



Abteilung I
A-1151/2024

Urteil vom 17. September 2025

Besetzung

Richter Jürg Steiger (Vorsitz),
Richterin Iris Widmer, Richter Keita Mutombo,
Gerichtsschreiberin Katharina Meienberg.

Parteien

A. _____ AG in Liquidation,
Beschwerdeführerin,

gegen

Eidgenössische Steuerverwaltung ESTV,
Hauptabteilung Mehrwertsteuer,
Vorinstanz.

Gegenstand

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

Sachverhalt:**A.**

A.a Die A. _____ AG in Liquidation mit Sitz im Kanton St. Gallen (nachfolgend: Steuerpflichtige) bezweckte gemäss Handelsregister bis zur Auflösung der Rechtseinheit durch Konkurs gemäss Konkurserkennnis des Konkursrichters des zuständigen Konkursgerichts (...) die Produktion, Montage und den Vertrieb von technischen Produkten und deren Entwicklung und Konstruktion sowie die Vermietung und den Verkauf von Waren aller Art, inklusive der Erbringung sämtlicher Dienstleistungen daraus (vgl. Auszug aus dem Handelsregister des Kantons St. Gallen). Die Gesellschaft war seit dem 1. Mai 2008 mehrwertsteuerpflichtig und rechnete mit der effektiven Abrechnungsmethode und seit dem 1. Januar 2018 nach vereinbarten Entgelten ab.

A.b An diversen Tagen zwischen dem 17. März und 19. Mai 2020 führte die Eidgenössische Steuerverwaltung (nachfolgend: ESTV) bei der Steuerpflichtigen eine Kontrolle nach Art. 78 des Bundesgesetzes vom 12. Juni 2009 über die Mehrwertsteuer (MWSTG, SR 641.20) durch (Akten der ESTV [nachfolgend: act.] 3, 4, 5) und stellte unter anderem fest, dass die Steuerpflichtige private Aufwendungen von eng verbundenen bzw. nahestehenden Personen verbucht hatte. Die ESTV stellte ferner fest, dass die Steuerpflichtige mehrere Fahrzeuge gleichzeitig und ganzjährig bzw. zusätzliche Fahrzeuge teilweise mindestens ein halbes Jahr gehalten hat. Darunter befanden sich in den kontrollierten Steuerperioden mehrere Fahrzeuge mit leistungsstarken Motoren. Lediglich für einige dieser Fahrzeuge deklarierte die Steuerpflichtige einen Privatanteil (pauschal). Die Prüfung der Unterlagen durch die ESTV ergab sodann, dass Auslandsreisen (Flüge, Fahrtraining auf Rennstrecken) und Hotelübernachtungen mit nahestehenden Personen erfolgswirksam verbucht worden seien. Betreffend diese Reise- und Kundenspesen konnte die ESTV vielen Belegen weder den Verwendungszweck entnehmen, noch einen Bezug zur Kundschaft der Steuerpflichtigen herstellen (act. 11 [Einspracheentscheid vom 24. Januar 2024], Tatsachen Bst. B).

A.c Mit Einschätzungsmitteilung Nr. (...) vom 9. Juni 2020 (act. 7) erhob die ESTV eine Steuernachforderung von Fr. 24'671.-. Darin besteuerte sie Leistungen an die Gesellschafter (1), anerkannte für einige der Fahrzeuge eine vollständige geschäftliche Nutzung und besteuerte für die anderen Fahrzeuge das mittels Vollkostenrechnung eruierte Entgelt für die Überlassung der Fahrzeuge an die eng verbundenen Personen (2) und rechnete

die geschätzten privaten Aufwände betreffend die Reise- und Kundenspesen als Leistungen an eng verbundene Personen zum Normalsatz auf (3).

A.d Nachdem die Steuerpflichtige diese Einschätzungsmitteilung am 2. Juli 2020 bestritten hatte, bestätigte die ESTV die festgesetzte Steuernachforderung mit Verfügung vom 19. Mai 2022 (act. 8, 9). Die dagegen erhobene Einsprache vom 14. Juni 2022 (act. 10) wies die ESTV mit Einspracheentscheid vom 24. Januar 2024 ab (act. 11).

B.

B.a Gegen diesen Einspracheentscheid vom 24. Januar 2024 erhebt die Steuerpflichtige (nachfolgend: Beschwerdeführerin) am 20. Februar 2024 Beschwerde beim Bundesverwaltungsgericht und beantragt sinngemäss die Aufhebung des Einspracheentscheides betreffend die Überlassung der Fahrzeuge an eng verbundene Personen und betreffend den Privatanteil an Reise- und Kundenspesen. Gegen die besteuerten Leistungen an Gesellschafter (vgl. oben Bst. A.c. [1]) bringt die Beschwerdeführerin keine Einwände vor.

B.b Mit Beschwerdeergänzung vom 13. März 2024 bringt die Beschwerdeführerin weitere Argumente vor und reicht zusätzliche Aufstellungen und Fotos ein.

B.c Mit Vernehmlassung vom 16. April [recte: Mai] 2024 beantragt die ESTV (nachfolgend: Vorinstanz) die Abweisung der Beschwerde unter Kostenfolge, soweit darauf einzutreten sei.

Auf die Vorbringen der Parteien sowie die Akten wird – sofern und soweit diese für den Entscheid wesentlich sind – in den folgenden Erwägungen näher eingegangen.

Das Bundesverwaltungsgericht zieht in Erwägung:

1.

1.1 Das Bundesverwaltungsgericht beurteilt gemäss Art. 31 des Verwaltungsgerichtsgesetzes vom 17. Juni 2005 (VGG, SR 173.32) Beschwerden gegen Verfügungen nach Art. 5 des Verwaltungsverfahrensgesetzes vom 20. Dezember 1968 (VwVG, SR 172.021), sofern keine Ausnahme nach Art. 32 VGG gegeben ist, eine solche liegt hier nicht vor. Die Vorinstanz ist eine Behörde im Sinne von Art. 33 VGG. Das Bundesverwaltungsgericht

ist demnach für die Beurteilung der vorliegenden Beschwerde sachlich zuständig.

1.2 Das Verfahren vor dem Bundesverwaltungsgericht richtet sich nach dem VwVG, soweit das VGG und MWSTG nichts anderes bestimmen (Art. 37 VGG, Art. 81 Abs. 1 MWSTG).

1.3 Die Beschwerdeführerin ist als Adressatin des angefochtenen Einspracheentscheids von diesem betroffen. Sie ist damit zur Beschwerdeerhebung berechtigt (Art. 48 Abs. 1 VwVG). Auf die im Übrigen frist- und formgerecht (Art. 50 Abs. 1 und Art. 52 Abs. 1 VwVG) eingereichte Beschwerde ist demnach einzutreten.

1.4 Im Rahmen ihrer Einsprache vom 14. Juni 2022 akzeptierte die Beschwerdeführerin die private Verwendung von insgesamt vier Fahrzeugen (Audi RS3, Audi R8 Coupé V10, Ford Focus 2.5 Turbo RS und VW T5 California Comfortline; vgl. act. 10, S. 10). Im Rahmen der Beschwerde äusserte sich die Beschwerdeführerin nicht nochmals zu diesen Fahrzeugen und bestritt die diesbezüglichen Aufrechnungen nicht. Folglich ist die Nachforderung betreffend diese vier Fahrzeuge nicht mehr angefochten und vorliegend nicht Streitgegenstand.

1.5 Das Bundesverwaltungsgericht kann den angefochtenen Einspracheentscheid 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 VwVG).

1.6

1.6.1 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; vgl. MOSER et. al., Prozessieren vor dem Bundesverwaltungsgericht, 3. Aufl. 2022, Rz. 1.49 ff.). 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).

1.6.2 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).

1.6.3 Im Steuerrecht gilt grundsätzlich, dass die Steuerbehörde für die steuerbegründenden und steuererhöhenden Tatsachen beweibelastet ist, während der steuerpflichtigen Person der Nachweis der Tatsachen obliegt, welche die Steuerschuld mindern oder aufheben (BGE 140 II 248 E. 3.5; Urteil des BGer 2C_232/2012 vom 23. Juli 2012 E. 3.5; Urteil des BVGer A-3050/2015 vom 6. Oktober 2015 E. 1.4).

1.7 Gemäss Art. 61 Abs. 1 VwVG entscheidet die Beschwerdeinstanz in der Sache selbst oder weist diese ausnahmsweise mit verbindlichen Weisungen an die Vorinstanz zurück. Ein solcher Rückweisungsentscheid rechtfertigt sich vor allem dann, wenn weitere Tatsachen festgestellt werden müssen und ein umfassendes Beweisverfahren durchzuführen ist (Urteil des BVGer A-2900/2014 vom 29. Januar 2015 E. 1.5; MOSER et. al., a.a.O., Rz. 3.193 ff.). Eine Rückweisung rechtfertigt sich zudem bei Gehörsverletzungen, sofern sie nicht geheilt werden können, etwa bei mangelhafter Begründung durch die Vorinstanz (Urteil des BVGer A-4878/2020 vom 12. April 2022 E. 1.7 und A-5186/2019 vom 28. August 2020 E. 1.6).

1.8 Verwaltungsverordnungen (wie MWST-Infos, MWST-Branchen-Infos, Merkblätter, Richtlinien, Kreisschreiben etc.) sind für die Justizbehörden nicht verbindlich (MOSER et. al., a.a.O., Rz. 2.173). Die Gerichte sollen Verwaltungsverordnungen bei ihrem Entscheid allerdings mitberücksichtigen, sofern diese eine dem Einzelfall angepasste und gerecht werdende Auslegung der anwendbaren gesetzlichen Bestimmungen zulassen (BGE 141 III 401 E. 4.2.2, 123 II 16 E. 7; BVGE 2010/33 E. 3.3.1; zum Ganzen: Urteil des BVGer A-5966/2018 vom 2. Mai 2019 E. 2.5 mit Hinweisen).

1.9 Die vorliegend zu beurteilende Sache betrifft die Steuerperioden 2014 bis 2018. Somit ist das MWSTG (mitsamt der zugehörigen Mehrwertsteuerverordnung vom 27. November 2009 [MWSTV, SR 641.201]) in den in den Jahren 2014 bis 2018 gültigen Fassungen massgebend (AS 2009 5203 mit den jeweiligen Änderungen: AS 2013 3505, 2015 5339, 2016

1357, 2016 2131 und 2017 249), worauf nachfolgend – wo nicht anders vermerkt – referenziert wird.

1.10

1.10.1 Das Recht, eine Steuerforderung festzusetzen, verjährt gemäss Art. 42 Abs. 1 MWSTG fünf Jahre nach Ablauf der Steuerperiode, in der die Steuerforderung entstanden ist («relative Verjährungsfrist»). Wird die Verjährung durch die ESTV oder eine Rechtsmittelinstanz unterbrochen, so beginnt die relative Verjährungsfrist neu zu laufen. Sie beträgt neu zwei Jahre (Art. 42 Abs. 3 MWSTG). Das Recht, die Steuerforderung festzusetzen, verjährt in jedem Fall zehn Jahre nach Ablauf der Steuerperiode, in der die Steuerforderung entstanden ist («absolute Verjährungsfrist»; Art. 42 Abs. 6 MWSTG). Es kann folglich für die Steuerperioden bis und mit 2014 seit dem 1. Januar 2025 keine zusätzliche Mehrwertsteuer mehr erhoben werden (vgl. Urteil des BGer 2C_1021/2020 vom 28. Juli 2021 E. 4.1; statt vieler: Urteil des BVGer A-4281/2022 vom 4. März 2024 E. 2.2 mit Hinweisen).

1.10.2 Aufgrund der zwischenzeitlich eingetretenen absoluten Verjährung des Rechts zur Festsetzung der Steuerforderung in Bezug auf die Steuerperiode 2014 ist die Beschwerde im Umfang der die Steuerperiode 2014 betreffenden Steuernachforderungen von Fr. 2'824.– (vgl. Einspracheentscheid der ESTV vom 24. Januar 2024 E. 5) gutzuheissen.

2.

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

2.2 Damit überhaupt eine steuerbare Leistung vorliegt, muss sie im Austausch mit einem Entgelt erfolgen (sog. «Leistungsverhältnis»; vormals «Leistungsaustauschverhältnis»; vgl. hierzu Urteil des BVGer A-2792/2023 vom 4. März 2025 E. 2.2; A-6831/2013 vom 8. Juli 2015 E. 3.1.5 mit Hinweisen).

2.2.1 Der Inlandsteuer unterliegen die im Inland durch steuerpflichtige Personen gegen Entgelt erbrachten Leistungen; sie sind steuerbar, soweit

dieses Gesetz keine Ausnahme vorsieht (Art. 18 Abs. 1 MWSTG). Hinsichtlich des Orts einer Dienstleistung greift im Regelfall das Empfängerortsprinzip im Sinne von Art. 8 Abs. 1 MWSTG. Danach gilt als Ort einer Dienstleistung der Ort, an dem der Empfänger der Dienstleistung den Sitz seiner wirtschaftlichen Tätigkeit oder eine Betriebsstätte hat, für welche die Dienstleistung erbracht wird, oder in Ermangelung eines solchen Sitzes oder einer solchen Betriebsstätte der Wohnort oder der Ort seines üblichen Aufenthalts. Das Empfängerortsprinzip steht aber unter dem Vorbehalt, dass kein Fall von Art. 8 Abs. 2 MWSTG vorliegt (BGE 142 II 388 E. 9.3; 139 II 346 E. 6.3.1; Urteile des BVGer A-4978/2022 vom 4. Juli 2024 E. 2.4.1 [bestätigt durch das BGer mit Urteil 9C_482/2024 vom 25. Oktober 2024]; A-3144/2021 vom 19. April 2023 E. 2.3.1).

2.2.2 Auch das Erbringen von Leistungen an eng verbundene Personen gilt als Leistungsverhältnis (Art. 26 MWSTV in Verbindung mit Art. 24 Abs. 2 MWSTG), sofern es sich nicht um reine Innenleistungen handelt (Urteil des BGer 2C_403/2022 vom 12. Dezember 2022 E. 5.4.1). Als eng verbundene Personen gelten dabei nach Art. 3 Bst. h MWSTG die Inhaber und Inhaberinnen von massgebenden Beteiligungen an einem Unternehmen oder ihnen nahestehende Personen. Eine massgebende Beteiligung liegt vor, wenn die Schwellenwerte gemäss Art. 69 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die direkte Bundessteuer (DBG, SR 642.11) überschritten werden oder wenn eine entsprechende Beteiligung an einer Personengesellschaft vorliegt (Urteil des BGer 2C_403/2022 vom 12. Dezember 2022 E. 5.4.1; Urteil des BVGer A-4190/2020 und A-4195/2020 vom 15. Dezember 2021 E. 3.2.3.2).

2.2.3 Nicht als Leistungen an eng verbundene Personen, sondern als Eigenverbrauch zu qualifizieren ist die Verwendung von Gegenständen oder Dienstleistungen ausserhalb der unternehmerischen Tätigkeit durch den Unternehmensträger selbst (z.B. Verwendung durch die Aktiengesellschaft für einen eigenen, nicht unternehmerischen Bereich [Art. 31 Abs. 2 Bst. a MWSTG; Urteil des BVGer A-4948/2022 vom 13. September 2023 E. 3.2.2 {bestätigt durch Urteil des BGer 9C_675/2023 vom 6. Dezember 2023} mit Hinweisen]).

2.2.4 Damit es sich nicht um «reine Innenleistungen» handelt, muss die Einräumung einer Leistung an eine Drittperson nach Art. 3 Bst. c MWSTG vorliegen. Damit soll zum Ausdruck kommen, dass der wirtschaftliche Wert vom «Leistungserbringer an den Leistungsempfänger» zugeführt wird. Ein Leistungsgegenstand wird einer Drittperson zugeführt und verlässt die

betriebliche Sphäre. So ist ein Leistungsaustausch zwischen einer juristischen Person und eng verbundenen Personen im Grundsatz nicht anders zu behandeln als ein Leistungsaustausch zwischen einer juristischen Person und einem unabhängigen Dritten (BGE 138 II 239 E. 3.2; Urteil des BGer 2C_403/2022 vom 12. Dezember 2022 E. 5.4.1 mit Hinweisen). Handelt es sich bei der eng verbundenen Person gleichzeitig um eine Lohnausweisempfängerin (z.B. Aktionär und Verwaltungsrat), unterliegen nur jene Leistungen den Bestimmungen für das Personal (vgl. Art. 47 MWSTV), die der eng verbundenen Person in ihrer Funktion als Angestellte zukommen. Für die übrigen Leistungen, die auf die massgebliche Beteiligung zurückzuführen sind, bleiben die Bestimmungen für eng verbundene Personen anwendbar (vgl. Urteil des BVGer A-2792/2023 vom 4. März 2025 E. 2.2.2; siehe auch BOSSART/CLAVADETSCHER, in: Zweifel/Beusch/Glauser/Robinson [Hrsg.], Kommentar zum schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer, Art. 18 N 120).

2.3 Das Entgelt stellt nicht nur Tatbestandselement des Steuerobjekts dar, sondern bildet auch die Bemessungsgrundlage der Mehrwertsteuer (Art. 24 MWSTG; statt vieler: BGE 132 II 353 E. 4.1; BVGE 2011/44 E. 3.1). Art. 24 Abs. 1 MWSTG hält fest, dass die Steuer vom tatsächlich empfangenen Entgelt berechnet wird. Der Grundsatz, demgemäss das tatsächlich empfangene Entgelt massgeblich ist, wird durch Art. 24 Abs. 2 MWSTG eingeschränkt. Danach gilt im Fall einer Lieferung oder Dienstleistung an eine eng verbundene Person im Sinne von Art. 3 Bst. h MWSTG der Wert als Entgelt, der unter unabhängigen Dritten vereinbart würde (Art. 24 Abs. 2 MWSTG). Art. 24 Abs. 2 MWSTG entspricht dem im Steuerrecht bekannten Grundsatz des Drittvergleichs («dealing at arm's length»; Urteil des BVGer A-4948/2022 vom 13. September 2023 E. 3.2.3 [bestätigt durch Urteil des BGer 9C_675/2023 vom 6. Dezember 2023] mit Hinweisen).

2.3.1 Die Anwendbarkeit dieses Drittvergleichs bedingt eine Leistung zu einem Vorzugspreis, also zu einem Entgelt, welches nicht mit dem Preis übereinstimmt, den ein unabhängiger Dritter zu bezahlen hätte (Urteil des BVGer A-2304/2019 vom 20. April 2020 E. 2.2.4.3 [bestätigt durch Urteil des BGer 2C_443/2020 vom 8. Oktober 2020] mit Hinweisen).

2.3.2 Rechtsfolge einer Leistung zu einem Vorzugspreis an eine eng verbundene Person ist, dass für die Bemessung der Mehrwertsteuer eine besondere (fiktive) Bemessungsgrundlage herangezogen wird. Die Leistung wird auf den Wert korrigiert, der unter unabhängigen Dritten vereinbart würde. Massgebend ist der Drittpreis, das heisst der Preis, den ein Dritter

der gleichen Abnehmerkategorie «auf dem Markt» (Marktwert) üblicherweise für dieselbe Leistung zu bezahlen hätte (Urteil des BVerG A-4190/2020 und A-4195/2020 vom 15. Dezember 2021 E. 3.2.4 mit Hinweisen).

2.3.3 Dieser Drittpreis ist in den meisten Fällen kein exakter Wert, sondern kann nur annäherungsweise bestimmt werden.

2.3.4 Die ESTV hat zur Ermittlung des Drittpreises grundsätzlich eine Schätzung des Werts durchzuführen und sich dabei an die im Zusammenhang mit der Ermessenseinschätzung von Art. 79 Abs. 1 MWSTG entwickelten Prinzipien und Kriterien zu halten. Dies gilt insbesondere für die Rechte und Pflichten der ESTV bei einer Veranlagung, für die Möglichkeit der steuerpflichtigen Person, die Veranlagung anzufechten, sowie für die Zurückhaltung, die das Bundesverwaltungsgericht bei der Überprüfung der Richtigkeit der Veranlagung an den Tag legt (Urteil des BVerG A-2490/2020 vom 18. November 2020 E. 2.2.5 [bestätigt durch Urteil des BGer 2C_27/2021 vom 5. Oktober 2021] mit Hinweisen). Letzteres bedeutet namentlich, dass das Bundesverwaltungsgericht grundsätzlich nur dann sein eigenes Ermessen an die Stelle desjenigen der Vorinstanz setzt, wenn dieser bei der Schätzung erhebliche Ermessensfehler unterlaufen sind. Aus den bei der Ermessenseinschätzung geltenden Grundsätzen ist ferner abzuleiten, dass die ESTV für das Vorliegen der Voraussetzungen einer Schätzung des Drittpreises nach der allgemeinen Beweislastregel beweisbelastet ist. Sind die Voraussetzungen für eine Schätzung des Werts erfüllt (erste Stufe), und erscheint die vorinstanzliche Schätzung nicht bereits im Rahmen der durch das Bundesverwaltungsgericht mit der gebotenen Zurückhaltung vorzunehmenden Prüfung als pflichtwidrig (zweite Stufe), obliegt es in Umkehr der allgemeinen Beweislast der Steuerpflichtigen, den Nachweis für die Unrichtigkeit der Schätzung zu erbringen (dritte Stufe; zum Ganzen: Urteile des BVerG A-4347/2022 vom 26. April 2024 E. 2.3.6, A-3493/2023 vom 27. Februar 2024 E. 2.2.5 mit Hinweisen).

2.3.5 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 «Privatanteile», Ziff. 3.4.1; Fassung vom 31. Mai 2016; nachfolgend: MWST-Info 08), so stellt dies eine entgeltliche Leistung an den Arbeitnehmer beziehungsweise Mitarbeiter dar. Die Leistung ist

zum Normalsatz abzurechnen. In der Regel wird der entsprechende Wert pauschal ermittelt. Der diesbezügliche Ansatz beträgt pro Monat 0,8 % des Kaufpreises exklusive MWST, mindestens jedoch Fr. 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 Fr. 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; Urteil des BVGer A-2791/2023 vom 3. März 2025 E. 2.5.2).

3.

Vorliegend ist strittig und zu prüfen, ob die Vorinstanz die

Steuernachforderung für die Überlassung von Fahrzeugen an Mitarbeiter (E. 3.1 nachfolgend) sowie für den Privatanteil an Reise- und Kundenspesen (E. 3.2) korrekt ermittelt und zurecht erhoben hat. Da die Vorinstanz die beiden Anhänger vollständig als geschäftlich genutzt anerkannte und die Beschwerdeführerin diesbezüglich keine Vorbringen äussert, wird auf die Anhänger im Folgenden nicht mehr detailliert eingegangen.

3.1 Fahrzeuge

3.1.1 Die Beschwerdeführerin führt zu diesem Punkt in ihrer Beschwerde aus, mehrere Fahrzeuge seien geschäftlich genutzt worden, indem sie einen wesentlichen Beitrag für die Kundenakquise geleistete hätten. Konkret seien mit den Fahrzeugen auf Rennstrecken «Taxi-Fahrten» angeboten worden, wobei einerseits Kontakt mit potentiellen Kunden hergestellt und andererseits das bestehende Netzwerk weiter gepflegt worden sei. Die Teilnahme an solchen Veranstaltungen habe jeweils primär einen geschäftlichen Zweck gehabt. Die betreffenden Fahrzeuge hätten dann jeweils unter einem Zelt oder neben einem Banner mit dem Firmenlogo gestanden, so dass eine Zuordnung zur Beschwerdeführerin jederzeit ohne Weiteres möglich gewesen sei. Es könnten auch Beispiele gezeigt werden, wonach die Fahrzeuge überdies mit dem Firmenlogo versehen gewesen seien (Foto auf S. 7 der Beschwerdeschrift sowie S. 13, 14 der Beschwerdeergänzung). Bei den Versicherungspolicen sei die Angabe der privaten Nutzung auf Anraten des Versicherungsexperten erfolgt, damit immer voller Versicherungsschutz für alle Fahrzeuge gewährleistet sei. Seit der Steuerprüfung würden nun auch Fahrtenbücher geführt, um die geschäftliche Nutzung nachzuweisen. Solche Fahrtenbücher könnten auch rückwirkend erstellt werden. Anhand der Kilometerstände der Fahrzeuge lasse sich auch beweisen, dass diese kaum, und daher schon gar nicht privat, genutzt worden seien. Dafür spreche auch die Tatsache, dass für viele Fahrzeuge gar keine Winterreifen vorhanden gewesen seien, weshalb sie im Winterhalbjahr nicht hätten bewegt werden können. Die drei Fahrzeuge, die von der Vorinstanz als geschäftlich genutzt anerkannt würden, seien speziell für die Produktionsmitarbeitenden, damit diese die Fahrzeuge nicht mit ihren schmutzigen Hosen verunreinigten. Diese Fahrzeuge seien für die Repräsentation des Unternehmens und für die Kundenwerbung aber nicht geeignet.

In ihrer Einsprache vom 14. Juni 2022 hatte die Beschwerdeführerin sodann geltend gemacht, dass die Fahrzeuge Chevrolet Spark, T5 Kombi und Landrover Defender 110 als Poolfahrzeuge genutzt würden, welche

die Mitarbeitenden benötigten, um bei den Kunden Projekte auszuführen (act. 10, S. 3). Im Weiteren seien diverse Fahrzeuge für den Handel angeschafft worden, wobei insbesondere seltene und gesuchte sowie limitierte Fahrzeuge in Erwartung einer Wertsteigerung erworben worden seien, dies umfasse zum Beispiel einen Landrover Defender und einen T5 California Comfortline (act. 10, S. 3). Die Beschwerdeführerin erstellte auch eine Liste mit 14 Fahrzeugen die zwischen 2013 und 2021 verkauft worden seien, davon entfallen 7 Fahrzeuge auf die vorliegend relevante Periode 2014-2018 (act. 10, S. 2 sowie Beschwerdeschrift S. 4). In der Beilage zur Einsprache vom 14. Juni 2022 markiert sie sodann die von der Vorinstanz zur Berechnung der Mietwerte herangezogenen Fahrzeuge und macht geltend, dass A. _____ und B. _____ jeweils ein Geschäftsfahrzeug gehabt hätten (wobei zwei Fahrzeuge in den Jahren 2014-2016 und zwei andere Fahrzeuge in den Jahren 2016-2018 verwendet worden seien). Es habe sich um die Fahrzeuge Audi RS6 Avant und Land Rover Range Rover Sport für A. _____ und um die Fahrzeuge Audi RS4 Avant und VW Multivan für B. _____ gehandelt. Ein Audi R8 LMX und ein Land Rover Defender seien geschäftlich genutzt worden (act. 10, S. 10).

3.1.2 Die Vorinstanz führt zum Thema Fahrzeuge aus, die Beschwerdeführerin habe nicht für alle Fahrzeuge und nicht für jedes Jahr einen pauschalen Privatanteil berücksichtigt. Praxisgemäss werde vermutet, dass wenn einem Mitarbeiter mehr als ein Fahrzeug zur Verfügung stehe, die zusätzlichen Fahrzeuge durch den Mitarbeiter ausschliesslich für private Zwecke verwendet würden. Die Beschwerdeführerin habe den Nachweis, dass die Fahrzeuge geschäftlich genutzt worden seien, nicht erbracht. Insbesondere auf den von der Beschwerdeführerin eingereichten Fotos fehle jede Angabe zum Aufnahmeort und -datum, sodass diese nicht zugeordnet werden könnten. Es sei daher sachgerecht, auf die Versicherungspolice abzustellen, um Rückschlüsse auf die Nutzung der Fahrzeuge zu ziehen. Auf diesen Policen seien die Nutzungsarten (privat/geschäftlich) sowie die Personen, die das jeweilige Fahrzeug hauptsächlich benutzten, ersichtlich. Vielfach seien die Fahrzeuge mit Wechselnummern eingelöst, sodass die Fahrzeuge, ohne Kennzeichen, in der Zeit, in der sie nicht genutzt würden, nicht den übrigen Mitarbeitenden zur Verfügung gestanden hätten. Nur für drei Personen sei teilweise ein Privatanteil deklariert worden, die übrigen Mitarbeitenden hätten Fahrspesen (Km-Entscheidungen oder ÖV-Abonnemente) erstattet erhalten, weshalb auch daraus hervorgehe, dass nur diese drei eng verbundenen Personen die Fahrzeuge (privat) hätten verwenden dürfen. Dafür spreche, dass die Fahrzeuge teilweise als

«Spezialfahrzeuge» bezeichnet worden und nur einzelnen Lenkern vorbehalten gewesen seien.

3.1.3

3.1.3.1 Den Ausführungen der Vorinstanz zufolge, hatte die Beschwerdeführerin während der relevanten Steuerperioden zeitweise bis zu 17 Mitarbeitende. Sie habe zudem eine schwankende Anzahl Fahrzeuge gehalten, wobei jeweils zwischen vier und neun Fahrzeuge mindestens sechs Monate auf die Beschwerdeführerin eingelöst gewesen seien (Einspracheentscheid, E. 3.1). In den Akten finden sich verschiedene Listen mit den Fahrzeugen der Beschwerdeführerin. Zunächst enthält die Beilage 1 zur Einschätzungsmitteilung Nr. (...) vom 9. Juni 2020 eine Übersicht mit 12 Fahrzeugen, für welche die Vorinstanz die angerechneten Mietentgelte pro Fahrzeug und Dauer berechnete (act. 7, S. 4). Die Beschwerdeführerin erstellte eine Liste mit den Daten zu Fahrzeugan- und -verkäufen, welche im Zeitraum zwischen 2013 und 2021 zusammen 14 Fahrzeuge enthält, wobei 7 Fahrzeuge auf die vorliegend relevante Periode entfallen (Beschwerdeschrift, S. 4). Sodann enthält die Vernehmlassung der Vorinstanz eine Tabelle mit den Fahrzeugen, für welche Versicherungspolicen vorliegen, sie enthält 13 Fahrzeuge und 2 Anhänger (Vernehmlassung, S. 5 ff.). Keine dieser Listen decken sich, bzw. auf jeder Liste sind andere Fahrzeuge aufgeführt, wobei es teilweise Überschneidungen gibt. Hinzukommt, dass die Fahrzeuge teilweise unterschiedlich bezeichnet werden (z.B. Audi RS6 Avant oder Audi RS6 Quattro). Aus einer Zusammenschau aller Angaben ergibt sich, dass folgende Fahrzeuge (ohne Anhänger) zumindest zeitweise im relevanten Zeitraum von der Beschwerdeführerin gehalten wurden:

1. Audi R8 LMX
2. Audi R8 Coupé V10
3. Audi RS6 Avant
4. Audi RS4 Avant
5. Audi RS3
6. Land Rover Range Rover Sport 5.0
7. Land Rover Defender 110
8. VW T5 Multivan 2.5 TDI
9. VW T5 Kombi
10. VW T5 California Comfortline
11. VW Lupo (Kennzeichen SG [...])
12. VW Lupo (Kennzeichen SG [...])
13. VW Passat
14. Chevrolet Spark (Kennzeichen SG [...])

- 15. Chevrolet Spark (Kennzeichen SG [...])
- 16. Ford Focus 2.5 Turbo RS
- 17. Peugeot Partner 1.6 HDI

Von diesen akzeptierte die Beschwerdeführerin die private Nutzung der vier folgenden Fahrzeuge im Rahmen der Einsprache, die daher vorliegend nicht mehr Streitgegenstand bilden (vgl. E. 1.4):

- Audi RS3
- Audi R8 Coupé V10
- Ford Focus 2.5 Turbo RS
- VW T5 California Comfortline

3.1.4 Zum Argument der Beschwerdeführerin, sie habe mit den Fahrzeugen auch Handel betrieben, ist zunächst zu entgegnen, dass der Fahrzeughandel nicht vom Gesellschaftszweck gemäss Handelsregister umfasst ist. Massgebend ist vorliegend indessen, dass die Fahrzeuge den betreffenden Mitarbeiter zur Verfügung standen. Damit ist zu prüfen, ob eine Zurverfügungstellung bzw. insofern eine mehrwertsteuerrechtlich relevante Leistung gegeben ist. Ob letztlich auch ein Handel (aufgrund des An- und späteren Verkaufs) vorgelegen hat, ist nicht entscheidend.

3.1.5

3.1.5.1 Die Vorinstanz stützt die Anerkennung von lediglich drei Fahrzeugen als geschäftlich begründete Poolfahrzeuge darauf, dass in der Buchhaltung grundsätzlich für sämtliche Mitarbeitenden Fahrspesenvergütungen ausgewiesen werden, jedoch nicht für drei Personen (A._____, B._____, C._____; Einspracheentscheid, E. 3.1). Für diese drei Personen würden demgegenüber in der Buchhaltung jeweils Privatanteile für die private Nutzung eines Geschäftsfahrzeugs berücksichtigt (Einspracheentscheid, Tatsachen Bst. C). Aufgrund fehlender Belege zieht die Vorinstanz in der Folge die vorhandenen Versicherungspolice der Fahrzeuge als Indiz für die Nutzungsart der Fahrzeuge heran. Sie akzeptierte die Fahrzeuge VW Lupo, VW Passat und Peugeot Partner sowie die beiden Anhänger als vollständig geschäftlich genutzt (bei diesen Fahrzeugen war unter der Kategorie «Fahrzeuglenker» jeweils vermerkt «diverse», vgl. act. 26, S. 108 und S. 122; für den Peugeot Partner liegt keine Police vor, dieses Fahrzeug wurde offenbar im Oktober 2016 verkauft, vgl. Beschwerdeschrift, S. 4).

3.1.5.2 Diese Argumentation der Vorinstanz überzeugt nur teilweise. Es ist denkbar und durchaus üblich, dass Mitarbeitende mit ihrem Privatfahrzeug

zum Arbeitsort kommen oder ihr Privatfahrzeug für berufliche Zwecke benutzen, zusätzlich aber auch ein Geschäfts(pool)fahzeug für Kundenbesuche oder Projekte benutzen. Die Tatsache allein, dass Fahrspesenvergütungen (Km-Entschädigungen oder ÖV-Abonnemente) bezahlt werden, schliesst nicht aus, dass zusätzliche Poolfahrzeuge für geschäftliche Zwecke benötigt werden. Die Beschwerdeführerin trägt denn auch an mehreren Stellen vor, die Mitarbeitenden benötigten Poolfahrzeuge, um bei Kunden Projekte auszuführen (act. 10, S. 3) oder dass für die Produktionsmitarbeitenden Fahrzeuge zur Verfügung stehen, die auch mit verschmutzter Arbeitskleidung gefahren werden können (Beschwerde, S. 6). Diese Ausführungen sind für das Bundesverwaltungsgericht nachvollziehbar angesichts des Gesellschaftszwecks und der Zugehörigkeit der Beschwerdeführerin zum produzierenden Gewerbe mit einer grossen Vielfalt an Produkten und Kundengruppen. Hingegen erscheint es sachgerecht bei Fehlen anderer Belege die vorhandenen Versicherungspolice als ein Indiz für die Nutzungsart der Fahrzeuge heranzuziehen. Allerdings ergibt sich vorliegend aus dem Einspracheentscheid nicht überzeugend, weshalb die Vorinstanz auf die genannten drei Fahrzeuge (VW Lupo, VW Passat und Peugeot Partner, vgl. E. 3.1.5.1) abgestellt hat bzw. diese ausgewählt hat. Einerseits wurde der Peugeot Partner im Oktober 2016 verkauft, sodass für den Rest der kontrollierten Steuerperioden ein anderes Fahrzeug hätte berücksichtigt werden müssen. Andererseits wurde ein VW Lupo anerkannt, bei dem betreffend die Nutzung in der Versicherungspolice «Privat und Arbeitsweg» vermerkt ist, wohingegen andere Fahrzeuge, die «beruflich» und von «diversen» Lenkern genutzt werden, nicht berücksichtigt wurden. Wenn die Vorinstanz auf die Versicherungspolice abstellt, müssen dabei nachvollziehbare einheitliche Kriterien angewendet werden, die einheitlich und sachgerecht angewendet werden.

3.1.5.3 In den vorhandenen Versicherungspolice ist bei fünf Fahrzeugen in der Spalte «Informationen zum/zur häufigsten Lenker/in» der Vermerk «Diverse» angebracht. Dies ist ein Indiz für ein Poolfahrzeug. Konkret ist dies bei den Fahrzeugen Chevrolet Spark mit Kennzeichen SG (...) (act. 26, S. 94), Chevrolet Spark mit Kennzeichen SG (...) (act. 26, S. 101), VW Lupo mit Kennzeichen SG (...) (act. 26, S. 108), VW Lupo mit Kennzeichen SG (...) (act. 26, S. 115), VW Passat (act. 26, S. 122) der Fall. Die Vorinstanz akzeptierte von diesen Fahrzeugen einen VW Lupo, den VW Passat und den Peugeot Partner als Poolfahrzeuge mit rein geschäftlicher Nutzung. Hinsichtlich dieser drei Fahrzeuge, kann auf die unbestritten gebliebene Beurteilung der Vorinstanz abgestellt werden, wonach diesbezüglich von einer reinen geschäftlichen Verwendung auszugehen ist. Darüber

hinaus ist es sachgerecht, auch für die anderen Fahrzeuge mit Eintragung «diverse Lenker» eine geschäftliche Nutzung anzunehmen. Dies erscheint bei bis zu 17 Mitarbeitenden und der Tatsache, dass nicht alle Fahrzeuge über die gesamten vorliegend relevanten Steuerperioden von der Beschwerdeführerin gehalten wurden, gerechtfertigt. Mit Bezug auf diese Poolfahrzeuge bestehen auch keine stichhaltigen Hinweise, dass Mitarbeitende regelmässig mehr als ein Fahrzeug zur Verfügung hatten bzw. diese Poolfahrzeuge nicht geschäftlich gebraucht worden sind.

3.1.5.4 Das Gericht geht bei den folgenden Fahrzeugen aufgrund der Versicherungspolice mit dem Vermerk «diverse» Lenker und der oben erwähnten Feststellung von Fahrzeugen aus, die vollständig geschäftlich genutzt worden sind:

- Chevrolet Spark (Kennzeichen SG [...])
- Chevrolet Spark (Kennzeichen SG [...])
- VW Lupo (Kennzeichen SG [...])
- VW Lupo (Kennzeichen SG [...])
- Peugeot Partner 1.6 HDI
- VW Passat

3.1.6

3.1.6.1 Zu prüfen bleibt die Qualifikation der übrigen Fahrzeuge:

- Audi R8 LMX
- Audi RS6 Avant
- Audi RS4 Avant
- Land Rover Range Rover Sport 5.0
- Land Rover Defender 110
- VW T5 Multivan 2.5 TDI
- VW T5 Kombi

3.1.6.2 Für diese verbleibenden Fahrzeuge ist zu prüfen, ob die vorhandenen Indizien für eine private oder eine berufliche Verwendung sprechen. Dabei ist zu berücksichtigen, dass die Vorinstanz für die steuerbegründenden und steuererhöhenden Tatsachen beweisbelastet ist, während die Beschwerdeführerin der Nachweis der Tatsachen obliegt, welche die Steuerschuld mindern oder aufheben (vgl. E. 1.6.3 vorstehend).

3.1.6.3 Ein Indiz, das gegen eine berufliche Verwendung spricht, ist die Eintragung des Verwendungszecks in den Versicherungspolicen, wonach

soweit ersichtlich für alle diese Fahrzeuge «privat und Arbeitsweg» vermerkt wurde.

3.1.6.4 Bei den Fahrzeugen Audi R8 LMX und Land Rover Range Rover 5.0 handelt es sich zudem gemäss der Versicherungspolice um teure Spezialfahrzeuge (Sportfahrzeuge mit Wert von ca. Fr. 300'000.- und Fr. 179'000.-), welche mit einem Wechselschild eingelöst waren. Dies spricht ebenfalls für eine private Nutzung (vgl. act. 26, S. 8 f.). Es ist davon auszugehen, dass bei mit Wechselkennzeichen eingelösten hochpreisigen Fahrzeugen die betriebliche Notwendigkeit und Nutzung des Fahrzeugs weniger im Vordergrund stehen, sondern es vielmehr eher private Motive sind, die für die Haltung mehrerer Fahrzeuge sprechen.

3.1.6.5 Auch die Fahrzeuge Land Rover Defender 110 und Audi RS6 Avant waren mit Wechselkennzeichen eingelöst, was – wie erwähnt – eher gegen eine geschäftliche Nutzung spricht (act. 26, S. 25 und act. 26, S.33 u. 42).

3.1.6.6 Der Audi RS4 Avant (2014-2016) und der VW T5 Multivan 2.5 TDI (2016-2018) waren nach Angaben der Beschwerdeführerin Geschäftsfahrzeuge von B. _____ gewesen. In den Versicherungspolicen ist bei diesen beiden Fahrzeugen jeweils B. _____ als Hauptlenker und eine Verwendung für «privat und Arbeitsweg» eingetragen (act. 26, S. 51 u. 60 sowie act. 26, s. 70). Der VW T5 Kombi ist der Beschwerdeführerin zufolge ein Poolfahrzeug gewesen, wobei in der Versicherungspolice C. _____ als Hauptlenker und eine Verwendung für «privat und Arbeitsweg» eingetragen sind (act. 26, S. 87). Im Gegensatz zu den oben als geschäftlich akzeptierten Poolfahrzeugen ist hier also ein Hauptlenker bestimmt. Dies spricht insofern gegen ein Poolfahrzeug, das einer grossen Zahl von Mitarbeitenden, die auch ändern können, zur Verfügung steht. Teilweise ist zudem auf den Versicherungspolicen angegeben, dass die Fahrzeuge in einer Einzel- oder Doppelgarage untergebracht sind. Da nicht bekannt ist, ob solche Garagen auf dem Produktionsgelände der Beschwerdeführerin vorhanden sind, ist aus dieser Angabe, entgegen der Annahme der Vorinstanz, kein Rückschluss auf die Verwendungsart möglich.

3.1.6.7 Für alle Fahrzeuge gilt, dass für den vorliegend relevanten Zeitraum kein Fahrtenbuch und keine Übersicht über die angeblich durchgeführten Anlässe und beteiligten Kunden vorliegen. Einem rückwirkend erstellten Fahrtenbuch kommt kaum Beweiswert zu (BGE 133 II 153 E. 7.2), weshalb auf das Angebot der Beschwerdeführerin, ein solches könnte noch nachträglich erstellt werden, nicht weiter einzugehen ist.

3.1.6.8 Die Beschwerdeführerin wendet ein, sie brauche die Fahrzeuge teilweise zur Kundenakquise. Sie biete «Taxifahrten» für bestehende und potentielle Kunden an Motorsport- bzw. Rennveranstaltungen an (Eingabe der Beschwerdeführerin vom 20. Februar 2024, S. 7 am Schluss). Dieser Einwand ist nicht stichhaltig, solche Veranstaltungen weisen typischerweise einen starken privaten Freizeit- und Unterhaltungscharakter auf. Auch wenn dort geschäftliche Kontakte entstehen können, ist der Hauptzweck die Unterhaltung und nicht die betriebliche Kundenakquise. Die von der Beschwerdeführerin eingereichten Fotos, die eine geschäftliche Verwendung belegen sollen, sind nicht datiert und teilweise widersprüchlich. Die Fahrzeuge auf diesen Fotos tragen teilweise das Firmenlogo, teilweise nicht (Beschwerdeschrift, S. 7; Beschwerdeergänzung, S. 13, 14; act. 10 [Einsprache], S. 6), ein Fahrzeug weist ein ausländisches Kennzeichen auf (Beschwerdeergänzung, S. 14) und weder der Ort noch der Kontext der Aufnahmen ergibt sich aus den Bildern oder den Erläuterungen der Beschwerdeführerin dazu. Im Gegenteil legen die Ausführungen der Beschwerdeführerin, wonach sie verschiedene Fahrzeuge im Rahmen von Motorsportveranstaltungen verwendet habe, nahe, dass eine private Nutzung im Vordergrund stand. Auf jeden Fall ist insofern und in Anbetracht der besagten Zweckbestimmung der Beschwerdeführerin gemäss Handelsregister der Konnex zu einer geschäftlichen Nutzung nicht genügend erkennbar.

3.1.6.9 Aufgrund der oben dargelegten Umstände, insbesondere auch den Eintragungen in den Versicherungspolice, und der bereits erfolgten Anerkennung von sechs Fahrzeugen als geschäftlich genutzt, ist nicht davon auszugehen, dass die in E. 3.1.6.1 aufgeführten Fahrzeuge ebenfalls geschäftlich genutzt worden sind. Die Beweiswürdigung führt deshalb zum Resultat, dass von einer privaten Nutzung dieser Fahrzeuge auszugehen ist.

3.1.6.10 Entgegen der Ansicht der Beschwerdeführerin ist es für die Beurteilung nicht relevant, ob die Fahrzeuge tatsächlich gefahren wurden und ob Winterreifen vorhanden waren oder nicht. Bereits aus der Tatsache, dass die Fahrzeuge den genannten Personen zur Verfügung standen, stellt eine Nutzung im rechtlichen Sinne dar (vgl. Urteil des BGer 2C_403/2022 vom 12. Dezember 2022 E. 3.1.5). Diese Zurverfügungstellung stellt eine Leistung der Beschwerdeführerin an die Mitarbeiter dar. Ist ein Fahrzeug für die eigentliche unternehmerische Tätigkeit nicht notwendig und wird es von der steuerpflichtigen Person einem ihrer Mitarbeiter kostenlos zur Verfügung gestellt, liegt wirtschaftlich betrachtet eine Überlassung des

Fahrzeugs zum privaten Gebrauch vor. Das Entgelt ist zum Drittpreis zu bestimmen, d.h. zum Wert, der ein unabhängiger Dritter für diese Leistung zu bezahlen hätte (vgl. E. 2.3.2 ff. vorstehend). Die ESTV hat diesen Drittpreis bzw. das Mietentgelt richtigerweise und praxisgemäss nach einer Vollkostenrechnung festgelegt (Urteil des BGer 2C_403/2022 vom 12. Dezember 2022 E. 6.4; statt vieler: Urteil des BVGer A-1719/2024 vom 13. März 2025 E. 5.3.1).

3.1.7 Mit Bezug auf die Steuernachforderung für die Überlassung von Fahrzeugen an Mitarbeitende ist die Beschwerde zufolge der vorstehenden Erwägungen teilweise gutzuheissen. Die Vorinstanz hat zusätzlich zu den drei berücksichtigten Poolfahrzeugen auch die Fahrzeuge Chevrolet Spark (Kennzeichen SG [...]), Chevrolet Spark (Kennzeichen SG [...]) sowie den zweiten VW Lupo (Kennzeichen SG [...] oder SG [...]) als geschäftlich genutzte Poolfahrzeuge zu berücksichtigen. Insoweit ist die Sache zur neuen Berechnung an die Vorinstanz zurückzuweisen.

3.2 Reise- und Kundenspesen

3.2.1 Die Beschwerdeführerin argumentiert zum Thema Privatanteil Reise- und Kundenspesen, dass die Reise nach Kalifornien rein geschäftlicher Natur gewesen sei. Es stimme nicht und werde bestritten, dass diese Reise teilweise auch privaten Charakter gehabt habe. Alle Belege könnten geschäftlich begründet werden. Die entsprechenden Nachweise seien vorhanden. Es habe sich um einen Baustellenbesuch und diverse Besichtigungen gehandelt. Sie (die Beschwerdeführerin) sei in Kanada und in San Francisco bei verschiedenen Projekten, insbesondere am Bau einer Seilbahn, beteiligt gewesen. Die Reisespesen würden insgesamt nur einen sehr kleinen Teil der Projektkosten ausmachen.

3.2.2 Die Vorinstanz führt zum Thema Privatanteil Spesen aus, dass diese nicht nur in den entsprechend bezeichneten Aufwandkonten, sondern auch in weiteren Konten verbucht gewesen seien, weshalb es nicht möglich gewesen sei, die einzelnen Auslagen zuzuordnen. Ausserdem seien auch private Reisen, Hotelübernachtungen oder Essen erfolgswirksam verbucht worden. Mangels Nachvollziehbarkeit der behaupteten geschäftlich begründeten Aufwände habe sie (die Vorinstanz) eine ermessensweise Schätzung vorgenommen. Dazu habe sie die in den Konten «Reisespesen» (6640), «Hotelübernachtungen» (6644) und «Kundenspesen Ausland» (6671) verbuchten Beträge herangezogen. Die in den anderen Aufwandkonten enthaltenen Kundenspesen (z.B. Konto 5089 «übriger

Personalaufwand», Konto 6670 «Kundenspesen Inland») seien formell nicht in die Ermessensschätzung einbezogen worden. Eine Aufteilung in Privatanteile im In- und Ausland habe ebenfalls nicht detailliert vorgenommen werden können. Der Einfachheit halber seien daher nur ein Teil derjenigen Konten als Berechnungsbasis herangezogen worden. Von den so ermittelten Beträgen habe sie rund die Hälfte der Kosten als geschäftlich begründet anerkannt und habe für den Restbetrag die Mehrwertsteuer als Privatanteile aufgerechnet.

3.2.3

3.2.3.1 Aufgrund der für das Jahr 2014 eingetretenen Verjährung (vgl. E. 1.9.2 vorstehend) sind auch die Spesen für dieses Jahr nicht mehr zu berücksichtigen. Die Hauptargumentation der Beschwerdeführerin bezieht sich aber gerade auf die Flugreise nach Nordamerika, welche im Jahr 2014 stattgefunden hat. Daraus folgt, dass die Frage, ob für diese Reise ein Privatanteil zu berücksichtigen ist, vorliegend nicht beantwortet werden muss. Zu prüfen bleibt aber, ob die Vorinstanz für die in den vorliegend zu beurteilenden Steuerperioden 2015-2018 eine korrekte Einschätzung vorgenommen hat.

3.2.3.2 Die Vorinstanz stellt zutreffend fest, dass die verbuchten Ausgaben vielfach keinen geschäftlichen Anlässen zugeordnet werden können. Ein bezeichnendes Beispiel stellen die als «Geschäftssessen» bezeichneten Positionen dar. Pro Monat sind durchschnittlich rund 10-15 Geschäftsessen in den Konten «Kundenspesen Inland» und «Kundenspesen Ausland» verbucht. Bei rund 20 Arbeitstagen pro Monat entspricht dies fast täglich einem Geschäftsessen. Davon fanden rund 2-3 Essen jeweils im Inland, der Grossteil mit rund 10-12 Essen (und damit rund 4/5) im Ausland statt. Die Buchung auf dem Konto erfolgte oft nur auf das Monatsende, nicht an dem Tag, als das Essen stattfand, was eine Zuordnung zu konkreten Anlässen zusätzlich erschwert. Die Beschwerdeführerin konnte denn auch nicht darlegen, dass es sich bei all den verbuchten Essen um durchgeführte Geschäftsessen handelte. Auch sind nur ganz vereinzelt Belege wie Restaurantrechnungen vorhanden, aus denen aber ebenfalls nicht hervorgeht, welche Teilnehmer vor Ort waren und dass der Aufwand tatsächlich geschäftsmässig begründet ist. Damit konnte die Beschwerdeführerin nicht nachweisen, dass alle entsprechend verbuchten Aufwände tatsächlich geschäftsmässig begründet waren. Aufgrund der hohen Anzahl Belege und der Weigerung der Beschwerdeführerin bzw. deren damaliger Treuhänderin, die entsprechenden Belege aufzuarbeiten, durfte und musste die ESTV eine Schätzung vornehmen.

3.2.3.3 Vor dem Hintergrund dieser Ausgangslage, war die Vorinstanz berechtigt und verpflichtet eine ermessensweise Schätzung der geschäftsmässig begründeten Spesen vorzunehmen. Zur ermessensweisen Schätzung hat die ESTV die in den Konten «Reisespesen» (6640), «Hotelübernachtungen» (6644) und «Kundenspesen Ausland» (6671) verbuchten Beträge herangezogen und der Einfachheit halber davon rund die Hälfte der Kosten als geschäftlich begründet anerkannt. Auf eine korrekte Aufteilung der Aufwände in In- und Ausland sei aus zeitlichen Gründen verzichtet worden. Diese Vorgehensweise sollte aus Sicht der Vorinstanz eine zweckmässige Lösung sicherstellen, die den zahlreichen unübersichtlichen Belegen sowie dem Umstand, dass bei vielen Quittungen der Verwendungszweck fehlte, Rechnung tragen. Insbesondere wollte die Vorinstanz der Beschwerdeführerin insofern entgegenkommen, als sie Reise- und Kundenspesen, die in anderen Aufwandkonten verbucht worden seien nicht berücksichtigt habe. Dennoch erscheint dieses Vorgehen vorliegend im Ergebnis wenig sachgerecht, weil damit vor allem Auslandspesen herangezogen wurden und insbesondere die «Kundenspesen Inland» (6670) gänzlich unberücksichtigt blieben. Der Inlandsteuer unterliegen die im Inland durch steuerpflichtige Personen gegen Entgelt erbrachten Leistungen, soweit das MWSTG keine Ausnahme vorsieht (Art. 18 Abs. 1 MWSTG, vgl. dazu E. 2.2.1 vorstehend). Hinsichtlich des Orts einer Dienstleistung greift für gastgewerbliche Leistungen der Ort, an dem die Dienstleistung tatsächlich erbracht wird (Art. 8 Abs. 2 Bst. d MWSTG) und für Beherbergungsleistungen der Ort, an dem das Grundstück gelegen ist (Art. 8 Abs. 2 Bst. f MWSTG). Angesichts der Tatsache, dass die Auslandspesen und Hotelübernachtungen fast ausnahmslos im Ausland angefallen sind und auch in einer Fremdwährung (EUR) aufgeführt werden und diese Positionen für die Inlandsteuer folglich nicht relevant sind, hätte die Vorinstanz nur Konten mit Inlandspesen heranziehen dürfen. Dem von der Vorinstanz nacherhobenen Privatanteil fehlt für diese Auslandspesen mangels Bezugs zur Inlandsteuer der Anknüpfungspunkt. Die Basis der Ermessenseinschätzung der Vorinstanz (Konto 6640, 6644 und 6671) erscheint folglich mangels relevantem Bezug zur Inlandsteuer von vornherein nicht sachgerecht. Daraus folgt, dass die Schätzung bereits im Rahmen der durch das Bundesverwaltungsgericht mit der gebotenen Zurückhaltung vorzunehmenden Prüfung als pflichtwidrig erstellt (E. 2.3.4) gilt. Entsprechend ist die Sache in diesem Punkt zur neuen (pflichtgemässen) Schätzung an die Vorinstanz zurückzuweisen.

3.3 Nach dem Gesagten ist die Beschwerde teilweise gutzuheissen. Mit Bezug auf die Steuerperiode 2014 ist die Beschwerde infolge Verjährung

gutzuheissen. Hinsichtlich der Steuernachforderung für die Überlassung von Fahrzeugen an Mitarbeitende sowie zur neuen Schätzung des Privatanteils an den verbuchten Spesen ist die Sache zu neuem Entscheid an die Vorinstanz zurückzuweisen.

4.

4.1 Das Bundesverwaltungsgericht auferlegt die Verfahrenskosten in der Regel der unterliegenden Partei (Art. 63 Abs. 1 VwVG). In der Verwaltungsrechtspflege des Bundes gilt die Rückweisung der Sache an die Vorinstanz zu weiteren Abklärungen und neuem Entscheid (mit noch offenem Ausgang) praxisgemäss als volles Obsiegen der beschwerdeführenden Partei (BGE 137 V 210 E. 7.1; Urteil des BVGer A-4190/2020 und A-4195/2020 vom 15. Dezember 2021 E. 5.1 mit Hinweisen).

4.2 Die Beschwerdeführerin gilt vorliegend als teilweise obsiegende Partei. Betreffend die Steuerperiode 2014 obsiegt die Beschwerdeführerin in Folge der eingetretenen Verjährung. Hinsichtlich der Steuernachforderung für die Überlassung der Fahrzeuge an die Mitarbeitenden ist die Sache zwar an die Vorinstanz zurückzuweisen, der Ausgang ist aber nur beschränkt offen. Hier gilt sie deshalb als mehrheitlich unterliegend. Im Hinblick auf die Rückweisung zur neuen Schätzung des Privatanteils an den Spesen ist der Ausgang noch offen und sie gilt diesbezüglich als obsiegend. Das Verhältnis von Obsiegen und Unterliegen ist dabei in etwa ausgeglichen. Die Verfahrenskosten werden auf Fr. 3'000.- festgesetzt. Der geleistete Kostenvorschuss von Fr. 3'000.- ist im Umfang von Fr. 1'500.- für die Bezahlung der Verfahrenskosten zu verwenden. Der verbleibende Anteil von Fr. 1'500.- ist der Beschwerdeführerin nach Eintritt der Rechtskraft des vorliegenden Urteils zurückzuerstatten. Die teilweise unterliegende Vorinstanz trägt als Bundesbehörde keine Verfahrenskosten (Art. 63 Abs. 2 VwVG). Die nicht vertretene Beschwerdeführerin hat keinen Anspruch auf Parteientschädigung (Art. 64 Abs. 1 und 2 VwVG; Art. 7 ff. des Reglements vom 21. Februar 2008 über die Kosten und Entschädigungen vor dem Bundesverwaltungsgericht [VGKE, SR 173.320.2]).

Demnach erkennt das Bundesverwaltungsgericht:

1.

Die Beschwerde wird im Sinne der Erwägungen teilweise gutgeheissen.

2.

Der Einspracheentscheid der Eidgenössischen Steuerverwaltung vom 24. Januar 2024 wird aufgehoben und die Sache wird im Sinne der Erwägungen zu neuem Entscheid an die Vorinstanz zurückgewiesen.

3.

Die Verfahrenskosten werden auf Fr. 3'000.- festgesetzt und der Beschwerdeführerin im Umfang von Fr. 1'500.- auferlegt. Dieser Betrag wird dem geleisteten Kostenvorschuss von Fr. 3'000.- entnommen. Der Restbetrag von Fr. 1'500.- wird der Beschwerdeführerin nach Eintritt der Rechtskraft des vorliegenden Urteils zurückerstattet.

4.

Es wird keine Parteientschädigung ausgerichtet.

5.

Dieses Urteil geht an die Beschwerdeführerin und die Vorinstanz.

Für die Rechtsmittelbelehrung wird auf die nächste Seite verwiesen.

Der vorsitzende Richter:

Die Gerichtsschreiberin:

Jürg Steiger

Katharina Meienberg

Rechtsmittelbelehrung:

Gegen diesen Entscheid kann innert 30 Tagen nach Eröffnung beim Bundesgericht, Schweizerhofquai 6, 6004 Luzern, Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten geführt werden (Art. 82 ff., 90 ff. und 100 BGG). Die Frist ist gewahrt, wenn die Beschwerde spätestens am letzten Tag der Frist beim Bundesgericht eingereicht oder zu dessen Händen der Schweizerischen Post oder einer schweizerischen diplomatischen oder konsularischen Vertretung übergeben worden ist (Art. 48 Abs. 1 BGG). Die Rechtsschrift ist in einer Amtssprache abzufassen und hat die Begehren, deren Begründung mit Angabe der Beweismittel und die Unterschrift zu enthalten. Der angefochtene Entscheid und die Beweismittel sind, soweit sie die beschwerdeführende Partei in Händen hat, beizulegen (Art. 42 BGG).

Versand:

Zustellung erfolgt an:

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