

BVGer A-6860/2023 vom 17. April 2024

Bundesverwaltungsgericht, 2024-04-17, DE

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bvger_A-6860_2023

FR: TAF A-6860/2023 du 17 avril 2024

IT: TAF A-6860/2023 del 17 aprile 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 Beschwerden richten sich gegen zwei Einspracheentscheide der Vorinstanz und somit Verfügungen im Sinne von Art. 5 VwVG. Das Bundesverwaltungsgericht ist demnach für die Beurteilung der vorliegenden Beschwerden zuständig.

E. 1.2

Das Verfahren vor Bundesverwaltungsgericht richtet sich nach dem VwVG, soweit das VGG nichts anderes bestimmt (Art. 37 VGG, vgl. Art. 81 Abs. 1 MWSTG, wonach die in Art. 2 Abs. 1 VwVG genannten Ausnahmen im Mehrwertsteuerverfahren nicht gelten). Die Beschwerdeführerin ist als Adressatin der angefochtenen Entscheide, mit welchen ihre Begehren abgewiesen wurden, grundsätzlich zu den vorliegenden Beschwerden legitimiert (Art. 48 Abs. 1 VwVG). Auf die im Übrigen frist- und formgerecht eingereichten Beschwerden (Art. 50 Abs. 1 und Art. 52 Abs. 1 VwVG) ist demnach - unter Vorbehalt des in E. 1.3.1 bis E. 1.3.3 Ausgeführten - einzutreten.

E. 1.3.1

Das Anfechtungsobjekt bildet den Rahmen, welcher den möglichen Umfang des Streitgegenstandes begrenzt (BGE 133 II 35 E. 2). Im Rahmen des Anfechtungsgegenstandes wird der Streitgegenstand nach der Dispositionsmaxime durch die Parteibegehren bestimmt. Im Laufe des Beschwerdeverfahrens darf der Streitgegenstand weder erweitert noch qualitativ verändert werden (Urteile des BVGer A-4510/2018 vom 20. Mai 2019 E. 1.5.2, A-850/2014 vom 20. August 2014 E. 1.5.1).

E. 1.3.2

Gemäss der erwähnten Dispositionsmaxime spricht das Gericht den Parteien im Falle einer Gutheissung grundsätzlich nicht mehr zu, als sie beantragt haben, bei Abweisung der Beschwerde aber auch nicht weniger, als ihnen die Vorinstanz zugebilligt hat (Moser/Beusch/Kneubühler/Kayser, Prozessieren vor dem Bundesverwaltungsgericht, 3. Aufl. 2022, Rz. 3.198).

E. 1.3.3

Wie sich aus dem Sachverhalt bzw. aus den Anträgen der Beschwerdeführerin in den (vormaligen) Beschwerden vom 21. August 2020 ergibt (vgl. Sachverhalt Bst. G), hat die Beschwerdeführerin bislang für die Steuerperiode 2009 eine kalkulatorische Marktmiete von CHF 57'700 bzw. eine entsprechende Steuerforderung von CHF 1'327 akzeptiert. Für die Steuerperioden 2013 und 2014 berechnete die Beschwerdeführerin sodann kalkulatorische Marktmieten von CHF 69'924 und CHF 74'995, was entsprechende (seitens der Beschwerdeführerin akzeptierte) Steuerforderungen von CHF 1'468 (2013) und CHF 1'574 (2014) ergibt. Wenn die Beschwerdeführerin nun im Rahmen der hier zu beurteilenden Beschwerden vom 11. Dezember 2023 fordert, die Steuerforderungen im Zusammenhang mit der Vermietung des Ferienhauses seien auf CHF 0 zu reduzieren, erweitert sie den Streitgegenstand. Auf die Beschwerden ist infolgedessen nur insoweit einzutreten, als dass der mit den bisherigen Eingaben definierte Streitgegenstand gewahrt bleibt, i.e. bis zu einer Reduktion der mit dem Ferienhaus im Zusammenhang stehenden Steuerforderungen auf maximal CHF 1'327 (2009), CHF 1'468 (2013) und CHF 1'574 (2014).

E. 1.4.1

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

E. 1.4.2

Die Beschwerdeführerin hat vorliegend gegen zwei Einspracheentscheide der Vorinstanz Beschwerde erhoben. In den Beschwerden werden für unterschiedliche Steuerperioden dieselben Rechtsfragen aufgeworfen. Der blosse Umstand, dass sich der Sachverhalt teilweise unter dem früheren Bundesgesetz vom 2. September 1999 über die Mehrwertsteuer (aMWSTG; AS 2000 1300) und teilweise unter dem revidierten Bundesgesetz vom 12. Juni 2009 über die Mehrwertsteuer (Mehrwertsteuergesetz, MWSTG; SR 641.20) verwirklicht hat, steht in der vorliegenden Konstellation einer Verfahrensvereinigung nicht entgegen (vgl. Urteil des BGer 2C_1077/2012, 2C_1078/2012 vom 24. Mai 2014 E. 1.1; Urteil des BVGer A-4544/2019, A-4545/2019 vom 5. Mai 2020 E. 1.1.2, mit weiteren Hinweisen). Vor diesem Hintergrund erscheint es aus prozessökonomischen Gründen als angezeigt, die beiden Beschwerdeverfahren A-6860/2023 und A-6868/2023 zu vereinigen.

E. 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).

E. 2

Am 1. Januar 2010 ist das MWSTG in Kraft getreten. Das MWSTG löste das vom 1. Januar 2001 bis 31. Dezember 2009 in Kraft gewesene aMWSTG ab. Die bisherigen gesetzlichen Bestimmungen sowie die darauf gestützt erlassenen Vorschriften bleiben grundsätzlich weiterhin auf alle während ihrer Geltungsdauer eingetretenen Tatsachen und entstandenen Rechtsverhältnisse anwendbar (Art. 112 Abs. 1 MWSTG). Die materielle Beurteilung des vorliegenden Sachverhalts richtet sich demnach, soweit die Steuerperiode 2009 betroffen ist, nach dem aMWSTG. Für den Zeitraum ab dem 1. Januar 2010 bzw. die Steuerperioden 2013 bis 2014 ist indes das MWSTG anwendbar. Demgegenüber ist gemäss Art. 113 Abs. 3 MWSTG das neue mehrwertsteuerliche Verfahrensrecht im Sinne dieser Vorschrift grundsätzlich auf sämtliche im Zeitpunkt des Inkrafttretens des MWSTG hängigen Verfahren anwendbar (vgl. aber zur restriktiven Handhabung von Art. 113 Abs. 3 MWSTG anstelle vieler: Urteil des BVGer A-5098/2016 vom 4. Juli 2017 E. 1.3.2, mit Hinweis).

E. 2.1.1

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

E. 2.1.2

Damit von einem steuerbaren Leistungsverhältnis gesprochen werden kann, muss die Leistung (nebst der vorausgesetzten Entgeltlichkeit, vgl. dazu BGE 132 II 353 E. 4) die betriebliche Sphäre verlassen und sich an einen Leistungsempfänger richten. Ein Leistungsverhältnis setzt gemäss bundesgerichtlicher Rechtsprechung bereits begriffsnotwendig das Vorhandensein mehrerer Beteiligter - eines Leistungserbringers und eines Leistungsempfängers - voraus (vgl. Urteil des BGer 2C_836/2009 vom 15. Mai 2012 E. 5.2; Urteile des BVGer A3931/2013 vom 15. Juli 2014 E. 2.4, A3696/2012 vom 14. Juni 2013 E. 2.1.4). Reine Innenleistungen sind demnach nicht steuerbar (Urteil des BVGer A-4190/2020, A-4195/2020 vom 15. Dezember 2021 E. 2.2).

E. 2.2.1

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

E. 2.2.2

Neurechtlich gilt das Erbringen von Leistungen an eng verbundene Personen als Leistungsverhältnis (Art. 26 Satz 1 der Mehrwertsteuerverordnung vom 27. November 2009 [MWSTV, SR 641.201]). Indes entbindet dies nicht von der auch unter dem MWSTG

entsprechend der Praxis zum früheren Recht vorzunehmenden Prüfung, ob bei Leistungen an eng verbundene Personen von reinen Innenleistungen oder von steuerbaren Leistungen an zwar wirtschaftlich Berechtigte auszugehen ist, welche aber dennoch die betriebliche Sphäre des konkreten Unternehmens verlassen (vgl. zum Ganzen: Urteil des BVGer A-4190/2020, A-4195/2020 vom 15. Dezember 2021 E. 2.3.2).

E. 2.3

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

E. 2.4

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

E. 2.5.1

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

E. 2.5.2

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

E. 2.5.3

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

E. 2.5.3.1

Der altrechtliche Begriff der «nahestehenden Person» im Sinne von Art. 33 Abs. 2 aMWSTG ist gesetzlich nicht definiert. Nach der Rechtsprechung wird diesbezüglich an die vor allem zu den direkten Steuern entwickelte Judikatur angeknüpft, wonach als

nahestehende Personen namentlich an der leistungserbringenden Kapital- oder Personengesellschaft beteiligte Personen sowie die Mitglieder der Verwaltung und weiterer Organe einer Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft gelten. Nach dieser Rechtsprechung sind nahestehend aber nicht nur direkte Anteilsinhaber, sondern auch Personen, zu welchen wirtschaftliche oder persönliche (namentlich verwandtschaftliche) Verbindungen bestehen, welche nach den gesamten Umständen als eigentlicher Grund der in Frage stehenden Leistung betrachtet werden müssen. Nahestehend sind sodann auch Personen, welchen der Aktionär erlaubt, die Gesellschaft wie eine eigene zu benutzen (vgl. zum Ganzen: Urteil des BGer 2C_970/2012 vom 1. April 2013 E. 3.2; Urteile des BVGer A-1715/2014 vom 19. Januar 2015 E. 4.2.3.1, A-3734/2011 vom 9. Januar 2013 E. 2.3.2, A5154/2011 vom 24. August 2012 E. 2.3.2).

E. 2.5.3.2

Der neurechtliche Begriff der «eng verbundenen Person» ist in Art. 3 Bst. h MWSTG definiert. Danach gelten als «eng verbundene Personen» «die Inhaber und Inhaberinnen von massgebenden Beteiligungen an einem Unternehmen oder ihnen nahe stehende Personen» und ist eine massgebende Beteiligung gegeben, wenn die Schwellenwerte im Sinne von Art. 69 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die direkte Bundessteuer (DBG, SR 642.11) überschritten werden oder eine entsprechende Beteiligung an einer Personengesellschaft vorliegt (Art. 3 Bst. h MWSTG in der anwendbaren Fassung vom 1. Januar 2010; AS 2009 5203).

E. 2.5.4

Rechtsfolge einer Leistung zu einem Vorzugspreis an eine (altrechtlich) nahestehende bzw. (neurechtlich) eng verbundene Person im Sinne der vorstehenden Ausführungen ist, dass für die Bemessung der Mehrwertsteuer eine besondere (fiktive) Bemessungsgrundlage herangezogen wird. Die Leistung wird auf den Wert korrigiert, der unter unabhängigen Dritten vereinbart würde. Massgebend ist der Drittpreis, das heisst der Preis, den ein Dritter der gleichen Abnehmerkategorie «auf dem Markt» (Marktwert) üblicherweise für dieselbe Leistung zu bezahlen hätte (Urteil des BGer 2C_778/2008 vom 8. April 2009 E. 3.1; zum Ganzen auch: Urteile des BVGer A-2137/2018 vom 15. Januar 2020 E. 3, A-6831/2013 vom 8. Juli 2015 E. 3.2.2.3). Dieser Drittpreis ist in den meisten Fällen kein exakter Wert, sondern kann nur annäherungsweise bestimmt werden. Die ESTV hat diesfalls eine Schätzung des Werts durchzuführen und sich dabei grundsätzlich an die im Zusammenhang mit der Ermessenseinschätzung entwickelten Prinzipien und Kriterien zu halten (vgl. Urteile des BVGer A-6223/2019 vom 24. Juli 2020 E. 2.4.2, A-3734/2011 vom 9. Januar 2013 E. 2.3.4). Letzteres bedeutet namentlich, dass sich das Bundesverwaltungsgericht bei der Überprüfung der vorinstanzlichen Schätzung des Werts als ausserhalb der Verwaltungsorganisation und Behördenhierarchie stehendes, von der richterlichen Unabhängigkeit bestimmtes Verwaltungsgericht trotz des möglichen Rügegrundes der Unangemessenheit (vgl. Art. 49 Bst. c VwVG) eine gewisse Zurückhaltung auferlegt und dergestalt seine Prüfungsdichte reduziert, und damit grundsätzlich nur dann sein eigenes Ermessen an die Stelle desjenigen der Vorinstanz setzt, wenn dieser bei der Schätzung erhebliche Ermessensfehler unterlaufen sind (vgl. zur Ermessenseinschätzung statt vieler: Urteil des BVGer A-1336/2020 vom 12. Oktober 2021 E. 3.5.5, mit weiteren Hinweisen). 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-5556/2019 vom 28. Mai 2020 E. 2.3.5, A-2137/2018 vom 15. Januar 2020 E. 4.3).

E. 2.6.1

In Anwendung von Art. 65 Abs. 3 MWSTG ist die ESTV gehalten, alle Praxisfestlegungen ohne zeitlichen Verzug zu veröffentlichen. Die von den Verwaltungsbehörden veröffentlichten Broschüren, Kreisschreiben und Merkblätter stellen lediglich Verwaltungsverordnungen dar, das heisst generelle Dienstanweisungen, die sich an nachgeordnete Behörden oder Personen wenden und worin die Verwaltungen ihre Sichtweise darlegen. Sie dienen der Sicherstellung einer einheitlichen, gleichmässigen und sachrichtigen Praxis des Gesetzesvollzugs (BVGE 2010/33 E. 3.3.1; Martin Kocher, in: Zweifel/Beusch/Glauser/Robinson [Hrsg.], Kommentar zum schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer, 2015, Art. 65 N. 31; Michael Beusch, Was Kreisschreiben dürfen und was nicht, in: Der Schweizer Treuhänder 2005, S. 613 ff.). Als solche sind sie für die als eigentliche Adressaten figurierenden Verwaltungsbehörden verbindlich, wenn sie nicht klarerweise einen verfassungs- oder gesetzeswidrigen Inhalt aufweisen (Urteile des BVGer A-3818/2022 vom 15. Juni 2023 E. 1.8.2, A-5601/2019 vom 6. Mai 2020 E. 1.7.1, A-2204/2018 vom 16. Dezember 2019 E. 3.2; Michael Beusch, in: Zweifel/Beusch [Hrsg.], Kommentar zum schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer [DBG], 4. Aufl. 2022, Art. 102 Rz. 9 ff.).

E. 2.6.2

Nicht verbindlich sind Verwaltungsverordnungen dagegen für die Justizbehörden, deren Aufgabe es ist, die Einhaltung von Verfassung und Gesetz im Einzelfall zu überprüfen (vgl. BGE 145 II 2 E. 4.3; Urteil des BVGer A-2585/2022 vom 29. Juni 2023 E. 2.5.2). Die Gerichtsbehörden sollen Verwaltungsverordnungen bei ihrer Entscheidung allerdings mitberücksichtigen, sofern diese eine dem Einzelfall angepasste und gerecht werdende Auslegung der anwendbaren gesetzlichen Bestimmungen darstellen. Dies gilt umso mehr, als es nicht Aufgabe der Gerichte ist, als Zweitinterpreten des der Verwaltungsverordnung zugrunde liegenden Erlasses eigene Zweckmässigkeitsüberlegungen an die Stelle des Vollzugskonzepts der zuständigen Behörde zu setzen (vgl. BGE 146 I 105 E. 4.1, 146 II 359 E. 5.3, 141 V 139 E. 6.3.1; BVGE 2010/33 E. 3.3.1, 2007/41 E. 3.3). Von selbst versteht sich angesichts der herausragenden Bedeutung, welche dem Legalitätsprinzip im Schweizer Steuerrecht zukommt, dass eine Verwaltungsverordnung oder gar eine bloss nicht schriftlich festgehaltene Praxis unter keinen Umständen alleinige Grundlage für die wie auch immer ausgestaltete steuerliche Erfassung eines Sachverhalts darstellen kann (vgl. BGE 131 II 1 E. 4.1; BVGE 2010/33 E. 3.3.1, 2007/41 E. 4.1; Urteile des BVGer A-2585/2022 vom 29. Juni 2023 E. 2.5.2, A-5601/2019 vom 6. Mai 2020 E. 1.7.2, A-2204/2018 vom 16. Dezember 2019 E. 3.2, A-6253/2018 vom 10. Dezember 2019 E. 2.6.2).

E. 2.6.3

Einer eingelebten Verwaltungspraxis kommt erhebliches Gewicht zu. Das Gleichheitsprinzip und der Grundsatz der Rechtssicherheit verlangen, dass an einer Praxis in der Regel festgehalten wird. Allerdings ist es den Behörden nicht verwehrt, eine bisher

geübte Praxis zu ändern bzw. muss eine Praxisänderung sogar erfolgen, wenn diese zur Einsicht gelangen, dass das Recht bisher unrichtig angewendet worden ist oder eine andere Rechtsanwendung oder Ermessensbetätigung dem Sinn des Gesetzes oder veränderten Verhältnissen besser entspricht. Eine Änderung der Praxis lässt sich jedoch regelmässig nur begründen, wenn die neue Lösung besserer Erkenntnis der ratio legis, veränderten äusseren Verhältnissen oder gewandelter Rechtsanschauung entspricht andernfalls ist die bisherige Praxis beizubehalten (BGE 135 I 79 E. 3, BGE 132 III 770 E. 4). Die Änderung muss grundsätzlich erfolgen. Es darf sich nicht bloss um eine singuläre Abweichung handeln, sondern die neue Praxis muss für die Zukunft wegleitend sein für alle gleichartigen Sachverhalte. Im Weiteren muss das Interesse an der richtigen Rechtsanwendung gegenüber demjenigen an der Rechtssicherheit überwiegen (zum Ganzen: Häfelin/Müller/Uhlmann, Allgemeines Verwaltungsrecht, 8. Aufl. 2020, N. 589 ff.). Eine Praxisänderung muss sich deshalb auf ernsthafte sachliche Gründe stützen können, die um so gewichtiger sein müssen, je länger die als nicht mehr richtig erkannte bisherige Praxis befolgt wurde (BGE 127 I 49 E. 3c, BGE 126 I 122 E. 5 Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-1819/2011 vom 29. August 2011 E. 5.2 zum Ganzen, spezifisch bezogen auf steuerrechtliche Aspekte: Bettina Bärtschi, Die Voraussetzungen für Praxisänderungen im Steuerrecht, veröffentlicht in Michael Beusch/ISIS [Hrsg.], Steuerrecht 2008, 85 ff.).

E. 2.6.4

Gemäss der publizierten Praxis der ESTV gilt mit Bezug auf Beherbergungsleistungen an eng verbundene Personen Folgendes (vgl. MBI 17, Ziff. 7.1.2): «Wird eine dem unternehmerischen Bereich zugeordnete (im Inland gelegene) Ferienwohnung an eng verbundene Personen (Art. 3 Bst. h MWSTG) unentgeltlich überlassen oder zu einem Vorzugspreis vermietet, so muss der steuerpflichtige Eigentümer hierfür einen Mietwert versteuern, der unter unabhängigen Dritten vereinbart würde (Art. 24 Abs. 2 MWSTG). Liegen keine Werte für die Berechnung des Marktmietwertes vor (<Vermietung> an unabhängige Dritte in der entsprechenden Saison), anerkennt die ESTV als solchen Wert den bei den direkten Bundessteuern gültigen Jahreseigenmietwert (s. Rundschreiben vom 21.2.2008 der direkten Bundessteuer, Nr. 2-046-D-2008-d) mit einem Zuschlag von 25 %. Für die Berechnung im Einzelfall wird zudem davon ausgegangen, dass ein Jahr 360 Tage umfasst. Dieser Wert unterliegt der Steuer zum Sondersatz für Beherbergungsleistungen (bei der Vermietung von Ferienwohnungen und -häusern) beziehungsweise zum Normalsatz (bei der blossen Vermietung von Parkplätzen, die nicht als erweiterte Nebenleistung zu einer Beherbergung gilt).»

E. 3

Streitig und zu prüfen ist in der vorliegenden Sache noch, ob die annäherungsweise Ermittlung bzw. Schätzung der Drittpreise für die Zurverfügungstellung des Ferienhauses in den Steuerperioden 2009, 2013 und 2014 rechtmässig vorgenommen wurde. In diesem Zusammenhang wurden der Beschwerdeführerin Mehrwertsteuern in Höhe von CHF 4'907 (2009), CHF 5'185 (2013) und CHF 5'263 (2014) aufgerechnet (vgl. Sachverhalt Bst. J). Diese Aufrechnungen sind im Umfang von CHF 1'327 (2009), CHF 1'468 (2013) und CHF 1'574 (2014) nicht mehr strittig (vgl. Sachverhalt. Bst. G und E. 1.3.3). 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 BVer angestossene Rechtsprechung (vgl. Urteil des BVer 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 sind die angefochtenen Entscheide im oben bezifferten Umfang, in welchem sie nicht mehr bestritten sind, in Rechtskraft erwachsen (vgl. zum Ganzen: Urteil des BVer A-3493/2023 vom 27. Februar 2024 E. 3).

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 3'717 (CHF 5'185 abzüglich CHF 1'468) gutzuheissen.

E. 3.2.1

Ihre Einspracheentscheide vom 10. November 2023 begründete die ESTV u.a. damit, dass die publizierte Praxis (Ziff. 7.1.2 der MBI 17; Eigen-mietwert + 25%) vorliegend mit Blick auf das Urteil des Bundesgerichts 2C_119/2017 vom 5. Oktober 2018 nicht zur Anwendung komme. Beim damals gerichtlich beurteilten Sachverhalt habe der Hauptaktionär und seine Familie die Ferienliegenschaft ausschliesslich für ihre Zwecke genutzt und hätten dafür eine Miete gemäss Ziff. 7.1.2 der MBI 17 entrichtet. Das BGer habe - so die ESTV weiter - dies nicht gestützt. Es habe betont, dass die in der MBI 17 verwendete Formulierung zur Berechnung des Marktmietwerts bei der Überlassung an eng verbundene Personen auf einen temporären Gebrauch als übliche Verwendung hinweise. Dementsprechend genüge es bei einer Exklusivmiete nicht, besagten Jahresmietwert zuzüglich 25% zu versteuern, weil dieser Betrag nicht dem Marktmietwert entspreche. Wäre das BGer der Ansicht gewesen - so die ESTV weiter -, dass der in Ziff. 7.1.2 der MBI 17 genannte Mietwert dem Drittpreis gemäss Art. 24 Abs. 2 MWSTG entspreche, hätte sich die vertiefte Prüfung und Bejahung der Steuerumgehung im genannten Fall erübrigt (Einspracheentscheide der ESTV vom 10. November 2023 E. 3.2.1.1).

E. 3.2.2

Sie - die ESTV - sei bei der Berechnung der Markt- bzw. Vergleichsmiete von der Prämisse ausgegangen, dass mindestens alle anfallenden Kosten sowie die Renditeerwartungen eines unabhängigen Investors abgedeckt werden sollten, da andernfalls die Investition nicht getätigt würde. Die anfallenden Kosten umfassten beispielsweise die allgemeinen Betriebs- und Unterhaltskosten, Abschreibungen, Versicherungen, Steuern, Finanzierungskosten sowie einen Gemeinkosten- und ortsüblichen Gewinnzuschlag (Einspracheentscheide der ESTV vom 10. November 2023 E. 3.2.2.1; vgl. auch Sachverhalt Bst. J).

E. 3.3.1

Im Rahmen ihrer Beschwerdebeurteilung führt die Beschwerdeführerin vorab aus, die ESTV berufe sich in den angefochtenen Einspracheentscheiden auf das Urteil des Bundesgerichts 2C_119/2017 vom 5. Oktober 2018, wende dieses Urteil jedoch willkürlich an, indem sie es lediglich hinsichtlich der Nichtanwendung ihrer eigenen Verwaltungspraxis beziehe, aber ausser Acht lasse, dass das Bundesgericht in diesem Urteil festgehalten habe, dass die ausschliessliche oder fast ausschliessliche Vermietung eines Ferienhauses an den Hauptaktionär als private und nicht als geschäftliche Verwendung zu betrachten sei. Ferienhäuser - so die Beschwerdeführerin - würden sich diesbezüglich nicht von Fahrzeugen oder Flugzeugen unterscheiden (mit Verweis auf das Urteil des Bundesgerichts 2C_119/2017 vom 5. Oktober 2018 E. 3.4.2). Fehle es an einer geschäftlichen Verwendung eines solchen Wertgegenstandes, liege nach der neuesten bundesgerichtlichen Rechtsprechung ein nicht-unternehmerischer Bereich vor. Das Bundesgericht habe dies in einem ein Flugzeug betreffenden Fall festgehalten (mit Verweis auf BGE 149 II 53 E. 6.2). Diese Rechtsprechung gelte aber gemäss dem von der ESTV angerufenen Bundesgerichtsentscheid auch für Ferienhäuser. Vorliegend sei das Ferienhaus ausschliesslich durch die eng verbundenen Personen für private Zwecke genutzt worden. Das Ferienhaus müsse daher bei der Beschwerdeführerin dem nicht-unternehmerischen Bereich zugerechnet werden. Die an die eng verbundenen Personen erbrachten Beherbergungsleistungen würden demzufolge ausserhalb des Anwendungsbereichs der Mehrwertsteuer liegen. Folgerichtig seien die Nachforderungen der ESTV für die Beherbergungsleistungen aufzuheben.

E. 3.3.2

Im Sinne einer Eventualbeurteilung führt die Beschwerdeführerin sodann aus, im seitens der ESTV angeführten Bundesgerichtsentscheid sei einzig festgehalten, dass die Formulierung in Ziff. 7.2.1 der MBI 17, wonach keine Vermietung an unabhängige Dritte in der entsprechenden Saison vorgelegen habe, darauf hinweise, dass die übliche Verwendung einer Ferienwohnung der temporäre Gebrauch und nicht die Dauervermietung sei. Es könne daher aus dieser Verwaltungspraxis nicht geschlossen werden, dass wirtschaftliche Gründe für die Dauervermietung an den Aktionär sprechen würden (mit Verweis auf das Urteil des Bundesgerichts 2C_119/2017 vom 5. Oktober 2018 E. 3.4.2). Das Bundesgericht habe sich in dieser Entscheidung daher nicht mit der Bemessung des Entgelts bei einer Vermietung an eng verbundene Personen befasst, sondern mit dem Vorliegen der Voraussetzungen einer Steuerumgehung. Die Schlussforderung, die die ESTV aus dem besagten Urteil des BGer ziehe, wonach bei einer Exklusivmiete der Jahreseigenmietwert zuzüglich 25% nicht genüge, finde sich im angerufenen Urteil des BGer 2C_119/2017 nicht. Es sei auch nicht richtig - so die Beschwerdeführerin weiter -, dass sich die Prüfung der Steuerumgehung in diesem Fall erübrigt hätte, wenn das Bundesgericht die Bemessung des Entgelts gemäss der Verwaltungspraxis als marktkonform betrachtet hätte. Das Bundesgericht habe sich vielmehr, wie das Bundesverwaltungsgericht, auf das gemäss Verwaltungspraxis ermittelte Entgelt für die Ermittlung der Steuerersparnis abgestützt, was nicht korrekt gewesen wäre, wenn es diese Berechnung als nicht richtig beurteilt hätte (mit Verweis auf das Urteil des Bundesgerichts 2C_119/2017 vom 5. Oktober 2018 E. 3.5.1). Das Urteil des Bundesverwaltungsgerichts belege klar, dass diese Verwaltungspraxis auch bei einer Dauervermietung an eng verbundene Personen anzuwenden sei (mit Verweis auf das Urteil des BVGer A-3502/2016

vom 19. Dezember 2016 E. 3.2.1). Die ESTV - so die Beschwerdeführerin weiter - habe im Nachgang des Entscheides des Bundesverwaltungsgerichts und des Bundesgerichts ihre Verwaltungspraxis auch nicht geändert oder präzisiert, weshalb sie entgegen ihren Behauptungen im angefochtenen Einspracheentscheid selber weiterhin davon ausgehe, dass diese auch bei einer Dauervermietung an eng verbundene Personen gelten soll. Sinn und Zweck einer Verwaltungspraxis sei denn auch, dass sich die ESTV daran halte, weil nur so ein rechtsgleicher Vollzug des Mehrwertsteuergesetzes, insbesondere im Ermessensbereich, sichergestellt werden könne. Dieser Anforderung komme die ESTV, indem sie ihre Verwaltungspraxis im vorliegenden Fall nicht anwende, nicht nach. Wenn die Vermietung des Ferienhauses an die eng verbundenen Personen nicht ihrem nicht-unternehmerischen Bereich zuzurechnen sei, fährt die Beschwerdeführerin fort, sei das Entgelt für diese Beherbergungsleistungen gestützt auf den Eigenmietwert für die direkte Bundessteuer zuzüglich 25% zu bemessen. Vorliegend bedeute dies, dass für die Steuerperiode 2009 auf den Eigenmietwert von CHF 56'400 zuzüglich 25% = CHF 14'100, d.h. auf ein jährliches Entgelt von CHF 70'500 für die Beherbergungsleistungen, abzustellen sei. Die darauf abzurechnende Mehrwertsteuer würde CHF 1'621.50 (zum Saldosteuersatz [SSS] von 2.3%) betragen. Für die Steuerperiode 2014 ergäbe sich ein jährliches Entgelt von CHF 106'650 (Eigenmietwert von CHF 85'320 zuzüglich 25%) und eine darauf abzurechnende Mehrwertsteuer in Höhe von CHF 2'239.65 (zum SSS von 2.1%). Die Mehrwertsteuernachforderungen der ESTV müssten entsprechend herabgesetzt werden.

E. 3.4.1

Im Rahmen ihrer Vernehmlassung bringt die ESTV hiergegen u.a. vor, dass seitens der Beschwerdeführerin angeführte Urteil des BGer (BGE 149 II 53) sei nur auf den Flugzeugbereich und nicht auf Ferienhäuser anzuwenden. Das BGer scheine nämlich im zitierten Entscheid die fehlende Gewerblichkeit insbesondere mit dem Prinzip der Allgemeinheit der Besteuerung zu begründen. Da Umsätze einer Flugzeugeigentümergeellschaft nicht nur im Inland, sondern «im Gesamtsystem» auch im Ausland konsequent keiner Mehrwertsteuer unterliegen würden und die Bejahung der subjektiven Steuerpflicht deshalb zu systematischen Vorsteuerüberhängen führe, die auch durch keine ausländische Mehrwertsteuer ausgeglichen würden, spräche das Argument der Allgemeinheit jedenfalls nicht für eine «weite» Auslegung der subjektiven Steuerpflicht (mit Verweis auf BGE 149 II 53 E. 6.3 sowie Ralf Imstepf/Roger Rohner, Aus der Rechtsprechung zur Mehrwertsteuer, FSfR 2023/4, 343 ff., 356). Bei den Ferienhäusern liege dagegen naturgemäss keine zum Flugzeuggeschäft vergleichbare Konstellation vor. Die Besteuerung zum Marktwert führe hier zum richtigen Ergebnis, nämlich der vom Gesetz vorgesehenen Besteuerung des nicht-unternehmerischen Endverbrauchs.

E. 3.4.2

Sodann hält die ESTV daran fest, dass das Urteil des BGer 2C_119/2017 vom 5. Oktober 2018 so zu interpretieren sei, dass ihre Verwaltungspraxis gemäss Ziff. 7.1.2 der MBI 17 lediglich für einen temporären Gebrauch der Ferienwohnung und nicht für eine Dauermiete über das ganze Jahr hinweg gelten soll. Das schliesst die ESTV daraus, dass das BGer die Steuerumgehung eingehend geprüft und bejaht habe. Dies hätte das Gericht - wäre es davon ausgegangen, dass die Verwaltungspraxis gemäss Ziff. 7.1.2 der MBI 17 auch bei der ausschliesslichen «Vermietung» an die wirtschaftlich Berechtigten anwendbar wäre - nicht getan, sondern hätte die Beschwerde gutgeheissen, die Steuerumgehung gemäss Ziff. 7.1.2 der MBI 17 angewandt und eine Steuerumgehung verneint.

E. 4

Umstritten ist somit erstens, ob für die Überlassung des vorliegenden Ferienhauses an die eng verbundenen Personen aus mehrwertsteuerlicher Sicht überhaupt die Festlegung eines Drittpreises und die Aufrechnung einer entsprechenden Mehrwertsteuer erfordert, zumal die Beschwerdeführerin argumentiert, diese Tätigkeit sei ihrem nicht-unternehmerischen Bereich zuzurechnen. Sollte die Vermietung dem unternehmerischen Bereich der Beschwerdeführerin zuzurechnen sein, ist zweitens umstritten, ob das Entgelt für diese Beherbergungsleistungen gemäss Ziff. 7.1.2 der MBI 17 zu bemessen ist oder gemäss der seitens der ESTV angewandten Vollkostenrechnung. Vorab ist auf die Frage des Vorliegens eines nicht-unternehmerischen Bereichs Bezug zu nehmen.

E. 4.1.1

In dem von den Parteien zitierten BGE 149 II 53 kehrte das Bundesgericht von der Steuerumgehungsdoktrin ab, wenn es darum geht, wie Gesellschaften, die ein Flugzeug halten, mehrwertsteuerlich zu behandeln sind, wenn sie ihren Aktionär oder eine nahe stehende Person mit dem Flugzeug befördern oder das Flugzeug ihrem Aktionär oder einer nahe stehenden Person zur Verfügung stellen. Neu argumentiert das Bundesgericht, die Tätigkeit von Flugzeug-Eigentümergeellschaften könne nicht als gewerblich bezeichnet werden, soweit die Gesellschaft zur Befriedigung der privaten Bedürfnisse des wirtschaftlich Berechtigten oder ihm nahe stehender Personen eingesetzt werde. Insoweit sei ihr Augenmerk nicht auf die Erzielung von Umsätzen ausgerichtet. Falle diese Tätigkeit nicht in den Anwendungsbereich der Mehrwertsteuer, könnten die in diesem Rahmen erbrachten Beförderungen des wirtschaftlich Berechtigten oder ihm nahe stehender Personen keinen geschäftlich begründeten Zweck darstellen, der zum Vorsteuerabzug berechtigen würde, selbst wenn sie isoliert betrachtet die Merkmale einer Lieferung oder Dienstleistung tragen würden (BGE 149 II 53 E. 5.1 f. und 6.2; vgl. auch Urteil des BVGer A-6002/2022 vom 21. Dezember 2023 Sachverhalt Bst. D).

E. 4.1.2

Entgegen der Ansicht der Beschwerdeführerin ist davon auszugehen, dass das Bundesgericht mit der Rechtsprechung gemäss BGE 149 II 53 spezifisch die Tätigkeit von Flugzeug-Eigentümergeellschaften im Blick hatte. Dies geht erstens aus der einschlägigen Erwägung 6.2 des besagten Urteils hervor, welcher nur auf Flugzeug-Eigentümergeellschaften abzielt. Zweitens ergibt sich dies - wie die ESTV zurecht vorbringt - auch aus der Erwägung 6.3 des besagten Urteils, welche die «Sonderlösung» hinsichtlich der Flugzeug-Eigentümergeellschaften auch mit dem Prinzip der Allgemeinheit der Besteuerung begründet, zumal Umsätze einer Flugzeugeigentümergeellschaft nicht nur im Inland, sondern «im Gesamtsystem» auch im Ausland konsequent keiner Mehrwertsteuer unterliegen würden. Die Bejahung der subjektiven Steuerpflicht würde deshalb zu systematischen Vorsteuerüberhängen führen, die auch durch keine ausländische Mehrwertsteuer ausgeglichen würden. Daher spräche das Argument der Allgemeinheit der Mehrwertbesteuerung jedenfalls nicht für eine «weite» Auslegung der subjektiven Steuerpflicht. Die Anerkennung der subjektiven Steuerpflicht laufe in diesen speziell gelagerten Fällen (gemeint sind wohl nur Flugzeug-Eigentümergeellschaften und vergleichbares) gemäss den Ausführungen des Bundesgerichts nämlich auf eine indirekte Subventionierung einzelner Marktteilnehmer hinaus und sei daher von ihrer Wirkung her eher mit einer Steuerausnahme zu vergleichen, die praxisgemäss eng zu verstehen seien (BGE 149 II 53 E. 6.3). Drittens hat das

Bundesgericht fast zeitgleich mit dem BGE 149 II 53 das Urteil 2C_403/2022 vom 12. Dezember 2022 gefällt, in welchem eine vergleichbare Konstellation zu beurteilen war, i.e. die ausschliessliche Zurverfügungstellung von Luxusfahrzeugen an eng verbundene Personen. In diesem Fall war - wie üblich - u.a. die Höhe der Drittpreise strittig. Die Frage, ob im Rahmen der «Zurverfügungstellung von Luxusfahrzeugen an die eng verbundenen Personen» ein nicht-unternehmerischer Bereich vorliegen würde, war indes nie Thema, da die Zurverfügungstellung der Fahrzeuge eben zu versteuern ist, und somit - anders als bei den Flugzeugfällen - das Prinzip der Allgemeinheit der Besteuerung nicht tangiert ist. Dem Gesagten nach vermag die Argumentation der Beschwerdeführerin, es liege ein nicht-unternehmerischer Bereich mit Bezug auf die «Zurverfügungstellung des Ferienhauses» vor, nicht zu überzeugen.

E. 4.2

Zu klären ist weiter, ob das Entgelt für die Beherbergungsleistungen gemäss Ziff. 7.1.2 der MBI 17 zu bemessen ist oder gemäss der seitens der ESTV angewandten Vollkostenrechnung.

E. 4.2.1

Wie die Parteien zurecht vorbringen, war die in Ziff. 7.1.2 der MBI 17 festgehaltene Verwaltungspraxis bereits Gegenstand einer bundesgerichtlich (und auch bundesverwaltungsgerichtlich) abgeurteilten Sache, in welcher es ebenfalls um die Dauervermietung eines Ferienhauses an eng verbundene Personen ging (vgl. Urteil des Bundesgerichts 2C_119/2017 vom 5. Oktober 2018; Urteil des BVGer A-3502/2016 vom 19. Dezember 2016). Das Bundesverwaltungsgericht hielt im Rahmen des besagten Urteils fest, dass die Praxis gemäss Ziff. 7.1.2 der MBI 17 sowohl bei exklusiver Vermietung an eng verbundene Personen als auch bei nicht exklusiver Vermietung an eng verbundene Personen (wenn kein Vergleich in derselben Saison mit Dritten zur Verfügung steht) gilt. Im Fall, der zu beurteilen war, war eine exklusive Vermietung gegeben (Urteil des BVGer A-3502/2016 vom 19. Dezember 2016 E. 3.2.1 f.). Das BVGer hat die Praxis gemäss Ziff. 7.1.2 der MBI 17 in der Folge zur Festlegung des Drittpreises angewandt, was unter den Parteien auch nicht strittig war. Strittig war einzig, ob eine Steuerumgehung vorliegt, also unter anderem, ob die seitens der damaligen Beschwerdeführerin gewählte Rechtsgestaltung (Dauermiete) ungewöhnlich ist und - unter Anwendung der besagten Praxis zur Festlegung des Drittpreises - effektiv zu einer erheblichen Steuerersparnis führt. Beides bejahte das BVGer (Urteil des BVGer A-3502/2016 vom 19. Dezember 2016 E. 3.2 und E. 3.4.1). Das Bundesgericht bestätigte das Vorliegen einer Steuerumgehung sowohl hinsichtlich der Ungewöhnlichkeit der gewählten Rechtsgestaltung, die lediglich gewählt worden sei, um Steuern zu sparen, als auch hinsichtlich des Vorliegens einer tatsächlichen Steuerersparnis (Urteil des Bundesgerichts 2C_119/2017 vom 5. Oktober 2018 E. 3.4.2 und 3.5.1). Bei der Berechnung der tatsächlichen Steuerersparnis stützte sich das Bundesgericht - wie schon das Bundesverwaltungsgericht - auf die in Ziff. 7.1.2 der MBI 17 festgelegte Drittpreisberechnung. Entgegen der Ansicht der ESTV kann somit der besagten Rechtsprechung nicht entnommen werden, dass die in Ziff. 7.1.2 der MBI 17 festgelegte Drittpreisberechnung nicht für Dauermietverhältnisse gelten sollte. Der Schluss der ESTV, wonach die Gerichte sonst die Steuerumgehung nicht geprüft und bejaht hätten, überzeugt nicht. Hätten die Gerichte die in Ziff. 7.1.2 der MBI 17 festgelegte Drittpreisberechnung als nicht ausreichend betrachtet, wäre selbstredend bei dieser Drittpreisberechnung anzusetzen gewesen und hätte diese korrigiert werden müssen. Die Steuerumgehungslehre hingegen

ist nur in ganz ausserordentlichen Situationen anzuwenden. Eine solche Situation liegt u.a. vor, wenn das Gesetz zwar angewendet werden kann, das Ergebnis aber aufgrund der konkreten Ausgestaltung des Sachverhalts - infolge erheblicher tatsächlicher Steuerersparnisse - in hohem Mass als stossend erscheint (BGE 138 II 239 E. 4.1; Urteil des BVGer A-5578/2017 vom 3. Mai 2018 E. 3.3).

E. 4.2.2

Auch wenn die ESTV im Rahmen der angefochtenen Einspracheentscheide - mit Verweis auf das Urteil des Bundesgerichts 2C_119/2017 vom 5. Oktober 2018 - ausführt, es genüge bei einer Exklusivmiete nicht, den Eigenmietwert zuzüglich 25% zu versteuern, weil dieser Betrag nicht dem Marktmietwert entspreche, vermag sie nicht zu überzeugen. Denn es kann wohl als allgemeinnotorisch gelten, dass Dauermietverhältnisse pro vermietete Zeiteinheit deutlich günstiger sind als kurze Mietverhältnisse. So kostet eine Wohnung, die unbefristet vermietet wird, pro Woche üblicherweise um ein Vielfaches weniger als eine Wohnung, die z.B. zu Ferienzwecken, nur wochenweise vermietet wird. Von daher dürfte die in Ziff. 7.1.2 der MBI 17 festgelegte Drittpreisberechnung bei Dauermietverhältnissen dem Marktmietwert viel näher kommen als bei kurzen Mietverhältnissen, für welche die ESTV die besagte Praxis wohl gelten lassen will.

E. 4.2.3

Damit kann die ESTV nicht stichhaltig begründen, weshalb sie im vorliegenden Einzelfall von ihrer Praxis gemäss Ziff. 7.1.2 der MBI 17 abweicht, welche - wie andere Verwaltungsverordnungen auch - der Sicherstellung einer einheitlichen, gleichmässigen und sachrichtigen Praxis des Gesetzesvollzugs dienen sollte und für die Verwaltung grundsätzlich verbindlich ist, wenn sie nicht klarerweise einen verfassungs- oder gesetzeswidrigen Inhalt aufweist (E. 2.6.1 ff.), was vorliegend nicht der Fall ist. Der Drittpreis für die Vermietung des Ferienhauses ist somit im Sinne der in Ziff. 7.1.2 der MBI 17 publizierten Praxis festzulegen. Gemäss den Werten in der Eventualbegründung der Beschwerdeführerin, welche zu Recht unbestritten geblieben sind (vgl. auch Sachverhalt Bst. I), beläuft sich der Drittpreis für die Steuerperiode 2009 praxisgemäss auf CHF 70'500 (CHF 56'400 zuzüglich 25%) und derjenige für die Steuerperiode 2014 auf CHF 106'650.00 (CHF 85'320 zuzüglich 25%), was Mehrwertsteuer im Betrag von CHF 1'622 (2009, zum SSS von 2.3%) und CHF 2'240 (2014, zum SSS von 2.1%) ergibt. Die Mehrwertsteuernachforderungen der ESTV sind entsprechend zu reduzieren.

E. 4.3

Zusammenfassend sind die Beschwerden teilweise gutzuheissen, soweit darauf einzutreten ist. Hinsichtlich der Steuerperiode 2013 erfolgt die Gutheissung aufgrund des Eintritts der absoluten Verjährung im Umfang von CHF 3'717 (E. 3.1.2). In Bezug auf die Steuerperioden 2009 und 2014 sind die Beschwerden insoweit gutzuheissen, als dass die Mehrwertsteuernachforderungen der ESTV von CHF 4'907 auf CHF 1'622 (2009) bzw. von CHF 5'263 auf CHF 2'240 (2014) zu reduzieren sind (vgl. Sachverhalt Bst. J und E. 4.2.3).

E. 5

Abschliessend bleibt über die Verfahrenskosten und eine allfällige Parteientschädigung zu befinden.

E. 5.1

Das Bundesverwaltungsgericht auferlegt die Verfahrenskosten in der Regel der unterliegenden Partei (Art. 63 Abs. 1 VwVG), wobei sie bei nur teilweisem Unterliegen zu ermässigen sind. Entsprechend sind einer teilweise obsiegenden Partei Verfahrenskosten nach Massgabe ihres Unterliegens aufzuerlegen (statt vieler: Urteil des BVGer A-882/2016 vom 6. April 2017 E. 6.1). Angefochten waren in der vorliegenden Sache noch Mehrwertsteueraufrechnungen in Höhe von CHF 4'907 (2009), CHF 5'185 (2013) und CHF 5'263 (2014), also gesamthaft CHF 15'355 (vgl. Sachverhalt Bst. J f. und E. 1.3.3). Die Beschwerdeführerin obsiegt im Umfang von CHF 10'025, also zu rund 65%. Bei dieser Sachlage sind die Verfahrenskosten in Höhe von gesamthaft CHF 2'300 im Umfange von CHF 800 der Beschwerdeführerin aufzuerlegen und mit dem von ihr geleisteten Kostenvorschuss im entsprechenden Umfang zu verrechnen. Der Überschuss von CHF 1'500 ist ihr nach Eintritt der Rechtskraft dieses Urteils zurückzuerstatten. Der unterliegenden Vorinstanz sind keine Verfahrenskosten aufzuerlegen (Art. 63 Abs. 2 VwVG).

E. 5.2

im Rahmen ihres Obsiegens hat die anwaltlich vertretene Beschwerdeführerin gemäss Art. 64 Abs. 1 und 2 VwVG in Verbindung mit Art. 7 ff. des Reglements vom 21. Februar 2008 über die Kosten und Entschädigungen vor dem Bundesverwaltungsgericht (VGKE, SR 173.320.2) Anspruch auf eine Parteientschädigung zulasten der Vorinstanz. Die Parteientschädigung ist aufgrund der eingereichten detaillierten Kostennote festzusetzen (Art. 14 VGKE). Bei Fehlen einer (detaillierten) Kostennote wird die Entschädigung aufgrund der Akten festgesetzt (Art. 14 Abs. 2 VGKE). Angesichts dieser klaren reglementarischen Grundlagen kann nach der Rechtsprechung namentlich bei anwaltlicher Vertretung auf eine Aufforderung zur Einreichung einer Kostennote verzichtet werden (vgl. zum Ganzen: Urteil des BGer 2C_422/2011 vom 9. Januar 2012 E. 2; Urteil des BVGer A-2106/2018 vom 31. Dezember 2018 E. 6.2). Die anwaltlich vertretene Beschwerdeführerin hat keine Kostennote eingereicht. In Anbetracht des Verfahrensausgangs ist die Parteientschädigung für das Verfahren vor dem Bundesverwaltungsgericht praxisgemäss auf CHF 2'250 festzusetzen.

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