



## **Urteil vom 13. September 2023**

---

Besetzung

Richter Keita Mutombo (Vorsitz),  
Richter Jürg Steiger,  
Richterin Iris Widmer,  
Gerichtsschreiber Kaspar Gerber.

---

Parteien

**A.\_\_\_\_\_ AG,**  
(...),  
vertreten durch Ivo Gut und Isabelle Homberger Gut,  
(...,  
Beschwerdeführerin,

gegen

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

---

Gegenstand

Mehrwertsteuer; Zurverfügungstellung von Fahrzeugen  
(Steuerperioden 2012 bis 2016).

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

**A.a** Die A.\_\_\_\_\_ AG ist gestützt auf Art. 21 des Mehrwertsteuergesetzes vom 2. September 1999 (aMWSTG; AS 2000 1300) und Art. 10 des Mehrwertsteuergesetzes vom 12. Juni 2009 (MWSTG, SR 641.20) seit dem 24. September 2007 im Register der mehrwertsteuerpflichtigen Personen bei der Eidgenössischen Steuerverwaltung (ESTV) eingetragen. Gemäss Handelsregistereintrag bezweckt die A.\_\_\_\_\_ AG den Handel mit Liegenschaften, Schiffen und Yachten, Fahr- und Flugzeugen sowie deren Vermietung und Vercharterung.

**A.b** Vom 22. bis 24. Januar 2018 führte die ESTV bei der A.\_\_\_\_\_ AG eine Kontrolle betreffend die Steuerperioden 2012 bis 2016 (Zeit vom 1. Januar 2012 bis 31. Dezember 2016) durch. Sie kam gemäss eigenen Angaben zu folgendem Ergebnis: Die A.\_\_\_\_\_ AG habe in besagtem Zeitraum die Vorsteuern im Zusammenhang mit dem Erwerb bzw. dem Leasing von diversen Fahrzeugen in Abzug gebracht. Aufgrund der gesamten Umstände und der Aktenlage seien diverse Fahrzeuge dem Anteilseigner B.\_\_\_\_\_ für die private Verwendung zur Verfügung gestellt worden. Aus diesem Grund seien bei diesen Fahrzeugen ein Mietentgelt für die Überlassung der Fahrzeuge an den Anteilseigner praxisgemäss aufgrund einer Vollkostenrechnung zuzüglich eines Risiko-, Gemeinkosten- und Gewinnzuschlags von 10 % berechnet und der von der A.\_\_\_\_\_ AG vorgenommene Vorsteuerabzug belassen worden. Ein Fahrzeug sei von ihr (der ESTV) dem Bereich der Immobilienbewirtschaftung der A.\_\_\_\_\_ AG zugewiesen worden mit der Konsequenz, dass für dieses Fahrzeug eine Vorsteuerkorrektur aufgrund der gemischten Verwendung (Verwendung zur Erzielung von steuerausgenommenen Immobilienumsätzen und steuerbaren Immobilienumsätzen [Parkplatzvermietung]) vorgenommen worden sei. Zudem habe sie (die ESTV) aufgrund von Umsatzdifferenzen, Steuersatzdifferenzen und Vorsteuerkorrekturen diverse Nachbelastungen vorgenommen.

Insgesamt forderte die ESTV – mittels Einschätzungsmitteilung (nachfolgend: EM) Nr. [...] vom 1. Oktober 2018 (nachfolgend: EM Nr. [...]) – Mehrwertsteuern im Betrag von Fr. 250'901.- zuzüglich Verzugszins ab dem 30. April 2015 (mittlerer Verfall) nach (Akten der Vorinstanz Nr. 14).

**A.c** Mit Schreiben vom 1. November 2018 bestritt die A.\_\_\_\_\_ AG die Nachbelastung gemäss EM Nr. [...] und ersuchte die ESTV um erneute

Beurteilung der Sachlage aufgrund ihrer Ausführungen. Weiter brachte die A. \_\_\_\_\_ AG gegenüber der ESTV vor, dass sie beabsichtige, bis Mitte Dezember 2018 diverse Fahrzeuge zu verkaufen. Es mache daher Sinn, dass sie (die A. \_\_\_\_\_ AG) die ESTV bis Ende 2018 über den Fortgang der Verkaufsbemühungen informiere, diesen dokumentiere und Anfang 2019 ein Besprechungstermin gesucht werde. Die A. \_\_\_\_\_ AG führte weiter aus, dass sie vor allem die Qualifikation von Teilen des Fahrzeugbestandes bestreite. Dass sie die weiteren Positionen der EM nicht thematisiere, stelle indes keine Anerkennung dar.

**A.d** Mit Schreiben vom 17. April 2019 reichte die A. \_\_\_\_\_ AG der ESTV für diverse Fahrzeuge Bestätigungsschreiben der C. \_\_\_\_\_ GmbH ein, wonach sich die betreffenden Fahrzeuge im Showroom bei vorgenannter Firma befinden würden, und legte Fotografien der betreffenden Fahrzeuge und des jeweiligen Kilometerstandes vor. Ergänzend führte die A. \_\_\_\_\_ AG aus, dass sie der ESTV bis Mitte Mai 2019 einen unpräjudiziellen Vorschlag für ein tieferes Nutzungsentgelt unterbreiten werde in der Hoffnung, damit die Buchprüfung einvernehmlich erledigen zu können.

**A.e** Mit Verfügung vom 25. September 2020 bestätigte die ESTV die Steuer(nach)forderung gemäss EM Nr. [...] und forderte von der A. \_\_\_\_\_ AG betreffend die Steuerperioden 2012 bis 2016 (Zeit vom 1. Januar 2012 bis 31. Dezember 2016) Fr. 250'901.- Mehrwertsteuer zuzüglich Verzugszins ab dem 30. April 2015 (mittlerer Verfall) nach.

## **B.**

**B.a** Mit Eingabe vom 28. Oktober 2020 erhob die A. \_\_\_\_\_ AG Einsprache gegen die Verfügung der ESTV vom 25. September 2020 und stellte die folgenden Anträge:

1. Die Umsatzsteuerkorrekturen, welche auf geldwerten Leistungen an den Anteilseigner wegen Fahrzeugüberlassung basieren, seien auf die Beträge gemäss dieser Einsprache (ausmachend Fr. 47'600.-) zu reduzieren.
2. Die Korrekturen beim Vorsteuerabzug seien gemäss den Einzelbeträgen in der EM (ausmachend Fr. 31'877.65) und nicht gemäss den Totalen vorzunehmen.
3. Es sei eine Einspracheverhandlung anzusetzen, um Details der Berechnung und die Funktionsweise des Marktes für hochpreisige Fahrzeuge mit Anlagecharakter auch mündlich zu erläutern.

**B.b** Mit Einspracheentscheid vom 22. September 2022 erkannte die ESTV soweit vorliegend relevant Folgendes:

1. Die Einsprache der A.\_\_\_\_\_ AG vom 28. Oktober 2020 gegen die Verfügung der ESTV vom 25. September 2020 betreffend die Steuerperioden 2012 bis 2016 wird abgewiesen.
2. Die Steuerforderung der ESTV wird gegenüber der A.\_\_\_\_\_ AG betreffend die Steuerperioden 2012 bis 2016 (Zeit vom 1. Januar 2012 bis 31. Dezember 2016) gemäss Ziff. 11.4. der Erwägungen festgesetzt.
3. Die ESTV hat gegenüber der A.\_\_\_\_\_ AG betreffend die Steuerperioden 2012 bis 2016 (Zeit vom 1. Januar 2012 bis 31. Dezember 2016) zu Recht nachgefordert:

**Fr. 250'901.-** Mehrwertsteuer zuzüglich Verzugszins ab dem 30. April 2015.

### **C.**

**C.a** Dagegen erhebt die A.\_\_\_\_\_ AG (nachfolgend: Beschwerdeführerin) am 26. Oktober 2022 Beschwerde beim Bundesverwaltungsgericht mit den Anträgen:

- «1. Die Umsatzsteuerkorrekturen, welche auf geldwerten Leistungen an den Anteilseigner wegen Fahrzeugüberlassung basieren, seien für die Fahrzeuge (Marken und Modelle von fünf Autos und einem Motorrad) aufzuheben.
2. Kosten- und Entschädigungsfolgen seien von der Beschwerdegegnerin zu tragen.
3. Eventualiter sei der Entscheid an die ESTV zurückzuweisen mit der Auflage, die Steuernachforderung im Sinne der nachfolgenden Ausführungen neu festzulegen.»

**C.b** Mit Vernehmlassung vom 7. Dezember 2022 beantragt die ESTV (nachfolgend auch: Vorinstanz), auf die Beschwerde vom 26. Oktober 2022 sei unter Kostenfolge zulasten der Beschwerdeführerin infolge Fristversäumnis nicht einzutreten. Die Zustellung des Einspracheentscheids (der ESTV) sei am 23. September 2022 gültig an die vormalige Rechtsvertreterin erfolgt, was für den Beginn des Fristenlaufs bedeutsam sei. Die Beschwerde vom 26. Oktober 2022 sei daher zu spät erfolgt.

**C.c** Mit Replik vom 19. Dezember 2022 hält die Beschwerdeführerin an ihren Anträgen fest und reicht Dokumente nach, die aufzeigen sollen, dass die Beschwerdefrist eingehalten ist.

**C.d** Mit ergänzter Vernehmlassung vom 10. Februar 2023 stellt die Vorinstanz nunmehr – unter Kostenfolge zulasten der Beschwerdeführerin – folgende Rechtsbegehren:

1. Es sei festzustellen, dass die im Einspracheentscheid vom 22. September 2022 festgelegte Steuerforderung im Umfang der Steuernachbelastung betreffend die Steuerperioden 2012 bis 2016 im Umfang von total Fr. 58.446.55 (Steuerperiode 2012: Fr. 8'558.25; Steuerperiode 2013: Fr. 26'016.15; Steuerperiode 2014: Fr. 4'305.25; Steuerperiode 2015: Fr. 9'214.50; Steuerperiode 2016: Fr. 10'352.30) zuzüglich Verzugszins ab 30. April 2015 (mittlerer Verfall) in Rechtskraft erwachsen ist.
2. Die Beschwerde vom 26. Oktober 2022 sei bezüglich der Steuerperiode 2012 infolge Eintritts der absoluten Verjährung teilweise gutzuheissen, sofern die Steuerforderung nicht bereits gemäss Ziff. 1 hiervor in Rechtskraft erwachsen ist.
3. Die Beschwerde vom 26. Oktober 2022 sei im Übrigen bezüglich der Steuerperioden 2013 bis 2016 abzuweisen

*Auf die weiteren Vorbringen in den Eingaben der Parteien wird – soweit sie für den Entscheid wesentlich sind – in den nachfolgenden Erwägungen eingegangen.*

### **Das Bundesverwaltungsgericht zieht in Erwägung:**

#### **1.**

**1.1** Gemäss Art. 31 des Verwaltungsgerichtsgesetzes vom 17. Juni 2005 (VGG, SR 172.021) beurteilt das Bundesverwaltungsgericht Beschwerden gegen Verfügungen nach Art. 5 des Verwaltungsverfahrensgesetzes vom 20. September 1968 (VwVG, SR 172.021), 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 damit zur Behandlung von Beschwerden gegen Einspracheentscheide der Vorinstanz auf dem Gebiet der Mehrwertsteuer sachlich und funktionell zuständig.

**1.2** Das Verfahren vor dem Bundesverwaltungsgericht richtet sich nach dem VwVG soweit das VGG nichts anderes bestimmt (Art. 37 VGG; vgl. auch Art. 81 Abs. 1 MWSTG).

### **1.3**

**1.3.1** Die Beschwerdeführerin ist als Verfügungsadressatin zur Beschwerdeführung berechtigt (Art. 48 Abs. 1 VwVG).

Zur Beschwerdefrist ergibt sich Folgendes: In ihrer Replik vom 19. Dezember 2022 legt die Beschwerdeführerin ein Einschreiben vom 22. März 2021 ins Recht, womit der ESTV, MWST, Abteilung Recht, Schwarztörstrasse 50, 3003 Bern, die Beendigung der Steuervertretung bezüglich der Mehrwertsteuer durch die vormalige Rechtsvertreterin angezeigt wurde. Zudem ediert die Beschwerdeführerin eine Bestätigung, wonach ihre vormalige Rechtsvertreterin der Schweizerischen Post am 22. März 2021 – unter Angabe der Sendungsnummern – eine eingeschriebene Sendung zuhanden der ESTV, 3003 Bern, übergeben hat und diese am 23. März 2021 zugestellt worden ist.

**1.3.2** Zwar lässt sich aufgrund der Aktenlage – wenn es auch sehr wahrscheinlich ist – nicht ohne weiteres erhärten, dass es sich bei der besagten, am 22. März 2021 der Post übergebenen Sendung um die erwähnte, gleichentags datierte Anzeige der Beendigung des vormaligen Vertretungsverhältnisses handelt. Allerdings geht auch die Vorinstanz nunmehr davon aus, dass ihr mit Schreiben vom 22. März 2021 die Beendigung des vormaligen Vertretungsverhältnisses (wohl) angezeigt wurde, auch wenn sich das betreffende Schreiben laut Angaben der Vorinstanz nicht in den Akten befindet (ergänzte Vernehmlassung vom 10. Februar 2023, S. 3). Damit musste die Vorinstanz somit ab dem Zustellungsdatum vom 23. März 2021 von der Beendigung des ursprünglichen Vertretungsverhältnisses Kenntnis haben, weshalb – wie auch die Vorinstanz zu Recht anerkennt – ihr Einspracheentscheid vom 22. September 2022 mit Zustellung an die vormalige Vertreterin nicht rechtsgültig erfolgt ist. Die rechtsgültige Zustellung an die Beschwerdeführerin erfolgte erst am 27. September 2022 (Akten der Vorinstanz Nr. 2). Somit ist die Beschwerdefrist mit der Beschwerde vom 26. Oktober 2022 gewahrt (Art. 50 Abs. 1 i.V.m. Art. 20 Abs. 3 VwVG). Im Übrigen erfüllt die Beschwerde die Formvorschriften (Art. 52 Abs. 1 VwVG), und der eingeforderte Kostenvorschuss wurde fristgerecht bezahlt (Art. 63 Abs. 4 VwVG). Auf die Beschwerde ist somit einzutreten.

**1.4** Feststellungsbegehren sind subsidiär zu Leistungsbegehren und nur zulässig, wenn daran ein schutzwürdiges Feststellungsinteresse besteht.

Zudem kann ein Feststellungsantrag nicht abstrakte, theoretische Rechtsfragen zum Gegenstand haben, sondern nur konkrete Rechte oder Pflichten (BGE 141 II 113 E. 1.7 m.w.H.; Urteil des BGer 2C\_109/2021 vom 28. Juni 2021 E. 1.2 m.w.H.). Soweit die Vorinstanz gemäss Ziff. 1 ihrer Anträge formell festgestellt haben will, dass die im Einspracheentscheid vom 22. September 2022 festgelegte Steuerforderung im Umfang der Steuernachbelastung betreffend die Steuerperioden 2012 bis 2016 im Umfang von total Fr. 58.446.55 zuzüglich Verzugszins ab 30. April 2015 (mittlerer Verfall) in Rechtskraft erwachsen ist (Sachverhalt Bst. C.d), ist dieser Antrag unzulässig. Die Rechtskraftbescheinigung ist die Bestätigung der Behörde, von welcher der Entscheid stammt, dass ihr Entscheid in Rechtskraft erwachsen sei. Das Bundesverwaltungsgericht hat keine Rechtskraftbescheinigungen für Entscheide anderer Behörden auszustellen (Urteil des BVGer A-4410/2021 vom 27. März 2023 E. 1.2.2 m.w.H.). Auf den Antrag der Vorinstanz auf Feststellung der Rechtskraft der Steuerforderung im Umfang der Steuernachbelastung betreffend die Steuerperioden 2012 bis 2016 von total Fr. 58.446.55 zuzüglich Verzugszins ab 30. April 2015 (mittlerer Verfall) ist folglich nicht einzutreten.

**1.5** Das Bundesverwaltungsgericht kann den angefochtenen Entscheid in vollem Umfang überprüfen. Die Beschwerdeführerin kann neben der Verletzung von Bundesrecht und der unrichtigen oder unvollständigen Feststellung des rechtserheblichen Sachverhalts auch die Rüge der Unangemessenheit erheben (Art. 49 VwVG).

## **2.**

**2.1** Anfechtungsobjekt im vorliegenden Verfahren vor Bundesverwaltungsgericht bildet der Einspracheentscheid vom 22. September 2022. Das Anfechtungsobjekt grenzt den Umfang des Streitgegenstands ein. Letzterer wird durch die Parteianträge definiert und braucht mit dem Anfechtungsobjekt nicht übereinzustimmen. Er darf im Laufe des Beschwerdeverfahrens eingeschränkt, jedoch nicht erweitert oder qualitativ verändert werden (BGE 131 II 200 E. 3.2, 131 V 164 E. 2.1; BVGE 2010/19 E. 2.1; zum Ganzen: Urteil des BVGer A-245/2022 vom 14. November 2022 E. 2.1 m.w.H.).

**2.2** Die Vorinstanz beantragt in ihrer ergänzten Vernehmlassung vom 10. Februar 2023 in Ziff. 2 ihrer Anträge, die Beschwerde vom 26. Oktober 2022 sei bezüglich der Steuerperiode 2012 infolge Eintritts der absoluten Verjährung teilweise gutzuheissen, sofern die Steuerforderung nicht bereits «gemäss Ziff. 1 hiervor» in Rechtskraft erwachsen ist.

**2.2.1** Betreffend «Rechtskraft» der in Ziff. 1 der Anträge der Vorinstanz aufgeführten Steuerforderung gilt das in E. 1.4 Gesagte.

**2.2.2** Im öffentlichen Recht und damit auch im Steuerrecht führt der Eintritt der Verjährung zum Untergang der Forderung. Dies im Gegensatz zum Zivilrecht, in welchem der Eintritt der Verjährung lediglich die Durchsetzbarkeit einer Forderung betrifft (BVGE 2009/12 E. 6.3.2.1 ff.). Die Verjährung einer Mehrwertsteuerforderung ist von Amtes wegen zu prüfen, wenn das Gemeinwesen Gläubiger der Forderung ist (BGE 142 II 182 E. 3.2.1, 133 II 366 E. 3.3; BVGE 2009/12 E. 6.3.1; zum Ganzen: Urteil des BVGer A-245/2022 vom 14. November 2022 E. 2.2.1 m.w.H.).

**2.2.3** Art. 42 Abs. 6 MWSTG sieht eine absolute Festsetzungsverjährung von zehn Jahren nach Ablauf der Steuerperiode vor, in welcher die Steuerforderung entstanden ist. Es kann folglich für die Steuerperiode 2012 seit dem 1. Januar 2023 keine zusätzliche Mehrwertsteuer mehr erhoben werden (Urteil des BGer 2C\_1021/2020 vom 28. Juli 2021 E. 4.1; Urteil des BVGer A-245/2022 vom 14. November 2022 E. 2.2.2 m.w.H.). Für die weiteren (vorliegend streitigen) Steuerperioden (2013 bis 2016) ist die absolute Verjährung noch nicht eingetreten.

**2.2.4** Somit ist die Beschwerde im Umfang der die Steuerperiode 2012 betreffende Steuernachforderung gutzuheissen (vgl. auch Urteil des BVGer A-245/2022 vom 14. November 2022 E. 2.2.3).

### **3.**

Die vorliegend zu beurteilende Sache betrifft im verbleibenden streitigen Umfang die Steuerperioden 2013 bis 2016 (siehe dazu auch E. 6). Somit ist das MWSTG (mitsamt der zugehörigen Mehrwertsteuerverordnung vom 27. November 2009 [MWSTV, SR 641.201]) in den in den Jahren 2013 bis 2017 gültigen Fassungen (AS 2011 4739, 2013 3839, 2014 3847, 2015 4917, 2017 283) massgebend, worauf nachfolgend – wo nicht anders vermerkt – referenziert wird.

Soweit im Folgenden auf die Rechtsprechung zum aMWSTG verwiesen wird, liegt der Grund darin, dass diese im vorliegenden Fall auch für das MWSTG übernommen werden kann.

**3.1** Der Bund erhebt eine allgemeine Verbrauchssteuer nach dem System der Nettoallphasensteuer (Mehrwertsteuer [vgl. Art. 130 der Bundesverfassung der Schweizerischen Eidgenossenschaft vom 18. April 1999 {SR 101} und Art. 1 Abs. 1 MWSTG]). Der Mehrwertsteuer im Inland

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).

**3.2** Damit überhaupt eine steuerbare Leistung vorliegt, muss sie im Austausch mit einem Entgelt erfolgen (sog. «Leistungsverhältnis», vormals: «Leistungsaustauschverhältnis»; vgl. hierzu Urteil des BVGer A-4304/2021 vom 16. Juni 2023 E. 3.2 m.w.H.).

**3.2.1** Auch das Erbringen von Leistungen an eng verbundene Personen gilt als Leistungsverhältnis (vgl. Art. 26 Satz 1 MWSTV i.V.m. mit Art. 24 Abs. 2 MWSTG), sofern es sich nicht um reine Innenleistungen handelt (Urteil des BVGer A-4190/2020, A-4195/2020 vom 15. Dezember 2021 E. 2.3.2). Als eng verbundene Personen gelten dabei nach Art. 3 Bst. h MWSTG (in der anwendbaren Fassung vom 1. Januar 2010; AS 2009 5203) die Inhaber und Inhaberinnen von massgebenden Beteiligungen an einem Unternehmen oder ihnen nahestehende Personen. Eine massgebende Beteiligung liegt vor, wenn die Schwellenwerte gemäss Art. 69 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die direkte Bundessteuer (DBG, SR 642.11) überschritten werden oder wenn eine entsprechende Beteiligung an einer Personengesellschaft vorliegt (Urteil des BGer 2C\_403/2022 vom 12. Dezember 2022 E. 5.4.1; Urteil des BVGer A-4304/2021 vom 16. Juni 2023 E. 3.2.1 m.w.H.).

**3.2.2** Nicht als Leistungen an eng verbundene Personen, sondern als Eigenverbrauch zu qualifizieren ist die Verwendung von Gegenständen oder Dienstleistungen ausserhalb der unternehmerischen Tätigkeit durch den Unternehmensträger selbst (z.B. Verwendung durch die Aktiengesellschaft für einen eigenen, nicht-unternehmerischen Bereich [Art. 31 Abs. 2 Bst. a MWSTG; vgl. PHILIPPE ROBINSON, in: Zweifel/Beusch/Glauser/Robinson {Hrsg.}, Kommentar zum schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer, 2015 {nachfolgend: MWST-Kommentar 2015}, Art. 31 N 16; BEATRICE BLUM, in: Geiger/Schluckebier, Kommentar MWSTG, 2. Aufl. 2019, Art. 31 MWSTG N 12]).

Damit es sich nicht um «reine Innenleistungen» handelt, muss die Einräumung einer Leistung an eine Drittperson nach Art. 3 Bst. c MWSTG vorliegen. Damit soll zum Ausdruck kommen, dass der wirtschaftliche Wert vom «Leistungserbringer an den Leistungsempfänger» zugeführt wird. Ein Leistungsgegenstand wird einer Drittperson zugeführt und verlässt die betriebliche Sphäre. So ist ein Leistungsaustausch zwischen einer juristischen

Person und eng verbundenen Personen im Grundsatz nicht anders zu behandeln als ein Leistungsaustausch zwischen einer juristischen Person und einem unabhängigen Dritten (Urteil des BGer 2C\_403/2022 vom 12. Dezember 2022 E. 5.4.1 m.w.H.). Handelt es sich bei der eng verbundenen Person gleichzeitig um einen Lohnausweisempfänger (z.B. Aktionär, Verwaltungsrat), unterliegen nur jene Leistungen den Bestimmungen für das Personal (Art. 47 MWSTG), die der eng verbundenen Person in ihrer Funktion als Angestellte zukommt. Für die übrigen Leistungen, die auf die massgebliche Beteiligung zurückzuführen sind, bleiben die Bestimmungen für eng verbundene Personen anwendbar (SONJA BOSSART/DIEGO CLAVADTSCHER, MWST-Kommentar 2015, Art. 18 N 120).

**3.2.3** Das Entgelt stellt nicht nur Tatbestandselement des Steuerobjekts dar, sondern bildet auch die Bemessungsgrundlage der Mehrwertsteuer (Art. 24 MWSTG; vgl. statt vieler: BGE 132 II 353 E. 4.1; BVGE 2011/44 E. 3.1). Art. 24 Abs. 1 MWSTG hält fest, dass die Steuer vom tatsächlich empfangenen Entgelt berechnet wird. Der Grundsatz, demgemäss das tatsächlich empfangene Entgelt massgeblich ist, wird durch Art. 24 Abs. 2 MWSTG eingeschränkt. Danach gilt im Fall einer Lieferung oder Dienstleistung an eine eng verbundene Person im Sinne von Art. 3 Bst. h MWSTG als Entgelt der Wert, der unter unabhängigen Dritten vereinbart würde (Art. 24 Abs. 2 MWSTG). Art. 24 Abs. 2 MWSTG entspricht dem im Steuerrecht bekannten Grundsatz des Drittvergleichs («dealing at arm's length»; vgl. Urteil des BGer 2A.11/2007 vom 25. Oktober 2007 E. 2.3.2; Urteil des BVGer A-4304/2021 vom 16. Juni 2023 E. 3.2.3 m.w.H.).

Die Anwendbarkeit dieses Drittvergleichs bedingt eine Leistung zu einem Vorzugspreis, also zu einem Entgelt, welches nicht mit dem Preis übereinstimmt, den ein unabhängiger Dritter zu bezahlen hätte (vgl. Urteile des BVGer A-4304/2021 vom 16. Juni 2023 E. 3.2.3, A-2304/2019 vom 20. April 2020 E. 2.2.4.3 [bestätigt durch Urteil des BGer 2C\_443/2020 vom 8. Oktober 2020], A-3734/2011 vom 9. Januar 2013 E. 2.3.2 m.w.H.).

Rechtsfolge einer Leistung zu einem Vorzugspreis an eine eng verbundene Person ist, dass für die Bemessung der Mehrwertsteuer eine besondere (fiktive) Bemessungsgrundlage herangezogen wird. Die Leistung wird auf den Wert korrigiert, der unter unabhängigen Dritten vereinbart würde. Massgebend ist der Drittpreis, das heisst der Preis, den ein Dritter der gleichen Abnehmerkategorie «auf dem Markt» (Marktwert) üblicherweise für dieselbe Leistung zu bezahlen hätte (Urteil des BVGer A-4190/2020, A-4195/2020 vom 15. Dezember 2021 E. 3.2.4 m.w.H.). Dieser Drittpreis

ist in den meisten Fällen kein exakter Wert, sondern kann nur annäherungsweise bestimmt werden. Die ESTV hat diesfalls eine Schätzung des Werts durchzuführen und sich dabei grundsätzlich an die im Zusammenhang mit der Ermessenseinschätzung entwickelten Prinzipien und Kriterien zu halten (vgl. Urteil des BGer 2C\_27/2021 vom 5. Oktober 2021 E. 3.1.2; Urteil des BVGer A-4304/2021 vom 16. Juni 2023 E. 3.2.3, je m.w.H.).

### **3.3**

**3.3.1** Die von den Verwaltungsbehörden veröffentlichten Broschüren, Kreisschreiben und Merkblätter stellen lediglich Verwaltungsverordnungen dar, das heisst generelle Dienstanweisungen, die sich an nachgeordnete Behörden oder Personen wenden und worin die Verwaltungen ihre Sichtweise darlegen. Sie dienen der Sicherstellung einer einheitlichen, gleichmässigen und sachrichtigen Praxis des Gesetzesvollzugs (BVGE 2010/33 E. 3.3.1; MARTIN KOCHER, MWST-Kommentar 2015, Art. 65 N 31; MICHAEL BEUSCH, Was Kreisschreiben dürfen und was nicht, in: Der Schweizer Treuhänder 2005, S. 613 ff.). Als solche sind sie für die als eigentliche Adressaten figurierenden Verwaltungsbehörden verbindlich, wenn sie nicht klarerweise einen verfassungs- oder gesetzeswidrigen Inhalt aufweisen (Urteile des BVGer A-5601/2019 vom 6. Mai 2020 E. 1.7.1, A-2204/2018 vom 16. Dezember 2019 E. 3.2, A-6253/2018 vom 10. Dezember 2019 E. 2.6.1; MICHAEL BEUSCH, in: Zweifel/Beusch [Hrsg.], Kommentar zum schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer [DBG], 3. Aufl. 2017, Art. 102 N 15 ff.; zum Ganzen: Urteil des BVGer A-4410/2021 vom 27. März 2023 E. 1.5.1 m.w.H.).

**3.3.2** Nicht verbindlich sind Verwaltungsverordnungen dagegen für die Justizbehörden, deren Aufgabe es ist, die Einhaltung von Verfassung und Gesetz im Einzelfall zu überprüfen (vgl. BGE 145 II 2 E. 4.3; vgl. ANDRÉ MOSER et al., Prozessieren vor dem Bundesverwaltungsgericht, 3. Aufl. 2022, Rz. 2.173 f.). Die Gerichtsbehörden sollen Verwaltungsverordnungen bei ihrer Entscheidung allerdings mitberücksichtigen, sofern diese eine dem Einzelfall angepasste und gerecht werdende Auslegung der anwendbaren gesetzlichen Bestimmungen darstellen. Dies gilt umso mehr, als es nicht Aufgabe der Gerichte ist, als Zweitinterpreten des der Verwaltungsverordnung zugrunde liegenden Erlasses eigene Zweckmässigkeitsüberlegungen an die Stelle des Vollzugskonzepts der zuständigen Behörde zu setzen (vgl. BGE 146 I 105 E. 4.1, 146 II 359 E. 5.3, 141 V 139 E. 6.3.1; BVGE 2010/33 E. 3.3.1, 2007/41 E. 3.3; zum Ganzen: Urteil des BVGer A-4410/2021 vom 27. März 2023 E. 1.5.2 m.w.H.).

**3.3.3** Die Vorinstanz führt in Ziff. 3.4.3.2.3 ihrer Mehrwertsteuer-Info 08 (Privatanteile) in der Fassung vom 31. Mai 2016 betreffend «Vollkostenrechnung» Folgendes aus: Ein Mitarbeitender benötige in der Regel für die Ausübung seiner beruflichen Tätigkeit (z.B. für Kundenbesuche) nur ein Geschäftsfahrzeug. Stelle ein Unternehmen einem Mitarbeitenden mehrere Fahrzeuge zur Verfügung, müsse die unternehmerische Notwendigkeit dafür nachgewiesen werden. Dies könne mittels Bordbuchs oder anderer aussagekräftiger Unterlagen erfolgen. Fehle dieser Nachweis, gehe die ESTV bei diesen Fahrzeugen von Mietobjekten aus, welche das Unternehmen dem Mitarbeitenden für dessen Privatzwecke zur Verfügung stelle. Es sei dabei nicht von Belang, ob Fahrzeuge einzeln oder unter Wechselschildern eingelöst seien. Für solche Fahrzeuge sei der Vorsteuerabzug auf den Investitions- und Betriebskosten zulässig. Das Mietentgelt sei mittels Vollkostenrechnung, welche die vollständigen Betriebskosten, die kalkulatorischen Abschreibungen von 10 % pro Jahr, die Parkplatzmiete, die Versicherungen, die Steuern und einen Gemeinkosten- und Gewinnzuschlag von 10 % auf den errechneten Gesamtkosten umfasse, annäherungsweise zu ermitteln und zu deklarieren. Ein allfälliger Anteil der beruflichen Nutzung dieser Fahrzeuge müsse mittels geeigneter Mittel (i.d.R. mit einem Bordbuch) nachgewiesen und könne bei der Ermittlung des kalkulierten Mietpreises berücksichtigt werden.

**3.3.4** Das Bundesgericht hat im Verfahren 2C\_403/2022 (Urteil vom 12. Dezember 2022) betreffend Mehrwertsteuer für die Steuerperioden 2012 bis 2016 zur von der Vorinstanz praktizierten «Vollkostenrechnung» gemäss Mehrwertsteuer-Info 08 Ziff. 3.4.3.2.3 Folgendes ausgeführt: Die von der ESTV herangezogene «Vollkostenrechnung» (als Schätzungs-methode für den Drittpreis) gehe für die Ermittlung des Mietentgelts für die Fahrzeuge von den vollständigen Betriebskosten (0.1 % des Einstandspreises pro Jahr), den kalkulatorischen Abschreibungen (10 % des Einstandspreises pro Jahr), Versicherungen und Steuern (1 % des Einstandspreises pro Jahr) sowie von einem Gemeinkosten- und Gewinnzuschlag von 10 % auf den errechneten Gesamtkosten aus (so auch für Veteranenfahrzeuge in Mehrwertsteuer-Info 08, Ziff. 3.4.3.2.6.). Aus dieser «Vollkostenrechnung» habe gemäss Berechnungen der ESTV der Drittpreis für das «Zurverfügungstellen» der Fahrzeuge resultiert (Urteil des BGer 2C\_403/2022 vom 12. Dezember 2022 E. 6.3). Aufgrund des Anknüpfens an den Einstandspreis werde der Prämisse Rechnung getragen, wonach für das «Zurverfügungstellen» eines vergleichsweise wertvollen Fahrzeugs selbstredend ein dementsprechend höheres Mietentgelt verlangt werde (und umgekehrt). Mithin seien im vorliegenden Fall bei der

«Vollkostenrechnung» keine Zeitperioden (wie für Werkstattbesuche oder für Ausstellungen an Messen oder ähnlichen Veranstaltungen) herauszurechnen, sodass eine einheitliche Drittpreisschätzung gewahrt bleibe (Urteil des BGer 2C\_403/2022 vom 12. Dezember 2022 E. 6.4). Es zeige sich, dass die vorgenommene Schätzung der ESTV für das Mietentgelt als Drittpreis unter Beizug der «Vollkostenrechnung» zu einem sachgerechten Ergebnis führe. Die seitens der ESTV angewendete Methode sei vertretbar. Entsprechend sei die Schätzung pflichtgemäss erfolgt, es seien keine Zeitperioden herauszurechnen (Urteil des BGer 2C\_403/2022 vom 12. Dezember 2022 E. 6.5).

#### **4.**

**4.1** Die für die Entscheidungsfindung (Rechtsanwendung) vorzunehmende Tatsachenfeststellung setzt voraus, dass die Sachlage korrekt und vollständig ermittelt wurde. Das Verwaltungsverfahren und die Verwaltungsrechtspflege werden deshalb grundsätzlich von der Untersuchungsmaxime beherrscht (Art. 12 VwVG). Demnach muss die entscheidende Behörde den Sachverhalt von sich aus abklären. Sie trägt die Beweisführungslast (sog. subjektive oder formelle Beweislast). Der Untersuchungsgrundsatz kann indes dadurch relativiert werden, dass der betroffenen Person spezialgesetzlich statuierte Mitwirkungspflichten auferlegt werden (vgl. Art. 13 VwVG; BVGE 2009/60 E. 2.1.2). Diese Bestimmungen sind auch im Mehrwertsteuerverfahren anwendbar (Art. 81 Abs. 1 MWSTG), das als spezialgesetzliche Mitwirkungspflicht das Selbstveranlagungsprinzip vorsieht (BGE 137 II 136 E. 6.2; Urteile des BGer 2C\_353/2013 vom 23. Oktober 2013 E. 3.3, 2C\_970/2012 vom 1. April 2013 E. 4.1).

Im Verfahren vor dem Bundesverwaltungsgericht gilt der Grundsatz der freien Beweiswürdigung (Art. 81 Abs. 3 MWSTG; BGE 130 II 482 E. 3.2). Die Beweiswürdigung endet mit der richterlichen Entscheidung 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 Zivilgesetzbuchs 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 (statt vieler: BGE 140 II 248

E. 3.5; Urteil des BGer 2C\_353/2013 vom 23. Oktober 2013 E. 3.3; Urteil des BVGer A-4304/2021 vom 16. Juni 2023 E. 4.1 m.w.H.)

**4.2** Beim Entscheid darüber, ob eine rechtserhebliche Tatsache als erwiesen zu gelten hat oder nicht, ist die Frage des Beweismasses (bzw. Beweisgrades) zu berücksichtigen. Als Regelbeweismass gilt der volle (strikte) Beweis. Dieser ist erbracht, wenn das Gericht am Vorliegen der behaupteten Tatsache keine ernsthaften Zweifel mehr hat oder allenfalls verbleibende Zweifel als leicht erscheinen (BGE 130 III 321 E. 3.2). Verlangt wird ein so hoher Grad der Wahrscheinlichkeit, dass vernünftigerweise mit der Möglichkeit des Gegenteils nicht mehr zu rechnen ist (Urteil des BVGer A-1192/2017 vom 6. Februar 2018 E. 3.3.3). Nicht ausreichend ist dagegen, wenn bloss eine überwiegende Wahrscheinlichkeit besteht, dass sich die behauptete Tatsache verwirklicht hat (BGE 128 III 271 E. 2b/aa; MOSER et al., a.a.O., Rz. 3.141; vgl. zum Ganzen: Urteil des BVGer A-4304/2021 vom 16. Juni 2023 E. 4.2).

## 5.

**5.1** Damit festgestellt werden kann, ob Fahrzeuge «Zurverfügung» gestellt wurden, sind die gesamten Umstände zu berücksichtigen. Die Halterschaft bei Fahrzeugen stellt dabei lediglich ein Indiz dar. Als Halter gilt rechtssprechungsgemäss nicht der Eigentümer des Fahrzeugs, der formell im Fahrzeugausweis eingetragen ist, sondern derjenige, auf dessen Rechnung und Gefahr der Betrieb des Fahrzeugs erfolgt und der zugleich über dieses und allenfalls über die zum Betrieb erforderlichen Personen, die tatsächliche, unmittelbare Verfügung besitzt (Urteil des BGer 2C\_403/2022 vom 12. Dezember 2022 E. 3.1.4 f. m.w.H.). Steht das Fahrzeug dem Arbeitnehmer nicht bloss zu geschäftlichen Zwecken zur Verfügung und kann er damit nicht bloss gelegentlich private Fahrten ausführen, sondern während mehrerer Monate im Wesentlichen frei über die Verwendung entscheiden, so wird er zum Halter, selbst wenn er das Auto vorwiegend mit Rücksicht auf die geschäftlichen Bedürfnisse seines Arbeitgebers einsetzt. Hingegen ist jemand, dem ein Fahrzeug freiwillig nur zum gelegentlichen Gebrauch zur Verfügung gestellt wird, ohne dass er Betriebskosten zu tragen hätte, nicht Halter (BGE 144 II 281 E. 4.3.1 m.w.H.).

**5.2** Ein weiteres Indiz für das «Zurverfügungstellen» ist die umfassende Bestimmungsmöglichkeit eines Geschäftsführers und Aktionärs einer von ihm beherrschten Aktiengesellschaft. Es ist naheliegend, dass diesem jederzeit die Verfügungsgewalt über ein oder mehrere Fahrzeug(e) der Aktiengesellschaft zukommt. Verfügt der Geschäftsführer und Aktionär

gleichzeitig über besondere Fachkenntnisse von Oldtimern und ist er ein Liebhaber solcher Fahrzeuge, deutet dies ebenfalls auf ein «Zurverfügungstellen» hin. Sind die Oldtimer beim Geschäftsführer zuhause oder an unterschiedlichen Orten in der Schweiz (d.h. nicht am Geschäftsdomizil) eingelagert, ist dieser Umstand ebenfalls als Indiz zu berücksichtigen. Schliesslich sind Oldtimer auch dann einer Gebrauchsnutzung im Sinne des «Zurverfügungstellens» zugänglich, ohne – mangels Einlösung oder anderweitig – fahrbereit zu sein (zum Ganzen: Urteil des BGer 2C\_403/2022 vom 12. Dezember 2022 E. 5 und 5.5.3; auch zum Folgenden). Soweit es sich um Veteranenfahrzeuge handelt, dürfen diese ohnehin nur zu rein privaten Zwecken verwendet werden (Urteil des BVGer A-5059/2014 vom 26. Februar 2015 E. 5.1.2 [bestätigt durch Urteil des BGer 2C\_321/2015 vom 22. Dezember 2015]). Dabei schliesst die Annahme einer privaten Nutzung durch den Aktionär nicht aus, dass das Fahrzeug daneben zu (geschäftlichen) Repräsentationszwecken verwendet wird (Urteil des BVGer A-5059/2014 vom 26. Februar 2015 E. 5.1.2). Überdies spielt es keine Rolle, ob die Fahrzeuge im Rahmen der Nutzungsberechtigung (das «Zurverfügungstellen») auch tatsächlich gefahren werden (Urteil des BGer 2C\_403/2022 vom 22. Dezember 2022 E. 5.5.3); insbesondere mit Bezug auf einen «Sammler» (vgl. zum Ganzen: Urteil des BVGer A-4304/2021 vom 16. Juni 2023 E. 5.1).

**5.3** Soweit kein Fahrzeugverkauf im relevanten (Prüfungs-)Zeitraum stattfand, ist auch ein bloss gelegentlicher Verkauf noch nicht ausreichend, um von einem mehrwertsteuerlich relevanten Handel für Fahrzeug-Raritäten auszugehen, der in nachhaltiger Art und Weise getätigt wird. Vielmehr ist die Gesamtsituation mit dem Geschäftsführer, der die Steuerpflichtige beherrscht, relevant (Urteil des BGer 2C\_403/2022 vom 22. Dezember 2022 E. 5.5.3 m.w.H.).

## **6.**

Die Beschwerdeführerin beantragt, die Umsatzsteuerkorrekturen, welche auf geldwerten Leistungen an den Anteilseigner wegen Fahrzeugüberlassung basieren, seien für die Fahrzeuge [Marken und Modelle von fünf Autos und einem Motorrad] («Handelsfahrzeuge» gemäss Kategorie 1 nach Ziff. 1.1 des Beiblatts zur EM Nr. [...]; nachfolgend: streitbetroffene Fahrzeuge) aufzuheben (Sachverhalt Bst. C.a). Die übrigen Aufrechnungen (Ziff. 1.3, 2, 3 und 4 der EM Nr. [...]) bestreitet die Beschwerdeführerin nicht (Beschwerde vom 26. Oktober 2022, Ziff. II.A.; vgl. hierzu die unbestritten gebliebene Berechnung der streitigen und nichtstreitigen Positionen durch die Vorinstanz im Anhang «Aufstellung rechtskräftige Steuernachforderung

Steuerperioden 2012 bis 2016» zu ihrer ergänzten Vernehmlassung vom 10. Februar 2023).

Die besagte Aufrechnung beträgt für die Steuerperioden 2012 bis 2016 total Fr. 192'455.30. Da die Beschwerde im Umfang der die Steuerperiode 2012 betreffende Steuernachforderung infolge absoluter Verjährung gutzuheissen ist (E. 2.2.4), erübrigt sich die Prüfung der Nachforderung für die Steuerperiode 2012 in der Höhe von Fr. 35'647.25. Somit beläuft sich die vorliegend streitige und zu prüfende Aufrechnung auf Fr. 156'808.05 (Fr. 192'455.30 minus Fr. 35'647.25) für die Steuerperioden 2013 bis 2016 (E. 2.1).

## 7.

Zu prüfen ist vorab, ob die streitbetroffenen Fahrzeuge dem Anteilseigner B.\_\_\_\_\_ zur privaten Verwendung «Zurverfügung» gestellt wurden. Hierbei handelt es sich um eine Sachverhaltsfrage (Urteil des BGer 2C\_403/2022 vom 12. Dezember 2022 E. 3.1.2). Als Rechtsfrage sind demgegenüber die mehrwertsteuerlichen Konsequenzen eines möglichen steuerbaren Leistungsaustausches zu prüfen, die aus einem allfälligen «Zurverfügungstellen» resultieren (E. 8).

## 7.1

**7.1.1** Laut Beschwerdeführerin stehen die von der Vorinstanz als «Handelsfahrzeuge» bezeichneten streitbetroffenen Fahrzeuge dem Anteilseigner B.\_\_\_\_\_ nicht dauernd zur alleinigen Benutzung zur Verfügung. Es seien (unter Hinweis auf ins Recht gelegte Fotos) durchaus Verkaufsbemühungen vorgenommen worden, seien doch die Fahrzeuge während der meisten Zeit in verschiedenen Showrooms in Europa gestanden. Wieso der Anteilseigner Fahrzeuge seiner Unternehmung, die fast immer in Ausstellungen und Shows stünden, als Privatperson nutzen solle, entziehe sich jeder Logik. Es verstehe sich von selbst, dass Fahrzeuge dieser Kategorie längere Zeit beim Verkäufer seien als Alltagsfahrzeuge. Ebenso wenig könnten sie via einfache Anzeigen vermarktet werden, da sonst das Risiko eines Wertverlustes auf dem Markt entstehen würde. Sie (die Beschwerdeführerin) habe denn auch drei Autos nach der Prüfperiode [Marken und Modelle] im Jahr 2019 verkauft. Diese Verkäufe seien durchaus in Betracht zu ziehen, wenn es darum gehe zu beurteilen, ob mit Fahrzeugen gehandelt werde. Naturgemäss könne bei dieser Frage nicht auf die Zufälligkeit des gewählten Kontrollzeitpunkts abgestellt werden.

Richtig sei, dass B. \_\_\_\_\_ die streitbetroffenen Fahrzeuge im geschäftlichen Interesse der Beschwerdeführerin hie und da bewege, weil die Fahrzeuge ohne Bewegung schwerwiegende Standschäden erleiden würden und dadurch neben Reparaturkosten ein erheblicher Wertverlust anfallen würde. Ebenso würden die Fahrzeuge zu Ausstellungs- oder anderen Marketingzwecken an verschiedene Standorte gefahren sowie periodisch den Behörden zur Kontrolle vorgeführt. Aus diesen verschiedenen Fahrten allein könne keine Privatnutzung hergeleitet werden.

Ein fehlender Automobilhandel lasse nicht per se darauf schliessen, die Fahrzeuge seien B. \_\_\_\_\_ vollumfänglich zur privaten Nutzung zur Verfügung gestellt worden. Sie – so die Beschwerdeführerin – könnte diese Fahrzeuge z.B. auch als Wertanlage zum späteren Weiterverkauf halten. B. \_\_\_\_\_ sei nicht als Halter der Fahrzeuge im Fahrzeugausweis eingetragen. Es treffe zwar zu, dass die Fahrzeuge eingelöst seien. Dies sei jedoch den Eigenheiten der Versicherungen geschuldet. So sei eine Sachversicherung viel teurer als eine Autoversicherung. Autoversicherungen könnten nur für eingelöste Fahrzeuge abgeschlossen werden. Im Übrigen spreche gerade die Einlösung einiger Fahrzeuge gegen eine dauernde Nutzung; denn einige Fahrzeuge seien nämlich mit Wechselnummern ausgestattet, so dass eine gleichzeitige Nutzung beider Fahrzeuge gar nicht möglich sei.

**7.1.2** Die Vorinstanz entgegnet mit ausführlicher Begründung, sie sei aufgrund der gesamten Umstände und der Aktenlage sowie im Lichte der höchstrichterlichen Rechtsprechung zu Recht zum Ergebnis gelangt, dass die streitbetroffenen Fahrzeuge von der Beschwerdeführerin mit der Absicht gekauft bzw. (mehrheitlich) geleast worden seien, um dem Anteilseigner B. \_\_\_\_\_ (und allenfalls ihm nahestehenden natürlichen bzw. juristischen Personen) zur alleinigen Benützung zur Verfügung zu stehen.

Gemäss Vorinstanz verkennt die Beschwerdeführerin die höchstrichterliche Rechtsprechung, wonach die streitbetroffenen Fahrzeuge auch dann einer Gebrauchsnutzung im Sinne des «Zurverfügungstellens» zugänglich seien, ohne – mangels Einlösung oder anderweitig – fahrbereit zu sein. Daraus folge, dass eine Einlösung mit Wechselnummern oder gar eine mangelnde Einlösung nichts daran ändere, dass alle streitbetroffenen Fahrzeuge dem Alleinaktionär B. \_\_\_\_\_ bzw. den ihm nahestehenden Personen zur Verfügung gestanden seien. Das Bundesgericht habe festgehalten, dass es keine Rolle spiele, ob die Fahrzeuge im Rahmen der

Nutzungsberechtigung (das «Zurverfügungstellen») auch tatsächlich gefahren würden.

**7.2** Betreffend Sachverhalt lässt sich den inhaltlich unbestritten gebliebenen Akten, insbesondere dem vorinstanzlichen Kontrollbericht vom 12. September 2018 (Akten der Vorinstanz Nr. 16), soweit vorliegend interessierend, Folgendes entnehmen: Die Beschwerdeführerin verfügte über keinen Marktauftritt (keine Homepage, kein Werbeaufwand, keine Verkaufsbemühungen, kein Logo, keine Vermittlungsverträge). Weiter beschäftigte die Beschwerdeführerin kein Personal und hatte folglich keinen Lohnaufwand). Mit Ausnahme der beiden [Marke] befanden sich alle streitbetroffenen Fahrzeuge (zusätzlich auch ein [Marke und Modell]) schon vor der Kontrollperiode (1. Januar 2012 bis 31. Dezember 2016) im Warenlager. Die beiden [Marke] kamen 2012 bzw. 2014 dazu. Keines der streitbetroffenen Fahrzeuge wurde «bis dato», d.h. bis zum Abschluss der Kontrolle (24. Januar 2018) verkauft. Sämtliche Fahrzeuge sind mit einem Kennzeichen eingelöst. Zwei Fahrzeuge sind auf den Bruder bzw. den Vater des Anteilseigners B.\_\_\_\_\_ eingelöst. Drei Fahrzeuge sind mit einer Wechselnummer auf die eng verbundene «D. \_\_\_\_\_ AG» (Anteilseigner B.\_\_\_\_\_; Kontrollbericht, S. 1) eingelöst. Die Durchsicht der Rechnungen ergab, dass B.\_\_\_\_\_ mit diesen Fahrzeugen grössere Strecken zurücklegte. Aufgrund von einzelnen Reparaturrechnungen konnten die gefahrenen Kilometer ermittelt werden. Der Benzinaufwand betrug für die streitbetroffenen Fahrzeuge und den [Marke und Modell] gesamthaft rund Fr. 30'000.-, woraus sich bei einem Durchschnittsverbrauch von 20 Liter pro 100 km ca. 100'000 Fahrkilometer pro Jahr errechnen lassen. Die Vorinstanz stiess auf Reisekosten und Spesenbelege im Umfang von jährlich rund Fr. 24'000.- (für Fahrten nach [diverse europäische Länder] usw.). Fr. 18'000.- wurden als Privatanteil wieder deklariert. Zudem sind diverse Bussen im in- und Ausland für Tempoüberschreitungen bezahlt worden. Die Beschwerdeführerin war als Leasingnehmerin in den streitbetroffenen Steuerperioden nicht Eigentümerin der jeweiligen Fahrzeuge gewesen, weshalb sie damit auch keinen Handel betreiben konnte (zum Ganzen auch: Einspracheentscheid vom 22. September 2022, Ziff. 3.3.3).

**7.3** Aus bundesverwaltungsgerichtlicher Sicht ergibt sich dazu Folgendes: Zunächst kann angesichts der von den streitbetroffenen Fahrzeugen und dem [Marke und Modell] gesamthaft zurückgelegten rund 100'000 Fahrkilometer pro Jahr nicht mehr von einem «Bewegen» gesprochen werden, um an den jeweiligen Fahrzeugen Standschäden zu verhindern. Das gilt ebenso, wenn für den nicht streitbetroffenen, jedoch in die

Gesamtberechnung der Vorinstanz miteinbezogenen [Marke und Modell] eine gewisse Kilometerzahl abgezogen würde. An der hohen Kilometerzahl ändert sich auch dadurch nichts, dass das zu den streitbetroffenen Fahrzeugen zählende Motorrad [Marke und Modell] wohl einen geringeren Benzinverbrauch aufweist als die übrigen streitbetroffenen Fahrzeuge (Autos).

Wie die Beschwerdeführerin bereits im vorinstanzlichen Verfahren vorbrachte, werde der Wert der streitbetroffenen Autos «durch Abnutzung wegen nicht ernst gemeinter Probefahrten vermindert», was die Beschwerdeführerin laut eigener Aussage vermeiden will (Akt.-VI Nr. 13, S. 3). Dazu steht in Kontrast, dass B.\_\_\_\_\_ bzw. die Beschwerdeführerin die Wertminderung – trotz behaupteter Händlereigenschaft – vorliegend offenbar dennoch in Kauf nimmt, wenn mit den streitbetroffenen Fahrzeugen gegen 100'000 Kilometer zurückgelegt wurden, was sich wie gesehen nicht mehr mit der (blossen) Verhinderung von Standschäden begründen lässt.

Kommt hinzu, dass B.\_\_\_\_\_ die besagten, gegen 100'000 tendierenden Fahrkilometer persönlich zurückgelegt hat. Das bedeutet, B.\_\_\_\_\_ hat die streitbetroffenen Fahrzeuge intensiv genutzt, was notwendigerweise deren häufige bzw. dauernde Verfügbarkeit voraussetzt. Überdies wäre es angesichts des Geschäftszwecks der Beschwerdeführerin (Sachverhalt Bst. A.a) zu erwarten gewesen, dass B.\_\_\_\_\_, angesichts der hohen Kilometerzahl zwecks «Bewegens» der streitbetroffenen Fahrzeuge jemanden entgeltlich angestellt hätte, was nach Aktenlage gerade nicht der Fall war.

Nicht zu beanstanden ist die Sichtweise der Vorinstanz, wonach die sehr hohen («enormen») Reisekosten und Spesenbelege für Fahrten in diverse Länder im Umfang von jährlich rund Fr. 24'000.- privaten Charakter aufweisen, nachdem die eigentliche Geschäftstätigkeit (Immobilienvermietung, Fahrzeughandel) keine so hohen Kosten rechtfertigt und Fr. 18'000.- als Privatanteil wieder deklariert wurden (Akten der Vorinstanz Nr. 16, S. 3).

Die in E. 7.2 dargelegten Sachumstände bilden demnach bereits gewichtige Indizien dafür, dass die streitbetroffenen Fahrzeuge dem Alleinaktionär B.\_\_\_\_\_ und den ihm nahestehenden Personen zur Verfügung standen und er die streitbetroffenen Fahrzeuge entsprechend benutzte; vielmehr bilden die in E. 7.2 dargelegten Sachumstände Indizien, die gegen die Annahme eines (nachhaltigen) Fahrzeughandels sprechen. Dazu kommt Folgendes:

**7.3.1** Dass die Beschwerdeführerin gemäss eigenen Angaben drei Autos nach der Prüfperiode verkauft hat (E. 7.1.1), spielt keine Rolle. Zum einen fanden die Verkäufe ausserhalb der vorliegend relevanten Steuerperioden (2013 bis 2016) statt. Zum anderen genügt ein bloss gelegentlicher Verkauf rechtsprechungsgemäss ohnehin nicht, um von einem mehrwertsteuerlich relevanten Handel für Fahrzeug-Raritäten auszugehen, der in nachhaltiger Art und Weise getätigt wird (E. 5.3).

**7.3.2** Die Beschwerdeführerin kann aus den mit der Beschwerde eingereichten Fotos aus «verschiedenen Showrooms in Europa» (Beschwerde vom 26. Oktober 2022, S. 3; Beschwerdebeilage Nr. 8) nichts zu ihren Gunsten ableiten. Die abgebildeten Räumlichkeiten lassen sich anhand der Fotos nicht identifizieren. Ebenso wenig lassen sich auf den Fotos die einzelnen streitbetreffenen Fahrzeuge mit hinreichender Zuverlässigkeit erkennen.

**7.3.3** Mit der Vorinstanz ist festzuhalten, dass gemäss Bundesgericht Oldtimer, wie in casu die streitbetreffenen Fahrzeuge, einer Gebrauchsnutzung im Sinne des «Zuverlässigstellens» zugänglich sind, ohne – mangels Einlösung oder anderweitig – fahrbereit zu sein (E. 5.2). Ob die streitbetreffenen Fahrzeuge mit Wechselnummern eingelöst oder überhaupt nicht eingelöst sind, spielt nach der besagten Rechtsprechung des Bundesgerichts keine Rolle. Folglich ändert eine Einlösung (mit oder ohne Wechselnummern) oder keine Einlösung nichts daran, dass alle streitbetreffenen Fahrzeuge dem Alleinaktionär B. \_\_\_\_\_ bzw. den ihm nahestehenden Personen zur Verfügung gestanden sind.

**7.4** Nach freier bundesverwaltungsgerichtlicher Würdigung der dargelegten Gesamtumstände (E. 7.2) liegt mit der Vorinstanz kein (nachhaltiger) Fahrzeughandel vor (E. 4.2). Demzufolge ist davon auszugehen, dass die streitbetreffenen Fahrzeuge von der Beschwerdeführerin mit der Absicht gekauft bzw. (mehrheitlich) geleast wurden, um dem Anteilseigner B. \_\_\_\_\_ (und allenfalls ihm nahestehende natürliche bzw. juristische Personen) zur alleinigen Benützung zur Verfügung zu stehen, und nicht der Verkauf bzw. der Handel der Fahrzeuge im Vordergrund gestanden ist.

## **8.**

Im Folgenden ist auf die Forderung der Beschwerdeführerin einzugehen, wonach der Drittpreis und demnach die geschuldete Mehrwertsteuer anders zu berechnen sei.

### **8.1**

**8.1.1** Die Beschwerdeführerin hält dafür, dass die geschuldete Mehrwertsteuer anders zu berechnen sei (kilometerbasierte Berechnung des Mietentgelts) und verweist hierzu auf ihren Vorschlag in der Einsprache vom 28. Oktober 2020 (Beschwerdebeilagen 6 und 7). Dabei sei insbesondere zu berücksichtigen, dass der in der Vollkostenrechnung berücksichtigte Amortisationsanteil für diese Art von Fahrzeugen keinen Sinn mache, da sie in der Regel nicht an Wert verlieren, sondern (oft massiv) zulegen würden.

**8.1.2** Die Vorinstanz hält unter wiederholtem Bezug auf die bundesgerichtliche Rechtsprechung sowie der von ihr (der Vorinstanz) publizierten Praxis dagegen, sie habe zu Recht eine Berechnung des Mietentgelts für die Überlassung der Fahrzeuge praxisgemäss aufgrund einer Vollkostenrechnung vorgenommen und zum Normalsatz nachbelastet. Zudem gehe die bundesgerichtliche Rechtsprechung bei einer (fast) ausschliesslichen Verwendung von Wertgegenständen wie Fahrzeuge oder Flugzeuge durch den wirtschaftlich Berechtigten der Gesellschaft davon aus, dass es sich um eine private und nicht um eine geschäftliche Verwendung handle. Ob die Fahrzeuge an Wert verlieren würden oder nicht, spiele gemäss höchstgerichtlicher Rechtsprechung keine Rolle.

**8.2** Die von der Beschwerdeführerin verlangte kilometerbasierte Berechnung des Mietentgelts ist schon deshalb zu verwerfen, da – wie bereits erkannt – die jeweiligen Fahrzeuge auch dann einer Nutzung zugänglich sind, wenn sie gar nicht gefahren werden oder nicht fahrbereit sind (E. 7.3).

**8.3** Die Vorinstanz hat für jede Steuerperiode (2013 bis 2016) den Drittpreis für die Zurverfügungstellung der streitbetroffenen Fahrzeuge aufgrund einer Vollkostenrechnung bestimmt (vgl. Ziff. 1.2 des Beiblatts zur EM Nr. [...]) und zum Normalsatz nachbelastet. Diese Berechnungsweise kam bei sämtlichen Fahrzeugen zur Anwendung, die die Beschwerdeführerin dem Anteilseigner B. \_\_\_\_\_ und ihm nahestehenden Personen zur privaten Nutzung überlassen hat (ergänzte Vernehmlassung vom 10. Februar 2023, S. 7 f.). Ausgangspunkt bei dieser Vollkostenrechnung sind die gesamten

Betriebskosten (inkl. Abschreibung von 10 %, Steuern, Versicherungen usw.) zuzüglich eines Risiko-, Gemeinkosten- und Gewinnzuschlags von 10 % (E. 3.3.3). Bei den geleasteten Fahrzeugen wurden die jeweiligen Leasingraten als Teil der Betriebskosten eingesetzt (ergänzte Vernehmlassung vom 10. Februar 2023, S. 8; vgl. auch angefochtener Einspracheentscheid vom 22. September 2022, Ziff. 3.4.4). Somit entspricht die Vollkostenrechnung dem bundesgerichtlich für rechtskonform befundenen Vorgehen (E. 3.3.4). Weiterungen, insbesondere zu einer allfälligen Wertänderung der streitbetroffenen Fahrzeuge, erübrigen sich somit.

## **9.**

Zusammenfassend ergibt sich, dass betreffend die Steuerperiode 2012 am 1. Januar 2023 die absolute Verjährung eingetreten ist, weshalb die Beschwerde vom 26. Oktober 2022 diesbezüglich gutzuheissen ist (E. 2.2.4). Infolge Guttheissung der Beschwerde betreffend Steuerperiode 2012 ist die im angefochtenen Entscheid veranschlagte Steuerkorrektur zu Gunsten der Vorinstanz von Fr. 192'455.30 für die Jahre 2012 bis 2016 um die Nachforderung für das Jahr 2012 (Fr. 35'647.25.-) zu reduzieren. Im Übrigen ist die Beschwerde abzuweisen. Die Steuerforderung beträgt demnach total Fr. 156'808.05 (zzgl. Verzugszins). Aufgrund der zwischenzeitlich eingetretenen absoluten Verjährung der Steuerperiode 2012 ist der Verzugszins neu zu berechnen. Nach unbestritten gebliebener und vom Bundesverwaltungsgericht nicht zu beanstandender Darstellung der Vorinstanz (ergänzende Vernehmlassung vom 10. Februar 2023, S. 8) beginnt für die noch nicht verjährten Steuerperioden 2013 bis 2016 der Verzugszins (mittlerer Verfall) am 31. August 2015. Die Sache ist zur frankenmässigen Berechnung des Verzugszinses an die Vorinstanz zurückzuweisen.

## **10.**

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

**10.1** Das Bundesverwaltungsgericht auferlegt die Verfahrenskosten in der Regel der unterliegenden Partei (Art. 63 Abs. 1 VwVG). Unterliegt sie nur teilweise, so werden die Verfahrenskosten ermässigt (Art. 63 Abs. 1 VwVG). Obsiegen und Unterliegen im Prozess ist grundsätzlich nach den Rechtsbegehren der Beschwerde führenden Partei, gemessen am Ergebnis der Anfechtung des vorinstanzlichen Entscheids, zu beurteilen (BGE 123 V 156 E. 3c, 123 V 159 E. 4b; zum Ganzen: Urteil des BVGer A-4569/2020 vom 4. Juli 2022 E. 8.1 m.w.H.). In der Verwaltungsrechtspflege des Bundes gilt die Rückweisung der Sache an die Vorinstanz zu

weiteren Abklärungen und neuem Entscheid (mit noch offenem Ausgang) praxismässig als Obsiegen der Beschwerde führenden Partei (BGE 137 V 210 E. 7.1; Urteil des BVGer A-6558/2020 vom 13. April 2022 E. 8.2 m.w.H.). Streitig sind vorliegend die Steuerbeträge für vier Steuerperioden (2013 bis 2016). Die Beschwerde ist infolge absoluter Verjährung betreffend die Steuerforderung für das Jahr 2012 gutzuheissen (E. 2.2.4). Der von der Beschwerdeführerin nachgeforderte Betrag von Fr. 192'455.30 reduziert sich demnach um Fr. 35'647.25.- auf Fr. 156'808.05 (E. 9) zzgl. Verzugszins ab 31. August 2015 mittlerer Verfall. Die Beschwerdeführerin obsiegt somit betragsmässig zu rund 20 %. Das Verfahren ist lediglich zur Neuberechnung des Verzugszinses an die Vorinstanz zurückzuweisen. Diese Rückweisung hat daher keinen Einfluss auf die Kostenverteilung (Urteil des BVGer A-245/2022 vom 14. November 2022 E. 8.1). Ebenfalls keinen Einfluss auf die Kostenverteilung hat das Nichteintreten auf den Antrag der Vorinstanz betreffend Feststellung. Nach dem Gesagten sind die auf Fr. 8'000.- festzusetzenden Verfahrenskosten der teilweise obsiegenden Beschwerdeführerin im Umfang von Fr. 6'400.- aufzuerlegen. Der von der Beschwerdeführerin geleistete Kostenvorschuss von Fr. 8'000.- ist zur Bezahlung der auferlegten Verfahrenskosten in der Höhe von Fr. 6'400.- zu verwenden und der Mehrbetrag von Fr. 1'600.- nach Eintritt der Rechtskraft des vorliegenden Urteils zurückzuerstatten.

**10.2** Im Rahmen ihres Obsiegens hat die nichtanwaltlich berufsmässig vertretene Beschwerdeführerin Anspruch auf eine Parteientschädigung (Art. 64 Abs. 1 und 2 VwVG in Verbindung mit Art. 7 ff., insbesondere Art. 9 Abs. 1 Bst. a des Reglements vom 21. Februar 2008 über die Kosten und Entschädigungen vor dem Bundesverwaltungsgericht [VGKE, SR 173.320.2]). Eine Kostennote wurde nicht eingereicht. Die Vorinstanz hat daher der Beschwerdeführerin (für die teilweise Gutheissung infolge Verjährung der Steuerperiode 2012) eine Parteientschädigung von praxismässig Fr. 2'400.- zu bezahlen. Die Vorinstanz hat als Bundesbehörde keinen Anspruch auf Parteientschädigung (Art. 7 Abs. 3 VGKE; zum Ganzen für eine ähnliche Konstellation: Urteil des BVGer A-245/2022 vom 14. November 2022 E. 8.2).

*Für das Dispositiv wird auf die nächste Seite verwiesen.*

**Demnach erkennt das Bundesverwaltungsgericht:**

**1.**

Auf den Antrag der Vorinstanz, es sei festzustellen, dass die Steuerforderung im beantragten Umfang in Rechtskraft erwachsen ist, wird nicht eingetreten.

**2.**

Die Beschwerde wird im Sinne der Erwägungen teilweise gutgeheissen. Die Sache wird im Sinne von E. 9 zur Neuberechnung der Zinsen an die Vorinstanz zurückgewiesen. Im Übrigen wird die Beschwerde abgewiesen.

**3.**

Die Verfahrenskosten in der Höhe von Fr. 8'000.- werden der Beschwerdeführerin im Umfang von Fr. 6'400.- auferlegt. Der von ihr geleistete Kostenvorschuss von Fr. 8'000.- wird zur Bezahlung der auferlegten Verfahrenskosten in der Höhe von Fr. 6'400.- verwendet und der Mehrbetrag von Fr. 1'600.- nach Eintritt der Rechtskraft des vorliegenden Urteils zurückerstattet.

**4.**

Die Vorinstanz hat der Beschwerdeführerin eine Parteientschädigung von Fr. 2'400.- zu bezahlen.

**5.**

Dieses Urteil geht an die Beschwerdeführerin und die Vorinstanz.

Für die Rechtsmittelbelehrung wird auf die nächste Seite verwiesen.

Der vorsitzende Richter:

Der Gerichtsschreiber:

Keita Mutombo

Kaspar Gerber

**Rechtsmittelbelehrung:**

Gegen diesen Entscheid kann innert 30 Tagen nach Eröffnung beim Bundesgericht, Schweizerhofquai 6, 6004 Luzern, 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: