

BVGer A-6223/2019 vom 24. Juli 2020

Bundesverwaltungsgericht, 2020-07-24, DE

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bvger_A-6223_2019

FR: TAF A-6223/2019 du 24 juillet 2020

IT: TAF A-6223/2019 del 24 luglio 2020

Regeste

Mehrwertsteuer

Erwägungen

E. 1.1

Gemäss Art. 31 des Verwaltungsgerichtsgesetzes vom 17. Juni 2005 (VGG; SR 173.32) beurteilt das Bundesverwaltungsgericht Beschwerden gegen Verfügungen nach Art. 5 des Bundesgesetzes über das Verwaltungsverfahren vom 20. Dezember 1968 (VwVG; SR 172.021). Eine Ausnahme in sachlicher Hinsicht nach Art. 32 VGG liegt nicht vor und die Vorinstanz ist eine Behörde im Sinn von Art. 33 VGG. Das Verfahren vor dem Bundesverwaltungsgericht richtet sich nach dem VwVG, soweit das VGG nichts anderes bestimmt (Art. 37 VGG). Die Beschwerdeführerin ist zur Erhebung der Beschwerde berechtigt (Art. 48 Abs. 1 VwVG), hat diese rechtzeitig und formgerecht eingereicht (Art. 50 Abs. 1 und Art. 52 Abs. 1 VwVG) sowie den Vorschuss für die Verfahrenskosten fristgerecht bezahlt (Art. 63 Abs. 4 i.V.m. Art. 21 Abs. 3 VwVG). Auf die Beschwerde ist demnach einzutreten.

E. 1.2

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 Unangemessenheit rügen (Art. 49 Bst. a-c VwVG; vgl. statt vieler: Urteil des BVGer A-3050/2015 vom 6. Oktober 2015 E. 2.8.1).

E. 1.3

Im Verwaltungsverfahren und in der Verwaltungsrechtspflege gilt der Untersuchungsgrundsatz, wonach die Behörde den rechtserheblichen Sachverhalt von Amtes wegen festzustellen hat (Art. 12 VwVG). Die Untersuchungsmaxime erfährt allerdings durch die Mitwirkungspflicht der Verfahrensparteien eine Einschränkung (Art. 13 VwVG). Im Mehrwertsteuerverfahren wird die Untersuchungsmaxime insbesondere durch das Selbstveranlagungsprinzip als spezialgesetzlich statuierte Mitwirkungspflicht der steuerpflichtigen Person relativiert (vgl. Urteil des BVGer A-2900/2014 vom 29. Januar 2015 E. 1.3).

E. 1.4

Gemäss der Untersuchungsmaxime trägt die Behörde die Beweisführungslast (sog. subjektive oder formelle Beweislast). Gelangt der Richter aufgrund der freien Beweiswürdigung nicht zur Überzeugung, eine rechtserhebliche Tatsache habe sich verwirklicht, so stellt sich die Frage, ob zum Nachteil der Steuerbehörde oder des

Steuerpflichtigen zu entscheiden ist, mit anderen Worten, wer die Folgen der Beweislosigkeit zu tragen hat (sog. materielle Beweislast; vgl. auch Art. 81 Abs. 3 MWSTG, wonach es unzulässig ist, Nachweise ausschliesslich vom Vorliegen bestimmter Beweismittel abhängig zu machen; Urteil des BVGer A-2900/2014 vom 29. Januar 2015 E. 1.4).

E. 1.5

Die Steuerbehörde trägt die Beweislast für Tatsachen, welche die Steuerpflicht als solche begründen oder die Steuerforderung erhöhen, das heisst für die steuerbegründenden und -mehrenden Tatsachen. Demgegenüber ist die steuerpflichtige Person für die steueraufhebenden und steuermindernden Tatsachen beweisbelastet, das heisst für solche Tatsachen, welche eine Steuerbefreiung oder Steuerbegünstigung bewirken (statt vieler: Urteil des BGer vom 14. Juli 2005, veröffentlicht in: ASA 75 S. 495 ff. E. 5.4; Urteile des BVGer A-184/2014 vom 24. Juli 2014 E. 1.5, A-1373/2006 vom 16. November 2007 E. 2.1). Eine von der steuerpflichtigen Person zu beweisende steuermindernde Tatsache stellt etwa die Erfüllung der Voraussetzungen für das Recht zum Vorsteuerabzug dar (Urteil des BGer 2A.406/2002 vom 31. März 2004 E. 3.4; Urteile des BVGer A-184/2014 vom 24. Juli 2014 E. 1.5, A-3696/2012 vom 14. Juni 2013 E. 1.4, A1648/2006 vom 27. April 2009 E. 2.7).

E. 2

Die vorliegend zu beurteilende Sache betrifft die Steuerperioden 2010 bis 2014. Somit ist in casu das MWSTG (mitsamt der zugehörigen Mehrwert-steuerverordnung vom 27. November 2009 [MWSTV; SR 641.201]) in den in den Jahren 2010 bis 2014 gültigen Fassungen massgebend, worauf nachfolgend - wo nicht anders vermerkt - referenziert wird. Soweit im Folgenden auf die Rechtsprechung zum aMWSTG verwiesen wird, liegt der Grund darin, dass diese im vorliegenden Fall auch für das MWSTG übernommen werden kann.

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 (Urteil des BVGer 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 des BVGer A1715/2014 und A-4218/2014 vom 19. Januar 2015 E. 3.3.2). Als eng verbundene Personen gelten dabei nach Art. 3 Bst. h MWSTG 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 des BVGer A-3292/2015 vom 8. Januar 2016 E. 3.3).

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; Urteile des BVGer A6831/2013 vom 8. Juli 2015 E. 3.2.2.1, A-3734/2011 vom 9. Januar 2013 E. 2.3).

E. 2.4.2

Rechtsfolge einer unentgeltlich oder zu einem Vorzugspreis erbrachten Leistung an eine eng verbundene Person im Sinne von Art. 3 Bst. h MWSTG ist, dass für die Bemessung der Mehrwertsteuer eine besondere (fiktive) Bemessungsgrundlage (Drittpreis) herangezogen wird (vgl. Urteile des BGer 2C_778/2008 vom 8. April 2009 E. 3.1, 2A.11/2007 vom 25. Oktober 2007 E. 2.3.2; Urteile des BVGer A-1715/2014 und A-4218/2014 vom 19. Januar 2015 E. 4.2.4, A3734/2011 vom 9. Januar 2013 E. 2.3.3). 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. Urteile des BVGer A-1715/2014 und A-4218/2014 vom 19. Januar 2015 E. 4.2.4, A-3734/2011 vom 9. Januar 2013 E. 2.3.4, A-5154/2011 vom 24. August 2012 E. 2.3.3, A1425/2006 vom 6. November 2008 E. 3.1). Letzteres bedeutet namentlich, dass sich das Bundesverwaltungsgericht bei der Überprüfung der vorinstanzlichen Schätzung des Werts eine gewisse Zurückhaltung auferlegt 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-665/2013 vom 10. Oktober 2013 E. 2.8.3, mit Hinweisen). 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 (vgl. zur Ermessenseinschätzung statt vieler: Urteil des BGer 2C_970/2012 vom 1. April 2013 E. 4.2; Urteile des BVGer A-665/2013 vom 10.

Oktober 2013 E. 2.8.3, A-6181/2012 vom 3. September 2013 E. 2.11.3, A-5836/2012 vom 19. August 2013 E. 2.8.3, A-6001/2011 vom 21. Mai 2013 E. 2.4.2; s. zum Ganzen auch Urteil des BVGer A-1715/2014 und A-4218/2014 vom 19. Januar 2015 E. 4.2.4).

E. 2.4.3

Bei entgeltlichen Leistungen an das Personal ist die Steuer vom tatsächlich empfangenen Entgelt zu berechnen. Artikel 24 Absätze 2 und 3 MWSTG bleibt vorbehalten (Art. 47 Abs. 1 MWSTV). 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 (Art. 47 Abs. 2 MWSTV). Leistungen, die im Lohnausweis nicht zu deklarieren sind, gelten als nicht entgeltlich erbracht und es wird vermutet, dass ein unternehmerischer Grund besteht (Art. 47 Abs. 3 MWSTV). 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 (Art. 47 Abs. 4 MWSTV). Für die Anwendung der Absätze 2-4 ist nicht erheblich, ob es sich dabei um eng verbundene Personen nach Artikel 3 Buchstabe h MWSTG handelt (Art. 47 Abs. 5 MWSTV). Als Lohnausweispfänger gelten sämtliche Personen, welche einer unselbstständigen Tätigkeit nachgehen und dafür einen Lohnausweis erhalten; dazu gehören - nebst dem Personal - auch Verwaltungs- und Stiftungsräte. Arbeiten eng verbundene Personen im Unternehmen mit, gehören sie zur Personengruppe der Lohnausweispfänger (vgl. MWST Info 08 «Privatanteile», Ziff. 1a und b; Art. 47 Abs. 5 MWSTV). Stellt der Arbeitgeber seinem Personal ein Geschäftsfahrzeug zur Verfügung, welches auch für die private Nutzung verwendet werden darf (zusätzlich zur Benützung für den Arbeitsweg; Ziff. 3.4.1), so stellt dies eine entgeltliche Leistung an den Arbeitnehmer beziehungsweise Mitarbeiter dar. Die Leistung ist zum Normalsatz abzurechnen (vgl. MWST Info 08 «Privatanteile», Ziff. 3.4.3.2.1).

E. 2.5

Gemäss Art. 28 Abs. 1 und 4 MWSTG kann die steuerpflichtige Person unter Vorbehalt von Art. 29 und 33 MWSTG Vorsteuern im Rahmen ihrer unternehmerischen Tätigkeit abziehen, sofern sie nachweist, dass sie die Vorsteuern bezahlt hat.

E. 2.6

Das Recht, eine Steuerforderung festzusetzen, verjährt gemäss Art. 42 Abs. 1 MWSTG fünf Jahre nach Ablauf des Kalenderjahres, in dem sie entstanden ist. Der Lauf der Verjährungsfrist wird durch eine auf Festsetzung oder Korrektur der Steuerforderung gerichtete empfangsbedürftige schriftliche Erklärung, Verfügung, einen Einspracheentscheid oder ein Urteil unterbrochen. Zu einer entsprechenden Unterbrechung der Verjährung führen auch die Ankündigung einer Kontrolle nach Art. 78 Abs. 3 MWSTG oder der Beginn einer unangekündigten Kontrolle (Art. 42 Abs. 2 MWSTG). Wird die Verjährung durch die ESTV oder eine Rechtsmittelinstanz unterbrochen, so beginnt die Verjährung neu zu laufen. Sie beträgt neu zwei Jahre (Art. 42 Abs. 3 MWSTG).

E. 3.1

Im vorliegenden Fall ist unbestritten, dass die Beschwerdeführerin und die B._____ AG (nachfolgend: nahestehende AG) eng verbundene Personen im Sinn von Art. 3 Bst. h MWSTG sind und an der gleichen Adresse ihr Domizil haben. Im Weiteren ist unbestritten, dass die nahestehende AG in den Steuerperioden 2010 bis 2012 weder über eigenes

Anlagevermögen verfügte noch Aufwände für die Benutzung der Räumlichkeiten bzw. EDV verbuchte und ihr von der Beschwerdeführerin für die betreffende Infrastrukturnutzung auch kein Entgelt in Rechnung gestellt wurde. Die nahestehende AG konnte somit die Infrastruktur der Beschwerdeführerin nutzen, ohne ihr dafür ein Entgelt zu bezahlen. Im Streit liegt das von der Vorinstanz der Beschwerdeführerin ermessenweise aufgerechnete steuerbare Entgelt für die Zurverfügungstellung der Infrastruktur an die nahestehende AG. Im Weiteren sind Aufrechnungen der Vorinstanz mit Bezug auf Privatanteile an Fahrzeugen, eine allfällige Veräusserung eines Fahrzeuges durch die Beschwerdeführerin sowie ein von ihr geltend gemachter Vorsteuerabzug strittig.

E. 3.2.1

In formeller Hinsicht rügt die Beschwerdeführerin zunächst eine Verletzung von Art. 78 Abs. 5 MWSTG, weil die ESTV die Kontrolle nicht innerhalb von 360 Tagen mittels EM abgeschlossen habe. In der Folge seien die Steuernachforderungen verjährt.

E. 3.2.2

Gemäss Aktenlage hat die ESTV die Kontrolle am 17. Dezember 2015 angekündigt und in der Folge im März und Oktober 2016 durchgeführt. Am 13. Dezember 2017 erfolgte gemäss dem Begleitschreiben der ESTV eine «Vorab-Zustellung der Einschätzungsmitteilung Nr. 362'687 inkl. Beiblatt». Am 7. Mai 2018 sandte die ESTV die genannte EM der Beschwerdeführerin erneut zu.

E. 3.2.3

Nach Art. 78 Abs. 5 MWSTG ist eine Kontrolle innert 360 Tagen seit Ankündigung mit einer EM abzuschliessen. Die Kontrolle wurde am 17. Dezember 2015 angekündigt und war am 18. Dezember 2016 noch nicht mit einer EM abgeschlossen. Bei der genannten Frist von einem Jahr handelt es sich indessen um eine blosser Ordnungsfrist (vgl. Botschaft zur Vereinfachung der Mehrwertsteuer vom 25. Juni 2008 [BBl 2008 6885 ff., 7003]). Die Beschwerdeführerin kann aus dem Überschreiten der Frist in der vorliegenden Sache nichts zu ihren Gunsten ableiten; jedenfalls kann daraus nicht abgeleitet werden, dass die nachgeforderte Steuer nicht geschuldet wäre (Urteil des BVGer A-5059/2014 vom 26. Februar 2015 E. 5.6).

E. 3.2.4

Mit der Ankündigung der Kontrolle am 17. Dezember 2015 wurde innert der Fünfjahres-Frist die Verjährung für die relevanten Steuerperioden ab 2010 unterbrochen. Zu diesem Zeitpunkt begann die neue Verjährungsfrist von nunmehr zwei Jahren zu laufen, welche am 13. Dezember 2017 mit dem ersten Versand der EM erneut unterbrochen wurde. Bereits diese erste Zustellung der EM erfüllt die Voraussetzungen für eine Verjährungsunterbrechung nach Art. 42 Abs. 2 MWSTG, da sie zweifellos eine auf Korrektur der Steuerforderung gerichtete empfangsbedürftige schriftliche Erklärung ist (vgl. E. 2.6). Der Umstand, dass im Begleitbrief von einer «Vorab-Zustellung» die Rede ist und die inhaltlich gleiche EM später nochmals zugestellt wurde, ändert daran nichts. Unter Berücksichtigung der Datierung des erwähnten Begleitbriefes (13. Dezember 2017) spielt auch keine Rolle, dass die erste EM undatiert war. Aufgrund der weiteren Verjährungsunterbrechungen durch die Verfügung vom 23. Januar 2019 und den Einspracheentscheid vom 25. Oktober 2019 sind die Steuernachforderungen vorliegend nicht verjährt.

E. 3.3.1

Die Vorinstanz schätzte für die Jahre 2010 bis 2012 die von der Beschwerdeführerin an die nahestehende AG erbrachten Infrastrukturleistungen auf Fr. 1'500.- pro Monat. Die Vorinstanz war berechtigt, eine Schätzung vorzunehmen, da die nahestehende AG aufgrund des Fehlens einer minimalen Infrastruktur solche Leistungen bei der Beschwerdeführerin bezogen haben musste, ohne dass Letztere diese üblicherweise entgeltlichen Leistungen verbucht und deklariert hat. In Anwendung von Art. 24 Abs. 2 MWSTG hatte die Vorinstanz den Drittpreis zu schätzen und sich dabei an die im Zusammenhang mit Ermessenseinschätzungen gemäss Art. 79 Abs. 1 MWSTG entwickelten Prinzipien zu halten (vgl. E. 2.4.2). Nachdem - wie ausgeführt - die Voraussetzungen für eine Schätzung erfüllt sind (erste Stufe), ist nachfolgend zu prüfen, ob sich diese nicht bereits im Rahmen der durch das Bundesverwaltungsgericht mit der gebotenen Zurückhaltung vorzunehmenden Prüfung als pflichtwidrig erweist (zweite Stufe: E. 3.3.2) und - falls dies nicht der Fall sein sollte - ob der Beschwerdeführerin der Nachweis für die Unrichtigkeit der Schätzung gelingt (dritte Stufe: E. 3.3.3).

E. 3.3.2

In den Jahren 2013 und 2014 verbuchte die nahestehende AG Leistungen, die sie von der Beschwerdeführerin bezog, als Aufwände. Dies im Gegensatz zu den vorausgegangenen Jahren 2010 bis 2012. Die Vorinstanz nahm deshalb eine Umlage vor, indem sie sich bei ihrer Schätzung der in den Jahren 2010 bis 2012 bezogenen Infrastrukturleistungen auf die Geschäftszahlen der Jahre 2013 und 2014 stützte. Bei ihrer Schätzung stellte die Vorinstanz auf das (durchschnittliche) Verhältnis zwischen den Beratungserträgen der nahestehenden AG (2013: Fr. 122'832.- und 2014: 126'973.-) und den ihr von der Beschwerdeführerin in den Jahren 2013 (Fr. 110'000.-) und 2014 (Fr. 65'000.-) in Rechnung gestellten Aufwendungen zuzüglich der eigenen Lohnaufwendungen (2013: Fr. 36'000.- und 2014: 12'000.-) ab: Ertrag Beratung nahestehende AG Aufwand der nahestehenden AG für Leistungen der Beschwerdeführerin Löhne bei der nahestehenden AG 2014 Fr. 126'973.- Fr. 110'000.- Fr. 12'000.- 100% 96.08% 2013 Fr. 122'832.- Fr. 65'000.- Fr. 36'000.- 100% 82.23% Verhältnis im Durchschnitt 89.155% Die sich hieraus ergebende Verhältniszahl (89.155%) legte sie sodann auf die Jahre 2010 bis 2012 um. Dabei resultierten für diese drei Jahre Aufwendungen für von der Beschwerdeführerin bezogene Infrastrukturleistungen von insgesamt Fr. 56'515.-. Zugunsten der Beschwerdeführerin reduzierte die Vorinstanz diesen Betrag auf Fr. 54'000.-, d.h. Fr. 1'500.- pro Monat (bzw. Fr. 18'000.- pro Jahr). Die von der Vorinstanz vorgenommene ermessensweise Schätzung des Drittpreises für die Zurverfügungstellung der Infrastruktur hält der mit der gebotenen Zurückhaltung vorgenommenen Prüfung des Bundesverwaltungsgerichts stand. Nach der Rechtsprechung ist es im Rahmen der Ermessenstaxation zulässig, dass die ESTV eine Prüfung der Verhältnisse während eines Teils der Kontrollperiode vornimmt und in der Folge das Ergebnis auf den gesamten kontrollierten Zeitraum umlegt bzw. hochrechnet (sog. Umlageverfahren), vorausgesetzt die massgebenden Verhältnisse im eingehend kontrollierten Zeitabschnitt sind ähnlich wie in der gesamten Kontrollperiode (Urteile des BGer 2C_657/2012 vom 9. Oktober 2012 E. 2.1; 2C_309/2009 und 2C_310/2009 vom 1. Februar 2010 E. 2.2). Vorliegend gibt es keine stichhaltigen Hinweise, dass sich die relevanten Verhältnisse in den Jahren 2010 bis 2012 massgebend von denjenigen in den Jahren 2013 und 2014 unterschieden hätten.

E. 3.3.3

Die Beschwerdeführerin wendet ein, die Zurverfügungstellung von Mieträumlichkeiten sei für die Mehrwertsteuer nicht relevant. Im Weiteren seien die 2013 von der Beschwerdeführerin an die nahestehende AG in Rechnung gestellten Leistungen in der Höhe von Fr. 110'000.- nicht bloss Infrastrukturleistungen gewesen. Darin seien auch weitere Dienstleistungen enthalten gewesen, welche sie an die nahestehende AG erbracht habe. Solche Dienstleistungen seien in den Jahren 2010 bis 2012 nicht erfolgt. Dies sei unschwer aus den gesunkenen Lohnaufwänden der nahestehenden AG in den Jahren 2013 und 2014 erkennbar. Der erwähnte Betrag von 110'000.- sei im Übrigen grösser als die effektiven Kosten für Miet-, Telefon- und Reinigungsaufwand, welche die Beschwerdeführerin für sich und die nahestehende AG getragen habe.

E. 3.3.3.1

Zunächst ist festzuhalten, dass die Zurverfügungstellung der gesamten Infrastruktur an die nahestehende AG nach der bundesgerichtlichen Rechtsprechung eine Gesamtleistung darstellt (vgl. Urteil des BGer 2A.520/2003 vom 29. Juni 2004 E. 10.3). Diese Gesamtleistung ist steuerbar. Die Steuerausnahme nach Art. 21 Abs. 2 Ziff. 21 MWSTG kommt nicht zur Anwendung. Der Mietaufwand ist deshalb sehr wohl relevant und bei der Berechnung der Infrastrukturkosten zu berücksichtigen.

E. 3.3.3.2

Im Weiteren ist richtig, dass die Lohnaufwände der nahestehenden AG in den Jahren 2011 und 2012 (jeweils 60'000.-) im Vergleich zu den Jahren 2013 (Fr. 36'000.-) und 2014 (Fr. 12'000.-) höher waren. Dies kann sich durchaus damit erklären, dass die Beschwerdeführerin der nahestehenden AG in den Jahren 2013 und 2014 nicht nur eigentliche Infrastrukturleistungen pauschal in Rechnung stellte, sondern darin auch andere Dienstleistungen enthalten waren und Letztere in den vorherigen Jahren nicht erbracht worden waren. Die von der ESTV vorgenommene Umlage berücksichtigt diesen Umstand indessen insofern, als sie nicht bloss die von der Beschwerdeführerin bezogenen Leistungen der Jahre 2013 und 2014 auf die übrigen Jahre (2010 bis 2012) umgelegt hat, sondern das Verhältnis aus dem Beratungsertrag der nahestehenden AG und ihren Aufwendungen einschliesslich Lohnaufwendungen. Diese Verhältniszahl betrug 89,155%. Diese zeigt somit auf, dass für die Erzielung von 100% Beratungsertrag ein Aufwand von 89,155% nötig war, unabhängig davon, ob dieser auf Leistungsbezügen von Seiten der Beschwerdeführerin oder auf eigenen Lohnaufwendungen gründet. Die ESTV folgerte deshalb richtigerweise, dass z.B. im Jahr 2010 bei einem Beratungsertrag von Fr. 92'924.- (100%) und Lohnaufwendungen von Fr. 60'000.- weitere Aufwendungen (d.h. Leistungsbezüge von der Beschwerdeführerin) von Fr. 22'846.- nötig waren (die totalen Aufwendungen im Betrage von Fr. 82'846.- entsprechen somit 89,155% der Beratungserträge von Fr. 92'924.-). Der Einwand der Beschwerdeführerin erscheint demnach nicht stichhaltig. Die von der ESTV durchgeführte ermessensweise Schätzung erweist sich deshalb - auch unter Berücksichtigung der in den Jahren 2013 und 2014 gesunkenen Löhne - als pflichtgemäss erstellt. Die Beschwerdeführerin konnte folglich den Nachweis der Unrichtigkeit der Schätzung nicht erbringen.

E. 3.4.1

Die Vorinstanz nahm eine weitere Nachbelastung vor, weil sie davon ausging, dass die Beschwerdeführerin die private Nutzung der Geschäftsfahrzeuge nicht vollumfänglich versteuert hat. Für die Fahrzeuge der Marken «Maserati» und «Mini Cooper S» bestand ein

Wechselschild. Unbestritten ist, dass das Fahrzeug «Mini Cooper S» nicht nötig war für die Geschäftstätigkeit und vom Verwaltungsratspräsidenten der Beschwerdeführerin gefahren wurde, welcher zudem einer der Hauptaktionäre der Beschwerdeführerin ist. Die Vorinstanz belastete in der Folge für den Zeitraum 2010 bis 9. August 2012 die Mehrwertsteuer auf dem kalkulierten Mietentgelt für die Zurverfügungstellung des erwähnten Fahrzeuges nach.

E. 3.4.2

Die Beschwerdeführerin ist grundsätzlich mit der Nachbelastung betreffend das Fahrzeug «Mini Cooper S» einverstanden, beanstandet jedoch, dass im Rahmen der Berechnung des kalkulatorischen Mietentgelts die Benzinkosten berücksichtigt worden seien. Bei diesen handle es sich um Verbrauchskosten, weshalb sie auch nichts mit einem kalkulatorischen Mietentgelt zu tun hätten. Zudem könnten die Benzinkosten bei zwei Fahrzeugen, die mit einem Wechselschild ausgestattet sind, nie höher als die Kosten für ein Fahrzeug sein, da immer nur ein Fahrzeug gefahren werden könne. Im Weiteren sei es falsch, die Amortisationsdauer auf bloss 10 Jahre festzusetzen, weil sie die Fahrzeuge immer unter dem Aspekt der Langlebigkeit erworben habe.

E. 3.4.3

Weil das Fahrzeug «Mini Cooper S» für die Geschäftstätigkeit nicht notwendig war, ging die Vorinstanz zurecht von einer steuerbaren Vermietung der Beschwerdeführerin an ihren Verwaltungsratspräsidenten aus. Zur Berechnung des Mietpreises nahm die Vorinstanz eine Vollkostenrechnung vor. Daran ist nichts auszusetzen und entspricht ihrer Praxis (vgl. MWST Info 08 «Privatanteile», Ziff. 3.4.3.2.3). Im Rahmen dieser Kalkulation sind die vollständigen Betriebskosten, also auch ein Anteil Benzinkosten zu berücksichtigen, ergibt sich doch aus den Akten nicht, dass der Verwaltungsratspräsident die Benzinkosten selbst getragen hätte. Die anteilmässige Berücksichtigung von Benzinkosten in der Höhe von Fr. 100.- pro Monat erscheint dabei nicht unverhältnismässig hoch. Damit läge es an der Beschwerdeführerin zu belegen, dass das Fahrzeug in geringerem Umfang gefahren wurde und die Benzinkosten entsprechend niedriger waren. Diesen Nachweis erbringt sie jedoch nicht. Im Weiteren ging die ESTV bei der Vollkostenrechnung praxisgemäss von einer Abschreibungsdauer des Fahrzeuges von 10 Jahren aus (vgl. MWST Info 08 «Privatanteile», Ziff. 3.4.3.2.3). Es liegen keine Gründe dafür vor, im vorliegenden Fall von dieser Praxis abzuweichen. Die Beschwerdeführerin vermag nicht nachzuweisen, dass diese Amortisationsdauer vorliegend nicht sachgerecht wäre (vgl. E. 2.4.2).

E. 3.5.1

Die ESTV rechnete weiter Privatanteile eines von der Beschwerdeführerin im Jahr 2012 aktivierten Fahrzeugs der Marke «Land Rover Evoque 2.0» auf. Die Beschwerdeführerin wendet ein, dass dieses Fahrzeug nur geschäftlich genutzt worden und deshalb auch kein Privatanteil geschuldet sei.

E. 3.5.2

Nach der allgemeinen Lebenserfahrung ist grundsätzlich zu vermuten, dass Geschäftsfahrzeuge auch für private Zwecke benutzt werden (vgl. Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-184/2014 vom 24. Juli 2014 E. 4.2.1, A-2081/2007 vom 31. August 2009 E. 4.2). Nach der Rechtsprechung des Bundesgerichts hat ein Mehrwertsteuerpflichtiger, der trotz gegenteiliger Anhaltspunkte darauf besteht, dass ein Geschäftsfahrzeug nicht für unternehmensfremde Zwecke verwendet wird, «diese im

Ergebnis steuermindernde Tatsache - weil die Steuerbehörde anders als etwa die Strafverfolgungsbehörden über keine besonderen Sachverhaltsermittlungsbefugnisse verfügt - nicht nur zu behaupten, sondern auch zu belegen» (Urteil des Bundesgerichts 2A.406/2002 vom 31. März 2003 E. 3.4). Die Frage, ob es sich hierbei wirklich um den Beweis einer steuermindernden Tatsache handelt oder nicht vielmehr um den Gegenbeweis, dass eine steuerbegründende Tatsache nicht vorliegt, kann hier offen bleiben (vgl. Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-184/2014 vom 24. Juli 2014 E. 4.2.1, A-2081/2007 vom 31. August 2009 E. 4.3).

E. 3.5.3

Aufgrund der allgemeinen Lebenserfahrung und der Tatsache, dass im Rahmen der externen Kontrolle keine Aufzeichnungen vorgefunden wurden, die eine ausschliesslich geschäftliche Nutzung des Fahrzeugs belegt hätten, ist davon auszugehen, dass das betreffende Fahrzeug auch zu privaten Zwecken benutzt worden ist. Die Aufrechnung des Privatanteils ist deshalb zu bestätigen.

E. 3.6.1

Die Vorinstanz hat im Weiteren den Verkauf des «Mini Cooper S» im Jahr 2012 nachbelastet mit einem geschätzten Marktwert von Fr. 10'000.- und einer entsprechenden Steuernachforderung von Fr. 800.-. Sie ging von einem nicht deklarierten Verkauf per 9. August 2012 an den Verwaltungsratspräsidenten der Beschwerdeführerin aus. Gemäss Auskunft der Sicherheitsdirektion des Kantons (...), Strassenverkehrsamt, sei das Fahrzeug seit dem 9. August 2012 nicht mehr auf die Beschwerdeführerin, sondern neu auf ihren Verwaltungsratspräsidenten zugelassen.

E. 3.6.2

Die Beschwerdeführerin wendet ein, das Fahrzeug «Mini Cooper S» sei nie verkauft worden und noch immer in ihrem Eigentum. Der Grund für den Halterwechsel sei gewesen, dass auf ein Wechselschild nur zwei Fahrzeuge eingetragen werden könnten und das Einlösen eines weiteren Wechselschildes durch die Beschwerdeführerin mit zusätzlichen Kosten verbunden gewesen wäre.

E. 3.6.3

Als Halter im Sinne des Bundesgesetzes vom 19. Dezember 1958 über den Strassenverkehr (SVG; SR 741.01) gilt 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 117 II 609 E. 3b). Auf die unmittelbare Nutzung und freie Verfügung über das Fahrzeug ist insbesondere abzustellen, wenn der Arbeitgeber dem Arbeitnehmer ein Geschäftsauto überlässt und für dessen Kosten ganz oder überwiegend aufkommt. Steht das Fahrzeug dem Arbeitnehmer in diesem Fall nicht bloss zu geschäftlichen Zwecken zur Verfügung und kann er damit nicht bloss gelegentlich private Fahrten ausüben, sondern im Wesentlichen frei über die Verwendung entscheiden, so wird er gemäss der bundesgerichtlichen Rechtsprechung zum Halter, selbst wenn er das Auto vorwiegend mit Rücksicht auf die geschäftlichen Bedürfnisse seines Arbeitgebers einsetzt (vgl. zum Ganzen: Urteil des Bundesgerichts 4C.321/2001 vom 5. November 2002 E. 2.1 ff.).

E. 3.6.4

Nach der Aktenlage war das Fahrzeug «Mini Cooper S» für die Geschäftstätigkeit der Beschwerdeführerin nicht notwendig und wurde von deren Verwaltungsratspräsidenten gefahren. Die Vorinstanz rechnete deshalb der Beschwerdeführerin bis zum Halterwechsel am 9. August 2012 auch ein Mietentgelt auf (vgl. E. 3.4). Der Verwaltungsratspräsident konnte also bereits vor dem Halterwechsel im Wesentlichen frei über die Verwendung des Fahrzeugs entscheiden und galt nach der bundesgerichtlichen Rechtsprechung materiell als dessen Halter. Der Umstand, dass die Beschwerdeführerin den Verwaltungsratspräsidenten am 9. August 2012 (auch) formell als Halter eintragen liess, ändert somit nichts an der materiellen Rechtslage. Der materielle Halter wurde bloss formell als solcher eingetragen. Es kann damit auch keine Vermutung für eine Eigentumsübertragung vorliegen. Den Überlegungen der Vorinstanz kann insofern nicht gefolgt werden, als sie aufgrund des formellen Halterwechsels auf eine Eigentumsübertragung schliesst. Weil auch sonst keine Beweismittel vorhanden sind, die einen solchen Schluss zulassen, ist nicht von einem Eigentumswechsel bzw. Verkauf auszugehen. Die Aufrechnung eines Verkaufserlöses in der Höhe von Fr. 10'000.-, verbunden mit einer Steuernachforderung von Fr. 800.-, erfolgte demnach zu Unrecht und ist zu berichtigen. Die Beschwerde ist in diesem Punkt gutzuheissen. Die Sache ist indessen mit Bezug auf die Verwendung des «Mini Cooper S» an die Vorinstanz zurückzuweisen. Sie hat abzuklären, ob der Beschwerdeführerin auch nach dem 9. August 2012 ein kalkulatorisches Mietentgelt für die Zurverfügungstellung des Fahrzeuges aufzurechnen ist und hat allenfalls eine neue Berechnung der Steuernachforderung vorzunehmen.

E. 3.7.1

Die Vorinstanz hat schliesslich bei der Beschwerdeführerin einen Vorsteuerabzug im Zusammenhang mit einer Rechnung von der nahestehenden AG in der Höhe von Fr. 97'200.- mit Datum vom 22. November 2013 nicht akzeptiert und den geltend gemachten Vorsteuerabzug von Fr. 7'200.- mit der EM nachbelastet. Die ESTV macht geltend, nach den Feststellungen im Rahmen der externen Kontrolle betreffend die Beschwerdeführerin und die nahestehende AG (gleiches Aktionariat, gleiche Verwaltungsräte, gleiche Angestellte, gleicher Unternehmenssitz, nicht verrechnete Leistungen, Abrechnung mittels Saldosteuersatz durch die fakturierende eng verbundene Unternehmung) sei nicht auszuschliessen, dass Rechnungen auch unabhängig zugrundeliegender Leistungen gestellt worden seien. Die mit der Beschwerdeschrift vor Bundesverwaltungsgericht nun eingereichten, erst nachträglich erstellten Spezifikationen der Rechnung seien aufgrund ihrer eingeschränkten Beweiskraft nicht geeignet, die Rechtmässigkeit des geltend gemachten Vorsteuerabzugs zu belegen.

E. 3.7.2

In der erwähnten Rechnung der nahestehenden AG an die Beschwerdeführerin vom 22. November 2013 wird folgende Leistung ausgewiesen: «Rechnung für unsere Dienstleistungen von 2009 bis 2012, nämlich für unsere Bemühungen und laufende Steuerberatung während der Periode 2009 bis 2012». Mit ihrer Beschwerdeschrift reichte die Beschwerdeführerin (nachträglich erstellte) detaillierte Rechnungsangaben ein. Daraus sind die Beratungsleistungen ersichtlich, welche sie von der nahestehenden AG bezogen haben soll.

E. 3.7.3

Es fällt zunächst auf, dass die Pauschalrechnung vom 22. November 2013 Leistungen über einen langen Zeitraum (2009 bis 2012) belegen soll. Im Weiteren sind die in Rechnung gestellten Leistungen wenig konkret («unsere Bemühungen», «laufende Steuerberatung»). Die Beschwerdeführerin kann damit den Nachweis nicht erbringen, dass sie für die geltend gemachten Vorsteuerabzüge entsprechende steuerbare Leistungen von der nahestehenden AG bezogen hat. Es sind auch keine weiteren Unterlagen vorhanden wie z.B. Verträge, welche die behaupteten Leistungen belegen würden. Die von der Beschwerdeführerin im vorliegenden Beschwerdeverfahren eingereichten Rechnungsangaben sind nachträglich erstellt und weisen deshalb nur eine eingeschränkte Beweiskraft auf. Es besteht demnach betreffend die Frage des tatsächlichen Bezugs der behaupteten Leistungen Beweislosigkeit. Weil es sich beim Vorsteuerabzug um eine steuermindernde Tatsache handelt, trägt die Beschwerdeführerin dafür die Beweislast. Mangels genügendem Nachweis, dass die entsprechenden steuerbaren Leistungen von der nahestehenden AG tatsächlich bezogen worden sind, ist der Vorsteuerabzug zu verweigern und die Aufrechnung zu bestätigen.

E. 3.8

Zusammenfassend ist die Beschwerde mit Bezug auf die Aufrechnung des Verkaufserlöses des «Mini Cooper S» mit einer damit verbundenen Steuernachbelastung in der Höhe von Fr. 800.- gutzuheissen, in den übrigen Punkten aber abzuweisen und zur Prüfung, ob die Beschwerdeführerin auch nach dem 9. August 2012 bis Ende 2014 ein kalkulatorisches Mietentgelt für eine Zurverfügungstellung des Fahrzeuges «Mini Cooper S» aufzurechnen ist und zur Berechnung der allfälligen diesbezüglichen Steuernachforderung an die Vorinstanz zurückzuweisen. Bei der vorliegenden blossen Möglichkeit einer allfälligen Verschlechterung durch die Rückweisung kann im Übrigen noch keine "reformatio in peius" gegeben sein (vgl. Urteil des BGer 9C_990/2009 vom 4. Juni 2010 E. 2; Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-5189/2019 vom 1. April 2020 E. 8.6.3.2; Häberli, Praxiskommentar VwVG, 2. Aufl. 2016, Art. 62 Rz. 21 m.w.H.).

E. 4

Abschliessend bleibt über die Verfahrenskosten und eine allfällige Partei-entschädigung zu befinden.

E. 4.1

Das Bundesverwaltungsgericht auferlegt die Verfahrenskosten in der Regel der unterliegenden Partei (Art. 63 Abs. 1 VwVG), wobei sie bei nur teilweisem Unterliegen zu ermässigen sind. Entsprechend sind einer teil-weise obsiegenden Partei Verfahrenskosten nach Massgabe ihres Unter-liegens aufzuerlegen (statt vieler: Urteil des BVGer A-6253/2018 vom 10. Dezember 2019 E. 7.1).

E. 4.2

Streitig war in der vorliegenden Sache eine Steuernachforderung in Höhe von Fr. 19'284.-. Die Beschwerdeführerin obsiegt im Umfang von CHF 800.-. Die Rückweisung mit offenem Ausgang in minimalem Umfang vermag vorliegend an der Kostenverteilung nichts zu ändern. Bei dieser Sachlage rechtfertigt es sich, die Verfahrenskosten in Höhe von Fr 2'900.- im Umfang von Fr. 2'700.- der Beschwerdeführerin aufzuerlegen. Dieser Betrag ist dem von ihr geleisteten Kostenvorschuss von Fr. 2'900.- zu entnehmen. Der Überschuss von Fr. 200.- ist ihr nach Eintritt der Rechtskraft dieses Urteils zurückzuerstatten. Der unterliegenden Vorinstanz sind keine Verfahrenskosten aufzuerlegen (Art. 63 Abs. 2 VwVG).

E. 4.3

Die Vorinstanz und die nicht vertretene Beschwerdeführerin haben 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]).

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