

# **BVGer A-1146/2023 vom 8. Januar 2025**

Bundesverwaltungsgericht, 2025-01-08, DE

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bvger\\_A-1146\\_2023](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bvger_A-1146_2023)

FR: TAF A-1146/2023 du 8 janvier 2025

IT: TAF A-1146/2023 del 8 gennaio 2025

## **Regeste**

Mehrwertsteuer

## **Erwägungen**

### **E. 1.1**

Das Bundesverwaltungsgericht beurteilt gemäss Art. 31 des Verwaltungsgerichtsgesetzes vom 17. Juni 2005 (VGG, SR 173.32) Beschwerden gegen Verfügungen nach Art. 5 des Verwaltungsverfahrensgesetzes vom 20. Dezember 1968 (VwVG, SR 172.021), sofern keine Ausnahme nach Art. 32 VGG gegeben ist. Eine solche liegt hier nicht vor. Der angefochtene Einspracheentscheid stellt eine Verfügung im Sinne von Art. 5 VwVG dar. Die Vorinstanz ist eine Behörde im Sinne von Art. 33 VGG. Das Bundesverwaltungsgericht ist demnach für die Beurteilung der vorliegenden Beschwerde zuständig.

### **E. 1.2**

Das Verfahren vor dem Bundesverwaltungsgericht richtet sich nach dem VwVG, soweit das VGG nichts anderes bestimmt (Art. 37 VGG; vgl. Art. 81 Abs. 1 des Mehrwertsteuergesetzes vom 12. Juni 2009 [MWSTG, SR 641.20]). Die Beschwerdeführerin ist Adressatin der angefochtenen Verfügung und von dieser betroffen. Sie ist damit zur Beschwerdeerhebung berechtigt (Art. 48 Abs. 1 VwVG). Auf die im Übrigen form- und fristgerecht eingereichte Beschwerde (Art. 50 Abs. 1 und Art. 52 Abs. 1 VwVG) ist demnach einzutreten.

### **E. 1.3**

Die vorliegend zu beurteilende Sache betrifft die Steuerperioden 2018 bis 2020. Somit ist in casu das MWSTG mitsamt der zugehörigen Mehrwertsteuerverordnung vom 27. November 2009 (MWSTV, SR 641.201) in den in den Jahren 2018 bis 2020 gültigen Fassungen (AS 2009 5203 bzw. AS 2009 6743) massgebend. Darauf wird referenziert, sofern nicht explizit etwas anderes angegeben wird. Soweit nachfolgend auch auf die Rechtsprechung zum Mehrwertsteuergesetz vom 2. September 1999 (aMWSTG; AS 2000 1300) bzw. zur Verordnung vom 22. Juni 1994 über die Mehrwertsteuer (aMWSTV; AS 1994 1464) verwiesen wird, liegt der Grund darin, dass sie sich auf Vorschriften bezieht, die im neuen Recht inhaltlich nicht geändert haben.

### **E. 2.1**

Der Bund erhebt eine allgemeine Verbrauchssteuer nach dem System der Nettoallphasensteuer (auch als Allphasensteuer mit Vorsteuerabzug bzw. Mehrwertsteuer bezeichnet [Art. 1 Abs. 1 MWSTG]; Art. 130 der Bundesverfassung der Schweizerischen Eidgenossenschaft vom 18. April 1999 [SR 101; nachfolgend: BV]). Damit wird die Besteuerung des nicht unternehmerischen Endverbrauchs im Inland bezweckt (Art. 1 Abs. 1

MWSTG). Mehrwertsteuerpflichtig ist, wer eine unternehmerische Tätigkeit im Sinne von Art. 10 Abs. 1 MWSTG betreibt und nicht nach Abs. 2 dieser Vorschrift von der Steuerpflicht befreit ist (sog. subjektive Steuerpflicht). Von der Steuerpflicht ist befreit, wer im In- und Ausland innerhalb eines Jahres weniger als Fr. 100'000.- Umsatz aus steuerbaren Leistungen erzielt (Art. 10 Abs. 2 Bst. a MWSTG).

### **E. 2.2**

Der Inlandsteuer (Art. 1 Abs. 2 Bst. a MWSTG) unterliegen die im Inland durch steuerpflichtige Personen gegen Entgelt erbrachten Leistungen. Diese sind steuerbar, soweit das Gesetz keine Ausnahme vorsieht (Art. 18 Abs. 1 MWSTG). Wer der subjektiven Mehrwertsteuerpflicht unterliegt (E. 2.1), kann im Rahmen seiner unternehmerischen Tätigkeit die in Art. 28 Abs. 1 Bst. a-c MWSTG genannten und wirtschaftlich tatsächlich getragenen (Art. 28 Abs. 4 MWSTG) Vorsteuern grundsätzlich abziehen. Der Anspruch auf Vorsteuerabzug entfällt freilich insgesamt, soweit die vorsteuerbelastete bezogene Leistung für Leistungen verwendet wird, die von der Steuer ausgenommen sind und für deren Versteuerung nicht optiert wurde (Art. 29 Abs. 1 i.V.m. Art. 22 MWSTG; zum Ganzen: Urteil des BGer 2C\_119/2017 vom 5. Oktober 2018 E. 2.2 mit Hinweisen).

### **E. 2.3**

Die in Art. 21 Abs. 2 Ziff. 21 MWSTG genannte Überlassung von Grundstücken und Grundstücksteilen zum Gebrauch oder zur Nutzung ist, soweit keine der in Bst. a-f dieser Vorschrift genannten Gegenausnahmen vorliegt, von der Steuer ausgenommen. Soweit nicht nach Art. 22 Abs. 1 MWSTG für deren Versteuerung optiert wird, sind entsprechende Leistungen nicht steuerbar (Art. 21 Abs. 1 MWSTG) und berechtigen sie die Steuerpflichtige auch nicht zum Vorsteuerabzug (Art. 29 Abs. 1 MWSTG; vgl. auch E. 2.2). Für die Versteuerung kann nicht optiert werden, wenn der Gegenstand vom Empfänger oder der Empfängerin ausschliesslich für private Zwecke genutzt wird (Art. 22 Abs. 2 Bst. b MWSTG). Zu den erwähnten steuerbaren Gegenausnahmen zählt (soweit hier interessierend) nach Art. 21 Abs. 2 Ziff. 21 Bst. a MWSTG die Vermietung von Wohn- und Schlafräumen zur Beherbergung. Steuerbar sind also Beherbergungsleistungen der Hotellerie sowie der Parahotellerie, welche zum Beispiel Ferienhäuser, Ferienwohnungen und Gästezimmer umfassen (Urteil des BGer 2C\_119/2017 vom 5. Oktober 2018 E. 2.4 mit Hinweisen; zum Begriff der Beherbergungsleistung auch sogleich E. 2.4).

### **E. 2.4**

Gemäss Art. 25 Abs. 1 MWSTG beträgt der Normalsatz in der streitbetroffenen Zeitperiode 2018 bis 2020 (unter Vorbehalt hier nicht interessierender, in Art. 25 Abs. 2 und 3 MWSTG festgehaltener Ausnahmen) 7.7 % (Normalsatz). Für Beherbergungsleistungen gilt hingegen gemäss Art. 25 Abs. 4 Satz 1 MWSTG ein Sondersatz von 3.7 %. Seit dem 1. Januar 2024 beträgt der Normalsatz 8.1 % und der Sondersatz 3.8 % (Art. 25 Abs. 1 und 2 MWSTG [AS 2022 863]). Als Beherbergungsleistung zu qualifizieren ist nach Art. 25 Abs. 4 Satz 2 MWSTG die Gewährung von Unterkunft einschliesslich der Abgabe eines Frühstücks, auch wenn dieses separat berechnet wird. Bei der Vermietung von Ferienwohnungen und -häusern ist rechtsprechungsgemäss irrelevant, ob diese möbliert sind und wie lange der Vertrag dauert. Der Vermieter muss seinem Gast auch keinen weiteren «Service» (im Sinne von üblichen Dienstleistungen eines Hotels) bieten. Insgesamt können Ferienwohnungen also, selbst bei einem langfristigen Mietvertrag mit einem einzigen Mieter, zum Sondersatz für Beherbergungsleistungen vermietet werden, solange dieser sie als Ferienwohnung

verwendet (zum Ganzen: Urteil des BGer 2C\_119/2017 vom 5. Oktober 2018 E. 2.4 mit Hinweisen).

### **E. 2.5**

Gemäss Art. 24 Abs. 2 MWSTG gilt im Fall einer Lieferung oder Dienstleistung an eine eng verbundene Person als Entgelt der Wert, der unter unabhängigen Dritten vereinbart würde. Diese Bestimmung entspricht dem im Steuerrecht bekannten Grundsatz des Drittvergleichs («dealing at arm's length»; BGE 142 II 488 E. 3.5.2; Urteile des BVGer A-5556/2019 vom 28. Mai 2020 E. 2.3.2, A-2137/2018 vom 15. Januar 2020 E. 3, je mit Hinweisen). Als eng verbundene Personen gelten insbesondere Inhaber von mindestens 20 % des Stamm- oder Grundkapitals eines Unternehmens (Art. 3 Bst. h Ziff. 1 MWSTG).

### **E. 2.6.1**

In Anwendung von Art. 65 Abs. 3 MWSTG ist die ESTV gehalten, alle Praxisfestlegungen ohne zeitlichen Verzug zu veröffentlichen. Die von den Verwaltungsbehörden veröffentlichten Broschüren, Kreisschreiben und Merkblätter stellen lediglich Verwaltungsverordnungen dar, das heisst generelle Dienstanweisungen, die sich an nachgeordnete Behörden oder Personen wenden und worin die Verwaltungen ihre Sichtweise darlegen. Sie dienen der Sicherstellung einer einheitlichen, gleichmässigen und sachrichtigen Praxis des Gesetzesvollzugs (BVGE 2010/33 E. 3.3.1; Urteil des BVGer A-5963/2023 vom 20. September 2024 mit Hinweisen). Als solche sind sie für die als eigentliche Adressaten figurierenden Verwaltungsbehörden verbindlich, wenn sie nicht klarerweise einen verfassungs- oder gesetzeswidrigen Inhalt aufweisen (Urteile des BVGer A-3818/2022 vom 15. Juni 2023 E. 1.8.2, A-5601/2019 vom 6. Mai 2020 E. 1.7.1, je mit Hinweisen).

### **E. 2.6.2**

Nicht verbindlich sind Verwaltungsverordnungen dagegen für Justizbehörden, deren Aufgabe es ist, die Einhaltung von Verfassung und Gesetz im Einzelfall zu überprüfen (BGE 145 II 2 E. 4.3; Urteil des BVGer A-2585/2022 vom 29. Juni 2023 E. 2.5.2). Gerichtsbehörden sollen Verwaltungsverordnungen bei ihrer Entscheidung allerdings mitberücksichtigen, sofern diese eine dem Einzelfall angepasste und gerecht werdende Auslegung der anwendbaren gesetzlichen Bestimmungen darstellen. Dies gilt umso mehr, als es nicht Aufgabe der Gerichte ist, als Zweitinterpreten des der Verwaltungsverordnung zugrunde liegenden Erlasses eigene Zweckmässigkeitsüberlegungen an die Stelle des Vollzugskonzepts der zuständigen Behörde zu setzen (statt vieler: BGE 146 I 105 E. 4.1 und 146 II 359 E. 5.3, je mit Hinweisen). Von selbst versteht sich angesichts der herausragenden Bedeutung des Legalitätsprinzips im Schweizer Steuerrecht, dass eine Verwaltungsverordnung oder gar eine bloss nicht schriftlich festgehaltene Praxis unter keinen Umständen alleinige Grundlage für die wie auch immer ausgestaltete steuerliche Erfassung eines Sachverhalts darstellen kann (BGE 131 II 1 E. 4.1; BVGE 2010/33 E. 3.3.1, 2007/41 E. 4.1; Urteil des BVGer A-2585/2022 vom 29. Juni 2023 E. 2.5.2 mit Hinweisen).

### **E. 2.6.3**

Gemäss der publizierten Praxis der ESTV gilt mit Bezug auf Beherbergungsleistungen an eng verbundene Personen Folgendes (MWST-Branchen-Info 17 «Liegenschaftsverwaltung / Vermietung und Verkauf von Immobilien» [nachfolgend: MBI 17], Ziff. 7.1.2): «Wird eine dem unternehmerischen Bereich zugeordnete (im Inland gelegene) Ferienwohnung an

eng verbundene Personen (Art. 3 Bst. h MWSTG) unentgeltlich überlassen oder zu einem Vorzugspreis vermietet, so muss der steuerpflichtige Eigentümer hierfür einen Mietwert versteuern, der unter unabhängigen Dritten vereinbart würde (Art. 24 Abs. 2 MWSTG). Liegen keine Werte für die Berechnung des Marktmietwertes vor (&lt;Vermietung&gt; an unabhängige Dritte in der entsprechenden Saison), anerkennt die ESTV als solchen Wert den bei den direkten Bundessteuern gültigen Jahreseigenmietwert (s. Rundschreiben vom 21.2.2008 der direkten Bundessteuer, Nr. 2-046-D-2008-d) mit einem Zuschlag von 25 %. Für die Berechnung im Einzelfall wird zudem davon ausgegangen, dass ein Jahr 360 Tage umfasst. Dieser Wert unterliegt der Steuer zum Sondersatz für Beherbergungsleistungen (bei der Vermietung von Ferienwohnungen und -häusern) beziehungsweise zum Normalsatz (bei der blossen Vermietung von Parkplätzen, die nicht als erweiterte Nebenleistung zu einer Beherbergung gilt).»

#### **E. 2.6.4**

Mit Bezug auf die Überlassung von mehreren Geschäftsfahrzeugen an Angestellte einer Unternehmung galt gemäss der vom 1. Januar 2018 bis 31. Dezember 2021 publizierten Praxis der ESTV das Folgende (MWST-Info 08 «Privatanteile» [nachfolgend: MI 08], Ziff. 3.4.3.2.3): «Ein Angestellter benötigt i.d.R. für seine berufliche Ausübung nur ein Geschäftsfahrzeug (z.B. für Kundenbesuche). Stellt eine Unternehmung einem Mitarbeiter zwei oder mehr Fahrzeuge für dessen geschäftliche Ausübung zur Verfügung, muss die Notwendigkeit, dass mehr als ein Fahrzeug für diese Tätigkeit des Mitarbeiters notwendig ist, durch die Unternehmung nachgewiesen werden. Dies kann mittels Bordbuch oder anderen aussagekräftigen Unterlagen erfolgen. Ansonsten geht die ESTV bei diesen Fahrzeugen von Mietobjekten aus, welche dem Mitarbeiter durch die Unternehmung für dessen Privatzwecke zur Verfügung gestellt werden. Mehrwertsteuerlich hat dies zur Folge, dass die Vorsteuern auf Investitionen und Aufwendungen durch das Unternehmen abgezogen werden können. Demgegenüber muss mittels einer Vollkostenrechnung, welche die vollständigen Betriebskosten, die kalkulatorischen Abschreibungen von 10 % pro Jahr, die Versicherungen, die Steuern und einen Gemeinkosten- und Gewinnzuschlag von 10 % auf den errechneten Gesamtkosten beinhalten, ein Mietentgelt berechnet und zum Normalsatzabgerechnet werden. Ein allfälliger Anteil der Nutzung dieser Fahrzeuge für berufliche Zwecke muss mittels geeigneter Mittel (z.B. Bordbuch) nachgewiesen werden und kann bei der Ermittlung des Mietpreises berücksichtigt werden.»

#### **E. 2.7.1**

Steuerpflichtige Personen können ihre wirtschaftlichen Verhältnisse grundsätzlich so gestalten, wie sie ihnen steuerlich am günstigsten erscheinen. Diese freie Gestaltungsmöglichkeit findet ihre Grenze in dem aus dem Verbot des Rechtsmissbrauchs (Art. 2 Abs. 2 des Schweizerischen Zivilgesetzbuchs vom 10. Dezember 1907 [SR 210; nachfolgend: ZGB], vgl. auch Art. 5 Abs. 3 BV e contrario) abgeleiteten Institut der Steuerumgehung (BGE 138 II 239 E. 4.1; zum Ganzen: Urteil des BVGer A-4256/2021 vom 14. November 2022 E. 2.4.1 mit Hinweisen).

#### **E. 2.7.2.1**

Nach der ständigen Rechtsprechung des Bundesgerichts in Bezug auf die direkten Steuern und die Verrechnungssteuer (statt vieler: BGE 147 II 338 E. 3.1 mit Hinweisen), welche auch für die Mehrwertsteuer übernommen wurde (BGE 138 II 239 E. 4.1 f. mit Hinweisen) wird eine Steuerumgehung angenommen, wenn (zum Ganzen: BGE 148 II 233 E. 5.2;

Urteil des BVGer A-4410/2021 vom 27. März 2023 E. 2.4.2 mit Hinweisen): - erstens eine von den Beteiligten gewählte Rechtsgestaltung als ungewöhnlich («insolite»), sachwidrig oder absonderlich, jedenfalls den wirtschaftlichen Gegebenheiten völlig unangemessen erscheint. Für die Annahme einer Steuerumgehung muss mit anderen Worten eine Sachverhaltsgestaltung vorliegen, die - wenn man von den steuerlichen Aspekten absieht - jenseits des wirtschaftlich Vernünftigen liegt (sog. «objektives» Element oder «Umwegstruktur»); - zweitens angenommen werden muss, dass die gewählte Rechtsgestaltung missbräuchlich lediglich deshalb getroffen wurde, um Steuern einzusparen, die bei sachgemässer Ordnung der Verhältnisse geschuldet wären. Dieses sog. «subjektive» Element (oder «Missbrauchsabsicht») spielt insofern eine entscheidende Rolle, als die Annahme einer Steuerumgehung ausgeschlossen ist, wenn andere als blosser Steuerersparnisgründe bei der Rechtsgestaltung eine relevante Rolle spielen; - drittens das gewählte Vorgehen tatsächlich zu einer erheblichen Steuerersparnis führte, würde es von den Steuerbehörden hingenommen (sog. «effektives» Element oder «Steuervorteil»).

#### **E. 2.7.2.2**

Eine Steuerumgehung im Sinne einer rechtsmissbräuchlichen Anrufung des als massgeblich geltenden Sinns einer Norm wird nur in ganz ausserordentlichen Situationen angenommen. Eine solche Situation liegt vor, wenn trotz Heranziehung des Normsinns als Auslegungsschranke eine Besteuerung oder eine Steuerbefreiung nicht möglich ist, das Gesetz also angewendet werden kann, das Ergebnis aber aufgrund der konkreten Ausgestaltung des Sachverhalts in hohem Mass als stossend erscheint bzw. einer Willkür gleichkäme. Wird das Vorliegen einer Steuerumgehung mit dieser Gewichtung geprüft, so stellen die genannten Kriterien einen tauglichen Prüfraster für die Abgrenzung von der steuerlich zu akzeptierenden Steuervermeidung dar (BGE 138 II 239 E. 4.1; Urteil des BVGer A-4410/2021 vom 27. März 2023 E. 2.4.4 mit Hinweisen).

#### **E. 2.7.3.1**

Was die Beurteilung der gewählten Rechtsgestaltung betrifft, ist das Gewicht auf die völlige Unangemessenheit zu legen. Das heisst, für die Annahme einer Steuerumgehung muss eine Sachverhaltsgestaltung vorliegen, die - wenn man von den steuerlichen Aspekten absieht - jenseits des wirtschaftlich Vernünftigen liegt (BGE 138 II 239 E. 4.1; Urteil des BVGer A-4256/2021 vom 14. November 2022 E. 2.4.3 mit Hinweisen).

#### **E. 2.7.3.2**

Das Halten einer Ferienwohnung über eine Gesellschaft kann für sich alleine betrachtet nicht als ungewöhnlich im Sinne der Steuerumgehungstheorie angesehen werden (vgl. Urteil des BVGer A-3502/2016 vom 19. Dezember 2016 E. 3.2.1 [bestätigt durch Urteil des BGer 2C\_119/2017 vom 5. Oktober 2018]). In Bezug auf die Mehrwertsteuer und das objektive Element der Steuerumgehung ist nach bundesgerichtlicher Rechtsprechung jedoch dann von einer absonderlichen Rechtsgestaltung auszugehen, wenn eine Aktiengesellschaft hauptsächlich dazu verwendet wird, private Bedürfnisse ihres Alleinaktionärs zu befriedigen, indem sich ihre Tätigkeit darin erschöpft, von ihr gehaltene Objekte ausschliesslich ihrem Alleinaktionär zur Verfügung zu stellen, und der Einsatz dieser Gesellschaft zur Vorsteuerabzugsberechtigung sowie damit zu einem Steuervorteil führt (Urteil des BGer 2C\_119/2017 vom 5. Oktober 2018 E. 3.4.3). Dabei wird der Missbrauch nicht darin erblickt, dass für das Halten der privat verwendeten Liegenschaft eine juristische Person gegründet resp. verwendet wird. Missbräuchlich ist es jedoch, wenn

mit einer solchen Gesellschaft überdies versucht wird, Steuern zu sparen (BGE 138 I 239 E. 4.3.3; Urteil des BVGer A-3502/2016 vom 19. Dezember 2016 E. 3.2.2).

### **E. 2.7.3.3**

Eine absonderliche Rechtsgestaltung im Sinne seiner Rechtsprechung zur Steuerumgehung erblickte das Bundesgericht auch in der Anmeldung einer bereits bestehenden (nicht allein zum Halten einer Liegenschaft für die private Verwendung des Hauptaktionärs, sondern auch für andere Geschäftstätigkeiten gegründeten) Aktiengesellschaft in das Register der Mehrwertsteuerpflichtigen, wobei diese eine Immobilie ausschliesslich ihrem Hauptaktionär zur Nutzung als Ferienhaus zur Verfügung stellte, dafür eine zur Versteuerung zum Sondersatz für Beherbergungsleistungen deklarierte Miete bezog und den Abzug der auf Renovationen sowie Umbauten der Immobilie bezahlten Vorsteuern geltend machte (Urteil des BGer 2C\_119/2017 vom 5. Oktober 2018 E. 3.2 ff.). Als ausschlaggebend erachtete das Bundesgericht dabei, dass keine ausserhalb des Steuerrechts stehenden plausiblen wirtschaftlichen oder geschäftlichen Gründe vorhanden waren, weshalb das Ferienhaus durch die Aktiengesellschaft gehalten und exklusiv an den wirtschaftlich Berechtigten vermietet wurde. Das Gericht erklärte in diesem Kontext, es liege in der Natur der Sache, dass ein ausschliesslich dem Hauptaktionär zur Verfügung stehendes Ferienhaus dazu bestimmt sei, dessen persönlichen Bedürfnissen zu dienen, und die Zwecke der Gesellschaft, welche erreicht werden sollen, in den Hintergrund treten würden (Urteil des BGer 2C\_119/2017 vom 5. Oktober 2018 E. 3.4 und 3.4.3).

### **E. 2.7.4**

Das sog. subjektive Element spielt insofern eine entscheidende Rolle, als die Annahme einer Steuerumgehung ausgeschlossen bleibt, wenn andere als blosser Steuerersparnisgründe bei der Rechtsgestaltung eine relevante Rolle spielen. Wie sich im Kontext der Mehrwertsteuer deutlich zeigt, kann eine Steuerersparnis darin liegen, dass einerseits die Erhebung von Steuern vermieden wird, andererseits, dass zusätzliche Steuerrückvergütungen - beispielsweise mittels Vorsteuerabzugs - bewirkt werden (Urteile des BGer 2C\_119/2017 vom 5. Oktober 2018 E. 3.1.2, 2C\_146/2010 vom 15. August 2012 E. 4.1.4). Die Umgehungsabsicht wird vermutet, wenn es der Steuerpflichtigen gelungen ist, auf absonderlichem Weg einem Steuertatbestand auszuweichen (Markus Reich, Steuerrecht, 3. Aufl. 2020, § 6 N 21) oder einen Vorsteuerabzugstatbestand zu begründen (Urteil des BVGer A-1487/2018 vom 13. März 2019 E. 4.4.3.2 mit Hinweisen).

### **E. 2.7.5**

Was schliesslich das sog. effektive Element anbelangt, ist zu beachten, dass die Steuerpflichtige grundsätzlich frei ist, wie sie ihre Rechtsverhältnisse gestalten will, und bei rechtsmissbräuchlicher Gestaltung nur dann eingegriffen werden soll, wenn diese andernfalls tatsächlich eine Steuerersparnis zur Folge hätte (Urteil des BGer 2C\_119/2017 vom 5. Oktober 2018 E. 3.1.3).

### **E. 2.7.6.1**

Das Vorliegen einer Steuerumgehung ist durch die Steuerbehörde nachzuweisen (BGE 138 II 239 E. 4.4; Urteil des BVGer A-1706/2021 vom 6. September 2022 E. 4.3). Diese kann sich aber darauf beschränken, darzulegen, dass keine wirtschaftlichen oder geschäftlichen Gründe für das Halten einer Liegenschaft bzw. die gewählte Rechtsgestaltung ersichtlich sind. Daraus ergibt sich die natürliche Vermutung, dass die Liegenschaft für private Zwecke des Aktionärs und ihm Nahestehender verwendet wird und dass keine ausserhalb des

Steuerrechts stehenden plausiblen Gründe vorhanden sind, welche für die gewählte Rechtsgestaltung sprechen.

#### **E. 2.7.6.2**

Die Steuerpflichtige kann diese Vermutung jedoch entkräften, indem sie nachweist, dass die Liegenschaft für geschäftliche Zwecke benötigt wird (Urteil des BGer 2C\_119/2017 vom 5. Oktober 2018 E. 3.4).

#### **E. 2.7.7**

Wird eine Steuerumgehung bejaht, ist der Besteuerung die Rechtsgestaltung zugrunde zu legen, die sachgemäss gewesen wäre, um den erstrebten wirtschaftlichen Zweck zu erreichen (BGE 131 II 627 E. 5.2). Das kann namentlich bedeuten, dass zur steuerlichen Beurteilung die formale zivilrechtliche Ausgestaltung eines Sachverhalts negiert und auf seine wirtschaftlichen Auswirkungen abgestellt wird (BGE 138 II 239 E. 4.1; Urteile des BVGer A-4326/2019 vom 22. Juni 2021 E. 2.8.6, A-3502/2016 vom 19. Dezember 2016 E. 2.6.4 mit Hinweisen).

#### **E. 2.8.1**

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

#### **E. 2.8.2**

Der Verzugszinssatz im Mehrwertsteuerbereich beläuft sich gemäss der Verordnung des EFD vom 25. Juni 2021 über die Verzugs- und die Vergütungszinssätze auf Abgaben und Steuern (Zinssatzverordnung EFD, SR 631.014) ab dem 1. Januar 2012 auf 4 % (Art. 108 Bst. a MWSTG i.V.m. Art. 4 Abs. 1 Bst. a bis c Zinssatzverordnung EFD; vgl. auch Anhang der Zinssatzverordnung EFD). Vom 20. März 2020 bis zum 31. Dezember 2020 ist bei verspäteter Zahlung der Mehrwertsteuer, der besonderen Verbrauchssteuern, der Lenkungsabgaben und der Zollabgaben kein Verzugszins geschuldet (Art. 2 der Verordnung vom 20. März 2020 über den befristeten Verzicht auf Verzugszinsen bei verspäteter Zahlung von Steuern, Lenkungsabgaben und Zollabgaben sowie Verzicht auf die Darlehensrückerstattung durch die Schweizerische Gesellschaft für Hotelkredit [SR 641.207.2]). Sind mehrere Abrechnungsperioden betroffen, wird der Verzugszins praxismässig ab dem mittleren Verfall erhoben (Urteile des BVGer A-4410/2021 vom 27. März 2023 E. 2.6.2, A-1336/2020 vom 12. Oktober 2021 E. 3.6 mit Hinweisen).

### **E. 3**

Vorliegend ist unbestritten, dass der Alleinaktionär selber weder mehrwertsteuerpflichtig noch vorsteuerabzugsberechtigt ist und dass die Beschwerdeführerin keine weiteren Aktivitäten als die (exklusive) Vermietung der streitbetroffenen Liegenschaften in B.\_\_\_\_\_ an den Alleinaktionär verfolgt. Die Beschwerdeführerin ist insofern eine sog. Zweckgesellschaft (Special Purpose Vehicle). Weiter wird vorliegend nicht in Abrede gestellt, dass das Vermieten von Ferien- und Wochenendhäusern an den Alleinaktionär

gegebenenfalls eine zum Sondersatz steuerbare Beherbergungsleistung bildet. Auch gehen die Verfahrensbeteiligten zutreffend davon aus, dass die Beschwerdeführerin bei Annahme einer entsprechenden steuerbaren Leistung Vorsteuern, die im Zusammenhang mit der streitbetroffenen Liegenschaft angefallen sind, allenfalls vollumfänglich in Abzug bringen könnte. Nach Auffassung der ESTV liegt jedoch eine Steuerumgehung vor. Dies hätte zur Folge, dass die Beschwerdeführerin für die Zeit vom 1. Januar 2018 bis 31. Dezember 2020 weder als subjektiv steuerpflichtig noch als vorsteuerabzugsberechtigt zu qualifizieren wäre. Vor diesem Hintergrund ist zu prüfen, ob die Voraussetzungen einer Steuerumgehung gegeben sind.

#### **E. 4**

Für die Annahme einer Steuerumgehung ist zunächst vorausgesetzt, dass die von den Beteiligten gewählte Rechtsgestaltung als ungewöhnlich, sachwidrig oder absonderlich, jedenfalls den wirtschaftlichen Gegebenheiten völlig unangemessen erscheint (sog. «objektives» Element oder «Umwegstruktur»; E. 2.7.2 f.).

##### **E. 4.1**

Der indirekte Kauf der streitbetroffenen Liegenschaft durch die Übernahme sämtlicher Aktien der Beschwerdeführerin und die anschliessende Renovation der Liegenschaft erscheinen für sich allein betrachtet nicht als absonderlich oder sachwidrig. Ebenso wenig kann die Vermietung an eine eng verbundene Person per se als absonderlich bezeichnet werden. Dies gilt vorliegend umso mehr, als die Beschwerdeführerin gemäss Eintrag im Handelsregister unter anderem den Erwerb, das Halten und Verwalten von Beteiligungen, Liegenschaften und von sonstigen Vermögenswerten aller Art bezweckt (Sachverhalt Bst. A). Im Lichte der genannten bundesgerichtlichen Rechtsprechung zur Steuerumgehung (E. 2.7.3.2) fällt jedoch ins Gewicht, dass die Beschwerdeführerin die streitbetroffene Liegenschaft, seitdem sie darin hohe Investitionen getätigt hat, ausschliesslich ihrem Alleinaktionär exklusiv zur Verfügung stellt, während das Halten der Liegenschaft über sie zur Vorsteuerabzugsberechtigung und damit zu einem Steuervorteil führt. Für ein solches Vorgehen sprechen - soweit ersichtlich - keine wirtschaftlichen oder geschäftlichen Gründe. Aus letzterem Umstand ergibt sich, dass die Absonderlichkeit der gewählten Rechtsgestaltung zu vermuten ist (E. 2.7.6.1). Die vermutete Absonderlichkeit der Rechtsgestaltung liegt vorliegend darin, dass versucht wird, mittels der Beschwerdeführerin, die als einzige Tätigkeit das relativ kostspielig umgebaute Ferienhaus exklusiv an den Alleinaktionär vermietet, Steuern zu sparen. Dies, indem die Beschwerdeführerin durch die Eintragung im Register der Mehrwertsteuerpflichtigen grundsätzlich vom Vorsteuerabzug profitieren könnte, wobei ihre subjektive Steuerpflicht erst durch die gewählte Rechtsgestaltung begründet wird. Diese Vermutung kann von der Beschwerdeführerin entkräftet werden, indem sie nachweist, dass andere ausserhalb des Steuerrechts stehende Gründe für die gewählte Rechtsgestaltung sprechen (E. 2.7.6.2 sowie ausführlich dazu E. 4.4 hiernach).

##### **E. 4.2.1**

Diesbezüglich erklärt die Beschwerdeführerin, dass der Alleinaktionär die Liegenschaft in B. \_\_\_\_\_ von der vormaligen Eigentümerin direkt habe erwerben wollen, was aber nicht möglich gewesen sei. Auf Verlangen der Verkäuferin habe der Alleinaktionär die Aktiengesellschaft, welche als Eigentümerin der Liegenschaft im Grundbuch eingetragen sei, erwerben müssen. Nach dem Erwerb sei der Sitz der Gesellschaft verlegt und die

Gesellschaft umfirmiert worden (Sachverhalt Bst. A).

#### **E. 4.2.2**

Weiter bringt die Beschwerdeführerin vor, dass der Alleinaktionär ein bekannter Unternehmer sei, der an verschiedenen Unternehmen beteiligt sei. Er und seine Ehefrau seien unabhängig vom Aufenthaltsort in verschiedenen Funktionen für diese Unternehmen tätig. Für sie sei es deshalb notwendig, auch von ihren «Ferien»-Domizilen über eine (Büro-)Infrastruktur zu verfügen, mit der sie die Geschäfte führen könnten. Bei der Liegenschaft in B.\_\_\_\_\_ dienten vier Räume als Büro. Diese Büros seien so eingerichtet, dass sie auch für Besprechungen genutzt werden könnten. Entgegen der Annahme der ESTV würden in diesen Büros nicht private Büroarbeiten erledigt. Die Liegenschaft sei insgesamt so konzipiert, dass darin Geschäftspartner zu Besprechungen und Dinners empfangen werden könnten. Zudem seien in der Liegenschaft namentlich mit folgenden Firmen diverse Meetings, Essen, Strategieworkshops und Dinners durchgeführt worden: (...). Die Eheleute würden nicht bloss die Winterferien in B.\_\_\_\_\_ verbringen, sondern hielten sich auch im Sommer und Herbst häufig in B.\_\_\_\_\_ auf und seien darauf angewiesen, ihre Unternehmen auch von dort aus führen zu können. Die Eheleute verwendeten die Liegenschaft, wie aus dem von der ESTV angeführten Zeitungsbericht in der Sonntagszeitung zu entnehmen sei, natürlich auch privat. Die Liegenschaft sei so konzipiert, dass sie ihre unternehmerischen Tätigkeiten auch in B.\_\_\_\_\_ ausüben könnten, ohne dafür ins Unterland fahren zu müssen. So könnten sie sich lange Wegstrecken ersparen, was für sich allein in unternehmerischer Hinsicht Grund genug sei, die Liegenschaft auch für unternehmerische Zwecke zu nutzen.

#### **E. 4.2.3**

Da für eine Steuerumgehung die Liegenschaft ausschliesslich für private Zwecke genutzt werden müsse, sei diese Voraussetzung vorliegend wie aufgezeigt nicht erfüllt, so die Beschwerdeführerin. Daran ändere auch nichts, dass die Renovation der Liegenschaft mit einer Kapitalerhöhung und einem zinslosen Darlehen aus dem Vermögen des Alleinaktionärs finanziert wurde. Als Unternehmer hätten auch die Investition aus seinem Vermögen einen unternehmerischen Charakter.

#### **E. 4.2.4**

Weiter ist nach Ansicht der Beschwerdeführerin zu beachten, dass die Vorinstanz offensichtlich bei anderen von Aktiengesellschaften gehaltenen Ferienliegenschaften, die ausschliesslich den jeweiligen Aktionären zur privaten Nutzung zur Verfügung gestellt würden, nicht auf Steuerumgehung erkenne. Vielmehr ginge sie in diesen Konstellationen von einer Leistung aus, die zu einem Drittpreis zu versteuern sei und verletze mit dieser unterschiedlichen Behandlung das Rechtsgleichheitsgebot. Um ihren Standpunkt zu belegen, verweist die Beschwerdeführerin auf das Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-4190/2020, A-4195/2020 vom 15. Dezember 2021.

#### **E. 4.2.5**

Schliesslich erblickt die Beschwerdeführerin in der Praxis der Vorinstanz betreffend die Überlassung von Geschäftsfahrzeugen an Mitarbeiter zur privaten Nutzung eine willkürliche Ungleichbehandlung, weil darin keine Steuerumgehung erblickt werde. So sehe Ziff. 3.4.3.2.3 MI 08 in der massgeblichen Fassung vor, dass bei Fahrzeugen auch bei einer ausschliesslich privaten Nutzung nicht von einer Steuerumgehung, sondern von einer Leistung an eine eng verbundene Person ausgegangen werde.

#### **E. 4.3.1**

Die Vorinstanz verneint das Vorliegen von wirtschaftlichen oder geschäftlichen Gründen für das Halten der streitbetroffenen Liegenschaft. Vielmehr zeigten die private Finanzierung der Beschwerdeführerin, ihre Angaben vom 3. Juni 2019 und 20. November 2020 (vorinstanzliche Akten [nachfolgend: act.] 11 und 13), die Äusserungen des Alleinaktionärs in den Medien sowie die Tatsache, dass der Alleinaktionär ursprünglich die Absicht hatte, das Ferienhaus direkt (d.h. privat) zu erwerben, auf, dass es sich hierbei um ein rein privates Objekt handle. Es liege an der Beschwerdeführerin, substantiiert darzulegen und nachzuweisen, dass der Alleinaktionär sein Ferienhaus auch geschäftlich verwendet habe sowie den Umfang der geschäftlichen Verwendung zu belegen. Dies gelinge ihr mit der Einreichung von Bauplänen und Rechnungen für die Einrichtung von Büroräumlichkeiten nicht. Die eingerichteten Büroräumlichkeiten könnten auch für private Belange des Alleinaktionärs und seiner Ehefrau verwendet worden sein.

#### **E. 4.3.2**

Entgegen der Auffassung der Beschwerdeführerin treffe es im Übrigen nicht zu, dass von einer Steuerumgehung einzig bei einer ausschliesslichen Verwendung des Ferienhauses für private Zwecke auszugehen wäre, so die Vorinstanz. Gemäss der bundesgerichtlichen Rechtsprechung zur privaten Nutzung von Luftfahrzeugen stehe eine vereinzelte geschäftliche Nutzung eines Objekts dem Vorliegen einer Steuerumgehung nicht entgegen. Wenn die private Nutzung des wirtschaftlich Berechtigten 20 % übersteige, könne diese - so die Vorinstanz mit Verweis auf die Rechtsprechung der Bundesgerichte - zudem nicht mehr als Teil der gewerblichen Tätigkeit der Beschwerdeführerin betrachtet werden.

#### **E. 4.4.1**

Wie in Erwägung E. 2.7.6.1 ausgeführt, besteht eine natürliche Vermutung der Absonderlichkeit der gewählten Rechtsgestaltung, wenn keine wirtschaftlichen oder geschäftlichen Gründe für das Halten einer Liegenschaft bzw. für die gewählte Rechtsgestaltung ersichtlich sind. Die Steuerpflichtige kann diese Vermutung jedoch entkräften, indem sie nachweist, dass die Liegenschaft für geschäftliche Zwecke benötigt wird (E. 2.7.6.2).

#### **E. 4.4.2**

In der Vergangenheit hat das Bundesgericht eine Steuerumgehung in solchen Konstellationen bejaht, wenn es der Steuerpflichtigen zur Entkräftung der natürlichen Vermutung nicht gelang, eine geschäftliche Tätigkeit offenzulegen (BGE 138 II 239 E. 4.4). In Zusammenhang mit einer durch die steuerpflichtige Gesellschaft gehaltenen Ferienwohnung erwog das Bundesgericht, dass die Ausführungen der damaligen Beschwerdeführerin nicht darlegten, inwiefern das Ferienhaus für geschäftliche (z.B. Repräsentation) statt für private Zwecke des Hauptaktionärs verwendet wurde. Bei einer (fast) ausschliesslichen Verwendung eines Wertgegenstandes durch den wirtschaftlich Berechtigten der Gesellschaft sei davon auszugehen, dass es sich um eine private und nicht um eine geschäftliche Verwendung handle (Urteil des BGER 2C\_119/2017 vom 5. Oktober 2018 E. 3.4.2).

#### **E. 4.4.3**

Hinsichtlich der Entkräftung dieser natürlichen Vermutung ist zwischen den geschäftlichen Zwecken der Eigentümergesellschaft und den (geschäftlichen) Zwecken des Aktionärs als

Privatperson zu unterscheiden. Für die Entkräftung der Vermutung ist vorliegend einzig auf die geschäftlichen Zwecke der Eigentümergesellschaft abzustellen. Denn es geht um die Frage, welche ausserhalb des Steuerrechts stehenden plausiblen Gründe vorhanden sind, weshalb das Ferienhaus durch die Eigentümergesellschaft gehalten und an den Alleinaktionär exklusiv vermietet wird und nicht darum, weshalb ein Aktionär eine Liegenschaft für seine persönlichen (möglicherweise gar beruflichen) Bedürfnisse (exklusiv) nutzen möchte. So bezweckt denn auch die Steuerumgehungsrechtsprechung bei Ferienliegenschaften insbesondere, die Eliminierung der Mehrwertsteuerbelastung, welche eine nicht steuerpflichtige Person in Form von nicht abziehbaren Vorsteuern tragen müsste, durch die Zwischenschaltung einer Immobiliengesellschaft zu verhindern (vgl. Urteil des BGer 2C\_119/2017 vom 5. Oktober 2018 E. 3.5.3). Insofern sind geschäftliche Tätigkeiten eines Aktionärs namentlich für andere Gesellschaften, welche dieser neben einer allfälligen geschäftlichen Funktion innerhalb der Eigentümergesellschaft verfolgt, für die Entkräftung der natürlichen Vermutung der Absonderlichkeit der gewählten Rechtsgestaltung grundsätzlich unbeachtlich.

#### **E. 4.4.4**

Ob allenfalls für die Umstossung der natürlichen Vermutung die geschäftlichen Zwecke eines im Register der mehrwertsteuerpflichtigen Personen eingetragenen Aktionärs, welcher eine Liegenschaft in seiner Rolle als Unternehmensträger im Sinne von Art. 10 Abs. 1 MWSTG für eine zum Vorsteuerabzug berechtigte unternehmerische Tätigkeit verwendet, berücksichtigt werden können, kann vorliegend offenbleiben, da der Alleinaktionär hier unbestrittenermassen nicht im Register der mehrwertsteuerpflichtigen Personen eingetragen ist (E. 3).

#### **E. 4.4.5**

Entsprechend muss die Beschwerdeführerin vorliegend für die Entkräftung der natürlichen Vermutung nachweisen, aufgrund welcher geschäftlichen Zwecke die vorliegende Rechtsgestaltung, d.h. die Haltung der streitbetreffenen Liegenschaft durch sie (die Beschwerdeführerin) und exklusive Vermietung an ihren Alleinaktionär, gewählt worden ist.

#### **E. 4.5**

Die entsprechenden Vorbringen der Beschwerdeführerin zur Entkräftung der Vermutung der Absonderlichkeit der gewählten Rechtsgestaltung (E. 4.2), vermögen indes nicht zu überzeugen:

##### **E. 4.5.1**

Soweit die Beschwerdeführerin ausführt, dass der Alleinaktionär die streitbetreffene Liegenschaft von der vormaligen Eigentümerin direkt habe erwerben wollen, dieser aber auf Verlangen der Verkäuferin die Aktiengesellschaft, welche als Eigentümerin der Liegenschaft im Grundbuch eingetragen sei, habe erwerben müssen, kann sie hinsichtlich der natürlichen Vermutung, nichts zu ihren Gunsten ableiten. So macht sie damit keinen ausserhalb des Steuerrechts liegenden plausiblen Grund geltend, weshalb sie die vorliegende Rechtsgestaltung gewählt bzw. beibehalten hat. In ihrer Einsprache vom 10. Februar 2022 machte die Beschwerdeführerin selbst geltend, dass eine Überführung der streitbetreffenen Liegenschaft aus der Gesellschaft in das Privatvermögen des Alleinaktionärs eine hohe Steuerbelastung in zweistelliger Millionenhöhe zur Folge haben würde (act. 3 S. 6). Indem also der Alleinaktionär aus direktsteuerlichen Gründen auf eine

Überführung der Liegenschaft, die er laut der Beschwerdeführerin ursprünglich direkt hätte erwerben wollen, in sein Privatvermögen verzichtet, liegt ein im Steuerrecht liegender Grund vor. Dieser vermag die Vermutung der Absonderlichkeit der gewählten Gestaltung nicht zu entkräften. Andernfalls könnte eine Steuerumgehung immer mit dem Argument entkräftet werden, dass eine gewisse Struktur zwecks Aufschiebung oder Verhinderung einer anderen Steuerart gewählt oder beibehalten wurde. Im Übrigen dürfte die von der Beschwerdeführerin geschilderte Steuerfolge im Rahmen der direkten Steuern (mitunter) der Grund gewesen sein, weshalb die vormalige Aktionärin der (inzwischen umfirmierten) Beschwerdeführerin die streitbetreffene Liegenschaft lediglich indirekt, d.h. über den Verkauf der Gesellschaft (Share Deal) veräußern wollte.

#### **E. 4.5.2**

Auch die Verweise der Beschwerdeführerin auf die berufliche und gesellschaftliche Stellung des Alleinaktionärs, seine Beteiligungen an diversen Unternehmen über eine Holdinggesellschaft, seine (und die seiner Ehefrau) unabhängig vom Aufenthaltsort ausgeübten Tätigkeiten für diese Unternehmen sowie sein Bedürfnis, Gäste, Kunden oder Geschäftsleute in einer repräsentativen Liegenschaft empfangen zu können, sind vorliegend unbehilflich, da diese - insbesondere auch aus Sicht der Beschwerdeführerin als Eignerin und Vermieterin der Liegenschaft - allesamt die private Sphäre des Alleinaktionärs betreffen. Die soeben beschriebene berufliche und gesellschaftliche Stellung des Alleinaktionärs zeigt vielmehr auf, weshalb Letzterer als nicht vorsteuerabzugsberechtigter alleiniger Nutzer die streitbetreffene Liegenschaft für sich erwerben und auf seine Bedürfnisse abgestimmt renovieren wollte. Jedoch gehen aus den vorgebrachten Gegebenheiten keine ausserhalb des Steuerrechts stehenden plausiblen Gründe hervor, weshalb die streitbetreffene Liegenschaft über die Beschwerdeführerin gehalten und exklusiv an den Alleinaktionär vermietet wird. So wird insbesondere nicht geltend gemacht und ist auch nicht ersichtlich, dass und allenfalls in welchem Umfang die Beschwerdeführerin die streitbetreffene Liegenschaft für eigene geschäftliche Zwecke benötigt. Diesbezüglich wird namentlich nicht offengelegt, inwiefern die beschriebenen Tätigkeiten und durchgeführten Empfänge des Alleinaktionärs und dessen Ehefrau im Zusammenhang mit der geschäftlichen Tätigkeit der Beschwerdeführerin stehen. Ferner ergeben sich aus den Akten auch keine Hinweise, dass die Beschwerdeführerin in einem Leistungsverhältnis zu den vom Alleinaktionär über seine Holdinggesellschaft gehaltenen übrigen Gesellschaften (vgl. dazu E. 4.2.2 i.f.) steht. Folglich ist nicht ersichtlich, welche eigenen geschäftlichen Zwecke die Beschwerdeführerin im Zusammenhang mit den beschriebenen Tätigkeiten und durchgeführten Empfängen des Alleinaktionärs für die besagten (Dritt-)Gesellschaften in der streitbetreffenen Liegenschaft verfolgen könnte. Im Übrigen wird weder dargelegt noch ist ersichtlich, inwiefern die streitbetreffene Liegenschaft die Geschäftstätigkeit der Beschwerdeführerin im Sinne der Rechtsprechung repräsentieren sollte (vgl. E. 4.4.2), zumal Letztere als Zweckgesellschaft (E. 3) einzig das Halten dieser Liegenschaft bezweckt, welche sie ihrem Alleinaktionär wie gesehen exklusiv vermietet.

#### **E. 4.5.3**

Auch der Hinweis der Beschwerdeführerin auf Ziff. 3.4.3.2.3 MI 08 (E. 2.6.4) betreffend die private Nutzung von Geschäftsfahrzeugen geht fehl. So ist diese Praxisbestimmung von vornherein nicht auf den streitbetreffenen Sachverhalt ausgerichtet und nicht beizuziehen. Neben dem Umstand, dass sich diese Praxis mit der Überlassung von mehreren

Geschäftsfahrzeugen befasst, ergibt sich weder aus den Akten noch wird von der Beschwerdeführerin geltend gemacht, dass der Alleinaktionär in einem Arbeitsverhältnis zu ihr stehen würde und insofern als Mitarbeiter im Sinne der zitierten Praxis der ESTV qualifiziert werden könnte. Ohnehin ergibt sich aus dieser Praxis zur steuerlichen Behandlung von Geschäftsfahrzeugen, die Mitarbeiter überlassen werden, keine unterschiedliche Behandlung von Ferienliegenschaften und Fahrzeugen hinsichtlich der Voraussetzungen an eine Steuerumgehung. In beiden Fällen wird eine allfällige Absonderlichkeit der Rechtsgestaltung nicht darin erblickt, dass ein privat genutzter Gegenstand durch eine Kapitalgesellschaft gehalten wird, sondern darin, dass mit dieser Gesellschaft überdies (hauptsächlich) versucht wird, Steuern zu sparen (E. 2.7.3.2 f.; für Automobile: Urteil des BGer 2C\_487/2011 vom 13. Februar 2013 E. 3.7). Der Umstand, dass aufgrund der bei Geschäftsfahrzeugen praxisgemäss anzuwendenden Vollkostenrechnung eine Steuerersparnis in Form eines Vorsteuerüberhangs allenfalls weniger wahrscheinlich ist als bei der Praxis zur Bewertung von Drittpreisen bei Ferienliegenschaften mittels Aufschlags auf dem Eigenmietwert, ändert an dieser Tatsache nichts.

#### **E. 4.5.4**

Mit ihrem Verweis auf das Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-4190/2020, A-4195/2020 vom 15. Dezember 2021 gelingt es der Beschwerdeführerin des Weiteren nicht, eine Verletzung des Rechtsgleichheitsgebots aufzuzeigen. Entgegen ihrer Darstellung lag diesem Urteil kein vergleichbarer Sachverhalt zu Grunde. So hatte die dortige Beschwerdeführerin - im Unterschied zum vorliegenden Sachverhalt - keine Vorsteuern im Zusammenhang mit dem Ferienhaus geltend gemacht. Vielmehr rechnete diese in der dortigen streitbetroffenen Zeitperiode mittels Saldosteuersatzmethode ab (Urteile des BVer A-6860/2023 vom 17. April 2024 Sachverhalt Bst. A, F und I sowie A-4190/2020, A-4195/2020 vom 15. Dezember 2021 Sachverhalt Bst. B). Dementsprechend waren die Voraussetzungen einer Steuerumgehung mangels Steuerersparnis im Sinne eines Vorsteuerüberhangs a priori nicht erfüllt und daher nicht weiter zu prüfen.

#### **E. 4.5.5**

Nach dem Gesagten gelingt es der Beschwerdeführerin nicht, die natürliche Vermutung der Absonderlichkeit der gewählten Gestaltung (E. 4.1) zu entkräften. Sie kann insbesondere nicht nachweisen, aufgrund welcher eigenen geschäftlichen Zwecke sie die streitbetroffene Liegenschaft hält und an ihren Alleinaktionär exklusiv vermietet und insofern, welche ausserhalb des Steuerrechts liegenden plausiblen Gründe für die gewählte Rechtsgestaltung sprechen. Entsprechend liegt eine Sachverhaltsgestaltung vor, die - wenn man von den steuerlichen Aspekten absieht - eine aus wirtschaftlichen Gegebenheiten völlig unangemessene Handlung darstellt (E. 2.7.2.1). Eine solche Vorgehensweise kann vorliegend nur dazu bestimmt sein, den persönlichen Bedürfnissen des Hauptaktionärs zu dienen, weshalb die Zwecke der Gesellschaft in den Hintergrund treten (E. 2.7.3.3). Entsprechend ist das objektive Element einer Steuerumgehung vorliegend erfüllt.

#### **E. 5**

Eine Steuerumgehung kann sodann nur bejaht werden, wenn anzunehmen ist, dass die gewählte Rechtsgestaltung missbräuchlich einzig getroffen wurde, um Steuern einzusparen, welche bei sachgemässer Ordnung der Verhältnisse geschuldet wären (Missbrauchsabsicht; subjektives Element; E. 2.7.2 und 2.7.4). Da der Alleinaktionär nicht im Register der Mehrwertsteuerpflichtigen eingetragen und nicht vorsteuerabzugsberechtigt ist (E. 3),

würde im vorliegenden Fall, wenn die in Frage stehende Rechtsgestaltung anerkannt und die Beschwerdeführerin dementsprechend als Mehrwertsteuersubjekt behandelt würde, unbestrittenermassen ein ansonsten nicht gegebener Vorsteuerabzugstatbestand begründet. Damit ist die Steuerumgehungsabsicht zu vermuten (E. 2.7.4). Es liegt an der Beschwerdeführerin, diese Vermutung umzustossen.

### **E. 5.1**

Die Beschwerdeführerin bestreitet, dass die gewählte Rechtsgestaltung gewählt wurde, um Steuern zu sparen. Vielmehr erleide der Alleinaktionär dadurch bei den direkten Steuern steuerliche Nachteile, weil er von den Umbaukosten nichts als Unterhaltskosten von seinem steuerbaren Einkommen in Abzug bringen könne. Bei einem Grenzsteuersatz von rund 30 % sei dieser Nachteil nicht unerheblich. Unter dem Strich sei die gesamte Steuerbelastung für den Alleinaktionär trotz dem Vorsteuerabzug insgesamt höher, als wenn er die Liegenschaft direkt hätte erwerben können. Die Gründe für die gewählte Rechtsgestaltung lägen somit nicht in der Ersparnis von Steuern.

### **E. 5.2**

Mit diesen Ausführungen gelingt es der Beschwerdeführerin nicht, die natürliche Vermutung der Steuerumgehungsabsicht zu entkräften. Die Beschwerdeführerin lässt in ihrer Darstellung unbeachtet, dass sie die getätigten Umbaukosten (Unterhalt und wertvermehrnde Investitionen) für die Zwecke der Gewinnsteuer selbst im vollen Umfang in Abzug bringen resp. über die Jahre abschreiben kann. Im Übrigen hätte der Alleinaktionär bei einer Liegenschaft, die er im Privatvermögen hält, wohl nicht sämtliche Umbaukosten in Abzug bringen können. Ferner ist es dem Alleinaktionär aufgrund der Finanzierung der Umbaukosten der Beschwerdeführerin durch ein zinsloses Darlehen und einer Kapitalerhöhung im Anschluss möglich, sich die durch die Mieterträge generierten Barbestände steuerfrei durch die Amortisation des Darlehens oder durch eine Kapitalherabsetzung auszuzahlen.

### **E. 5.3**

Da es der Beschwerdeführerin vorliegend nicht gelingt, die natürliche Vermutung der Steuerumgehungsabsicht zu entkräften, gilt das subjektive Element einer Steuerumgehung als erfüllt.

### **E. 6**

Dritte und letzte Voraussetzung für die Annahme einer Steuerumgehung ist, dass die gewählte Umwegstruktur effektiv zu einer erheblichen Steuerersparnis führen würde, wenn sie von der Steuerbehörde hingenommen würde (Steuervorteil; effektives Element; E. 2.7.2 und 2.7.5).

### **E. 6.1**

Die ESTV legt in Erwägung 2.3 des angefochtenen Einspracheentscheids dar, dass sich bei der streitbetroffenen Liegenschaft die im Abschreibungszeitraum von 20 Jahren maximal zu entrichtende Mehrwertsteuer auf Fr. 195'137.- (Fr. 263'699.- [Mieteinnahmen] x 3.7 % x 20 [Jahre]) beläuft und die geltend gemachten Vorsteuerabzüge sowie die voraussichtlich anfallenden weiteren Vorsteuerabzüge im Zusammenhang mit Betriebskosten insgesamt auf Fr. 941'816.- zu stehen kommen. Bei Duldung der gewählten Rechtsgestaltung würde mit anderen Worten nach der Berechnung der ESTV bei dieser Liegenschaft über die gesamte Abschreibungsdauer ein Vorsteuerüberhang bzw. eine Steuereinsparung von Fr. 746'679.-

resultieren.

## **E. 6.2**

Die Beschwerdeführerin bestreitet die diesbezüglichen Ausführungen der ESTV.

### **E. 6.2.1**

Die Beschwerdeführerin macht geltend, dass die ESTV bei ihrer Berechnung ausser Acht lasse, dass der Sondersatz für Beherbergungsleistungen bis ins Jahr 2027 befristet sei. Zudem würden per 1. Januar 2024 die Steuersätze erhöht (E. 2.4) und weitere Steuersatzerhöhungen seien in den nächsten Jahren absehbar.

### **E. 6.2.2**

Schliesslich verweist die Beschwerdeführerin auf den Umstand, dass nicht garantiert sei, dass die ESTV ihre Praxis zur Berechnung der marktüblichen Miete anhand des Eigenmietwerts beibehalten werde.

## **E. 6.3**

Mit ihrer Argumentation vermag die Beschwerdeführerin nicht durchzudringen. Damit vorliegend kein Vorsteuerüberhang resultieren würde, müsste die Steuerbelastung aus der Vermietung der streitbetroffenen Liegenschaft über 20 Jahre durchschnittlich mehr als viereinhalb Mal (4.83) höher ausfallen (Fr. 941'816.- [Vorsteuern] ÷ Fr. 195'137 [Fr. 263'699.- {Mieteinnahmen} x 3.7 % x 20 {Jahre}]; vgl. E. 6.1). Dies ist selbst dann nicht zu vermuten, wenn der Sondersatz für Beherbergungsleistungen nach dem 31. Dezember 2027 aufgehoben, der Normalsteuersatz erhöht und die Praxis zur Berechnung der marktüblichen Miete anhand des Eigenmietwerts geändert werden sollte. Diesbezüglich gilt es zu berücksichtigen, dass für jedes Jahr, in welchem sich die Steuerbelastung unter dem prognostizierten Durchschnitt befindet, die Steuerbelastung in den Folgejahren höher ausfallen müsste, damit der prognostizierte Durchschnitt erreicht werden könnte.

## **E. 6.4**

Vor diesem Hintergrund ist die in Frage stehende Steuerersparnis ohne Weiteres als erheblich zu qualifizieren. Entsprechend ist auch das effektive Element einer Steuerumgehung erfüllt.

## **E. 7**

Nach dem Gesagten sind sämtliche Kriterien einer Steuerumgehung erfüllt. Entsprechend ist der Besteuerung die Rechtsgestaltung zugrunde zu legen, die sachgemäss gewesen wäre, um den erstrebten wirtschaftlichen Zweck zu erreichen (E. 2.7.7). Konkret ist der streitbetroffene Sachverhalt aus mehrwertsteuerlicher Sicht zu behandeln, wie wenn der Alleinaktionär die Liegenschaft direkt halten würde. Folglich hat die Vorinstanz zu Recht erkannt, dass die Beschwerdeführerin in den Steuerperioden 2018 bis 2020 nicht mehrwertsteuerpflichtig ist und sie dementsprechend keinen Anspruch auf einen Vorsteuerabzug hat. Die Beschwerde ist damit unbegründet und entsprechend abzuweisen.

## **E. 8**

Schliesslich ist auf die Frage der Verzugszinsen einzugehen.

### **E. 8.1**

Die Beschwerdeführerin stellt sich auf den Standpunkt, dass selbst für den Fall, dass eine Steuernachforderung bestehen sollte, keine Verzugszinsen geschuldet seien. Da sie (die

Beschwerdeführerin) gemäss Argumentation der ESTV gar nicht im Register der Mehrwertsteuerpflichtigen eingetragen sein sollte, gebe es auch keine Steuerforderung, deren Fälligkeit sich nach Art. 86 Abs. 1 MWSTG bestimme. Für die Steuerforderung gegenüber ihr müsse festgelegt werden, wann die Zahlungen hätten erfolgen sollen. Dies gehe nicht aus dem Einspracheentscheid hervor. Sie (die Beschwerdeführerin) habe mit ihren Quartalsabrechnungen Vorsteuerüberhänge deklariert. Die ESTV habe diese Guthaben, nachdem sie 60 Tage Zeit gehabt hatte, diese zu prüfen, jeweils ohne einen Vorbehalt oder eine Rückfrage an sie ausbezahlt. Erst mit der Einschätzungsmitteilung (Sachverhalt Bst. C) habe die ESTV die Steuernachforderung geltend gemacht. Da sie diese Steuernachforderung - wenn auch unter Vorbehalt - innert 60 Tagen bezahlt habe, liege keine verspätete Zahlung im Sinne von Art. 87 Abs. 1 MWSTG vor.

### **E. 8.2**

Die Vorinstanz stellt sich auf den Standpunkt, dass sich der Beginn des Verzugszinsenlaufs aus der Ziff. 1.9 des Einspracheentscheids ergebe, wonach der Verzugszins ab dem mittleren Verfall zu laufen beginne. Beim vorliegenden streitbetroffenen Zeitraum vom 1. Januar 2018 bis 31. Dezember 2020 sei der 31. Dezember 2019 das mittlere Verfallsdatum. Dies habe sie (die Vorinstanz) bereits in ihrer Einschätzungsmitteilung vom 27. September 2021 entsprechend festgehalten. Im Übrigen verkenne die Beschwerdeführerin in ihrer Argumentation, dass sie zwar im Kontrollzeitraum nicht subjektiv steuerpflichtig gewesen sei, jedoch im Mehrwertsteuerregister eingetragen gewesen sei. Durch die zu Unrecht geltend gemachten Vorsteuern und deren Ausbezahlung sei eine Steuer(rück)forderung gegenüber der Beschwerdeführerin in der Höhe der Differenz zwischen der tatsächlichen Steuerforderung von Fr. 0.- und den von ihr geltend gemachten Vorsteuern entstanden. Eine Zahlung gelte auch als verspätet, wenn sie aufgrund eines korrigierten Fehlers in einer früheren Abrechnung zu entrichten sei.

### **E. 8.3**

Dem Standpunkt der Beschwerdeführerin, wonach selbst für den Fall, dass eine Steuernachforderung bestehen sollte, keine Verzugszinsen geschuldet seien, ist nicht zu folgen. Vor dem Hintergrund, dass sie infolge ihrer eigenen Anmeldung in der streitbetroffenen Zeitperiode im Register der mehrwertsteuerpflichtigen Personen eingetragen war und mittels Quartalsabrechnungen zu Unrecht Vorsteuern in Abzug gebracht hat, ist sie betreffend diese Vorsteuern für die Belange der Verzugszinsen wie eine steuerpflichtige Person zu behandeln. Entsprechend hat sie innert 60 Tagen nach Ablauf der Abrechnungsperiode die in diesem Zeitraum entstandene Steuernachforderung zu begleichen. Da vorliegend mehrere Abrechnungsperioden betroffen sind, ist der Verzugszins für die Steuernachforderung praxisgemäss ab dem mittleren Verfall zu erheben (E. 2.8.2). Wie die Vorinstanz bereits in der Einschätzungsmitteilung vom 27. September 2021 (Sachverhalt Bst. C) festgehalten hat, ist dies vorliegend der 31. Dezember 2019. Der angefochtene Einspracheentscheid ist diesbezüglich nicht zu beanstanden.

### **E. 9**

Ausgangsgemäss sind die Verfahrenskosten in Höhe von Fr. 16'000.- 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. Eine Parteientschädigung ist nicht zuzusprechen (vgl. Art.

64 Abs. 1 VwVG e contrario). (Das Dispositiv befindet sich auf der nächsten Seite.)

Export aus OpenCaseLaw (CC0). Verbindlich ist allein der vom erlassenden Gericht veröffentlichte Originaltext. Quellen-URL siehe oben.