



## Urteil vom 13. März 2025

---

Besetzung

Richterin Iris Widmer (Vorsitz),  
Richterin Annie Rochat Pauchard,  
Richter Jürg Steiger,  
Gerichtsschreiberin Anna Begemann.

---

Parteien

**A. \_\_\_\_\_ AG,**  
(...),  
vertreten durch  
Nadia Tarolli, Advokatin, und Diego Anzante, Advokat,  
(...),  
Beschwerdeführerin,

gegen

**Eidgenössische Steuerverwaltung ESTV,**  
Hauptabteilung Mehrwertsteuer,  
(...),  
Vorinstanz.

---

Gegenstand

Mehrwertsteuer 2016 - 2020.

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

**A.a** Die A. \_\_\_\_\_ AG (nachfolgend: Steuerpflichtige) hat ihren Sitz in (Ort) (Kanton). Gemäss Handelsregister des (Kantons) (Gesellschaftszweck). Der Alleinaktionär B. \_\_\_\_\_ ist als Mitglied des Verwaltungsrates mit Einzelunterschrift im Handelsregister eingetragen. Er amtierte im streitbetreffenen Zeitraum auch als Geschäftsführer der Steuerpflichtigen.

**A.b** Die Steuerpflichtige ist seit (...) 2013 im Register der mehrwertsteuerpflichtigen Personen der Eidgenössischen Steuerverwaltung (nachfolgend: ESTV) eingetragen.

**B.**

**B.a** Die ESTV führte an verschiedenen Tagen zwischen dem 7. Oktober 2021 und dem 25. Januar 2022 eine MWST-Kontrolle betreffend die Steuerperioden 2016-2020 (Zeitraum vom 1. Januar 2016 bis 31. Dezember 2020) bei der Steuerpflichtigen durch.

Mit Einschätzungsmitteilung (EM) Nr. (...) vom 25. Februar 2022 machte sie eine Differenz von Fr. 22'085.– zu ihren Gunsten zwischen Steuerforderung und deklarerter Steuer geltend. Diese ergab sich gemäss Ziff. 4 des Beiblatts im Umfang von insg. Fr. 10'170.10 (Fr. 1'444.– für das Geschäftsjahr 2017; Fr. 3'398.80 für das Geschäftsjahr 2018, Fr. 2'663.65 für das Geschäftsjahr 2019, Fr. 2'663.65 für das Geschäftsjahr 2020) aus der Berechnung eines Mietentgelts (Vollkostenrechnung) für die Vermietung des Fahrzeugs «(bestimmtes Modell der Marke C. \_\_\_\_\_)» an eng verbundene Personen. Im Übrigen (insg. Fr. 11'915.55 [Fr. 22'085.65 – 10'170.10]) ergab sich die Korrektur aus Umsatzkorrekturen der Geschäftsjahre 2016 und 2020 (Ziff. 1 Beiblatt), Vorsteuerkorrekturen der Geschäftsjahre 2016 und 2020 (Ziff. 2 Beiblatt) und der Belastung des Privatanteils des Geschäftsfahrzeuges der (damaligen) Ehefrau des Alleinaktionärs (Ziff. 3 Beiblatt).

**B.b** Mit als «Einsprache» betitelter Eingabe vom 25. März 2022 beantragte die Steuerpflichtige, vertreten durch ihren damaligen Rechtsvertreter, die Einschätzungsmitteilung vom 25. Februar 2022 sei «aufzuheben resp. insoweit zu rektifizieren als diese eine Vollkostenrechnung/Mietentgelt (bestimmtes Fahrzeugmodell der Marke C. \_\_\_\_\_) bezüglich Mehrwertsteuer beinhaltet». Demgemäss sei die Einschätzungsmitteilung «aufzuheben resp. um Fr. 22'085.65 zu reduzieren»; alles unter Kosten- und Entschädigungsfolge.

**B.c** Mit Verfügung vom 6. Oktober 2022 setzte die ESTV die Steuerforderung gegenüber der Steuerpflichtigen gemäss Erwägung 3 der Verfügung fest (Dispositiv-Ziff. 1). Die Steuerpflichtige schulde ihr für die Steuerperioden 2016-2020 (1. Januar 2016 bis 31. Dezember 2020) zusätzlich zu ihrer Selbstdeklaration einen Betrag von Fr. 22'085.– Mehrwertsteuern zzgl. 4% Verzugszins ab dem 25. Juli 2019. Für den Zeitraum vom 20. März 2020 bis 31. Dezember 2020 sei kein Verzugszins geschuldet (Dispositiv-Ziff. 2). Es würden keine Verfahrenskosten erhoben und keine Parteientschädigung ausgerichtet (Dispositiv-Ziff. 3).

**B.d** Mit Eingabe vom 7. November 2022 erhob die Steuerpflichtige Einsprache gegen die Verfügung vom 6. Oktober 2022. Sie beantragte, die Verfügung vom 6. Oktober 2022 sei «aufzuheben resp. insoweit zu rektifizieren als diese eine Vollkostenrechnung / Mietentgelt (bestimmtes Fahrzeugmodell der Marke C.\_\_\_\_\_) bezüglich Mehrwertsteuer» beinhalte. Demgemäss sei die angefochtene Verfügung «aufzuheben resp. um Fr. 22'085.65 zu reduzieren»; alles unter Kosten- und Entschädigungsfolge.

**B.e** Mit Schreiben vom 21. August 2023 forderte die ESTV von der Steuerpflichtigen weitere Informationen bzw. Unterlagen zwecks Abklärung des Sachverhalts. Dieser Aufforderung kam die Steuerpflichtige mit Schreiben vom 18. September 2023 fristgerecht nach.

**B.f** Mit Schreiben vom 28. November 2023 forderte die ESTV weitere Informationen bzw. Unterlagen von der Steuerpflichtigen ein. Mit Eingabe vom 5. Februar 2024 kam die Steuerpflichtige dieser Aufforderung innerhalb der (erstreckten) Frist nach.

**B.g** Mit Einspracheentscheid vom 14. Februar 2024 hiess die ESTV die Einsprache vom 7. November 2022 teilweise (im Umfang von Fr. 51.–) gut (Dispositiv-Ziff. 1). Sie setzte ihre Steuerforderung gegenüber der Steuerpflichtigen für die Steuerperioden 2016-2020 gemäss der Erwägung 3 des Einspracheentscheids fest (Dispositiv-Ziff. 2). Die Steuerpflichtige schulde ihr (der ESTV) für die Steuerperioden 2016-2020 zusätzlich zu ihrer Selbstdeklaration noch einen Betrag von Fr. 22'034.– Mehrwertsteuern zzgl. Verzugszins von 4% ab dem 25. Juli 2019 bzw. von 4.75% ab dem 1. Januar 2024. Für den Zeitraum vom 20. März 2020 bis 31. Dezember 2020 sei kein Verzugszins zu bezahlen (Dispositiv-Ziff. 3). Für das Einspracheverfahren würden keine Kosten erhoben und keine Parteientschädigung ausgerichtet (Dispositiv-Ziff. 4).

Zur Begründung hielt die ESTV zusammengefasst fest, die Steuerpflichtige habe im Juli 2017 einen (bestimmtes Fahrzeugmodell der Marke C.\_\_\_\_\_) gekauft; dieses Fahrzeug sei jedoch gemäss Auskunft des Bundesamtes für Strassen ASTRA in den streitbetroffenen Steuerperioden 2016-2020 (zeitweise) auf D.\_\_\_\_\_, bzw. E.\_\_\_\_\_ eingelöst gewesen. D.\_\_\_\_\_ sei der Bruder von B.\_\_\_\_\_ (dem Alleinaktionär der Steuerpflichtigen) und E.\_\_\_\_\_ dessen (B.\_\_\_\_\_) (damalige) Ehefrau. D.\_\_\_\_\_ und E.\_\_\_\_\_ gälten demnach als ihr (der Steuerpflichtigen) eng verbundene Personen i.S.v. Art. 3 Bst. h Ziff. 1 des Bundesgesetzes vom 12. Juni 2009 über die Mehrwertsteuer (MWSTG, SR 641.20). Aufgrund der Gesamtumstände sei davon auszugehen, dass die Steuerpflichtige den (bestimmtes Fahrzeugmodell der Marke C.\_\_\_\_\_) ihr eng verbundenen Personen im Sinne einer Gebrauchsüberlassung «Zurverfügung» gestellt habe. Es liege folglich eine steuerbare Fahrzeugvermietung vor. Das Mietentgelt sei anhand einer Vollkostenrechnung zu ermitteln. Dabei sei zu Gunsten der Steuerpflichtigen zu berücksichtigen, dass (bestimmtes Fahrzeugmodell der Marke C.\_\_\_\_\_) nachweislich im Jahr 2017 zwei Tage, im Jahr 2018 drei Tage und im Jahr 2019 zwei Tage für geschäftliche Zwecke genutzt worden sei.

### **C.**

**C.a** Mit Eingabe vom 18. März 2024 lässt die Steuerpflichtige (nachfolgend: Beschwerdeführerin) durch ihre neu beauftragte Rechtsvertretung Beschwerde gegen den Einspracheentscheid der ESTV (nachfolgend auch: Vorinstanz) vom 14. Februar 2024 beim Bundesverwaltungsgericht erheben. Sie beantragt, der Einspracheentscheid vom 14. Februar 2024 sei vollumfänglich aufzuheben und es sei auf eine Korrektur zu verzichten. Eventualiter sei der Einspracheentscheid aufzuheben und zur Neubeurteilung bzw. Neuberechnung an die Beschwerdegegnerin zurückzuweisen, wobei für den Zeitraum, in welchem (bestimmtes Fahrzeugmodell der Marke C.\_\_\_\_\_) nicht eingelöst war, eine Korrektur zu unterlassen sei; unter Kosten- und Entschädigungsfolge zulasten der «Beschwerdegegnerin».

**C.b** Mit Vernehmlassung vom 14. Mai 2024 beantragt die Vorinstanz, die Beschwerde vom 18. März 2024 sei unter Kostenfolge zulasten der Beschwerdeführerin abzuweisen und der Einspracheentscheid vom 14. Februar 2024 sei zu bestätigen.

**C.c** Mit Eingabe vom 18. Juni 2024 nimmt die Beschwerdeführerin unaufgefordert zur Vernehmlassung vom 14. Mai 2024 Stellung. Sie hält im Wesentlichen an ihren Anträgen und an deren Begründung fest.

**C.d** Mit Zwischenverfügung vom 20. Juni 2024 wird der Vorinstanz eine Kopie der Stellungnahme vom 18. Juni 2024 zugestellt.

**C.e** Mit Zwischenverfügung vom 10. Januar 2025 stellt das Bundesverwaltungsgericht fest, dass sich in den Verfahrensakten u.a. zwei Änderungsanträge zu Motorfahrzeugversicherungspolice n betreffend (bestimmtes Fahrzeugmodell der Marke C.\_\_\_\_\_) befinden, in welchen zwar D.\_\_\_\_\_ als Versicherungsnehmer erfasst, als Fahrzeughalter und häufigster Lenker (sowie Inkassoperson) aber B.\_\_\_\_\_ eingetragen ist (mit Vermerk der Verwendung des Fahrzeugs als «privat»). Das Bundesverwaltungsgericht räumt der Beschwerdeführerin die Gelegenheit ein, sich dazu zu äussern, ob der (bestimmtes Fahrzeugmodell der Marke C.\_\_\_\_\_) ihrem Alleinaktionär, B.\_\_\_\_\_, privat «Zurverfügung» gestellt wurde.

**C.f** Mit Eingabe vom 24. Januar 2025 nimmt die Beschwerdeführerin Stellung. Sie macht geltend, es sei üblich, dass auch bei Fahrzeugen, die im Eigentum von Gesellschaften stehen, jeweils eine Person als Fahrzeughalter und häufigster Lenker in die Versicherungspolice n eingetragen werde. Aus betriebswirtschaftlicher Sicht lohne sich die Versicherung über die Gesellschaft erst ab einer gewissen Anzahl von Fahrzeugen und Kontrollschildern (Flottenversicherung i.d.R. ab fünf bis zehn Fahrzeugen). Aus der Eigenschaft von B.\_\_\_\_\_ als Fahrzeughalter und häufigster Lenker gemäss den beiden Police n könnten keine Rückschlüsse darauf gezogen werden, dass das streitbetreffende Fahrzeug von ihm privat genutzt wurde bzw. ihm «Zurverfügung» gestellt wurde.

**C.g** Die Vorinstanz lässt sich mit Eingabe vom 11. Februar 2025 vernehmen. Sie macht zusammengefasst geltend, es seien gewichtige Indizien dafür vorhanden, dass das streitbetreffende Fahrzeug auch B.\_\_\_\_\_ privat «Zurverfügung» gestellt worden sei. Der Einwand der Beschwerdeführerin, wonach B.\_\_\_\_\_ aus rein betriebswirtschaftlichen Gründen in den Versicherungspolice n eingetragen worden sei, vermöge nicht zu überzeugen. In der Beilage reicht sie weitere Akten inkl. eines Aktenverzeichnisses nach (namentlich Buchhaltungsunterlagen der Beschwerdeführerin und Dokumente betreffend die Fahrzeughaltereigenschaft von B.\_\_\_\_\_).

**C.h** Am 13. Februar 2025 wurde der Beschwerdeführerin ein Doppel der Eingabe der Vorinstanz vom 11. Februar 2025 übermittelt.

*Auf die detaillierten Vorbringen der Parteien und die Beweismittel wird – sofern dies für den Entscheid wesentlich ist – im Rahmen der nachfolgenden Erwägungen eingegangen.*

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

### **1.**

**1.1** Gemäss Art. 31 des Verwaltungsgerichtsgesetzes vom 17. Juni 2005 (VGG, SR 173.32) beurteilt das Bundesverwaltungsgericht Beschwerden gegen Verfügungen nach Art. 5 des Verwaltungsverfahrensgesetzes vom 20. Dezember 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** Die Beschwerdeführerin ist als Verfügungsadressatin 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). Nachdem sie auch den Vorschuss für die Verfahrenskosten fristgerecht geleistet hat (Art. 63 Abs. 4 i.V.m. Art. 21 Abs. 3 VwVG), ist auf die Beschwerde einzutreten.

**1.4** Die Beschwerdeführerin beantragt die Aufhebung des Einspracheentscheids und den Verzicht auf eine Steuerkorrektur (Sachverhalt Bst. C.a). Der Beschwerdebegründung lässt sich jedoch entnehmen, dass nur die Steuerkorrektur im Zusammenhang mit dem Fahrzeug «(bestimmtes Modell der Marke C.\_\_\_\_\_))» beanstandet wird. Die Beschwerdeführerin hält selbst fest, dass die Mehrheit der Korrekturen von ihr akzeptiert wurden und (nur) «die Aufrechnungen im Zusammenhang mit dem (Fahrzeug)» strittig geblieben sind (Beschwerde, Rz. 14). Die strittige Korrektur betreffend den «(bestimmtes Fahrzeugmodell der Marke C.\_\_\_\_\_))»

beläuft sich – nach der teilweisen Gutheissung im Rahmen des Einspracheentscheids – noch auf Fr. 10'118.45. Die übrigen Steuerkorrekturen gemäss Ziff. 1-3 des Beiblatts zur EM Nr. 378'857 im Umfang von insg. Fr. 11'915.55 (Sachverhalt Bst. B.a) wurden von der Beschwerdeführerin – wie erwähnt – akzeptiert und sind nicht Streitgegenstand des vorliegenden Beschwerdeverfahrens.

**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).

## **1.6**

**1.6.1** 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 (modifizierte) Selbstveranlagungsprinzip vorsieht (BGE 140 II 202 E. 5.4; Urteile des BGer 2C\_727/2021 vom 11. Mai 2022 E. 3.1; 2C\_443/2020 vom 8. Oktober 2020 E. 3.2.3 f.).

**1.6.2** Im Verfahren vor dem Bundesverwaltungsgericht gilt der Grundsatz der freien Beweiswürdigung (BGE 130 II 482 E. 3.2; Art. 81 Abs. 3 MWSTG). 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 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 -erhöhen-

den 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\_443/2020 vom 8. Oktober 2020 E. 3.2.4; Urteil des BVGer A-4487/2019, A-4488/2019 vom 26. Oktober 2020 E. 1.4.2).

**1.6.3** 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/BEUSCH/KNEUBÜHLER/KAYSER, Prozessieren vor dem Bundesverwaltungsgericht, 3. Aufl. 2022, Rz. 3.141; vgl. zum Ganzen: Urteil des BVGer A-4487/2019, A-4488/2019 vom 26. Oktober 2020 E. 1.4.3).

**1.7** Der vorliegend zu beurteilende Sachverhalt betrifft die Steuerperioden 2016 bis 2020. Somit ist das MWSTG mitsamt der zugehörigen Mehrwertsteuerverordnung vom 27. November 2009 (MWSTV, SR 641.201) in den Jahren 2016 bis 2020 gültigen Fassungen massgebend (AS 2009 5203 bzw. AS 2017 3575 [Änderung vom 30. September 2016, in Kraft seit dem 1. Januar 2018]). Darauf wird nachfolgend – wo nicht anders vermerkt – referenziert.

Soweit im Folgenden auf die Rechtsprechung zum früheren Mehrwertsteuergesetz vom 2. September 1999 (aMWSTG; AS 2000 1300) verwiesen wird, liegt der Grund darin, dass diese im vorliegenden Fall auch für das MWSTG übernommen werden kann.

## **2.**

**2.1** 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; nachfolgend: BV} 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).

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

**2.2.1** Auch das Erbringen von Leistungen an eng verbundene Personen gilt als Leistungsverhältnis (vgl. Art. 26 Satz 1 MWSTV in Verbindung 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 bis 31. Dezember 2017 gültig gewesenen Fassung (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-4190/2020, A-4195/2020 vom 15. Dezember 2021 E. 3.2.3.2). Gemäss der seit dem 1. Januar 2018 gültigen Fassung von Art. 3 Bst. h MWSTG (AS 2017 3575) gelten als eng verbundene Personen u.a. die Inhaber und Inhaberinnen von mindestens 20 Prozent des Stamm- oder Grundkapitals eines Unternehmens oder von einer entsprechenden Beteiligung an einer Personengesellschaft oder ihnen nahestehende Personen (Art. 3 Bst. h Ziff. 1 MWSTG).

**2.2.2** 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: MWSTG-Kommentar 2015], Art. 31 N 16; BEATRICE BLUM, in: Geiger/Schluckebier [Hrsg.], Kommentar MWSTG, 2. Aufl. 2019 [nachfolgend: MWSTG-Kommentar 2019], N 12 zu Art. 31 MWSTG).

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 (BGE 138 II 239 E. 3.2; Urteil des BGer 2C\_403/2022 vom 12. Dezember 2022 E. 5.4.1 m.H.).

**2.2.3** Das Entgelt ist nicht nur Tatbestandselement des Steuerobjekts, 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. Urteile des BGer 2C\_27/2021 vom 5. Oktober 2021 E. 3.1.1; 2A.11/2007 vom 25. Oktober 2007 E. 2.3.2; Urteil des BVGer A-6223/2019 vom 24. Juli 2020 E. 2.4.1 m.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-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.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 BGer 2C\_27/2021 vom 5. Oktober 2021 E. 3.1.1; 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-6223/2019 vom 24. Juli 2020 E. 2.4.2, je m.w.H.). Letzteres bedeutet namentlich, dass sich das Bundesverwaltungsgericht bei der Überprüfung der vorinstanzlichen Schätzung des Werts eine gewisse Zurückhaltung auferlegt und damit grundsätzlich nur dann sein eigenes Ermessen an die Stelle desjenigen der Vorinstanz setzt, wenn dieser bei der Schätzung erhebliche Ermessensfehler unterlaufen sind (vgl. zur Ermessenseinschätzung statt vieler: Urteil des BGer 2C\_933/2021 vom 23. September 2022 E. 7.1; Urteil des BVGer A-1336/2020 vom 12. Oktober 2021 E. 3.5.5 m.w.H.). Aus den bei der Ermessenseinschätzung geltenden Grundsätzen ist ferner abzuleiten, dass dann, wenn die Voraussetzungen für eine Schätzung des Werts erfüllt sind (erste Stufe; im Falle eines Leistungsverhältnisses zwischen eng verbundenen Personen also, ob ein solches Leistungsverhältnis vorliegt, das ein Abweichen vom Entgelt als Bemessungsgrundlage rechtfertigt; vgl. Urteil des BGer 2C\_27/2021 vom 5. Oktober 2021 E. 3.1.3) und die vorinstanzliche Schätzung nicht bereits im Rahmen der durch das Bundesverwaltungsgericht mit der gebotenen Zurückhaltung vorzunehmenden Prüfung als pflichtwidrig erscheint (zweite Stufe), es – in Umkehr der allgemeinen Beweislast – dem Steuerpflichtigen obliegt, den Nachweis für die Unrichtigkeit der Schätzung (dritte Stufe) zu erbringen (vgl. zum Ganzen Urteile des BVGer A-3493/2023 vom 27. Februar 2024 E. 2.2.5; A-4155/2021 vom 31. Mai 2022 E. 2.4.3 m.w.H.).

## **2.2.4**

**2.2.4.1** Damit festgestellt werden kann, ob Fahrzeuge «Zurverfügung» gestellt wurden, sind die gesamten Umstände zu berücksichtigen. Die eingelösten Fahrzeugpapiere stellen dabei lediglich ein Indiz dar. Denn als *Halter* gilt rechtsprechungsgemäss nicht der Eigentümer des Fahrzeugs oder wer 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 (BGE 144 II 281 E. 4.3.1; Urteil des BGer 2C\_403/2022 vom 12. Dezember 2022 E. 3.1.4 f. m.H.). Steht ein Fahrzeug einem 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.H.).

**2.2.4.2** 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: Urteile des BVGer A-4948/2022 vom 13. September 2023 E. 5.2 [bestätigt durch Urteil des BGer 9C\_675/2023 vom 6. Dezember 2023], A-4304/2021 vom 16. Juni 2023 E. 5.1). Dabei ist es vor dem Hintergrund der vorstehenden bundesgerichtlichen Rechtsprechung namentlich zu Oldtimern sachgerecht, auch bei Fahrzeugen aus dem Luxussegment dieselben Indizien gleichermaßen heranzuziehen (Urteil des BVGer A-973/2023 vom 17. Dezember 2024 E. 4.2).

### 3.

**3.1** Im vorliegenden Fall ist die Beschwerdeführerin Eigentümerin eines (bestimmtes Fahrzeugmodell der Marke C. \_\_\_\_\_) (nachfolgend: das Fahrzeug), welchen sie im Juli 2017 für einen Kaufpreis von Fr. 339'639.20 (inkl. MWST) als Neuwagen erworben hat. Die Vorinstanz hat im Rahmen des Einspracheverfahrens anerkannt, dass die Beschwerdeführerin das Fahrzeug im streitbetroffenen Zeitraum (Steuerperioden 2016-2020) an insgesamt sieben Tagen für geschäftliche Zwecke genutzt hat (zwei Tage im Jahr 2017, drei Tage im Jahr 2018, zwei Tage im Jahr 2019; vgl. dazu die Eingabe der Beschwerdeführerin vom 5. Februar 2024 [act. Nr. 4]). Im vorliegenden Beschwerdeverfahren ist umstritten, ob die Beschwerdeführerin das Fahrzeug neben dieser geschäftlichen Nutzung ihr eng verbundenen Personen im Sinne einer Gebrauchsüberlassung zur Verfügung gestellt und ihnen damit eine steuerbare Leistung erbracht hat (vgl. dazu nachfolgend E. 4). Weiter ist umstritten, wie der Drittpreis für eine allfällige steuerbare Leistung zu berechnen ist (vgl. dazu nachfolgend E. 5).

**3.2** Den Akten sind folgende Sachverhaltselemente zu entnehmen:

**3.2.1** B. \_\_\_\_\_ ist Alleinaktionär der Beschwerdeführerin. D. \_\_\_\_\_ ist sein Bruder. E. \_\_\_\_\_ ist die (mittlerweile geschiedene) Ehefrau von B. \_\_\_\_\_. Sie war im streitbetroffenen Zeitraum noch mit B. \_\_\_\_\_ verheiratet und als (Tätigkeit) bei der Beschwerdeführerin angestellt.

**3.2.2** Gemäss «Fahrzeug-Halterhistory» des Bundesamtes für Strassen ASTRA (Auszüge vom 25. Januar 2022; act. Nr. 20) wurde das streitbetroffene Fahrzeug mit der Stammnr. (...) (ab Mitte Juli 2017) erstmals in Verkehr gesetzt. Vom (Mitte Juli 2017 bis Mitte Oktober 2018) war D. \_\_\_\_\_ als dessen Halter eingetragen (Schildnummer [...]). Vom (Ende Dezember 2018 bis Anfang September 2019) war E. \_\_\_\_\_ als dessen Halterin eingetragen (Schildnummer [...]). Vom (Anfang September 2019 bis Mitte April 2020) war erneut D. \_\_\_\_\_ als Fahrzeughalter eingetragen (Schildnummer [...]). Ausserhalb des vorliegenden streitbetroffenen Zeitraums war B. \_\_\_\_\_ als Fahrzeughalter eingetragen ([Januar 2021, Anfang April bis Ende Oktober 2021, November 2021], [Schildnummer [...]; Auszüge vom 25. Januar 2022, act. Nr. 28]).

**3.2.3** Der Motorfahrzeugversicherungs-Police Nr. [...] der (Versicherungsgesellschaft), lautend auf den Versicherungsnehmer D. \_\_\_\_\_, ist zu entnehmen, dass das streitbetroffene Fahrzeug und ein (anderes Fahrzeugmodell der Marke C. \_\_\_\_\_) unter der Wechselnummer (...) ab (Mitte Juli 2017) versichert waren. Als Fahrzeughalter und häufigster Lenker war B. \_\_\_\_\_ eingetragen. Unter der Rubrik «Versicherungsnehmer» war B. \_\_\_\_\_ auch als «Inkassoperson» aufgeführt; unter «Zustelladresse»

war er ebenfalls angegeben. Unter dem Betreff «Verwendung» war beim (anderes Fahrzeugmodell der Marke C.\_\_\_\_\_) «Liebhaberfahrzeug», beim (bestimmtes, streitbetroffenes Fahrzeugmodell der Marke C.\_\_\_\_\_) «privat» vermerkt (Änderungsantrag vom 16. Oktober 2017, act. Nr. 10). Die ab dem 6. September 2019 gültige Versicherung ist gleichlautend (Änderungsantrag vom 4. September 2019, act. Nr. 12). Der Police Nr. (...), gültig ab dem 21. Dezember 2018, lautend auf E.\_\_\_\_\_, ist zu entnehmen, dass das streitbetroffene Fahrzeug und ein (bestimmtes Fahrzeugmodell der Marke F.\_\_\_\_\_) unter der Wechselnummer (...) versichert waren. Als Fahrzeughalterin und häufigste Lenkerin war E.\_\_\_\_\_ eingetragen; der Verwendungsvermerk lautet ebenfalls «privat» (Änderungsantrag vom 21. Dezember 2018, act. Nr. 11).

**3.2.4** Den Bilanzen 2017-2020 der Beschwerdeführerin ist zu entnehmen, dass sie neben dem streitbetroffenen (Fahrzeug) noch weitere Fahrzeuge als mobile Sachanlagen aktiviert hat (act. Nr. 16, 21-23). In ihrem Konto 4430 Versicherungen, MFK Gebühren hat die Beschwerdeführerin u.a. Aufwendungen für Fahrzeugversicherungen verbucht, wobei dem Buchungstext in der Regel die Schildnummern der versicherten Fahrzeuge zu entnehmen sind. Weder für die Nummer (...) noch die Nummer (...) wurden Versicherungsgebühren verbucht (act. Nr. 24-27).

#### **4.**

**4.1** Die Beschwerdeführerin macht geltend, (das streitbetroffene Fahrzeug) habe insbesondere als Transportfahrzeug für ihre Kunden gedient, welche an verschiedenen Events wie (...) teilnahmen. Namentlich seien die Gäste mit dem Fahrzeug vom Flughafen abgeholt und zum Hotel oder direkt zum Event gefahren worden oder das Fahrzeug sei den Gästen selbst zur Verfügung gestanden. Zudem sei das Fahrzeug als Werbegegenstand (anlässlich von Anlässen wie etwa [...] oder [...]) eingesetzt worden. Dabei sei das Fahrzeug jeweils in der Schweiz in einen Transporter eingeladen und zum Einsatzort gebracht worden. Bewegt worden sei das Fahrzeug nur während der Zeit der Events. Dem Wartungsheft sei zu entnehmen, dass das Fahrzeug in den betroffenen Steuerperioden bzw. innerhalb von knapp vier Jahren nur 5'661 km zurückgelegt habe, was weit unter den durchschnittlichen Mobilitätswerten der Schweizer Bevölkerung liege. In der Zeit, in der das Fahrzeug nicht gebraucht wurde, habe sie (die Beschwerdeführerin) es in einer separat gemieteten Lokalität bei der G.\_\_\_\_\_ AG in (Ort) verwahrt. Das Fahrzeug sei auf das Nummernschild (...) eingelöst gewesen, wobei es sich um eine Wechselnummer handle, die D.\_\_\_\_\_ gehöre. Dieser sei selbst ein Autoliebhaber und besitze eine Sammlung von (Fahrzeuge der Marke H.\_\_\_\_\_) und einen (Fahrzeug der Marke I.\_\_\_\_\_) (für den täglichen Gebrauch). Sie (die

Beschwerdeführerin) habe das Nummernschild ursprünglich von D.\_\_\_\_\_ übernehmen wollen. D.\_\_\_\_\_ und B.\_\_\_\_\_ seien jedoch fälschlicherweise davon ausgegangen, dass dies nicht möglich sei bzw. das Nummernschild an die Motorfahrzeugkontrolle hätte retourniert werden müssen. Da sie bereits Nummernschilder mit ähnlichen Kontrollnummern besessen habe, sei die Nummer aufgrund des Wiedererkennungswerts für sie speziell gewesen. Nur aus diesem Grund sei das Fahrzeug auf D.\_\_\_\_\_ eingelöst worden. Letzterer habe das Fahrzeug selbst nicht gefahren, da er selber über (Fahrzeuge) verfüge und den Weg von seinem Wohnsitz in (Ort) nach (Ort) nicht habe auf sich nehmen wollen. Er habe auch keinen Schlüssel für das abgesperrte Parkareal gehabt. Auch E.\_\_\_\_\_, auf die das Fahrzeug vom 21. Dezember 2018 bis 6. September 2019 eingelöst war, habe das Fahrzeug nicht gefahren. Sie sei zu dieser Zeit als (Tätigkeit) bei ihr (der Beschwerdeführerin) angestellt gewesen und habe über einen (bestimmtes Fahrzeugmodell der Marke F.\_\_\_\_\_) (worauf ein Privatanteil aufgerechnet wurde) und einen (bestimmtes Fahrzeugmodell der Marke J.\_\_\_\_\_) verfügt. Sie habe das Fahrzeug daher nicht benötigt.

Dass für Versicherungszwecke D.\_\_\_\_\_ als Versicherungsnehmer und B.\_\_\_\_\_ als Fahrzeughalter und häufigster Lenker erfasst worden seien, entspreche der gängigen Praxis. Es werde auch bei Fahrzeugen, die im Eigentum von Gesellschaften stünden, jeweils eine Person als Fahrzeughalter und häufigster Lenker eingetragen, weil dadurch tiefere Prämien anfielen. Eine Versicherung über die Gesellschaft lohne sich erst ab einer gewissen Anzahl von Fahrzeugen und Kontrollschildern (Flottenrabatt für zwischen fünf und zehn Fahrzeuge ohne Wechselschilder).

Zur Untermauerung ihrer Vorbringen reicht die Beschwerdeführerin zusammen mit ihrer Beschwerde einen Auszug aus dem Wartungsheft des Fahrzeugs (in Kopie) und eine Bestätigung von D.\_\_\_\_\_ ein, wonach dieser das Fahrzeug im privaten und geschäftlichen Zweck weder benutzt noch gefahren habe. Zudem reicht sie Kopien von zwei Mietverträgen mit der G.\_\_\_\_\_ AG zu den Akten (act. Nr. 8 und Beschwerdebeilage Nr. 7). (Ausführungen zu den fünf Mietobjekten [Parkplätze]). Mietbeginn war gemäss beiden Verträgen der 1. Januar 2019. Der Vermieter (K.\_\_\_\_\_) bestätigt überdies mit Schreiben vom 18. März 2024, dass ausschliesslich der Beschwerdeführerin Schlüssel für die gemieteten abgesperrten Parkfelder übergeben worden seien und nur diese (bzw. B.\_\_\_\_\_) die Möglichkeit und die Erlaubnis gehabt habe, sich auf das Areal zu begeben.

## 4.2

**4.2.1** Dass es sich bei B.\_\_\_\_\_, E.\_\_\_\_\_ und D.\_\_\_\_\_ um Personen handelt, die der Beschwerdeführerin i.S.v. Art. 3 Bst. h MWSTG (beide vorliegend anwendbaren Fassungen; E. 2.2.1) eng verbunden sind, wird von dieser zu Recht nicht bestritten.

**4.2.2** Wie die Vorinstanz zu Recht vorbringt, muss vorliegend aufgrund einer Gesamtwürdigung der Umstände davon ausgegangen werden, dass die Beschwerdeführerin (das streitgegenständliche Fahrzeug) ihr eng verbundenen Personen zur Verfügung gestellt hat:

**4.2.2.1** Das Fahrzeug war im streitbetroffenen Zeitraum nicht auf die Beschwerdeführerin, sondern auf D.\_\_\_\_\_ bzw. E.\_\_\_\_\_ *zugelassen* (E. 3.2.2). Dies ist rechtsprechungsgemäss als Indiz dafür zu werten, dass das Fahrzeug diesen zur privaten Nutzung zur Verfügung gestellt wurde (E. 2.2.4.1; Urteil des BVGer A-1715/2014, A-4218/2015 vom 19. Januar 2015 E. 5.4). Dass D.\_\_\_\_\_ nach Angaben der Beschwerdeführerin kein Interesse am bzw. keinen Zugang zum Fahrzeug gehabt haben soll, spricht für sich genommen nicht gegen eine private Nutzung des Fahrzeugs. Aufgrund der *Versicherungspolice*n ist davon auszugehen, dass B.\_\_\_\_\_ das Fahrzeug privat nutzte, währenddem es auf seinen Bruder zugelassen war (Eintragung als Fahrzeughalter und häufigster Lenker; bei privater Nutzung; E. 3.2.3). Er (B.\_\_\_\_\_) hatte als Alleinaktionär und Geschäftsführer der Beschwerdeführerin unbestrittenermassen auch *Zugang* zum Fahrzeug bzw. zum (angeblichen) Abstellplatz in (Ort). Er ist unbestrittenermassen auch mit dem Fahrzeug *gefahren* (nach Angaben der Beschwerdeführerin zur Vermeidung von Standschäden; Beschwerde, Rz. 21). Schliesslich hegt B.\_\_\_\_\_ offensichtlich auch ein *Interesse* für Autos des Typs (Automarke C.\_\_\_\_\_), zumal er mit seiner damaligen Ehefrau im (Monat) 2017 (also noch vor dem Kauf des [streitbetroffenen Fahrzeugs] durch die Beschwerdeführerin) am (bestimmter Anlass der Marke C.\_\_\_\_\_ im Ausland) teilgenommen hatte (Kopie Anmeldebestätigung; act. Nr. 18). (...). Schliesslich waren auf ihn bereits vor 2017 diverse andere Fahrzeuge der Marke C.\_\_\_\_\_ eingelöst (act. Nr. 30). Auch bei E.\_\_\_\_\_ ist von einer privaten Nutzung des Fahrzeugs auszugehen, zumal dies ausdrücklich so in der Versicherungspolice vermerkt war (E. 3.2.3).

**4.2.2.2** Als Alleinaktionär und Geschäftsführer der Beschwerdeführerin hatte B.\_\_\_\_\_ ferner die *Verfügungsgewalt* über das Fahrzeug, d.h. es war ihm möglich, das Fahrzeug seiner Ehefrau zur Nutzung zu überlassen



oder es selbst zu nutzen. Dies ist rechtsprechungsgemäss als weiteres Indiz für ein «Zurverfügungstellen» des Fahrzeugs zu werten (E. 2.2.4.2).

**4.2.2.3** Weiter fällt ins Gewicht, dass die Beschwerdeführerin zu keinem Zeitpunkt die *Versicherungsgebühren* für das streitbetroffene Fahrzeug verbucht hat. Damit muss davon ausgegangen werden, dass diese von B. \_\_\_\_\_ bzw. E. \_\_\_\_\_ privat bezahlt wurden. Dies deckt sich mit den Angaben in den Versicherungspolice (Bezeichnung von B. \_\_\_\_\_ als «Inkassoperson» bzw. E. \_\_\_\_\_ als Versicherungsnehmerin). Weshalb Letztere die Versicherungsgebühren für ein geschäftlich genutztes Fahrzeug privat übernehmen sollten, ist nicht nachvollziehbar. Schliesslich hat die Beschwerdeführerin gemäss den unbestritten gebliebenen Angaben der Vorinstanz (Vernehmlassung, Ziff. 2.c) ab dem Jahr 2019 *keine Betriebskosten* für das Fahrzeug mehr verbucht. Dass das Fahrzeug somit weitgehend nicht auf Kosten der Beschwerdeführerin gebraucht wurde, ist als weiteres starkes Indiz gegen eine geschäftliche und für eine private Nutzung zu werten.

**4.2.2.4** Die dagegen vorgebrachten Einwände der Beschwerdeführerin vermögen nicht zu überzeugen. Insoweit die Beschwerdeführerin geltend macht, das Fahrzeug sei nur wegen des «Wiedererkennungswerts» auf das (auf D. \_\_\_\_\_ zugelassene) Wechsel-Kontrollschild (...) eingelöst worden, muss sie sich entgegenhalten lassen, dass ein Übertrag des Kontrollschilde mit Zustimmung des früheren Halters und unter Bezahlung einer Gebühr sehr wohl möglich gewesen wäre ([...]). So wurde 2021 denn auch ein solcher Übertrag der Nummer (...) von D. \_\_\_\_\_ auf B. \_\_\_\_\_ vorgenommen (E. 3.2.2). Es ist davon auszugehen, dass diese Möglichkeit der (Gesellschaftszweck) Beschwerdeführerin bereits im streitbetroffenen Zeitraum bekannt war. Jedenfalls sind keinerlei Bestrebungen seitens der Beschwerdeführerin dokumentiert, die Kontrollnummer (...) auf sich übertragen zu lassen. Schliesslich war das Fahrzeug auch nicht durchgehend auf die Nummer (...), sondern auch auf die auf E. \_\_\_\_\_ lautende Nummer (...) zugelassen, was gegen die Erklärung der Beschwerdeführerin spricht, wonach der Nummer (...) ein besonderer Wert zugemessen wurde.

Auch dass die Beschwerdeführerin aus betriebswirtschaftlichen Gründen keine auf sich lautende Fahrzeugversicherung abgeschlossen habe, ist wenig glaubhaft. Auf die Beschwerdeführerin waren im streitbetroffenen Zeitraum stets mehr als fünf Fahrzeuge zugelassen (act. Nr. 31). Den diesbezüglichen Ausführungen der Beschwerdeführerin folgend wäre damit eine Flottenversicherung mit entsprechendem Rabatt grundsätzlich

möglich gewesen. Die Versicherungen wurden dennoch auf die Privatpersonen D. \_\_\_\_\_ bzw. E. \_\_\_\_\_ lautend abgeschlossen. Überdies verbuchte die Beschwerdeführerin für ihre übrigen Fahrzeuge Versicherungsgebühren (act. Nr. 24-27). Dass dies mit Bezug auf (das streitbetroffene Fahrzeug) anders gehandhabt wurde, spricht – wie bereits ausgeführt – für dessen private Nutzung.

Die Beschwerdeführerin wendet weiter ein, das Fahrzeug habe seit Kaufdatum Mitte Juli 2017 «praktisch keine Kilometer» zurückgelegt. Dem von ihr eingereichten Auszug aus dem Wartungsheft ist zu entnehmen, dass das Fahrzeug per 6. Juli 2020 einen Kilometerstand von 6'761 km aufwies. Ausgehend davon, dass das Fahrzeug zum Zeitpunkt des Kaufs im Juli 2017 – wie von der Beschwerdeführerin geltend gemacht – einen Kilometerstand von 100 km aufwies, wurde das Fahrzeug folglich zwischen Juli 2017 und Juli 2020 für eine Strecke von rund 6'661 km gebraucht. Diese Strecke lässt sich nicht allein durch die gemäss Beschwerdeführerin erfolgten und von der Vorinstanz akzeptierten Vermietungen des Fahrzeugs (insg. 7 Tage zwischen 2017 und 2020; vgl. Eingabe vom 5. Februar 2024 [act. Nr. 4]) erklären. In den diesbezüglichen Auftragsbestätigungen war nämlich unter (...) «Nutzungsbereich des Fahrzeugs» jeweils im Wesentlichen «(Ort) → Hotel bis 100 km» sowie «(Ort) → Flughafen bis 100 km» aufgeführt. Für die sieben Anlässe wäre somit von einer kumulierten Strecke von max. 1'400 km auszugehen, zumal das Fahrzeug – wie die Beschwerdeführerin selbst festhält – jeweils mit einem Transporter an den Einsatzort verbracht wurde. Dass die restlichen rund 5'000 km lediglich auf Bewegungen des Fahrzeugs zur Verhinderung von Standschäden zurückzuführen sein sollen, ist nicht überzeugend. Vielmehr spricht der Kilometerstand dafür, dass das Fahrzeug neben den bereits erwähnten sieben geschäftlichen Einsätzen auch privat genutzt wurde.

Entgegen der Auffassung der Beschwerdeführerin ist auch nicht entscheidend, dass das Fahrzeug nicht durchgehend für den Strassenverkehr zugelassen war. Das Fahrzeug war im streitbetroffenen Zeitraum von ca. 2.5 Jahren seit dem Kauf des Fahrzeugs (Mitte Juli 2017 bis Ende Dezember 2020) mehrheitlich (während mehr als 30 Monaten) für den Strassenverkehr zugelassen. Nicht zugelassen war es lediglich für zwei Monate (...) sowie für die Zeit vom (Mitte April bis Ende Dezember 2020) (ca. 8.5 Monate) (E. 3.2.2). Die fast durchgehende Zulassung des Fahrzeugs zwischen Juli 2017 und April 2020 erscheint im Hinblick auf die nur sehr sporadische geschäftliche Nutzung des Fahrzeugs (an durchschnittlich zwei Tagen pro Jahr) aus geschäftlichen Gründen nicht gerechtfertigt und

spricht ebenfalls für eine gleichzeitige private Nutzung. Von einer privaten Nutzung ist dabei auch an denjenigen Tagen auszugehen, an denen das Fahrzeug nicht eingelöst war. Wie die Vorinstanz zu Recht festgehalten hat, sind Fahrzeuge nach der bundesgerichtlichen Rechtsprechung auch einer Gebrauchsnutzung im Sinne des «Zurverfügungstellens» zugänglich, ohne – mangels Einlösung oder anderweitig – fahrbereit zu sein (Urteil des BGer 2C\_403/2022 vom 12. Dezember 2022 E. 3.1.5 und 5.5.3). Dies gilt auch im vorliegenden Fall, zumal B.\_\_\_\_\_ als Alleinaktionär der Beschwerdeführerin jederzeit darüber entscheiden konnte, wann das Fahrzeug eingelöst und fahrtüchtig zu sein hatte. Da B.\_\_\_\_\_ (wie auch D.\_\_\_\_\_ und E.\_\_\_\_\_) weitere Fahrzeuge zu seiner Verfügung hatte, war es für seine persönlichen Bedürfnisse wohl nicht erforderlich, dass (das streitbetroffene Fahrzeug) durchgehend eingelöst ist. Bei Bedarf konnte er aber jederzeit eingelöst werden, was vorliegend auch wiederholt und über längere Zeit getan wurde (so etwa durch die Zulassung zur privaten Verwendung durch die damalige Ehefrau von B.\_\_\_\_\_). Damit stand ihm das Fahrzeug auch in nicht eingelöstem Zustand zur stetigen Verfügung. Dass es sich beim streitbetroffenen Fahrzeug – anders als im von beiden Parteien angeführten Urteil des BGer 2C\_403/2022 vom 12. Dezember 2022 – nicht um einen Oldtimer handelt, ist vor diesem Hintergrund nicht entscheidend.

**4.2.3** Zusammengefasst ist festzuhalten, dass die Beschwerdeführerin das streitbetroffene Fahrzeug ihr eng verbundenen Personen im streitbetroffenen Zeitraum zur Verfügung gestellt hat. Sie hat diesen dafür kein Entgelt in Rechnung gestellt. Entsprechend ist der Drittpreis, der unter unabhängigen Dritten vereinbart würde, zu ermitteln (E. 2.2.3).

## **5.**

**5.1** Die Vorinstanz hat das Mietentgelt für (das streitbetroffene Fahrzeug) anhand einer Vollkostenrechnung ermittelt. Dabei hat sie die aufgrund der (in den Geschäftsjahren 2017 und 2018) verbuchten Betriebskosten für das Fahrzeug und einer Abschreibung von 10% vom Einstandspreis (ohne MWST) die jährlich bei der Beschwerdeführerin angefallenen Gesamtkosten ermittelt. Davon abgezogen wurden prozentuale Beträge für die geschäftliche Nutzung des Fahrzeugs (0.55 % in den Jahren 2017 und 2019 bei einer geschäftlichen Nutzung von 2 Tagen pro Jahr; 0.82 % im Jahr 2018 bei einer geschäftlichen Nutzung von 3 Tagen pro Jahr). Zuzüglich eines Gemeinkosten- und Gewinnzuschlags von 10 % ergaben sich errechnete Mietkosten von Fr. 39'164.56 (2017), Fr. 43'778.57 (2018), Fr. 34'402.59 (2019) und Fr. 34'592.86 (2020). Davon ausgehend hat die

Vorinstanz die geschuldete Mehrwertsteuer in Höhe von 8 % (2017) bzw. 7.7 % (2018-2020) ermittelt (im Jahr 2017 pro rata temporis für 5.5 Monate).

**5.2** Die Beschwerdeführerin ist der Auffassung, der so ermittelte Mietpreis entspreche nicht dem, was ein unabhängiger Dritter für die Miete des Fahrzeugs bezahlt hätte. Das Fahrzeug sei während den betroffenen Steuerperioden kaum bewegt worden (nur rund 4 km pro Tag). Fahrzeuge wie das streitbetroffene würden üblicherweise nicht als Alltagswagen, sondern nur für bestimmte Gelegenheiten ausgeliehen. Dabei gelte eine Höchstkilometerzahl pro Tag; wobei vorliegend von einer tiefen Höchststrecke von 250 km pro Tag ausgegangen werden könne. So gerechnet sei das Fahrzeug bei insg. rund 2'000 km pro Jahr nur an acht Tagen im Jahr gefahren worden (8 x 250 km). Ausgehend vom von der Vorinstanz ermittelten mittleren Tagespreis für die Vermietung (Fr. 105.–) sei daher von einem Betrag von nur Fr. 840.– pro Jahr auszugehen. Eventualiter sei mindestens für die Zeit, während der das Fahrzeug nicht eingelöst gewesen sei, auf eine Korrektur zu verzichten.

### **5.3**

**5.3.1** Das Bundesgericht hat im bereits zitierten Fall betreffend das «Zurverfügungstellen» von Oldtimern festgehalten, dass eine Schätzung des Mietentgelts als Drittpreis unter Beizug der «Vollkostenrechnung» grundsätzlich sachgerecht ist (Urteil des BGer 2C\_403/2022 vom 12. Dezember 2022 E. 6.4). Insbesondere bildeten die Abschreibungen in der «Vollkostenrechnung» eine Korrelation zwischen dem Wert des Fahrzeugs und der Höhe des Mietentgelts, womit der Prämisse Rechnung getragen werde, wonach für das «Zurverfügungstellen» eines vergleichsweise wertvollen Fahrzeugs ein dementsprechend höheres Mietentgelt verlangt wird (und umgekehrt). Die von der Vorinstanz angewandte Methode erweist sich damit auch vorliegend als grundsätzlich sachgerecht (E. 2.2.3).

**5.3.2** Es obliegt folglich der Beschwerdeführerin, den Nachweis für die Unrichtigkeit der Schätzung zu erbringen (E. 2.2.3). Dies gelingt ihr vorliegend nicht: Ein Vergleich mit dem von der Beschwerdeführerin zitierten Drittanbieter L.\_\_\_\_\_ offenbart, dass dieser für die Miete eines Fahrzeugs des Typs (wie das streitgegenständliche Fahrzeug) weit höhere Tagespreise erhebt als die von der Vorinstanz ermittelten, durchschnittlichen Fr. 105.– pro Tag (bis 6h/150 km: Fr. 750.–, bis 12h/250 km: Fr. 1'250.–, bis 24h/400 km: Fr. 2'000.– [...]). Der Tagespreis von durchschnittlich Fr. 105.– erweist sich damit keinesfalls als überhöht. Im Übrigen verkennt

die Beschwerdeführerin, dass es sich beim Mietentgelt nicht um eine Entschädigung für die gefahrenen Kilometer, sondern um das Entgelt für das «Zurverfügungstellen» des Fahrzeugs in der Zeit vom (Mitte Juli 2017 bis Ende Dezember 2020) (unabhängig von der Einlösung des Fahrzeugs bzw. der effektiven Nutzung) handelt (E. 4.2.2). Dafür erweist sich der von der Vorinstanz mittels Vollkostenrechnung ermittelte Drittpreis als sachgerecht. Da das Fahrzeug auch dann «Zurverfügung» gestellt wurde, als es nicht für den Strassenverkehr zugelassen war, sind die betreffend Zeiträume nicht von der Korrektur auszuklammern.

**5.3.3** Der von der Vorinstanz ermittelte Drittpreis für das «Zurverfügungstellen» des Fahrzeugs ist demnach nicht zu beanstanden.

## **6.**

Zusammengefasst ist der Einspracheentscheid vom 14. Februar 2024 zu bestätigen. Die Beschwerde ist vollumfänglich abzuweisen.

## **7.**

**7.1** Ausgangsgemäss sind die Verfahrenskosten in Höhe von Fr. 3'000.– der Beschwerdeführerin aufzuerlegen (Art. 63 Abs. 1 VwVG und Art. 1 ff. des Reglements vom 21. Februar 2008 über die Kosten und Entschädigungen vor dem Bundesverwaltungsgericht [VGKE, SR 173.320.2]) und dem geleisteten Kostenvorschuss in gleicher Höhe zu entnehmen.

**7.2** Eine Parteientschädigung ist nicht zuzusprechen (vgl. Art. 64 Abs. 1 VwVG e contrario).

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

**Demnach erkennt das Bundesverwaltungsgericht:**

**1.**

Die Beschwerde wird abgewiesen.

**2.**

Die Verfahrenskosten von Fr. 3'000.– werden der Beschwerdeführerin auferlegt. Dieser Betrag wird dem in gleicher Höhe geleisteten Kostenvorschuss entnommen.

**3.**

Es wird keine Parteientschädigung zugesprochen.

**4.**

Dieses Urteil geht an die Beschwerdeführerin und die Vorinstanz.

Für die Rechtsmittelbelehrung wird auf die nächste Seite verwiesen.

Die vorsitzende Richterin:

Die Gerichtsschreiberin:

Iris Widmer

Anna Begemann

**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:

Zustellung erfolgt an:

- die Beschwerdeführerin (Gerichtsurkunde)
- die Vorinstanz (Ref-Nr. [...]; Gerichtsurkunde)