

# **BVGer A-3493/2023 vom 27. Februar 2024**

Bundesverwaltungsgericht, 2024-02-27, DE

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bvger\\_A-3493\\_2023](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bvger_A-3493_2023)

FR: TAF A-3493/2023 du 27 février 2024

IT: TAF A-3493/2023 del 27 febbraio 2024

## **Regeste**

Mehrwertsteuer

## **Erwägungen**

### **E. 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 liegt hier nicht vor. Die Vorinstanz ist eine Behörde im Sinne von Art. 33 VGG. Die Beschwerde richtet sich gegen einen Einspracheentscheid der Vorinstanz und somit eine Verfügung im Sinne von Art. 5 VwVG. Das Bundesverwaltungsgericht ist demnach für die Beurteilung der vorliegenden Beschwerde zuständig.

### **E. 1.2**

Die Beschwerdeführerin ist als Adressatin des angefochtenen Einspracheentscheides zu dessen Anfechtung legitimiert (vgl. Art. 48 Abs. 1 VwVG). Die Beschwerde wurde im Übrigen frist- und formgerecht eingereicht (Art. 50 Abs. 1 und Art. 52 Abs. 1 VwVG). Auf die Beschwerde ist daher einzutreten.

### **E. 1.3**

Mit Beschwerde an das Bundesverwaltungsgericht können die Verletzung von Bundesrecht - einschliesslich Überschreitung oder Missbrauch des Ermessens (Art. 49 Bst. a VwVG) - die unrichtige bzw. unvollständige Feststellung des rechtserheblichen Sachverhalts (Art. 49 Bst. b VwVG) und die Unangemessenheit der vorinstanzlichen Verfügung (Art. 49 Bst. c VwVG) gerügt werden.

### **E. 1.4**

Im Beschwerdeverfahren gilt der Grundsatz der Rechtsanwendung von Amtes wegen. Das Bundesverwaltungsgericht ist verpflichtet, auf den unter Mitwirkung der Verfahrensbeteiligten festgestellten Sachverhalt die richtigen Rechtsnormen und damit jenen Rechtssatz anzuwenden, den es als den zutreffenden erachtet, und ihm jene Auslegung zu geben, von der es überzeugt ist (vgl. BGE 119 V 347 E. 1a; Urteil des BVGer A-623/2021 vom 4. Februar 2022 E. 1.6 mit Hinweisen). Aus der Rechtsanwendung von Amtes wegen folgt, dass das Bundesverwaltungsgericht als Beschwerdeinstanz nicht an die rechtliche Begründung der Begehren gebunden ist (vgl. Art. 62 Abs. 4 VwVG). Es kann eine Beschwerde auch aus anderen als den geltend gemachten Gründen (allenfalls auch nur teilweise) gutheissen oder den angefochtenen Entscheid im Ergebnis mit einer von derjenigen der Vorinstanz abweichenden Begründung bestätigen (sog. Motivsubstitution;

vgl. BGE 140 II 353 E. 3.1 mit Hinweisen).

## **E. 2**

Die vorliegend zu beurteilende Sache betrifft die Steuerperioden 2013 bis 2016. Somit ist in casu das MWSTG (mitsamt der zugehörigen Mehrwertsteuerverordnung vom 27. November 2009 [MWSTV, SR 641.201]) in den in den Jahren 2013 bis 2016 gültigen Fassungen massgebend, worauf nachfolgend - wo nicht anders vermerkt - referenziert wird. 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.

### **E. 2.1**

Der Bund erhebt eine allgemeine Verbrauchssteuer nach dem System der Nettoallphasensteuer (auch als Allphasensteuer mit Vorsteuerabzug bzw. Mehrwertsteuer bezeichnet; vgl. Art. 130 der Bundesverfassung der Schweizerischen Eidgenossenschaft vom 18. April 1999 [BV, SR 101] und 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).

#### **E. 2.2.1**

Die Steuer wird vom tatsächlich empfangenen Entgelt berechnet (Art. 24 Abs. 1 Satz 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).

#### **E. 2.2.2**

Gemäss Art. 24 Abs. 2 MWSTG gilt im Fall einer Lieferung oder Dienstleistung an eine eng verbundene Person als Entgelt der Wert, der unter unabhängigen Dritten vereinbart würde. Diese Bestimmung entspricht dem im Steuerrecht bekannten Grundsatz des Drittvergleichs («dealing at arm's length»; vgl. BGE 142 II 488 E. 3.5.2; Urteile des BVGer A-5556/2019 vom 28. Mai 2020 E. 2.3.2, A-2137/2018 vom 15. Januar 2020 E. 3; Felix Geiger, in: Geiger/Schluckebier [Hrsg.], Kommentar zum Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer, 2. Aufl. 2019, Art. 24 N. 12; Pascal Mollard et al., Traité TVA, 2009, Kap. 4 N. 23 ff.).

#### **E. 2.2.3**

Gemäss Art. 3 Bst. h MWSTG gelten als «eng verbundene Personen» «die Inhaber und Inhaberinnen von massgebenden Beteiligungen an einem Unternehmen oder ihnen nahe stehende Personen». Eine massgebende Beteiligung liegt vor, wenn die Schwellenwerte im Sinne von Art. 69 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die direkte Bundessteuer (DBG, SR 642.11) überschritten werden oder eine entsprechende Beteiligung an einer Personengesellschaft vorliegt (Art. 3 Bst. h MWSTG).

#### **E. 2.2.4**

Die Anwendbarkeit dieses Drittvergleichs bedingt eine Leistung zu einem Vorzugspreis, also zu einem Entgelt, welches nicht mit dem Preis übereinstimmt, den ein unabhängiger Dritter zu bezahlen hätte (vgl. Urteile des BVGer A-2304/2019 vom 20. April 2020 E. 2.2.4.2 [bestätigt durch Urteil des BGer 2C\_443/2020 vom 8. Oktober 2020], A-3734/2011

vom 9. Januar 2013 E. 2.3.2). Im Weiteren muss es sich beim Empfänger der Leistung um eine eng verbundene Person handeln (Urteil des BVGer A-4190/2020, A-4195/2020 vom 15. Dezember 2021 E. 3.2.3).

#### **E. 2.2.5**

Rechtsfolge einer Leistung zu einem Vorzugspreis an eine eng verbundene Person im Sinne der vorstehenden Ausführungen ist, dass für die Bemessung der Mehrwertsteuer eine besondere (fiktive) Bemessungsgrundlage herangezogen wird. Die Leistung wird auf den Wert korrigiert, der unter unabhängigen Dritten vereinbart würde. Massgebend ist der Drittpreis, das heisst der Preis, den ein Dritter der gleichen Abnehmerkategorie «auf dem Markt» (Marktwert) üblicherweise für dieselbe Leistung zu bezahlen hätte (Urteil des BVGer A-4190/2020, A-4195/2020 vom 15. Dezember 2021 E. 3.2.4). Dieser Drittpreis ist in den meisten Fällen kein exakter Wert, sondern kann nur annäherungsweise bestimmt werden. Die ESTV hat diesfalls eine Schätzung des Werts durchzuführen und sich dabei grundsätzlich an die im Zusammenhang mit der Ermessenseinschätzung entwickelten Prinzipien und Kriterien zu halten (vgl. Urteil des BVGer A-6223/2019 vom 24. Juli 2020 E. 2.4.2). Letzteres bedeutet namentlich, dass sich das Bundesverwaltungsgericht bei der Überprüfung der vorinstanzlichen Schätzung des Werts als ausserhalb der Verwaltungsorganisation und Behördenhierarchie stehendes, von der richterlichen Unabhängigkeit bestimmtes Verwaltungsgericht trotz des möglichen Rügegrundes der Unangemessenheit (vgl. Art. 49 Bst. c VwVG) eine gewisse Zurückhaltung auferlegt und dergestalt seine Prüfungsdichte reduziert, und damit grundsätzlich nur dann sein eigenes Ermessen an die Stelle desjenigen der Vorinstanz setzt, wenn dieser bei der Schätzung erhebliche Ermessensfehler unterlaufen sind (vgl. zur Ermessenseinschätzung statt vieler: Urteil des BVGer A-1336/2020 vom 12. Oktober 2021 E. 3.5.5 m.w.H.). Aus den bei der Ermessenseinschätzung geltenden Grundsätzen ist ferner abzuleiten, dass dann, wenn die Voraussetzungen für eine Schätzung des Werts erfüllt sind (erste Stufe) und die vorinstanzliche Schätzung nicht bereits im Rahmen der durch das Bundesverwaltungsgericht mit der gebotenen Zurückhaltung vorzunehmenden Prüfung als pflichtwidrig erscheint (zweite Stufe), es - in Umkehr der allgemeinen Beweislast - dem Steuerpflichtigen obliegt, den Nachweis für die Unrichtigkeit der Schätzung (dritte Stufe) zu erbringen (Urteile des BVGer A-4190/2020, A-4195/2020 vom 15. Dezember 2021 E. 3.2.4, A-5556/2019 vom 28. Mai 2020 E. 2.3.5).

#### **E. 2.3**

Für Beherbergungsleistungen galt bis zum 31. Dezember 2017 ein Sondersatz von 3.8 %. Als Beherbergungsleistung gilt die Gewährung von Unterkunft einschliesslich der Abgabe eines Frühstücks, auch wenn dieses separat berechnet wird (Art. 25 Abs. 4 MWSTG; vgl. auch Urteil des BVGer A-4078/2021 vom 31. Mai 2022 E. 2.6).

#### **E. 3**

Streitig und zu prüfen ist in der vorliegenden Sache noch, ob die annäherungsweise Ermittlung bzw. Schätzung der Drittpreise für die Chalet-Aufenthalte der eng verbundenen Personen in den Sommer- und Herbstwochen rechtmässig vorgenommen wurde (vgl. Sachverhalt Bst. M in fine). In diesem Zusammenhang wurden der Beschwerdeführerin Mehrwertsteuern in Höhe von CHF 3'761.08 (2013), CHF 5'195.21 (2014), CHF 4'692.63 (2015) und CHF 2'924.22 (2016) aufgerechnet (vgl. Sachverhalt Bst. L). Nicht mehr strittig sind die Mehrwertsteuern in Höhe von CHF 7'214.62 (2013), CHF 5'444.81 (2014), CHF

7'534.37 (2015) und CHF 6'274.69 (2016), die der Beschwerdeführerin für die Aufenthaltswochen der eng verbundenen Personen in den Winter- und Frühlingsaisons aufgerechnet wurden (vgl. Sachverhalt Bst. L und M in fine). Mit den Urteilen des BGer 2C\_563/2022 vom 31. Oktober 2022 E. 1.2 und 2C\_392/2022 vom 15. November 2022 E. 3.6 ff. wurde die seitens des BVGer angestossene Rechtsprechung (vgl. Urteil des BVGer A-4848/2021 vom 1. April 2022 E. 5.2) insoweit fortentwickelt, als dass die Steuerforderung nicht bloss bei teilweiser schriftlicher Anerkennung oder teilweiser vorbehaltloser Bezahlung einer Einschätzungsmitteilung teilweise in Rechtskraft erwächst (Art. 43 Abs. 1 Bst. b MWSTG). Vielmehr erwachsen nach der genannten Rechtsprechung auch Verfügungen, Einspracheentscheide oder Urteile im Sinne von Art. 43 Abs. 1 Bst. a MWSTG - insoweit sie nicht oder nicht mehr bestritten sind - partiell in Rechtskraft und bewirken damit die partielle Rechtskraft der ihnen zugrundeliegenden Steuerforderung. In diesem Sinne ist der angefochtene Entscheid im oben bezifferten Umfang, in welchem er nicht mehr bestritten ist, in Rechtskraft erwachsen.

### **E. 3.1.1**

Art. 42 Abs. 6 MWSTG sieht eine absolute Festsetzungsverjährung von zehn Jahren nach Ablauf der Steuerperiode vor, in welcher die Steuerforderung entstanden ist. Es kann folglich ab dem 1. Januar 2024 für die Steuerperiode 2013 keine zusätzliche Mehrwertsteuer mehr erhoben werden (Urteil des BGer 2C\_1021/2020 vom 28. Juli 2021 E. 4.1).

### **E. 3.1.2**

Aufgrund der zwischenzeitlich eingetretenen absoluten Verjährung des Rechts zur Festsetzung der Steuerforderung in Bezug auf die Steuerperiode 2013 ist die Beschwerde im Umfang der die Steuerperiode 2013 betreffenden, noch nicht in Rechtskraft erwachsenen (E. 3) bzw. noch bestrittenen Steuernachforderung, d.h. im Umfang von CHF 3'761.08, gutzuheissen.

### **E. 3.2.1**

Zur Begründung ihres Einspracheentscheides vom 17. Mai 2023 führte die ESTV unter anderem aus, hinsichtlich der Aufenthalte in den Sommer- und Herbstwochen würden keine veröffentlichten Preise für das Chalet vorliegen, so dass sie sich bei der Schätzung des Drittpreises auf den tiefsten Wochenpreis gestützt habe, der den Preislisten des jeweiligen Jahres zu entnehmen gewesen sei. Die von ihr - der ESTV - geschätzten Drittpreise pro Woche Aufenthalt im Chalet inkl. Personal für die Sommer- und Herbstwochen würden sich demnach auf CHF 51'112.91 für das Jahr 2013, CHF 54'913.14 für das Jahr 2014, CHF 51'508.68 für das Jahr 2015 und CHF 49'090.54 für das Jahr 2016 belaufen. Über den Durchschnitt der Jahre 2012 bis 2016 liege der für die Sommer- und Herbstwochen kalkulierte Preis rund 42 % tiefer als der Preis gemäss Preisliste für die Winter- und Frühlingswochen. Gemäss Urteil des BVGer A-4078/2021 vom 31. Mai 2022 habe sie - die ESTV - damit berücksichtigt, dass die Preise für Ferienwohnungen bzw. Chalets saisonal stark schwanken würden. Das Bundesverwaltungsgericht habe festgehalten, dass sie - die ESTV - den Drittpreis grundsätzlich nicht pflichtwidrig geschätzt habe (mit Verweis auf das Urteil des BVGer A-4078/2021 vom 31. Mai 2022 E. 4.2.5.1). Dennoch sei die Sache zur neuen pflichtgemässen Schätzung des Drittpreises für die Sommer- und Herbstwochen an sie - die ESTV - zurückgewiesen worden, wobei gemäss BVGer zu berücksichtigen sei, dass in den Sommer- und Herbstwochen kein Personal vor Ort gewesen sei.

Dementsprechend ziehe sie - die ESTV - die bereits geschätzten Drittpreise der Sommer- und Herbstwochen als Ausgangslage für die vorzunehmende Schätzung des Drittpreises heran (Einspracheentscheid der ESTV vom 17. Mai 2023 E. 3.3).

### **E. 3.2.2**

Zu ihrem weiteren Vorgehen im Rahmen der Schätzung führte die ESTV im Einspracheentscheid vom 17. Mai 2023 aus, in einem ersten Schritt lege sie prozentual fest, welcher Anteil des Pauschalpreises für die Aufenthalte im Chalet auf die Personalleistung (inkl. Verpflegung) falle. In einem zweiten Schritt sei der bereits geschätzte Drittpreis der jeweiligen Sommer- und Herbstwochen um den Anteil der Personalleistung zu reduzieren. Im Ergebnis sei dann die Steuer zum Sondersatz auf dem jeweils geschätzten Drittpreis ohne Personal und Verpflegung bezüglich der Aufenthalte der eng verbundenen Person in den Sommer- und Herbstwochen im Chalet nachzubelasten. Da gemäss der Beschwerdeführerin die eng verbundene Person jeweils mit der Familie im Chalet verweilt sei, gehe sie - die ESTV - bei der Schätzung von einer vierköpfigen Familie aus (Einspracheentscheid der ESTV vom 17. Mai 2023 E. 3.3). Gemäss der Eingabe der Beschwerdeführerin vom 12. April 2023 - so die ESTV weiter - hätten die Winter- und Frühlingswochen folgende zusätzlichen Leistungen beinhaltet: - Frühstück und Abendessen nach Wahl - Soft Drinks, Wein, Champagner, Bier und Spirituosen - Canapés - Frühstückstee und Nachmittagstee - Flughafentransport - Bollinger Champagner beim Empfang - Wäscheservice - Concierge Service - Butlerservice - Blumenservice - Anpassung von Skimaterial - Familienanlässe - 2 Tageszeitungen Die ESTV ergänzte, dass gemäss der Bewilligung des Amtes für Industrie, Gewerbe und Arbeit vom 19. November 2014 zur Dienstleistungserbringung im Chalet folgende acht Arbeitseinsätze ab dem 20. Dezember 2014 für maximal vier Monate mit folgenden Funktionen bewilligt worden seien: Sous Chef, Head Chef, Chauffeur, General Manager, zwei Butler, Assistent und Chauffeur. Unter der Randziffer 63 der Beschwerde vom 13. September 2021 an das Bundesverwaltungsgericht sei seitens der Beschwerdeführerin zudem festgehalten worden, dass in den Winter- und Frühlingspreisen neben den Leistungen des Personals auch die Skipässe im Pauschalpreis enthalten gewesen seien (Einspracheentscheid der ESTV vom 17. Mai 2023 E. 3.4).

### **E. 3.2.3**

Die ESTV erwog, das vorliegende Angebot sei mit dem Angebot eines Hotels oder anderen Ferienaufhalten mit Übernachtung vergleichbar. Entsprechend sei es sachgerecht, sich an der bestehenden Verwaltungspraxis der MWST-Branchen-Info 08 (Hotel- und Gastgewerbe; MBI 08) zu orientieren, welche bei fehlenden kalkulatorischen Nachweisen betreffend Halb- und Vollpension eine pauschale Aufteilung zwischen Beherbergungs- und Verpflegungsanteil vorsehe. Da im Pauschalpreis - wie vorstehend erwähnt - u.a. auch Skipässe und Anpassungen am Skimaterial enthalten seien, sei die Pauschale der Ziff. 6.4.3.2 der MBI 08 für «Packages» analog heranzuziehen, welche bei Halb- und Vollpension die Aufteilung nur dieses Entgeltanteiles von 75 % auf Beherbergung und 25 % auf Verpflegung vorsehe. Bei analoger Anwendung der vorgenannten Pauschale fielen vorliegend somit 25 % des bereits geschätzten Drittpreises der Aufenthalte in den Sommer- und Herbstwochen auf die Verpflegung (Einspracheentscheid der ESTV vom 17. Mai 2023 E. 3.5). Weiter hielt die ESTV fest, der Lohnkostenanteil am Pauschalpreis würde - gemäss entsprechender Kontoauszüge vom Oktober 2012 bis August 2016 - durchschnittlich 7.06 % betragen. Zuzüglich eines Anteils für Sozialversicherungsbeiträge von 0.88 % am

Pauschalpreis würde der Kostenanteil für Personal inkl. Verpflegung somit rund 33% (25 % + 7.06 % + 0.88 %) betragen. Um den zur Berechnung der Steuer massgebenden Drittpreis betreffend die Sommer- und Herbstwochen zu erhalten, seien daher von den eingangs festgehaltenen Drittpreisen jeweils 33 % abzuziehen (Einspracheentscheid der ESTV vom 17. Mai 2023 E. 3.5). Für die Chalet-Aufenthalte der eng verbundenen Personen in den Sommer- und Herbstwochen rechnete die ESTV somit Mehrwertsteuern in Höhe von CHF 5'195.21 (2014), CHF 4'692.63 (2015) und CHF 2'924.22 (2016) auf.

### **E. 3.3**

Im Rahmen ihrer Beschwerdebeurteilung führt die Beschwerdeführerin vorab aus, die ESTV sei bei ihrer Schätzung für den Preis einer Sommer- bzw. Herbstwoche vom Preis für eine Winterwoche ausgegangen und habe das Winterangebot um die Lohn- und Sozialversicherungskosten des Personals vor Ort reduziert. Dieses Vorgehen der ESTV sei pflichtwidrig und führe zu einer offensichtlich krass falschen Schätzung für den Preis einer Sommer- bzw. Herbstwoche. Weiter führt die Beschwerdeführerin im Wesentlichen aus, es seien nicht alle Personalkostenkomponenten in die seitens der ESTV vorgenommene Berechnung aufgenommen worden. So habe die ESTV z.B. bei der Berechnung des Lohnaufwands keinen Gewinnanteil berücksichtigt. Weiter wären die höheren britischen Sozialversicherungsbeiträge von 13.8% zu berücksichtigen gewesen. Sodann seien weitere Personalkosten wie Personalunterkünfte vor Ort, Transportkosten von UK in die Schweiz, Ausbildungs- und Trainingskosten, Personalverpflegung usw. nicht berücksichtigt worden. Gleiches gelte für weitere Dienstleistungen, welche im Sommer- und Herbstangebot gar nicht enthalten seien. Dazu würden Flughafen-transporte gehören. Mangels Chauffeur gebe es auch keinen Flughafen-transport und keinen Transport vor Ort in den Sommer- und Herbstwochen; entsprechend würden auch die Kosten für die Limousine inkl. Abschreiber wegfallen. Weiter gebe es im Sommer keinen Bollinger Champagner-Empfang, keine Halbpension mit Essen nach Wahl inkl. Wein, keine «Rund um die Uhr Versorgung» mit Wein, Champagner und Canapés, keine «open spirit bar and soft drinks» sowie Biere, keinen Wäsche-Service, keinen Blumen-Service und keinen Skimaterial-Service. Diese Kosten seien nicht in der seitens der ESTV angewandten Pauschale von 25 % enthalten. Bei all diesen Kosten sei zudem ein angemessener Gewinnanteil zu berücksichtigen. Ebenfalls nicht enthalten seien Marketingkosten, die im Sommer mangels Drittvermietung nicht anfallen würden. Zudem halte die Schätzung der ESTV auch einer Plausibilitätsprüfung (Vergleich mit anderen Angeboten) nicht stand.

#### **E. 3.4.1**

Im Rahmen ihrer Vernehmlassung bringt die ESTV hiergegen im Wesentlichen vor, es sei vom BVGer grundsätzlich bestätigt worden, dass sie - die ESTV - für die Schätzung der Drittpreise in den Sommer- und Herbstwochen die Drittpreise in den Winter- und Frühlingswochen (einfach ohne Personal) heranziehen dürfe. Sie - die ESTV - habe es als sachgerecht erachtet, die nicht vom Personalanteil gedeckten Leistungen wie Verpflegung mit der Pauschale von 25 % für «Packages» zu berücksichtigen. Die analoge Anwendung der Pauschale rechtfertigte sich insbesondere dadurch, dass das Angebot im Chalet mit dem Angebot eines Hotels oder anderen Ferienaufenthalten mit Übernachtung durchaus vergleichbar sei. So erachte sie - die ESTV -, dass bei Anwendung dieser Pauschale sämtliche von der Beschwerdeführerin angegebenen Verpflegungs- und Zusatzleistungen berücksichtigt würden. Die Anwendung einer höheren Pauschale - wie z.B. der Vollpensionspauschale - rechtfertige sich vorliegend nicht, da die Beschwerdeführerin ihren

Gästen nachweislich lediglich eine Halbpensionsverpflegung ohne Mittagessen angeboten habe und vorliegend die Personalleistung (zusätzlich) separat berücksichtigt werde.

#### **E. 3.4.2**

Weiter führt die ESTV aus, die Beschwerdeführerin habe ihre Rügen in der Beschwerde nur allgemein ausgeführt, ohne konkrete Angaben zu machen, in welchem Umfang die Schätzung der ESTV falsch sei. Die Beschwerdeführerin habe ihre Vorbringen weder quantifiziert noch mit sachdienlichen Unterlagen belegt. Die Beschwerdeführerin habe der Beschwerde lediglich diverse Ausschreibungen von Ferienhäusern mit den entsprechenden Mietpreisen beigelegt und vorgebracht, dass die Schätzung im Vergleich zu diesen Mietpreisen zu hoch sei. Für die vorliegende Schätzung eigne sich ein beliebiger Vergleich mit anderen Mietobjekten indes von vornherein nicht und trage den individuellen Verhältnissen keine Rechnung. Die Beschwerdeführerin habe somit insgesamt keinen Nachweis der Unrichtigkeit der Schätzung erbringen können.

#### **E. 3.5.1**

Im Rahmen der Replik konkretisiert die Beschwerdeführerin ihre Begründung wie folgt: Mit den Winterpreisen, welche die UK-Gesellschaft den Gästen verrechnet habe, hätten sowohl die Kosten der UK-Gesellschaft als auch jene vor Ort bei ihr - der Beschwerdeführerin - gedeckt werden müssen. Die Beschwerdeführerin zählt in diesem Zusammenhang zunächst die bei der UK-Gesellschaft angefallenen Aufwände auf, welche zum grossen Teil bereits in der Beschwerde genannt wurden. Weiter zählt die Beschwerdeführerin ihre eigenen Kosten auf (inkl. der entsprechenden Konten), die nur mit dem Winterangebot zusammenhängen würden und im Leistungspaket Sommer/Herbst nicht enthalten seien. Darunter fallen u.a. Kosten für Brennholz, Chalet Getränke, Blumen und Gedecke, Fahrzeugmiete usw. Auch diese im Sommer bei ihr - der Beschwerdeführerin - (im Vergleich zum Winterangebot) nicht anfallenden Kosten habe die ESTV bei ihrer Schätzung pflichtwidrig nicht berücksichtigt, obwohl ihr sämtliche Rechnungsbelege für die entsprechenden Jahre, Kontodetails und Bilanzen und Erfolgsrechnung vorliegen würden. Zudem müsse auf diesen Kosten ebenfalls ein angemessener Gewinnanteil berücksichtigt werden (vereinfachend 10 % der Kosten).

#### **E. 3.5.2**

Die Beschwerdeführerin fährt damit fort, dass die ESTV bei ihrer Schätzung davon ausgehe, dass das Winterangebot im Chalet mit Hotelübernachtungen vergleichbar sei. Die ESTV übersehe dabei, dass beim vorliegend zu beurteilenden Winterangebot sechs Angestellte rund um die Uhr exklusiv für das Wohl der Gäste besorgt seien. Eine solche Exklusivität gebe es im Hotel nicht. Insbesondere sei notorisch, dass die von der ESTV publizierten «Packages» (mit Verweis auf die MBI 08, Ziffer 6.4.3.2) gerade nicht von einer solchen Exklusivität ausgehen würden. Es sei nicht sachgerecht, eine Aufteilung von 75%/25% heranzuziehen, wie es die ESTV vorschlage. Vielmehr sei angezeigt - insbesondere unter Berücksichtigung der Tatsache, dass das Winterangebot faktisch einem Vollpensionsangebot sehr nahekomme und unter Berücksichtigung der exklusiven Services - anstatt einer Aufteilung 65%/35% wie bei der Vollpension vorliegend von einer Aufteilung von 70%/30% auszugehen. Damit liege die vorgeschlagene Pauschale zwischen jenen, welche die ESTV publiziert habe. In der Beilage zur Replik legt die Beschwerdeführerin eine Tabelle bei, aus welcher ihre Kosten und die Kosten der UK-Gesellschaft pro Winterwoche aufgeführt seien zuzüglich eines angemessenen

Gewinnanteils von 10%. Diese Schätzung (i.e. diejenige gemäss Tabelle) basiere auf den effektiven Zahlen - welche der ESTV auch vorgelegen hätten - und würden zeigen, dass die Schätzung der ESTV um mindestens einen Drittel zu hoch ausfalle. Die von ihr - der Beschwerdeführerin - vorgelegte Schätzung mit Wochenansätzen für die Sommer- und Herbstwochen zwischen rund CHF 14'600 und CHF 16'700, welche auf den effektiven Zahlen beruhen würde, halte einer Plausibilitätsprüfung mit vergleichbaren Ferienhäusern stand. Die ESTV dagegen schätze den Preis für eine Woche (ohne Personal und weiteren Dienstleistungen) auf CHF 34'245.65, was offensichtlich falsch sei.

### **E. 3.5.3**

Ein Blick auf die besagte Tabelle zeigt folgendes Vorgehen der Beschwerdeführerin am Beispiel des Jahres 2014, wobei zu bemerken ist, dass auch die Beschwerdeführerin - wie die ESTV - den tiefsten Preis für eine Woche Aufenthalt im Winter/Frühling mit vollem Service als Ausgangspunkt verwendet (Die nachfolgenden Werte sind 1:1 aus der Eingabe der Beschwerdeführerin übernommen): Package-Preis pro Woche CHF 54'913.14 ./ mit dem Winterangebot zusammenhängende Kosten der UK-Gesellschaft, heruntergebrochen auf eine Woche, wie z.B. - Löhne - Reise- und Aufenthaltskosten - Logie Mitarbeiter - Skipässe Mitarbeiter - Personaluniform - Subunternehmer - Training und Rekrutierung Mitarbeiter - (...) CHF 19'037.77 ./ Gewinnanteil der UK-Gesellschaft von 10 % CHF 1'903.78 ./ mit dem Winterangebot zusammenhängende Kosten der Beschwerdeführerin, heruntergebrochen auf eine Woche, wie z.B. - Brennholz - Chalet Getränke - Blumen und Gedecke - Esswaren - Toilettenartikel - Fahrzeugmiete - (...) CHF 9'685.86 ./ Gewinnanteil der Beschwerdeführerin von 10 % CHF 968.59 Zwischenergebnis CHF 23'317.15 ./ «Packages» (70 %); Abzug von 30 % CHF 6'995.15 Drittpreis im Sommer/Herbst pro Woche CHF 16'322.-- Multipliziert mit Anzahl Aufenthaltswochen im Sommer/Herbst 2014: \* 3.86 CHF 62'956.29 MWST 3.8 % CHF 2'392.34 Mit diesem Vorgehen resultieren Wochenpreise für das Ferienhaus im Sommer/Herbst in Höhe von CHF 16'322.- (2014), CHF 14'729.21 (2015) und CHF 15'793.01 (2016) bzw. Mehrwertsteuerbeträge in Höhe von CHF 2'392.34 (2014), CHF 2'078.92 (2015) und CHF 1'457.47 (2016).

### **E. 3.6.1**

Wie bereits im Rahmen des Urteils des BVGer A-4078/2021 vom 31. Mai 2022 ausgeführt, musste der Drittpreis für die Aufenthalte in den Sommer- und Herbstwochen geschätzt werden, zumal diesbezüglich keine Preislisten vorliegen (Urteil des BVGer A-4078/2021 vom 31. Mai 2022 E. 4.2.5.1). Die «erste Stufe» ist damit erfüllt (E. 2.2.5).

#### **E. 3.6.2.1**

Im Rahmen der «zweiten Stufe» ist vorab festzuhalten, dass die Schätzung der ESTV insoweit nicht als pflichtwidrig erscheint, als dass die ESTV zur Festlegung des Preises einer Sommer- bzw. Herbstwoche vom tiefsten Preis für eine Winterwoche ausgegangen und hiervon weitere Kosten abgezogen hat. Denn damit hat die Vorinstanz die saisonalen Preisschwankungen angemessen berücksichtigt, wie das BVGer bereits im Rahmen des Urteils A-4078/2021 vom 31. Mai 2022 in E. 4.2.5.1 ausgeführt hat. Das hiergegen gerichtete allgemeine Vorbringen der Beschwerdeführerin ist in keiner Weise substantiiert und vermag demnach nicht zu überzeugen.

#### **E. 3.6.2.2**

Indes kann der Vorinstanz nicht gefolgt werden, wenn sie - abgesehen von den Lohnkosten inkl. Sozialversicherungsbeiträge - sämtliche im Rahmen des Einspracheentscheides bzw.

im Rahmen dieses Beschwerdeverfahrens genannten Leistungen, welche unbestrittenermassen Teil des «Package» sind, mit der Pauschale von 25 % (gemäss MBI 08, Ziff. 6.4.3.2) abgegolten haben will. Im Rahmen von Ermessenseinschätzungen kann es zwar sehr wohl sachgerecht sein auf in der Verwaltungspraxis publizierte Pauschalen zurückzugreifen. Nur sollten diese auf einem Sachverhalt beruhen, der dem einzuschätzenden Sachverhalt zumindest nahe kommt. Der Ziff. 6.4.3.2 der MBI 08 ist u.a. zu entnehmen, dass wenn ein «Package» auch Halb- und/oder Vollpension enthält, die Aufteilung nur dieses Entgeltsanteiles wie folgt pauschal (kein kalkulatorischer Nachweis nötig) ermittelt werden kann: Halbpension: 75 % Anteil Beherbergung 25 % Anteil Verpflegung Vollpension: 65 % Anteil Beherbergung 35 % Anteil Verpflegung Anhand der Beispiele in den Ziffern 13.7 und 13.8 der MBI 08 wird deutlich, dass übrige im «Package» enthaltene Leistungen, wie zum Beispiel Skipässe, nicht Teil dieser Pauschale sind, sondern mit Letzterer lediglich Beherbergung und Verpflegung aufgeteilt werden sollen. Die Ausführungen der ESTV, wonach sie bei Anwendung dieser Pauschale sämtliche von der Beschwerdeführerin angegebenen Verpflegungs- und Zusatzleistungen als berücksichtigt erachte, lassen darauf schliessen, dass die ESTV mit der Pauschale von 25 % auch weitere Leistungen, wie Flughafentransport und Anpassung von Skimaterial berücksichtigt sieht. Dies steht jedoch im Widerspruch zum eindeutigen Wortlaut der genannten Praxis und den entsprechenden Beispielen, welche nur die Aufteilung der jeweiligen Anteile «Beherbergung» und «Verpflegung» vorsehen. Leistungen wie Flughafentransport, Skimaterialservice usw. sind somit gerade nicht von der 25 % Pauschale abgedeckt. Weiter geht aus der MBI 08, Ziffer 6.4.4.1 (betreffend Vollpensionsarrangements) hervor, dass im Pensionspreis eingeschlossene Getränke zwar unter die Pauschale fallen, wobei nur die allfällig in den Mahlzeiten eingeschlossenen Getränke wie beispielsweise Tischwein, Mineralwasser oder Kaffee dazu gehören. Hieraus ergibt sich, dass zum Beispiel die «Rund um die Uhr Versorgung» mit Wein, Champagner und Canapés auch nicht von der 25 % Pauschale abgedeckt ist. Wenn die ESTV im Rahmen ihrer Vernehmlassung vorbringt, die Anwendung einer höheren Pauschale - wie z.B. der Vollpensionspauschale - rechtfertige sich vorliegend nicht, da die Beschwerdeführerin ihren Gästen nachweislich lediglich eine Halbpensionsverpflegung ohne Mittagessen angeboten habe und vorliegend die Personalleistung (zusätzlich) separat berücksichtigt werde, verkennt sie, dass sich die Gäste des Winterangebots rund um die Uhr mit Speisen und Getränken versorgen lassen können. Die Pauschale von 25 % eignet sich somit vorliegend nicht. Dies gilt nicht zuletzt auch deshalb, weil in der 25 % Pauschale auch Personalkosten eingerechnet sind, welche in der Ermessenseinschätzung der ESTV (zusätzlich) noch mittels effektiver Ermittlung - also doppelt - berücksichtigt werden.

### **E. 3.6.2.3**

Des Weiteren ist die Ermessenseinschätzung der ESTV zwar insoweit nicht pflichtwidrig erfolgt, als dass der äusserst personalintensiven Rundum-Betreuung zumindest mit den hierfür angefallenen Lohnkosten Rechnung getragen worden ist. Allerdings wurde ausser Acht gelassen, dass im vorliegenden Fall ein «blosses» Ferienhaus jährlich von Mitte Dezember bis anfangs April (16 Wochen) in ein «Hotel» mit britischem Rundum-Service verwandelt wird. Die in diesem Zusammenhang entstehenden Kosten erschöpfen sich nicht in Lohnkosten, sondern das Personal muss speziell für diesen 16-wöchigen Einsatz rekrutiert, geschult und in die Schweiz gebracht werden. Weiter ist davon auszugehen, dass die Mitarbeiter anlässlich ihres Schweiz-Einsatzes Logie und evtl. auch Verpflegung zur Verfügung gestellt bekommen. Sämtliche Kosten, die der Tatsache geschuldet sind, dass

das Ferienhaus in den Winter- und Frühlingswochen im «Rundum-Service» betrieben wird, müssen grundsätzlich vom Winter-/Frühlingspreis subtrahiert werden, um der Tatsache gerecht zu werden, dass das Ferienhaus den eng verbundenen Personen im Sommer/Herbst ohne jeglichen Service zur Verfügung gestellt wurde. Das beinhaltet auch die Kosten für Wäsche-Service, Blumen-Service und dergleichen. Überdies ist davon auszugehen, dass die Beschwerdeführerin die genannten Leistungen Dritten gegenüber nicht zum Selbstkostenpreis erbringen würde. Bei sämtlichen vom Winter-/Frühlingspreis in Abzug zu ziehenden Kosten ist dementsprechend ein angemessener Gewinnanteil zu berücksichtigen. Die Ermessenseinschätzung ist somit auch in diesen Punkten nicht pflichtgemäss erfolgt.

#### **E. 3.6.2.4**

Die im Rahmen der Replik eingereichte Berechnung der Drittpreise für Sommer-/Herbstaufenthalte erscheint in den meisten Punkten prima Vista nachvollziehbar und sachgerecht. Allerdings fällt auf, dass die Beschwerdeführerin sämtliche Kosten, die aus ihrer Sicht dem Winter-/Frühlingservice zuordenbar sind, in einem ersten Schritt vom Winter-/Frühlingspreis in Abzug bringt, um in einem zweiten Schritt unter dem Titel «Packages (70 %)» in Ergänzung dazu noch die von ihr vorgeschlagene Pauschale von 30 % vom Zwischenergebnis abzuziehen (vgl. E. 3.5.3). Insoweit die Beschwerdeführerin die effektive Ermittlung der Zusatzkosten für den Winter-/Frühlingservice noch mit einer Pauschale für die Verpflegung ergänzt, ist ihr Vorgehen nicht sachgerecht, denn mit der effektiven Ermittlung der Kosten (insbesondere Esswaren, Löhne etc.) fällt der Abzug einer Pauschale naturgemäss dahin. Des Weiteren sind einige von der Beschwerdeführerin behauptete Kostenpunkte - insbesondere ohne weitere Unterlagen und Erläuterungen - schwer nachvollziehbar. Dazu gehört etwa die Position Brennholz, die zum Beispiel im Jahr 2015 mit CHF 18'156.40 zu Buche geschlagen haben soll.

#### **E. 3.6.2.5**

Im Ergebnis ist die Ermesseneinschätzung der ESTV nicht pflichtgemäss erfolgt. Die Sache ist demzufolge an die ESTV zurückzuweisen, damit sie die Drittpreise für die Sommer- und Herbstaufenthalte im Sinne der Erwägungen neu festlegt. Dabei hat sie zu prüfen, welche Kostenpositionen der Leistungserbringung im Winter zugeordnet werden können, um - im Sinne der mit der Replik eingereichten Tabelle - diese Kostenpositionen inkl. eines angemessenen Gewinnzuschlags vom Winter-/Frühlingspreis in Abzug zu bringen. Eine doppelte Berücksichtigung der Kosten - wie sie die Beschwerdeführerin mit dem Zuschlag «Packages (70 %)» vorgeschlagen hat - ist selbstredend nicht angezeigt.

#### **E. 4.1**

Das Bundesverwaltungsgericht auferlegt die Verfahrenskosten in der Regel der unterliegenden Partei. Unterliegt sie nur teilweise, so werden die Verfahrenskosten ermässigt (Art. 63 Abs. 1 VwVG). Obsiegen und Unterliegen im Prozess ist grundsätzlich nach den Rechtsbegehren der Beschwerde führenden Partei, gemessen am Ergebnis der Anfechtung des vorinstanzlichen Entscheids, zu beurteilen (BGE 123 V 156 E. 3c und 123 V 159 E. 4b). In der Verwaltungsrechtspflege des Bundes gilt die Rückweisung der Sache an die Vorinstanz zu weiteren Abklärungen und neuem Entscheid (mit noch offenem Ausgang) praxisgemäss als volles Obsiegen der Beschwerde führenden Partei (BGE 137 V 2010 E. 7.1; Urteil des BVGer A-978/2020 vom 31. März 2020 E. 4.1). Die Beschwerdeführerin obsiegt mit Bezug auf die Steuerperiode 2013 aufgrund der eingetretenen Verjährung und gilt auch in Bezug auf die übrigen Steuerperioden als

obsiegend, weil der Verfahrensausgang grundsätzlich noch offen ist. Ihr sind daher keine Verfahrenskosten aufzuerlegen. Der geleistete Kostenvorschuss von CHF 6'000.- ist ihr zurückzuerstatten. Der unterliegenden Vorinstanz können als Bundesbehörde keine Verfahrenskosten auferlegt werden (Art. 63 Abs. 2 VwVG).

#### **E. 4.2**

Die Vorinstanz hat der obsiegenden Beschwerdeführerin eine Parteientschädigung auszurichten (Art. 64 Abs. 1 und 2 VwVG; Art. 7 ff. des Reglements vom 21. Februar 2008 über die Kosten und Entschädigungen vor dem Bundesverwaltungsgericht [VGKE, SR 173.320.2]). Eine Kostennote wurde nicht eingereicht. Die Parteientschädigung wird demnach unter Berücksichtigung des Streitgegenstandes und des mutmasslichen Aufwandes der Vertretung auf CHF 4'500.- festgesetzt.

Export aus OpenCaseLaw (CC0). Verbindlich ist allein der vom erlassenden Gericht veröffentlichte Originaltext. Quellen-URL siehe oben.