



---

Abteilung I  
A-4304/2021

## **Urteil vom 16. Juni 2023**

---

Besetzung

Richter Keita Mutombo (Vorsitz),  
Richterin Annie Rochat Pauchard,  
Richter Jürg Steiger,  
Gerichtsschreiberin Karolina Yuan.

---

Parteien

**X.**\_\_\_\_\_,  
vertreten durch A.\_\_\_\_\_ und B.\_\_\_\_\_,  
Beschwerdeführerin,

gegen

**Eidgenössische Steuerverwaltung ESTV,**  
Vorinstanz.

---

Gegenstand

Mehrwertsteuer; geldwerte Leistungen an eng verbundene  
Personen (Steuerperioden 2013 bis 2017).

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

Die X. \_\_\_\_\_ AG (nachfolgend: Steuerpflichtige) ist seit dem 1. Mai 1999 im Mehrwertsteuerregister der Eidgenössischen Steuerverwaltung (ESTV) eingetragen. Gemäss Handelsregistereintrag bezweckt sie unter anderem die Ausführung von Hauswartungen und Reinigungen aller Art. Weiter vermietet sie Tiefgaragenparkplätze für Autos im Luxussegment (nachfolgend: Autohotel) und betreibt ein Atelier für Autopflege.

Per 31. Dezember 2017 war die Steuerpflichtige Eigentümerin von sieben Oldtimern (nachfolgend: Liebhaberfahrzeuge oder Fahrzeuge).

**B.**

**B.a** An mehreren Tagen zwischen August 2018 und Februar 2019 führte die ESTV bei der Steuerpflichtigen eine Kontrolle betreffend die Steuerperioden 2013 bis 2017 durch.

**B.b** Die Kontrolle wurde mit der Einschätzungsmitteilung vom 8. März 2019 (Nr. ...) abgeschlossen, mit der die ESTV Fr. 19'695.- zuzüglich Verzugszins von 4 % ab dem 30. April 2016 (mittlerer Verfall) nachforderte.

**B.c** Mit E-Mail sowie Schreiben, beide datierend vom 21. März 2019, verlangte die Steuerpflichtige von der ESTV eine einsprachefähige Verfügung, ohne dies näher zu begründen.

**B.d** Mit Verfügung vom 26. August 2019 erhöhte die ESTV die Steuernachforderung für den Zeitraum 1. Quartal 2013 bis 4. Quartal 2017 auf Fr. 19'809.- zuzüglich Verzugszins von 4 % seit dem 30. April 2016 (mittlerer Verfall) infolge eines Rechnungsfehlers. Zur Begründung hielt die ESTV insbesondere fest, dass der Verwaltungsratspräsident und Aktionär Y. \_\_\_\_\_ (nachfolgend: Aktionär) zu 50 % als eng verbundene Person im Sinne des Mehrwertsteuergesetzes vom 12. Juni 2009 (MWSTG, SR 641.20) gelte. Diesem würden von der Steuerpflichtigen mehrere Liebhaberfahrzeuge zur Verfügung gestellt, die er auch privat verwenden könne. Die Notwendigkeit für den Gebrauch mehrerer Fahrzeuge sei weder mittels Bordbuchs noch durch andere aussagekräftige Unterlagen nachgewiesen. Damit die Vorsteuern auf Investitionen und Aufwendungen (für diese Fahrzeuge) abgezogen werden könnten, sei mittels Vollkostenrechnung ein Mietentgelt berechnet worden, das zum Normalsatz abgerechnet werden müsse.

**B.e** Gegen diese Verfügung erhob die Steuerpflichtige am 25. September 2019 Einsprache und beantragte eine Reduktion der Steuernachforderung aus der Kontrolle um Fr. 15'293.-; eventualiter um Fr. 12'675.50. Sie machte im Wesentlichen geltend, dass die sieben Liebhaberfahrzeuge zu unternehmerischen Zwecken insbesondere der Kundenakquisition und dem Marketing dienen würden.

Mit Einspracheentscheid vom 25. August 2021 wies die ESTV die Einsprache ab und bestätigte die mit Verfügung vom 26. August 2019 festgesetzte Steuernachforderung. Zur Begründung führte sie hauptsächlich aus, dass es sich bei den betroffenen Fahrzeugen um Mietobjekte handle. Deren Verwendung im unternehmerischen Bereich werde grundsätzlich anerkannt. Eine private Nutzung durch den Aktionär schliesse nicht aus, dass die Liebhaberfahrzeuge daneben zu (geschäftlichen) Repräsentationszwecken verwendet wurden. Für ein Geschäftsfahrzeug sei ein Privatanteil für die Nutzung durch den Aktionär aufgerechnet worden, was nicht bestritten worden sei.

### **C.**

**C.a** Dagegen erhob die Steuerpflichtige (nachfolgend: Beschwerdeführerin) am 27. September 2021 Beschwerde beim Bundesverwaltungsgericht und beantragt:

1. Der Einspracheentscheid der ESTV vom 25. August 2021 sei aufzuheben.
2. Die Steuerforderung sei für die Steuerperioden 2013 auf Fr. 431'976.-, 2014 auf Fr. 523'273.-, 2015 auf Fr. 546'410.-, 2016 auf Fr. 398'374.- und 2017 auf Fr. 513'874.- festzusetzen.

Eventualiter sei die Steuerforderung für die Steuerperioden 2013 auf Fr. 432'499.50; 2014 auf Fr. 523'796.50; 2015 auf Fr. 546'933.50, 2016 auf Fr. 398'879.50 und 2017 auf Fr. 514'397.50 festzusetzen.

3. Die Steuernachforderung aus der Kontrolle der Steuerperioden 2013 bis 2017 sei somit um Fr. 15'293.- auf Fr. 4'402.- zu reduzieren.

Eventualiter sei die Steuernachforderung aus der Kontrolle der Steuerperioden 2013 bis 2017 um Fr. 12'675.50 auf Fr. 7'019.50 zu reduzieren.

4. Unter Kosten- und Entschädigungsfolge zu Lasten der ESTV.

Zur Begründung macht die Beschwerdeführerin insbesondere geltend, die ESTV habe im Einspracheverfahren das Gebot der beförderlichen Behandlung offensichtlich verletzt. Weiter bestätige der Erfolg des von ihr geführten «Autohotels» die Akquisitions- und Marketinganstrengungen mit den Liebhaberfahrzeugen. Letztere würden somit nicht privat genutzt, sondern unternehmerisch, so auch als Ersatzfahrzeuge für Kunden. Im Übrigen würden die Liebhaberfahrzeuge als Kapitalanlage dienen. Eventualiter liege eine Steuerumgehung vor.

**C.b** Mit Vernehmlassung vom 8. November 2021 beantragt die ESTV (nachfolgend auch: Vorinstanz) die Abweisung der Beschwerde, einschliesslich des Eventualbegehrens. In der Begründung bestreitet sie insbesondere eine Verletzung des Beschleunigungsgebots. Hinsichtlich der Liebhaberfahrzeuge weist sie darauf hin, dass der Aktionär im Rahmen der Kontrolle selbst bestätigt habe, dass der betreffende «Fuhrpark» ihm zur Nutzung zur Verfügung stünde. Zudem sei er teilweise als Halter der Liebhaberfahrzeuge eingetragen; die Mehrheit dieser Fahrzeuge würden über seine private Motorfahrzeugpolice versichert. Schliesslich würde jede Nutzung, die über Unterhaltsfahrten hinausgehe, den Wert der Liebhaberfahrzeuge schmälern, was gegen eine Kapitalanlage der Fahrzeuge spreche.

*Auf die einzelnen Vorbringen der Parteien wird – soweit dies für den Entscheid wesentlich ist, im Rahmen der 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. 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** 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** 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** Das Verbot der Rechtsverweigerung bzw. Rechtsverzögerung ergibt sich als Teilgehalt aus der allgemeinen Verfahrensgarantie in Art. 29 Abs. 1 der Bundesverfassung der Schweizerischen Eidgenossenschaft vom 18. April 1999 (BV, SR 101). Danach hat jede Person in Verfahren vor Gerichts- und Verwaltungsinstanzen Anspruch auf gleiche und gerechte Behandlung sowie auf Beurteilung innert angemessener Frist (sog. «Beschleunigungsgebot»). Art. 65 Abs. 4 MWSTG hält für den Bereich der Mehrwertsteuer ausdrücklich fest, dass sämtliche Verwaltungshandlungen beförderlich zu vollziehen sind.

Hinsichtlich der prozessualen Folgen einer allfälligen übermässigen Verfahrensdauer hat das Bundesgericht festgehalten, es müsse mit deren Feststellung sein Bewenden haben. Namentlich könne eine Verletzung des Beschleunigungsgebots in Steuerangelegenheiten nicht dazu führen, dass die geschuldete Steuer nicht bezahlt werden müsste (Urteile des BGer 2C\_872/2008, 2C\_873/2008 vom 7. Dezember 2009 E. 4.1.3, 2A.455/2006 vom 1. März 2007 E. 3.3.2; Urteile des BVGer A-4571/2020 vom 10. Mai 2022 E. 2.1, A-3365/2020 vom 19. März 2021 E. 2.1.2 mit Hinweisen).

**2.2** Die Beschwerdeführerin rügt, die Vorinstanz habe das Gebot der beförderlichen Behandlung offensichtlich verletzt: Die Behandlung der Einsprache habe 699 Tage beansprucht, was auch unter Berücksichtigung der besonderen Umstände aufgrund der «Covid-19 Pandemie» offensichtlich

viel zu lange sei. Das Einspracheverfahren hätte ihrer Auffassung nach maximal 180 Tage dauern dürfen.

Die Vorinstanz hingegen bestreitet, dass eine Verletzung des Beschleunigungsgebots vorliege. Dabei räumt sie ein, dass die Bearbeitung der Einsprache eine gewisse Zeit beansprucht habe, die Verfahrensdauer von knapp 2,5 Jahren (Entscheid- und Einspracheverfahren) jedoch noch knapp angemessen sei. Dies begründet sie damit, dass sie aus Gründen der Gleichbehandlung aller Steuerpflichtigen sämtliche Rechtsschriften nach der Reihenfolge ihres Eingangs beurteile. Da die Beschwerdeführerin erst im Einspracheverfahren ihre Anträge begründet habe, habe sie sich erst in diesem Verfahrensstadium detailliert mit deren Vorbringen auseinandersetzen können. Die Beschwerdeführerin führe sodann nicht aus, inwiefern ihr aufgrund der Verfahrensdauer ein Nachteil erwachsen sei.

**2.3** Vorliegend vergingen zwischen der Verfügung vom 26. August 2019 und dem Einspracheentscheid vom 25. August 2021 knapp weniger als zwei Jahre. Der angefochtene Einspracheentscheid erging somit gerade noch innerhalb der relativen Verjährungsfrist von Art. 42 Abs. 3 Satz 2 MWSTG. Allein darin lässt sich keine Verletzung des Beschleunigungsgebots erkennen (Urteil des BVGer A-4571/2020 vom 10. Mai 2022 E. 2.3.1), zumal keine besonderen Umstände vorliegen, wie beispielsweise eine fall-spezifische Dringlichkeit.

**2.4** Zusammenfassend lässt sich festhalten, dass in der Dauer des Einspracheverfahrens keine Verletzung des Beschleunigungsgebots zu erblicken ist. Die diesbezügliche Rüge der Beschwerdeführerin erweist sich somit als unbegründet.

### **3.**

Der vorliegend zu beurteilende Sachverhalt betrifft die Steuerperioden 2013 bis 2017. 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 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.

**3.1** Der Bund erhebt eine allgemeine Verbrauchssteuer nach dem System der Nettoallphasensteuer (Mehrwertsteuer [vgl. Art. 130 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).

**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-6831/2013 vom 8. Juli 2015 E. 3.1.5 mit Hinweisen).

**3.2.1** 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 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-4190/2020, A-4195/2020 vom 15. Dezember 2021 E. 3.2.3.2).

**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 Unternehmensträgers 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, Art. 31 N 16; BEATRICE BLUM, in: Geiger/Schluckebier, Kommentar MWSTG, 2. Aufl. 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 (Urteil des BGer 2C\_403/2022 vom 12. Dezember 2022 Absatz 2 mit Hinweisen). 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 CLAVADETSCHER, in: Zweifel/Beusch/Glauser/Robinson, Kommentar zum schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer, 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-6223/2019 vom 24. Juli 2020 E. 2.4.1 mit Hinweisen).

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 mit Hinweisen).



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 mit weiteren Hinweisen). 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 mit weiteren Hinweisen).

**3.3** Eine Steuerumgehung liegt gemäss Rechtsprechung des Bundesgerichts dann vor, wenn (a) eine von den Beteiligten gewählte Rechtsgestaltung als ungewöhnlich («insolite»), sachwidrig oder absonderlich, jedenfalls den wirtschaftlichen Gegebenheiten völlig unangemessen erscheint (sog. objektives Element), wenn zudem (b) anzunehmen ist, dass die gewählte Rechtsgestaltung missbräuchlich lediglich deshalb getroffen wurde, um Steuern einzusparen, die bei sachgemässer Ordnung der Verhältnisse geschuldet wären (sog. subjektives Element), und wenn (c) das gewählte Vorgehen tatsächlich zu einer erheblichen Steuerersparnis führen würde, sofern es von der Steuerbehörde hingenommen würde (sog. effektives Element). Ob diese Voraussetzungen erfüllt sind, ist aufgrund der konkreten Umstände des Einzelfalls zu prüfen. Sind die Voraussetzungen der Steuerumgehung erfüllt, so ist der Besteuerung diejenige Rechtsgestaltung zugrunde zu legen, die sachgerecht gewesen wäre, um den angestrebten wirtschaftlichen Zweck zu erreichen. Eine Steuerumgehung kommt nur in ganz ausserordentlichen Situationen in Frage, namentlich wenn die gewählte Rechtsgestaltung (objektives Element) – abgesehen von den steuerlichen Aspekten – jenseits des wirtschaftlich Vernünftigen liegt. Das subjektive Element erweist sich insofern als entscheidend, als die Annahme einer Steuerumgehung ausgeschlossen bleibt, wenn andere als blosser Steuerersparnisgründe bei der Rechtsgestaltung eine relevante Rolle spielen (BGE 148 II 233 E. 5.2, 146 II 97 E. 2.6.2, 142 II 399 E. 4.2; Urteil des BGer 2C\_217/2022 vom 15. Dezember 2022 E. 5.2.1).

#### 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 (BGE 130 II 482 E. 3.2). Die Beweiswürdigung endet mit dem richterlichen Entscheid darüber, ob eine rechtserhebliche Tatsache als erwiesen zu gelten hat oder nicht. Der Beweis ist geleistet, wenn das Gericht gestützt auf die freie Beweiswürdigung zur Überzeugung gelangt ist, dass sich der rechtserhebliche Sachumstand verwirklicht hat. Gelangt das Gericht nicht zu diesem Ergebnis, kommen die Beweislastregeln zur Anwendung. Dabei ist – in analoger Anwendung von Art. 8 des 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-4487/2019, A-4488/2019 vom 26. Oktober 2020 E. 1.4.2).

**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/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).

## 5.

Zu prüfen ist zunächst, ob die sieben Liebhaberverfahrzeuge dem Aktionär 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. 6).

**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. mit Hinweisen). 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 mit Hinweisen).

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 «Zuverfügungstellens» 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); dies im konkreten Fall insbesondere mit Bezug auf einen «Sammler».

**5.2** Die Beschwerdeführerin macht geltend, die Liebhaberfahrzeuge, müssten regelmässig bewegt werden, um Standschäden zu vermeiden. Damit der Aktionär nicht alle Fahrten alleine absolvieren müsse, würden die Fahrzeuge von ausgewählten Mitarbeitern gefahren, teilweise in deren Freizeit. Weiter verwende sie die Liebhaberfahrzeuge zu Werbezwecken für ihre Geschäftsfelder «Autopflege» und «Autohotel» und nehme hierzu regelmässig an verschiedenen Anlässen mit Liebhaberfahrzeugen teil, wobei sie teilweise auch Sponsorin dieser Anlässe sei. Der Erfolg des Autohotels würde die Akquisitions- und Marketinganstrengungen bestätigen. Sie sei auch Mitglied in Auto-Clubs, was Zugang zu einem potentiellen Kundenkreis eröffne. Einige der Liebhaberfahrzeuge würden regelmässig an Kunden als Ersatzfahrzeuge abgegeben. Der Aktionär verfüge privat selber über eine Sammlung von Oldtimern und Liebhaberfahrzeugen. Die Liebhaberfahrzeuge würden – so die Beschwerdeführerin abschliessend – vom Aktionär und dem anderen Geschäftsführer in ihrem Dienst gefahren und somit unternehmerisch und nicht privat genutzt.

Dem hält die Vorinstanz entgegen, dass der Aktionär im Rahmen der Kontrolle geäussert habe, der betreffende «Fuhrpark», d.h. sämtliche Liebhaberfahrzeuge, stehe ihm zur Nutzung zur Verfügung. Der Aktionär sei während der Steuerperioden 2013 – 2017 für zwei Liebhaberfahrzeuge ständig und für deren drei zeitweise als Halter eingetragen gewesen. Die

Fahrzeugversicherungen seien über dessen privates Kontokorrent bezahlt worden. Für fünf der Liebhaberfahrzeuge sei die Fahrzeugversicherung im Jahr 2016 über die private Motorfahrzeugpolice des Aktionärs abgeschlossen worden. Das eine Kontrollschild, welches teilweise für die Liebhaberfahrzeuge verwendet wurde, sei zuvor vom Aktionär für dessen privaten Fahrzeuge verwendet worden. Die Annahme einer privaten Nutzung durch den Aktionär schliesse nicht aus, dass die Fahrzeuge daneben zu geschäftlichen Repräsentationszwecken verwendet würden – eine unternehmerische Nutzung werde somit nicht bestritten, weshalb auch der Vorsteuerabzug gewährt worden sei.

**5.3** Hinsichtlich des Sachverhalts ist zunächst unbestritten, dass der Aktionär während der Steuerperioden 2013 – 2017 ein Geschäftsfahrzeug (Audi A6 bis 23. April 2013, sodann Alfa Romeo Guiletta bis 31. Dezember 2017) auch zur privaten Nutzung verwenden durfte. Entgegen der Ansicht der Beschwerdeführerin ist sodann unbestritten, dass die sieben Liebhaberfahrzeuge (Alfa Romeo Alfetta GTV, Aston Martin V8 Volante, BMW 325i Cabrio, BMW 528i, Ferrari 550 Maranello, Jaguar XJS und Lancia Delta HF Integrale) unternehmerisch genutzt wurden. Dabei ist es nach Ansicht des Bundesverwaltungsgerichts nicht entscheidend, ob die Fahrzeuge sich im Umlauf- oder im Anlagevermögen der Beschwerdeführerin befanden. Es kann daher offengelassen werden, ob die Liebhaberfahrzeuge als Kapitalanlage dienten.

**5.3.1** Bezüglich des «Zurverfügungstellens» der sieben Liebhaberfahrzeuge ist zunächst festzuhalten, dass keine Bordbücher oder anderweitig aussagekräftige Unterlagen aktenkundig sind, die darauf schliessen lassen, wie die Liebhaberfahrzeuge genutzt wurden.

Den Akten kann jedoch entnommen werden, dass der Aktionär in den Jahren 2013 – 2017 für zwei der Liebhaberfahrzeuge jeweils während deren Verkehrszulassung von Frühling bis Herbst beim Strassenverkehrsamt als Halter eingetragen war (Aston Martin V8 Volante, BMW 528i), wobei eines dieser Fahrzeuge erst im Jahr 2014 von der Beschwerdeführerin erworben wurde. Für drei weitere Liebhaberfahrzeuge (Alfa Romeo Alfetta GTV, Ferrari 550 Maranello und Jaguar XJS) war der Aktionär zeitweise als Halter eingetragen. Im gesamten Zeitraum wurden Versicherungsprämien über das private Kontokorrent des Aktionärs abgerechnet. Fünf der Liebhaberfahrzeuge (Alfa Romeo Alfetta GTV, Aston Martin V8 Volante, BMW 528i, Ferrari 550 Maranello und Lancia Delta HF Integrale) waren 2016 über seine private Motorfahrzeugpolice versichert. Ein Teil des

Betriebsunterhalts der Liebhaberfahrzeuge ist somit auf Rechnung des Aktionärs erfolgt. Diese Umstände stellen starke Indizien für eine private Nutzung durch den Aktionär dar, ist es doch nicht üblich, dass Mitarbeitende eine Kostenbeteiligung an Fahrzeugen leisten, die sie einzig geschäftlich nutzen. Gemäss dem Kontrollbericht der Vorinstanz konnten die Liebhaberfahrzeuge durch den Aktionär auch privat verwendet werden (Kontrollbericht der ESTV, Ziff. 4.10.2). Dem Aktionär kommt mit einer Beteiligung zu 50 % und der Funktion als Geschäftsführer ohne Weiteres die Verfügungsgewalt über die Liebhaberfahrzeuge zu (E. 5.1). Zweifelsohne verfügt der Aktionär sodann über entsprechende Fachkenntnisse und ist ein Liebhaber von Oldtimern, ist er doch gemäss den Akten seit 1993 als Halter solcher Fahrzeuge eingetragen (Akten der Vorinstanz, 19). Der Website der Beschwerdeführerin kann des Weiteren entnommen werden, dass der Aktionär seit vielen Jahren in der Classic- und Sportcars-Szene anzutreffen ist. Schliesslich dürfen die drei Liebhaberfahrzeuge, die gemäss Angaben der Beschwerdeführerin im Einspracheverfahren mit einem Nummernschild für Veteranenfahrzeuge gefahren werden, aus strassenverkehrsrechtlichen Gründen von vornherein nur zu rein privaten Zwecken genutzt werden (E. 5.1).

**5.3.2** Gestützt auf diese Indizien ist davon auszugehen, dass die sieben Liebhaberfahrzeuge dem Aktionär während der Steuerperioden 2013 – 2017 von der Beschwerdeführerin «Zurverfügung» gestellt wurden. Nach bundesgerichtlicher Rechtsprechung ist es nicht erforderlich, dass die Fahrzeuge eingelöst oder anderweitig fahrtüchtig sind (E. 5.1; auch zum Folgenden). Es können auch mehrere Fahrzeuge gleichzeitig «Zurverfügung» stehen, auch wenn diese offensichtlich nicht gleichzeitig gefahren werden können. Für die Behauptungen, dass ausgewählte Mitarbeiter die Liebhaberfahrzeuge zur Verhinderung von Standschäden bisweilen haben fahren dürfen und diese Fahrten teilweise in deren Freizeit stattgefunden hätten, liegen keine Indizien vor. Selbst wenn gewissen Fahrten zur Erhaltung der Fahrtüchtigkeit von anderen Personen als dem Aktionär vorgenommen worden wären, würde dies ein «Zurverfügungstellen» nicht von vornherein ausschliessen.

**5.4** Nach dem Gesagten ist in Bezug auf den Sachverhalt festzustellen, dass die Beschwerdeführerin dem Aktionär während der Steuerperioden 2013 – 2017 sieben Liebhaberfahrzeuge «Zurverfügung» gestellt hat.

## **6.**

Zu prüfen sind sodann die mehrwertsteuerlichen Folgen, die sich aus dem «Zurverfügungstellen» der sieben Liebhaberverfahrzeuge ergeben.

### **6.1**

**6.1.1** Aus Sicht der Beschwerdeführerin ist die Mehrwertsteuer, welche für die Steuerperioden 2013 – 2017 geschuldet ist, um die aufgerechneten Mietgelder zu reduzieren, da die unternehmerische Nutzung eine private Verwendung der Liebhaberverfahrzeuge ausschliesse. Eventualiter sei die private Nutzung als Eigenverbrauch in der Höhe von Fr. 6'544.- und Vorsteuerkorrektur von Fr. 523.50 pro Jahr anzuerkennen. Sie begründet ihren Eventualantrag damit, dass es sich bei einer rein privaten Nutzung der Fahrzeuge um eine Steuerumgehung handle, die durch die Vorinstanz zu beweisen sei.

**6.1.2** Demgegenüber beruft sich die Vorinstanz auf die Praxis, wonach beim «Zurverfügungstellen» von mehr als einem Geschäftsfahrzeug für private Zwecke an eng verbundene Personen eine Leistung vorliege. Es handle sich um eine reine Vermietung an den Aktionär, der einem Lohnempfänger gleichgestellt sei. Damit habe sie die Verwendung der fraglichen Fahrzeuge innerhalb des unternehmerischen Bereichs grundsätzlich anerkannt, was sich auch in der Gewährung des Vorsteuerabzugs auf sämtlichen mit Vorsteuer belasteten Aufwendungen zeige. Damit handle es sich vorliegend um keinen Fall der Steuerumgehung. Betreffend die Bemessung des Mietentgelts müsse praxisgemäss eine Vollkostenrechnung abgerechnet werden.

**6.2** Mit einer Beteiligung von 50 % an der Beschwerdeführerin gilt der Aktionär ohne Weiteres als eng verbundene Person im Sinne von Art. 26 MWSTV i.V.m. Art. 24 Abs. 2 MWSTG. Der Aktionär verfügte für seine Tätigkeit als Geschäftsführer während der Steuerperioden 2013 – 2017 unbestrittenermassen über ein Geschäftsfahrzeug, für welches die Vorinstanz einen Privatanteil aufgerechnet hat. Mit den sieben Liebhaberverfahrzeugen standen dem Aktionär mehr als zwei Fahrzeuge zur privaten Verwendung – das heisst ausserhalb der betrieblichen Sphäre bzw. geschäftlichen Nutzung – «Zurverfügung». Daraus folgt gemäss Praxis und Rechtsprechung, dass es sich beim «Zurverfügungstellen» nicht um eine reine Innenleistung, sondern um ein Leistungsverhältnis zwischen der Beschwerdeführerin und dem Aktionär handelt, das im Grundsatz nicht anders zu behandeln ist, wie ein Leistungsaustausch zwischen einer juristischen Person und einem unabhängigen Dritten (E. 3.2 f.). Für die

empfangene Leistung hat der Aktionär kein Entgelt im Sinne eines Lohnabzugs oder Mietentgelts entrichtet. Hingegen wurden Versicherungsprämien und damit ein Teil der Betriebskosten seinem privaten Kontokorrent belastet. Im Jahr 2016 wurden einige Versicherungsprämien für die Liebhaberfahrzeuge über seine private Motorfahrzeugpolice abgerechnet. Diese Zahlungen wurden in der Vollkostenrechnung zwecks Berechnung des Mietentgelts (Drittpreis) der Vorinstanz berücksichtigt. Die Berechnungsweise des Mietentgelts wurde vorliegend nicht beanstandet. Die Vollkostenrechnung der Vorinstanz wurde vom Bundesgericht grundsätzlich als sachgerecht anerkannt (Urteil des BGer 2C\_403/2022 vom 12. Dezember 2022 E. 6.5).

**6.3** Eine Steuerumgehung – wie sie die Beschwerdeführerin mit ihrem Eventualantrag geltend macht – ist vorliegend nicht ersichtlich, zumal die Liebhaberfahrzeuge einen sachlichen Zusammenhang zu zwei der verschiedenen Betriebszweige der Beschwerdeführerin aufweisen und auch aus Sicht der Vorinstanz unternehmerisch genutzt wurden. Es lässt sich daher keine ungewöhnliche, sachwidrige oder absonderliche, den wirtschaftlichen Gegebenheiten völlig unangemessene Rechtsgestaltung erkennen. Es ist auch nicht ersichtlich, dass die Fahrzeuge lediglich zur Steuerersparnis und damit in rechtsmissbräuchlicher Art im Geschäftsvermögen der Beschwerdeführerin gehalten werden. Daher kann offen bleiben, in welchem Umfang die gewählte Rechtsgestaltung zu einer Steuerersparnis geführt hat.

Da es sich wie aufgezeigt vorliegend um ein Leistungsverhältnis zwischen der Beschwerdeführerin und dem Aktionär handelt, welches grundsätzlich gleich zu behandeln ist wie eine Leistung einer juristischen Person an eine Drittperson, lässt sich das «Zurverfügungstellen» nicht als Eigenverbrauch qualifizieren, der eine Verwendung durch den Unternehmensträger voraussetzt (E. 3.2.2).

**6.4** Nach dem Gesagten handelt es sich beim «Zurverfügungstellen» der Liebhaberfahrzeuge an den Aktionär um ein Leistungsverhältnis, für welches die Vorinstanz zu Recht ein Mietentgelt aufgerechnet hat. Eine Steuerumgehung (E. 3.3) respektive ein Eigenverbrauch liegen nicht vor. Die Beschwerde ist damit unbegründet und abzuweisen.



**7.**

**7.1** Ausgangsgemäss hat die unterliegende Beschwerdeführerin die Verfahrenskosten zu tragen (Art. 63 Abs. 1 VwVG). Diese sind auf Fr. 2'500.-- festzusetzen (vgl. Art. 1, 2 und 4 des Reglements vom 21. Februar 2008 über die Kosten und Entschädigungen vor dem Bundesverwaltungsgericht [VGKE, SR 173.320.2]). Der in gleicher Höhe einbezahlte Kostenvorschuss ist zur Bezahlung der Verfahrenskosten zu verwenden.

**7.2** Eine Parteientschädigung ist nicht zuzusprechen (vgl. Art. 64 Abs. 1 VwVG e contrario und Art. 7 Abs. 1 VGKE e contrario sowie Art. 7 Abs. 3 VGKE).

**Demnach erkennt das Bundesverwaltungsgericht:**

**1.**

Die Beschwerde wird abgewiesen.

**2.**

Die Verfahrenskosten von Fr. 2'500.-- werden der Beschwerdeführerin auferlegt. Der in gleicher Höhe einbezahlte Kostenvorschuss wird zur Bezahlung der Verfahrenskosten verwendet.

**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.*

Der vorsitzende Richter:

Die Gerichtsschreiberin:

Keita Mutombo

Karolina Yuan

**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: