maklertätigkeit) *reduziert* haben (Vernehmlassung, S. 2). Angesichts dieser Umstände und der moderaten Zahl an verkauften Objekten pro Jahr, liessen sich diese Verkaufstätigkeiten grundsätzlich neben den Arbeitszeiten, in den Ferien oder als Kompensation für allfällige Überstunden realisieren. A. _____ war zwar in einer Vollzeitanstellung als Geschäftsführer für die Beschwerdeführerin tätig, wobei Letztere rund 40 Personen (Vollzeitstellen) beschäftigte. Auch wenn die streitbetroffenen Tätigkeiten neben seinem Arbeitspensum zweifelsohne mit einer Mehrbelastung einhergingen, scheint es vorliegend nicht völlig abwegig zu sein, dass A. _____ diese Tätigkeiten neben seiner Haupttätigkeit für die Beschwerdeführerin bewältigte. Für das Bundesverwaltungsgericht kann aufgrund der Aktenlage jedenfalls nicht mit der erforderlichen Sicherheit (vgl. E. 1.7.2) davon ausgegangen werden, dass die vorliegend allein noch strittigen Verkaufstätigkeiten A. _____s für die A.c _____ AG und die A.b _____ GmbH in zeitlicher oder praktischer Hinsicht mit seiner Tätigkeit als Geschäftsführer der Beschwerdeführerin unvereinbar waren.

4.2.3.5 Den Akten lassen sich auch keine eindeutigen Hinweise entnehmen, dass die Beschwerdeführerin mit Bezug auf die streitbetroffenen Verkaufstätigkeiten als Leistungserbringerin gegen aussen in Erscheinung trat bzw. dass A. _____ in ihrem Namen handelte. Unter diesen Voraussetzungen wären die streitbetroffenen Verkaufstätigkeiten in Anwendung von Art. 20 MWSTG der Beschwerdeführerin *zuzuordnen* (E. 2.3).

Zwar umfasste der Zweck der Beschwerdeführerin gemäss der (Datum) vorgenommenen Statutenänderung u.a. (Zweck) (vgl. Onlineauszug aus dem Handelsregister des [Kanton], [...]). In den Verkaufsunterlagen der zwei streitbetroffenen Immobilienprojekte tritt die Beschwerdeführerin jedoch nicht in Erscheinung. Im Gegenteil erscheint der Name A. _____s darin klar als der A.b _____ GmbH bzw. der A.c _____ AG zuordenbar.

Zur Begründung ihrer gegenteiligen Auffassung (Einbindung der Beschwerdeführerin in den Verkauf der streitbetroffenen Objekte) verweist die Vorinstanz im Verfahren vor dem Bundesverwaltungsgericht zum einen auf Auszüge der Webseite der A.b_____ GmbH der Jahre 2015, 2016, 2018 (act. Nr. 25; vgl. Stellungnahme vom 31. Juli 2024). Darauf werden verschiedene Immobilienprojekte unter der Rubrik «Neubau/Verkauf» aufgeführt, darunter auch das Projekt «X._____» (X.1_____ und X.2_____). A._____, B._____ und C._____ sind mit Mobiltelefonnummern als Kontakte angegeben. Am unteren Ende der Seite sind die Logos der Beschwerdeführerin und der C._____ AG angebracht. Den entsprechenden Seiten ist jedoch klar zu entnehmen, dass A._____ als Vertreter bzw. einer der drei Gesellschafter der A.b_____ GmbH genannt wird (die A.b_____ GmbH ist in der Kopfzeile grossgeschrieben und eingerahmt; innerhalb des Rahmens befinden sich die Namen und Kontaktdaten der drei Gesellschafter). Das Logo der Beschwerdeführerin ist nur ganz am Fuss der Webseite zusammen mit dem Logo der C._____ AG angebracht (ohne Ansprechperson / Telefonnummer). Ein Bezug zum Verkauf der entsprechenden Liegenschaften ist nicht erkennbar. Hingegen scheint es nicht abwegig, dass das Logo angebracht wurde, weil die Beschwerdeführerin (Aufträge) in den betroffenen Projekten wahrgenommen hatte (so die Stellungnahme der Beschwerdeführerin vom 17. September 2024, Rz. 19).

Zum anderen verweist die Vorinstanz auf Organigramme der Beschwerdeführerin aus den Jahren 2023 und 2024, wonach A._____ neben dem Einsitz im Verwaltungsrat und der Geschäftsleitung der Beschwerdeführerin für (Verkaufstätigkeiten, u.a. Immobilien) zuständig ist (act. Nr. 26 und 27; Hervorhebung durch das Gericht). Die Organigramme betreffen jedoch nicht den streitbetroffenen Zeitraum. Ohnehin sind die Angaben auf dem Organigramm zu allgemein, um daraus mit der erforderlichen Gewissheit schliessen zu können, die Beschwerdeführerin habe in eigenem Namen Verkaufstätigkeiten mit Bezug auf die streitbetroffenen Projekte erbracht. Die streitbetroffenen Tätigkeiten können der Beschwerdeführerin demnach auch nicht in Anwendung von Art. 20 MWSTG zugeordnet werden.

4.2.3.6 Zusammengefasst gelingt es der Vorinstanz nicht nachzuweisen, dass die Verkaufstätigkeiten A._____s mehrwertsteuerlich der Beschwerdeführerin zuzuordnen sind. Die Vorinstanz hat die Folgen dieser Beweislosigkeit zu tragen (E. 1.7.3). Bei diesem Ergebnis erübrigt es sich, näher auf die von der Vorinstanz vorgenommene Berechnung des

Drittpreises für die Verkaufsbemühungen A._____s (Berechnung unter vergleichsweiser Heranziehung von Maklerhonoraren) einzugehen.

4.2.4 Der Vorinstanz ist jedoch insoweit beizupflichten, als dass die A.c_____ AG und die A.b_____ GmbH ihre Geschäftstätigkeit nicht ohne jegliche Büroinfrastruktur (Räumlichkeiten, Telefon, Computer, Internet etc.) ausüben konnten. Die Beschwerdeführerin räumt denn auch ein, dass A._____ die ihm von der Beschwerdeführerin zur Verfügung gestellten Geräte (Notebook, Mobiltelefon) sowie deren Räumlichkeiten auch im Rahmen seiner Tätigkeit für die A.b_____ GmbH und die A.c_____ AG nutzte (Beschwerde, Rn. 44-47). Dafür stellte die Beschwerdeführerin der A.c_____ AG und der A.b_____ GmbH kein Entgelt in Rechnung. Unter unabhängigen Dritten würde eine solche Mitnutzung der Büroinfrastruktur nicht unentgeltlich erfolgen, ungeachtet des Arguments der Beschwerdeführerin, die Kosten seien derart gering, dass es unangemessen wäre, diese weiter zu verrechnen (vgl. E. 2.7.2; Urteile des BVGer A-6223/2019 vom 24. Juli 2020 E. 3.3.1; A-2303/2019 vom 20. April 2020 E. 3.3 [bestätigt durch das BGer mit Urteil 2C_443/2020 vom 8. Oktober 2020]). Die Vorinstanz hat demnach zu Recht festgehalten, dass in dieser Hinsicht eine Leistung an eng verbundene Personen vorliegt, für welche ein drittpreiskonformes Entgelt zu berechnen ist. Sie hat jedoch angesichts der von ihr vorgenommenen annäherungsweisen Berechnung des Drittpreises für die Verkaufstätigkeiten mittels einer Maklerprovision auf eine separate Aufschlüsselung dieser Kosten verzichtet (vgl. Einspracheentscheid, Ziff. II.2.4). Die Angelegenheit ist daher zur Berechnung eines drittpreiskonformen Entgelts für das Bereitstellen der Büroinfrastruktur an die Vorinstanz zurückzuweisen (vgl. E. 1.8).

4.3 Nach dem Ausgeführten ist die Beschwerde im Sinne der Erwägungen gutzuheissen. Die angefochtene Verfügung ist aufzuheben und die Sache ist zur Berechnung des Drittpreises für die Mitnutzung der Büroinfrastruktur der Beschwerdeführerin durch die A.b_____ GmbH und die A.c_____ AG an die Vorinstanz zurückzuweisen.

5.

5.1 Das Bundesverwaltungsgericht auferlegt die Verfahrenskosten in der Regel der unterliegenden Partei (Art. 63 Abs. 1 VwVG). In der Verwaltungsrechtspflege des Bundes gilt die Rückweisung der Sache an die Vorinstanz zu weiteren Abklärungen und neuer Entscheidung (mit noch offenem Ausgang) praxisgemäss als volles Obsiegen der beschwerdeführenden Partei (BGE 141 V 281 E. 11.1; 136 I 129 E. 9 f.; Urteile des BVGer A-4155/2021

vom 31. Mai 2022 E. 4.1; A-2567/2020 vom 3. März 2022 E. 8.1.1). Der in diesem Sinne obsiegenden Beschwerdeführerin sind somit keine Verfahrenskosten aufzuerlegen. Der Vorinstanz sind ebenfalls keine Verfahrenskosten aufzuerlegen (Art. 63 Abs. 2 VwVG). Der Kostenvorschuss in der Höhe von Fr. 2'900.– ist der Beschwerdeführerin nach Eintritt der Rechtskraft dieses Urteils zurückzuerstatten.

5.2 Der anwaltlich vertretenen Beschwerdeführerin ist eine Parteientschädigung zuzusprechen. Das Bundesverwaltungsgericht legt diese aufgrund der eingereichten Kostennote oder, wenn – wie vorliegend – keine Kostennote eingereicht wird, aufgrund der Akten fest (Art. 14 Abs. 2 des Reglements über die Kosten und Entschädigungen vor dem Bundesverwaltungsgericht [VGKE, SR 173.320.2]). Vorliegend wird die Parteientschädigung praxisgemäss auf Fr. 4'350.– festgelegt.

Demnach erkennt das Bundesverwaltungsgericht:

1.

Die Beschwerde wird gutgeheissen. Die angefochtene Verfügung wird aufgehoben und zur neuen Entscheidung im Sinne der Erwägungen an die Vorinstanz zurückgewiesen.

2.

Es werden keine Verfahrenskosten erhoben. Der von der Beschwerdeführerin geleistete Kostenvorschuss in der Höhe von Fr. 2'900.– wird ihr nach Eintritt der Rechtskraft des vorliegenden Urteils zurückerstattet.

3.

Die Vorinstanz wird verpflichtet, der Beschwerdeführerin nach Eintritt der Rechtskraft des vorliegenden Urteils eine Parteientschädigung in der Höhe von Fr. 4'350.– zu bezahlen.

4.

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)