

BVGer A-2792/2023 vom 4. März 2025

Bundesverwaltungsgericht, 2025-03-04, DE

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bvger_A-2792_2023

FR: TAF A-2792/2023 du 4 mars 2025

IT: TAF A-2792/2023 del 4 marzo 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 2014 bis 2017. Somit ist in casu das MWSTG mitsamt der zugehörigen Mehrwertsteuerverordnung vom 27. November 2009 (MWSTV, SR 641.201) in den in den Jahren 2014 bis 2017 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. 1.4

Das Recht, eine Steuerforderung festzusetzen, verjährt gemäss Art. 42 Abs. 1 MWSTG fünf Jahre nach Ablauf der Steuerperiode, in der die Steuerforderung entstanden ist («relative Verjährungsfrist»). Wird die Verjährung durch die ESTV oder eine Rechtsmittelinstanz unterbrochen, so beginnt die relative Verjährungsfrist neu zu laufen. Sie beträgt neu zwei Jahre (Art. 42 Abs. 3 MWSTG). Das Recht, die Steuerforderung festzusetzen, verjährt in

jedem Fall zehn Jahre nach Ablauf der Steuerperiode, in der die Steuerforderung entstanden ist («absolute Verjährungsfrist»; Art. 42 Abs. 6 MWSTG). Es kann folglich für die Steuerperioden bis und mit 2014 seit dem 1. Januar 2025 keine zusätzliche Mehrwertsteuer mehr erhoben werden (vgl. Urteil des BGer 2C_1021/2020 vom 28. Juli 2021 E. 4.1; statt vieler: Urteil des BVGer A-4281/2022 vom 4. März 2024 E. 2.2 mit Hinweisen). Aufgrund der zwischenzeitlich eingetretenen absoluten Verjährung des Rechts zur Festsetzung der Steuerforderung in Bezug auf die Steuerperiode 2014 ist die Beschwerde im Umfang der die Steuerperiode 2014 betreffenden Steuernachforderungen von Fr. 529.- gutzuheissen.

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).

E. 2.2

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

E. 2.2.1

Auch das Erbringen von Leistungen an eng verbundene Personen gilt als Leistungsverhältnis (Art. 26 MWSTV in Verbindung mit Art. 24 Abs. 2 MWSTG), sofern es sich nicht um reine Innenleistungen handelt (Urteil des BGer 2C_403/2022 vom 12. Dezember 2022 E. 5.4.1). Als eng verbundene Personen gelten dabei nach Art. 3 Bst. h MWSTG 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 und A-4195/2020 vom 15. Dezember 2021 E. 3.2.3.2).

E. 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; Urteil des BVGer A-4948/2022 vom 13. September 2023 E. 3.2.2 {bestätigt durch Urteil des BGer 9C_675/2023 vom 6. Dezember 2023} mit Hinweisen]). Damit es sich nicht um «reine Innenleistungen» handelt, muss die Einräumung einer Leistung an eine Drittperson nach Art. 3 Bst. c MWSTG vorliegen. Damit soll zum Ausdruck kommen, dass der wirtschaftliche Wert vom «Leistungserbringer an den Leistungsempfänger» zugeführt wird. Ein Leistungsgegenstand wird einer Drittperson zugeführt und verlässt die betriebliche Sphäre. So ist ein Leistungsaustausch zwischen einer juristischen Person und eng verbundenen Personen im Grundsatz nicht anders zu behandeln als ein Leistungsaustausch zwischen einer juristischen Person und einem unabhängigen

Dritten (BGE 138 II 239 E. 3.2; Urteil des BGer 2C_403/2022 vom 12. Dezember 2022 E. 5.4.1 mit Hinweisen). Handelt es sich bei der eng verbundenen Person gleichzeitig um eine Lohnausweisungsempfängerin (z.B. Aktionär und Verwaltungsrat), unterliegen nur jene Leistungen den Bestimmungen für das Personal (vgl. Art. 47 MWSTV), die der eng verbundenen Person in ihrer Funktion als Angestellte zukommen. Für die übrigen Leistungen, die auf die massgebliche Beteiligung zurückzuführen sind, bleiben die Bestimmungen für eng verbundene Personen anwendbar (Bossart/Clavadetscher, in: Zweifel/Beusch/Glauser/Robinson [Hrsg.], Kommentar zum schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer, Art. 18 N 120).

E. 2.3

Das Entgelt stellt nicht nur Tatbestandselement des Steuerobjekts dar, sondern bildet auch die Bemessungsgrundlage der Mehrwertsteuer (Art. 24 MWSTG; 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 der Wert als Entgelt, 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»; Urteil des BVGer A-4948/2022 vom 13. September 2023 E. 3.2.3 [bestätigt durch Urteil des BGer 9C_675/2023 vom 6. Dezember 2023] mit Hinweisen).

E. 2.3.1

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 (Urteil 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] mit Hinweisen).

E. 2.3.2

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 und A-4195/2020 vom 15. Dezember 2021 E. 3.2.4 mit Hinweisen). Dieser Drittpreis ist in den meisten Fällen kein exakter Wert, sondern kann nur annäherungsweise bestimmt werden.

E. 2.3.3

Die ESTV hat zur Ermittlung des Drittpreises grundsätzlich eine Schätzung des Werts durchzuführen und sich dabei an die im Zusammenhang mit der Ermessenseinschätzung von Art. 79 Abs. 1 MWSTG entwickelten Prinzipien und Kriterien zu halten. Dies gilt insbesondere für die Rechte und Pflichten der ESTV bei einer Veranlagung, für die Möglichkeit der steuerpflichtigen Person, die Veranlagung anzufechten, sowie für die Zurückhaltung, die das Bundesverwaltungsgericht bei der Überprüfung der Richtigkeit der Veranlagung an den Tag legt (Urteil des BVGer A-2490/2020 vom 18. November 2020 E. 2.2.5 [bestätigt durch Urteil des BGer 2C_27/2021 vom 5. Oktober 2021] mit Hinweisen). Letzteres bedeutet namentlich, dass das Bundesverwaltungsgericht grundsätzlich nur dann

sein eigenes Ermessen an die Stelle desjenigen der Vorinstanz setzt, wenn dieser bei der Schätzung erhebliche Ermessensfehler unterlaufen sind. Aus den bei der Ermessenseinschätzung geltenden Grundsätzen ist ferner abzuleiten, dass die ESTV für das Vorliegen der Voraussetzungen einer Schätzung des Drittpreises nach der allgemeinen Beweislastregel beweisbelastet ist. Sind die Voraussetzungen für eine Schätzung des Werts erfüllt (erste Stufe), und erscheint die vorinstanzliche Schätzung nicht bereits im Rahmen der durch das Bundesverwaltungsgericht mit der gebotenen Zurückhaltung vorzunehmenden Prüfung als pflichtwidrig (zweite Stufe), obliegt es in Umkehr der allgemeinen Beweislast der Steuerpflichtigen, den Nachweis für die Unrichtigkeit der Schätzung zu erbringen (dritte Stufe; zum Ganzen: Urteile des BVGer A-4347/2022 vom 26. April 2024 E. 2.3.6, A-3493/2023 vom 27. Februar 2024 E. 2.2.5 mit Hinweisen).

E. 3

Vorliegend ist auf die mehrwertsteuerliche Behandlung der von der Beschwerdeführerin ihren Aktionären überlassenen Kunstgegenstände, eines Bergkristalls (bzw. «Rauchquarz und Kristall» gemäss Vorinstanz) und eines Eichensockels (nachfolgend: streitbetroffene Gegenstände) einzugehen.

E. 3.1

Diesbezüglich ist unbestritten, dass sich in der streitbetroffenen Zeitperiode mehrere Kunstgegenstände mit einem Anschaffungswert von rund Fr. 22'000.- in den privaten Räumlichkeiten von E. _____ und C. _____ sowie in Büroräumlichkeiten der Einzelfirma von E. _____ befunden haben. Weiter ist unbestritten, dass sich ein Bergkristall (bzw. «Rauchquarz und Kristall» gemäss Vorinstanz) mit einem Anschaffungswert von Fr. 40'000.- in der Ferienwohnung einer Tochtergesellschaft der Beschwerdeführerin befunden hat, welche E. _____ in der streitbetroffenen Zeitperiode entgeltlich überlassen worden ist. Schliesslich ist unbestritten, dass es sich bei E. _____ und C. _____ um eng verbundene Personen zur Beschwerdeführerin im Sinne von Art. 3 Bst. h MWSTG handelt (Sachverhalt Bst. B und E. 2.2.1) und dass diese Personen für die Überlassung der Gegenstände kein Entgelt geleistet haben. Strittig ist, ob zwischen der Beschwerdeführerin und den ihr eng verbundenen Personen ein mehrwertsteuerrechtlich relevantes Leistungsverhältnis bestand und gegebenenfalls, wie das Entgelt für die Überlassung der streitbetroffenen Gegenstände zu bestimmen ist.

E. 3.2

Da die Beschwerdeführerin die streitbetroffenen Gegenstände eng verbundenen Personen für deren private Zwecke überlassen hat, hat sie diesen Personen damit ohne Weiteres Leistungsgegenstände zugeführt. Weil es sich dabei nicht um reine Innenleistungen handelt und ein Leistungsaustausch zwischen einer juristischen Person und eng verbundenen Personen im Grundsatz nicht anders zu behandeln ist als ein Leistungsaustausch zwischen einer juristischen Person und einem unabhängigen Dritten, ist vorliegend von steuerbaren Leistungsverhältnissen auszugehen (E. 2.2.2). Die streitbetroffenen Gegenstände wurden von der Beschwerdeführerin insofern unternehmerisch genutzt. Der sinngemässe Antrag der Beschwerdeführerin, die streitbetroffenen Gegenstände ihrem nicht unternehmerischen Bereich zuzuweisen, ist damit abzuweisen.

E. 3.3

Vorliegend ist sodann unbestritten, dass die Gegenstände den eng verbundenen Personen unentgeltlich überlassen worden sind (E. 3.1). Entsprechend sind - zumal ein

Leistungsverhältnis soeben bejaht wurde (E. 3.2) - die Voraussetzungen für eine Ermessenseinschätzung ohne Weiteres erfüllt («erste Stufe» [E. 2.3.3]).

E. 3.4

Im Folgenden ist zu prüfen, ob die Vorinstanz ihre Schätzung nach pflichtgemäßem Ermessen vorgenommen hat. Dabei ist als erstes zu untersuchen, ob die vorinstanzliche Schätzung bereits im Rahmen der durch das Bundesverwaltungsgericht mit der gebotenen Zurückhaltung vorzunehmenden Prüfung als pflichtwidrig erscheint («zweite Stufe» [E. 2.3.3]).

E. 3.5

Die Vorinstanz hat den Drittpreis für die Miete der streitbetroffenen Gegenstände aufgrund öffentlich einsehbarer Angebote zur Vermietung von Kunst geschätzt. Dabei hat sie gemäss Einspracheentscheid keine Angebote herangezogen, bei denen es sich eher um «Mietkauf»-Verträge handelt. Auf der Website «www.artrent.ch» sei ein jährlicher Mietpreis von 20 % des Verkaufspreises vorgesehen, ohne dass eine Möglichkeit zum Kauf gegeben sei. Dieses Angebot habe sie (die Vorinstanz) als Vergleich beigezogen. Diesbezüglich merkt die Vorinstanz in ihrem Einspracheentscheid an, dass die Künstlerin Brigitte Buck Litscher, von der die Beschwerdeführerin ebenfalls ein Bild erworben habe, ihre Kunst für einen Preis von rund 30 % des Verkaufspreises pro Jahr vermiete. Der von ihr (der Vorinstanz) geschätzte Jahresmietzins von 20 % des Verkaufspreises sei also aufgrund einer anerkannten Methode der Drittpreisermittlung und zumindest nicht zuungunsten der Beschwerdeführerin erhoben worden. In ihrer Vernehmlassung führt die Vorinstanz aus, dass der Einwand der Beschwerdeführerin, wonach es sich bei den beigezogenen Angeboten um Kaufmieten handle, berechtigt sei. Vorliegend erscheine die Anwendung der Preisvergleichsmethode zur Bestimmung des Drittpreises nach erneuter Überprüfung des Sachverhalts als nicht möglich, so die Vorinstanz. Stattdessen beantragt die Vorinstanz, dass der Drittpreis auf Basis der in der Rechtsprechung im Grundsatz anerkannten Kostenaufschlagsmethode zu bestimmen und ein Drittpreis für die Miete der streitbetroffenen Gegenstände von 20 % des Kaufpreises pro Jahr festzulegen sei. Auf diesen Betrag kommt die Vorinstanz aufgrund folgender Berechnung: Als Basis seien 10 % des Ankaufpreises (Verkehrswert) heranzuziehen. Diese Kosten bildeten eine Korrelation zwischen dem Wert des jeweiligen Gegenstandes und der Höhe des entsprechenden Mietentgelts. Darauf sei ein Gemeinkosten- und Gewinnzuschlag von 10 % zuzuschlagen. Da aus den Akten weder Versicherungspolice betreffend die streitbetroffenen Gegenstände noch eine Notwendigkeit der Speziallagerung bekannt seien, könne auf eine Aufrechnung solcher Kosten verzichtet werden. Insgesamt erscheine somit ein Entgelt von gesamthaft 20 % des Ankaufpreises als angemessen.

E. 3.6

Wie die Vorinstanz in ihrer Vernehmlassung selbst ausführt, erweist sich die Berechnung des Drittpreises anhand des beigezogenen Vergleichsangebots auf der Website «www.artrent.ch» als nicht sachgemäss und erscheint bereits im Rahmen der durch das Bundesverwaltungsgericht mit der gebotenen Zurückhaltung vorzunehmenden Prüfung als pflichtwidrig. Das Gleiche gilt im Übrigen für die von der Vorinstanz in ihrer Vernehmlassung beantragten alternativen Berechnung. So kann auf Grundlage dieser Berechnung nicht nachvollzogen werden, wie die Vorinstanz ein Mietentgelt von 20 % des Ankaufpreises pro Jahr herleitet. Soweit die Vorinstanz den Gemeinkosten- und

Gewinnzuschlag von 10 % auf dem Ankaufspreis berechnet und diesen zu den kalkulatorisch ermittelten jährlichen Kosten addiert, verkennt sie, dass dieser Zuschlag auf Basis ebendieser Kosten zu bestimmen ist. Entsprechend würde vorliegend bei einem kalkulatorischen Abschreibungssatz von 10 % und einem Gemeinkosten- und Gewinnzuschlag von 10 % in Ermangelung weiterer Kostenfaktoren insgesamt ein Entgelt von gesamthaft 11 % (10 % [kalkulatorische jährliche Kosten] zuzüglich 10 % [Gemeinkosten- und Gewinnzuschlag] von 10 % [kalkulatorische jährliche Kosten]) und nicht von 20 % des Ankaufspreises resultieren. Aufgrund des pflichtwidrigen Vorgehens der Vorinstanz bei der Ermittlung eines drittpreiskonformen Mietentgelts für die streitbetroffenen Gegenstände ist eine Neuberechnung durch das Bundesverwaltungsgericht vorliegend nicht angezeigt. Zwar könnte dieses selbst eine Annahme treffen, allerdings ginge die Beschwerdeführerin dann einer Instanz verlustig.

E. 3.7

Damit ist die Sache zur Neuberechnung der Mehrwertsteuer für die Jahre 2015 bis 2017 an die Vorinstanz zurückzuweisen. Dabei hat die Vorinstanz das Mietentgelt für die streitbetroffenen Gegenstände anhand einer sachgemässen Berechnungsmethode zu ermitteln und dabei zu begründen, aufgrund welcher Überlegungen sie welche Methoden und Faktoren beizieht. So wäre es beispielsweise bei der Kostenaufschlagsmethode insbesondere angezeigt zu begründen, weshalb sich die gewählte Kostenbasis (zum Beispiel der von der Vorinstanz in der Vernehmlassung vorgebrachte kalkulatorische Abschreibungssatz von 10 %) in Bezug auf die streitbetroffenen Gegenstände als sachgemäss erweist.

E. 3.8

In Gutheissung der Beschwerde ist die Sache somit im Sinne der Erwägung 3.7 an die Vorinstanz zurückzuweisen.

E. 4

Das Bundesverwaltungsgericht auferlegt die Verfahrenskosten in der Regel der unterliegenden Partei (Art. 63 Abs. 1 VwVG). In der Verwaltungsrechtspflege des Bundes gilt die Rückweisung der Sache an die Vorinstanz zu weiteren Abklärungen und neuem Entscheid (mit noch offenem Ausgang) praxismässig als volles Obsiegen der beschwerdeführenden Partei (BGE 137 V 210 E. 7.1; Urteil des BVGer A-4190/2020 und A-4195/2020 vom 15. Dezember 2021 E. 5.1 mit Hinweisen). Die Beschwerdeführerin gilt damit als obsiegend, weshalb ihr keine Verfahrenskosten aufzuerlegen sind. Der geleistete Kostenvorschuss von Fr. 700.- ist ihr nach Eintritt der Rechtskraft des vorliegenden Urteils zurückzuerstatten. Die unterliegende Vorinstanz trägt als Bundesbehörde keine Verfahrenskosten (Art. 63 Abs. 2 VwVG). Die nicht vertretene Beschwerdeführerin hat keinen Anspruch auf Parteientschädigung (Art. 64 Abs. 1 und 2 VwVG; Art. 7 ff. des Reglements vom 21. Februar 2008 über die Kosten und Entschädigungen vor dem Bundesverwaltungsgericht [VGKE, SR 173.320.2]). (Das Dispositiv befindet sich auf der nächsten Seite.)