



## **Urteil vom 17. Dezember 2024**

---

Besetzung

Richter Keita Mutombo (Vorsitz),  
Richter Pierre-Emmanuel Ruedin,  
Richterin Iris Widmer,  
Gerichtsschreiberin Karolina Yuan.

---

Parteien

**A.\_\_\_\_\_ AG,**  
vertreten durch  
KPMG AG,  
Beschwerdeführerin,

gegen

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

---

Gegenstand

Mehrwertsteuer; Leistungen an eng verbundene Personen  
(Steuerperioden 2014 bis 2018).

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

Die A. \_\_\_\_\_ AG (nachfolgend: Steuerpflichtige) ist seit ihrer Gründung am 12. Mai 2014 im Mehrwertsteuerregister der Eidgenössischen Steuerverwaltung (nachfolgend: ESTV) eingetragen. Gemäss Handelsregisterauszug bezweckt sie insbesondere den Handel mit Fahrzeugen.

**B.**

**B.a** Am 5. und 6. September 2019 führte die ESTV bei der Steuerpflichtigen eine Kontrolle betreffend den Zeitraum vom 12. Mai 2014 bis zum 31. Dezember 2018 durch.

**B.b** Die Kontrolle wurde mit der Einschätzungsmitteilung vom 25. September 2019 (Nr. ...) abgeschlossen, mit der die ESTV Fr. 61'053.- zuzüglich Verzugszins von 4 % ab dem 31. Mai 2017 nachforderte.

**B.c** Mit Schreiben vom 2. Oktober 2019 ersuchte die Steuerpflichtige um Zustellung einer anfechtbaren Verfügung.

**B.d** Mit Verfügung vom 23. April 2021 bestätigte die ESTV die Steuernachforderung für den Zeitraum vom 12. Mai 2014 bis zum 31. Dezember 2018 in der Höhe von Fr. 61'053.- zuzüglich Verzugszins von 4 % ab dem 31. Mai 2017, wobei der Zinssatz für die Zeit vom 20. März 2020 bis zum 31. Dezember 2020 0 % betrage. Die ESTV erhob hierfür weder Verfahrenskosten noch richtete sie Parteientschädigungen aus.

**B.e** Gegen diese Verfügung erhob die Steuerpflichtige am 25. Mai 2021 Einsprache und beantragte, die verbuchte Ermittlung der Eigenverbrauchsteuer in der Höhe von 0.8 % pro Monat sei zu akzeptieren und die mehrwertsteuerliche Nachbelastung zu streichen. Ergänzend sei der bislang noch nicht geltend gemachte fiktive Vorsteuerabzug von Fr. 17'556.-, d.h. 8 % von Fr. 237'000.-, für den Kauf von drei Fahrzeugen von einer nicht mehrwertsteuerpflichtigen Person zuzulassen und gutzuschreiben. Weiter sei das Fahrzeug der Marke «B. \_\_\_\_\_» bei der Ermittlung einer möglichen Privatnutzung nicht heranzuziehen.

**B.f** Mit Einspracheentscheid vom 18. Januar 2023 hiess die ESTV die Einsprache der Steuerpflichtigen vom 25. Mai 2021 hinsichtlich des fiktiven Vorsteuerabzugs für den Kauf von drei Fahrzeugen gut, lehnte den Antrag betreffend das Fahrzeug «B. \_\_\_\_\_» ab und setzte die geschuldete Steuernachforderung für die Steuerperioden 2014 – 2018 auf Fr. 43'498.-

zuzüglich Verzugszins von 4 % ab dem 31. August 2017 fest, wobei für die Zeit vom 20. März 2020 bis zum 31. Dezember 2020 der Zinssatz 0 % betrage. Dabei erhob die ESTV weder Verfahrenskosten noch wurde eine Parteientschädigung ausgerichtet.

**C.**

**C.a** Gegen den Einspracheentscheid vom 18. Januar 2023 erhob die Steuerpflichtige (nachfolgend: Beschwerdeführerin) Beschwerde beim Bundesverwaltungsgericht. Sie beantragt, der Einspracheentscheid vom 18. Januar 2023 sei teilweise aufzuheben, indem das Fahrzeug der Marke «B. \_\_\_\_\_» aus der Bemessungsbasis für die Ermittlung der Leistungen an eng verbundene Personen ausgeschlossen werde; dies unter Kosten- und Entschädigungsfolgen zulasten der ESTV.

**C.b** Mit Vernehmlassung vom 6. April 2023 beantragt die ESTV (nachfolgend: Vorinstanz), es sei festzustellen, dass die im Einspracheentscheid vom 18. Januar 2023 festgelegte Steuerforderung im Umfang der von der Beschwerdeführerin anerkannten Steuernachbelastung in der Höhe von Fr. 23'882.- (Steuerperioden 2014: Fr. -12'858.67, 2015: Fr. 6'254.88, 2016: Fr. 8'459.82, 2017: Fr. 10'575.60, 2018: Fr. 11'450.61) zuzüglich Verzugszins ab dem 31. August 2017 (mittlerer Verfall der Jahre 2015 – 2018) in Rechtskraft erwachsen ist. Im Übrigen sei die Beschwerde unter Kostenfolge zulasten der Beschwerdeführerin abzuweisen.

**C.c** Mit Zwischenverfügung vom 5. November 2024 ersuchte das Bundesverwaltungsgericht die Beschwerdeführerin um Zustellung des Kaufvertrags «SPA zwischen C. \_\_\_\_\_ und D. \_\_\_\_\_» betreffend den Verkauf des Fahrzeugs «B. \_\_\_\_\_».

**C.d** Mit Eingabe vom 14. November 2024 reichte die Beschwerdeführerin namentlich den Kaufvertrag «SPA zwischen C. \_\_\_\_\_ und D. \_\_\_\_\_» 14. November 2017 ein.

*Auf die übrigen 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 des Mehrwertsteuergesetzes vom 12. Juni 2009 [MWSTG, SR 641.20]).

**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** 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 mit Hinweisen; Urteil des BGer 2C\_109/2021 vom 28. Juni 2021 E. 1.2 mit Hinweisen). Soweit die Vorinstanz beantragt, dass die Rechtskraft der im angefochtenen Einspracheentscheid vom 18. Januar 2023 festgelegte Steuerforderung im Umfang der von der Beschwerdeführerin anerkannten Steuernachbelastung von Fr. 23'882.- zuzüglich Verzugszins ab 31. August 2017 festzustellen sei (Sachverhalt Bst. C.b), 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 (Urteile des BVGer A-4948/2022 vom 19. September 2023 E. 1.4 [bestätigt durch Urteil des BGer 9C\_675/2023 vom 6. Dezember 2023], A-4410/2021 vom 27. März 2023 E. 1.2.2 mit Hinweisen). Auf den

Antrag der Vorinstanz auf Feststellung der Rechtskraft der Steuerforderung im Umfang der Steuernachbelastung Fr. 23'882 zuzüglich Verzugszins ab 31. August 2017 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.**

Der vorliegend zu beurteilende Sachverhalt betrifft die Steuerperioden 2014 bis 2018, wobei mit Bezug auf das streitbetroffene Fahrzeug nur die Steuerperioden 2014 bis 2017 zu beurteilen sind (vgl. E. 5.3 und 6.3). Somit ist das MWSTG (mitsamt der zugehörigen Mehrwertsteuerverordnung vom 27. November 2009 [MWSTV, SR 641.201]) in den in den Jahren 2014 bis 2018 gültigen Fassungen (AS 2013 231 3508 3839, 2014 3847, 2015 4917 5339, 2017 283 3575 6305 7667; [www.fedlex.ch](http://www.fedlex.ch) > [SR 641.20](#) > Alle Fassungen) 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.

**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: «Leistungsaustauschverhältnis»; vgl. hierzu Urteil des BVGer A-4304/2021 vom 16. Juni 2023 E. 3.2 mit Hinweis).

**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 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).

**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, Art. 31 N 16; BEATRICE BLUM, in: Geiger/Schluckebier [Hrsg.], 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 E. 5.4.1 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 (vgl. Art. 47 MWSTV), 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 [Hrsg.],

Kommentar zum schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer, Art. 18 N 120).

**2.2.3** 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.

**3.1** 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; 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 -erhöhenden Tatsachen trägt, während die steuerpflichtige Person für die steueraufhebenden und -mindernden Tatsachen beweibelastet 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).

**3.2** 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).

#### **4.**

**4.1** 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 rechtsprechungsgemäss 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).

**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.

## 5.

Die Beschwerdeführerin bestreitet im vorliegenden Verfahren das «Zurverfügungstellen» des Fahrzeugs «B. \_\_\_\_\_» an den Geschäftsführer und Alleinaktionär (nachfolgend: Geschäftsführer und Aktionär). Nicht bestritten ist vor Bundesverwaltungsgericht hingegen, dass die Beschwerdeführerin dem Geschäftsführer und Aktionär 17 andere Fahrzeuge «Zurverfügung» gestellt hat.

Zu prüfen ist daher zunächst, ob das Fahrzeug «B. \_\_\_\_\_» dem Geschäftsführer und Aktionär zur privaten Verwendung «Zurverfügung» gestellt wurde. Hierbei handelt es sich um eine Sachverhaltsfrage (Urteil des BGer 2C\_403/2022 vom 12. Dezember 2022 E. 3.1.2). Als Indizien sind dabei grundsätzlich jene heranzuziehen, welche die Rechtsprechung für das «Zurverfügungstellen» von Oldtimern bzw. Liebhaberfahrzeugen entwickelt hat (vgl. E. 4.1 f.). In einem zweiten Schritt sind als Rechtsfrage die mehrwertsteuerlichen Konsequenzen eines möglichen steuerbaren Leistungsaustausches zu prüfen, die aus einem allfälligen «Zurverfügungstellen» resultieren (E. 6).

**5.1** Aus Sicht der Beschwerdeführerin ist es unverständlich, wie die Vorinstanz zur Auffassung gelangen konnte, dass sie (die Beschwerdeführerin) das Fahrzeug «B. \_\_\_\_\_» ihrem Geschäftsführer und Aktionär «Zurverfügung» gestellt habe. Während vier Jahren seien mit diesem Fahrzeug lediglich 800 km zurückgelegt worden. In diesem Zeitraum habe sie das Fahrzeug «B. \_\_\_\_\_» medienwirksam an zwei Anlässen (u.a. «...»

[Adresse der Website; zuletzt besucht am 29. Oktober 2024]) präsentiert. Zudem habe sie das Fahrzeug «B. \_\_\_\_\_» auch bei Verkaufspräsentationen, Probe- und Kontrollfahrten sowie zur Vermeidung von Standschäden bewegen müssen. Das Fahrzeug «B. \_\_\_\_\_» sei immer in ihrem «Showroom» ausgestellt gewesen; es habe sich nie beim Aktionär zuhause befunden. Schliesslich habe sie das Fahrzeug «B. \_\_\_\_\_» mit einem Gewinn von Fr. 380'150.- verkauft, was einer Wertsteigerung von rund 30 Prozent entspreche und einem «Zurverfügungstellen» an den Aktionär entgegenstehe.

**5.2** Demgegenüber weist die Vorinstanz darauf hin, dass das Fahrzeug «B. \_\_\_\_\_» gleich wie 17 weitere Fahrzeuge teilweise auf Nummernschilder der Beschwerdeführerin, teilweise auf Nummernschilder des Geschäftsführers und Aktionärs eingelöst war. Bei drei Fahrzeugen, für die Aufzeichnungen über die gefahrenen Kilometer vorlagen, namentlich für das Fahrzeug «B. \_\_\_\_\_», fehlten Aufzeichnungen, aus welchen die geschäftliche oder private Verwendung ersichtlich wäre.

Hinsichtlich des Fahrzeuges «B. \_\_\_\_\_» habe die steuerbare Leistung darin bestanden, dieses beim Strassenverkehrsamt «einzulösen» und dem Geschäftsführer und Aktionär zur alleinigen Nutzung zur Verfügung zu stellen. Es sei für die Qualifikation der Leistung unerheblich, ob das Fahrzeug «B. \_\_\_\_\_» tatsächlich gefahren bzw. genutzt worden sei. Zuzustimmen sei der Beschwerdeführerin hingegen, dass es sich beim Anlass «...» nicht nur um ein Fahrzeug der Marke «B. \_\_\_\_\_», sondern um jenes der Beschwerdeführerin gehandelt habe. Diese Verwendung rechtfertige jedoch weder, dass das Fahrzeug «B. \_\_\_\_\_» viermal «ein- und ausgelöst» worden und während 23 Monaten für den Strassenverkehr zugelassen worden sei, noch die insgesamt 800 zurückgelegten Kilometer. Vielmehr deute dies darauf hin, dass das Fahrzeug in dieser Zeit zumindest zur (möglichen) Nutzung dem Geschäftsführer und Aktionär «Zurverfügung» gestanden habe. Da die Beschwerdeführerin über ein Transportfahrzeug mit Anhänger verfüge, sei davon auszugehen, dass sie die Transporte zu den beiden Drehorten der Werbefilme ohne Fahrkilometer zurücklegen konnte. Gleiches könne auch für den Transport zu Garagen zwecks Unterhaltsarbeiten festgehalten werden. Zwar habe der Geschäftsführer und Aktionär das Fahrzeug offensichtlich nicht regelmässig für längere Ausfahrten genutzt, doch sei die Nutzung in kleinerem Umfang bei verschiedenen Gelegenheiten aufgrund der Gesamtumstände indessen wahrscheinlich.

**5.3** Unbestritten ist zunächst, dass mit dem Fahrzeug «B. \_\_\_\_\_» in den Jahren 2014 – 2017 rund 800 km zurückgelegt wurden. Ein Bordbuch aus dem geschlossen werden könnte, wie – d.h. geschäftlich oder privat – das Fahrzeug «B. \_\_\_\_\_» genutzt wurde, ist nicht aktenkundig. Vor Bundesverwaltungsgericht nicht mehr bestritten ist, dass das Fahrzeug «B. \_\_\_\_\_» für zwei medienwirksame Anlässe (u.a. «...»), wo es mit einer deutschen Kfz-Nummer versehen war) eingesetzt wurde. Allfällige weitere Fahrten an Verkaufspräsentationen, zu Probe- und Kontrollfahrten sowie zur Vermeidung von Standschäden – die von der Beschwerdeführerin geltend gemacht werden aber nicht aktenkundig sind – stehen einem «Zurverfügungstellen» an den Geschäftsführer und Aktionär indessen nicht von vornherein entgegen (E. 4.2). Letzteres trifft auch auf den Umstand zu, dass sich – gemäss der Beschwerdeführerin – der Standplatz des Fahrzeugs «B. \_\_\_\_\_» stets in ihrem Showroom befunden haben soll. Gegen das «Zurverfügungstellen» des Fahrzeugs «B. \_\_\_\_\_» an den Geschäftsführer und Aktionär mag allenfalls sprechen, dass dessen Betriebskosten (Unterhalt, Reinigung) mindestens teilweise auf Rechnung der Beschwerdeführerin erfolgt sind (Akten der Vorinstanz [act.] 5). Dieser Umstand vermag indessen nicht die Indizien zu entkräften, welche für ein «Zurverfügungstellen» des Fahrzeugs «B. \_\_\_\_\_» an den Geschäftsführer und Aktionär sprechen:

So wurde das Fahrzeug «B. \_\_\_\_\_» vom 8. September – 31. Oktober 2014, 31. Oktober 2014 – 20. November 2015, 7. Juli – 20. September 2016, 5. April – 15. Mai 2017 und vom 13. September – 28. November 2017, d.h. während rund 23 Monaten, im Strassenverkehr zugelassen. Dies war für die geltend gemachten Einsätze und Fahrten nicht in diesem Ausmass erforderlich. Weiter war der Geschäftsführer und Aktionär während vier der erwähnten zeitlich befristeten Zulassungen zum Strassenverkehr als Halter des Fahrzeugs «B. \_\_\_\_\_» eingetragen (E. 4.1), wobei das «Zurverfügungstellen» die Strassenverkehrszulassung nicht zwingend voraussetzt (E. 4.2). Zudem hatte der Geschäftsführer und Aktionär einer von ihm beherrschten Aktiengesellschaft (der Beschwerdeführerin) jederzeit die Verfügungsgewalt über das Fahrzeug «B. \_\_\_\_\_» und dieses stand ihm – während der Dauer der Zulassung zum Strassenverkehr – auch für private Fahrten zur Verfügung. Dabei spielt es keine Rolle, ob das Fahrzeug im Rahmen der Nutzungsberechtigung («das Zurverfügungstellen») tatsächlich – in einem bestimmten Umfang – gefahren wurde (E. 4.2). Als Gründer der Beschwerdeführerin, die sich nach eigenen Angaben auf die Vermittlung von Fahrzeugen aus dem Luxus-Segment an Liebhaber spezialisiert hat (vgl. Webseite der Beschwerdeführerin: ...),

verfügte der Geschäftsführer und Aktionär auch ohne Weiteres über Fachkenntnisse (Sammlerwert) dieses Fahrzeugs im Motorfahrzeuggewerbe. Die Beschwerdeführerin verkaufte das Fahrzeug «B. \_\_\_\_\_» schliesslich am 13. November 2017 an ihren Geschäftsführer und Aktionär zum Preis von Fr. 1'680'000.- gegen eine entsprechende Kontokorrentbelastung (Forderung). Dieser tauschte das Fahrzeug «B. \_\_\_\_\_» gemäss dem Vertrag vom 14. November 2017 zwischen ihm als Privatperson und D. \_\_\_\_\_ zusammen mit einem weiteren Fahrzeug gegen «Kaufaktien» in der Höhe von Fr. 2'000'000.- ein (Beilage zur Stellungnahme der Beschwerdeführerin vom 14. November 2024).

**5.4** Gestützt auf diese Gesamtumstände ist in Bezug auf den Sachverhalt festzustellen, dass die Beschwerdeführerin ihrem Geschäftsführer und Aktionär das Fahrzeug «B. \_\_\_\_\_» während einer Dauer von rund 23 Monaten «Zurverfügung» gestellt hat.

## **6.**

Als Rechtsfrage zu prüfen sind sodann die mehrwertsteuerlichen Folgen, die sich aus dem «Zurverfügungstellen» des Fahrzeugs «B. \_\_\_\_\_» ergeben.

**6.1** Die Beschwerdeführerin bringt vor, das Fahrzeug «B. \_\_\_\_\_» sei während 23 Monaten «eingelöst» gewesen, d.h. es seien mit diesem pro «eingelöstem» Monat durchschnittlich 34 km zurückgelegt worden. Hierfür habe die Vorinstanz einen Privatanteil von Fr. 222'904.- aufgerechnet bzw. Fr. 278.- pro gefahrenem Kilometer, was völlig unverhältnismässig sei.

**6.2** Demgegenüber beruft sich die Vorinstanz darauf, dass der Mietpreis nicht pro gefahrenem Kilometer berechnet worden sei, sondern mittels Vollkostenrechnung für die Zeit, in der das Fahrzeug dem Geschäftsführer und Aktionär infolge der Zulassung zum Strassenverkehr zur alleinigen Nutzung zur Verfügung stand.

**6.3** Als Aktionär mit einer Beteiligung von 100 % des Aktienkapitals gilt der Geschäftsführer ohne Weiteres als eng verbundene Person im Sinne von Art. 26 MWSTV i.V.m. Art. 24 Abs. 2 MWSTG. In den Steuerperioden 2014 – 2017 stand das Fahrzeug «B. \_\_\_\_\_» dem Aktionär und Geschäftsführer – wie vorstehend festgestellt (E. 5.4) – zur privaten Verwendung – d.h. 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. 2.2.2). Für die empfangene Leistung hat der Geschäftsführer und Aktionär kein Entgelt im Sinne eines Lohnabzugs oder Mietentgelt entrichtet.

Betreffend die Berechnung des Mietentgelts ist die Vorinstanz von einem Einstandspreis des Fahrzeugs «B. \_\_\_\_\_» von Fr. 1'162'977.60 (ohne MWST) ausgegangen, was den Angaben der Beschwerdeführerin entspricht (act. 1 und 5). Indessen geht die Vorinstanz im angefochtenen Entscheid von einem Ankaufspreis von Fr. 1'299'849.80 aus, was nicht nachvollziehbar ist. Diese Divergenz wirkt sich jedoch nicht auf die Mietentgeltsberechnung aus, die wie erwähnt, auf dem von der Beschwerdeführerin angegebenen tieferen Einstandspreis beruht. Die Berechnungsweise des Mietentgelts (Vollkostenrechnung) wurde von der Beschwerdeführerin lediglich pauschal und nicht substantiiert beanstandet. Beim Mietentgelt handelt es sich – entgegen der Beschwerdeführerin – nicht um eine Entschädigung pro Kilometer, sondern ein Mietentgelt für das «Zurverfügungstellen» (unabhängig der tatsächlichen Nutzung [E. 4.2]) für die Dauer eines Monats. Die Vollkostenrechnung der Vorinstanz wurde denn auch vom Bundesgericht grundsätzlich als sachgerecht anerkannt (Urteil des BGer 2C\_403/2022 vom 12. Dezember 2022 E. 6.5).

**6.4** Nach dem Gesagten handelt es sich beim «Zurverfügungstellen» des Fahrzeugs «B. \_\_\_\_\_» an den Geschäftsführer und Aktionär um ein Leistungsverhältnis, für welches die Vorinstanz zu Recht ein Mietentgelt aufgerechnet hat. 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. 3'000.- 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).

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

**Demnach erkennt das Bundesverwaltungsgericht:**

**1.**

Ein Exemplar der Eingabe der Beschwerdeführerin vom 14. November 2024 geht samt Beilagen an die Vorinstanz.

**2.**

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

**3.**

Die Beschwerde wird abgewiesen.

**4.**

Die Verfahrenskosten von Fr. 3'000.- werden der Beschwerdeführerin auferlegt. Der in gleicher Höhe einbezahlte Kostenvorschuss wird zur Bezahlung der Verfahrenskosten verwendet.

**5.**

Es wird keine Parteientschädigung zugesprochen.

**6.**

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:

Zustellung erfolgt an:

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