



2C_27/2021

Urteil vom 5. Oktober 2021

II. öffentlich-rechtliche Abteilung

Besetzung
Bundesrichter Seiler, Präsident,
Bundesrichter Donzallaz, Beusch,
Gerichtsschreiber Seiler.

Verfahrensbeteiligte
A. _____ B.V.,
vertreten durch Frau Vreni Germann,
Beschwerdeführerin,

gegen

Eidgenössische Steuerverwaltung, Hauptabteilung Mehrwertsteuer,
Schwarztorstrasse 50, 3003 Bern,
Beschwerdegegnerin.

Gegenstand
Mehrwertsteuer, Steuerperioden 2010-2014,

Beschwerde gegen das Urteil des Bundesverwaltungsgerichts, Abteilung I, vom 18. November 2020 (A-2490/2020).

Sachverhalt:

A.

Die A. _____ B.V. ist eine niederländische Gesellschaft. Seit dem 1. Mai 2009 ist sie im Register der mehrwertsteuerpflichtigen Personen bei der Eidgenössischen Steuerverwaltung (ESTV) eingetragen. Sie ist zusammen mit der B. _____ B.V., einer anderen niederländischen Gesellschaft, die in der hier relevanten Zeit ebenfalls im Register der mehrwertsteuerpflichtigen Personen eingetragen war, Eigentümerin der Liegenschaften, auf denen das Hotel C. _____ in U. _____ /GR steht. Dieses Hotel wird von der D. _____ AG (als Pächterin) betrieben, die eine Tochtergesellschaft der A. _____ B.V. ist. Die A. _____ B.V. und die B. _____ B.V. sind (indirekte) Tochtergesellschaften der E. _____, einer Stiftung niederländischen Rechts. Die Gruppenstruktur stellt sich, soweit wesentlich, folgendermassen dar (die Gesellschaften werden jeweils zu 100% gehalten) :

[SORRY! DRAWING CANNOT BE DISPLAYED!]

Hinter der E. _____ steht die Familie G. _____. H.G. _____ ist auch Mitglied des Verwaltungsrats der D. _____ AG.

B.

Im November 2015 und im April 2017 führte die ESTV bei der A. _____ B.V. eine Mehrwertsteuerkontrolle betreffend die Steuerperioden 2010 bis 2014 durch. Am 18. Juli 2017 erliess die ESTV eine Einschätzungsmittelung. Darin nahm die ESTV für die genannten Steuerperioden (Zeitraum 1. Januar 2010 bis 31. Dezember 2014) verschiedene Korrekturen vor, die sich zusammen auf Fr. 337'449.-- zugunsten der ESTV beliefen, wobei zusätzlich Verzugszinsen geltend gemacht wurden. Mit Schreiben vom 17. August 2017 teilte die A. _____ B.V. der ESTV mit, dass sie insbesondere mit den Korrekturen im Zusammenhang mit den verrechneten Pachtzinsen, welche alleine die Jahre 2012 bis 2014 betreffen, nicht einverstanden sei. Sie bat um Ansetzung einer Frist bis zum 30. September 2017 zur Aufarbeitung des Sachverhalts und Vorbereitung der Stellungnahme. Nachdem diese Stellungnahme ausgeblieben war, bestätigte die ESTV mit Verfügung vom 25. Mai 2018 sämtliche Aufrechnungen sowie den Verzugszins gemäss der Einschätzungsmittelung. Gegen diese sowie gewisse weitere, im gleichen Sachzusammenhang ergangene Verfügungen erhoben die A. _____ B.V. und gewisse weitere Personen am 22. Juni 2018 Einsprache. In Bezug auf die A. _____ B.V. wurde beantragt, die Korrektur in Bezug auf den Pachtzins, welche Fr. 336'844.-- betrage, sei aufzuheben. Die übrigen Korrekturen wurden nicht beanstandet. Mit Einspracheentscheid vom 13. März 2020 hiess die ESTV die Einsprache teilweise gut und legte die zusätzlich zur deklarierten Steuer zu entrichtende Mehrwertsteuer neu auf Fr. 263'838.-- fest (zuzüglich Verzugszins). Gegen diesen Entscheid gelangte die A. _____ B.V. mit Beschwerde an das Bundesverwaltungsgericht. Dieses hiess die Beschwerde mit Urteil vom 18. November 2020 teilweise gut und setzte den zusätzlich zur deklarierten Steuer für die Steuerperioden 2010 bis 2014 zu entrichtenden Betrag auf Fr. 242'148.-- fest, zuzüglich Verzugszins von 4% seit dem 30. April 2013. Im Übrigen wies es die Beschwerde ab.

C.

Mit Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten vom 11. Januar 2021 beantragt die A. _____ B.V., der Entscheid des Bundesverwaltungsgerichts vom 18. November 2020 sei hinsichtlich des aufgerechneten Pachtzinses aufzuheben. Die ESTV beantragt die Abweisung der Beschwerde.

Erwägungen:

1.

1.1. Angefochten ist ein Endentscheid des Bundesverwaltungsgerichts in einem Mehrwertsteuerstreit, mithin in einer Angelegenheit des öffentlichen Rechts (Art. 82 lit. a, Art. 86 Abs. 1 lit. a und Art. 90 BGG). Die Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten ist zulässig. Die Beschwerde wurde form- und fristgerecht eingereicht (Art. 42 und 100 Abs. 1 BGG). Auf die Beschwerde ist einzutreten.

1.2. Die Beschwerdeführerin beantragt die Aufhebung des angefochtenen Urteils "hinsichtlich des aufgerechneten Pachtzinses". Die Vorinstanz setzte den Betrag zusätzlich zu entrichtender Mehrwertsteuer auf Fr. 242'148.-- (zuzüglich Verzugszins von 4%) fest. Davon entfielen Fr. 606.-- auf Vorsteuerabzugskorrekturen aus den Jahren 2010 und 2012, welche die Beschwerdeführerin nicht bestreitet, und Fr. 241'542.-- auf die Aufrechnungen von Pachtzinsen in den Steuerperioden 2012 bis 2014 (vgl. angefochtenes Urteil E. 3.7). Streitgegenstand des Beschwerdeverfahrens bildet folglich lediglich der letztgenannte Teil des angefochtenen Urteils, mithin also die Steuerforderungen aus den Jahren 2012 bis 2014 (vgl. zur Unterscheidung von Streit- und Anfechtungsgegenstand **BGE 144 II 359** E. 4.3 mit Hinweisen).

2.

2.1. Das Bundesgericht legt seinem Urteil den Sachverhalt zugrunde, den die Vorinstanz festgestellt hat (Art. 105 Abs. 1 BGG). Es kann die Sachverhaltsfeststellung der Vorinstanz von Amtes wegen berichtigen oder ergänzen, wenn sie offensichtlich unrichtig ist oder auf einer Rechtsverletzung im Sinne von Art. 95 BGG beruht (Art. 105 Abs. 2 BGG). "Offensichtlich unrichtig" bedeutet dabei "willkürlich" (**BGE 143 IV 241** E. 2.3.1; **140 III 115** E. 2). Die beschwerdeführende Partei kann die Feststellung des Sachverhalts unter den gleichen Voraussetzungen beanstanden, wenn die Behebung des Mangels für den Ausgang des Verfahrens entscheidend sein kann (Art. 97 Abs. 1 BGG). Sie hat deshalb substantiiert darzulegen, weswegen diese Voraussetzungen gegeben sein

sollen; wird sie dieser Anforderung nicht gerecht, bleibt es beim vorinstanzlich festgestellten Sachverhalt (**BGE 140 III 16** E. 1.3.1). Die Sachverhaltsfeststellung bzw. Beweiswürdigung erweist sich nur dann als willkürlich bzw. offensichtlich unrichtig, wenn das Gericht Sinn und Tragweite eines Beweismittels offensichtlich verkannt hat, wenn es ohne sachlichen Grund ein wichtiges und entscheidungswesentliches Beweismittel unberücksichtigt gelassen oder wenn es auf der Grundlage der festgestellten Tatsachen unhaltbare Schlussfolgerungen gezogen hat. Dass die von Gerichten gezogenen Schlüsse nicht mit der eigenen Darstellung der beschwerdeführenden Partei übereinstimmen, belegt keine Willkür (**BGE 140 III 264** E. 2.3; **137 III 226** E. 4.2; **136 III 552** E. 4.2; Urteil **2C_1144/2018** vom 10. März 2020 E. 6.1).

2.2. Mit der Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten kann unter anderem eine Rechtsverletzung nach Art. 95 f. BGG gerügt werden. Das Bundesgericht wendet das Recht von Amtes wegen an (Art. 106 Abs. 1 BGG). In Bezug auf die Verletzung der verfassungsmässigen Rechte gilt nach Art. 106 Abs. 2 BGG eine gesteigerte Rüge- und Substanziierungspflicht (**BGE 143 II 283** E. 1.2.2; **139 I 229** E. 2.2; **138 I 274** E. 1.6).

3.

Es ist unbestritten, dass die Beschwerdeführerin in den streitbetroffenen Jahren 2012 bis 2014 ihrer Tochtergesellschaft mehrwertsteuerpflichtige Verpachtungsleistungen erbrachte. Die Vorinstanz kam zum Schluss, dass der Pachtzins, den die Tochtergesellschaft als Hotelpächterin der Beschwerdeführerin entrichtet hatte, dem Drittvergleich nicht standhielt. Sie schützte die Schätzung, welche die ESTV zur Ermittlung des drittvergleichskonformen Pachtzinses ("Drittachtzins") gemäss Art. 24 Abs. 2 des Bundesgesetzes vom 12. Juni 2009 über die Mehrwertsteuer (MWSTG; SR 641.20) angestellt hatte, weitgehend, korrigierte jedoch einen Abschreibungssatz, den die ESTV ihren Berechnungen zugrunde gelegt hatte. Die Beschwerdeführerin bestreitet nicht, dass die Hotelpächterin als Tochtergesellschaft gemäss Art. 3 lit. h Ziff. 1 MWSTG eng mit ihr verbunden ist. Sie ist jedoch der Ansicht, dass der bezahlte Pachtzins dem Drittvergleich standhalte. Eventualiter bringt sie vor, dass der von der Vorinstanz ermittelte Drittachtzins fehlerhaft sei.

3.1.

3.1.1. Nach Art. 24 Abs. 2 MWSTG gilt bei Leistungen an eng verbundene Personen als Entgelt der Wert, der unter unabhängigen Dritten vereinbart würde. Dieser Wert bemisst sich nach dem Preis, den eine Drittperson der gleichen Abnehmerkategorie auf dem Markt zu bezahlen hätte ("le principe de pleine concurrence"; "dealing at arm's length"; vgl. Urteile **2C_443/2020** vom 8. Oktober 2020 E. 3.2.2; **2C_812/2013** / **2C_813/2013** vom 28. Mai 2014 E. 2.2.3; **2C_970/2012** vom 1. April 2013 E. 3.1; vgl. zur analogen Situation bei den direkten Steuern **BGE 140 II 88** E. 4.1; **138 II 57** E. 2.2). Um diesen sogenannten Drittpreis zu bestimmen, können die Methoden, die auch bei den direkten Steuern Anwendung finden, herangezogen werden. Nach bundesgerichtlicher Rechtsprechung erweisen sich hierzu etwa die Kostenaufschlags- ("Cost Plus Method"), die Preisvergleichs- ("Comparable Uncontrolled Price Method") und die Wiederverkaufspreismethode ("Resale Price Method") als zulässig (vgl. Urteile **2C_443/2020** vom 8. Oktober 2020 E. 3.2.2; **2C_495/2017** / **2C_512/2017** vom **27.** Mai 2019 E. 7.2.2 und E. 11.1, in: RDAF 2019 II S. 547).

3.1.2. In der Regel lässt sich der Drittpreis - insbesondere mangels vergleichbarer Preise zwischen unabhängigen Dritten - nicht exakt, sondern nur annäherungsweise ermitteln (vgl. BOSSART/CLAVADETSCHER, in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, MWSTG, 2015, N. 59 zu Art. 24 MWSTG; FELIX GEIGER, in: MWSTG Kommentar, 2. Aufl. 2019, N. 9 zu Art. 24 MWSTG). Es geht der Sache nach um eine Schätzung, für welche die Grundsätze und verfahrensrechtlichen Besonderheiten, die für das Verfahren der Ermessens taxation (Art. 79 MWSTG) gelten, analog zur Anwendung kommen (vgl. Urteil **2C_970/2012** vom 1. April 2013 E. 4.4).

3.1.3. Vom Bundesgericht frei überprüfbare Rechtsfrage (Art. 95 lit. a BGG) ist, ob die gesetzlichen Voraussetzungen der Ermessenseinschätzung gegeben sind (Urteil **2C_715/2013** vom 13. Januar 2014 E. 3.2), im Kontext von Art. 24 Abs. 2 MWSTG also, ob ein Leistungsverhältnis zwischen eng verbundenen Personen vorliegt, das ein Abweichen vom Entgelt als Bemessungsgrundlage rechtfertigt (vgl. Urteil **2C_443/2020** vom 8. Oktober 2020 E. 5.2.1). Alsdann kann grundsätzlich ebenso mit voller Kognition geprüft werden, ob die Vorinstanz eine sachgerechte Bewertungsmethode herangezogen hat (Urteile **2C_812/2013** / **2C_813/2013** vom 28. Mai 2014 E. 2.4.2; **2C_715/2013** vom 13. Januar 2014 E. 3.2). Allerdings billigt das Bundesgericht den Steuerbehörden bei der Wahl

der Bewertungsmethode einen gewissen Beurteilungsspielraum zu, weswegen sich das Bundesgericht insoweit bei der Überprüfung Zurückhaltung auferlegt (vgl. zu den direkten Steuern Urteile [2C_548/2020](#) vom 3. Mai 2021 E. 3.2.3; [2C_495/2017](#) / [2C_512/2017](#) vom 27. Mai 2019 E. 10.1, in: RDAF 2019 II S. 547).

3.1.4. Die eigentliche Bewertung oder Schätzung, die aufgrund der gewählten Bewertungsmethode vorzunehmen ist, gehört zu den Tatfragen, was eine Prüfung nur unter dem Blickwinkel der offensichtlichen Unrichtigkeit bzw. der Willkür zulässt (vgl. oben E. 2.1; Urteile [2C_812/2013](#) / [2C_813/2013](#) vom 28. Mai 2014 E. 2.4.3; [2C_309/2013](#) / [2C_310/2013](#) vom 18. September 2013 E. 2.3.2). Infolge dessen prüft das Bundesgericht das Ergebnis einer Bewertung oder Schätzung nur auf offensichtliche Fehler und Irrtümer hin. Erhebt die steuerpflichtige Person Beschwerde ans Bundesgericht, kann sie sich nicht darauf beschränken, die Kalkulationsgrundlagen der Ermessensveranlagung allgemein zu kritisieren; sie muss vielmehr nachweisen, dass die von der ESTV vorgenommene Schätzung offensichtlich unrichtig ist (Urteile [2C_812/2013](#) / [2C_813/2013](#) vom 28. Mai 2014 E. 2.4.3; [2C_835/2011](#) vom 4. Juni 2012 E. 2.4).

3.2. Die Beschwerdeführerin und die Hotelpächterin sind anerkanntermassen eng verbunden. Die Mehrwertsteuer auf den Verpachtungsleistungen, welche die Beschwerdeführerin der Hotelpächterin erbracht hat, bemisst sich folglich gemäss Art. 24 Abs. 2 MWSTG nach dem Drittpachtzins (vgl. Urteil [2C_443/2020](#) vom 8. Oktober 2020 E. 5.2.1; vgl. auch Urteil [2C_970/2012](#) vom 1. April 2013 E. 6.2).

3.3. Die ESTV hat den Drittpachtzins mithilfe einer Variation der Kostenaufschlagsmethode bestimmt. Dazu hat sie die von der Beschwerdeführerin für die Hotelliegenschaft getätigten Investitionen gemäss der Baukostenrechnung anhand der im Kanton Graubünden direktsteuerlich geltenden Abschreibungssätze sowie der paritätischen Lebensdauertabelle für Mietwohnungen kapitalisiert, die (effektiven) Kapital- und Unterhaltskosten hinzugerechnet und auf dem Total einen Gemeinkosten- und Gewinnaufschlag von 10% erhoben. Daraus resultierte ein Drittpachtzins von Fr. 1'724'546.65. Effektiv hatte die Tochtergesellschaft der Beschwerdeführerin in den relevanten Jahren lediglich Pachtzinsen von je Fr. 500'000.-- bezahlt. Die Vorinstanz hat diese Methode im Wesentlichen bestätigt, wobei sie den Satz für Abschreibungen, die mit dem Gebäude im Zusammenhang stehen, von 4% auf 3% reduziert hat, wie dies von der im Kanton Graubünden geltenden Regelung für lineare Abschreibungen auf dem Gebäude vorgesehen war (vgl. Ziff. 1.1 lit. c und Ziff. 1.2 des Anhangs 1 "Abschreibungen und Rückstellungen" zu den Ausführungsbestimmungen zur Steuergesetzgebung des Kantons Graubünden vom 27. November 2011 [ABzStG/GR; BR 720.015]). Aufgrund dieser Korrektur ergab sich ein Drittpachtzins von Fr. 1'634'175.85 pro Jahr.

3.4. Die Beschwerdeführerin kritisiert die gewählte Bewertungsmethode als "nicht adäquat", weil sie das Marktumfeld und die lokalen Gegebenheiten nicht genügend berücksichtige. Sie führt insbesondere gewisse Statistiken (Gewerbestatistik, Jahrbuch der Schweizer Hotellerie, Ansätze der Schweizerischen Gesellschaft für Hotelkredite) an, aus denen sie ableitet, dass die Rentabilität des Hotels auf der Basis des bezahlten Pachtzinses vergleichbar gewesen sei mit derjenigen anderer Hotels derselben Komfortklasse. Ferner macht die Beschwerdeführerin geltend, dass die Vorinstanz der hohen Qualität des verbauten Materials nicht Rechnung getragen habe, indem sie einheitliche Abschreibungssätze angewandt habe, statt unter Rückgriff auf die paritätische Lebensdauertabelle zu differenzieren.

3.5. Der Beschwerdeführerin kann nicht gefolgt werden.

3.5.1. Es ist nicht ersichtlich, weshalb die von der ESTV gewählte und von der Vorinstanz bestätigte Methode für die Bewertung der Verpachtungsleistungen grundsätzlich nicht geeignet sein soll. Jedenfalls kann mittels dieser Methode den lokalen Gegebenheiten hinreichend Rechnung getragen werden, indem die Parameter (u.a. Abschreibungssätze, Gemeinkosten- und Gewinnkostenaufschlag) der Region und Branche entsprechend angepasst werden, was die ESTV und die Vorinstanz denn auch getan haben. Die Beschwerdeführerin beruft sich auf keine andere anerkannte Methode, die für die Bewertung besser geeignet wäre. Insbesondere lässt sich aus den von ihr beigebrachten Statistiken nicht ablesen, wie hoch die Verpachtungszinsen unter unabhängigen Dritten ausgefallen wären. Unter diesen Umständen und in Anbetracht der Zurückhaltung, die sich das Bundesgericht bei

der Kontrolle der Wahl der Bewertungsmethode praxisgemäss auferlegt (vgl. oben E. 3.1.3), lässt sich die von der ESTV gewählte Bewertungsmethode nicht beanstanden.

3.5.2. Was die konkrete Anwendung der Methode angeht, gelingt es der Beschwerdeführerin nicht, überzeugend darzulegen, inwiefern die insoweit massgeblichen Feststellungen der Vorinstanz (vgl. oben E. 3.1.4) offensichtlich unrichtig gewesen sein sollen. Der von der Vorinstanz bestätigte Gemeinkosten- und Gewinnaufschlag von 10% mag zwar im Lichte der von der Beschwerdeführerin behaupteten Marktsituation als eher hoch erscheinen. Offensichtlich unrichtig bzw. willkürlich ist dieser Ansatz deswegen aber noch nicht.

In Bezug auf die Abschreibungssätze, welche die ESTV und die Vorinstanz ihrer Kalkulation zugrunde gelegt haben, beruft sich die Beschwerdeführerin auf die angeblich längere Lebensdauer des verbauten, angeblich besonders hochwertigen Materials. Soweit die Beschwerdeführerin dem Bundesgericht dabei neue Tatsachen unterbreitet, etwa indem sie die hochwertige Qualität des verbauten Materials erstmals näher substantiiert und nicht mehr bloss in allgemeiner Form behauptet, ist ihr Vorbringen nach Art. 99 Abs. 1 BGG unzulässig. Entgegen der Darstellung der Beschwerdeführerin hat nicht erst der angefochtene Entscheid zu ihrem Vorbringen Anlass gegeben, sondern hätte die Beschwerdeführerin die Qualität des verbauten Materials bereits nach der Schätzung der ESTV substantiieren können. Ohnehin waren die ESTV und die Vorinstanz aber nicht verpflichtet, die Lebensdauer für alle Einrichtungen individuell zu ermitteln, wie dies die Beschwerdeführerin nun verlangt. Auch in seiner mietrechtlichen Praxis erachtet das Bundesgericht es als zulässig, in Bezug auf die Lebensdauer von neuen Einrichtungen von einem Durchschnittswert auszugehen, wenn wie hier sehr umfangreiche Arbeiten ausgeführt worden sind (vgl. Urteil 4A_470/2009 vom 18. Februar 2010 E. 6.1 und 6.1.4). Ob das Bundesgericht die Lebensdauer der Einrichtungen im vorliegenden Kontext frei überprüfen kann, wie es dies im Mietrecht praxisgemäss tut (vgl. **BGE 118 II 415** E. 3c/bb; Urteil 4A_470/2009 vom 18. Februar 2010 E. 6.1.1), ist fraglich, zumal die Lebensdauer der Einrichtungen hier lediglich die Funktion eines Schätzungsparameters innehat (vgl. zur Prüfungsdichte insoweit E. 3.1.4). Ohnehin ist aber nicht ersichtlich, inwiefern eine durchschnittliche Lebensdauer von 33 1/3 Jahren, welche die Vorinstanz mit dem Abschreibungssatz von 3% implizit unterstellt hat, den mit dem Gebäude in Zusammenhang stehenden Investitionen nach der allgemeinen Lebenserfahrung nicht gerecht werden soll.

3.6. Nach dem Gesagten hält die schätzungsweise Ermittlung des Drittpachtzinses durch die Vorinstanz der bundesgerichtlichen Überprüfung stand. Es ist nicht zu beanstanden, dass die Vorinstanz gemäss Art. 24 Abs. 2 MWSTG für die Steuerperioden 2012 bis 2014 für die Differenz zwischen dem ermittelten Drittpachtzins und den effektiv bezahlten Pachtzinsen zusätzliche Mehrwertsteuer (zuzüglich Verzugszins) festgesetzt hat.

4.

Die Beschwerde erweist sich als unbegründet und ist abzuweisen. Die Beschwerdeführerin trägt die Kosten des Verfahrens (Art. 66 Abs. 1 BGG). Es ist keine Parteientschädigung geschuldet (Art. 68 Abs. 1 und 3 BGG).

Demnach erkennt das Bundesgericht:

1.

Die Beschwerde wird abgewiesen.

2.

Die Gerichtskosten von Fr. 6'000.-- werden der Beschwerdeführerin auferlegt.

3.

Dieses Urteil wird den Parteien und dem Bundesverwaltungsgericht, Abteilung I, schriftlich mitgeteilt.

Lausanne, 5. Oktober 2021

Im Namen der II. öffentlich-rechtlichen Abteilung
des Schweizerischen Bundesgerichts

Der Präsident: Seiler

Der Gerichtsschreiber: Seiler