

# **BVGer A-4191/2020 vom 6. April 2022**

Bundesverwaltungsgericht, 2022-04-06, DE

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bvger\\_A-4191\\_2020](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bvger_A-4191_2020)

FR: TAF A-4191/2020 du 6 avril 2022

IT: TAF A-4191/2020 del 6 aprile 2022

## **Regeste**

Mehrwertsteuer

## **Erwägungen**

### **E. 1.1**

Das Verfahren vor dem Bundesverwaltungsgericht richtet sich nach dem VwVG, soweit das VGG nichts anderes bestimmt (Art. 37 VGG). Gemäss Art. 31 VGG beurteilt das Bundesverwaltungsgericht Beschwerden gegen Verfügungen nach Art. 5 VwVG, 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 zur Behandlung von Beschwerden gegen Einspracheentscheide der ESTV auf dem Gebiet der Mehrwertsteuern sachlich und funktionell zuständig. Die Beschwerdeführerin ist zur Beschwerdeführung berechtigt (Art. 48 Abs. 1 VwVG) und hat die Beschwerden rechtzeitig und formgerecht eingereicht (Art. 50 Abs. 1 und Art. 52 Abs. 1 VwVG). Nachdem sie auch die Vorschüsse für die Verfahrenskosten fristgerecht geleistet hat (Art. 63 Abs. 4 i.V.m. Art. 21 Abs. 3 VwVG), ist auf die Beschwerden einzutreten.

### **E. 1.2**

Grundsätzlich bildet jeder vorinstanzliche Entscheid ein selbständiges Anfechtungsobjekt und ist deshalb einzeln anzufechten und entsprechend sind auch die jeweiligen Rechtsmittel einzeln zu behandeln. Es ist gerechtfertigt, von diesem Grundsatz abzuweichen und die Anfechtung in einem gemeinsamen Verfahren mit einem einzigen Urteil zuzulassen, wenn die einzelnen Sachverhalte in einem engen oder identischen inhaltlichen Zusammenhang stehen und sich in allen Fällen gleiche oder ähnliche Rechtsfragen stellen. Unter den gleichen Voraussetzungen können auch getrennt eingereichte Beschwerden in einem Verfahren vereinigt werden. Die Frage der Verfahrensvereinigung steht im Ermessen des Gerichts. Aus prozessökonomischen Gründen soll ein Verfahren möglichst einfach, rasch und zweckmässig erledigt werden (BGE 131 V 222 E. 1, 128 V 124 E. 1; statt vieler: Urteil des BVGer A-5934/2018 und A-5937/2018 vom 4. Februar 2020 E. 1.2; Moser/Beusch/Kneubühler, Prozessieren vor dem Bundesverwaltungsgericht, 2. Aufl. 2013, Rz. 3.17). Die Beschwerdeführerin hat zwei gleichentags ergangene Einspracheentscheide der Vorinstanz mit je separaten Rechtsschriften, aber den gleichen Argumenten angefochten. Die den Einspracheentscheiden zugrundeliegenden Sachverhalte sind identisch und es stellen sich dieselben Rechtsfragen. Da sich einzig die Steuerjahre unterscheiden, erscheint vorliegend eine Verfahrensvereinigung aus prozessökonomischen Gründen als geboten. Folglich sind die beiden unter den Fallnummern A-4191/2020 und A-4193/2020 rubrizierten Verfahren antragsgemäss zu vereinigen und in einem einzigen Urteil zu erledigen.

### **E. 1.3**

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).

#### **E. 1.4.1**

Die für die Entscheidungsfindung (Rechtsanwendung) vorzunehmende Tatsachenfeststellung setzt voraus, dass die Sachlage korrekt und vollständig ermittelt wurde. Das Verwaltungsverfahren und die Verwaltungsrechtspflege werden deshalb grundsätzlich von der Untersuchungsmaxime beherrscht (Art. 12 VwVG). Demnach muss die entscheidende Behörde den Sachverhalt von sich aus abklären. Sie trägt die Beweisführungslast (sog. subjektive oder formelle Beweislast). Der Untersuchungsgrundsatz wird im Mehrwertsteuerverfahren indes dadurch relativiert, dass der steuerpflichtigen Person spezialgesetzlich statuierte Mitwirkungspflichten auferlegt werden (vgl. Art. 13 VwVG; BVGE 2009/60 E. 2.1.2). Dazu zählt namentlich das im Mehrwertsteuerrecht geltende Selbstveranlagungsprinzip (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).

#### **E. 1.4.2**

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

#### **E. 1.4.3**

Beim Entscheid darüber, ob eine rechtserhebliche Tatsache als erwiesen zu gelten hat oder nicht, ist die Frage des Beweismasses (bzw. Beweisgrades) zu berücksichtigen. Als Regelbeweismass gilt der volle (strikte) Beweis. Dieser ist erbracht, wenn das Gericht am Vorliegen der behaupteten Tatsache keine ernsthaften Zweifel mehr hat oder allenfalls verbleibende Zweifel als leicht erscheinen (BGE 130 III 321 E. 3.2). Verlangt wird ein so hoher Grad der Wahrscheinlichkeit, dass vernünftigerweise mit der Möglichkeit des Gegenteils nicht mehr zu rechnen ist (Urteil des BVGer A-1192/2017 vom 6. Februar 2018 E. 3.3.3). Nicht ausreichend ist dagegen, wenn bloss eine überwiegende Wahrscheinlichkeit besteht, dass sich die behauptete Tatsache verwirklicht hat (BGE 128 III 271 E. 2b/aa; Moser/Beusch/Kneubühler, a.a.O., Rz. 3.141; vgl. zum Ganzen: Urteil A-4487/2019 und A-4488/2019 E. 1.4.3).

#### **E. 1.4.4**

Gemäss Art. 33 Abs. 1 VwVG nimmt die Behörde die ihr angebotenen Beweise ab, wenn diese für den Entscheid erheblich und zur Abklärung des Sachverhalts tauglich erscheinen. Die urteilende Behörde kann ohne Verletzung des verfassungsrechtlichen Anspruchs auf rechtliches Gehör (Art. 29 Abs. 2 BV; Art. 29 VwVG) von einem beantragten Beweismittel dann absehen, wenn der Sachverhalt, den eine Partei beweisen will, nicht rechtserheblich ist, wenn bereits Feststehendes bewiesen werden soll, wenn zum Voraus gewiss ist, dass der angebotene Beweis keine wesentlichen Erkenntnisse zu vermitteln vermag, oder wenn die verfügende Behörde den Sachverhalt auf Grund eigener Sachkunde ausreichend würdigen kann (sog. antizipierte Beweiswürdigung; vgl. BGE 131 I 153 E. 3, 122 V 157 E. 1d; Urteil des BVGer A-47/2020 vom 12. März 2021 E. 1.5; Alfred Kölz/Isabelle Häner/Martin Bertschi, *Verwaltungsverfahren und Verwaltungsrechtspflege des Bundes*, 3. Aufl., 2013, Rz. 537).

### **E. 1.5**

Der Anspruch auf rechtliches Gehör (Art. 29 Abs. 2 BV) verpflichtet die Behörde, die Vorbringen der betroffenen Person tatsächlich zu hören, zu prüfen und in der Entscheidfindung zu berücksichtigen, weshalb sie ihren Entscheid zu begründen hat (BGE 134 I 83 E. 4.1; vgl. auch Art. 35 Abs. 1 VwVG). Um dieser Begründungspflicht zu entsprechen, müssen wenigstens kurz die Überlegungen genannt werden, von denen sich die Behörde hat leiten lassen und auf welche sich ihre Verfügung stützt. Dies heisst nicht, dass sich die Behörde ausdrücklich mit jeder tatbestandlichen Behauptung und jedem rechtlichen Einwand auseinandersetzen muss. Vielmehr kann sie sich auf die für den Entscheid wesentlichen Gesichtspunkte bzw. auf jene Aspekte beschränken, welche sie ohne Willkür als wesentlich betrachtet (vgl. BGE 136 I 184 E. 2.2.1, 124 V 180 E. 1a, 118 V 56 E. 5b; Urteil des BVGer A-5186/2019 vom 28. August 2020 E. 1.5).

### **E. 2**

Leistungen des Arbeitgebers an das Personal, die im Lohnausweis zu deklarieren sind, gelten als entgeltlich erbracht. Die Steuer ist von dem Betrag zu berechnen, der auch für die direkten Steuern massgebend ist.

#### **E. 2.1**

Der Bund erhebt eine allgemeine Verbrauchssteuer nach dem System der Nettoallphasensteuer (auch als Allphasensteuer mit Vorsteuerabzug bzw. Mehrwertsteuer bezeichnet [vgl. Art. 130 BV und Art. 1 Abs. 1 MWSTG]). Der Mehrwertsteuer im Inland unterliegen die im Inland durch steuerpflichtige Personen gegen Entgelt erbrachten Leistungen; sie sind steuerbar, soweit das MWSTG keine Ausnahme vorsieht (Steuerobjekt; Art. 18 Abs. 1 MWSTG).

#### **E. 2.2**

Damit überhaupt eine steuerbare Leistung vorliegt, muss sie im Austausch mit einem Entgelt erfolgen (sog. «Leistungsverhältnis» oder «Leistungsaustauschverhältnis»; vgl. hierzu Urteil des BVGer A-6831/2013 vom 8. Juli 2015 E. 3.1.5 mit Hinweisen). Kein Leistungsverhältnis liegt vor, wenn es sich bei der fraglichen Leistung nur um eine Innenleistung zur betrieblichen oder unternehmerischen Leistungserstellung handelt, die Leistung also nicht bereits das Endprodukt bildet, das den betrieblichen Bereich verlässt (Urteile des BVGer A-4190/2020, A-4195/2020 vom 15. Dezember 2021 E. 2.2 und 2.3.2; A-1715/2014 und A-4218/2014 vom 19. Januar 2015 E. 3.3).

### **E. 2.3**

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 A-4190/2020, A-4195/2020 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 nahe stehende 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 A-4190/2020, A-4195/2020 E. 3.2.3.2).

#### **E. 2.4.1**

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 BVer A-6223/2019 vom 24. Juli 2020 E. 2.4.1). 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 (vgl. Urteile des BVer A-2304/2019 vom 20. April 2020 E. 2.2.4.2 [bestätigt durch Urteil des BGer 2C\_443/2020 vom 8. Oktober 2020], A-3734/2011 vom 9. Januar 2013 E. 2.3.2). Im Weiteren muss es sich beim Empfänger der Leistung um eine eng verbundene Person handeln (Urteil A-4190/2020, A-4195/2020 E. 3.2.3). Rechtsfolge einer Leistung zu einem Vorzugspreis an eine eng verbundene Person im Sinne der vorstehenden Ausführungen 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 A-4190/2020, A-4195/2020 E. 3.2.4). 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 A-6223/2019 E. 2.4.2). Letzteres bedeutet namentlich, dass sich das Bundesverwaltungsgericht bei der Überprüfung der vorinstanzlichen Schätzung des Werts als ausserhalb der Verwaltungsorganisation und Behördenhierarchie stehendes, von der richterlichen Unabhängigkeit bestimmtes Verwaltungsgericht trotz des möglichen Rügegrundes der Unangemessenheit (vgl. Art. 49 Bst. c VwVG) eine gewisse Zurückhaltung auferlegt und dergestalt seine Prüfungsdichte reduziert, und damit grundsätzlich nur dann sein eigenes Ermessen an die Stelle desjenigen der Vorinstanz setzt, wenn dieser bei der Schätzung erhebliche Ermessensfehler unterlaufen

sind (vgl. zur Ermessenseinschätzung statt vieler: Urteil des BVGer A-1336/2020 vom 12. Oktober 2021 E. 3.5.5 m.w.H.). Aus den bei der Ermessenseinschätzung geltenden Grundsätzen ist ferner abzuleiten, dass dann, wenn die Voraussetzungen für eine Schätzung des Werts erfüllt sind (erste Stufe) und die vorinstanzliche Schätzung nicht bereits im Rahmen der durch das Bundesverwaltungsgericht mit der gebotenen Zurückhaltung vorzunehmenden Prüfung als pflichtwidrig erscheint (zweite Stufe), es - in Umkehr der allgemeinen Beweislast - dem Steuerpflichtigen obliegt, den Nachweis für die Unrichtigkeit der Schätzung (dritte Stufe) zu erbringen (Urteile A-4190/2020, A-4195/2020 E. 3.2.4, A-5556/2019 vom 28. Mai 2020 E. 2.3.5).

#### **E. 2.4.2**

Bei Tauschverhältnissen gilt nach Art. 24 Abs. 3 MWSTG der Marktwert jeder Leistung als Entgelt für die andere Leistung. Für jede Leistung gilt somit der Wert der erbrachten Leistung oder Dienstleistung als Entgelt. Unter dem Marktwert ist derjenige Preis zu verstehen, der üblicherweise für dieselbe Leistung am Markt auf der gleichen Handelsstufe von einem Abnehmer der gleichen Kategorie zu bezahlen wäre. Der Wert der jeweiligen Leistungen kann sich bei Tauschverhältnissen auch aus dem sog. Austauschwert ergeben, falls die Vertragsparteien in ihrer Tauschvereinbarung einen solchen festgesetzt haben (Urteil des BVGer A-1591/2014 vom 25. November 2014 E. 4.3.2; Alois Camenzind et al., Handbuch zum Mehrwertsteuergesetz [MWSTG], 3. Aufl. 2012, Rz. 1486). Ist die originäre Bewertung der Leistung beim Tausch von Gegenständen oder tauschähnlichen Umsätzen beispielsweise wegen Fehlens näherer Angaben ausgeschlossen, darf der Wert nach der Rechtsprechung des Bundesgerichts in Ableitung von der anderen Leistung, das heisst derivativ, bestimmt werden. Jedem der beiden Leistungserbringer ist die Gegenleistung des anderen in der Regel so viel wert wie die eigene, weshalb sie grundsätzlich je die vollumfängliche Bemessungsgrundlage der Steuer bilden und die Gleichwertigkeit der beiden sich gegenüberstehenden Leistungen zu vermuten ist. Diese Gleichwertigkeitsvermutung ist indessen als gesetzliche (Tatsachen-)Vermutung dem Beweis des Gegenteils zugänglich (Urteil des BGer 2C\_576/2013 vom 20. Dezember 2013 [auszugsweise veröffentlicht in: ASA 83 S. 156 ff.] E. 2.2.5; vgl. zum Ganzen: Urteil des BVGer A-6905/2015 vom 22. Juni 2016 E. 6.3.2).

#### **E. 2.4.3**

Bezüglich Naturalleistungen an das Personal enthält das MWSTG keine ausdrückliche Regelung. Diese findet sich in Art. 47 MWSTV, welcher unter dem Titel «Leistungen an das Personal» Folgendes vorsieht: «1 Bei entgeltlichen Leistungen an das Personal ist die Steuer vom tatsächlich empfangenen Entgelt zu berechnen. Artikel 24 Absätze 2 und 3 MWSTG bleibt vorbehalten.

##### **E. 2.4.3.1**

Als Lohnausweisempfänger bzw. «Personal» im Sinne von Art. 47 MWSTV gelten sämtliche Personen, welche einer unselbstständigen Tätigkeit nachgehen und dafür einen Lohnausweis erhalten; dazu gehören auch Verwaltungs- und Stiftungsräte. Arbeiten eng verbundene Personen im Unternehmen mit, gehören sie zur Personengruppe der Lohnausweisempfänger (vgl. hierzu auch die betreffend Art. 47 Abs. 5 MWSTV per 1. Januar 2018 in Kraft gesetzte Delegationsnorm in Art. 107 Abs. 1 Bst. c MWSTG; Urteil A-6223/2019 E. 2.4.3; MWST-Info 08 «Privatanteile» in der Fassung vom 1. Januar 2018 [fortan: MWST-Info 08], Ziff. 1 Bst. a - c). Nach dieser Verordnungsregelung ist, wenn der

Mitarbeiter eine Leistung vom Arbeitgeber erhält und der Mitarbeiter dafür kein Entgelt in Form eines üblichen Zahlungsmittels entrichtet (also der Tatbestand von Art. 47 Abs. 1 MWSTV nicht greift), massgebend, ob die empfangene Leistung im Lohnausweis zu deklarieren ist oder nicht (vgl. Art. 47 Abs. 2 und 3 MWSTV). Besteht eine entsprechende Deklarationspflicht, wird von einem Leistungsverhältnis ausgegangen und ein Entgelt in Form einer Arbeitsleistung angenommen (Tauschverhältnis; vgl. Art. 47 Abs. 2 MWSTV). Hingegen liegt bei fehlender Deklarationspflicht ein «Geschenk» des Arbeitgebers und damit kein Leistungsverhältnis vor (vgl. Art. 47 Abs. 3 MWSTV). Bei nur teilweiser Zahlung durch ein übliches Zahlungsmittel, etwa durch Barzahlung oder durch einen Lohnabzug, ist gestützt auf Art. 47 Abs. 1 MWSTV ein Leistungsverhältnis gegeben und mindestens das effektiv bezahlte Entgelt zu versteuern, wobei in Bezug auf den nicht abgegoltenen Teil zusätzlich die Anwendbarkeit von Abs. 2 und 3 zu prüfen ist (siehe zum Ganzen: Bossart/Clavadetscher, in: Martin Zweifel et al. [Hrsg.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer, 2015 [nachfolgend: Kommentar MWSTG], Art. 18 N. 125 f.; vgl. ferner Lothar Jansen, Mitarbeitervergütungen und Mehrwertsteuer, in: Steuer Revue [StR] 2014, S. 668 ff., 675 f.). Welche Leistungen des Arbeitgebers im Lohnausweis zu bescheinigen sind, ist - teilweise in Abweichung vom Gesetz - in der Wegleitung der Schweizerischen Steuerkonferenz (SSK) zum Ausfüllen des Lohnausweises bzw. der Rentenbescheinigung festgelegt (nachfolgend: Wegleitung zum Lohnausweis; vgl. zur Massgeblichkeit dieser Wegleitung im Kontext von Art. 47 MWSTV Ziff. 3.3 der MWST-Info 08 sowie Bossart/Clavadetscher, in: Kommentar MWSTG, Art. 18 N. 127). Danach ist unter Vorbehalt bestimmter, in N. 72 der Wegleitung aufgezählter Naturalleistungen alles im Lohnausweis zu deklarieren, was dem Arbeitnehmer in Naturalien zugewendet wird (vgl. N. 2 der Wegleitung zum Lohnausweis; Bossart/Clavadetscher, in: Kommentar MWSTG, Art. 18 N. 127). Nach dem Gesagten erklären Art. 47 Abs. 2 Satz 1 und Art. 47 Abs. 3 MWSTV im Anwendungsbereich dieser Bestimmungen die Pflicht zur Deklaration im Lohnausweis als massgebend für die Beurteilung, ob ein mehrwertsteuerliches Leistungsaustauschverhältnis gegeben ist. Dies erscheint nur insoweit als gesetzeskonform, als der Nachweis offen stehen muss, dass im Einzelfall aus mehrwertsteuerlicher Sicht eine andere Würdigung (bzw. ein Abweichen vom Kriterium der Pflicht zur Deklaration im Lohnausweis) geboten ist. Dass bei den in N. 72 der Wegleitung zum Lohnausweis genannten Sachverhalten, obwohl teilweise ein Tausch gegen eine Arbeitsleistung (Naturallohn) angenommen werden könnte, eine mehrwertsteuerliche Abrechnung nicht nötig ist, rechtfertigt sich allenfalls aus Praktikabilitätsgründen (vgl. zum Ganzen: Bossart/Clavadetscher, in: Kommentar MWSTG, Art. 18 N. 128; Urteil A-6905/2015 E. 6.4.2; vgl. auch Niklaus Honauer, Damit bei der STAF die MWST nicht vergessen geht, in: Expert Focus [EF] 2019, S. 802).

#### **E. 2.4.3.2**

Was die Mehrwertsteuerbemessungsgrundlage bei im Lohnausweis zu deklarierenden Leistungen des Arbeitgebers an das Personal betrifft, ist nach Art. 47 Abs. 2 Satz 2 MWSTV auf den für die direkten Steuern massgebenden Betrag abzustellen (vgl. E. 2.4.3). Letzterer Betrag entspricht dem auf dem Lohnausweis zu deklarierenden Betrag (Ziff. 3.3 der MWST-Info 08), welcher sich prinzipiell nach dem Marktwert bzw. dem Verkehrswert bemisst (vgl. zu Gehaltsnebenleistungen: Wegleitung zum Lohnausweis, N. 19 und 26). Nach Art. 47 Abs. 4 MWSTV können ferner die direktsteuerlichen Pauschalen für die Ermittlung der Lohnanteile herangezogen werden (vgl. auch Ziff. 3.3 der MWST-Info 08). Letzteres bedeutet, dass nach der Verordnungsregelung namentlich die in der Wegleitung

zum Lohnausweis vorgesehene Pauschale für den privaten Gebrauch eines Fahrzeugs zur Anwendung kommen kann (siehe zum Ganzen: Bossart/Clavadetscher, in: Kommentar MWSTG, Art. 18 N. 129). In der Doktrin ist umstritten, ob Art. 47 Abs. 2 Satz 2 MWSTV bzw. das in letzterer Vorschrift statuierte Abstellen auf den für die direkten Steuern massgebenden, sich nach dem Wert der Leistung des Arbeitgebers richtenden Betrag gesetzeskonform ist (verneinend Gerhard Schafroth, 24 Mängel der neuen Mehrwertsteuer, in: ST 2010, S. 148 ff., 149; bejahend Bossart/Clavadetscher, in: Kommentar MWSTG, Art. 18 N. 129). Die Frage der Gesetzeskonformität dieser Verordnungsregelung stellt sich mit Blick darauf, dass nach der gesetzlichen Regelung des Tausches für die Steuerbemessungsgrundlage bei der vom Arbeitgeber zugunsten des Arbeitnehmers erbrachten Leistung an sich der Drittpreis der vom Arbeitgeber erhaltenen Leistung (i.e. der Drittpreis der Arbeit) massgebend ist und dieser Preis schwierig zu bestimmen ist (vgl. Art. 24 Abs. 3 MWSTG [zu dieser Vorschrift vorn E. 2.4.2.] sowie Bossart/Clavadetscher, in: Kommentar MWSTG, Art. 18 N. 129; vgl. zum Ganzen: Urteil A-6905/2015 E. 6.4.3). Nach Auffassung von Bossart/Clavadetscher gilt für im Betrieb mitarbeitende eng verbundene Personen Art. 47 MWSTV indes nur für Leistungen, die dem Lohnausweispfänger in seiner Funktion als Angestellter oder als Verwaltungsrat zugehen. Andere Leistungen, die auf die massgebliche Beteiligung zurückzuführen sind, bleiben nach den Regeln für eng verbundene Personen zu behandeln (Bossart/Clavadetscher, in: Kommentar MWSTG, Art. 18 N. 120). Diese Ansicht wird auch durch die Wegleitung zum Lohnausweis gestützt, wonach im Lohnausweis sämtliche Leistungen bzw. geldwerten Vorteile zu deklarieren sind, die dem Arbeitnehmer im Zusammenhang mit dem Arbeitsverhältnis zugeflossen sind (Wegleitung zum Lohnausweis N. 2). Geldwerte Vorteile, die dem Arbeitnehmer im Zusammenhang mit einer Kapitalbeteiligung am Arbeitgeber zugeflossen sind (z.B. Naturaldividenden), sind im Lohnausweis demnach nicht zu deklarieren.

### **E. 2.4.3.3**

Für die Zurverfügungstellung von Fahrzeugen an das Personal und an eng verbundene Personen, welche nicht im Betrieb mitarbeiten, gilt nach der Praxis der ESTV Folgendes: Stellt der Arbeitgeber seinem Personal ein Geschäftsfahrzeug zur Verfügung, welches auch für die private Nutzung verwendet werden darf (zusätzlich zur Benützung für den Arbeitsweg; vgl. MWST-Info 08, Ziff. 3.4.1), so stellt dies eine entgeltliche Leistung an den Arbeitnehmer beziehungsweise Mitarbeiter dar. Die Leistung ist zum Normalsatz abzurechnen. I.d.R. wird der entsprechende Wert pauschal ermittelt. Der diesbezügliche Ansatz beträgt pro Monat 0,9 % (bis 31. Dezember 2021: 0,8 %) des Kaufpreises inklusive MWST, mindestens jedoch CHF 150. Der so errechnete Ansatz versteht sich inklusive MWST. Zudem gilt es zu beachten, dass die pauschale Ermittlung der Privatanteile nur dann zulässig ist, sofern die geschäftliche Verwendung des Fahrzeuges überwiegend, d.h. mehr als 50 % ist. Andernfalls muss die Berechnung der privaten Nutzung nach der effektiven Methode erfolgen (vgl. MWST-Info 08, Ziff. 3.4.3.2.1). Die private Nutzung des Geschäftsfahrzeuges kann auch effektiv ermittelt werden. Es empfiehlt sich dafür das Führen eines Bordbuches (Fahrtenkontrolle). Wird von dieser Möglichkeit Gebrauch gemacht und ergibt sich aus dieser Berechnung ein sachgerechtes Resultat, so sind die ermittelten privat gefahrenen Kilometer mit dem momentan aktuellen Referenzansatz von CHF 0.70 pro Kilometer zu multiplizieren (vgl. MWST-Info 08, Ziff. 3.4.3.2.2). 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 Normalsatz abgerechnet 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 (vgl. MWST-Info 08, Ziff. 3.4.3.2.3). Fahrzeuge, welche von den kantonalen Strassenverkehrsämtern als sog. Veteranenfahrzeuge zugelassen werden, dürfen aufgrund der behördlichen Auflagen nur für private Zwecke verwendet werden. Namentlich ausgeschlossen sind Fahrten, mit welchen ein wirtschaftlicher Erfolg erzielt wird. Als Konsequenz daraus ergibt sich, dass solche, in den Geschäftsbüchern erfassten Fahrzeuge, immer als Mietfahrzeuge gelten und ein Leistungsverhältnis zwischen dem Unternehmen und dem Lohnausweisempfänger oder einem anderen Dritten begründen. Der zu errechnende Mietpreis basiert auf einer Vollkostenrechnung (vgl. MWST-Info 08, Ziff. 3.4.3.2.6). Werden Leistungen an eng verbundene Personen erbracht, welche nicht im Betrieb mitarbeiten, ist die Bemessungsgrundlage derjenige Wert, welcher unter unabhängigen Dritten (Drittpreis) vereinbart würde (Art. 24 Abs. 2 MWSTG; vgl. MWST-Info 08, Ziff. 5).

#### **E. 2.4.3.4**

Diese Praxis der ESTV kann wie folgt zusammengefasst werden: Für Angestellte, die ein Geschäftsfahrzeug auch privat verwenden dürfen (zusätzlich zur Benützung für den Arbeitsweg), ist seitens der Steuerpflichtigen ein Privatanteil abzurechnen. Dieser kann bei überwiegender geschäftlicher Verwendung des Fahrzeuges pauschal oder effektiv ermittelt werden. Bei überwiegender privater Verwendung des Fahrzeuges ist der Privatanteil hingegen zwingend effektiv zu ermitteln. Wird einem Angestellten demgegenüber ein Fahrzeug vollumfänglich zur privaten Nutzung zur Verfügung gestellt, so ist dieses seitens der Steuerpflichtigen als Mietobjekt zu behandeln und dementsprechend ein Mietentgelt abzurechnen. Die ESTV führt in der MWST-Info 08 - wie gesehen (E. 2.4.3.3) - zwei Beispiele an, in welchen von einer vollumfänglichen privaten Nutzung der Fahrzeuge bzw. von Mietfahrzeugen auszugehen ist, nämlich ab dem zweiten Fahrzeug pro Angestellten (bei fehlendem Bedarfsnachweis) und bei Veteranenfahrzeugen, die ohnehin nur für private Zwecke verwendet werden dürfen. Wird eng verbundenen Personen, die nicht im Betrieb mitarbeiten, ein Fahrzeug zur Verfügung gestellt, gilt von vorherein, dass dieses - abgesehen von der unternehmerischen Tätigkeit des Vermietens - nicht für die unternehmerische Tätigkeit der Steuerpflichtigen, sondern vom Begünstigten für eigene Zwecke verwendet wird. Diesbezüglich ist von der Steuerpflichtigen ein Drittpreis bzw. ein Mietentgelt abzurechnen (vgl. zum Ganzen: Urteile des BVGer A-5186/2019 vom 28. August 2020 E. 4.2.3 f., A-6223/2019 vom 24. Juli 2020 E. 3.4.3).

#### **E. 2.4.4**

Werden Fahrzeuge nicht auf die Gesellschaft selbst, sondern auf eng verbundene Personen eingelöst bzw. hat sich die Gesellschaft nicht formell als Halterin der Fahrzeuge eintragen lassen, spricht dies für die Annahme, dass diese Fahrzeuge den eng verbundenen Personen zur «privaten» Nutzung zur Verfügung gestellt werden (Urteil A-1715/2014, A-4218/2014 E. 5.4). Für das Vorliegen eines mehrwertsteuerlichen Leistungsverhältnisses ist sodann entscheidend, dass die Fahrzeuge zur Nutzung überlassen werden. Unerheblich ist hingegen, ob der Nutzungsberechtigte die Fahrzeuge auch tatsächlich fährt (Urteil A-1715/2014, A-4218/2014 E. 5.4.3).

## **E. 2.5**

Der bereits für das Warenumsatzsteuerrecht entwickelte Grundsatz der Einheit der Unternehmung gilt nach konstanter Rechtsprechung auch im Mehrwertsteuerrecht. Nach diesem Grundsatz bezieht sich die Steuerpflicht auf sämtliche Umsätze und Betriebszweige des Unternehmens, unabhängig davon, ob die Betriebe eigene Firmennamen tragen, für sich allein Buch führen, einander Rechnung stellen etc. Nach dem Grundsatz der Einheit des Unternehmens sind die Umsätze des gesamten Unternehmens zusammenzurechnen; ausgenommen sind nur diejenigen Tätigkeiten, die der privaten Sphäre des Unternehmers zugehören. Besteht ein Unternehmen aus zwei oder mehreren Einzelbetrieben, sind die Einnahmen (nach Höhe und Zusammensetzung) aus allen diesen Betrieben insgesamt zu berücksichtigen (vgl. zum Ganzen: BGE 142 II 488 E. 3.3.2; Urteile des BGer 2C\_345/2020 vom 14. April 2021 E. 7.1, 2C\_321/2015 vom 22. Dezember 2015 E. 4.3; Urteile des BVGer A-5784/2020 vom 31. Januar 2022 E. 6.2, A-6544/2012 vom 12. September 2013 E. 2.3, je mit weiteren Hinweisen). 3. Bestritten und zu prüfen ist im vorliegenden Fall, ob die Beschwerdeführerin ihre Fahrzeuge dem Geschäftsführer bzw. dessen Vater zur Verfügung stellte. Falls Letzteres bejaht wird, ist weiter bestritten und zu prüfen, ob die ESTV dazu berechtigt und verpflichtet war, das entsprechende Entgelt annäherungsweise zu ermitteln. Sodann ist - falls Letzteres bejaht wird - bestritten und zu prüfen, ob die annäherungsweise Ermittlung des Mietentgelts rechtmässig vorgenommen wurde. Nicht bzw. nicht mehr bestritten und nicht mehr zu prüfen ist hingegen die Frage, ob die Beschwerdeführerin - in Abweichung vom Grundsatz der Einheit des Unternehmens - nebst ihrem unternehmerischen Bereich über einen nicht unternehmerischen Bereich verfügt, welchem die Fahrzeuge zuzuordnen wären. Es ist unbestritten, dass die Beschwerdeführerin nur einen unternehmerischen Bereich hat.

## **E. 3**

Leistungen, die im Lohnausweis nicht zu deklarieren sind, gelten als nicht entgeltlich erbracht und es wird vermutet, dass ein unternehmerischer Grund besteht.

### **E. 3.1**

Vorab ist zu klären, ob die Beschwerdeführerin ihre Fahrzeuge dem Geschäftsführer bzw. dessen Vater zur Verfügung stellt.

### **E. 3.2**

Gemäss den Feststellungen der ESTV - und der diesbezüglichen Berichtigung der Beschwerdeführerin betreffend «Zuweisung der Fahrzeuge zu den Schildern» in Ziffer 111 der Beschwerde - hatte die Beschwerdeführerin per 31. Dezember 2016 die in der nachfolgenden Tabelle aufgeführten Fahrzeuge in ihrem Eigentum (siehe dazu Einspracheentscheide vom 19. Juni 2020 Ziff. 2.1): Fahrzeug (Marke/Typ) Kauf/Einkauf Einstandspreis in CHF (exkl. MWST) Fahrzeugpapiere lautend auf Kontrollschild 1

12.12.2003 72'663.05 Geschäftsführer (fortan auch: GF) Kanton A (...) 2 10.06.2004 64'669.95 Beschwerdeführerin Kanton A (...) 3 08.05.2006 91'900.00 Geschäftsführer Kanton A (...) 4 10.03.2008 45'494.00 Geschäftsführer Kanton A (...)

### **E. 3.3.1**

Nachdem die ESTV die betreffenden Fahrzeuge bzw. den Fahrzeughandel zunächst zu einem nicht-unternehmerischen Bereich der Beschwerdeführerin zugeordnet hatte, wurde der genannte Bereich mit Verfügungen vom 11. Januar 2019 als Teil des unternehmerischen Bereichs der Beschwerdeführerin beurteilt und die zuvor aufgerechneten Vorsteuerabzüge der Beschwerdeführerin wieder gutgeschrieben. Allerdings erachtete die Vorinstanz die in der Tabelle aufgeführten zehn Fahrzeuge (ohne Hilfsfahrzeuge) neu als dem Geschäftsführer (vollumfänglich) zur Verfügung gestellt und rechnete der Beschwerdeführerin hierfür dementsprechend ein Mietentgelt auf (vgl. auch Sachverhalt). Die Vorinstanz begründet dies im Wesentlichen damit, dass die Beschwerdeführerin im zu beurteilenden Zeitraum keinen Fahrzeughandel im Sinne von Art. 10 Abs. 1 MWSTG betrieben habe und die in Rede stehenden Fahrzeuge durch die Beschwerdeführerin ausserdem unbestrittenermassen nicht im Rahmen der Liegenschaftsvermietung/-verwaltung verwendet worden seien. Deshalb sei offensichtlich, dass der unternehmerische Zweck diesbezüglich im (unentgeltlichen) Zurverfügungstellen der besagten Fahrzeuge an den Geschäftsführer für dessen private Nutzung bestehe. Ein anderweitiger Verwendungszweck sei nicht ersichtlich. Hierfür spreche der Umstand, dass die Fahrzeuge grösstenteils privat auf den Geschäftsführer und dessen Vater eingelöst seien.

### **E. 3.3.2**

Die Beschwerdeführerin hält dagegen, ihr unternehmerischer Zweck liege nicht in einer Zurverfügungstellung von Autos an den Geschäftsführer, sondern im langfristigen Verkauf der Fahrzeuge. Sie betreibe einen auf exklusive Raritäten ausgerichteten Fahrzeughandel.

### **E. 3.3.3**

Wie in Erwägung 3 erwähnt, ist an sich nicht mehr umstritten, ob die Beschwerdeführerin nebst ihrem unternehmerischen Bereich über einen nicht unternehmerischen Bereich verfügt. Die Vorinstanz greift dieses Thema jedoch wieder auf, um den folgenden Umkehrschluss zu ziehen: Mangels unternehmerischer Tätigkeit in der Form eines Fahrzeughandels, müsse diese offensichtlich in der Zurverfügungstellung der besagten Fahrzeuge an den Geschäftsführer liegen. Diese Argumentation überzeugt indes nicht. Denn auch wenn erstellt wäre, dass die Beschwerdeführerin keinen Fahrzeughandel betriebe, welcher isoliert betrachtet die Kriterien der unternehmerischen Tätigkeit im Sinne des MWSTG erfüllen würde, wäre es beispielsweise möglich, dass die Beschwerdeführerin die in Frage stehenden Fahrzeugraritäten, die unbestrittenermassen kaum gefahren werden, als reine Wertanlage hält in der Absicht, diese eventuell mal zu verkaufen. Ein nach Ansicht der ESTV fehlender - für sich alleine mehrwertsteuerlich relevanter - Fahrzeughandel beweist in der vorliegenden Situation demnach nicht per se, dass die Fahrzeuge dem Geschäftsführer vollumfänglich zur privaten Nutzung zur Verfügung gestellt wurden. Letzteres muss vielmehr für jedes einzelne Fahrzeug nachgewiesen werden. Hierzu ist zu ergänzen, dass in der Zeit von 2004 bis 2017 gemäss der Liste «Gewinnzahlen der verkauften Fahrzeuge» (vgl. Beilage 41 der Beschwerde) immerhin 14 Fahrzeuge - allesamt mit Gewinn - verkauft wurden. Allerdings kann auch der Beschwerdeführerin nicht beigelegt werden, wenn diese vorbringt, ihr auf exklusive Raritäten ausgerichteter

Autohandel schliesse aufgrund des Wertverzehr eine Zurverfügungstellung der Fahrzeuge an den Geschäftsführer aus. Denn für das Vorliegen einer Gebrauchsüberlassung ist unerheblich, ob der Nutzungsberechtigte die Fahrzeuge auch tatsächlich fährt, i.e. ein Abschreibungsbedarf entsteht (vgl. E. 2.4.4). Mit anderen Worten können die in Frage stehenden Fahrzeuge sowohl gehandelt als auch den Inhabern - während der Haltedauer - zur Verfügung gestellt werden. Ein Entscheid, ob die die Autos betreffende unternehmerische Tätigkeit nun eher in der Zurverfügungstellung der Autos an den Geschäftsführer oder im Handel liegt, erübrigt sich damit. Im Sinne des Grundsatzes der Einheit des Unternehmens sind sämtliche Leistungen, ob nun im Verkauf oder in der Zurverfügungstellung von Fahrzeugen, zu versteuern, wobei die Beweislast für das Vorliegen der genannten Leistungen bei der ESTV liegt (E. 1.4.2).

### **E. 3.4**

Weiter ist (vorfrageweise) zu klären, welche Rechtswirkungen der Haltereintragung im Fahrzeugausweis zukommen.

#### **E. 3.4.1**

Nach konstanter Rechtsprechung gilt als Halter im Sinne des Bundesgesetzes vom 19. Dezember 1958 über den Strassenverkehr (SVG; SR 741.01) nicht der Eigentümer des Fahrzeugs oder wer formell im Fahrzeugausweis eingetragen ist, sondern derjenige, auf dessen eigene Rechnung und Gefahr der Betrieb des Fahrzeugs erfolgt und der zugleich über dieses und allenfalls über die zum Betrieb erforderlichen Personen die tatsächliche, unmittelbare Verfügung besitzt (BGE 129 III 102 E. 2.1, 117 II 609 E. 3b). Dies deckt sich auch mit Art. 78 Abs. 1 der auf dem SVG basierenden Verordnung über die Zulassung von Personen und Fahrzeugen zum Strassenverkehr vom 27. Oktober 1976 (Verkehrszulassungsverordnung, VZV; SR 741.51), wonach sich die Haltereigenschaft nach den tatsächlichen Verhältnissen beurteilt. Als Halter gilt namentlich, wer die tatsächliche und dauernde Verfügungsgewalt über das Fahrzeug besitzt und es in seinem Interesse oder auf seine Kosten gebraucht oder gebrauchen lässt (Art. 78 Abs. 1 VZV). Der Fahrzeugausweis wird dem Halter erteilt (Art. 74 Abs. 1 VZV). Die kantonale Behörde klärt die Haltereigenschaft nur in Zweifelsfällen ab, namentlich wenn der Versicherungsnachweis nicht auf den Bewerber um den Fahrzeugausweis lautet, wenn der Bewerber keinen Führerausweis besitzt oder bei der Erteilung von Wechselschildern und bei Geschäftsfahrzeugen, die einem Arbeitnehmer zur Verfügung stehen (Art. 78 Abs. 2 VZV).

#### **E. 3.4.2**

Eine zentrale Stellung im Prozess um die Halterschaft beansprucht die beweisrechtliche Bedeutung des Eintrags der Halterschaft im Fahrzeugausweis. Giger zufolge erbringen öffentliche Urkunden gemäss Art. 9 Abs. 1 ZGB, worunter etwa auch der Fahrzeugausweis zu verstehen sei, «vollen Beweis» für die bezeugten Tatsachen, solange nicht die Unrichtigkeit ihres Inhaltes nachgewiesen ist. Dieser Nachweis ist an keine besondere Form gebunden (Art. 9 Abs. 2 ZGB). Der Fahrzeugausweis begründe deshalb nicht nur eine natürliche, sondern ebenfalls eine rechtliche Vermutung für die Halterschaft (Hans Giger, SVG Kommentar, Strassenverkehrsgesetz mit weiteren Erlassen, 8. Aufl. 2014, Art. 58 N. 40 ff.). Das Bundesgericht hat zur Bedeutung des Eintrags der Halterschaft im Fahrzeugausweis Folgendes erwogen: «Da insbesondere die formelle Bezeichnung der Y. \_\_\_ AG im Fahrzeugausweis für den Nachweis der materiellen Haltereigenschaft

unerheblich ist (siehe oben E. 2.1), hat die Vorinstanz auch Art. 9 ZGB nicht verkannt, wenn sie die entsprechende öffentliche Urkunde für die hier zu beurteilende Frage unberücksichtigt liess» (Urteil des BGER 4C.321/2001 vom 5. November 2002, in BGE 129 III 102 nicht veröffentlichte E. 3). Diese Erwägung ist missverständlich bzw. wird von Teilen der Literatur als bundesrechtswidrig kritisiert (z.B. Giger, a.a.O., Art. 58 N. 42). Nach Weissenberger ergebe sich aus dem Verweis auf E. 2.1 des Urteils, dass damit nur gemeint sein dürfte, dass der Eintrag im Fahrzeugausweis nur dann den Beweis der materiellen Haltereigenschaft nicht erbringe, wenn im Sinne von Art. 9 Abs. 2 ZGB der Nachweis der Haltereigenschaft einer anderen Person (im entsprechenden Urteil: des Arbeitnehmers) und damit die Unrichtigkeit des Inhalts der öffentlichen Urkunde erbracht werde (vgl. Philippe Weissenberger, Kommentar Strassenverkehrsgesetz und Ordnungsbussengesetz, mit Änderungen nach Via Sicura, 2. Aufl. 2014, Art. 58 N. 7).

### **E. 3.4.3**

Die eben zitierten Lehrmeinungen und die Erwägung 3 des Urteils des Bundesgerichts 4C.321/2001 vom 5. November 2002 (in BGE 129 III 102 nicht veröffentlichte E. 3) stehen indes in Kontrast mit der ständigen bundesgerichtlichen Rechtsprechung hinsichtlich des Halterbegriffs nach SVG (vgl. auch E. 3.4.1). So ist beispielsweise auch im neueren BGE 144 II 281 in E. 4.3.1 (mit Verweis auf BGE 129 III 102 E. 2.1 und 117 II 609 E. 3b) festgehalten, «nach der Rechtsprechung gilt als Halter nicht der Eigentümer des Fahrzeugs oder wer formell im Fahrzeugausweis eingetragen ist, sondern derjenige, auf dessen eigene 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». Von der sich aus Art. 9 ZGB ergebenden gesetzlichen Beweisregel zugunsten des (formellen) Haltereintrags im Fahrzeugausweis, die einer gesetzlichen Vermutung gleichkommt (Lardelli/Vetter, in: Thomas Geiser/Christiana Fountoulakis [Hrsg.], Basler Kommentar, Zivilgesetzbuch I, 6. Aufl. 2018, Art. 9 N. 1 f.), ist dabei keine Rede. Aus dem Urteil des Bundesgerichts 4C.102/2004 vom 1. Juni 2004 bzw. dessen Erwägung 5 kann jedoch immerhin herausgelesen werden, dass die formelle Eintragung als Halter als Indiz für die tatsächliche Haltereigenschaft betrachtet werden kann. Weiter stehen die zitierten Lehrmeinungen und die Erwägung 3 des Urteils des Bundesgerichts 4C.321/2001 vom 5. November 2002 (in BGE 129 III 102 nicht veröffentlichte E. 3) in Kontrast mit der wohl herrschenden Lehre betreffend den Anwendungsbereich von Art. 9 ZGB. Letzterer zufolge erfasst Art. 9 ZGB als bundesprivatrechtliche Norm nur die öffentlichen Register und öffentlichen Urkunden des Bundesprivatrechts, d.h. des Zivilgesetzbuches, des Obligationenrechts und der privatrechtlichen Sondergesetzgebung. Es handelt sich somit bei Art. 9 ZGB nicht um eine gesetzliche Beweisregel, welche vorbehaltlos jede öffentliche Urkunde - und auch nicht jede bundesrechtliche öffentliche Urkunde wie Pass, Dienstbüchlein etc. - erfasst. Inwieweit Art. 9 ZGB auch ausserhalb des Bundeszivilrechts als allgemeiner Rechtsgrundsatz Geltung beanspruchen kann, ist dem die betreffenden Register oder Urkunden beherrschenden Recht zu entnehmen (Stephan Wolf, Berner Kommentar, Einleitung, Art. 1-9 ZGB, 2012, Art. 9 N. 8; Lardelli/Vetter, a.a.O., Art. 9 N. 4 ff.). Der hier in Frage stehende Fahrzeugausweis ist - wenn überhaupt - eine öffentlich-rechtliche Urkunde und somit nach der wohl herrschenden Lehre nicht im Anwendungsbereich von Art. 9 ZGB.

### **E. 3.4.4**

Aus dem Gesagten kann gefolgert werden, dass zumindest fraglich ist, ob Art. 9 ZGB und die sich daraus ergebende gesetzliche Beweisregel zugunsten der Richtigkeit des Inhalts von Urkunden für die sich hier stellende Frage der Halterschaft an den streitgegenständlichen Fahrzeugen Anwendung finden kann. Mit Blick auf die Rechtsprechung des Bundesverwaltungsgerichts - und ansatzweise auch auf jene des BGer (vgl. Urteil 4C.102/2004 E. 5) - kann aber immerhin festgehalten werden, dass der Eintrag im Fahrzeugausweis ein gewichtiges Indiz dafür darstellt, dass die dort eingetragene (formelle) Halterin auch die tatsächliche Halterin des Fahrzeuges ist (Urteil A-1715/2014, A-4218/2014 E. 5.4). Dies muss auch im vorliegenden Fall gelten, in welchem die Beschwerdeführerin die zehn streitgegenständlichen Fahrzeuge jeweils auf sich selbst, den Geschäftsführer, den Vater des Geschäftsführers oder gar nicht einlösen liess. Indem der zuständigen kantonalen Behörde die Halter der jeweiligen Fahrzeuge bekannt gegeben wurden, damit erstere dem jeweiligen deklarierten Halter den Fahrzeugausweis ausstellen würde, gab die Beschwerdeführerin bzw. gaben der Geschäftsführer und dessen Vater der genannten Behörde unmissverständlich zu verstehen, dass die jeweilige, als Halterin deklarierte Person über das jeweilige Fahrzeug tatsächlich und unmittelbar würde verfügen können. Auf diese Erklärung muss sich der oder die Erklärende grundsätzlich behaften lassen, es sei denn, es liegen gewichtigere Indizien für eine anderweitige Halterschaft vor. Denn Ausgangspunkt der Eruierung der Halterschaft ist stets, wer im Fahrzeugausweis (zumindest formell) als Halter eingetragen ist. Ein anderes - vom formellen Eintrag im Fahrzeugausweis vollkommen losgelöstes - Vorgehen zur Eruierung der Halterschaft erscheint realitätsfern. Für den vorliegend zu beurteilenden Fall bedeutet dies, dass aufgrund der Halterschaft gemäss Fahrzeugausweis grundsätzlich - i.e. ohne entgegenstehende stärker zu gewichtende Indizien - darauf geschlossen werden muss, die dort eingetragene Person sei tatsächlich auch Halterin und verfüge in dieser Eigenschaft tatsächlich und unmittelbar über das Fahrzeug.

### **E. 3.5**

Aus der Erwägung 3.4 und der Liste mit den streitgegenständlichen Fahrzeugen der Beschwerdeführerin per 31. Dezember 2016 bzw. den Angaben betreffend Halterschaft gemäss Fahrzeugausweis (vgl. nachfolgende Tabelle) folgt, dass der Geschäftsführer bzw. dessen Vater - ohne gegenteilige stärker zu gewichtende Indizien - tatsächlich und unmittelbar über die sieben Fahrzeuge 1, 3, 4, 6, 7, 8 und 9 verfügen konnten. Demgegenüber ist beim Fahrzeug 2 - ohne gegenteilige stärker zu gewichtende Indizien - davon auszugehen, dass die Beschwerdeführerin über dieses verfügen konnte, während sich bei den Fahrzeugen 5 und 10 mangels Einlösung/Angaben keine auf den Fahrzeugpapieren basierende Annahme hinsichtlich Halterschaft treffen lässt. Auf dieser Basis ist nachfolgend zu prüfen, wer tatsächlich Halter der jeweiligen Fahrzeuge war und damit über diese verfügen konnte. Fahrzeug (Marke/Typ) Kauf/Einkauf Einstandspreis in CHF (exkl. MWST) Fahrzeugpapiere lautend auf Kontrollschild 1 12.12.2003 72'663.05 Geschäftsführer Kanton A (...) 2 10.06.2004 64'669.95 Beschwerdeführerin Kanton A (...) 3 08.05.2006 91'900.00 Geschäftsführer Kanton A (...) 4 10.03.2008 45'494.00 Geschäftsführer Kanton A (...) 5 19.01.2009 105'816.65 nicht eingelöst nicht eingelöst 6 08.08.2010 355'373.04 Geschäftsführer Kanton A (...) 7 10.12.2012 428'572.00 Vater des GF Kanton B (...) 8 04.08.2015 502'741.25 Geschäftsführer Kanton A (...) 9 06.09.2016 993'599.00 Vater des GF Kanton B (...)

#### **E. 3.5.1**

Betreffend die auf den Vater des Geschäftsführers eingelösten Fahrzeuge bringt die Beschwerdeführerin vor, die Zulassung der Concept Cars (Fahrzeug 7) sowie (Fahrzeug 9) sei im Kanton B erfolgt, da in der Entwicklungsphase viele Gespräche über die für die Zulassung notwendigen Materialien mit dem Strassenverkehrsamt des Kantons B geführt worden seien. Bei der Zulassung spielten solche persönlichen Beziehungen eine entscheidende Rolle. Ein intelligenter und ökonomisch orientierter Unternehmer gehe dabei dorthin, wo er im Zulassungsprozedere entsprechend begleitet werde und das entsprechende Know-how vorhanden sei. Die Einlösung auf den im Kanton B wohnhaften Vater des Gesellschafters sei alleine deshalb erfolgt, damit dort keine zusätzliche Betriebsstätte habe begründet werden müssen. Der Vater des Geschäftsführers sei im Übrigen über 95-jährig. Die Fahrzeuge 7 oder 9 zu fahren, sei bereits für einen sehr geübten Autofahrer anspruchsvoll. Für den Vater des Geschäftsführers wäre dies unmöglich. An diesem Sachverhalt zeige sich exemplarisch, dass die entsprechende Zulassung treuhänderisch für die Beschwerdeführerin sei. Letztere sei Eigentümerin, Verfügungsberechtigte sowie Chancen- und Risikoträgerin für diese beiden Fahrzeuge.

### **E. 3.5.2**

Unklar bleibt bei diesen Ausführungen, weshalb sich die Beschwerdeführerin, die über keinen ersichtlichen Bezug zum Kanton B verfügt, sich betreffend Zulassung der genannten Fahrzeuge überhaupt mit den dortigen Behörden in Verbindung setzte, wenn es doch naheliegender wäre, sich mit den Behörden im Kanton der mit dem Fahrzeughandel befassten Zweigniederlassung in Verbindung zu setzen und dort den Zulassungsprozess zu führen. Die Tatsache, dass von Beginn weg das Gespräch mit den Zulassungsbehörden des Kantons B gesucht wurde, könnte ebenso gut darauf hindeuten, dass von Anfang an geplant war, die betreffenden Fahrzeuge dem Vater des Geschäftsführers zur Verfügung zu stellen und diesen konsequenterweise als Halter einzutragen. Auch ist das angebliche Treuhandverhältnis in keiner Weise nachgewiesen. Vor diesem Hintergrund vermögen die Argumente der Beschwerdeführerin keine anderweitige Halterschaft zu begründen. Es ist demnach davon auszugehen, dass die formelle Halterschaft der tatsächlichen entspricht und die Fahrzeuge 7 und 9 dem Vater des Geschäftsführers seitens der Beschwerdeführerin zur Verfügung gestellt wurden. Da aus den seitens der Beschwerdeführerin offerierten Beweisen (Auskünfte des Geschäftsführers und des CFO) keine wesentlichen neuen Erkenntnisse zu erwarten sind, ist darauf in antizipierter Beweiswürdigung zu verzichten (E. 1.4.4).

### **E. 3.5.3**

Betreffend die Vermischung von Fahrzeugpapieren und Fahrzeugschildern zwischen ihr und dem Geschäftsführer führt die Beschwerdeführerin weiter aus, weder sie noch der Geschäftsführer hätten diesem Thema Aufmerksamkeit geschenkt, da es für ihre Tätigkeit irrelevant sei, wer formell als Fahrzeughalter eingetragen sei. Massgebend für die Einlösung eines Fahrzeuges seien ökonomische Überlegungen gewesen. Ein Fahrzeug sei unter dem Nummernschild eingelöst worden, welches von den Kosten her am günstigsten gewesen sei. Zudem könnten auf ein Wechselschild mehr als 2 Veteranenfahrzeuge eingelöst werden, was auch gemacht worden sei. Sie (die Beschwerdeführerin) sei zu jedem Zeitpunkt Eigentümerin, Verfügungsberechtigte sowie Chancen- und Risikoträgerin sämtlicher Fahrzeuge gewesen. Bei dieser Sachlage sei es irrelevant, wer als Fahrzeughalter eingetragen sei.

#### **E. 3.5.4**

Diese Ausführungen bleiben zu vage, damit sie als Indizien gelten könnten, wonach die Beschwerdeführerin die tatsächliche Halterin der auf den Geschäftsführer eingelösten Fahrzeuge wäre. So bleibt unklar, weshalb die Einlösung auf den Geschäftsführer günstiger sein soll als die Einlösung auf die Beschwerdeführerin. Auch hier kann in antizipierter Beweiswürdigung auf die beschwerdeseitig offerierten Beweise (Auskünfte des Geschäftsführers und des CFO) verzichtet werden, zumal nicht ersichtlich ist, welche neuen Erkenntnisse - die nicht bereits Eingang in die Beschwerde hätten finden können - damit generiert werden könnten (E. 1.4.4). Weiter verfängt das Argument, wonach der Geschäftsführer privat sieben Fahrzeuge besitze und somit nicht auf ein Zurverfügungstellen von anderweitigen Fahrzeugen angewiesen sei, nicht, zumal wohl bereits das dritte Fahrzeug nicht mehr «unbedingt nötig» wäre. Vielmehr kann hieraus geschlossen werden, dass Fahrzeuge beim Geschäftsführer einen hohen Stellenwert geniessen bzw. dieser sich aus Leidenschaft mit Fahrzeugen beschäftigt, was wiederum eher zugunsten einer Zurverfügungstellung der fraglichen Fahrzeuge an den Geschäftsführer spricht. Im Ergebnis ist das Gericht davon überzeugt, dass die der Zulassungsbehörde mitgeteilte (formelle) Halterschaft auch der tatsächlichen entspricht und die Fahrzeuge 1, 3, 4, 6 und 8 demzufolge dem Geschäftsführer zur Verfügung gestellt wurden.

#### **E. 3.5.5**

Bei den Fahrzeugen 2, 5 und 10 sind demgegenüber keine Indizien ersichtlich, wonach diese dem Geschäftsführer, dem Vater des Geschäftsführers oder anderweitigen Personen zur Verfügung gestellt worden sein sollen. Da diese steuererhöhende Tatsache unbewiesen bleibt und die Vorinstanz als beweisbelastete Partei die Folgen der Beweislosigkeit zu tragen hat, sind die Beschwerden im Umfang der für diese drei Fahrzeuge aufgerechneten Mehrwertsteuer (CHF 8'326.60) gutzuheissen (E. 1.4.2). 4. Weiter ist zu prüfen, ob die ESTV dazu berechtigt war, das Entgelt für die Zurverfügungstellung der Fahrzeuge annäherungsweise zu ermitteln. Hierzu ist vorab zu klären, ob vorliegend überhaupt ein Leistungsverhältnis gegeben ist, nach welchen Kriterien das entsprechende Entgelt zu bestimmen ist bzw. ob die ESTV an den seitens der Beschwerdeführerin mit der kantonalen Steuerverwaltung einvernehmlich festgelegten Privatanteil gebunden ist.

#### **E. 4**

Soweit bei den direkten Steuern Pauschalen für die Ermittlung von Lohnanteilen zulässig sind, die auch für die Bemessung der Mehrwertsteuer dienlich sind, können diese für die Mehrwertsteuer ebenfalls angewendet werden.

#### **E. 4.1**

Bei der Zurverfügungstellung von Fahrzeugen handelt es sich um eine Leistung im Sinne von Art. 3 Bst. c MWSTG (E. 2.4.4). Da der Geschäftsführer und dessen Vater als mit der Beschwerdeführerin eng verbundene Personen gelten, ist bei Leistungen an diese bezüglich Entgelt grundsätzlich auf den Wert abzustellen, der unter unabhängigen Dritten vereinbart würde (E. 2.4.1). Der Geschäftsführer ist indes zudem Arbeitnehmer der Beschwerdeführerin und damit Lohnausweisempfänger, womit für ihn die Bestimmungen nach Art. 47 Abs. 2 - 4 MWSTV für Leistungen an das Personal einschlägig sind (Art. 47 Abs. 5 MWSTV), soweit der Tatbestand von Art. 47 Abs. 1 MWSTV nicht greift (vgl. E. 2.4.3.1). Da unbestritten ist, dass der Geschäftsführer für die Zurverfügungstellung der

Fahrzeuge kein Entgelt in Form eines üblichen Zahlungsmittels entrichtete und somit Art. 47 Abs. 1 MWSTV nicht greift, kommen vorliegend die besagten Art. 47 Abs. 2 - 4 MWSTV zur Anwendung. Im Anwendungsbereich dieser Bestimmungen beurteilt sich nach Art. 47 Abs. 2 Satz 1 und Art. 47 Abs. 3 MWSTV bzw. der Pflicht zur Deklaration im Lohnausweis, ob die Zurverfügungstellung der Fahrzeuge gegenüber dem Geschäftsführer überhaupt als steuerbares Leistungsverhältnis zu gelten hat. Letzteres ist zu bejahen, zumal die Zurverfügungstellung von Fahrzeugen keine Naturalleistung ist, welche unter N. 72 der Wegleitung zum Lohnausweis fällt (vgl. E. 2.4.3.1). Sie ist dementsprechend im Lohnausweis zu deklarieren. Bei dieser Sachlage gilt nach der MWSTV die Zurverfügungstellung von Fahrzeugen an das Personal als entgeltliche Leistung (Entgelt in Form einer Arbeitsleistung). Mit der Zurverfügungstellung der Fahrzeuge wird somit ein steuerbares Leistungsverhältnis begründet.

#### **E. 4.2**

Zu prüfen ist weiter, wie das Entgelt für die Leistungen an den Geschäftsführer zu bestimmen ist. Hierzu sind die Art. 47 Abs. 2 Satz 2 und Art. 47 Abs. 4 MWSTV massgebend. Demnach ist die Steuer von dem Betrag zu berechnen, der auch für die direkten Steuern massgebend ist (Art. 47 Abs. 2 Satz 2 MWSTV). Allerdings besagt Art. 47 Abs. 4 MWSTV wiederum, dass, soweit bei den direkten Steuern Pauschalen für die Ermittlung von Lohnanteilen zulässig sind, die auch für die Bemessung der Mehrwertsteuer dienlich sind, diese für die Mehrwertsteuer ebenfalls angewendet werden können. Die Kann-Bestimmung in Art. 47 Abs. 4 MWSTV scheint dabei im Widerspruch mit Art. 47 Abs. 2 Satz 2 MWSTV zu stehen, der die Steuerbemessungsgrundlage, die auch für die direkten Steuern massgebend ist (ohne «Kann»), als massgebend erklärt. Die Vorinstanz hat dies in ihrer Praxis so umgesetzt, dass sie grundsätzlich die Beträge, die gemäss Wegleitung zum Lohnausweis im Lohnausweis aufzuführen sind, als Bemessungsgrundlage für die Mehrwertsteuer heranzieht (vgl. MWST-Info 08 Ziff. 3.3), wozu eigentlich auch die in der Wegleitung zum Lohnausweis aufgeführten Pauschalen gehören. Dies entspricht dem in Art. 47 Abs. 2 MWSTV enthaltenen Verweis auf den Lohnausweis und den für die direkten Steuern massgebenden Betrag. Vereinzelt jedoch weicht die Praxis der Vorinstanz - möglicherweise als Ausdruck von Art. 47 Abs. 4 MWSTV - von der Wegleitung zum Lohnausweis ab, indem sie zum Beispiel - im Gegensatz zur Wegleitung zum Lohnausweis (N. 21) - die pauschale Ermittlung der Privatanteile bei Geschäftsfahrzeugen nur dann als zulässig erklärt, sofern die geschäftliche Verwendung des Fahrzeuges überwiegend, d.h. mehr als 50 % ist (vgl. MWST-Info 08, Ziff. 3.4.3.2.1; vgl. dazu auch E. 2.4.3.3 und Honauer, a.a.O., S. 802). In jedem Fall kann es nicht Sinn und Zweck von Art. 47 Abs. 2 Satz 2 MWSTV sein, dass im Lohnausweis ausgewiesene Beträge für Naturalbezüge, die sich nicht auf die Wegleitung zum Lohnausweis stützen - i.e. weder auf Basis einer dort enthaltenen Pauschale ermittelt noch zum Marktwert bemessen wurden (Wegleitung zum Lohnausweis N. 2 und 19; E. 2.4.3.2) - oder ganz allgemein nicht nachvollziehbar sind, für die Mehrwertsteuer massgebend sein sollen. Dies gilt auch dann, wenn diese Beträge direktsteuerlich akzeptiert wurden.

#### **E. 4.3.1**

Wie sich aus dem Sachverhalt ergibt, rechnete die Beschwerdeführerin für eine allfällige private Nutzung der Fahrzeuge jeweils einen Privatanteil von CHF 8'250 pro Jahr ab. Nach Angaben der Beschwerdeführerin sei dieser Privatanteil mit der kantonalen Steuerverwaltung einvernehmlich festgelegt worden. Die bei den direkten Steuern

zugelassene Pauschale über CHF 8'250 müsse - so die Beschwerdeführerin - gemäss Art. 47 Abs. 4 MWSTV auch für die Mehrwertsteuern zur Anwendung kommen. Eine andere Beurteilung sei gesetzlich nicht zugelassen und verletze Bundesrecht.

#### **E. 4.3.2**

Den Akten, insbesondere einer Aktennotiz betreffend ein Telefonat zwischen dem Vertreter der Beschwerdeführerin und der kantonalen Steuerverwaltung, ist zum abgerechneten Privatanteil in Höhe von CHF 8'250 zu entnehmen, dass sich nicht mehr nachvollziehen lasse, wie man auf diesen Betrag gekommen sei. In Zukunft werde der Geschäftsführer kein Fahrzeug mehr haben, das privat genutzt werden könne. Der Privatanteil diene deshalb auch zur Abgeltung der Privatnutzung der Fahrzeuge des Autohandels. Da der Pauschalbetrag von CHF 8'250 demnach nicht nachvollzogen werden kann, i.e. insbesondere auch unklar bleibt, ob und wie dieser sich auf die Wegleitung zum Lohnausweis stützt, kann die Vorinstanz daran nicht im Sinne von Art. 47 Abs. 2 MWSTV gebunden sein, auch wenn dieser Betrag offenbar mit der kantonalen Steuerverwaltung einvernehmlich festgelegt wurde (E. 4.2). Entgegen den Ausführungen der Beschwerdeführerin handelt es sich im Übrigen bei dem mit der kantonalen Steuerverwaltung einvernehmlich festgelegten Pauschalbetrag nicht um eine «Pauschale für die Ermittlung von Lohnanteilen» im Sinne von Art. 47 Abs. 4 MWSTV (z.B. für den Privatanteil Geschäftsfahrzeug: pro Monat 0,8 % des Kaufpreises [bis Ende 2021]), sondern um einen individuell festgelegten Betrag. Art. 47 Abs. 4 MWSTV - der ohnehin als «Kann-Bestimmung» ausgestaltet ist - greift somit hier von vornherein nicht.

#### **E. 4.4**

Zu prüfen ist sodann, ob der abgerechnete Privatanteil von CHF 8'250 in seiner Höhe allenfalls doch den in E. 2.4.1 ff. und E. 4.1 f. dargelegten Vorgaben an die Berechnung des Entgelts bei Leistungen an eng verbundene Personen bzw. an Mitarbeiter entspricht oder ob eine entsprechende annäherungsweise Ermittlung vorzunehmen ist. Hierzu ist vorab zu klären, in welchem Umfang der Geschäftsführer und dessen Vater über die Fahrzeuge verfügen konnten.

##### **E. 4.4.1**

Beim Vater des Geschäftsführers, der nicht im Betrieb mitarbeitet, ist praxisgemäss von einer vollumfänglichen privaten Nutzung der ihm zur Verfügung gestellten zwei Fahrzeuge auszugehen (E. 2.4.3.3 f.). Diese Praxis erscheint auch im vorliegenden Fall als grundsätzlich sachgerecht, wobei zu beachten ist, dass ihm die Fahrzeuge nicht zur Verfügung standen während diese an Messen und ähnlichen Veranstaltungen ausgestellt wurden. Grossmehrheitlich dürften die Fahrzeuge indes in seinem Besitz gestanden haben. Als Angestellter der Beschwerdeführerin ist beim Geschäftsführer eine geschäftliche Nutzung der ihm seitens der Beschwerdeführerin zur Verfügung gestellten fünf Fahrzeuge praxisgemäss zwar grundsätzlich denkbar (E. 2.4.3.3 f.). Allerdings wurden die Fahrzeuge - nach eigenen Angaben der Beschwerdeführerin - mit dem Ziel der Wertsteigerung und dem Ziel des (langfristigen) Verkaufs der Fahrzeuge gekauft. Ein Einsatz im Betrieb - abgesehen von der Zurverfügungstellung an den Geschäftsführer - war nie vorgesehen. Damit ist davon auszugehen, dass die Fahrzeuge bis zu ihrem Verkauf grundsätzlich vollumfänglich dem Geschäftsführer zur Verfügung standen. Ausgenommen davon sind die Tage, an denen die Fahrzeuge zu Präsentations- und Verkaufszwecken an Messen und ähnlichen Veranstaltungen ausgestellt wurden. Aus dem Gesagten folgt demnach, dass die

Beschwerdeführerin dem Geschäftsführer und dessen Vater sieben Fahrzeuge zumindest grossmehrheitlich zu privaten Zwecken zur Verfügung stellte.

#### **E. 4.4.2**

Die sieben in Frage stehenden Fahrzeuge haben einen Einstandswert exkl. MWST von CHF 2'557'644.99. Wenn zur Berechnung des Entgelts für die private Nutzung nur schon die Pauschale von 0,8 % pro Monat (bis 31. Dezember 2021) angewandt würde (vgl. dazu MWST-Info 08, Ziff. 3.4.3.2.1; Wegleitung zum Lohnausweis, Ziff. 2.2), welche für Fälle vorgesehen ist, in welchen Geschäftsfahrzeuge auch privat verwendet werden dürfen, ergäbe sich ein Mietentgelt pro Jahr (inkl. MWST) in Höhe von CHF 245'534. Vor diesem Hintergrund durfte die Vorinstanz ohne Weiteres davon ausgehen, dass der für die private Nutzung der Fahrzeuge versteuerte Betrag von CHF 8'250 nicht ausreicht, um den sieben Fahrzeugen, die dem Geschäftsführer und dessen Vater fast ausschliesslich privat zur Verfügung stehen, gerecht zu werden. Die Vorinstanz war somit zur annäherungsweise Ermittlung des diesbezüglichen Entgelts berechtigt und verpflichtet (E. 2.4.1). 5. Weiter ist zu prüfen, ob die annäherungsweise Ermittlung bzw. Schätzung des entsprechenden Mietentgelts rechtmässig vorgenommen wurde (E. 2.4.1).

#### **E. 5**

19.01.2009 105'816.65 nicht eingelöst nicht eingelöst

#### **E. 5.1**

Die Vorinstanz ermittelte das Mietentgelt für die sieben Fahrzeuge mittels einer Vollkostenrechnung, welche die Betriebskosten (0.1 % des Einstandspreises p.a.), kalkulatorische Abschreibungen (10 % des Einstandspreises p.a.), Versicherungen und Steuern (1 % des Einstandspreises p.a.) sowie einen Gemeinkosten- und Gewinnzuschlag von 10 % auf den errechneten Gesamtkosten beinhaltete. Diese Berechnungsmethode entspricht der publizierten Praxis zur Ermittlung des Entgelts für an Mitarbeiter vermietete Fahrzeuge. Dabei handelt es sich um eine Marktwert- bzw. Drittpreisschätzung. Diese Vorgehensweise, i.e. die Ermittlung des Marktwertes der in Frage stehenden Leistungen, erweist sich auch vorliegend sowohl für die an den Geschäftsführer als auch für die an dessen Vater zur Verfügung gestellten Fahrzeuge als grundsätzlich rechtmässig (E. 2.4.3.3 f.; vgl. auch Urteile A-5186/2019 E. 4.2.4, A-6223/2019 E. 3.4.3). Denn zum einen ist diese Vorgehensweise mit Art. 47 Abs. 2 und Abs. 4 MWSTV konform, zumal die in der Wegleitung zum Lohnausweis vorgesehene Pauschale von 0,8 % des Kaufpreises (bis Ende 2021) die hier zu beurteilende Konstellation einer (beinahe) vollumfänglichen Zurverfügungstellung von Fahrzeugen nicht abdeckt bzw. die ESTV im Sinne von Art. 47 Abs. 4 MWSTV ohnehin befugt ist, diese Pauschale von den direkten Steuern abweichend anzuwenden. Zum anderen kann der Marktwert der zugunsten der Beschwerdeführerin (im Tausch bzw. als Gegenleistung für die Zurverfügungstellung der Fahrzeuge) erbrachten Leistungen seitens des Geschäftsführers nicht ohne Weiteres ermittelt werden, und zwar insbesondere weil es an einem diesbezüglich vereinbarten Austauschwert fehlt, weswegen es sich rechtfertigt, die Höhe des Entgelts für die Zurverfügungstellung der Fahrzeuge nicht originär (Wert der Arbeit des Geschäftsführers), sondern derivativ (Wert der Zurverfügungstellung) zu ermitteln (vgl. E. 2.4.2 und E. 2.4.3.1; vgl. auch Urteil A-6905/2015 E. 6.3 und 11.2.1). Bei diesem Resultat kann auch offenbleiben, ob die Leistungen an den Geschäftsführer auf Arbeit oder auf Beteiligung beruhen, i.e. ob in casu tatsächlich Art. 47 MWSTV zur Anwendung kommt oder Art. 24 Abs. 2 MWSTG (E.

2.4.3.2 letzter Absatz).

## **E. 5.2**

Die Beschwerdeführerin bestreitet, dass die Vorinstanz das entsprechende Entgelt rechtskonform geschätzt hat und bringt hierzu vor, die auf der Liste der ESTV aufgeführten Fahrzeuge seien weder durchgehend eingelöst noch durchgehend fahrtüchtig gewesen. Einige Fahrzeuge hätten sich während längerer Zeit in Reparaturwerkstätten befunden. Zudem wären die Versicherungs-Einlösungen der Fahrzeuge zu beachten gewesen. Während die Berechnung des Privatanteils von einer ganzjährigen Einlösung und Fahrtüchtigkeit ausgehe, zeige bereits die Schildernutzung, dass die Schilder nur wenige Monate pro Jahr eingelöst und somit die Fahrzeuge in der restlichen Zeit gar nicht nutzbar gewesen seien. Eine ganzjährige Berechnung eines Privatanteils sei somit zum Vornherein offensichtlich falsch. Die Fahrzeuge seien zudem in erster Linie nur bei Werkstattbesuchen oder Zulassungen, somit zur Erlangung der Fahrtüchtigkeit, oder zur Verhinderung von Standschäden eingelöst gewesen. In diesen Fällen handle es sich offensichtlich um eine betriebsnotwendige Nutzung, welche eine angebliche, von der ESTV behauptete private Nutzung reduziere. Die Concept Cars, welche an Events vorgestellt worden seien, hätten auch bei der Überführung an die Veranstaltungen eingelöst sein müssen. Weiter bringt die Beschwerdeführerin vor, die Vorinstanz habe zur Berechnung des Mietentgelts das Schema für Veteranenfahrzeuge angewandt. Es handle sich vorliegend indes nicht nur um Veteranenfahrzeuge. Ausserdem entbehre eine Abschreibungskomponente bei einem Fahrzeughandel, welcher die Fahrzeuge im Umlaufvermögen führe und bilanzieren und als Geschäftstätigkeit eine gewinnbringende Veräusserung habe, zum Vornherein jeglicher Logik. Eine private Nutzung widerspreche der gewinnorientierten Unternehmenstätigkeit und dem Geschäftsmodell der Wertsteigerung. Es bestehe vorliegend kein Wertzerfall, welcher mit Abschreibungen berücksichtigt werden müsse, sondern ein Mehrwert (welcher bei späterem Verkauf der Mehrwertsteuer unterliege). Die Geschäftsführung führe - auch als Nachweis für die Revisionsstelle, welche den Wert alljährlich überprüfe - eine Liste über den beobachtbaren Marktwert, welche belege, dass es an einem Wertzerfall fehle (mit Verweis auf Beilage 55 der Beschwerde). Schliesslich bringt die Beschwerdeführerin vor, sie habe eine Übersichtstabelle über die Fahrleistungen der fraglichen Fahrzeuge erstellt. Die Liste enthalte zudem informativ Hinweise, zu welchem Zweck die Fahrleistung durchgeführt worden sei. Aus dieser Übersichtstabelle gehe hervor, dass die einzelnen Fahrzeuge zwischen jährlich durchschnittlich 45 km bis maximal jährlich durchschnittlich 1'621 km bewegt worden seien. Dabei seien (niederpreisigere) Oldtimer wegen einer höheren Anzahl von Servicefahrten mehr auf eigener Achse bewegt worden als (höherpreisige) Concept Cars. Die ESTV habe in ihrer Tabelle weder die Fahrleistung noch den Verwendungszweck berücksichtigt. Rein rechnerisch seien für die Jahre 2012 bis 2015 Privatanteile von durchschnittlich CHF 134'217 pro Jahr aufgerechnet worden, für das Jahr 2016 ein Privatanteil von CHF 233'898. Dies ergäbe gemäss der Fahrleistung von durchschnittlich 5'327 Kilometern auch bei der falschen Annahme einer vollumfänglichen privaten Leistung einen Ansatz von CHF 25.20 bis CHF 43.90 pro Kilometer. Ein Dritter wäre nie bereit, einen solchen Preis zu bezahlen. Zudem weise die Aufstellung der ESTV auch in Bezug auf die theoretische Nutzungsdauer Fehler auf. Für das Fahrzeug 7 sei der Privatanteil ab 1. Januar 2013 berechnet worden, obwohl dieser erst am 27.6.2013 beim Strassenverkehrsamt des Kantons B vorgeführt worden sei. Für das Fahrzeug 8 sei der Privatanteil ab Oktober 2015 berechnet worden, obwohl dieser erst am 10.12.2015 eingelöst worden sei.

### **E. 5.3**

Betreffend mangelnde Fahrtüchtigkeit und Einlösung sowie betreffend die wenigen gefahrenen Kilometer führt die Vorinstanz aus, gemäss der Rechtsprechung des BVGer sei es so, dass in casu selbst bei einer faktischen Nichtbenutzung der zur Verfügung gestellten Fahrzeuge von einem mehrwertsteuerlichen Leistungsaustausch auszugehen sei und es zudem namentlich bei Luxusautos gerechtfertigt sei, den Mietpreis nicht nach der Anzahl gefahrener Kilometer, sondern nach der Mietdauer zu ermitteln (mit Verweis auf das Urteil A-1715/2014, A-4218/2014 E. 5.4.3 [letzter Satz] und 6.1 [zweiter Abschnitt]). Entgegen der von der Beschwerdeführerin vertretenen Auffassung habe die ESTV bei der Ermittlung der Mietentgelte für die beiden Fahrzeuge 7 und 8 (gleich wie für die übrigen Fahrzeuge) gemäss dem hiavor gesagten zu Recht auf das jeweilige Kauf-/Einfuhrdatum - und nicht auf das Datum der Einlösung - abgestellt. Im Übrigen sei der geringen Anzahl Kilometer, welche mit den fraglichen Fahrzeugen zurückgelegt worden sei, bereits angemessen Rechnung getragen worden, indem die ESTV die Betriebskosten (u.a. Benzinkosten) im Rahmen der Ermittlung der Mietentgelte mit lediglich 0.1 % des Einstandspreises der jeweiligen Fahrzeuge geschätzt habe. Weiter führt die ESTV mit Blick auf den von ihr neu ins Feld geführten Drittvergleich - i.e. mit den Preisen die «andere Vermieter» von Oldtimern tage- bzw. wochenweise verlangen - aus, dass diese wesentlich höher seien als die von ihr geschätzten Mietentgelte, womit gleichzeitig auch gesagt sei, dass ihre Schätzung nicht überhöht sei. Vor diesem Hintergrund könne die Beschwerdeführerin auch mit ihrem Einwand, wonach die Berücksichtigung von Abschreibungen im vorliegenden Fall falsch sei, von vornherein nichts zu ihren Gunsten ableiten. Aufgrund der Vergleichszahlen falle eine Herabsetzung der umstrittenen Mietentgelte ausser Betracht, weil ansonsten die Drittpreiskonformität nicht mehr gegeben sei. Im Übrigen sei die vorgenommene Vollkostenrechnung, welche kalkulatorische Abschreibungen von 10 % beinhalte, von der Rechtsprechung mehrfach bestätigt worden.

#### **E. 5.4.1**

Nach der Rechtsprechung des Bundesverwaltungsgerichts ist es für das Vorliegen eines mehrwertsteuerlichen Leistungsverhältnisses nicht entscheidend, ob der Nutzungsberechtigte die ihm zur Verfügung gestellten Fahrzeuge auch tatsächlich fährt (E. 2.4.4). Dies gilt speziell auch für den vorliegenden Fall. Denn zum einen gilt insbesondere beim Geschäftsführer, der nach eigenen Angaben «privat bereits sieben Fahrzeuge» besitze und somit nicht auf ein Zurverfügungstellen von anderweitigen Fahrzeugen angewiesen sei, dass er das einzelne Fahrzeug mit hoher Wahrscheinlichkeit seltener fährt als eine Person, die lediglich über ein Fahrzeug verfügt. Dies ändert indes nichts daran, dass er für sämtliche ihm zur Verfügung gestellten Fahrzeuge nutzungsberechtigt war. Gleiches gilt für den Vater des Geschäftsführers, der - wie aus der Beschwerde hervorgeht - altershalber weniger fährt. Zum anderen ist zu erwähnen, dass der Geschäftsführer und dessen Vater wesentlichen Einfluss darauf hatten, welche Fahrzeuge in welchem Zeitraum eingelöst und fahrtüchtig zu sein hatten und damit letztlich die Entscheidungsmacht darüber hatten, ob und wann die einzelnen Fahrzeuge zur Verfügung zu stehen hatten. Darüber hinaus ist allgemeinnotorisch, dass es bei Fahrzeugen dieser Kategorie - für die Liebhaber, welche sich damit beschäftigen - nie bloss darum geht, diese zu fahren. Vielmehr sind diese Fahrzeuge Gegenstand einer Leidenschaft, welcher gefrönt wird. Der Nutzen dieser Fahrzeuge liegt für den Liebhaber und Sammler demnach nicht bloss darin, dass diese gefahren werden können, sondern der Nutzen solcher Fahrzeuge ist viel breiter zu fassen.

Vergleichbar mit einem Gemälde oder einem anderweitigen Kunstgegenstand und/oder Sammlerstück kann der Nutzen an diesen Fahrzeugen auch nur schon darin liegen, dass man sich an deren Anblick erfreuen kann. Die beschwerdegegenständlichen Fahrzeuge sind dementsprechend auch einer Nutzung zugänglich ohne - mangels Einlösung oder anderweitig - fahrbereit zu sein. Dem Gesagten nach hat die ESTV die Schätzung insofern pflichtgemäss vorgenommen, als sie die Fahrzeuge ab dem jeweiligen Kauf-/Einfuhrdatum - grundsätzlich ohne Unterbrüche - bis zum Ende der kontrollierten Steuerperioden (2016) als dem Geschäftsführer bzw. dessen Vater zur Verfügung gestellt betrachtete. Hieran ändern auch die Werkstattbesuche einzelner Fahrzeuge nichts, zumal diese der Nutzbarkeit der Fahrzeuge seitens der Verfügungsberechtigten dienten und die Fahrzeuge nach den Werkstattbesuchen nicht etwa verkauft wurden. Dasselbe gilt für das Bewegen der Fahrzeuge zur Vermeidung von Standschäden. Allerdings ist die Schätzung insofern nicht pflichtgemäss, als die Fahrzeuge in der Zeit, in welcher sie an Messen und ähnlichen Veranstaltungen ausgestellt wurden, dem Geschäftsführer und dessen Vater nicht zur Verfügung standen und demnach in dieser Zeit kein Mietentgelt anfallen konnte. Die Ausführungen der Beschwerdeführerin, wonach die Teilnahme an einschlägig bekannten Events, Shows, Concours etc. für die entsprechenden Fahrzeuge wertsteigernd wirke, erscheinen glaubhaft. Diese Wertsteigerungen kommen der Beschwerdeführerin in Form eines allfälligen (erhöhten) Verkaufserlöses zugute. In der für Messen und ähnliche Veranstaltungen (Events, Shows, Concours etc.) aufgewendeten Zeit stehen die Fahrzeuge demnach der Beschwerdeführerin zur Verfügung. An dieser Stelle ist anzufügen, dass der Verkauf einzelner Fahrzeuge nicht derart unwahrscheinlich erscheint, wie die Vorinstanz glauben machen will. So wurden gemäss Beilage 40 der Beschwerde von den bis und mit dem Jahr 2016 gekauften 26 Fahrzeugen immerhin deren 15 verkauft. Im Übrigen erscheint die Ermittlung des Mietentgelts seitens der Vorinstanz im Rahmen der durch das Bundesverwaltungsgericht mit der gebotenen Zurückhaltung vorzunehmenden Prüfung als grundsätzlich pflichtgemäss erfolgt, zumal diese Ermittlungsweise ihrer Praxis für vollumfänglich zur privaten Nutzung zur Verfügung gestellte Fahrzeuge entspricht, welche seitens der Rechtsprechung als sachgerecht bestätigt worden ist und auch hier angesichts der geringfügigen nicht-privaten Nutzung zur Anwendung gelangt (E. 2.4.3.3 f. und E. 5.1). An dieser Pflichtgemässheit ändert auch der Verweis der Beschwerdeführerin auf den - ihrer Meinung nach unrealistischen - Durchschnittspreis pro Kilometer nichts, da sich - wie eingangs E. 5.4.1 ausgeführt - die Nutzung der vorliegenden Fahrzeuge nicht an gefahrenen Kilometern misst. Zudem hat die Vorinstanz - wie sie selbst ausführt - der geringen Fahrleistung bereits angemessen Rechnung getragen, indem sie die Betriebskosten mit lediglich 0.1 % des Einstandspreises der jeweiligen Fahrzeuge geschätzt hat. Weiter ist der Einwand der Beschwerdeführerin, die Vorinstanz habe zur Berechnung des Mietentgelts (zu Unrecht) das Schema für Veteranenfahrzeuge angewandt, nicht korrekt (vgl. dazu E. 2.4.3.3 f.).

#### **E. 5.4.2**

Damit ist die Schätzung im Rahmen der durch das Bundesverwaltungsgericht mit der gebotenen Zurückhaltung vorzunehmenden Prüfung grundsätzlich pflichtgemäss erfolgt, mit der Einschränkung, dass für die für Messen und ähnliche Veranstaltungen aufgewendete Zeit kein Mietentgelt anfallen sollte und die Schätzung insofern zu korrigieren ist. Der Beschwerdeführerin gelingt es indessen zu beweisen, dass die Schätzung auch in Bezug auf die Abschreibungskomponente nicht sachgerecht ist. Denn sowohl aus der Liste der beobachtbaren Marktpreise der sich noch im Eigentum der

Beschwerdeführerin befindlichen Fahrzeuge (Beilage 55 der Beschwerde) als auch aus der Liste mit den Gewinnzahlen der verkauften Fahrzeuge (Beilage 41 der Beschwerde), welche 14 verkaufte Fahrzeuge umfasst, ergibt sich, dass die von der Beschwerdeführerin gehandelten bzw. gehaltenen Fahrzeuge in der Tendenz eine Wertsteigerung erfahren. Da kein Grund ersichtlich ist an diesen Werten zu zweifeln, erweist sich die Berücksichtigung von Abschreibungen vorliegend als nicht sachgerecht. Hieran ändern auch die seitens der ESTV im Rahmen der Vernehmlassung angeführten Vergleichspreise nichts. Denn diese haben die tage- oder wochenweise Miete von Oldtimern zum Gegenstand, wobei die im Preis inkludierte Kilometerleistung pro Tag sehr hoch oder gar unbeschränkt ist. Damit entsteht bei den genannten Fahrzeugen konsequenterweise ein hoher Abschreibungs- und Wartungsbedarf, was sich in den Mietpreisen niederschlägt. Die seitens der ESTV angeführten Mietangebote können somit kaum mit dem vorliegend zu beurteilenden Mietverhältnis - i.e. kaum gefahrene Fahrzeuge, die tendenziell eine Wertsteigerung erfahren - verglichen werden, womit ein entsprechender Preisvergleich nicht dazu taugt, die Richtigkeit der zu beurteilenden Schätzung nachzuweisen.

### **E. 5.5**

Zusammenfassend lässt sich sagen, dass die Beschwerdeführerin nachgewiesen hat, dass die übliche Vollkostenrechnung zur Ermittlung des Mietentgelts für Fahrzeuge im vorliegenden Fall nicht zu einem sachgerechten Ergebnis führt, weil der vorliegende Sachverhalt anders gelagert ist als die «üblichen» Fahrzeugvermietungskonstellationen. Die simple Streichung des gewichtigen Postens «Abschreibung» (ca. 90 % der Kosten) unter blosser Beibehaltung der übrigen Schätzungselemente erscheint indes - prima vista - ebenso nicht sachgerecht, weil sie zu einem überaus tiefen Mietentgelt führen würde. Dementsprechend ist die Schätzung - zum Beispiel in Anlehnung an die Leihe von Kunst- und Kulturgütern - neu vorzunehmen. 6. Dem Gesagten nach sind die Beschwerden hinsichtlich der die Fahrzeuge 2, 5 und 10 betreffenden Aufrechnungen von gesamthaft CHF 8'326.60 Mehrwertsteuer gutzuheissen (E. 3.5.5). Weiter sind die Beschwerden insofern gutzuheissen, als die Sache zu weiteren Abklärungen und neuen Entscheiden im Sinne der Erwägungen (vgl. insbesondere E. 5.4.1, 5.4.2, 5.5) an die Vorinstanz zurückzuweisen ist. 7. Abschliessend bleibt über die Verfahrenskosten und eine allfällige Parteientschädigung zu befinden.

### **E. 6**

08.08.2010 355'373.04 Geschäftsführer Kanton A (...)

### **E. 7**

10.12.2012 428'572.00 Vater des GF Kanton B (...)

### **E. 7.1**

Das Bundesverwaltungsgericht auferlegt die Verfahrenskosten in der Regel der unterliegenden Partei (Art. 63 Abs. 1 VwVG). Unterliegt sie nur teilweise, so werden die Verfahrenskosten ermässigt (Art. 63 Abs. 1 VwVG). Obsiegen und Unterliegen im Prozess ist grundsätzlich nach den Rechtsbegehren der Beschwerde führenden Partei, gemessen am Ergebnis der Anfechtung des vorinstanzlichen Entscheids, zu beurteilen (BGE 123 V 156 E. 3c und 123 V 159 E. 4b). In der Verwaltungsrechtspflege des Bundes gilt die Rückweisung der Sache an die Vorinstanz zu weiteren Abklärungen und neuem Entscheid (mit noch offenem Ausgang) praxisgemäss als volles Obsiegen der Beschwerde führenden Partei (BGE 137 V 2010 E. 7.1; Urteil des BVGer A-978/2020 vom 31. März 2020 E. 4.1). Die

Beschwerdeführerin obsiegt mit Bezug auf die Aufrechnung betreffend dreier Fahrzeuge und muss auch im Übrigen als obsiegend gelten, weil der Verfahrensausgang grundsätzlich noch offen ist. Ihr sind daher keine Verfahrenskosten aufzuerlegen. Der geleistete Kostenvorschuss von insgesamt CHF 4'200 ist ihr nach Eintritt der Rechtskraft des vorliegenden Urteils zurückzuerstatten. Der unterliegenden Vorinstanz können als Bundesbehörde keine Verfahrenskosten auferlegt werden (Art. 63 Abs. 2 VwVG).

#### **E. 7.2**

Die Vorinstanz hat der obsiegenden Beschwerdeführerin eine Parteienschädigung auszurichten (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]). Eine Kostennote wurde nicht eingereicht. Die Parteienschädigung wird demnach praxisgemäss auf insgesamt CHF 6'300 festgesetzt.

#### **E. 8**

04.08.2015 502'741.25 Geschäftsführer Kanton A (...)

#### **E. 9**

06.09.2016 993'599.00 Vater des GF Kanton B (...)

#### **E. 10**

15.12.2016 453'932.00 Keine Angaben Keine Angaben

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