Bundesverwaltungsgericht
Tribunal administratif fédéral
Tribunale amministrativo federale
Tribunal administrativ federal



Abteilung I
A-5154/2011

Urteil vom 24. August 2012

Besetzung

Richter Daniel Riedo (Vorsitz),
Richter Pascal Mollard, Richterin Salome Zimmermann,
Gerichtsschreiberin Iris Widmer.

Parteien

X._____ AG,
vertreten durch …,
Beschwerdeführerin,

gegen

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

Gegenstand

MWST; Leistung an Nahestehende (1/2005-4/2009).

Sachverhalt:

A.
Die X._____ AG (Steuerpflichtige) betreibt gemäss Handelsregistereintrag ein Architekturbüro. Sie plant, erstellt, finanziert und verkauft Bauten als Generalunternehmerin.

B.
Am 22. und 23. April 2010 führte die Eidgenössische Steuerverwaltung (ESTV) bei der Steuerpflichtigen eine Kontrolle durch. Geprüft wurden die Mehrwertsteuerperioden des 1. Quartals 2005 bis zum 4. Quartal 2009. Mit "Einschätzungsmitteilung (EM) Nr. 339'682 / Verfügung" vom 18. Juni 2010 forderte die ESTV von der Steuerpflichtigen insgesamt Fr. 66'514.– nach.

Unter Ziffer 1.1 "Weder versteuerter noch verbuchter Umsatz, Architekturleistungen an «Nahestehende»" forderte sie für "zu wenig berechnete Architekturdienstleistungen" für die drei Liegenschaften ([Str., Ort]) Mehrwertsteuern in der Höhe von Fr. 59'662.80 nach. Die an den Inhaber und Verwaltungsratspräsidenten der Steuerpflichtigen, A._____, sowie an den Geschäftsführer und Delegierten des Verwaltungsrates, B._____, "privat verrechneten Architekturleistungen" entsprächen nämlich nicht "dem Wert wie für Dritte". Die ESTV geht aufgrund ihrer Erfahrung davon aus, dass das Architekturhonorar jeweils 15% der Bausumme ausmacht. Mangels entsprechender Bauabrechnungen zog sie vorliegend als Grundlage für die Berechnung der Steuer jeweils aber nicht die Baukosten, sondern den Gebäudeversicherungswert gemäss den Versicherungspolicen heran. Unter Ziffer 1.2 "Weder versteuerter noch verbuchter Umsatz, Weiterverrechnung Infrastrukturkosten" beanstandete die ESTV weiter, A._____ und B._____ hätten die Geschäftsräumlichkeiten der Steuerpflichtigen für die Verwaltung ihrer privat gehaltenen Liegenschaften verwendet, ohne dass ihnen die Steuerpflichtige hierfür einen angemessenen Betrag für die Benutzung der Infrastruktur in Rechnung gestellt habe. Sie berechnete deshalb die Mehrwertsteuer auf einem "Pauschalbetrag gemäss Absprache" von Fr. 10'000.– pro Jahr und forderte Mehrwertsteuern in der Höhe von Fr. 3'531.50 nach. Unter Ziffer 2 "Baugewerblicher Eigenverbrauch" nahm sie verschiedene Korrekturen zu Lasten der Steuerpflichtigen im Umfang von Fr. 3'320.30 vor.

C.
Mit Eingabe vom 3. August 2010 erhob die Steuerpflichtige gegen diese EM Einsprache. Sie beantragte die Aufhebung der Steuernachbelastungen gemäss Ziffern 1.1 und 1.2 im Umfang von insgesamt Fr. 63'194.30. Zur Begründung brachte sie im Wesentlichen vor, dass die von ihr in Rechnung gestellten Architekturdienstleistungen im Zusammenhang mit den drei in Rede stehenden Liegenschaften sehr wohl dem sog. "Drittpreisvergleich" stand hielten. Ausserdem beanstandete sie den Erfahrungswert der ESTV von 15% der Bausumme. Üblich seien heute vielmehr nach Zeitaufwand berechnete Honorare, Pauschalbeträge oder Honorarbeträge von 5%-10% der Bausumme. In den Beilagen reichte sie die Bauabrechnungen für die drei umstrittenen Projekte nach.

Die ESTV hiess mit Einspracheentscheid vom 2. September 2011 die Einsprache teilweise gut und legte die Steuernachforderung neu auf Fr. 59'771.– (zuzüglich Verzugszinse) fest. Sie legte hinsichtlich Ziffer 1.1 dar, dass gestützt auf die nun eingereichten Bauabrechnungen eine Neuberechnung der Architekturhonorare möglich geworden sei. Auf der Grundlage der 2003 herausgegebenen "Ordnung für Leistungen und Honorare der Architektinnen und Architekten" des Schweizerischen Ingenieur- und Architektenvereins (SIA; nachfolgend Ordnung SIA 102) sowie der Empfehlungen der Koordinationskonferenz der Bau- und Liegenschaftsorgane der öffentlichen Bauherren (KBOB) errechnete sie die Mehrwertsteuer für die Architekturdienstleistungen neu und korrigierte die EM in diesem Punkt im Umfang von Fr. 6'743.–. Bezüglich Ziffer 1.2 hielt die ESTV fest, dass praxisgemäss eine Nachbelastung erfolge, wenn die Infrastruktur der steuerpflichtigen Person für private Zwecke verwendet werde.

D.
Am 15. September 2011 gelangte die Steuerpflichtige (Beschwerdeführerin) ans Bundesverwaltungsgericht. Sie beantragt die Aufhebung des vorinstanzlichen Entscheides und die Herabsetzung der Steuernachforderung auf Fr. 3'319.70 (Aufhebung der Belastung gemäss Ziffern 1.1 und 1.2 der EM). Eventualiter sei der vorinstanzliche Entscheid aufzuheben und die Steuernachforderung auf maximal Fr. 6'851.20 festzusetzen (Aufhebung der Belastung gemäss Ziffer 1.1 der EM); unter Kosten- und Entschädigungsfolge. In ihrer Begründung hält sie grundsätzlich an den bereits in der Einsprache vorgetragenen Argumenten fest. An der Berechnung des Stundenaufwandes durch die ESTV beanstandet sie insbeson-

dere, dass ihre eigene Nachberechnung eine markante Abweichung ergeben habe.

In ihrer Vernehmlassung vom 1. Dezember 2011 beantragt die ESTV (Vorinstanz) die teilweise Gutheissung der Beschwerde. Diese erweise sich (einzig) mit Bezug auf die Berechnung des Stundenaufwandes als begründet, weshalb die Steuernachforderung im Umfang von Fr. 6'532.– auf Fr. 53'239.- herabzusetzen sei.

Das Bundesverwaltungsgericht zieht in Erwägung:

1.

1.1 Das Bundesverwaltungsgericht beurteilt gemäss Art. 31 des Bundesgesetzes vom 17. Juni 2005 über das Bundesverwaltungsgericht (Verwaltungsgerichtsgesetz, 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 Sinn von Art. 33 VGG. Das Bundesverwaltungsgericht ist demnach für die Beurteilung der vorliegenden Beschwerde sachlich zuständig.

1.2 Hinsichtlich der funktionalen Zuständigkeit ist zu bemerken, dass im vorliegenden Fall eine als "Einspracheentscheid" bezeichnete Verfügung der Vorinstanz angefochten wurde. Der Erlass eines Einspracheentscheides setzt voraus, dass vorgängig eine *Verfügung* erging, welche Gegenstand eines Einspracheverfahrens bilden kann (vgl. zur Funktion des Einspracheverfahrens BGE 132 V 368 E. 6.1, 131 V 407 E. 2.1.2.1; ULRICH HÄFELIN/GEORG MÜLLER/FELIX UHLMANN, Allgemeines Verwaltungsrecht, 6. Aufl., Zürich/St. Gallen 2010, N. 1815 f.). Die Vorinstanz sieht diese Verfügung in der EM vom 18. Juni 2010. In der Lehre wurde die Auffassung, die EM stelle eine Verfügung dar, wiederholt als unzutreffend kritisiert. Das Bundesverwaltungsgericht hat die Frage bislang offen gelassen (vgl. zum Ganzen ausführlich: Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-4506/2011 vom 30. April 2012 E. 1.2, mit zahlreichen Hinweisen auf die Lehre).

Ob es sich bei der EM um eine Verfügung handelt oder nicht, braucht auch vorliegend nicht abschliessend beurteilt zu werden. Unbestrittenermassen handelt es sich beim "Einspracheentscheid" um eine Verfügung

gemäss Art. 5 VwVG. Indem die Beschwerdeführerin gegen den "Einspracheentscheid" beim Bundesverwaltungsgericht Beschwerde erhob, hat sie einen allfälligen Verlust des gesetzlich vorgesehenen Einspracheverfahrens (Art. 83 des Bundesgesetzes vom 12. Juni 2009 über die Mehrwertsteuer (MWSTG, SR 641.20) zumindest in Kauf genommen. Ihre vorbehaltlose Beschwerdeführung direkt beim Bundesverwaltungsgericht ist unter diesen Umständen – in analoger Anwendung von Art. 83 Abs. 4 MWSTG – als "Zustimmung" zur Durchführung des Verfahrens der Sprungbeschwerde zu werten, zumal der "Einspracheentscheid" einlässlich begründet ist.

Das Bundesverwaltungsgericht ist demnach für die Beurteilung der vorliegenden Beschwerde auch funktional zuständig. Auf die im Übrigen frist- und formgerecht eingereichte Beschwerde ist einzutreten.

1.3 Am 1. Januar 2010 ist das MWSTG in Kraft getreten. Der zu beurteilende Sachverhalt hat sich in den Jahren 2005 bis 2009 zugetragen, also vor dem Inkrafttreten des neuen Gesetzes. Gemäss Art. 112 Abs. 1 MWSTG bleiben die bisherigen gesetzlichen Bestimmungen sowie die gestützt darauf erlassenen Vorschriften grundsätzlich weiterhin auf alle während ihrer Geltungsdauer eingetretenen Tatsachen und entstandenen Rechtsverhältnisse anwendbar. Das vorliegende Verfahren untersteht deshalb in materieller Hinsicht dem Bundesgesetz vom 2. September 1999 über die Mehrwertsteuer (aMWSTG, AS 2000 1300) sowie der dazugehörigen Verordnung vom 29. März 2009 (aMWSTGV, AS 2000 1347).

Demgegenüber ist das neue mehrwertsteuerliche Verfahrensrecht im Sinn von Art. 113 Abs. 3 MWSTG auf sämtliche im Zeitpunkt des Inkrafttretens hängige Verfahren anwendbar. Allerdings ist Art. 113 Abs. 3 MWSTG insofern restriktiv zu handhaben, als gemäss höchstrichterlicher Rechtsprechung nur eigentliche Verfahrensnormen sofort auf hängige Verfahren anzuwenden sind, und es dabei nicht zu einer Anwendung von neuem materiellen Recht auf altrechtliche Sachverhalte kommen darf (ausführlich: Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-1113/2009 vom 23. Februar 2010 E. 1.3, vgl. auch Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-6299/2009 vom 21. April 2011 E. 2.2 und E. 5.7, A-6642/2008 vom 8. November 2010 E. 1.3, A-7652/2009 vom 8. Juni 2010 E. 1.3, mit Hinweisen).

1.4 Strittig ist im vorliegenden Fall zum einen, ob die Vorinstanz der Beschwerdeführerin für nicht deklarierte Umsätze aufgrund von an A._____ und B._____ erbrachten Architekturdienstleistungen zu Recht Fr. 49'919.– nachbelastet hat (vgl. Ziffer 1.1 der EM). Zum andern, ob die Nachforderung in der Höhe von Fr. 3'320.– für die private Benutzung der Infrastruktur durch die beiden genannten Personen rechtmässig erfolgt ist (vgl. Ziffer 1.2 der EM). Unbestritten ist die im Zusammenhang mit dem Eigenverbrauch erfolgte Nachbelastung (vgl. Ziffer 2 der EM).

2.

2.1

2.1.1 Der Mehrwertsteuer unterliegen die im Inland gegen Entgelt erbrachten Lieferungen von Gegenständen und Dienstleistungen (Art. 5 Bst. a und b aMWSTG). Als Dienstleistung gilt jede Leistung, die keine Lieferung eines Gegenstandes ist (Art. 7 Abs. 1 aMWSTG). Damit überhaupt eine steuerbare Leistung vorliegt, muss sie im Austausch mit einer Gegenleistung erfolgen (sog. Leistungsaustausch). Die Entgeltlichkeit stellt – vom Eigenverbrauch abgesehen (vgl. Art. 5 Bst. c aMWSTG) – ein unabdingbares Tatbestandsmerkmal einer mehrwertsteuerlichen Leistung dar. Besteht zwischen Leistungserbringer und -empfänger kein Austauschverhältnis im erwähnten Sinn, ist die Aktivität mehrwertsteuerlich irrelevant und fällt nicht in den Geltungsbereich der Mehrwertsteuer (anstelle zahlreicher: BGE 132 II 353 E. 4.3, mit Hinweisen; Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-5745/2008 vom 11. Juni 2010 E. 2.3, A-1567/2006 vom 28. Dezember 2007 E. 2.2.1, A-1431/2006 vom 25. Mai 2007 E. 2.1).

2.1.2 Die Annahme eines solchen Leistungsaustausches setzt voraus, dass zwischen Leistung und Gegenleistung eine innere wirtschaftliche Verknüpfung gegeben ist (BGE 132 II 353 E. 4.1, 126 II 443 E. 6a, mit Hinweisen, Urteile des Bundesgerichts vom 30. April 2004, veröffentlicht in: Archiv für Schweizerisches Abgaberecht [ASA] 75 S. 241 E. 3.3, 2A.410/2006 vom 18. Januar 2007 E. 5.1; BVGE 2007/39 E. 2.1). Die Beantwortung der Frage nach der inneren Verknüpfung erfolgt nicht in erster Linie nach zivilrechtlichen, sondern nach wirtschaftlichen, tatsächlichen Kriterien. Insbesondere ist für die Annahme eines Leistungsaustauschs das Vorliegen eines Vertragsverhältnisses nicht zwingend erforderlich (statt vieler: Urteil des Bundesgerichts 2A.304/2003 vom 14. November 2003 E. 3.6.1; BVGE 2007/23 E. 2.3.2, mit Hinweisen). Dabei genügt es, dass Leistung und Gegenleistung innerlich derart verknüpft sind, dass die Leistung eine Gegenleistung auslöst. Ausreichend kann

folglich auch sein, wenn einer Leistung eine erwartete (Üblichkeit) oder erwartbare Gegenleistung (nach den Umständen ist erwartbar, dass eine Leistung die Gegenleistung auslöst) gegenübersteht, d.h. dass nach den Umständen davon auszugehen ist, die Leistung löse eine Gegenleistung aus (statt vieler: Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-6038/2008 und A-6047/2008 vom 16. September 2009 E. 2.1, A-1567/2006 vom 28. Dezember 2007 E. 2.2.2, A-1431/2006 vom 25. Mai 2007 E. 2.2).

2.2

2.2.1 Die Veranlagung und Entrichtung der Mehrwertsteuer erfolgt nach dem Selbstveranlagungsprinzip (Art. 46 f. aMWSTG; ERNST BLUMENSTEIN/PETER LOCHER, System des schweizerischen Steuerrechts, 6. Aufl., Zürich 2002, S. 421 ff.). Kommt die steuerpflichtige Person ihren aus dem Selbstveranlagungsprinzip fliessenden Pflichten nicht nach – indem sie beispielsweise keine Aufzeichnungen geführt hat oder diese unvollständig sind – ist die ESTV nicht nur berechtigt, sondern verpflichtet, eine Veranlagung nach pflichtgemässem Ermessen vorzunehmen (Art. 60 aMWSTG). Dabei kann selbst eine formell einwandfreie Buchführung die Durchführung einer Schätzung erfordern, nämlich dann, wenn die ausgewiesenen Ergebnisse mit dem wirklichen Sachverhalt offensichtlich nicht übereinstimmen. Dies ist nach der Rechtsprechung der Fall, wenn die in den Büchern enthaltenen Geschäftsergebnisse von den von der Steuerverwaltung erhobenen branchenspezifischen Erfahrungszahlen wesentlich abweichen, vorausgesetzt, die kontrollierte Person ist nicht in der Lage, allfällige besondere Umstände, auf Grund welcher diese Abweichung erklärt werden kann, nachzuweisen oder zumindest glaubhaft zu machen (Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-689/2012 vom 31. Mai 2012 E. 2.5.2, A-1447/2010 vom 11. November 2011 E. 2.5.2, A-4450/2010 vom 8. September 2011 E. 4.1).

2.2.2 Im Falle einer Schätzung hat die ESTV eine Methode zu wählen, die den individuellen Verhältnissen im Betrieb der steuerpflichtigen Person soweit als möglich Rechnung trägt, auf plausiblen Angaben beruht und deren Ergebnis der wirklichen Situation möglichst nahe kommt (statt vieler: Urteil des Bundesgerichts 2A.522/2006 vom 1. Februar 2007 E. 3.3; Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-4506/2011 vom 30. April 2012 E. 2.3.3, A-2998/2009 vom 11. November 2010 E. 2.6.1, A-7083/2008 und A-7084/2008 vom 29. November 2010 E. 4.1). Die Vorinstanz zieht bei ihrer Arbeit Erfahrungszahlen heran, sei es im Rahmen der Prüfung der *Voraussetzungen* der Ermessensveranlagung (vgl. E. 2.2.1) oder sei es für die *Vornahme* der Schätzung. Nach der Recht-

sprechung ist das Abstellen auf Erfahrungszahlen grundsätzlich nicht zu beanstanden (vgl. statt vieler: BVGE 2009/60 E. 2.8, Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-4506/2011 vom 30. April 2012 E. 2.5).

2.2.3 Sind die Voraussetzungen einer Ermessenstaxation erfüllt, obliegt es der steuerpflichtigen Person, den Beweis für die Unrichtigkeit der Schätzung zu erbringen, d.h., nachzuweisen, dass die Verwaltung dabei Bundesrecht verletzt hat bzw. dass ihr erhebliche Ermessensfehler unterlaufen sind (statt vieler: Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-689/2012 vom 31. Mai 2012 E. 2.8.3, mit Hinweisen). Nach der Rechtsprechung des Bundesgerichts kann eine zu Recht erfolgte Ermessensveranlagung nur wegen offensichtlicher Unrichtigkeit angefochten werden, wofür die steuerpflichtige Person die Beweislast trägt (Urteile des Bundesgerichts 2C_835/2011 vom 4. Juni 2012 E. 2.4, 2A.109/2005 vom 10. März 2006 E. 2.3, mit Hinweisen und E. 4). Als offensichtlich unrichtig gilt eine Schätzung dann, wenn sie sachlich nicht begründbar ist, sich auf sachwidrige Schätzungsgrundlagen, -methoden oder -hilfsmittel stützt oder sonst mit den aktenkundigen Verhältnissen des Einzelfalles unvereinbar ist. Bei der Überprüfung von Ermessensveranlagungen auferlegt sich das Bundesverwaltungsgericht eine gewisse Zurückhaltung, soweit die Zweckmässigkeit der Entscheidung in Frage steht (statt vieler: Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-4506/2011 vom 30. April 2012 E. 2.4.1 und E. 2.4.3, A-2690/2011 vom 24. Januar 2012 E. 2.9.2, A-6299/2009 vom 21. April 2011 E. 5.5 f.). Die Zulässigkeit dieser zurückhaltenden Prüfung wurde vom Bundesgericht bestätigt (Urteil des Bundesgerichts 2C_426/2007 vom 22. November 2007 E. 4.3).

2.3

2.3.1 Nach Art. 33 Abs. 1 aMWSTG wird die Steuer vom Entgelt berechnet, dieses stellt die Bemessungsgrundlage dar. Zum Entgelt gehört alles, was der Empfänger oder an seiner Stelle ein Dritter als Gegenleistung für die Lieferung oder Dienstleistung aufwendet (Art. 33 Abs. 2 aMWSTG). Was zum Entgelt zu zählen ist, beurteilt sich aus der Sicht des Abnehmers (Empfängers) und nicht des Leistungserbringers. Berechnungsgrundlage ist letztlich, was der Leistungsempfänger, um die Leistung zu erhalten, aufzuwenden bereit oder verpflichtet ist (BGE 126 II 443 E. 6a, Urteile des Bundesgerichts vom 9. April 2002, veröffentlicht in: ASA 72 S. 483 E. 5, 2A.369/2005 vom 24. August 2007 E. 6.1, mit Hinweisen).

2.3.2 Gemäss Art. 33 Abs. 2 Satz 3 aMWSTG gilt im Fall einer Lieferung oder Dienstleistung an eine nahestehende 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. Urteil des Bundesgerichts 2A.11/2007 vom 25. Oktober 2007 E. 2.3.2; vgl. PASCAL MOLLARD/XAVIER OBERSON/ANNE TISSOT BENEDETTO, Traité TVA, Basel 2009, Kap. 4 N 23 ff.; IVO P. BAUMGARTNER, mwst.com, Kommentar zum Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer, Basel/Genf/München 2000, Art. 33 N 42).

Die Anwendbarkeit dieses Artikels bedingt zunächst, dass überhaupt ein steuerbarer Leistungsaustausch vorliegt, eine Leistung also entgeltlich erbracht worden ist (vgl. E. 2.1; vgl. Urteil des Bundesgerichts 2A.264/2006 vom 3. September 2008 E. 3.3; Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-2572/2010 und A-2574/2010 vom 26. August 2011 E. 3.2.3, A-1501/2006 vom 6. November 2008 E. 3.1, A-3409/2010 vom 4. April 2011 E. 2.2). Weiter ist eine Leistung zu einem Vorzugspreis erforderlich, also ein nicht mit dem Preis, den ein unabhängiger Dritter zu bezahlen hätte (Drittpreis), übereinstimmendes Entgelt (Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-2572/2010 und A-2574/2010 vom 26. August 2011 E. 3.2.3, A-680/2007 vom 8. Juni 2009 E. 3.2, A-1376/2006 vom 20. November 2007 E. 3.3, je mit Hinweisen). Schliesslich muss es sich um eine nahestehende Person handeln. Der Begriff der "nahestehenden Person" ist in Art. 33 Abs. 2 aMWSTG nicht definiert. Gemäss den Materialien hat man sich am gleichlautenden Begriff bei den direkten Steuern orientiert (BBl 1996 V 713, 767 f.) Eine vergleichbare Bezeichnung wird im Recht der Verrechnungssteuer verwendet (Art. 20 der Verordnung vom 19. Dezember 1966 über die Verrechnungssteuer [VStV, SR 642.211]). Doktrin und Rechtsprechung liefern verschiedene Umschreibungen dieses Begriffes, welche sich allesamt nicht auf bestimmte *Eigenschaften* des "Dritten" bzw. der "Person" beziehen, sondern auf die *Beziehung* fokussiert, die zwischen dieser Person und der das Steuersubjekt beherrschenden Person besteht (zum Ganzen BAUMGARTNER, a.a.O., Art. 33 N 43). Der Begriff der "nahestehenden Person" ist im Recht der Mehrwertsteuer allerdings weiter gefasst als bei der Verrechnungssteuer. Als nahestehende Personen werden an einer Unternehmung beteiligte Personen bezeichnet (z.B. Aktionäre usw.) sowie liierte Unternehmen (z.B. aufgrund enger Verbindung wie Konzernzugehörigkeit oder aufgrund vertraglicher, wirtschaftlicher oder personeller Beziehung; vgl. Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-2572/2010 und A-2574/2010 vom 26. August 2011 E. 3.2.3, A-1356/2006 vom 21. Mai 2007 E. 2.3; Entscheide der Eidgenössischen Steuerrekurskommission [SRK] vom 4. Juli 2005, veröf-

fentlicht in: Verwaltungspraxis der Bundesbehörden [VPB] 70.10 E. 3b/bb f., vom 16. Februar 2000, veröffentlicht in: VPB 64.81 E. 5e).

2.3.3 Rechtsfolge einer solchen Leistung zu einem Vorzugspreis an eine nahestehende Person ist, dass eine besondere (fiktive) Bemessungsgrundlage herangezogen wird. Die Leistung wird auf den Wert korrigiert, der unter unabhängigen Dritten (Drittpreis) vereinbart würde. Massgebend ist der Preis, den ein Dritter der gleichen Abnehmerkategorie "auf dem Markt" (Marktwert) üblicherweise für dieselbe Leistung zu bezahlen hätte (vgl. Urteile des Bundesgerichts 2C_778/2008 vom 8. April 2009 E. 3.1, 2A.11/2007 vom 25. Oktober 2007 E. 2.3.2; zum Ganzen auch: Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-2572/2010 und A-2574/2010 vom 26. August 2011 E. 3.2.3, A-1425/2006 vom 6. November 2008 E. 3.1, A-1376/2006 vom 20. November 2007 E. 3.3). Der Drittpreis bzw. Fremdpreis (als Marktwert) ist in den meisten Fällen ein Schätz- bzw. Vergleichswert, der nicht exakt, sondern nur annäherungsweise bestimmt werden kann. Schätzt die ESTV den Drittpreis, hat sie sich grundsätzlich an die obenstehenden Prinzipien im Zusammenhang mit der Ermessenseinschätzung zu halten (vgl. E. 2.2; siehe auch Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-1425/2006 vom 6. November 2008 E. 3.1, A-1355/2006 vom 21. Mai 2007 E. 3.4).

3.

3.1 Im vorliegenden Fall ist zunächst einmal zu Recht unbestritten, dass die Beschwerdeführerin an A._____ und an B._____ Dienstleistungen ("Architekturdienstleistungen") gegen Entgelt erbracht hat, mithin ein mehrwertsteuerlicher Leistungsaustausch vorliegt (vgl. E. 2.1, E. 2.3.2). Die Beschwerdeführerin bestreitet sodann auch zu Recht nicht, dass ._____ bzw. B._____ in ihrer jeweiligen Funktion als Inhaber und Verwaltungsratspräsident bzw. als Geschäftsführer und Delegierter des Verwaltungsrates der Beschwerdeführerin (vgl. act. 12, Homepage der Beschwerdeführerin vom … [Ausdruck]) in enger Beziehung zur Beschwerdeführerin stehen und somit zu den nahestehenden Personen im Sinne des aMWSTG zu zählen sind (vgl. E. 2.3.2).

3.2 Die Verwaltung überprüfte im Rahmen der Kontrolle der von der Beschwerdeführerin für die drei genannten Projekte (vgl. Sachverhalt, Bst. B) A._____ bzw. B._____ in Rechnung gestellten Architekturhonorare, ob das jeweilige Entgelt dem Wert wie für unabhängige Dritte entsprach. Dabei orientierte sie sich ursprünglich und grundsätzlich an ihrem Erfahrungswert von 15% der Bausumme. Mangels detaillierter Bauab-

rechnungen legte die ESTV für ihre rechnerische Überprüfung diesen Erfahrungswert den Gebäudeversicherungswerten zu Grunde (vgl. Bst. B, 2. Absatz). Dabei stellte sie wesentliche Abweichungen von ihrem Erfahrungswert fest. Aus diesem Grund hegte sie Zweifel an der Richtigkeit der in Rechnung gestellten Architektenhonorare bzw. daran, dass die Aufzeichnungen die tatsächlichen Verhältnisse glaubwürdig wiedergeben. Die ESTV schritt deshalb zur Ermessenseinschätzung (vgl. E. 2.2.1). Der Frage, ob diese – von der Beschwerdeführerin kritisierte – Methode (15% des Gebäudeversicherungswertes) bundesrechtskonform ist, braucht vorliegend allerdings nicht weiter nachgegangen zu werden, denn im Rahmen des Einspracheverfahrens wurden die Bauabrechnungen nachgereicht. Die eingereichten Bauabrechnungen ermöglichten eine Neuüberprüfung und -berechnung der Architekturhonorare anhand der Ordnung SIA 102 bzw. der Empfehlungen der KBOB (vgl. Bst. B, 2. Absatz), die weitgehend auf diese Ordnung verweisen. Diese Neuberechnungen bestätigten – was nachfolgend aufgezeigt wird – die wesentlichen Abweichungen:

Die ESTV errechnete in einem ersten Schritt die Bausumme (gemäss Art. 7.5 der Ordnung SIA 102), in einem zweiten Schritt den Stundenaufwand basierend auf dem sog. "Z-Wert" des SIA (act. 9) sowie in einem dritten Schritt das Honorar basierend auf den empfohlenen Stundenansätze der KBOB (act. 8), welche sich betreffend die Umschreibung der Leistungen ebenfalls auf die Kategorisierung gemäss der SIA Ordnung 102 (vgl. Art. 6.5 Ordnung SIA 102) abstützen. Für das Projekt … deklarierte die Beschwerdeführerin ein Honorar in der Höhe von Fr. 280'865.–. Demgegenüber kalkulierte die ESTV auf der dargelegten Grundlage ein Honorar von Fr. 631'260.– (gemäss Einspracheentscheid noch Fr. 715'143.–). Für die Projekte … und … deklarierte die Beschwerdeführerin Honorare in der Höhe von Fr. 116'094.– bzw. Fr. 100'000.–, wohingegen die ESTV Honorare von Fr. 231'390.– (gemäss Einspracheentscheid Fr. 238'158.–) bzw. Fr. 291'060.– (gemäss Einspracheentscheid Fr. 292'891.–) ermittelte. Aufgrund dieser Abweichungen von teilweise deutlich mehr als dem Doppelten des deklarierten Betrages, welche als wesentlich zu bezeichnen sind, zweifelte die ESTV – ohne Bundesrecht zu verletzen – daran, dass das jeweils tatsächlich geleistete Entgelt dem Drittpreis entsprach.

3.3 Die Beschwerdeführerin kritisiert, die Vorinstanz habe bisher noch keinen "richtigen" Drittvergleich mit effektiv erzielten Honoraren von anderen Architekturbüros vorgenommen. Sie bestreitet, dass die von der Vorinstanz angewandte Berechnungsmethode gemäss den Empfehlungen

der KBOB bzw. der Ordnung SIA 102 überhaupt geeignet ist, den Marktwert zu ermitteln.

3.3.1 Mit der Vorinstanz ist festzuhalten, dass es kaum möglich ist, gleiche Bauprojekte anderer Architekten zu finden, bei denen dieselben Bedingungen wie bei der Beschwerdeführerin vorherrschen. Das Heranziehen von Erfahrungswerten bietet in solchen Fällen grundsätzlich eine praktikable Lösung, die grundsätzlich von der Rechtsprechung als rechtmässig bewertet wird (vgl. E. 2.2.2). Im vorliegenden Fall hat die Vorinstanz aber nicht ihre eigenen, branchenspezifischen Erfahrungswerte angewendet, sondern primär auf die SIA Ordnung 102 bzw. auf die Empfehlungen der KBOB, welche sich auf die SIA Ordnung 102 beziehen, zurückgegriffen und das Honorar nach den Baukosten berechnet (vgl. Art. 7 Ordnung SIA 102, dazu näher nachfolgend):

3.3.2 Die KBOB wurde 1968 als Koordinationsgremium der Bauorgane des Bundes ins Leben gerufen, namentlich für Fragen des Submissionswesens, der Teuerungsabgeltung auf Bauleistungen und der Architekten- und Ingenieurhonorare. Zu ihren Mitgliedern gehören das Bundesamt für Bauten und Logistik (BBL), die armasuisse Immobilien, der Rat der Eidgenössischen Technischen Hochschulen (ETH), das Bundesamt für Verkehr (BAV), das Bundesamt für Strassen (ASTRA), die Schweizerische Bau-, Planungs- und Umweltdirektoren-Konferenz (BPUK), der Schweizerische Gemeindeverband (SGV) und der Schweizerische Städteverband (SSV). Die KBOB wahrt die Interessen ihrer Mitglieder als Bauherr sowie Liegenschaftseigentümer und -besitzer. Dabei vertritt sie diese Interessen gegenüber der Bauwirtschaft und sie ist zugleich Ansprechpartner im Baubereich. Zusammen mit ihren Mitgliedern will die KBOB den wirtschaftlichen Mitteleinsatz über den gesamten Lebensweg der Immobilien unter Berücksichtigung kultureller und ökologischer Aspekte des Bauens sicherstellen (vgl. www.bbl.admin.ch > KBOB > Rechtsgrundlagen und Organisation, besucht am 19. Juli 2012). Die KBOB gibt Empfehlungen zur Honorierung u.a. von Architekten ab, wobei sie – wie erwähnt – auf die Ordnung des SIA zurückgreift (vgl. www.bbl.admin.ch > Dokumentation > Publikationen > KBOB > Dienstleistung Planer, besucht am 19. Juli 2012; vgl. auch act. 8 und 9).

3.3.3 Der SIA ist ein Berufsverband qualifizierter Fachleute aus den Bereichen Bau, Technik und Umwelt. Gemäss seinen eigenen Angaben hat der Verein rund fünfzehntausend Mitglieder aus dem Ingenieur- und Architekturwesen (vgl. www.sia.ch > der sia; vgl. auch Art. 2 Abs. 1 der Sta-

tuten von 1999 [Stand 2012], einsehbar unter www.sia.ch > mitgliedschaft, besucht am 19. Juli 2012). Der SIA hält seine Mitglieder zu einer ethisch beispielhaften Berufsausübung an und verpflichtet sie dazu, die Regeln des fairen Wettbewerbs und die Standesregeln einzuhalten (Art. 3 Abs. 1 und Art. 7 Abs. 1 der Statuten von 1999 [Stand 2012]). Die Mitglieder sind ausserdem verpflichtet, die vom Verein aufgestellten Ordnungen, Richtlinien, Normen und Empfehlungen zu befolgen (Art. 7 Abs. 2 der Statuten von 1999 [Stand 2012]).

Der SIA hat mit seinem Normenwerk Regeln für das Planen und Bauen in der Schweiz geschaffen. Er überprüft, revidiert und aktualisiert die Normen laufend und gibt Auskünfte zu deren Anwendung. Die Normen und die entsprechenden Merkblätter und Dokumentationen sind ein paritätisch erarbeitetes Gemeinschaftswerk von SIA-Fachpersonen, Bauherrschaften, Unternehmern, Lieferanten und Behörden, mit Einbezug der Hochschulen (vgl. Der SIA - Broschüre [2007], einsehbar unter www.sia > der sia; vgl. auch www.sia.ch > dienstleistungen > sia-norm > normenschaffen; beide besucht am 19. Juli 2012). Der SIA hat nicht nur in technischen Bereichen Normen entwickelt, sondern auch im Bereich der Regelung vertraglicher Verhältnisse im Bauwesen (vgl. www.sia.ch > dienstleistungen > sia-norm > normenwerk > normenarten, besucht am 19. Juli 2012). In diesem Rahmen wurde die Ordnung SIA 102 entwickelt. Gemäss den Grundsätzen der Vergütung von Architektenleistungen (Art. 5 Ordnung SIA 102) besteht zwischen den Baukosten eines Objekts und dem erforderlichen Zeitaufwand des Architekten für die Erbringung der Grundleistungen erfahrungsgemäss ein Zusammenhang. Dieser Zusammenhang erlaube es, den angemessenen durchschnittlichen Zeitaufwand in Bezug zu den Baukosten zu bestimmen. Aufgrund des erforderlichen Zeitaufwandes könne der Architekt sein Honorar errechnen. Diese Berechnungsart könne zur Honorarberechnung verwendet werden, sie diene aber auch für die Herleitung und Überprüfung von Pauschal- und Globalangeboten (vgl. Art. 5.2.3 Ordnung SIA 102). Für die Ermittlung des durchschnittlichen Stundenaufwandes für Planerleistungen bilden u.a. die sog. "Z-Werte" eine massgebende Grösse (vgl. act. 9). Diese Werte werden periodisch vom SIA aufgrund von Erhebungen bei den Planern ermittelt (vgl. act. 9). Es darf hier nach Auffassung des Bundesverwaltungsgerichts deshalb von berufseigenen Erfahrungswerten gesprochen werden.

Wie erwähnt, hat der SIA rund 15'000 Mitglieder, wovon 7'077 Architekten (Stand: 31.12.2011; vgl. www.sia.ch > berufsgruppen, besucht am 19. Juli 2012). Damit ist eine erhebliche Anzahl der "am Markt" auftretenden Ar-

chitektinnen und Architekten gemäss den Statuten und Standesregeln angehalten, sich bei der Honorierung nach der Ordnung SIA 102 zu richten (auch wenn diese Normen im konkreten Vertragsverhältnis nur Anwendung finden, wenn sie von den Parteien zum Vertragsinhalt gemacht und für anwendbar erklärt werden [vgl. PETER GAUCH, Vom Architekturvertrag, seiner Qualifikation und der SIA-Ordnung 102, in: Peter Gauch/Pierre Tercier {Hrsg.}, Das Architektenrecht, Freiburg 1995, S. 24 N 62 f.; URS HESS, Der Architekten- und Ingenieurvertrag, Kommentar zu den rechtlichen Bestimmungen der Ordnungen SIA 102, 103 und 108 für Leistungen und Honorare der Architekten und Ingenieure, Zürich 1986, S. 54 N 4]). Die Honoraransätze des SIA werden in der Literatur grundsätzlich als "objektiv ausgewogen" und "angemessen" gewertet (HESS, a.a.O., S. 54 N 26, noch mit Bezug auf die Honorarordnung von 1984). Als Fachverband, dessen Mitglieder häufig auch auf der Bauherrenseite engagiert seien, sei keine einseitige Standesoptik zur Anwendung gekommen (HESS, a.a.O., S. 54 N 26; eher kritisch zur Frage der "Angemessenheit" der Honorare gemäss der Ordnung von 1984, GAUCH, a.a.O., S. 21 N 53).

Die Normen des SIA sind weithin anerkannt und finden eine breite Anwendung. Dies zeigt sich auch etwa daran, dass sich die KBOB als Interessenvertreterin der öffentlichen Bauherren ebenfalls auf die SIA Ordnung abstützt und Empfehlungen zu deren Anwendung abgibt (vgl. act. 8 und 9). Auch in der Literatur wird das Regelwerk als für die Praxis "bedeutsam" gewürdigt, so übernähmen unzählige Vertragsparteien die Ordnung "unverändert" (GAUCH, a.a.O., S. 33 N 97).

3.3.4 Zusammenfassend kann mit Bezug auf die vorliegende Fragestellung festgehalten werden, dass es sich bei der SIA Ordnung 102 um ein "paritätisch erarbeitetes Gemeinschaftswerk" (vgl. E. 3.3.3, 2. Absatz) handelt, das aufgrund der Erfahrungen in der Praxis entwickelt wurde sowie weithin anerkannt und "auf dem Markt" praktiziert wird. Das Bundesverwaltungsgericht hält im Lichte seiner zurückhaltenden Überprüfung die Anwendung der Ordnung SIA 102 durch die ESTV bei der Ermittlung des Drittpreises für Architekturdienstleistungen deshalb grundsätzlich für eine praktikable und sachgerechte Methode, handelt es sich doch um berufs- und branchenspezifische Erfahrungswerte.

3.4 Wie bereits ausgeführt (vgl. E. 3.2), durfte die ESTV aufgrund der festgestellten erheblichen Abweichungen von den Berechnungen gemäss der SIA-Ordnung bzw. der Empfehlungen der KBOB zur Ermesseneine-

schätzung schreiten und die geschuldete Mehrwertsteuer auf der Basis dieser Ordnung neu berechnen. Es obliegt nun – entgegen ihrer Auffassung – der Beschwerdeführerin (vgl. 2.2.3), den Nachweis zu erbringen, dass diese Berechnungen bundesrechtswidrig sind. Gegen die konkrete Berechnung der Vorinstanz erhebt die Beschwerdeführerin verschiedene Einwände:

3.4.1

3.4.1.1 An den *Berechnungen der Baukosten* kritisiert die Beschwerdeführerin deren "Intransparenz". Es sei nicht erkennbar, welche Posten gestützt auf Art. 7.5.5 der SIA Ordnung 102 (nicht aufwandbestimmende Baukosten) in Abzug gebracht worden seien. Immerhin lägen die errechneten Werte im Bereich der von ihr selbst berechneten Bausummen.

Was die Beschwerdeführerin aus diesem Vorwurf zu ihren Gunsten ableiten will, bleibt unklar, zumal sie eingesteht, dass die von der Vorinstanz auf der Basis der genannten Ordnung ermittelten Bausummen im Bereich der von ihr errechneten Werte liegen. Die Vorinstanz hat im Rahmen der Vernehmlassung ausserdem genau aufgezeigt, welche Aufwendungen nicht zu den Baukosten zu zählen sind. Auf das Vorbringen der Beschwerdeführerin ist deshalb nicht weiter einzugehen.

3.4.1.2 Bezüglich des *Stundenaufwandes* kritisierte sie, dass ihre eigenen Nachberechnungen zu abweichenden Ergebnissen geführt hätten.

Die Vorinstanz hat aus diesem Grund den jeweiligen Stundenaufwand neu ermittelt und ihre Berechnungsfehler korrigiert. In diesem Punkt hat sie denn auch eine Gutheissung der Beschwerde im Umfang von Fr. 6'532.– beantragt (vgl. Bst. D, vgl. auch E. 3.2).

In diesem Zusammenhang bringt die Beschwerdeführerin zudem vor, dass A._____ bereits seit 51 Jahren als Architekt tätig und auf Wohnungsbau spezialisiert sei. Entsprechend seien die Arbeitsabläufe eingespielt, was sich insgesamt mindernd auf den Stundenaufwand auswirke. Reduzierend auf den Stundenaufwand müsse sich auch der Umstand niederschlagen, dass sich die zu bebauenden Grundstücke in Fussdistanz vom Büro der Beschwerdeführerin befänden und demnach quasi eine Bauführung "vom Fenster aus" möglich gewesen sei. Die Vorinstanz bringt hierzu vor, diese Punkte seien berücksichtigt worden. Unter dem Titel "allfällige Differenzen" seien im Rahmen der Baukostenberechnung Fr. 100'000.– (für das Projekt …) bzw. je Fr. 50'000.– (für die anderen

beiden Projekte) abgezogen worden. Dieses Vorgehen der ESTV hält einer zurückhaltenden Prüfung durch das Bundesverwaltungsgericht jedenfalls stand (vgl. E. 2.2.3).

3.4.1.3 Gegen den von der Vorinstanz gemäss den Empfehlungen der KBOB (act. 8, welche sich betreffend die Umschreibung der Leistungen auf die Kategorisierung gemäss der SIA Ordnung 102 stützt; vgl. E. 3.2) zu Grunde gelegten *Stundenansatz* bringt die Beschwerdeführerin grundsätzlich keine Einwände vor. Bei ihrer Bemerkung, bei den Empfehlungen der KBOB handle es sich um "Maximalstundenansätze", die "jederzeit unterschritten" werden könnten, handelt es sich um einen allgemeinen, nicht weiter substantiierten Hinweis, aus dem nicht ersichtlich ist, was die Beschwerdeführerin für den vorliegenden Fall konkret bzw. zahlenmässig ableiten will. Ausserdem hat die Vorinstanz in ihrer Vernehmlassung ausführlich dargelegt, wie sie den Stundenansatz ermittelt hat, und dass sie dabei durchaus den für die Kategorie der Beschwerdeführerin empfohlenen, höchstmöglichen Stundenansatz – wie von der Beschwerdeführerin verlangt – unterschritten hat.

Weiter kritisiert die Beschwerdeführerin, dass die gemäss der SIA-Ordnung errechneten Honorare prozentual betrachtet jeweils teilweise deutlich mehr als 15% der Bausumme ausmachen würden. Somit lägen die nach SIA berechneten Honorare sogar über dem Erfahrungswert der ESTV. Was die Beschwerdeführerin daraus allerdings rechnerisch zu ihren Gunsten ableiten will, bleibt auch hier unklar. Gemäss den Berechnungen der Beschwerdeführerin betragen die von der ESTV ermittelten Honorare – in Prozenten umgerechnet – 18.09%, 20.79% und 19.17% der Bausumme. Damit wird der Erfahrungswert der ESTV jeweils um 3.09%, 5.79% und 4.17% überschritten. Festzuhalten ist, dass es sich bei den Erfahrungswerten, auf die die ESTV im Rahmen von Ermessenseinschätzungen zurückgreift, in der Regel um Durchschnittswerte handelt. Dabei ist die ESTV aber nicht verpflichtet, auf diesen Durchschnittswert abzustellen. Sie kann und – wo es die individuellen Verhältnisse gebieten – sie soll in Ausübung ihres Ermessens im konkreten Einzelfall diesen Durchschnittswert sowohl unter- als auch überschreiten. Inwiefern die vorliegenden Abweichungen vom Durchschnittswert von 15% derart erheblich sein sollen, dass geradezu von einer Verletzung von Bundesrecht bzw. von einem Ermessensfehler gesprochen werden könnte, hat die Beschwerdeführerin – wozu sie verpflichtet wäre (vgl. E. 2.2.3) – allerdings weder nachgewiesen, noch mit plausiblen Argumenten unterlegt. Jedenfalls gelingt es der Beschwerdeführerin damit nicht – und darauf zielt das

Vorbingen wohl ab –, die Geeignetheit und die Bundesrechtmässigkeit der von der Vorinstanz angewandten Methode (Berechnung nach der SIA Ordnung 102) in Zweifel zu ziehen.

3.4.2
3.4.2.1 Weiter wendet die Beschwerdeführerin ein, bei den Berechnungen durch die ESTV sei unberücksichtigt geblieben, dass diese Projekte während einer "Durststrecke" der Beschwerdeführerin realisiert worden seien. In einer solchen Situation würde – auch unabhängigen Dritten gegenüber – "auch mal zu günstigeren Preisen Leistungen erbracht".

Die Beschwerdeführerin hat aber im Rahmen ihrer Beweispflicht (vgl. E. 2.3.3) auch hier weder belegt, dass sie sich im strittigen Zeitraum geschäftlich in einer schwierigen finanziellen Situation befunden hat, noch, dass sie auch unabhängigen Dritten "günstigere" Angebote gemacht hat, m.a.W. zu Preisen offeriert hat, die unterhalb des Marktwertes lagen. Auf dieses Vorbringen braucht bereits deshalb nicht weiter eingegangen zu werden.

3.4.2.2 Die Beschwerdeführerin bringt zudem vor, sie sei auf den Wohnungsbau spezialisiert. Es sei fraglich, ob die von der ESTV herangezogenen Honorierungsempfehlungen der KBOB auch Objekte des Wohnungsbaus betreffen oder ob diese nicht vorab Amtsbauten oder geschäftlich genutzte Immobilien erfassen würden.

Mit der Vorinstanz ist dem entgegen zu halten, dass die Honorierungsempfehlungen für Wohn- wie auch für Geschäftsbauten gelten. Spezifische Kriterien für Industriebauten sind nicht vorgesehen.

3.4.2.3 Schliesslich wirft die Beschwerdeführerin der ESTV vor, diese habe ignoriert, dass namhafte Teile des Projekts … durch Dritte ausgeführt worden seien.

Dieser Vorwurf der Beschwerdeführerin geht ebenfalls fehl. Die Vorinstanz hat die Drittleistungen sowohl bei der Berechnung der Baukosten als auch bei der Berechnung des Architekturhonorars in Abzug gebracht (vgl. Ziff. 2.3 der Vernehmlassung).

3.4.3 Insgesamt ist es der Beschwerdeführerin nicht gelungen, nachzuweisen, dass die Berechnung des Entgelts für ihre Architekturdienstleistungen nach den Empfehlungen der KBOB bzw. der Ordnung SIA 102 in ihrem Fall zu einem bundesrechtswidrigen Ergebnis führt.

Dass – wie die Beschwerdeführerin vorbringt – vermehrt Pauschalen vereinbart, und dass diese Pauschalen bei 5%-10% der Bausumme liegen würden, sind beides unbelegt gebliebene Behauptungen. Daran ändert nichts dass die KBOB – worauf die Beschwerdeführerin hinweist – empfiehlt, Verträge abzuschliessen, bei denen das "Honorar pauschal bestimmt" wird (vgl. act. 8, Ziffer 3). Diese Empfehlung steht nämlich unter der Bedingung, dass dies überhaupt möglich ist (ebd., vgl. den Wortlaut "nach Möglichkeit"). Insbesondere für Aufträge, deren Zeitaufwand im Voraus nicht oder nur schwer abschätzbar ist, empfiehlt der SIA vielmehr eine Honorierung nach dem effektiven Zeitaufwand (vgl. Art. 5.2.2 Ordnung SIA 102). Abgesehen davon ist nicht einzusehen, inwiefern das Vereinbaren von Pauschalen grundsätzlich dazu führen soll, dass sich eine "effektive Berechnung" als unzulässig und sachwidrig herausstellt. Und schliesslich zählt die Beschwerdeführerin selbst noch in ihrer Einsprache die Berechnung des Honorars "nach Zeitaufwand" zu den heute üblichen Berechnungsmethoden (vgl. Einsprache Ziff. 3.2).

3.5 Die Beschwerde ist in diesem Punkt mit Bezug auf die Berechnung des Stundenaufwandes (vgl. E. 3.4.1.2) im Umfang von Fr. 6'532.– gutzuheissen (Antrag der ESTV in der Vernehmlassung), im Übrigen jedoch abzuweisen.

4.

4.1 Die Beschwerdeführerin kritisiert schliesslich die "Weiterverrechnung der Infrastrukturkosten" (vgl. Ziff. 1.2 der EM). Zwar möge es zutreffen, dass eine Nachbelastung zu erfolgen habe, wenn die Infrastruktur der steuerpflichtigen Person für private Zwecke der Anteilsinhaber genutzt würde. Demgegenüber müsse es aber auch zulässig sein, dass der Anteilsinhaber, der seine private Infrastruktur für Zwecke nutze, die die unternehmerische Tätigkeit der Gesellschaft beträfen, entsprechend Rechnung stellen könne. Ansonsten entstünde nämlich eine "Schattensteuerbelastung", welche nicht sachgerecht sei, weil es immer um "unternehmerische Zwecke" ginge. Durch eine pragmatischere Handhabung der rechtlichen Vorgaben könne dies verhindert werden.

4.2 Es ist unbestritten, dass A._____ und B._____ für die Verwaltung der von ihnen im Privatvermögen gehaltenen Liegenschaften die Infrastruktur der Beschwerdeführerin benutzt haben. Zwischen der Beschwerdeführerin und A._____ bzw. B._____ besteht je ein Leistungsaustausch, auch wenn hierfür kein Entgelt geleistet worden ist, denn nach den Umständen ist erwartbar, dass eine derartige Leistung – wäre sie un-

abhängigen Dritten gegenüber erbracht worden – eine Gegenleistung auslöst (vgl. E. 2.2.2). Bei einer solchen Verwendung der Infrastruktur durch nahestehende Dritte (vgl. oben E. 3.1) gilt mehrwertsteuerlich als Entgelt der Preis, der unter unabhängigen Dritten vereinbart würde (vgl. E. 2.3.2). In Absprache mit der Beschwerdeführerin hat die Vorinstanz als Entgelt einen Pauschalbetrag von jährlich Fr. 10'000.– festgelegt. Es ist davon auszugehen, dass sich dieser einvernehmlich festgelegte Betrag an den marktüblichen Verhältnissen orientierte. Das Bundesverwaltungsgericht hat jedenfalls keine Anhaltspunkte dafür, dass dieses Entgelt nicht dem Drittpreis entspricht. Die Beschwerdeführerin bestreitet denn auch zu Recht weder das Vorliegen eines Leistungsaustausches noch die Höhe des Entgelts. Vielmehr kritisiert sie die ihres Erachtens dadurch entstehende "Schattensteuerbelastung". Sie hat aber weder nachgewiesen, dass die von ihr behauptete Konstellation (vgl. E. 4.1) überhaupt vorliegt, noch hat sie entsprechende Rechnungen oder Belege eingereicht. Vielmehr erschöpfen sich ihre Ausführungen in einer diesbezüglichen allgemeinen Kritik am System der Mehrwertsteuer. Es ist aber nicht Aufgabe des Bundesverwaltungsgerichts, abstrakte Rechtsfragen zu beantworten. Auf das unsubstantiiert gebliebene Rechtsbegehren der Beschwerdeführerin ist deshalb nicht weiter einzugehen.

4.3 Die Beschwerde ist in diesem Punkt folglich abzuweisen.

5.

Ausgangsgemäss ist die Beschwerde teilweise gutzuheissen (nämlich im Umfang von Fr. 6'532.– betreffend Ziffer 1.1 der EM), im Übrigen jedoch abzuweisen. Die Verfahrenskosten werden auf Fr. 3'600.– festgelegt (Art. 63 Abs. 1 VwVG; Art. 4 des Reglements vom 21. Februar 2008 über die Kosten und Entschädigungen vor dem Bundesverwaltungsgericht [VGKE, SR 173.320.2]). Nach Art. 63 Abs. 1 VwVG werden die Verfahrenskosten in der Regel der unterliegenden Partei auferlegt. Das für die Kostenverlegung massgebliche Ausmass des Unterliegens hängt vorab von den im Einzelfall in der Beschwerde gestellten Rechtsbegehren ab, wobei auf das materiell wirklich Gewollte abzustellen ist (ANDRÉ MOSER/MICHAEL BEUSCH/LORENZ KNEUBÜHLER, Prozessieren vor Bundesverwaltungsgericht, Basel 2008, Rz. 4.43). Die Beschwerdeführerin obsiegt im Umfang von Fr. 6'532.– und unterliegt im Umfang von Fr. 53'239.– (vgl. Ziffer 1 und 5 der EM), also ungefähr im Verhältnis $^1/_8$ zu $^7/_8$. Beim vorliegenden Verfahrensausgang sind die Verfahrenskosten folglich im Umfang von $^7/_8$, ausmachend Fr. 3'200.– (gerundet), der Beschwerdeführerin aufzuerlegen. Sie werden mit dem von ihr in der Höhe

von Fr. 3'600.– geleisteten Kostenvorschuss verrechnet. Der Überschuss von Fr. 400.– wird der Beschwerdeführerin nach Rechtskraft dieses Urteils zurückerstattet. Der ESTV als Vorinstanz können keine Verfahrenskosten auferlegt werden (Art. 63 Abs. 2 VwVG). Der Beschwerdeführerin ist eine Parteientschädigung in der Höhe von Fr. 600.– zuzusprechen (vgl. Art. 8 und 9 VGKE e contrario).

(Dispositiv nächste Seite)

Demnach erkennt das Bundesverwaltungsgericht:

1.
Die Beschwerde wird im Umfang von Fr. 6'532.– gutgeheissen, im Übrigen jedoch abgewiesen.

2.
Die Verfahrenskosten von Fr. 3'600.– werden der Beschwerdeführerin im Umfang von Fr. 3'200.– auferlegt. Sie werden mit dem in der Höhe von Fr. 3'600.– geleisteten Kostenvorschuss verrechnet. Der Überschuss von Fr. 400.– wird der Beschwerdeführerin nach Rechtskraft dieses Urteils zurückerstattet.

3.
Die ESTV wird verpflichtet, der Beschwerdeführerin eine Parteientschädigung in der Höhe von Fr. 600.– auszurichten.

4.
Dieses Urteil geht an:

– die Beschwerdeführerin (Gerichtsurkunde)
– die Vorinstanz (Ref-Nr. …; Gerichtsurkunde)

Der vorsitzende Richter:	Die Gerichtsschreiberin:
Daniel Riedo	Iris Widmer

Rechtsmittelbelehrung:

Gegen diesen Entscheid kann innert 30 Tagen nach Eröffnung beim Bundesgericht, 1000 Lausanne 14, Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten geführt werden (Art. 82 ff., 90 ff. und 100 des Bundesgerichtsgesetzes vom 17. Juni 2005 [BGG, SR 173.110]). Die Rechtsschrift ist in einer Amtssprache abzufassen und hat die Begehren, deren Begründung mit Angabe der Beweismittel und die Unterschrift zu enthalten. Der angefochtene Entscheid und die Beweismittel sind, soweit sie der Beschwerdeführer in Händen hat, beizulegen (Art. 42 BGG).

Versand: