

Bundesgericht  
Tribunal fédéral  
Tribunale federale  
Tribunal federal



**2C\_443/2020**

**Urteil vom 8. Oktober 2020**

## **II. öffentlich-rechtliche Abteilung**

Besetzung

Bundesrichter Seiler, Präsident,  
Bundesrichter Donzallaz,  
Bundesrichterin Hänni,  
Gerichtsschreiber Zollinger.

Verfahrensbeteiligte

A.\_\_\_\_\_ GmbH,  
Beschwerdeführerin,  
vertreten durch Rechtsanwalt Harun Can,

*gegen*

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

Gegenstand

Mehrwertsteuer, Steuerperioden 2012-2015,

Beschwerde gegen das Urteil des Bundesverwaltungsgerichts, Abteilung I,  
vom 20. April 2020 (A-2304/2019).

### **Sachverhalt:**

**A.**

Die A.\_\_\_\_\_ GmbH bezweckt unter anderem den Betrieb eines Architekturbüro  
2000 im Register der Mehrwertsteuerpflichtigen bei der Eidgenössischen Steuerver  
eingetragen und verwendet die Saldosteuersatzmethode. Die A.\_\_\_\_\_ GmbH f  
im Handelsregister eingetragenen einzelzeichnungsberechtigten Gesellschafter B.\_

C. \_\_\_\_\_.

Die D. \_\_\_\_\_ GmbH bezweckt die Erbringung von Dienstleistungen im Immobiliensektor. Am 26. November 2012 im Register der Mehrwertsteuerpflichtigen bei der ESTV eingetragen und verwendet die Saldosteuersatzmethode. Die D. \_\_\_\_\_ GmbH wird von B. \_\_\_\_\_ als Gesellschafter und Geschäftsführer geführt.

Die E. \_\_\_\_\_ GmbH bezweckt ebenfalls die Erbringung von Dienstleistungen im Immobiliensektor und ist auch seit dem 26. November 2012 im Register der Mehrwertsteuerpflichtigen eingetragen und verwendet die Saldosteuersatzmethode. Die E. \_\_\_\_\_ GmbH hat C. \_\_\_\_\_ als Gesellschafter und Geschäftsführer.

**B.**

Am 11. September 2017 führte die ESTV bei der A. \_\_\_\_\_ GmbH eine Kontrolle der Steuerperioden 2012-2015 durch.

**B.a.** Die Kontrolle wurde mit der Einschätzungsmitteilung vom 5. Dezember 2017 abgeschlossen. In der Einschätzungsmitteilung setzte die ESTV die Steuerforderung für die Zeit vom 1. Januar 2012 bis zum 31. Dezember 2015 (Steuerperioden 2012-2015) gegenüber der A. \_\_\_\_\_ GmbH auf Fr. 427'139.-- fest und machte die Differenz zur deklarierten Steuer in der Höhe von Fr. 34'645.-- als Verzugszins geltend. Die ESTV begründete ihre Nachforderung mit nicht verbuchten Leistungen der A. \_\_\_\_\_ GmbH an die zwei eng verbundenen D. \_\_\_\_\_ GmbH und E. \_\_\_\_\_ GmbH. Mit Schreiben vom 30. Januar 2018 beantragte die A. \_\_\_\_\_ GmbH, die Einschätzungsmitteilung vom 5. Dezember 2017 sei von Fr. 34'645.-- auf Fr. 1'221.-- zu reduzieren. Subsidiär verlangte sie eine einlässlich begründete Verfügung. Sie brachte im Wesentlichen vor, dass die Leistungen weder der D. \_\_\_\_\_ GmbH noch der E. \_\_\_\_\_ GmbH erbracht wurden.

**B.b.** In der Folge erliess die ESTV am 25. März 2019 eine einlässlich begründete Verfügung, in der sie an ihrer Einschätzungsmitteilung vom 5. Dezember 2017 festhielt und führte insbesondere fest, dass die D. \_\_\_\_\_ GmbH und die E. \_\_\_\_\_ GmbH ohne Personal und Mobilien ihre Leistungen erbringen könnten. Die ESTV begründete ihre Nachforderung erneut mit nicht verbuchten und versteuerten Leistungen der A. \_\_\_\_\_ GmbH an diese zwei eng verbundenen Gesellschaften. Sie berechnete den für eng verbundene Personen anwendbaren Drittpreis auf den von der A. \_\_\_\_\_ GmbH und der E. \_\_\_\_\_ GmbH ausgewiesenen Umsätzen abzüglich einer Gewinnmarge. In der Berechnung der Steuer wandte sie den Saldosteuersatz von 6.1 % an.

**B.c.** Am 4. Mai 2019 erhob die A. \_\_\_\_\_ GmbH gegen die Verfügung vom 25. März 2019 Beschwerde und beantragte, diese im Sinne einer Sprungbeschwerde an das Bundesverwaltungsgericht zu legen. Die ESTV leitete die Eingabe vom 4. Mai 2019 umgehend an das Bundesverwaltungsgericht weiter. Die A. \_\_\_\_\_ GmbH verlangte die Aufhebung der Verfügung der ESTV vom 25. März 2019 und eine Reduktion der Steuerforderung um Fr. 33'424.40 auf Fr. 1'220.60. Das Bundesverwaltungsgericht nahm die Sprungbeschwerde ein und wies diese mit Urteil vom 20. April 2020 ab. Im Wesentlichen urteilte es, dass die A. \_\_\_\_\_ GmbH habe den mit ihr eng verbundenen Gesellschaften mehrwertsteuerpflichtige Leistungen erbracht, ohne diese in ihren Geschäftsbüchern zu verbuchen und als Leistungen zu deklarieren. Diese Leistungen würden, auch wenn hierfür jeweils kein Entgelt vereinbart worden sei, Dritten eine Gegenleistung auslösen.

**C.**

Mit Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten vom 28. Mai 2020 gelangte die A. \_\_\_\_\_ GmbH an das Bundesgericht. Sie beantragt die Aufhebung des Urteils vom 20. April 2020 der ESTV betreffend die Steuerperioden 2012-2015 seien von Fr. 34'645.-- um Fr. 33'424.40 auf Fr. 1'220.60 zu reduzieren.

Während die Vorinstanz auf eine Vernehmlassung verzichtet, beantragt die ESTV die Aufhebung der Beschwerde. Die Beschwerdeführerin repliziert mit Eingabe vom 14. August 2020.

## Erwägungen:

### 1.

Die frist- (Art. 100 Abs. 1 BGG) und formgerecht (Art. 42 BGG) eingereichte Eingangsangelegenheit des öffentlichen Rechts (Art. 82 lit. a BGG). Sie richtet sich gegen ein Urteil des Bundesverwaltungsgerichts (Art. 86 Abs. 1 lit. a BGG), das im Rahmen einer Sprur einlässlich begründete (vgl. Art. 83 Abs. 4 des Bundesgesetzes vom 12. Juni 2009 [Mehrwertsteuergesetz, MWSTG; SR 641.20]), verfahrensabschliessende (Art. 90 I ESTV beurteilt hat. Das Rechtsmittel ist als Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten (Art. 83 BGG) da kein Ausschlussgrund vorliegt (Art. 83 BGG). Die Beschwerdeführerin ist bereits in dem bundesverwaltungsgerichtlichen Verfahren als Partei beteiligt gewesen und dort mit ihren Steuerforderungen der ESTV betreffend die Steuerperioden 2012-2015 seien auf 50% reduziert, nicht durchgedrungen. Ausserdem ist sie durch das angefochtene Urteil in ihren Interessen besonders berührt. Sie ist somit zur Erhebung des Rechtsmittels legitimiert. Auf die Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten ist einzutreten.

### 2.

Mit der Beschwerde kann namentlich die Verletzung von Bundesrecht gerügt werden. Das Bundesgericht wendet das Recht von Amtes wegen an (Art. 106 Abs. 1 BGG), die Berücksichtigung der allgemeinen Rüge- und Begründungspflicht (Art. 42 Abs. 2 BGG) und die geltend gemachten Vorbringen prüft, sofern allfällige weitere rechtliche Mängel offensichtlich sind (vgl. **BGE 142 I 135** E. 1.5 S. 144; **133 II 249** E. 1.4.1 S. 254). Die Verletzung der Grundrechte geht das Bundesgericht nur nach, falls eine solche Rüge in der Beschwerde ausreichend begründet worden ist (Art. 106 Abs. 2 BGG; vgl. **BGE 143 II 283** E. 1.2 S. 232). Diese qualifizierte Rüge- und Begründungsobliegenheit nach Art. 106 Abs. 2 BGG ist erfüllt, dass in der Beschwerde klar und detailliert anhand der Erwägungen des angefochtenen Urteils dargelegt wird, inwiefern verfassungsmässige Rechte verletzt worden sein sollen (vgl. **133 II 249** E. 1.4.2 S. 254).

### 3.

Gegenstand des vorliegenden bundesgerichtlichen Verfahrens ist die Frage, ob vorliegend zugunsten der D. \_\_\_\_\_ GmbH und der E. \_\_\_\_\_ GmbH Leistungen im mehrfachen erbracht worden sind, für die ein unabhängiger Dritter ein Entgelt geleistet hätte. Dies ist unbestritten, dass es sich aus Sicht der Beschwerdeführerin bei der D. \_\_\_\_\_ GmbH und der E. \_\_\_\_\_ GmbH aufgrund der Stellung ihrer Gesellschafter und Geschäftsführer (juristische) Personen im Sinne von Art. 24 Abs. 2 MWSTG in Verbindung mit Art. 3 Abs. 1 Ziff. A (vgl. auch Ziff. A hiervor).

**3.1.** Die Vorinstanz erwägt, die Bilanzen und Erfolgsrechnungen der D. \_\_\_\_\_ GmbH wiesen unbestrittenermassen weder ein Anlagevermögen noch Aufwände für EDV-Geräten, Löhnen oder sonstigen Infrastrukturkosten auf. Wie ohne jegliche Infrastrukturkosten und Personalaufwand selbst bloss Vermittlungsleistungen möglich sein sollten, erschlüsselt sich entgegen den Vorbringen der Beschwerdeführerin - nicht. Die ESTV gehe daher davon aus, dass die für die Geschäftstätigkeit der D. \_\_\_\_\_ GmbH und E. \_\_\_\_\_ GmbH erbracht der Beschwerdeführerin erbracht worden seien. Diese Leistungen hätten aufgrund der Umstände bei der Beschwerdeführerin beim Ertrag verbucht werden müssen, da die Leistungen hierfür jeweils kein Entgelt vereinbart worden sei, unter unabhängigen Dritten eine Vergütung hätten. Damit sei der Nachweis für die Voraussetzungen erbracht, sodass Art. 24 Abs. 1 A des Bundesgesetzes vom 12. Juni 2009 (Mehrwertsteuergesetz, MWSTG) angewendet werden dürfe (vgl. E. 3.3 des angefochtenen Urteils). Zur Bemessung der ESTV aufgrund der fehlenden Angaben zu den jeweiligen Kosten die Wiederverkaufswerte verwendet, was ohne Weiteres zulässig sei. Der Beschwerdeführerin gelinge es nicht, nachzuweisen, dass von der ESTV vorgenommene Schätzung offensichtlich fehlerhaft sei (vgl. E. 3.4 des angefochtenen Urteils).

Urteils).

**3.2.** Der Mehrwertsteuer unterliegen die im Inland durch steuerpflichtige Personen Leistungen, soweit das Gesetz keine Ausnahme vorsieht (sogenannte Inlandsteuer 2 lit. a MWSTG; vgl. Art. 18 Abs. 1 MWSTG). Eine Leistung (in Form einer Lieferung Dienstleistung) ist die Einräumung eines verbrauchsfähigen wirtschaftlichen Werts Erwartung eines Entgelts (vgl. Art. 3 lit. c i.V.m. lit. d und lit. e MWSTG). Das Entge den die empfangende Person oder an ihrer Stelle eine Drittperson für den Erhalt ei (vgl. Art. 3 lit. f MWSTG).

**3.2.1.** Charakteristisch für die Mehrwertsteuerpflicht ist nach dem Gesagten der Au Ein Leistungsaustauschverhältnis in diesem Sinne liegt vor, sofern zwischen der (H einer Lieferung oder Dienstleistung gemäss Art. 3 lit. d oder lit. e MWSTG und der eines Entgelts nach Art. 3 lit. f MWSTG ein hinreichender Konnex besteht. Dies set wirtschaftliche Verknüpfung ("rapport économique étroit") voraus in dem Sinn, dass Gegenleistung auslöst, was in marktwirtschaftlich gleichwertigen (äquivalenten) Lei économique équivalente") zum Ausdruck kommt (vgl. **BGE 141 II 182** E. 3.3 S. 187 160; **140 II 80** E. 2.1 S. 82; **138 II 239** E. 3.2 S. 241; **132 II 353** E. 4.1 S. 357; **126 I**

**3.2.2.** Nach der bundesgerichtlichen Rechtsprechung ist von einer Entgeltlichkeit u mehrwertsteuerlichen Leistungsaustauschverhältnis selbst dann auszugehen, wenn Entgelt bezeichnet und bezahlt wird, jedoch die Leistung, die der nahestehenden D üblicherweise nur gegen Entgelt erhältlich ist. In diesem Zusammenhang bestimmt dass bei Leistungen an eng verbundene Personen als Entgelt der Wert gilt, der unt vereinbart würde. Dieser Wert bemisst sich nach dem Preis, den eine Drittperson d Abnehmerkategorie auf dem Markt zu bezahlen hätte ("le principe de pleine concu length"; vgl. **BGE 138 II 239** E. 3.3 S. 242; Urteile 2C\_812/2013 vom 28. Mai 2014 vom 8. April 2009 E. 3.1; vgl. auch **BGE 140 II 88** E. 4.1 S. 92 f.; **138 II 57** E. 2.2 S. dieses sogenannten Drittpreises können die Methoden, die auch bei den direkten S finden herangezogen werden. Nach bundesgerichtlicher Rechtsprechung erweisen Kostenaufschlags-, die Preisvergleichs- und die Wiederverkaufspreismethode als z 2C\_495/2017 und 2C\_512/2017 vom 27. Mai 2019 E. 7.2.2 und E. 11.1; vgl. auch I

**3.2.3.** Im System der Mehrwertsteuer gilt das (modifizierte) Selbstveranlagungsprin Veranlagung und die Entrichtung der Steuer grundsätzlich durch die steuerpflichtige Diese hat gegenüber der ESTV unaufgefordert innert der gesetzlichen Frist und in Form über die Steuerforderung abzurechnen (vgl. Art. 71 Abs. 1 MWSTG) und spä nachträglich zu korrigieren (vgl. Art. 72 MWSTG). Die steuerpflichtige Person ist so für die korrekte Abrechnung verantwortlich. Die ESTV kann jedoch bei steuerpflichtig durchführen (vgl. Art. 78 Abs. 1 MWSTG). Solche Kontrollen sind innert 360 Tagen einer Einschätzungsmitteilung abzuschliessen. Diese hält den Umfang der Steuerfo kontrollierten Periode fest (vgl. Art. 78 Abs. 5 MWSTG). Liegen keine oder nur unv Aufzeichnungen vor oder stimmen die ausgewiesenen Ergebnisse mit dem wirklich offensichtlich nicht überein, schätzt die ESTV die Steuerforderung nach pflichtgemäß Art. 79 Abs. 1 MWSTG). Auch in diesem Fall erfolgt die Festsetzung der Steuerforc Einschätzungsmitteilung (vgl. Art. 79 Abs. 2 MWSTG; zum Selbstveranlagungsprin der Einschätzungsmitteilung vgl. auch **BGE 140 II 202** E. 5.4 f. S. 207 f.).

**3.2.4.** Aufgrund der Untersuchungsmaxime trägt die Steuerbehörde die Beweisführ (Beweislast). Demgegenüber hat den Nachteil der Beweislosigkeit einer Tatsache a ZGB jene Partei hinzunehmen, die aus dem nicht bewiesenen Sachverhalt einen V (objektive Beweislast). In diesem Sinne trägt die Steuerbehörde grundsätzlich die c die steuerbegründenden und -erhöhenden, die steuerpflichtige Person jene für die

-mindernden Tatsachen (vgl. **BGE 143 II 661** E. 7.2 S. 672; **133 II 153** E. 4.3 S. 158 284 f.).

#### 4.

Die Beschwerdeführerin beanstandet eine willkürliche Beweiswürdigung. Die Vorinstanz hat die Beweiswürdigung nicht auf der Grundlage der vorinstanzlich festgestellten Tatsachen, sondern auf der Grundlage von steuerbegründenden Tatsachen aus.

**4.1.** Sie bringt vor, die ESTV und die Vorinstanz könnten keine Unterlagen wie Rechnungen vorweisen, welche eine Leistung der Beschwerdeführerin an die D. \_\_\_\_\_ GmbH darlegten. Die ESTV und die Vorinstanz gingen lediglich von fiktiven Leistungen aus, ausser Acht, dass es sich bei der D. \_\_\_\_\_ GmbH und der E. \_\_\_\_\_ GmbH um Dienstleistungsgesellschaften handelte, welche kein Anlagevermögen benötigten. Die Geschäftsführer hätten die Leistungen, die die D. \_\_\_\_\_ GmbH und die E. \_\_\_\_\_ GmbH gestellt hätten, im Rahmen ihrer Arbeit für diese beiden Gesellschaften persönlich erbracht. Sie hätten sich um durchschnittlich drei bis sechs Vermittlungen von Liegenschaften pro Jahr. Sie hätten für diese Tätigkeit ihre bestehenden privaten Computer und Kommunikationseinrichtungen sowie Arbeitsräume zuhause genutzt. Die vorinstanzliche Schlussfolgerung, die D. \_\_\_\_\_ GmbH und die E. \_\_\_\_\_ GmbH hätten keine Infrastrukturkosten gehabt, sei daher falsch. Diese Kosten seien vernachlässigbar geringfügig gewesen. Sie hätten diese "privaten Aufwendungen" als Unwesentlichkeit deshalb nicht verbucht. Ausserdem sei die vorinstanzliche Feststellung, dass die D. \_\_\_\_\_ GmbH und E. \_\_\_\_\_ GmbH keine Leistungen erbringen könnten, unrichtig. Die Geschäftsführer der D. \_\_\_\_\_ GmbH und E. \_\_\_\_\_ GmbH seien die Geschäftsführer dieser Gesellschaften gewesen. Daher hätten sie auch entscheiden dürfen, ob sie die Kosten auszahlen, den Gewinn ausschütten oder diesen in der Gesellschaft belassen wollten.

**4.2.** Seinem Urteil legt das Bundesgericht den Sachverhalt zugrunde, den die Vorinstanz festgestellt hat (Art. 105 Abs. 1 BGG). Der festgestellte Sachverhalt kann nur erfolgreich gerügt werden, wenn er offensichtlich unrichtig ist oder auf einer Rechtsverletzung im Sinne von Art. 97 Abs. 1 BGG; Art. 105 Abs. 2 BGG; vgl. **BGE 142 I 135** E. 1.6 S. 144 f.; **140 III 111** E. 2.1 S. 107 f.; die beschwerdeführende Partei eine offensichtlich unrichtige Sachverhaltsfeststellung vorbringen den Anforderungen von Art. 106 Abs. 2 BGG zu genügen (vgl. **BGE 133 II 249** E. 1.4.3 S. 255; zur qualifizierten Rüge- und Begründungspflicht vgl. E. 2.1 S. 107 f.).

**4.3.** Beim Nachweis der einem mehrwertsteuerlichen Leistungsaustausch zugrunde liegenden (steuerbegründenden) Tatsachen ist die ESTV sowohl subjektiv als auch objektiv bound (vgl. 3.2.4 hiavor).

**4.3.1.** Der Beschwerdeführerin gelingt es nicht, aufzuzeigen, dass die Vorinstanz eine unrichtige Beweiswürdigung vorgenommen hat. Es erweist sich ohne Weiteres als haltbar, dass die buchmässig ausgewiesene Geschäftstätigkeit der D. \_\_\_\_\_ GmbH und der E. \_\_\_\_\_ GmbH steuerlicher Hinsicht eine minimale Infrastruktur verlangt (vgl. E. 3.1 hiavor; E. 3.3 S. 107 f. Urteils). Daran vermag auch der Umstand nichts zu ändern, dass es sich bei der G. \_\_\_\_\_ GmbH und der E. \_\_\_\_\_ GmbH um beide Gesellschaften um blosser Vermittlungsleistungen handeln sollte. Die Beschwerde vor Bundesgericht geltend, die Geschäftsführer der D. \_\_\_\_\_ GmbH und der E. \_\_\_\_\_ GmbH hätten ihren privaten Computer und ihre Arbeitsräume zuhause benutzen. Inwiefern diese Umstände von der Vorinstanz in der vorinstanzlichen Beweiswürdigung zu beachten ist, kann offenbleiben (vgl. Art. 99 Abs. 1 BGG) damit selbst auf, dass auch für die Vermittlungsleistungen eine minimale Infrastruktur erforderlich ist. Die Vorinstanz lediglich mit Blick auf die Bestimmung des Preises, den unabhängig von der Höhe der Leistungen aus, dass mangels Aufzeichnungen eine Schätzung vorzunehmen sei (vgl. angefochtenen Urteils). Damit erwägt die Vorinstanz aber nicht, es seien keine Aufzeichnungen über die Leistungen der Beschwerdeführerin an ihre eng verbundenen Gesellschaften vorhanden.

**4.3.2.** Vielmehr führt die ESTV in der Vernehmlassung des bundesgerichtlichen Ver nicht nur aufgrund der fehlenden Infrastrukturkosten, sondern auch anhand diverse erbringen können, dass die fraglichen Leistungen nicht von den Geschäftsführern C und der E. \_\_\_\_\_ GmbH erbracht worden seien. Die Beschwerdeführerin sei die gewesen. Beispielsweise seien die von den beiden Gesellschaften an eine Drittperson Leistungen für eine Machbarkeitsstudie von der Beschwerdeführerin erbracht worden. Die Beschwerdeführerin habe damit steuerbare Leistungen an die beiden Gesellschaften verbucht noch mit der ESTV abgerechnet habe. Im Weiteren befände sich in den Akten über den Verkauf diverser Wohnungen. Obwohl der entsprechende Umsatz je hälftig in den Geschäftsbüchern der D. \_\_\_\_\_ GmbH und der E. \_\_\_\_\_ GmbH verbucht worden sei, wurde diesbezügliche Verkaufsauftrag mit der Beschwerdeführerin abgeschlossen worden.

**4.3.3.** Gestützt auf die vorinstanzlichen Erwägungen sowie die von der ESTV angebotenen bereits aus ihrer einlässlich begründeten Verfügung vom 25. März 2019 ergeben (vgl. Ziff. B.b hiervor), erweist sich die vorinstanzliche Auffassung, wonach steuerbegründend vorlägen, die eine Leistungserbringung der Beschwerdeführerin an die D. \_\_\_\_\_ GmbH und E. \_\_\_\_\_ GmbH nachwiesen, nicht als offensichtlich unrichtig. Die Beschwerdeführerin hat einzelne Argumente vor, die die Indizien der ESTV im Rahmen einer isolierten Betrachtung vermöchten. Indessen gelingt es ihr nicht, die vorinstanzliche Beweiswürdigung in der Gesamtbetrachtung als unhaltbar erscheinen zu lassen. Folglich erbringen die ESTV entgegen der Auffassung der Beschwerdeführerin - den Nachweis der dem Leistung zugrunde liegenden steuerbegründenden Tatsachen ohne Verletzung einer Beweisbeweisregel.

**4.4.** Nach dem Dargelegten besteht für das bundesgerichtliche Verfahren keine Veranlassung, von dem vorinstanzlich festgestellten Sachverhalt abzuweichen. Die den mehrwertsteuerlich der Beschwerdeführerin zugunsten der D. \_\_\_\_\_ GmbH und der E. \_\_\_\_\_ GmbH (steuererhöhenden) Tatsachen sind daher als nachgewiesen zu betrachten.

## **5.**

Die Beschwerdeführerin beanstandet im Weiteren eine falsche Auslegung und Anwendung des Art. 2 MWSTG.

**5.1.** Sie macht geltend, die Vorinstanz verwende für die Bestimmung des Drittpreises die Wiederverkaufsmethode. Die vorinstanzliche Anwendung dieser Methode mache keinen Sinn und entspreche auch nicht den Richtlinien der OECD. Die OECD-Verrechnung verlange eine Funktionsanalyse. Die Beschwerdeführerin habe weder Infrastruktur noch Arbeitsleistungen erbracht. Zudem habe sie keine (Haftungs-) Risiken für die beiden Gesellschaften übernommen. Aufgrund dieser Funktionsverteilung hätten die Transaktionen keinen Wert. Eine unabhängige Drittperson hätte folglich einen Preis erzielt.

**5.2.** Der Beschwerdeführerin ist mit Blick auf ihre Beanstandungen zur Bestimmung des Drittpreises zu folgen.

**5.2.1.** In tatsächlicher Hinsicht ist festgestellt, dass die Beschwerdeführerin gegenüber den verbundenen Gesellschaften Leistungen erbracht hat. Diese Leistungen sind mehrwertsteuerlich da sie unter unabhängigen Dritten üblicherweise in Erwartung eines Entgelts erbracht worden (vgl. Ziff. B.b hiervor). Umstände, die gegen die Erwartung eines Entgelts sprechen, sind weder vorgetragen noch nachgewiesen. In rechtlicher Hinsicht ist daher festzuhalten, dass die Anwendbarkeitsvoraussetzungen des Art. 2 MWSTG erfüllt sind (vgl. E. 3.2.2 hiervor).

**5.2.2.** Es kann in der vorliegenden Angelegenheit offenbleiben, welche Tragweite der Verrechnungspreisrichtlinie 2017 zukommt, auf die sich die Beschwerdeführerin bezieht.

E. 8.2.2 S. 140; **123 I 112** E. 4d/cc S. 121; vgl. auch **BGE 145 V 84** E. 6.1.1 S. 87; f.; **133 V 257** E. 3.2 S. 258 f.). Die Beschwerdeführerin legt ihrer Funktionsanalyse bundesgerichtliche Verfahren verbindlich festgestellten Tatsachen zugrunde (vgl. E ist, dass die Beschwerdeführerin den beiden anderen Gesellschaften Leistungen e auch in einer Funktionsanalyse zu berücksichtigen. Inwieweit in diesem Rahmen zu Bezug zur Infrastruktur und Arbeitsleistungen sowie der Übernahme von Haftungs wäre, zeigt die Beschwerdeführerin nicht auf und ergibt sich auch nicht ohne Weiteres

**5.2.3.** Was die Methode zur Ermittlung des Drittpreises als solches betrifft, zeigt die ausserdem nicht auf, dass die Verwendung der Wiederverkaufspreismethode recht diesem Zusammenhang ist darauf hinzuweisen, dass bei fehlenden detaillierten Ur Wiederverkaufspreismethode oftmals die einzige praktikable Methode zur Bestimmung Leistung unter eng verbundenen Personen darstellt. Demgegenüber fehlen für die Kostenaufschlagsmethode regelmässig die Aufzeichnungen über die den Leistungen Kosten, während die Anwendung der Preisvergleichsmethode an auf dem Markt von Dienstleistungen scheitert. Vorliegend ist nicht ersichtlich, dass eine andere Methode den Wert der Leistungen zwischen der Beschwerdeführerin und den beiden eng verbundenen Gesellschaften zu ermitteln. Folglich hat die ESTV zu Recht von den Umsätzen der Beschwerdeführerin eine Gewinnmarge von 10 % abgezogen und auf der Differenz den Saldosteuerbetrag

**5.3.** Nach dem Dargelegten erweist sich die durch die ESTV vorgenommene und durch die Beschwerdeinstanz bestätigte Einschätzung nach pflichtgemäsem Ermessen im Sinne von Art. 79 Abs. 2 Anwendung der Wiederverkaufspreismethode im Rahmen von Art. 24 Abs. 2 MWSG als bundesrechtskonform.

## 6.

Die Beschwerdeführerin rügt ausserdem eine Verletzung von Art. 65 Abs. 5 MWSTG BV.

**6.1.** Art. 65 Abs. 5 MWSTG bestimmt, dass die steuerpflichtige Person durch die Steuerbelastung nicht übermässig belastet werden darf, als dies für die Durchsetzung des Mehrwertsteuergesetzes zwingend erforderlich ist. Diese Norm bringt das Gebot der schonenden Behandlung zum Ausdruck und konkretisiert das Verhältnismässigkeitsprinzip im Hinblick auf die Steuererhebung und die Mitwirkung der steuerpflichtigen Person. Demnach hat die Steuerverwaltung bei mehreren gleichwertigen Handlungsvarianten diejenige zu wählen, die sich im konkreten Einzelfall für die steuerpflichtige Person am wenigsten nachteilig auswirkt (vgl. Urteil 2C\_1151/2014 vom 4. Juni 2015 E. 2). Nach dem Vorstehenden (vgl. E. 5.2.3 hiervor) ist nicht ersichtlich, dass der ESTV mehrere gleichwertige Handlungsoptionen zur Verfügung gestanden wären. Folglich ist es ihr auch nicht möglich gewesen, jene Variante zu wählen, die sich für die Beschwerdeführerin am vorteilhaftesten ausgewirkt hätte. Eine Verletzung von Art. 65 Abs. 5 MWSTG vor.

**6.2.** Die Beschwerdeführerin rügt eine Verletzung von Art. 27 Abs. 2 BV, da das vorstehende Ergebnis dazu führe, dass die Tätigkeiten der Geschäftsführer für die D. \_\_\_\_\_ E. \_\_\_\_\_ GmbH nicht beachtet würden und es zu einem Durchgriff durch diese Gesellschaften kommen würde. Die Vorinstanz greife damit in die in Art. 27 Abs. 2 BV verankerte Organisationsfreiheit der Beschwerdeführerin ein, was nicht zu folgen: In tatsächlicher Hinsicht ist festgestellt, dass die Leistungen der D. \_\_\_\_\_ GmbH und der E. \_\_\_\_\_ GmbH Leistungen erbracht haben. Im Rahmen der Einschätzung nach pflichtgemäsem Ermessen hat die ESTV lediglich den Wert diesen Leistungen in mehrwertsteuerlicher Hinsicht festgestellt (vgl. E. 5.2 hiervor). Eine Verletzung der Organisationsfreiheit der Beschwerdeführerin dadurch in ihrer Organisationsfreiheit eingeschränkt würde oder durch die Gesellschaften komme, ergibt sich daraus nicht. Eine Verletzung der Organisationsfreiheit von Art. 27 BV liegt nicht vor.

**7.**

Im Ergebnis erweist sich die Beschwerde als unbegründet, weshalb sie abzuweisen. Verfahrensausgang hat die Beschwerdeführerin die Gerichtskosten zu tragen (Art. Parteientschädigungen sind nicht geschuldet (Art. 68 Abs. 1 und Abs. 3 BGG).

**Demnach erkennt das Bundesgericht:**

**1.**

Die Beschwerde wird abgewiesen.

**2.**

Die Gerichtskosten von Fr. 3'000.-- werden der Beschwerdeführerin auferlegt.

**3.**

Dieses Urteil wird den Verfahrensbeteiligten und dem Bundesverwaltungsgericht, A mitgeteilt.

Lausanne, 8. Oktober 2020

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

Der Präsident: Seiler

Der Gerichtsschreiber: Zollinger