



## **Urteil vom 14. November 2022**

---

Besetzung

Richter Keita Mutombo (Vorsitz),  
Richterin Iris Widmer, Richterin Annie Rochat Pauchard,  
Gerichtsschreiberin Susanne Raas.

---

Parteien

**X. \_\_\_\_\_ AG, ...**,  
vertreten durch  
Patrick Loosli, LL.M., und  
Pierre Scheuner, Fürsprecher, ...,  
Beschwerdeführerin,

gegen

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

---

Gegenstand

Mehrwertsteuer (2012 - 2016); Steuerumgehung.

**Sachverhalt:****A.**

**A.a** Die X. \_\_\_\_\_ AG (nachfolgend: Steuerpflichtige) wurde per 1. Juli 2002 ins Register der mehrwertsteuerpflichtigen Personen bei der Eidgenössischen Steuerverwaltung (ESTV) eingetragen. Ursprünglich bezweckte sie in erster Linie den Getränkehandel. Nachdem im Jahr 2006 [Geschäfte im Zusammenhang mit Luftfahrzeugen] dem Gesellschaftszweck hinzugefügt worden war, wurde dieser im Dezember 2011 mit der Investition in Kunstwerke sowie den Handel damit ergänzt.

**A.b** Mitglied des Verwaltungsrates mit Einzelunterschrift war in der hier relevanten Zeitperiode (dazu Bst. C.a) zuerst A. \_\_\_\_\_ und dann B. \_\_\_\_\_. Als an der Steuerpflichtigen wirtschaftlich Berechtigter wird C. \_\_\_\_\_ (nachfolgend auch nur als der wirtschaftlich Berechtigte bezeichnet) genannt, der ausserhalb dieses Zeitraums teilweise in der Geschäftsleitung der Steuerpflichtigen tätig war.

**A.c** Die Steuerpflichtige hat ihren Sitz in der Schweiz ([...]), verfügt hier aber weder über eine Produktionsstätte noch Personal. Der Getränkehandel findet vom Ausland ins Ausland statt.

**B.**

**B.a** Nachdem der Kunsthandel dem Gesellschaftszweck hinzugefügt worden war (Bst. A.a) gewährte der wirtschaftlich Berechtigte der Steuerpflichtigen mit Darlehensvertrag vom 12. Dezember 2011 ein Darlehen über EUR 8 Mio. Ebenfalls im Dezember 2011 erwarb die Steuerpflichtige die ersten Kunstwerke anlässlich einer Auktion in Deutschland. Es folgten weitere Einkäufe an Auktionen. Das vom wirtschaftlich Berechtigten gewährte Darlehen wurde im Verlauf der Jahre erhöht.

**B.b** Der erste Verkauf eines Kunstwerks erfolgte im Jahr 2017, also nach der hier eigentlich relevanten Zeitperiode, welche die Jahre 2012 bis 2016 betrifft (dazu Bst. C.a).

**B.c** Die Kunstwerke wurden zunächst beim Auktionshaus in Deutschland verwahrt, bis die Steuerpflichtige bei der D. \_\_\_\_\_ AG in [Ort 1 in der Schweiz] per 1. Oktober 2012, 1. November 2013 und 17. Dezember 2013 Lagerräume mietete, wo zumindest viele der gekauften Werke gelagert wurden. Diese Mietverträge kündigte die Steuerpflichtige per 31. Januar 2017. Im Jahr 2015 hatte sie in [Ort 2 in der Schweiz] eine Liegenschaft

erworben, welche sie zu einem Kunstraum umbauen liess. Dort wurden die Kunstwerke ab dem Jahr 2017 untergebracht.

**C.**

**C.a** Am 30. Oktober 2017 kündigte die ESTV bei der Steuerpflichtigen eine Kontrolle betreffend die Steuerperioden 2012 bis 2016 an. Die Kontrolle fand am 31. Januar und 1. Februar 2018 statt und resultierte in der Einschätzungsmitteilung (EM) Nr. [...] vom 2. August 2018. Die ESTV erkannte nur den Getränkehandel als unternehmerische Tätigkeit an, nicht aber insbesondere den Kunsthandel. Folglich rechnete sie die von der Steuerpflichtigen geltend gemachten Vorsteuern (nämlich insbesondere die Einfuhrsteuer) auf den Kunstwerken wieder auf. Insgesamt forderte die ESTV Fr. 1'227'288.-- von der Steuerpflichtigen nach bzw. zurück.

**C.b** Am 20. August 2018 bestritt die Steuerpflichtige die EM Nr. [...], bezahlte jedoch per 22. August 2018 die Forderung von Fr. 1'227'288.-- unter Vorbehalt.

**C.c** Knapp ein Jahr später, am 12. August 2019, forderte die ESTV von der Steuerpflichtigen zusätzliche Unterlagen und Informationen ein, welche die Steuerpflichtige mit Schreiben vom 31. Oktober 2019 einreichte.

**C.d** Mit Verfügung vom 30. Juni 2020 bestätigte die ESTV die Nachforderung gemäss EM Nr. [...].

**C.e** Diese Verfügung focht die Steuerpflichtige mit Einsprache vom 1. September 2020 an.

**C.f** Daraufhin erliess die ESTV am 23. August 2021 einen Einspracheentscheid, mit welchem sie die Einsprache abwies und die Nachforderung gemäss EM Nr. [...] bestätigte. Sie hielt insbesondere dafür, beim Kunsthandel der Steuerpflichtigen handle es sich nicht um eine unternehmerische Tätigkeit. Vielmehr handle die Steuerpflichtige im Interesse des wirtschaftlich Berechtigten. So seien zwar zahlreiche Kunstwerke während der geprüften Steuerperioden gekauft, aber keines verkauft worden. Auch danach sei es nur vereinzelt zu Verkäufen gekommen. Die Kunstwerke seien vom wirtschaftlich Berechtigten ausgewählt und mit dem von diesem der Steuerpflichtigen gewährten Darlehen finanziert worden. Im gewählten Vorgehen sei eine Steuerumgehung zu sehen. Die von der Steuerpflichtigen im Zusammenhang mit dem Kunsthandel geltend gemachten Vorsteuern seien daher von dieser zurückzuerstatten.

**D.**

Gegen diesen Einspracheentscheid erhob die Steuerpflichtige (nachfolgend: Beschwerdeführerin) am 23. September 2021 Beschwerde ans Bundesverwaltungsgericht. Sie beantragt, den Einspracheentscheid infolge Eintritt der Festsetzungsverjährung aufzuheben, eventualiter diesen aufzuheben und die Steuernachforderung für die Steuerperioden 2012 bis 2016 um Fr. 1'224'245.20 auf Fr. 3'042.80 zu reduzieren – unter Kosten- und Entschädigungsfolge zulasten der ESTV. Ihren Hauptantrag begründet sie insbesondere damit, dass es sich bei der Einschätzungsmitteilung nicht um ein die Verjährung unterbrechendes Schreiben handle. In Bezug auf den Eventualantrag erklärt sie, seit dem Jahr 2017 Kunstwerke verkauft zu haben. Es gebe keine Frist, innert welcher Entgelte aus Leistungen erzielt werden müssten, damit eine unternehmerische Tätigkeit vorliege. Sie (die Beschwerdeführerin) habe den Bereich «Kunsthandel» erst aufbauen müssen. Ihr Ziel seien nicht möglichst viele Verkäufe, sondern die Wertsteigerung der Kunstobjekte, die dann verkauft würden. Die Kunstwerke seien nicht für den wirtschaftlich Berechtigten gehalten worden, weshalb keine Steuerumgehung vorliege.

**E.**

In ihrer Vernehmlassung vom 15. November 2021 beantragt die ESTV (nachfolgend auch: Vorinstanz), es sei festzustellen, dass der Einspracheentscheid vom 23. August 2021 im Umfang von Fr. 3'042.80 in Rechtskraft erwachsen sei. Im Übrigen sei die Beschwerde kostenpflichtig abzuweisen. Sie äussert sich ausführlich zur Frage der Verjährung und verweist im Übrigen auf ihren Einspracheentscheid.

*Auf die weiteren Vorbringen der Verfahrensbeteiligten und die Akten wird – soweit dies für den Entscheid wesentlich ist – in den folgenden Erwägungen eingegangen.*

**Das Bundesverwaltungsgericht zieht in Erwägung:****1.**

**1.1** Das Verfahren vor dem Bundesverwaltungsgericht richtet sich nach dem Verwaltungsverfahrensgesetz vom 20. Dezember 1968 (VwVG, SR 172.021), soweit das Verwaltungsgerichtsgesetz vom 17. Juni 2005 (VGG, SR 173.32) nichts anderes bestimmt (Art. 37 VGG). Gemäss Art. 31 VGG beurteilt das Bundesverwaltungsgericht Beschwerden gegen Verfügungen nach Art. 5 VwVG, sofern in sachlicher Hinsicht keine Ausnahme nach

Art. 32 VGG vorliegt und es sich bei der Vorinstanz um eine Behörde im Sinn von Art. 33 VGG handelt. Diese Voraussetzungen sind vorliegend erfüllt. Das Bundesverwaltungsgericht ist zur Behandlung von Beschwerden gegen Einspracheentscheide der ESTV auf dem Gebiet der Mehrwertsteuern sachlich und funktionell zuständig (vgl. Art. 83 des Mehrwertsteuergesetzes vom 12. Juni 2009 [MWSTG, SR 641.20]). Die Beschwerdeführerin ist zur Beschwerdeführung berechtigt (Art. 48 Abs. 1 VwVG) und hat die Beschwerde rechtzeitig und formgerecht eingereicht (Art. 50 Abs. 1 und Art. 52 Abs. 1 VwVG). Auf die Beschwerde ist einzutreten.

**1.2** Das Bundesverwaltungsgericht kann den angefochtenen Entscheid grundsätzlich in vollem Umfang überprüfen. Die Beschwerdeführerin kann neben der Verletzung von Bundesrecht und der unrichtigen oder unvollständigen Feststellung des rechtserheblichen Sachverhalts auch die Unangemessenheit rügen (Art. 49 Bst. a-c VwVG). Im Beschwerdeverfahren gilt der Grundsatz der Rechtsanwendung von Amtes wegen. Das Bundesverwaltungsgericht ist demzufolge verpflichtet, auf den – unter Mitwirkung der Verfahrensbeteiligten – festgestellten Sachverhalt die richtige Rechtsnorm, das heisst jenen Rechtssatz anzuwenden, den es als den zutreffenden erachtet, und ihm jene Auslegung zu geben, von der es überzeugt ist (BGE 119 V 347 E. 1a). Aus der Rechtsanwendung von Amtes wegen folgt, dass das Bundesverwaltungsgericht als Beschwerdeinstanz nicht an die rechtliche Begründung der Begehren gebunden ist (Art. 62 Abs. 4 VwVG) und eine Beschwerde auch aus anderen als den geltend gemachten Gründen gutheissen oder den angefochtenen Entscheid im Ergebnis mit einer von der Vorinstanz abweichenden Begründung bestätigen kann (sog. Motivsubstitution; BGE 142 III 239 E. 3.1, 140 II 353 E. 3.1; vgl. Urteile des BGer 2C\_737/2018 vom 20. Juni 2019 [in BGE 145 II 201 nicht publizierte] E. 2.1, 2C\_1035/2013 vom 5. Juni 2015 [in BGE 141 II 326 nicht publizierte] E. 1.5; BVGE 2009/61 E. 6.1; Urteil des BVGer A-3061/2018 vom 4. Juni 2019 [in BVGE 2019 III/1 nicht publizierte] E. 2.2; zum Ganzen: BVGE 2007/41 E. 2; ANDRÉ MOSER/MICHAEL BEUSCH/LORENZ KNEUBÜHLER/MARTIN KAYSER, Prozessieren vor dem Bundesverwaltungsgericht, 3. Aufl. 2022, Rz. 1.54; PIERRE MOOR/ETIENNE POLTIER, Droit administratif, Bd. II, 3. Aufl. 2011, Ziff. 2.2.6.5, S. 300 f.).

### **1.3**

**1.3.1** Die für die Entscheidungsfindung (Rechtsanwendung) vorzunehmende Tatsachenfeststellung setzt voraus, dass die Sachlage korrekt und vollständig ermittelt wurde. Das Verwaltungsverfahren und die Verwaltungspflege werden deshalb grundsätzlich von der Untersuchungsmaxime

beherrscht (Art. 12 VwVG; Art. 81 Abs. 1 MWSTG, wonach im Mehrwertsteuerverfahren Art. 2 Abs. 1 VwVG, der u.a. die Anwendung von Art. 12 VwVG im Steuerverfahren ausschliesst, nicht gilt). Demnach muss die entscheidende Behörde den Sachverhalt von sich aus abklären. Sie trägt die Beweisführungslast (sog. subjektive oder formelle Beweislast). Der Untersuchungsgrundsatz wird im Mehrwertsteuerverfahren indes dadurch relativiert, dass der steuerpflichtigen Person Mitwirkungspflichten auferlegt werden (Art. 13 VwVG i.V.m. Art. 81 Abs. 1 MWSTG). Dazu zählt namentlich das spezialgesetzlich statuierte (modifizierte) Selbstveranlagungsprinzip (vgl. Art. 66 Abs. 1 und 3, Art. 68 Abs. 1, Art. 71 Abs. 1 und Art. 72 MWSTG; BGE 140 II 202 E. 5.4; Urteile des BGer 2C\_998/2021 vom 12. Mai 2022 E. 7.1, 2C\_443/2020 vom 8. Oktober 2020 E. 3.2.3; Urteile des BVerger A-4282/2021 vom 24. August 2022 E. 1.6.2 f. und 2.1.1, A-4569/2020 vom 4. Juli 2022 E. 1.3.1, A-3574/2013 vom 18. November 2014 E. 6.5).

**1.3.2** Im Verfahren vor dem Bundesverwaltungsgericht gilt der Grundsatz der freien Beweiswürdigung (vgl. BGE 130 II 482 E. 3.2). Die Beweiswürdigung endet mit dem richterlichen Entscheid darüber, ob eine rechtserhebliche Tatsache als erwiesen zu gelten hat oder nicht. Der Beweis ist geleistet, wenn das Gericht gestützt auf die freie Beweiswürdigung zur Überzeugung gelangt ist, dass sich der rechtserhebliche Sachumstand verwirklicht hat. Gelangt das Gericht nicht zu diesem Ergebnis, kommen die Beweislastregeln zur Anwendung. Dabei ist – in analoger Anwendung von Art. 8 des Schweizerischen Zivilgesetzbuches vom 10. Dezember 1907 (ZGB, SR 210) – im Fall der Beweislosigkeit zuungunsten jener Partei zu urteilen, welche die Beweislast trägt. Im Steuerrecht gilt, dass die Steuerbehörde die Beweislast für die steuerbegründenden und -erhöhenden Tatsachen trägt, während die steuerpflichtige Person für die steueraufhebenden und -mindernden Tatsachen beweisbelastet ist (BGE 146 II 6 E. 4.2, 140 II 248 E. 3.5; Urteile des BVerger A-4569/2020 vom 4. Juli 2022 E. 1.3.2, A-5842/2020 vom 31. März 2021 E. 2.3).

**1.3.3** Gemäss Art. 33 Abs. 1 VwVG i.V.m. Art. 81 Abs. 1 MWSTG nimmt die Behörde die ihr angebotenen Beweise ab, wenn diese für den Entscheid erheblich und zur Abklärung des Sachverhalts tauglich erscheinen. Die urteilende Behörde kann ohne Verletzung des verfassungsrechtlichen Anspruchs auf rechtliches Gehör (Art. 29 Abs. 2 der Bundesverfassung der Schweizerischen Eidgenossenschaft vom 18. April 1999 [BV, SR 101]; Art. 29 VwVG) von einem beantragten Beweismittel dann absehen, wenn der Sachverhalt, den eine Partei beweisen will, nicht rechtserheblich ist,

wenn bereits Feststehendes bewiesen werden soll, wenn zum Voraus gewiss ist, dass der angebotene Beweis keine wesentlichen Erkenntnisse zu vermitteln vermag oder wenn die verfügende Behörde den Sachverhalt auf Grund eigener Sachkunde ausreichend würdigen kann (sog. antizipierte Beweiswürdigung; vgl. BGE 145 I 167 E. 4.1, 131 I 153 E. 3, 122 V 157 E. 1d; Urteile des BVGer A-4569/2020 vom 4. Juli 2022 E. 1.3.4, A-5842/2020 vom 31. März 2021 E. 2.3; ALFRED KÖLZ/ISABELLE HÄNER/MARTIN BERTSCHI, *Verwaltungsverfahren und Verwaltungsrechtspflege des Bundes*, 3. Aufl. 2013, Rz. 537).

**1.4** Die Vorinstanz beantragt in ihrer Vernehmlassung, zunächst die Feststellung, dass ihr Einspracheentscheid vom 23. August 2021 im Umfang von Fr. 3'042.80 in Rechtskraft erwachsen sei (Sachverhalt Bst. E).

Abgesehen davon, dass die Beschwerdeführerin im Hauptantrag den gesamten Einspracheentscheid angefochten hat, ist dieser Antrag der Vorinstanz ohnehin unzulässig: Die Rechtskraftbescheinigung ist die Bestätigung der Behörde, von welcher der Entscheid stammt, dass ihr Entscheid in Rechtskraft erwachsen ist; das Bundesverwaltungsgericht hat keine Rechtskraftbescheinigungen für Entscheide anderer Behörden auszustellen (Urteil des BVGer A-1909/2021 vom 31. August 2022 E. 1.2.3 m.H. u.a. auf das Urteil des BGer 2A.69/2003 vom 31. August 2004 E. 1.1). Auf den entsprechenden Antrag der Vorinstanz ist daher nicht einzutreten.

## **2.**

Die vorliegend zu beurteilende Sache betrifft die Steuerperioden 2012 bis 2016. Somit ist in casu das am 1. Januar 2010 in Kraft getretene MWSTG massgebend. Rechtsprechung, welche sich noch auf das alte Mehrwertsteuerrecht bezieht (Mehrwertsteuersteuergesetz vom 2. September 1999 [aMWSTG, AS 2002 1300]), wird zitiert, soweit sie auch für das neue Recht massgeblich ist.

**2.1** Der Bund erhebt eine allgemeine Verbrauchssteuer nach dem System der Nettoallphasensteuer (auch als Allphasensteuer mit Vorsteuerabzug bzw. Mehrwertsteuer bezeichnet [vgl. Art. 130 BV und Art. 1 Abs. 1 MWSTG]). Zweck ist die Besteuerung des nicht unternehmerischen Endverbrauchs im Inland (Art. 1 Abs. 1 zweiter Satz MWSTG). Die Steuer wird auf den im Inland von steuerpflichtigen Personen gegen Entgelt erbrachten Leistungen (Inlandsteuer), auf dem Bezug von Leistungen von Unternehmen mit Sitz im Ausland durch Empfänger und Empfängerinnen im Inland

(Bezugsteuer) und auf Einfuhren von Gegenständen (Einfuhrsteuer) erhoben (Art. 1 Abs. 2 MWSTG). Der so genannten Inlandsteuer unterliegen die im Inland durch steuerpflichtige Personen gegen Entgelt erbrachten Leistungen; sie sind steuerbar, soweit das MWSTG keine Ausnahme vorsieht (Steuerobjekt; Art. 18 Abs. 1 MWSTG). Die Einfuhrsteuer wird – sofern keine Ausnahme vorliegt – auf der Einfuhr von Gegenständen einschliesslich der darin enthaltenen Dienstleistungen erhoben (Art. 50 ff. MWSTG). Die Bezugsteuer ist vorliegend ohne Belang.

## **2.2**

**2.2.1** Nach Art. 10 Abs. 1 MWSTG (in der hier anwendbaren, bis zum 31. Dezember 2017 geltenden Fassung; AS 2009 5203; nachfolgend jeweils als aArt. 10 zitiert) ist steuerpflichtig, wer unabhängig von Rechtsform, Zweck und Gewinnabsicht ein Unternehmen betreibt und nicht nach aArt. 10 Abs. 2 MWSTG von der Steuerpflicht befreit ist. Ein Unternehmen in diesem Sinne betreibt, wer eine auf die nachhaltige Erzielung von Einnahmen aus Leistungen ausgerichtete berufliche oder gewerbliche Tätigkeit selbstständig ausübt und unter eigenem Namen nach aussen auftritt. Von der Steuerpflicht ist – unter anderem – befreit, wer im Inland innerhalb eines Jahres weniger als Fr. 100'000.-- Umsatz aus steuerbaren Leistungen erzielt (aArt. 10 Abs. 1 Bst. a MWSTG). Auf diese Befreiung von der Steuerpflicht kann verzichtet werden (Art. 11 Abs. 1 MWSTG).

**2.2.2** Die subjektive Mehrwertsteuerpflicht knüpft bei demjenigen an, der ein Unternehmen betreibt («wer» ein Unternehmen betreibt [aArt. 10 Abs. 1 MWSTG]; auch «Unternehmensträger» genannt). Steuerpflichtig wird somit nicht das Unternehmen, sondern der Unternehmensträger (IVO P. BAUMGARTNER/DIEGO CLAVADTSCHER/MARTIN KOCHER, Vom alten zum neuen Mehrwertsteuergesetz, 2010, § 3 N 7; ALOIS CAMENZIND/NIKLAUS HONAUER/KLAUS A. VALLENDER/MARCEL R. JUNG/SIMEON L. PROBST, Handbuch zum Mehrwertsteuergesetz, 3. Aufl. 2012, N 422 ff.).

**2.2.3** Für die Beurteilung der subjektiven Steuerpflicht eines Unternehmensträgers sind materiell-qualitative Elemente ([i] berufliche oder gewerbliche Tätigkeit, [ii] Ausrichtung auf eine nachhaltige Erzielung von Einnahmen aus Leistungen, [iii] Selbständigkeit, [iv] Auftritt nach aussen unter eigenem Namen) entscheidend. Ausschlaggebend ist einzig der Betrieb eines Unternehmens. Wer ein solches betreibt, ist steuerpflichtig (vgl. NIKLAUS HONAUER, Die subjektive Steuerpflicht, in: Der Schweizer Treuhänder [ST] 2010 S. 252 ff, 252 f.). Umgekehrt bedeutet diese Konzeption aber auch, dass Umsätze von nicht unternehmerisch tätigen Personen nicht von



der Inlandsteuer erfasst werden, selbst dann, wenn sie zu einem Verbrauch führen (Urteile des BVGer A-623/2021 vom 4. Februar 2022 E. 2.6, A-5017/2013 vom 15. Juli 2014 E. 2.6; REGINE SCHLUCKEBIER, in: Geiger/Schluckebier [Hrsg.], MWSTG Kommentar, 2. Aufl. 2019 [nachfolgend: MWSTG Kommentar], Art. 10 MWSTG N 3 und 11).

Das Gesetz sah in aArt. 10 Abs. 1 MWSTG explizit keine Verbindung zum schweizerischen Staatsgebiet vor. Ein solcher fand sich in dem bis 31. Dezember 2017 geltenden aArt. 8 Abs. 1 der Mehrwertsteuerverordnung vom 27. November 2009 (MWSTV, SR 641.201; Fassung gemäss AS 2009 6743). Ohnehin hat das Bundesgericht implizit festgehalten, dass gemäss teleologischer Auslegung eine genügende Verbindung bestehen muss (Urteil des BGer 2C\_321/2017 vom 23. Mai 2018 E. 5.2 m.H.a. Urteil des BGer 2C\_1002/2014 vom 28. Mai 2015 E. 3.2 und BGE 142 II 488 E. 2.3.2). Der auf den 1. Januar 2018 in Kraft getretene Art. 10 Abs. 1 Bst. b MWSTG statuiert nun wieder eine solche Verbindung.

**2.2.4** «Beruflich» oder «gewerblich» im Sinne des Mehrwertsteuerrechts ist jede Art von Tätigkeit, die Dritten gegenüber zur Erzielung von Einnahmen ausgeübt wird. Es sind möglichst umfassend sämtliche Tätigkeiten einzubeziehen, die zur Erbringung von Leistungen führen, welche geeignet sind, dem nicht unternehmerischen Endverbrauch zugeführt zu werden. Darunter fallen vor allem kommerzielle, industrielle und handwerkliche Tätigkeiten sowie Leistungen der freien Berufe (vgl. BAUMGARTNER/CLAVADETSCHER/KOCHER, a.a.O., § 3 N 20). Ein Unterschied zwischen den Begriffen «beruflich» und «gewerblich» besteht nicht und der Ausdruck «beruflich oder gewerblich» kann auch als Synonym für «unternehmerisch» verstanden werden (vgl. Urteile des BVGer A-623/2021 vom 4. Februar 2022 E. 2.6.1, A-601/2019 und A-606/2019 vom 19. Februar 2020 E. 2.1.2, A-4783/2015 vom 20. Februar 2017 E. 3.1.1; CAMENZIND et al., a.a.O., N 434; SCHLUCKEBIER, MWSTG Kommentar, Art. 10 MWSTG N 41 f.).

**2.2.5** Weiter muss die Tätigkeit des Unternehmensträgers auf die Erzielung von Einnahmen aus Leistungen ausgerichtet sein. Als Leistung gilt gemäss Art. 3 Bst. c MWSTG die Einräumung eines verbrauchsfähigen wirtschaftlichen Wertes an eine Drittperson in Erwartung eines Entgelts. Das Entgelt ist der Vermögenswert, den der Empfänger oder die Empfängerin oder an seiner oder ihrer Stelle eine Drittperson für den Erhalt der Leistung aufwendet (Art. 3 Bst. f MWSTG). Es muss mithin ein Leistungsverhältnis vorliegen (zu Letzterem: PIERRE-MARIE GLAUSER, Subventions, dons et sponsoring, in: Archiv für Schweizerisches Abgaberecht [ASA] 79 S. 1 ff., 6 f.).

Wenn ein Unternehmensträger Leistungen im mehrwertsteuerlichen Sinn erbringt bzw. zu erbringen beabsichtigt, liegt eine unternehmerische Tätigkeit vor, welche für die subjektive Steuerpflicht qualifiziert. Werden Einnahmen aus derartigen Leistungen erzielt, ist die Unternehmenseigenschaft grundsätzlich gegeben (vgl. SCHLUCKEBIER, MWSTG Kommentar, Art. 10 MWSTG N 49; siehe aber auch: Urteil des BGer 2C\_1002/2014 vom 28. Mai 2015 E. 7 und 9.2 betreffend von der Steuer ausgenommene Leistungen).

Eine Gewinnabsicht verlangt das Gesetz ausdrücklich nicht. Ebenso wenig muss die Einkommenserzielung die primäre Motivation der Tätigkeit sein. Entscheidend ist somit (nur) die Ausrichtung des Unternehmens auf die Erzielung von Einnahmen (vgl. CAMENZIND et al., a.a.O., N 465). Es genügt dabei bereits eine (teilweise) Kostenerstattung (vgl. so schon PETER SPINLER, Die subjektive Steuerpflicht im neuen schweizerischen Mehrwertsteuerrecht, in: ASA 63 S. 394 ff., 399).

**2.2.6** Damit überhaupt eine steuerbare Leistung vorliegt, muss sie im Austausch mit einem Entgelt erfolgen (sog. «Leistungsverhältnis»). Die Entgeltlichkeit stellt ein unabdingbares Tatbestandsmerkmal einer mehrwertsteuerlichen Leistung dar. Besteht zwischen Leistungserbringer und -empfänger kein solches Austauschverhältnis, ist die Aktivität mehrwertsteuerlich irrelevant. Die Annahme eines mehrwertsteuerlichen Leistungsverhältnisses setzt voraus, dass zwischen Leistung und Entgelt eine «innere wirtschaftliche Verknüpfung» gegeben ist (BGE 141 II 182 E. 3.3; Urteil des BVGer A-5784/2020 vom 31. Januar 2022 E. 4.3.2 und 8.1). Sodann hat die Beurteilung, ob ein Leistungsverhältnis besteht, in erster Linie nach wirtschaftlichen, tatsächlichen Kriterien zu erfolgen (sog. «wirtschaftliche Betrachtungsweise»; BVGE 2019 III/1 E. 3.1 f.; Urteile des BVGer A-4155/2021 vom 31. Mai 2022 E. 2.2.1, A-553/2021 vom 8. Februar 2022 E. 2.5, [zum aMWSTG:] A-3677/2016 vom 6. August 2018 E. 3.2.2 f.; vgl. SONJA BOSSART MEIER/DIEGO CLAVADETSCHER, in: Zweifel/Beusch/Glauser/Robinson [Hrsg.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer, 2015, Art. 18 N 14 ff. m.w.H.).

**2.2.7** Die Erzielung von Einnahmen muss zudem nachhaltig sein (aArt. 10 Abs. 1 Bst. a MWSTG). Der Begriff umfasst ein zeitliches und ein quantitatives Element. Zeitlich wird eine gewisse Dauerhaftigkeit verlangt, und quantitativ, dass die Tätigkeit ein bestimmtes Ausmass erreicht (BAUMGARTNER/CLAVADETSCHER/KOCHER, a.a.O., § 3 N 26). Für das Vorliegen ei-

ner nachhaltigen Leistungserbringung können praxisgemäss folgende Kriterien sprechen, wobei eine Würdigung der gesamten Umstände des Einzelfalles geboten ist: Ein mehrjähriges Engagement, planmässiges Vorgehen, eine auf Wiederholung angelegte Tätigkeit, die Ausführung von mehreren Umsätzen, die Vornahme mehrerer gleichartiger Handlungen unter Ausnutzung derselben Gelegenheit, die Intensität des Tätigwerdens, die Beteiligung am Markt, der Unterhalt eines Geschäftsbetriebs und die Art und Weise des Auftretens gegenüber Behörden (Urteile des BVGer A-623/2021 vom 4. Februar 2022 E. 2.6.2.2, A-4783/2015 vom 20. Februar 2017 E. 3.3.2, A-3251/2014 vom 19. Mai 2015 E. 6.3 ff. m.H.a. [zum aMWSTG] BGE 138 II 251 E. 2.4.3; CAMENZIND et al., a.a.O., N 459; SCHLUCKEBIER, MWSTG Kommentar, Art. 10 MWSTG N 56 und 58).

Festzuhalten ist in diesem Zusammenhang jedoch auch, dass zunächst die Absicht, solche nachhaltigen Einnahmen zu erzielen, genügt. Nicht erheblich ist, ob diese Absicht tatsächlich von Erfolg gekrönt wird. Die Unternehmenseigenschaft ist auch dann gegeben, wenn sich letztlich herausstellt, dass keine (genügenden) Einnahmen erzielt werden; auch der erfolglose Unternehmer ist zunächst ein Unternehmer (DIEGO CLAVADETSCHER, Die Stellung des Unternehmens im neuen Mehrwertsteuerrecht [nachfolgend: Stellung des Unternehmens], in: ST 2010 S. 240 ff., 241; BAUMGARTNER/CLAVADETSCHER/KOCHER, a.a.O., § 3 N 24). Ebenso geht eine Gesellschaft in ihrer Anfangsphase oder in Liquidation einer unternehmerischen Tätigkeit nach, auch wenn sich daraus keine Gewinne ergeben (Urteil des BVGer A-623/2021 vom 4. Februar 2022 E. 2.6.2.2; vgl. GLAUSER, a.a.O., S. 5).

**2.2.8** Die berufliche oder gewerbliche Tätigkeit muss selbständig ausgeübt werden, damit die Entgelte der Mehrwertsteuer unterliegen.

**2.2.8.1** Ob eine Tätigkeit in mehrwertsteuerlicher Hinsicht als selbständig oder unselbständig zu qualifizieren ist, bestimmt sich rechtsprechungsgemäss aufgrund einer umfassenden Würdigung sämtlicher einschlägiger Faktoren (Urteile des BGer 2C\_1001/2015 vom 5. Juli 2016 E. 3.3 f., 2C\_850/2014 und 2C\_854/2014 vom 10. Juni 2016 [in BGE 142 II 388 nicht, aber in der Revue de droit administratif et de droit fiscal {RDAF} 2016 II 615, 619 publizierte] E. 8.1.1). Dabei hat die Beurteilung der Tätigkeit in erster Linie nach wirtschaftlichen, tatsächlichen Kriterien zu erfolgen (sog. «wirtschaftliche Betrachtungsweise»). Die zivil- bzw. vertragsrechtliche Sicht ist nicht entscheidend, hat aber immerhin Indizwirkung (Urteile des BVGer A-5842/2020 vom 31. März 2021 E. 5.3.1, A-904/2017 vom

18. Dezember 2017 E. 3.2; vgl. auch Urteil des BVGer A-3156/2017 vom 30. Januar 2019 E. 2.2.1).

**2.2.8.2** Wichtige Indizien für die selbständige Ausübung einer Tätigkeit sind insbesondere das Handeln und Auftreten in eigenem Namen gegenüber Dritten (hierzu aber E. 2.2.11), das Tragen des unternehmerischen Risikos (Gewinn und Verlust), die Wahlfreiheit, eine Aufgabe anzunehmen oder nicht, und die Freiheit, die Erfüllung der Aufgaben selbständig organisieren zu können. Eine Rolle spielen können ferner die Beschäftigung von Personal, die Vornahme erheblicher Investitionen, eigene Geschäftsräumlichkeiten, verschiedene und wechselnde Auftraggeber sowie die betriebswirtschaftliche und arbeitsorganisatorische Unabhängigkeit (Urteile des BGer 2C\_1001/2015 vom 5. Juli 2016 E. 3.4, 2C\_850/2014 und 2C\_854/2014 vom 10. Juni 2016 [in BGE 142 II 388 nicht, aber in RDAF 2016 II 615, 619 publizierte] E. 8.1.1; Urteile des BVGer A-5842/2020 vom 31. März 2021 E. 5.3.2, A-904/2017 vom 18. Dezember 2017 E. 3.2; vgl. auch [zum aMWSTG:] BGE 138 II 251 E. 2.4.2).

Angesichts des Wesens der Mehrwertsteuer als allgemeine Verbrauchsteuer ist der Begriff der Selbständigkeit eher weit zu verstehen (Urteil des BVGer A-904/2017 vom 18. Dezember 2017 E. 3.2; vgl. auch DANIEL RIEDO, Vom Wesen der Mehrwertsteuer als allgemeine Verbrauchsteuer, 1999, S. 115). Im Übrigen kann auch die mehrwertsteuerliche von der direktsteuerlichen Betrachtungsweise abweichen (zum Ganzen: Urteil des BVGer A-1418/2018 vom 24. April 2019 E. 2.4; [zum aMWSTG:] BGE 138 II 251 E. 2.4.2).

**2.2.9** Was den bei der Beurteilung der subjektiven Steuerpflicht eines Unternehmensträgers massgebenden Auftritt unter eigenem Namen nach aussen betrifft, ist vorab darauf hinzuweisen, dass der Aussenauftritt auch ein Kriterium für die Zuordnung von Leistungen bildet (vgl. Art. 20 Abs. 1 und 2 MWSTG; s. dazu Urteile des BVGer A-4155/2021 vom 31. Mai 2022 E. 2.2.2, A-5842/2020 vom 31. März 2021 E. 5.3.4) und er auch der Abgrenzung zu reinen Innengesellschaften dient (vgl. Urteile des BVGer A-7032/2013 vom 20. Februar 2015 E. 4.1. und 5.2.1, A-5017/2013 vom 15. Juli 2014 E. 2.6.3; CAMENZIND et al., a.a.O., N 464).

Bei der Beurteilung, ob ein eigenständiger Aussenauftritt vorliegt, ist dabei auf die Gesamtheit der Umstände abzustellen (Urteil des BVGer

A-5196/2020 vom 6. August 2021 E. 2.2.4; BAUMGARTNER/CLAVADETSCHER/KOCHER, a.a.O., § 4 N 45; vgl. RALF IMSTEPF, Der mehrwertsteuerliche «Aussenauftritt», in: ASA 82 S. 451 ff., 463).

**2.2.10** Zu beachten ist in diesem Zusammenhang die Möglichkeit einer (direkten) Stellvertretung: Handelt nämlich eine Person im Namen und für Rechnung einer anderen Person, so gilt die Leistung als durch die vertretene Person getätigt, wenn die Vertreterin einerseits nachweisen kann, dass sie als Stellvertreterin gehandelt hat und sie die vertretene Person eindeutig identifizieren kann, und sie andererseits das Bestehen eines Stellvertretungsverhältnisses dem Leistungsempfänger oder der Leistungsempfängerin ausdrücklich bekannt gibt oder sich dieses aus den Umständen ergibt (Art. 20 Abs. 2 MWSTG).

**2.2.11** In Bezug auf den Kunsthandel ist zudem auf Folgendes hinzuweisen:

Bereits unter dem alten Recht bestand in Bezug auf Auktionen beim Kunst- und Antiquitätenhandel eine Sonderbestimmung, die dem Wunsch der Einlieferer nach erhöhter Diskretion Rechnung tragen sollte (BGE 138 II 251 E. 2.6; RALF IMSTEPF, Die Zuordnung von Leistungen gemäss Art. 20 des neuen MWSTG [nachfolgend: Zuordnung], in: ASA 78 S. 757 ff., 766 f.; JOELLE BECKER, La vente aux enchères d'objets d'art en droit privé suisse, 2009, N 229 ff. publiziert unter < <http://archive-ouverte.unige.ch/unige:16870> >, abgerufen am 10.10.2022); diese Regelung wurde im neuen Recht übernommen bzw. gar liberalisiert und auf alle Geschäftsbereiche ausgedehnt. Im Kunsthandel genügt es, wenn das Auktionshaus den Kaufinteressenten gegenüber bekannt gibt, dass es die Gegenstände in fremdem Namen und auf fremde Rechnung anbietet. Die Identität des Vertretenen, also des Veräusserers, gegenüber dem Ersteigerer muss nicht offengelegt werden, dem Vertreter aber bekannt sein (vgl. Art. 20 Abs. 2 MWSTG; IMSTEPF, Zuordnung, S. 769 ff.; s.a. MWST-Info 04 «Steuerobjekt», Ziff. 5.2.2).

**2.3** Im Rahmen ihrer unternehmerischen Tätigkeit kann die steuerpflichtige Person grundsätzlich die ihr in Rechnung gestellte Inlandsteuer, die von ihr deklarierte Bezugsteuer sowie die von ihr entrichtete oder zu entrichtende Einfuhrsteuer sowie die von ihr für die Einfuhr von Gegenständen deklarierte Steuer als sog. Vorsteuer abziehen (Art. 28 Abs. 1 MWSTG). Art. 30 Abs. 1 MWSTG regelt, in welchem Umfang ein steuerpflichtiger Unternehmer die Vorsteuern gemäss Art. 28 Abs. 1 MWSTG abziehen kann,

wenn die steuerpflichtige Person Gegenstände, Teile davon oder Dienstleistungen auch ausserhalb ihrer unternehmerischen Tätigkeit oder innerhalb ihrer unternehmerischen Tätigkeit sowohl für Leistungen, die zum Vorsteuerabzug berechtigen, als auch für Leistungen, die vom Vorsteuerabzug ausgeschlossen sind, verwendet. Denn weiterhin soll die Mehrwertsteuer von den Konsumenten getragen werden. Insofern soll auch ein Unternehmensträger insoweit die Mehrwertsteuer tragen, als er als Konsument der Leistungen auftritt. Dabei wird jedoch nicht jede Leistung einzeln betrachtet, sondern es stellt sich die Frage, ob neben dem unternehmerischen Bereich ein weiterer, nicht unternehmerischer Bereich besteht. Nur, wenn dies zu bejahen ist, ist zu prüfen, welche Vorsteuern welchem Bereich zuzuordnen sind, wobei dies – zumindest, wenn eine klare Zuteilung nicht möglich ist – proportional betrachtet wird (vgl. Art. 30 Abs. 1 MWSTG: «nach dem Verhältnis der Verwendung»; vgl. Urteil des BVerG A-623/2021 vom 4. Februar 2022 E. 2.8).

**2.3.1** Bei steuerpflichtigen Unternehmensträgern, die ausschliesslich unternehmerisch tätig sind, ist die subjektive Steuerpflicht umfassend. Sämtliche der Steuer unterliegenden Tätigkeiten sind von der subjektiven Steuerpflicht miterfasst (BAUMGARTNER/CLAVADETSCHER/KOCHER, a.a.O., § 3 N 49). In solchen Fällen gelten alle Vorsteuern als im Rahmen der unternehmerischen Tätigkeit angefallen und können gemäss Art. 28 ff. MWSTG abgezogen werden (CAMENZIND et al., a.a.O., N 1647 f.).

**2.3.2** Die Rechtsprechung hat die in der Lehre kontrovers diskutierte Frage, ob auch juristische Personen neben einem unternehmerischen über einen nicht unternehmerischen Bereich verfügen können, bejaht (Urteil des BVerG 2C\_781/2014 vom 19. April 2015 [in BGE 141 II 199 nicht publizierte] E. 6.2 mit Wiedergabe der Lehre; Urteile des BVerG A-623/2021 vom 4. Februar 2022 E. 2.8.2.2, A-5578/2017 vom 3. Mai 2018 E. 2.5.3; BEAT KÖNIG, Die unternehmerische Tätigkeit als Voraussetzung des Vorsteuerabzuges, 2016, S. 28 f., 40 und 54 f.; SCHLUCKEBIER, MWSTG Kommentar, Art. 10 MWSTG N 86; BEATRICE BLUM, MWSTG Kommentar, Art. 28 MWSTG N 4 f.; vgl. CLAVADETSCHER, Stellung des Unternehmens, S. 242; BAUMGARTNER/CLAVADETSCHER/KOCHER, a.a.O., § 7 N 46; CAMENZIND et al., a.a.O., N 1651 ff. insb. N 1658 ff.).

Eine Aufteilung in die beiden Bereiche bei sämtlichen Unternehmensträgern drängt sich schon aus dem Ziel der Besteuerung des nicht unternehmerischen Endverbrauchs auf (E. 2.1; vgl. Urteil des BVerG 2C\_781/2014 vom 19. April 2015 [in BGE 141 II 199 nicht publizierte] E. 6.2; Urteile des

BVGer A-623/2021 vom 4. Februar 2022 E. 2.8.2.2, A-1382/2015 vom 11. August 2015 E. 6.1; KÖNIG, a.a.O., S. 55 f.).

**2.3.3** Gemäss der bundesgerichtlichen Rechtsprechung zur unternehmerischen Tätigkeit ist das Vorhandensein eines nicht unternehmerischen Bereichs nicht leichthin anzunehmen. Demnach liegt bei gegebener Steuerpflicht von Gesetzes wegen ein unternehmerischer Bereich vor. Dieser stellt eine wirtschaftliche Einheit dar, welcher alle Aktivitäten zuzuordnen sind, die einen Zusammenhang mit der unternehmerischen Tätigkeit aufweisen. Darin einzuschliessen sind auch die vorsteuerbelasteten Investitionen und vorsteuerbelasteten Aufwände (BGE 142 II 488 E. 3.3.2 [vgl. zu diesem Urteil: KÖNIG, a.a.O., S. 76 ff.]; BAUMGARTNER/CLAVADETSCHER/KOCHER, a.a.O., § 7 N 45). Von einer eigenständigen nicht unternehmerischen Unternehmenseinheit darf mithin erst ausgegangen werden, wenn die Trennung ausreichend klar vollzogen werden kann, sei dies aufgrund einer nach aussen deutlich erkennbaren separaten Tätigkeit oder einer klaren Zweckbestimmung, die von jener der unternehmerischen Tätigkeit abweicht. Fehlt es daran, bleibt es nach dem Grundsatz der «Einheit des Unternehmens» bei einem einzigen, und zwar unternehmerischen Bereich (BGE 142 II 488 E. 3.3.3; Urteil des BVGer A-5578/2017 vom 3. Mai 2018 E. 2.5.4; BAUMGARTNER/CLAVADETSCHER/KOCHER, a.a.O., § 7 N 47).

## **2.4**

**2.4.1** Steuerpflichtige Personen können ihre wirtschaftlichen Verhältnisse grundsätzlich so gestalten, wie sie ihnen steuerlich am günstigsten erscheinen. Diese freie Gestaltungsmöglichkeit findet ihre Grenze in dem aus dem verfassungsrechtlichen Verbot des Rechtsmissbrauchs (Art. 2 Abs. 2 ZGB, vgl. auch Art. 5 Abs. 3 BV e contrario) abgeleiteten Institut der Steuerumgehung (vgl. BGE 138 II 239 E. 4.1; Urteil des BGer 2C\_487/2011 vom 13. Februar 2013 E. 2.7 f.; Urteile des BVGer A-1706/2021 vom 6. September 2022 E. 4.1, A-4326/2019 vom 22. Juni 2021 E. 2.8.1; MARKUS REICH, Steuerrecht, 3. Aufl. 2020, § 3 N 44, vgl. auch § 6 N 26).

**2.4.2** Nach der ständigen Rechtsprechung des Bundesgerichts in Bezug auf die direkten Steuern und die Verrechnungssteuer (statt vieler: BGE 147 II 338 E. 3.1, 142 II 399 E. 4.2, 93 I 722 E. 1; REICH, a.a.O., § 6 N 18 ff.), welche auch für die Mehrwertsteuer übernommen wurde (BGE 138 II 239 E. 4.1 f.; Urteil des BGer 2C\_119/2017 vom 5. Oktober 2018 E. 3.1; Urteile des BVGer A-1706/2021 vom 6. September 2022 E. 4.1 f., A-4326/2019 vom 22. Juni 2021 E. 2.8.2) wird eine Steuerumgehung angenommen, wenn:

- erstens eine von den Beteiligten gewählte Rechtsgestaltung als ungewöhnlich («insolite»), sachwidrig oder absonderlich, jedenfalls den wirtschaftlichen Gegebenheiten völlig unangemessen erscheint. Für die Annahme einer Steuerumgehung muss mit anderen Worten eine Sachverhaltsgestaltung vorliegen, die – wenn man von den steuerlichen Aspekten absieht – jenseits des wirtschaftlich Vernünftigen liegt (sog. «objektives» Element oder «Umwegstruktur»);
- zweitens angenommen werden muss, dass die gewählte Rechtsgestaltung missbräuchlich lediglich deshalb getroffen wurde, um Steuern einzusparen, die bei sachgemässer Ordnung der Verhältnisse geschuldet wären. Dieses sog. «subjektive» Element (oder «Missbrauchsabsicht») spielt insofern eine entscheidende Rolle, als die Annahme einer Steuerumgehung ausgeschlossen ist, wenn andere als blosse Steuerersparnisgründe bei der Rechtsgestaltung eine relevante Rolle spielen;
- drittens das gewählte Vorgehen tatsächlich zu einer erheblichen Steuerersparnis führte, würde es von den Steuerbehörden hingenommen (sog. «effektives» Element oder «Steuervorteil»).

**2.4.3** Was die Beurteilung der gewählten Rechtsgestaltung betrifft, ist das Gewicht auf die völlige Unangemessenheit zu legen. Das heisst, für die Annahme einer Steuerumgehung muss eine Sachverhaltsgestaltung vorliegen, die – wenn man von den steuerlichen Aspekten absieht – jenseits des wirtschaftlich Vernünftigen liegt (BGE 138 II 239 E. 4.1; Urteil des BGer 2C\_119/2017 vom 5. Oktober 2018 E. 3.1.1; Urteil des BVGer A-4326/2019 vom 22. Juni 2021 E. 2.8.3).

**2.4.4** Das sog. «subjektive» Element spielt insofern eine entscheidende Rolle, als die Annahme einer Steuerumgehung ausgeschlossen bleibt, wenn andere als blosse Steuerersparnisgründe bei der Rechtsgestaltung eine relevante Rolle spielen. Wie sich im Kontext der Mehrwertsteuer deutlich zeigt, kann eine Steuerersparnis aber bereits darin liegen, dass einerseits die Erhebung von Steuern vermieden wird, andererseits, dass zusätzliche Steuerrückvergütungen – beispielsweise mittels Vorsteuerabzug – bewirkt werden (Urteile des BGer 2C\_119/2017 vom 5. Oktober 2018 E. 3.1.2, 2C\_146/2010 vom 15. August 2012 E. 4.1.4; Urteil des BVGer A-4326/2019 vom 22. Juni 2021 E. 2.8.4).



**2.4.5** Das Bundesgericht will die Steuerumgehungs doktrin – im Sinn einer rechtsmissbräuchlichen Anrufung des als massgeblich geltenden Sinns einer Norm – nur in ganz ausserordentlichen Situationen anwenden (vgl. hierzu ausführlich statt vieler: BGE 138 II 239 E. 4.1; Urteile des BVGer A-4326/2019 vom 22. Juni 2021 E. 2.8.5, A-5578/2017 vom 3. Mai 2018 E. 3.3).

**2.4.6** Das Vorliegen einer Steuerumgehung ist durch die Steuerbehörde nachzuweisen (BGE 138 II 239 E. 4.4; Urteil des BVGer A-1706/2021 vom 6. September 2022 E. 4.3). Wird eine Steuerumgehung bejaht, ist der Besteuerung die Rechtsgestaltung zugrunde zu legen, die sachgemäss gewesen wäre, um den erstrebten wirtschaftlichen Zweck zu erreichen (BGE 131 II 627 E. 5.2). Das kann namentlich bedeuten, dass zur steuerlichen Beurteilung die formale zivilrechtliche Ausgestaltung eines Sachverhalts negiert und auf seine wirtschaftlichen Auswirkungen abgestellt wird (vgl. BGE 138 II 239 E. 4.1; Urteile des BVGer A-4326/2019 vom 22. Juni 2021 E. 2.8.6, A-3502/2016 vom 19. Dezember 2016 E. 2.6.4 m.w.H.).

## **2.5**

**2.5.1** Das Recht, eine Steuerforderung festzusetzen, verjährt gemäss Art. 42 Abs. 1 MWSTG fünf Jahre nach Ablauf des Kalenderjahres, in dem sie entstanden ist («relative Verjährungsfrist»).

Die Verjährung kann unterbrochen werden. Das bedeutet, dass die Verjährungsfrist im Zeitpunkt des Zugangs der verjährungsunterbrechenden Erklärung oder Handlung neu zu laufen beginnt (BAUMGARTNER/CLAVADETSCHER/KOCHER, a.a.O., § 8 N 45). Wird die Verjährung durch die steuerpflichtige Person unterbrochen, beträgt die relative Frist ab Unterbrechung wiederum fünf Jahre. Wird die Verjährung hingegen durch die ESTV oder eine Rechtsmittelinstanz unterbrochen, so beträgt die neu beginnende Frist zwei Jahre (Art. 42 Abs. 3 MWSTG). Diese relative Verjährungsfrist kann bis zum Zeitpunkt der «absoluten Festsetzungsverjährung» (vgl. nachfolgend E. 2.5.2) unterbrochen werden (Art. 42 Abs. 2 und Abs. 6 MWSTG; BLUM, MWSTG Kommentar, Art. 78 MWSTG N 32).

Verjährungsunterbrechend wirken gemäss Art. 42 Abs. 2 MWSTG eine «auf Festsetzung oder Korrektur der Steuerforderung gerichtete empfangsbedürftige schriftliche Erklärung», eine «Verfügung», ein «Einspracheentscheid» oder ein «Urteil». Sodann wird die Verjährungsfrist auch mit der (schriftlichen) Ankündigung einer Kontrolle nach Art. 78 Abs. 3 MWSTG oder mit dem Beginn einer unangekündigten Kontrolle unterbrochen.

Da Verfügungen im Gesetz explizit neben den «empfangsbedürftigen schriftlichen Erklärungen» genannt werden, steht fest, dass Letztere keine Verfügungen sein und auch keinen Verfügungscharakter aufweisen müssen. Auch Einschätzungsmitteilungen sind schriftliche Erklärungen, welche der Festsetzung bzw. Korrektur der Steuerforderung dienen. Dass ihnen verjährungsunterbrechende Wirkung zukommt, hat das Bundesverwaltungsgericht bereits entschieden (Urteile des BVerG A-6511/2019 vom 29. Juli 2020 E. 3.2.1.2, A-6544/2012 vom 12. September 2013 E. 4.5; vgl. auch BGE 140 II 202 E. 5.5, wonach es sich bei der Einschätzungsmitteilung insofern um ein Verfügungssurrogat handelt, als sie im Falle der schriftlichen Anerkennung oder vorbehaltlosen Bezahlung Rechtskraft erlangt). Nicht ausschlaggebend ist, ob das Dokument datiert, unterzeichnet und inhaltlich ausgefeilt ist (Urteil des BVerG A-2572/2021 vom 19. Oktober 2022 E. 2.6.3 m.H.a. Urteil des BGer 2C\_781/2021 vom 19. Oktober 2021 E. 3.2.4).

**2.5.2** Das Recht, die Steuerforderung festzusetzen, verjährt in jedem Fall zehn Jahre nach Ablauf der Steuerperiode, in der die Steuerforderung entstanden ist («absolute Verjährungsfrist»; Art. 42 Abs. 6 MWSTG).

**2.5.3** Die Verjährung der Mehrwertsteuerforderung ist von Amtes wegen zu prüfen, wenn sie sich zugunsten der steuerpflichtigen Person auswirkt (Urteil des BGer 2C\_853/2021 vom 12. Mai 2022 E. 3; vgl. BGE 142 II 182 E. 3.2.1, BGE 138 II 169 E. 3.2; BVGE 2009/12 E. 6.3.1).

## **2.6**

**2.6.1** Über die Steuer wird grundsätzlich vierteljährlich abgerechnet, wobei die steuerpflichtige Person gegenüber der ESTV innert 60 Tagen nach Ablauf der Abrechnungsperiode unaufgefordert in der vorgeschriebenen Form über die Steuer und die Vorsteuer abzurechnen hat (Art. 35 Abs. 1 Bst. a i.V.m. Art. 71 Abs. 1 MWSTG). Die Steuerforderung ist innert 60 Tagen nach Ablauf der Abrechnungsperiode durch die steuerpflichtige Person zu begleichen (Zahlungsfrist, Art. 86 Abs. 1 MWSTG). Bei verspäteter Zahlung ist ohne Mahnung und unabhängig vom Verschulden ein Verzugszins zu bezahlen (Art. 87 MWSTG).

**2.6.2** Der Verzugszinssatz im Mehrwertsteuerbereich beläuft sich gemäss der Verordnung des EFD vom 25. Juni 2021 über die Verzugs- und die Vergütungszinssätze auf Abgaben und Steuern (Zinssatzverordnung EFD, [SR 631.014]) ab dem 1. Januar 2012 auf 4 % (Art. 108 Bst. a MWSTG).

i.V.m. Art. 4 Abs. 1 Bst. a bis c Zinssatzverordnung EFD; vgl. auch Anhang der Zinssatzverordnung EFD).

**2.6.3** Ergibt sich aus der Steuerabrechnung ein Überschuss zugunsten der steuerpflichtigen Person, so wird dieser ausbezahlt (Art. 88 Abs. 1 MWSTG). Erfolgt die Auszahlung des Überschusses nach Abs. 1 oder die Rückerstattung nach Abs. 3 von Art. 88 MWSTG später als 60 Tage nach Eintreffen der Steuerabrechnung beziehungsweise der schriftlichen Geltendmachung des Anspruches bei der ESTV, so wird für die Zeit vom 61. Tag bis zur Auszahlung oder Rückerstattung ein Vergütungszins ausgerichtet (Art. 88 Abs. 4 MWSTG). Auch der Vergütungszins beträgt ab dem 1. Januar 2012 4 % (Art. 108 Bst. a MWSTG i.V.m. Art. 4 Abs. 1 Bst. a bis c Zinssatzverordnung EFD; vgl. auch Anhang der Zinssatzverordnung EFD).

### **3.**

Die Beschwerdeführerin macht im vorliegenden Verfahren geltend, in Bezug auf die gesamte Steuerforderung sei die relative Verjährung eingetreten. Darauf ist vorab einzugehen (E. 3.1). Sofern die Verjährung verneint wird, ist die Frage zu beantworten, ob die Beschwerdeführerin, die sich unbestrittenermassen freiwillig der Mehrwertsteuerpflicht unterstellt hat, über einen nicht unternehmerischen Bereich verfügt, in dem sie keinen Vorsteuerabzug vornehmen darf, und in welchem Verhältnis diese Frage zum von der Vorinstanz ebenfalls erhobenen Vorwurf der Steuerumgehung steht (E. 3.2 ff.).

**3.1** In Bezug auf den Eintritt der relativen Verjährung kann hier in der gebotenen Kürze festgehalten werden, dass die Beschwerdeführerin deshalb vom Eintritt der relativen Verjährung ausgeht, weil sie die Einschätzungsmitteilung nicht für ein die Verjährung unterbrechendes Schriftstück hält. Da die Rechtsprechung diese Frage in dem Sinne beantwortet hat, dass Einschätzungsmittelungen die relative Verjährungsfrist unterbrechen (E. 2.5.1), ist hierauf nicht weiter einzugehen und festzuhalten, dass die relative Verjährungsfrist im vorliegenden Verfahren nicht eingetreten ist. Die absolute Festsetzungsverjährung ist ebenfalls noch nicht eingetreten.

**3.2** Damit ist auf den Eventualantrag der Beschwerdeführerin einzugehen und insbesondere die Frage, ob die Beschwerdeführerin zu Unrecht für den Bereich «Kunsthandel» einen Vorsteuerabzug geltend gemacht hat. Streitgegenständlich sind vorliegend nur noch die Vorsteuern in diesem Bereich. Nicht mehr strittig sind die Aufrechnung der zuvor abgezogenen Vorsteuern

auf dem Fahrzeugunterhalt sowie der Miete eines Hangars. Diesbezüglich hat die Beschwerdeführerin die Steuernachforderung im Umfang von Fr. 3'042.80 anerkannt (unter Vorbehalt der zuvor unter E. 3.1 geklärten Frage der Verjährung).

**3.2.1** Unbestritten und aktenkundig ist, dass die Beschwerdeführerin sich freiwillig ins Register der mehrwertsteuerpflichtigen Personen bei der ESTV hat eintragen lassen und für den Bereich «Getränkehandel» Mehrwertsteuern entrichtet. In diesem Bereich ist denn auch unbestritten, dass die Beschwerdeführerin unternehmerisch tätig ist.

Im Bereich des Kunsthandels wurden die Gemälde ab dem Jahr 2011 anlässlich von Auktionen in Deutschland gekauft. Die Finanzierung erfolgte über Darlehen des wirtschaftlich Berechtigten (dazu: Beschwerdebeilage 13). Im Zeitraum von 2017 bis 2021 wurden an Auktionen mehrere Kunstwerke wieder nach Deutschland verkauft.

**3.2.2** Die Vorinstanz hält nun dafür, dass die Beschwerdeführerin im Bereich «Kunsthandel» nicht unternehmerisch tätig sei bzw. dass diesbezüglich eine Steuerumgehung vorliege. Ersteres begründet sie insbesondere damit, dass während der kontrollierten Periode kein Kunstwerk verkauft worden sei, was dagegen spreche, dass der Kunsthandel auf die nachhaltige Erzielung von Einnahmen ausgerichtet sei; zudem verfüge die Beschwerdeführerin diesbezüglich über keinen Aussenauftritt und über kein Personal. Letzteres begründet sie damit, im Bereich «Kunsthandel» erfülle die Beschwerdeführerin die Bedürfnisse des an ihr wirtschaftlich Berechtigten. Die entsprechenden Aufwendungen seien daher dem wirtschaftlich Berechtigten und nicht der Beschwerdeführerin selbst zuzurechnen. Hätte der wirtschaftlich Berechtigte die Kunstwerke selber angeschafft, läge ein nicht unternehmerischer Eigenverbrauch vor und die Vorsteuer (insbesondere in Form der Einfuhrsteuer) hätte nicht geltend gemacht werden können. Die gewählte Gestaltung führe zu einer Steuerersparnis.

Die Vorinstanz führt weitere Umstände an, die belegen sollen, dass die Beschwerdeführerin für den an ihr wirtschaftlich Berechtigten gehandelt hat, so habe die Beschwerdeführerin ihm eine Liegenschaft zunächst zur Verfügung gestellt und diese später an ihn verkauft.

**3.2.3** Die Beschwerdeführerin hält dagegen, der Kunsthandel habe unter Beizug von Experten zunächst aufgebaut werden müssen. Ihr Geschäftsmodell sei, dass der Wert der angeschafften Kunstwerke gesteigert werde

und diese dann mit Gewinn verkauft werden könnten. Ab dem Jahr 2017 seien Kunstwerke verkauft worden. Zudem seien Leihgaben erfolgt. Die Kunstwerke hätten sich nie in den Räumlichkeiten des wirtschaftlich Berechtigten befunden.

**3.3** Die Vorinstanz lässt zwar letztlich offen, ob die Beschwerdeführerin neben dem unternehmerischen (Getränkehandel) über einen nicht unternehmerischen Bereich (Kunsthandel) verfügt, weil sie der Meinung ist, die Beschwerdeführerin erfülle in Bezug auf den Kunsthandel die Bedürfnisse des an ihr wirtschaftlich Berechtigten. Damit macht sie geltend, es liege eine Steuerumgehung vor. Eine solche soll aber nur in ausserordentlichen Situationen angenommen werden (E. 2.4.5). Zudem begründet die Vorinstanz nur rudimentär, weshalb die Voraussetzungen für die Annahme einer Steuerumgehung erfüllt sein sollen. So äussert sie sich fast gar nicht zur ungewöhnlichen Rechtsgestaltung. Recht pauschal bringt sie vor, die Beschwerdeführerin habe den Bedürfnissen des wirtschaftlich Berechtigten gedient. Zur Steuerersparnis hält sie nur fest, dass der wirtschaftlich Berechtigte selber mehrwertsteuerpflichtig würde, könne nicht bestätigt werden (womit er selbst, so die Vorinstanz wohl sinngemäss, keinen Vorsteuerabzug geltend machen könne).

Die Frage, ob der Kunsthandel dem unternehmerischen oder allenfalls dem nicht unternehmerischen Bereich der Beschwerdeführerin zuzuordnen ist, geht aber ohnehin der Frage, ob eine Steuerumgehung vorliege, vor, da letztere nur ganz ausnahmsweise anzunehmen ist (E. 2.4.5). Würde zudem der Kunsthandel einem nicht unternehmerischen Bereich der Beschwerdeführerin zugeordnet, könnte gar nicht von einer Steuerersparnis gesprochen werden, weil die Beschwerdeführerin dann im Bereich «Kunsthandel» von vornherein keinen Vorsteuerabzug geltend machen könnte. Damit wäre eine Steuerumgehung ausgeschlossen, weil – wie gerade gesagt – gar kein Vorsteuerabzug geltend gemacht werden könnte. Daher ist zunächst zu prüfen, ob der Kunsthandel dem unternehmerischen oder dem nicht unternehmerischen Bereich der Beschwerdeführerin zuzuordnen ist (E. 3.4). Nur, falls Ersteres der Fall ist, kann überhaupt eine Steuerumgehung in Frage kommen (dazu E. 3.5).

### **3.4**

**3.4.1** Die Beschwerdeführerin ist bereits unternehmerisch tätig. In einem solchen Fall soll nicht leichtfertig angenommen werden, dass neben dem unternehmerischen auch ein nicht unternehmerischer Bereich besteht

(E. 2.3.3). Im vorliegenden Fall ist jedoch festzuhalten, dass der hier streitgegenständliche Kunsthandel in keiner Beziehung zum (unternehmerischen) Getränkehandel steht; insofern erweisen sich diese Bereiche als trennbar (E. 2.3.3). Insbesondere bestehen keine Hinweise darauf, dass der Kunsthandel dem Getränkehandel in irgendeiner Art dient und insofern dem unternehmerischen Bereich zuzuordnen wäre. Damit ist für den Kunsthandel gesondert zu prüfen, ob es sich dabei um eine unternehmerische Tätigkeit handelt.

### **3.4.2**

**3.4.2.1** Mit dem Verkauf der Kunstwerke erbringt die Beschwerdeführerin Leistungen, die dazu geeignet sind, dem nicht unternehmerischen Endverbrauch zugeführt zu werden. Insofern kann eine berufliche oder gewerbliche Tätigkeit grundsätzlich bejaht werden. Auch kann davon ausgegangen werden, dass die Verkäufe der Erzielung von Einnahmen dienen (E. 2.2.5).

Auch wenn die Erzielung eines Gewinns nicht notwendig wäre, damit eine unternehmerische Tätigkeit vorliegt, kann hier festgehalten werden, dass die Beschwerdeführerin von Dezember 2017 bis Juli 2021 mit dem Verkauf von 19 Kunstwerken gemäss einer von ihr eingereichten Aufstellung Gewinne von insgesamt EUR 945'372.96 erzielte (Beschwerdebeilage 16). Die Mehrheit der Kunstwerke konnte gegenüber dem Anschaffungswert mit Gewinn verkauft werden. Somit erzielte die Beschwerdeführerin zumindest Einnahmen aus dem Verkauf der Kunstwerke.

**3.4.2.2** Zwar hat die Beschwerdeführerin im von der Vorinstanz geprüften Zeitraum nur Kunstwerke gekauft, jedoch keine verkauft. Den Akten ist jedoch zu entnehmen, dass danach – wie gerade gesehen – zumindest vereinzelt Kunstwerke verkauft wurden.

Wie die Beschwerdeführerin zu Recht ausführt, benötigt der Aufbau eines Kunsthandels Zeit und es kann nicht damit gerechnet werden, dass erworbene Kunstwerke rasch verkauft werden. Dies gilt umso mehr, als die Beschwerdeführerin selber nicht über das Personal und die notwendigen Fachkenntnisse verfügte. So mussten erst Experten beauftragt werden.

Hinzu kommt, dass die Kunstwerke, welche die Beschwerdeführerin erwarb, zunächst beim Auktionshaus in Deutschland und ab Ende Dezember 2013 bei der D. \_\_\_\_\_ AG in [Ort 1 in der Schweiz] gelagert waren. Erst

ab Anfang 2017 wurden die Werke im neu umgebauten Kunstraum der Beschwerdeführerin gelagert bzw. ausgestellt (Sachverhalt Bst. B.c). Schon aufgrund des Lagerortes dürften Verkäufe vor dem Jahr 2017 für die Beschwerdeführerin nur erschwert durchführbar gewesen sein.

**3.4.2.3** Zwar waren die Abstände zwischen den Verkäufen unterschiedlich gross und an einigen Auktionen wurden offenbar mehrere Kunstwerke verkauft. Das Erfordernis der Nachhaltigkeit kann aber, da seit Ende 2017 immer wieder Kunstwerke verkauft wurden, als erfüllt angesehen werden, zumal, wenn weitere Indizien vorliegen, schon ein einziger Verkauf das Kriterium der Nachhaltigkeit erfüllen kann (vgl. Urteil des BVGer A-4115/2021 vom 10. August 2022 E. 2.3.5.2 und 3.2.2.3; vgl. zu den direkten Steuern in Bezug auf den Verkauf einer Weinsammlung: Urteil des BGer 2A.66/2002 vom 17. September 2002 E. 2.4). Zudem ist zu beachten, dass im Kunsthandel nicht mit einem stetigen Verkauf der Werke zu rechnen ist. Die quantitativen Elemente (E. 2.2.7) sind daher im vorliegenden Fall nicht zu stark zu gewichten (vgl. dazu Urteil des BVGer A-3251/2014 vom 19. Mai 2015 E. 10.2.2.1).

In qualitativer Hinsicht ist zwar festzustellen, dass eine Beteiligung der Beschwerdeführerin am Markt, bei welcher sie «wie eine Händlerin» aufgetreten wäre, jedenfalls nicht ohne Weiteres bejaht werden kann. Die Beschwerdeführerin konzidiert denn auch selbst, dass sie keine öffentlich sichtbaren Verkaufsbemühungen unternommen habe. Sie weist jedoch auf den Kunstraum sowie Leihgaben hin, die ihrer Ansicht nach zwar nicht als eigentliche Verkaufsbemühungen bezeichnet werden können, die aber der Bekanntmachung der Werke dienen und insofern kauffördernd und wertsteigernd wirken können (vgl. zur Wertsteigerung durch Ausstellung: Papier von E. \_\_\_\_\_ vom 25. Juli 2015 [Beschwerdebeilage 15 S. 2/5 Ziff. 2]). Ohnehin kann als allgemein bekannt gelten, dass namentlich beim Kauf und Verkauf von gewissen Kunstwerken ein Bedürfnis nach Diskretion sowie Sicherheit besteht und der Kunsthandel deshalb – wie die Beschwerdeführerin ausführt – überwiegend auf persönlichen Kontakten basiert. Dies rechtfertigt es, dem Indiz des händlerartigen Auftretens am Markt und dem Indiz des Vorhandenseins eines im Aussenauftritt bekanntgegebenen Geschäftslokals im vorliegenden Fall kein allzu entscheidendes Gewicht beizumessen (vgl. hierzu Urteil des BVGer A-3251/2014 vom 10. Mai 2015 E. 10.2.2.2). Immerhin wird im Papier von E. \_\_\_\_\_ vom 25. Juli 2015 darauf hingewiesen, dass Sammler mit den Werken vertraut gemacht werden sollen bzw. ein Netzwerk aufgebaut werden solle (Beschwerdebei-

lage 15 S. 1/5 und 3/5). Zudem weist der Verkauf der Kunstwerke an Auktionen auf eine gewisse Planmässigkeit hin, was gegen «Gelegenheitsverkäufe» spricht.

Ein Indiz, dass die Beschwerdeführerin nicht tatsächlich mit Kunstwerken handeln wollte, könnte darin gesehen werden, dass sie die ersten Bilder knapp zwei Monate nach Ankündigung einer Kontrolle durch die Vorinstanz verkaufte. Allerdings hat die Beschwerdeführerin seither immer wieder Bilder verkauft. Auch ergibt sich aus dem Dokument von E. \_\_\_\_\_ vom 25. Juli 2015, welches lange vor Ankündigung einer Kontrolle erstellt wurde, dass eine professionelle Struktur aufgebaut werden sollte (Beschwerdebeilage 15). Zwar ist mehrheitlich von «Sammlung» und «Ausstellung» die Rede; die Wertsteigerung wird aber ebenfalls erwähnt.

Insgesamt sind – unter Berücksichtigung der Besonderheiten des Kunsthandels (vgl. E. 2.2.11; vgl. auch Urteil des BVGer A-3251/2014 vom 19. Mai 2015 E. 10.2.2.3) – sowohl die Nachhaltigkeit der Tätigkeit als auch die Selbständigkeit zu bejahen.

**3.4.2.4** Ein Aussenaustritt scheint auf den ersten Blick nicht vorzuliegen. Die Beschwerdeführerin verfügt weder über eine Website noch hat sie die Verträge über die Verkäufe der Werke selbst abgeschlossen. Auch ist sie in den Provenienzen, welche in den Akten vorhanden sind, nicht verzeichnet (Beilage 4a/6 zur Vernehmlassung). Allerdings liegt eine direkte Stellvertretung durch das Auktionshaus vor (E. 2.2.10 f.). Dem Auktionshaus als direktem Stellvertreter ist vorliegend die Identität der Beschwerdeführerin bekannt. Es kann sie also eindeutig identifizieren. Auch ergibt sich zumindest aus den Umständen auch für einen unbeteiligten Dritten, dass das Auktionshaus als Stellvertreter handelt, verkaufen Auktionshäuser doch kaum je ihnen selbst gehörende Kunstwerke. Damit ist ein weitergehender Aussenaustritt der Beschwerdeführerin nicht notwendig.

Kurz sei noch darauf hingewiesen, dass die Provenienz zwar durchaus sinnvoll und hilfreich sein kann, um die Eigentümerschaft an und die Authentizität bzw. Echtheit eines Werkes nachzuweisen, aber nicht zwingend vorhanden sein muss (vgl. NICOLAS MOSIMANN, Blockchain Technologie als Heilsbringerin für Authentizität und Provenienz? Eine nüchterne Betrachtung, in: Mosimann/Schönenberger [Hrsg.], Kunst & Recht 2019, 2019, S. 139 ff., 141; BRUNO W. BOESCH, Transparency and Fiduciary Duties in the Art Trade – Trust no one, in: Mosimann/Schönenberger [Hrsg.], Kunst & Recht 2015, 2015, S. 85 ff., 90 f., 101 ff.; vgl. auch zum Umstand, dass



der Einlieferer zwar dem Auktionshaus, oft aber nicht dem Käufer bekannt ist: FRIEDERIKE GRÄFIN VON BRÜHL, Sorgfaltspflichten von Auktionshäusern, in: Mosimann/Schönenberger [Hrsg.], Kunst & Recht 2012, 2012, S. 149 ff., 150; s.a. die Aussage in der Panel-Diskussion zum gerade genannten Beitrag, welche im gleichen Tagungsband auf S. 173 wiedergegeben ist).

**3.4.2.5** Insgesamt fällt der Bereich «Kunsthandel» damit ebenfalls in den unternehmerischen Bereich der Beschwerdeführerin.

**3.4.3** Was die Vorinstanz dagegen vorbringt, verfängt nicht. So hat die Beschwerdeführerin zwar wesentlich mehr Kunstwerke angeschafft als sie verkauft hat; von «Gelegenheitsverkäufen», wie die Vorinstanz diese bezeichnet, kann aber keine Rede sein. Die Beschwerdeführerin hat diese Kunstwerke bei den Auktionen angemeldet und insofern gezielt verkauft. Dafür spricht auch, dass sie Fachleute mit dem Kunsthandel beauftragt und bezahlt hat.

Unerheblich ist, dass sich der Kunstraum in einer Bauzone befindet, in der offenbar kein Gewerbe geführt werden darf. Für den Ausbau zu einem Kunstraum hat die Beschwerdeführerin jedenfalls eine Baubewilligung erhalten. Die Verkäufe haben, soweit sie aktenkundig sind, im Rahmen von Auktionen stattgefunden. Damit scheint der Kunstraum zonenkonform genutzt worden zu sein. Selbst wenn dem nicht so wäre, würde eine nicht zonenkonforme Nutzung des Kunstraums aber nichts an der mehrwertsteuerlichen Betrachtung zu ändern vermögen. Diese erfolgt unabhängig davon, ob ein bestimmtes Gewerbe zonenkonform betrieben wird oder nicht.

Ebenfalls höchstens Indizwirkung hat der Umstand, dass die Beschwerdeführerin offenbar für direktsteuerliche Zwecke als gemischte Gesellschaft gilt. Vorliegend ist die mehrwertsteuerliche Behandlung der Beschwerdeführerin zu klären. Ob der Schluss, den Kunsthandel als unternehmerische Tätigkeit einzuschätzen, allenfalls einen Einfluss auf die direkten Steuern hat, ist hier nicht von Belang.

Bei der Beschwerdeführerin handelt es sich um eine Gesellschaft mit Sitz in der Schweiz. Im Inland findet insofern eine tatsächliche Geschäftsführung statt, als Entscheide hier gefällt und fachkundige Personen von hier aus beauftragt werden. Zwar scheinen gewisse Entscheide tatsächlich

vom wirtschaftlich Berechtigten getroffen und Verträge von ihm unterzeichnet worden zu sein; so schlug E. \_\_\_\_\_ eine Besprechung zwischen verschiedenen Personen vor, unter denen sich der wirtschaftlich Berechtigte und nicht etwa der zeichnungsberechtigte Verwaltungsrat der Beschwerdeführerin befand (Beschwerdebeilage 15 S. 1/5), und in den an die Beschwerdeführerin ausgestellten Rechnungen von F. \_\_\_\_\_ wurde erwähnt, dass das Beraterhonorar mit dem wirtschaftlich Berechtigten vereinbart worden war (Vernehmlassungsbeilage 4a/5; es finden sich allerdings auch Rechnungen, in denen auf eine Vereinbarung mit G. \_\_\_\_\_, wohl als Vertreter des Auktionshauses H. \_\_\_\_\_, hingewiesen wird). Es ist aber davon auszugehen, dass der wirtschaftlich Berechtigte als zumindest faktisches Organ der Beschwerdeführerin gehandelt hat (zur Frage der Steuerumgehung E. 3.5.1.3), womit diese Handlungen grundsätzlich ihr zuzuordnen sind. Auch wurde im Papier von E. \_\_\_\_\_ ausdrücklich ein Treffen in der Schweiz, nämlich am Ort, an dem die Bilder gelagert werden sollten, vorgeschlagen (Beschwerdebeilage 15 S. 1/5) und nicht etwa am Wohnsitz des wirtschaftlich Berechtigten.

Dass die Anschaffung der Kunstwerke mittels eines (soweit ersichtlich zinslosen) Darlehens finanziert wurde, ist für die Frage, ob eine unternehmerische Tätigkeit vorliegt, unerheblich. Darauf wird im Zusammenhang mit der Frage nach dem Vorliegen einer Steuerumgehung zurückzukommen sein (E. 3.5.1.3).

Weiter macht die Vorinstanz geltend, die Versicherung habe betragsmässig nicht alle Kunstwerke gedeckt, welche (angeblich) bei der D. \_\_\_\_\_ AG eingelagert gewesen seien, und es hätten sich auch kaum so viele Werke als Leihgaben im Ausland befunden. Auch seien einige Werke gemäss Bestätigung der Eidgenössischen Zollverwaltung (heute: Bundesamt für Zoll und Grenzsicherheit; nachfolgend: BAZG) erst im Jahr 2017 eingeführt worden. Was die Vorinstanz damit aussagen möchte, bleibt indessen unklar. Die Versicherungsdeckung mag ein Indiz sein, dass nicht alle Werke, die auf der Bestandsliste stehen, tatsächlich bei der D. \_\_\_\_\_ AG eingelagert waren, ein Beweis ist dies aber nicht. Auch ist nicht aktenkundig, wie viele Werke sich jeweils als Leihgaben an anderen Orten befanden und zu welchen Konditionen diese versichert waren. Es ist zudem der Beschwerdeführerin überlassen, wie sie die Kunstwerke versichert und ob sie eine allfällige so genannte Unterdeckung in Kauf nimmt. Sollten Kunstwerke tatsächlich erst im Jahr 2017 eingeführt worden sein (weder die Bestätigung des heutigen BAZG noch Nachweise, dass es sich tatsächlich um auf der Liste stehende Werke handelt, finden sich in den Akten, obwohl

die Vorinstanz aufgefordert worden war, dem Bundesverwaltungsgericht «die Verfahrensakten» einzureichen), wäre abzuklären, ob darauf überhaupt schon im hier zu beurteilenden Zeitraum die Einfuhrsteuer erhoben wurde, welche als Vorsteuer geltend gemacht wurde. Weil – wie erwähnt – unklar ist, was die Vorinstanz aus diesen Argumenten ableiten will, ist darauf nicht weiter einzugehen.

Die Vorinstanz zählt weitere Begebenheiten auf, bei denen die Beschwerdeführerin im Interesse des an ihr wirtschaftlich Berechtigten gehandelt habe. Insbesondere habe sie diesem eine Liegenschaft als Ferienwohnung zur Verfügung gestellt und diese später an ihn verkauft. Hierzu ist festzuhalten, dass die Konditionen der Miete und des Kaufes unklar sind. So wurde gemäss Aussage der Beschwerdeführerin kein schriftlicher Mietvertrag abgeschlossen. Leistungen an eng verbundene Personen sind mehrwertsteuerrechtlich jedoch nicht verboten (vgl. Art. 24 Abs. 2 MWSTG). Allenfalls könnten sich in mehrwertsteuerlicher Hinsicht Fragen zur Höhe des Mietzinses bzw. Kaufpreises stellen, die hier aber nicht zu beantworten sind. Aus diesem Umstand kann die Vorinstanz folglich nichts zu ihren Gunsten ableiten.

Dass – im Rahmen des im Kunsthandel Üblichen – Verkaufsbemühungen stattgefunden haben, wurde oben bereits dargelegt (E. 3.4.2.2 f.).

Der Vollständigkeit halber kann hier festgehalten werden, dass das Bundesgericht im Urteil 2C\_321/2017 vom 23. Mai 2018 E. 7.3 – wie schon das Bundesverwaltungsgericht (Urteil des BVGer A-4783/2015 vom 20. Februar 2017 E. 8.2) – dem Umstand, dass die in jenem Verfahren Beschwerde führende Gesellschaft während der kontrollierten Perioden keine Kunstwerke verkauft hatte, grosse Bedeutung beimass. Dort ging es allerdings um eine Beschwerdeführerin, die bereits zuvor im Bereich des Kunsthandels tätig gewesen war, selbst ihre Löschung beantragt hatte und sich gut ein Jahr später wieder im Register der mehrwertsteuerpflichtigen Personen eintragen liess. Demgegenüber musste die Beschwerdeführerin im vorliegenden Fall den Bereich «Kunsthandel» von Grund auf neu aufbauen, wofür – wie erwähnt – eine gewisse Zeit notwendig ist.

Schliesslich ändert auch das Gesamtbild der von der Vorinstanz vorgebrachten Umstände nichts daran, dass die Tätigkeit der Beschwerdeführerin im Bereich «Kunsthandel» als unternehmerisch zu werten ist.

**3.5** Damit ist die Frage zu beantworten, ob vorliegend die Bedingungen für eine Steuerumgehung erfüllt sind (E. 2.4.2), wobei nur eine partielle Steuerumgehung in Frage kommt, weil eine solche nur in Bezug auf den Bereich «Kunsthandel», nicht aber den Bereich «Getränkehandel» geltend gemacht wird. Dass die entsprechenden Bedingungen erfüllt sind, ist von der Vorinstanz zu beweisen (E. 2.4.6, s.a. E. 1.3.2).

### **3.5.1**

**3.5.1.1** Dass eine Aktiengesellschaft Kunsthandel betreibt, ist per se weder ungewöhnlich noch sachwidrig noch absonderlich. Eher ungewöhnlich erscheint im vorliegenden Fall, dass die Beschwerdeführerin, die ursprünglich (und bis heute) einen Getränkehandel betreibt, nun auch im Kunsthandel tätig ist. Beide Sparten haben – soweit ersichtlich – nichts miteinander gemeinsam. Dabei handelt es sich aber nicht um eine ungewöhnliche Gestaltung, wie sie für die Steuerumgehung vorliegen müsste; gemeint ist hier nämlich eine Sachverhaltsgestaltung jenseits des wirtschaftlich Vernünftigen. Weder der Handel mit Getränken noch der Handel mit Kunstwerken noch, beides gemeinsam zu betreiben, kann jedoch als wirtschaftlich unvernünftig angesehen werden.

**3.5.1.2** Die Vorinstanz sieht die Problematik der Sachverhaltsgestaltung denn auch darin, dass die Beschwerdeführerin in Bezug auf den Bereich «Kunsthandel» den persönlichen Bedürfnissen des an ihr wirtschaftlich Berechtigten diene. Sie bringt vor, die Kaufentscheide seien vom wirtschaftlich Berechtigten getroffen worden, der die Käufe via ein zinsloses Darlehen an die Beschwerdeführerin finanziert habe. Auch seien Verträge mit dem Auktionshaus von ihm unterzeichnet worden. Die Beschwerdeführerin habe ihre (hier nicht streitgegenständliche) Liegenschaft dem wirtschaftlich Berechtigten als Ferienwohnung zu Verfügung gestellt und später an ihn verkauft; hiermit möchte die Vorinstanz wohl aufzeigen, dass die Beschwerdeführerin auch bei anderer Gelegenheit den Bedürfnissen des an ihr wirtschaftlich Berechtigten gedient hat. Zudem – so die Vorinstanz weiter – sei nicht nachgewiesen, dass die Kunstwerke sich nicht in den Räumlichkeiten des Beschwerdeführers befunden hätten. Schliesslich bringt sie vor, gewisse Kunstwerke seien nicht bei der D. \_\_\_\_\_ AG gelagert gewesen, sondern hätten sich bis zu ihrer Einfuhr im Jahr 2017 in Deutschland befunden. Wie oben (E. 3.4.3) ausgeführt, ist unklar, was die Vorinstanz damit aussagen möchte. Vermutlich möchte sie hier geltend machen, die Kunstwerke hätten sich beim wirtschaftlich Berechtigten in Deutschland befunden, was wiederum zeigen würde, dass die Beschwerdeführerin den Bedürfnissen des an ihr wirtschaftlich Berechtigten diene.

**3.5.1.3** Als ungewöhnlich darf tatsächlich gelten, dass der wirtschaftlich Berechtigte und nicht das zeichnungsberechtigte Mitglied des Verwaltungsrats gewisse Verträge mit den Auktionshäusern unterzeichnete (Beilage zur Vernehmlassung 4a/6; andere, so zumindest ein Vertrag mit dem Auktionshaus sowie die Kündigung der Mietverträge bei der D. \_\_\_\_\_ AG, sind vom zeichnungsberechtigten Mitglied des Verwaltungsrats unterschrieben; Beilagen zur Vernehmlassung 4a/4 und 4a/6). Auch dass es – gemäss einem Schreiben der Beschwerdeführerin (Beschwerdebeilage 13) – der wirtschaftlich Berechtigte war, der nach Konsultation von kunstsachverständigen Beratern, die Kaufentscheide fällte, erscheint ungewöhnlich. Wie bereits erwähnt (E. 3.4.4), hat der wirtschaftlich Berechtigte diesbezüglich zumindest als faktischer Geschäftsführer der Beschwerdeführerin gehandelt, wobei nicht bekannt ist, ob er eine entsprechende Vollmacht hatte; insofern ist nicht ausgeschlossen, dass diesbezüglich die Struktur der Gesellschaft nicht beachtet wurde. Immerhin lauteten aber auch die vom wirtschaftlich Berechtigten unterzeichneten Verträge auf die Beschwerdeführerin. Zudem dienten diese Handlungen dem statuierten Gesellschaftszweck und es ist nicht ersichtlich, dass der wirtschaftlich Berechtigte die Beschwerdeführerin nur vorgeschoben hätte, um seine eigenen Interessen zu befriedigen.

Die Finanzierung der Kunstkäufe mittels Darlehen des wirtschaftlich Berechtigten erscheint, insbesondere da es sich – soweit ersichtlich – um ein zinsloses Darlehen handelt, zwar nicht unbedingt als übliches Mittel, jedoch sind Aktionärsdarlehen auch nicht geradezu unüblich. So wurde das Darlehen erklärterweise zur Finanzierung neuer Geschäftsbereiche und Beteiligungen gewährt. Auch hat eine wirtschaftlich berechtigte Person in der Regel ein Interesse daran, dass die Gesellschaft über die zur Ausübung ihrer Geschäftstätigkeit notwendigen Mittel verfügt. Dass das Darlehen einem Drittvergleich nicht standhalten würde, weil offenbar keine Zinsen bezahlt wurden, führt ebenfalls nicht dazu, dass die Sachverhaltsgestaltung dermassen ungewöhnlich wäre, dass die erste Voraussetzung für das Vorliegen einer Steuerumgehung erfüllt wäre (E. 2.4.2). Ob eine Finanzierung des Kunsthandels über das Aktienkapital und die (gesetzlichen) Reserven, wie sie die Vorinstanz vorzuschlagen scheint («die Einsprecherin finanzierte den Erwerb von Kunstwerken mittels Darlehen des wirtschaftlich Berechtigten, obwohl sie über genügend eigene Mittel (Aktienkapital; Reserven) verfügte»; Einspracheentscheid E. 3.1.3), aktienrechtlich zulässig wäre, ist hier nicht zu prüfen (ganz abgesehen davon, dass die genannten Mittel offensichtlich mit der Zeit nicht mehr ausgereicht hätten).

Die Umstände der Vermietung und des Verkaufs der Liegenschaft sind vorliegend nicht genügend dargetan, damit diese den Vorwurf, die Beschwerdeführerin habe den persönlichen Bedürfnissen des wirtschaftlich Berechtigten gedient, untermauern könnten. Wie schon zuvor festgehalten (E. 3.4.3), sind Leistungen einer Gesellschaft an eng verbundenen Personen grundsätzlich zulässig.

Die Ausführungen der Vorinstanz zur I. \_\_\_\_\_ AG, die ebenfalls im Getränkehandel tätig war und für die teilweise dieselben Personen zeichnungsrechtlich zuständig waren (im Verlauf des Verfahrens vor Bundesverwaltungsgericht übertrug sie infolge Fusion ihre Aktiven und Passiven auf die Beschwerdeführerin; mittlerweile ist sie im Handelsregister gelöscht), können vorliegend nicht beachtet werden. Die Vorinstanz stellt diesbezüglich viele, nicht nachgewiesene Vermutungen auf. Die I. \_\_\_\_\_ AG ist vom vorliegenden Verfahren zudem nicht betroffen und die Vorinstanz unterlässt klare Ausführungen dazu, was sie aus ihren Vorbringen ableiten will. Soweit die Vorinstanz damit belegen wollte, dass die Liegenschaft, an der auch die I. \_\_\_\_\_ AG ihren Sitz hatte, von der Beschwerdeführerin für den wirtschaftlich Berechtigten gehalten wurde, ist auf den vorstehenden Absatz zu verweisen.

Schliesslich gelingt es der Vorinstanz nicht, nachzuweisen, dass sich Kunstwerke in den Räumlichkeiten des wirtschaftlich Berechtigten in Deutschland oder der Schweiz befunden hätten. Der Umstand, dass die Vorinstanz dies nicht ausschliessen kann, genügt in keiner Weise. Dass Kunstwerke erst 2017 in die Schweiz gebracht worden seien, schliesst sie zwar aus einer sonst zu tiefen Versicherungsdeckung sowie Angaben des BAZG. Aus einer möglichen Unterversicherung lässt sich aber noch nicht schliessen, dass Werke nicht in der Schweiz gelagert wurden. Dokumente in Bezug auf die Nachfrage beim BAZG liegen nicht in den Akten (s.a. E. 3.4.3).

Insgesamt liegen damit zwar Umstände vor, die ungewöhnlich erscheinen mögen (nämlich die Unterzeichnung einiger Verträge sowie Kaufentscheide durch den wirtschaftlich Berechtigten); diese genügen indessen nicht, um die Sachverhaltsgestaltung als ganz ungewöhnlich erscheinen zu lassen. Dazu gibt es zu wenig Anhaltspunkte. Insbesondere gelingt es der Vorinstanz nicht, nachzuweisen, dass die Beschwerdeführerin (zumindest) vorwiegend oder gar vollumfänglich den Bedürfnissen des an ihr wirtschaftlich Berechtigten diene.

Hier kann kurz darauf hingewiesen werden, dass sich der vorliegende Fall damit wesentlich von den so genannten «Flugzeugfällen» oder auch Fällen, in denen die einer Gesellschaft gehörenden Liegenschaften ausschliesslich oder zumindest überwiegend bzw. in erster Linie von der an dieser Gesellschaft wirtschaftlich berechtigten Person benutzt wurden (vgl. dazu Urteil des BGer 2C\_119/2017 vom 5. Oktober 2018 E. 3.3.3; Urteil des BVGer A-2703/2020 vom 12. Mai 2021 E. 2.6.3 f. und 3.2.1). Dort war jeweils unbestritten bzw. bewiesen, dass die Flugzeuge resp. Liegenschaften von der wirtschaftlich berechtigten Person genutzt wurden. Im vorliegenden Fall misslingt dieser Beweis gerade.

**3.5.2** Da bereits die erste Voraussetzung für das Vorliegen einer Steuerumgehung nicht erfüllt ist, müssen die anderen Voraussetzungen nicht geprüft werden.

**3.5.3** Der vorliegende Sachverhalt weist zwar gewisse Ähnlichkeiten mit dem hier mehrfach zitierten Verfahren A-3251/2014 auf, in dem auf Steuerumgehung erkannt wurde (Urteil des BVGer A-3251/2014 vom 19. Mai 2015 E. 11 insb. E. 11.4). Dort kaufte aber die damalige Beschwerdeführerin mehrfach Bilder von ihrem wirtschaftlich Berechtigten und verkaufte sie diesem später wieder. Ausserdem war dort erstellt, dass sich Kunstwerke in den Privaträumen des wirtschaftlich Berechtigten befanden und als diesem gehörig ausgegeben wurden (damaliges Verfahren E. 10.1.2.1 f. und 11.1.1). Beides ist im vorliegenden Verfahren nicht erstellt.

**3.5.4** Damit liegt im vorliegenden Fall keine Steuerumgehung vor.

**3.6** Die Beschwerdeführerin konnte demnach die im Bereich «Kunsthandel» angefallenen Vorsteuern geltend machen. Da weder der Einschätzungsmittelteilung Nr. [...] noch dem Kontrollbericht vom 17. Juli 2018 detailliert entnommen werden kann, welche Vorsteuern mit dieser Sparte zusammenhängen, ist die Sache an die Vorinstanz zur Neuberechnung der Nachforderung zurückzuweisen. Der Vollständigkeit halber ist festzuhalten, dass die Beschwerdeführerin für den Fall, dass die Forderungen nicht verjährt seien, die Nachforderung der ESTV im Zusammenhang mit Fahrzeugen und der Miete eines Hangars im Umfang von Fr. 3'042.80 anerkannt hat. Auf diesem Betrag sowie allfälligen weiteren zu Unrecht geltend gemachten Vorsteuern schuldet sie auch den gesetzlichen Verzugszins. Den Restbetrag zuzüglich gesetzlich geschuldeten Vergütungszins hat die Vorinstanz der Beschwerdeführerin zurückzuerstatten (zu den Zinsen: E. 2.6).

**3.7** Schliesslich ist auf die von der Beschwerdeführerin beantragte Befragung von E. \_\_\_\_\_ in antizipierter Beweiswürdigung zu verzichten (E. 1.3.3). Einerseits erweist sich ihre Befragung im Lichte des Ergebnisses des vorliegenden Urteils als nicht notwendig; andererseits liegt bereits ein Arbeitspapier in den Akten, auf das vorliegend mehrfach verwiesen wurde.

#### **4.**

Der weit überwiegend obsiegenden Beschwerdeführerin (der Grossteil der umstrittenen Vorsteuern fiel im Bereich «Kunsthandel» an) sind keine Verfahrenskosten aufzuerlegen (Art. 63 Abs. 1 VwVG e contrario). Der überwiegend unterliegenden Vorinstanz können als Bundesbehörde keine Verfahrenskosten auferlegt werden (Art. 63 Abs. 2 VwVG). Der von der Beschwerdeführerin einbezahlte Kostenvorschuss in Höhe von Fr. 23'500.-- ist ihr nach Eintritt der Rechtskraft des vorliegenden Urteils zurückzuerstatten.

Die Vorinstanz hat der überwiegend obsiegenden Beschwerdeführerin eine Parteientschädigung auszurichten (Art. 64 Abs. 1 und 2 VwVG; Art. 7 ff. des Reglements vom 21. Februar 2008 über die Kosten und Entschädigungen vor dem Bundesverwaltungsgericht [VGKE, SR 173.320.2]). Die Parteientschädigung ist im vorliegenden Verfahren, mangels Kostennote in Anbetracht des Umfangs des Verfahrens und der Eingabe der Beschwerdeführerin auf Fr. 8'000.-- festzusetzen.

*(Das Dispositiv befindet sich auf der nächsten Seite.)*



**Demnach erkennt das Bundesverwaltungsgericht:**

**1.**

Die Beschwerde wird teilweise gutgeheissen. Die Sache wird im Sinne der Erwägungen (insb. E. 3.6) zur Neuberechnung der Mehrwertsteuer sowie der Zinsen an die Vorinstanz zurückgewiesen.

**2.**

Auf den Antrag der Vorinstanz, es sei festzustellen, dass der Einspracheentscheid vom 23. August 2021 im Umfang von Fr. 3'042.80 in Rechtskraft erwachsen sei, wird nicht eingetreten.

**3.**

Es werden keine Verfahrenskosten erhoben. Der von der Beschwerdeführerin einbezahlte Kostenvorschuss in Höhe von Fr. 23'500.-- wird ihr nach Eintritt der Rechtskraft des vorliegenden Urteils zurückerstattet.

**4.**

Die Vorinstanz wird verpflichtet, der Beschwerdeführerin eine Parteientschädigung von Fr. 8'000.-- auszurichten.

**5.**

Dieses Urteil geht an die Beschwerdeführerin und die Vorinstanz.

Für die Rechtsmittelbelehrung wird auf die nächste Seite verwiesen.

Der vorsitzende Richter:

Die Gerichtsschreiberin:

Keita Mutombo

Susanne Raas

**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 BGG). Die Frist ist gewahrt, wenn die Beschwerde spätestens am letzten Tag der Frist beim Bundesgericht eingereicht oder zu dessen Händen der Schweizerischen Post oder einer schweizerischen diplomatischen oder konsularischen Vertretung übergeben worden ist (Art. 48 Abs. 1 BGG). 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 die beschwerdeführende Partei in Händen hat, beizulegen (Art. 42 BGG).

Versand: