



Abteilung I  
A-2791/2023

## Urteil vom 3. März 2025

Besetzung

Richter Keita Mutombo (Vorsitz),  
Richterin Iris Widmer, Richter Jürg Steiger,  
Gerichtsschreiber Gregor Gassmann.

Parteien

**A. \_\_\_\_\_ AG,**  
(...),  
Beschwerdeführerin,

gegen

**Eidgenössische Steuerverwaltung ESTV,**  
Hauptabteilung Mehrwertsteuer,  
Schwarztorstrasse 50, 3003 Bern,  
Vorinstanz.

Gegenstand

Mehrwertsteuer; Leistungen an eng verbundene Personen,  
Vorsteuerabzug, gemischte Verwendung (Steuerperioden  
2014 bis 2017).

**Sachverhalt:****A.**

Die A. \_\_\_\_\_ AG (nachfolgend: Steuerpflichtige) mit Sitz in (...) bezweckt laut Handelsregister namentlich das Verwalten und Bewirtschaften von eigenen Vermögenswerten, Erwerb und Veräusserung von Beteiligungen an anderen Unternehmen sowie Entwicklung, Projektierung, Erwerb, Halten und Veräusserung von Immobilienanlagen. Die Steuerpflichtige ist seit dem 1. Januar 1995 bei der Eidgenössischen Steuerverwaltung (ESTV) im Register der Mehrwertsteuerpflichtigen eingetragen und rechnet die Mehrwertsteuer nach der effektiven Abrechnungsmethode sowie nach vereinbarten Entgelten ab.

**B.**

Die Steuerpflichtige wird zu 100 % von der B. \_\_\_\_\_ AG gehalten. Diese wiederum wird gemeinsam von C. \_\_\_\_\_, D. \_\_\_\_\_, E. \_\_\_\_\_ und F. \_\_\_\_\_ zu 100 % kontrolliert. Diese vier Personen sind jeweils auch Verwaltungsräte der Steuerpflichtigen.

**C.**

Vom 16. bis am 18. Januar 2019 führte die ESTV bei der Steuerpflichtigen eine Mehrwertsteuerkontrolle betreffend die Steuerperioden 2014 bis 2017 durch. Dabei stellte die ESTV sowohl umsatz- als auch vorsteuerseitig diverse Differenzen fest. Dies führte zu Steuerkorrekturen zugunsten der ESTV von Fr. 23'556.– zuzüglich Verzugszins ab dem 31. August 2016 (Einschätzungsmitteilung Nr. (...) vom 26. April 2019 [nachfolgend: Einschätzungsmitteilung]).

**D.**

Mit Schreiben vom 13. Mai 2019 bestritt die Steuerpflichtige diverse Steuerkorrekturen gemäss Einschätzungsmitteilung und beantragte diesbezüglich den Erlass einer anfechtbaren Verfügung.

**E.**

Mit Verfügung vom 20. April 2021 erhöhte die ESTV die Steuernachforderung gemäss Einschätzungsmitteilung um Fr. 11'732.– auf Fr. 35'288.–, setzte die Steuerforderung fest und forderte von der Steuerpflichtigen betreffend die Steuerperioden 2014 bis 2017 Fr. 35'288.– zuzüglich Verzugszins ab dem 31. August 2016 nach.

**F.**

Mit Eingabe vom 1. Mai 2021 erhob die Steuerpflichtige bei der ESTV

Einsprache gegen die erwähnte Verfügung und erklärte sich mit der Höhe der Aufrechnungen im Zusammenhang mit der Mietentgeltsberechnung für das Zweitfahrzeug und der Drittpreisberechnung der Wohnungen in (...) nicht einverstanden.

#### **G.**

Mit Einspracheentscheid vom 13. April 2023 hiess die ESTV die Einsprache teilweise gut und setzte die Steuernachforderung gegenüber der Steuerpflichtigen betreffend die Steuerperioden 2014 bis 2017 auf Fr. 29'065.– zuzüglich Verzugszins ab dem 31. August 2016 fest.

#### **H.**

Gegen diesen Einspracheentscheid erhebt die Steuerpflichtige (nachfolgend: Beschwerdeführerin) am 15. Mai 2023 Beschwerde beim Bundesverwaltungsgericht. Sie beantragt sinngemäss die Aufhebung des Einspracheentscheids hinsichtlich der privaten Nutzung zweier Geschäftsfahrzeuge (Ziff. 4 «Privatanteil Fahrzeuge» und Ziff. 5 «Mietentgelt für Zweitfahrzeug» gemäss Beiblatt zur Einschätzungsmitteilung) und der Ferienwohnung (Ziff. 3 «Ferienhaus (...)» gemäss Beiblatt zur Einschätzungsmitteilung) sowie die damit zusammenhängenden Vorsteuerkorrekturen aufgrund gemischter Verwendung (Ziff. 8 «Gemischte Verwendung» gemäss Beiblatt zur Einschätzungsmitteilung). Im Übrigen sei bei der Verzugszinsberechnung die Steueranzahlung zu berücksichtigen; alles unter Kosten- und Entschädigungsfolgen.

#### **I.**

Die ESTV (nachfolgend auch: Vorinstanz) beantragt in ihrer Vernehmlassung vom 10. Juli 2023, es sei festzustellen, dass die im Einspracheentscheid vom 13. April 2023 festgelegte Steuerforderung betreffend die Steuerperioden 2014 bis 2017 im Umfang von Fr. 11'275.85 zuzüglich Verzugszins ab dem 31. August 2016 in Rechtskraft erwachsen sei. Weiter beantragt sie, dass die Beschwerde abzuweisen und die Mehrwertsteuerforderung betreffend die Steuerperioden 2014 bis 2017 um (gerundet) Fr. 2'631.– auf Fr. 31'696.– zuzüglich Verzugszins unter Kostenfolge zulasten der Beschwerdeführerin zu erhöhen sei. Eventualiter beantragt die Vorinstanz, dass die Beschwerde vom 15. Mai 2023 im Umfang von (gerundet) Fr. 2'037.– für die Steuerperioden 2014 bis 2017 gutzuheissen, im Übrigen unter Kostenfolge zulasten der Beschwerdeführerin abzuweisen sei.

*Auf die Vorbringen der Parteien sowie die Akten wird – soweit diese für den Entscheid wesentlich sind – in den 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. Der angefochtene Einspracheentscheid stellt eine Verfügung im Sinne von Art. 5 VwVG dar. Die Vorinstanz ist eine Behörde im Sinne von Art. 33 VGG. Das Bundesverwaltungsgericht ist demnach für die Beurteilung der vorliegenden Beschwerde zuständig.

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

**1.3** Die Rechtskraftbescheinigung ist die Bestätigung der Behörde, von welcher der Entscheid stammt, dass ihr Entscheid in Rechtskraft erwachsen sei. Das Bundesverwaltungsgericht hat keine Rechtskraftbescheinigungen für Entscheide anderer Behörden auszustellen (Urteil des BVGer A-4948/2022 vom 13. September 2023 E. 1.4 [bestätigt durch Urteil des BGer 9C\_675/2023 vom 6. Dezember 2023] mit Hinweisen). Auf den Antrag der Vorinstanz auf Feststellung der Rechtskraft der im Einspracheentscheid vom 13. April 2023 festgelegte Steuerforderung betreffend die Steuerperioden 2014 bis 2017 im Umfang von Fr. 11'275.85 zuzüglich Verzugszins ab dem 31. August 2016 ist folglich nicht einzutreten.

**1.4** Anfechtungsobjekt im vorliegenden Verfahren vor Bundesverwaltungsgericht bildet der Einspracheentscheid vom 13. April 2023. Das Anfechtungsobjekt grenzt den Umfang des Streitgegenstands ein (BGE 133 II 35 E. 2). Dieser darf im Laufe des Beschwerdeverfahrens eingeschränkt, jedoch nicht erweitert oder qualitativ verändert werden (BGE 131 II 200 E. 3.2; BVGE 2010/19 E. 2.1).

Vorliegend beantragt die Beschwerdeführerin sinngemäss die Aufhebung des angefochtenen Einspracheentscheids im Betrag von Fr. 17'789.80 hinsichtlich vier Punkten (siehe Sachverhalt Bst. H). Die ESTV beantragt eine Korrektur der Vorsteuern aufgrund gemischter Verwendung. Dementsprechend bilden diese strittigen Punkte den Streitgegenstand.

## **1.5**

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

**1.5.2** Nicht verbindlich sind Verwaltungsverordnungen dagegen für die Justizbehörden, deren Aufgabe es ist, die Einhaltung von Verfassung und Gesetz im Einzelfall zu überprüfen. Die Gerichtsbehörden sollen Verwaltungsverordnungen bei ihrer Entscheidung allerdings mitberücksichtigen, sofern diese eine dem Einzelfall angepasste und gerecht werdende Auslegung der anwendbaren gesetzlichen Bestimmungen darstellen. Dies gilt umso mehr, als es nicht Aufgabe der Gerichte ist, als Zweitinterpreten des der Verwaltungsverordnung zugrunde liegenden Erlasses eigene Zweckmässigkeitsüberlegungen an die Stelle des Vollzugskonzepts der zuständigen Behörde zu setzen (zum Ganzen: BGE 146 I 105 E. 4.1 mit Hinweisen).

**1.6** Die vorliegend zu beurteilende Sache betrifft die Steuerperioden 2014 bis 2017. Somit ist in casu das MWSTG mitsamt der zugehörigen Mehrwertsteuerverordnung vom 27. November 2009 (MWSTV, SR 641.201) in den in den Jahren 2014 bis 2017 gültigen Fassungen (AS 2009 5203 bzw. AS 2009 6743) massgebend. Darauf wird referenziert, sofern nicht explizit etwas anderes angegeben wird. Soweit nachfolgend auch auf die Rechtsprechung zum Mehrwertsteuergesetz vom 2. September 1999 (aMWSTG; AS 2000 1300) bzw. zur Verordnung vom 22. Juni 1994 über die Mehrwertsteuer (aMWSTV; AS 1994 1464) verwiesen wird, liegt der

Grund darin, dass sie sich auf Vorschriften bezieht, die im neuen Recht inhaltlich nicht geändert haben.

## **1.7**

**1.7.1** 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: Urteile des BVGer A-4281/2022 vom 4. März 2024 E. 2.2, A-2686/2020 vom 15. Februar 2022 E. 3.1).

**1.7.2** Aufgrund der zwischenzeitlich eingetretenen absoluten Verjährung des Rechts zur Festsetzung der Steuerforderung in Bezug auf die Steuerperiode 2014 ist die Beschwerde im Umfang der diese Steuerperiode betreffenden Steuernachforderung von Fr. 5'469.91 gutzuheissen (bestehend aus der Inlandsteuer von Fr. 1'645.– für die Ferienwohnung und Fr. 1'948.68 für die beiden Geschäftsfahrzeuge sowie von Fr. 1'876.23 für die Korrekturen der Vorsteuern aufgrund gemischter Verwendung).

## **2.**

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

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

**2.2.1** Auch das Erbringen von Leistungen an eng verbundene Personen gilt als Leistungsverhältnis (Art. 26 MWSTV in Verbindung mit Art. 24 Abs. 2 MWSTG), sofern es sich nicht um reine Innenleistungen handelt (Urteil des BGer 2C\_403/2022 vom 12. Dezember 2022 E. 5.4.1). Als eng verbundene Personen gelten dabei nach Art. 3 Bst. h MWSTG die Inhaber und Inhaberinnen von massgebenden Beteiligungen an einem Unternehmen oder ihnen nahestehende Personen. Eine massgebende Beteiligung liegt vor, wenn die Schwellenwerte gemäss Art. 69 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die direkte Bundessteuer (DBG, SR 642.11) überschritten werden oder wenn eine entsprechende Beteiligung an einer Personengesellschaft vorliegt (Urteil des BGer 2C\_403/2022 vom 12. Dezember 2022 E. 5.4.1; Urteil des BVGer A-4190/2020 und A-4195/2020 vom 15. Dezember 2021 E. 3.2.3.2).

**2.2.2** Nicht als Leistungen an eng verbundene Personen, sondern als Eigenverbrauch zu qualifizieren ist die Verwendung von Gegenständen oder Dienstleistungen ausserhalb der unternehmerischen Tätigkeit durch den Unternehmensträger selbst (z.B. Verwendung durch die Aktiengesellschaft für einen eigenen, nicht unternehmerischen Bereich [Art. 31 Abs. 2 Bst. a MWSTG; Urteil des BVGer A-4948/2022 vom 13. September 2023 E. 3.2.2 {bestätigt durch Urteil des BGer 9C\_675/2023 vom 6. Dezember 2023} mit Hinweisen]).

Damit es sich nicht um «reine Innenleistungen» handelt, muss die Einräumung einer Leistung an eine Drittperson nach Art. 3 Bst. c MWSTG vorliegen. Damit soll zum Ausdruck kommen, dass der wirtschaftliche Wert vom «Leistungserbringer an den Leistungsempfänger» zugeführt wird. Ein Leistungsgegenstand wird einer Drittperson zugeführt und verlässt die betriebliche Sphäre. So ist ein Leistungsaustausch zwischen einer juristischen Person und eng verbundenen Personen im Grundsatz nicht anders zu behandeln als ein Leistungsaustausch zwischen einer juristischen Person und einem unabhängigen Dritten (BGE 138 II 239 E. 3.2; Urteil des BGer 2C\_403/2022 vom 12. Dezember 2022 E. 5.4.1 mit Hinweisen). Handelt es sich bei der eng verbundenen Person gleichzeitig um eine 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 (BOSSART/CLAVADETSCHER, in: Zweifel/Beusch/Glausser/Robinson [Hrsg.], Kommentar zum schweizerischen Steuerrecht,

Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer, 2015 [nachfolgend: Kommentar MWSTG], 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 (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).

**2.3.2** Rechtsfolge einer Leistung zu einem Vorzugspreis an eine eng verbundene Person ist, dass für die Bemessung der Mehrwertsteuer eine besondere (fiktive) Bemessungsgrundlage herangezogen wird. Die Leistung wird auf den Wert korrigiert, der unter unabhängigen Dritten vereinbart würde. Massgebend ist der Drittpreis, das heisst der Preis, den ein Dritter der gleichen Abnehmerkategorie «auf dem Markt» (Marktwert) üblicherweise für dieselbe Leistung zu bezahlen hätte (Urteil des BVGer A-4190/2020 und A-4195/2020 vom 15. Dezember 2021 E. 3.2.4 mit Hinweisen).

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

**2.3.3** Die ESTV hat zur Ermittlung des Drittpreises grundsätzlich eine Schätzung des Werts durchzuführen und sich dabei an die im Zusammenhang mit der Ermessenseinschätzung von Art. 79 Abs. 1 MWSTG entwickelten Prinzipien und Kriterien zu halten. Dies gilt insbesondere für die

Rechte und Pflichten der ESTV bei einer Veranlagung, für die Möglichkeit der steuerpflichtigen Person, die Veranlagung anzufechten, sowie für die Zurückhaltung, die das Bundesverwaltungsgericht bei der Überprüfung der Richtigkeit der Veranlagung an den Tag legt (Urteil des BVGer A-2490/2020 vom 18. November 2020 E. 2.2.5 [bestätigt durch Urteil des BGer 2C\_27/2021 vom 5. Oktober 2021] mit Hinweisen). Letzteres bedeutet namentlich, dass das Bundesverwaltungsgericht grundsätzlich nur dann sein eigenes Ermessen an die Stelle desjenigen der Vorinstanz setzt, wenn dieser bei der Schätzung erhebliche Ermessensfehler unterlaufen sind. Aus den bei der Ermessenseinschätzung geltenden Grundsätzen ist ferner abzuleiten, dass die ESTV für das Vorliegen der Voraussetzungen einer Schätzung des Drittpreises nach der allgemeinen Beweislastregel beweislasterlastet ist. Sind die Voraussetzungen für eine Schätzung des Werts erfüllt (erste Stufe), und erscheint die vorinstanzliche Schätzung nicht bereits im Rahmen der durch das Bundesverwaltungsgericht mit der gebotenen Zurückhaltung vorzunehmenden Prüfung als pflichtwidrig (zweite Stufe), obliegt es in Umkehr der allgemeinen Beweislast der Steuerpflichtigen, den Nachweis für die Unrichtigkeit der Schätzung zu erbringen (dritte Stufe; zum Ganzen: Urteile des BVGer A-4347/2022 vom 26. April 2024 E. 2.3.6, A-3493/2023 vom 27. Februar 2024 E. 2.2.5 mit Hinweisen).

**2.4** 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:

«<sup>1</sup> Bei entgeltlichen Leistungen an das Personal ist die Steuer vom tatsächlich empfangenen Entgelt zu berechnen. Artikel 24 Absätze 2 und 3 MWSTG bleibt vorbehalten.

<sup>2</sup> 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.

<sup>3</sup> Leistungen, die im Lohnausweis nicht zu deklarieren sind, gelten als nicht entgeltlich erbracht und es wird vermutet, dass ein unternehmerischer Grund besteht.

<sup>4</sup> 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.

<sup>5</sup> 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.»

**2.4.1** Als Lohnausweisempfänger bzw. «Personal» im Sinne von Art. 47 MWSTV gelten sämtliche Personen, welche einer unselbstständigen Tätigkeit nachgehen und dafür einen Lohnausweis erhalten resp. erhalten sollten; dazu gehören auch Verwaltungs- und Stiftungsräte. Arbeiten eng verbundene Personen im Unternehmen mit, gehören sie zur Personen-Gruppe 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 des BVGer A-6223/2019 vom 24. Juli 2020 E. 2.4.3).

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), ist nach dieser Verordnungsregelung massgebend, ob die empfangene Leistung im Lohnausweis zu deklarieren ist oder nicht (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, 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 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: Urteil des BVGer A-6905/2015 vom 22. Juni 2016 E. 6.4.2 mit Hinweisen). 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, 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 offenstehen 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 (zum Ganzen: BOSSART/CLAVADETSCHER, Kommentar MWSTG, Art. 18 N 128; Urteil des BVGer A-6905/2015 vom 22. Juni 2016 E. 6.4.2; vgl. auch NIKLAUS HONAUER, Damit bei der STAF die MWST nicht vergessen geht, in: Expert Focus [EF] 2019, S. 802).

**2.4.2** Was die Mehrwertsteuerbemessungsgrundlage bei im Lohnausweis zu deklarierenden Leistungen des Arbeitgebers an das Personal betrifft, ist nach Art. 47 Abs. 2 MWSTV auf den für die direkten Steuern massgebenden Betrag abzustellen. Letzterer Betrag entspricht dem auf dem Lohnausweis zu deklarierenden Betrag, 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. 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, Kommentar MWSTG, Art. 18 N 129).

## **2.5**

**2.5.1** Für die Zurverfügungstellung von Fahrzeugen an das Personal und an eng verbundene Personen, welche nicht im Betrieb mitarbeiten, galt nach der vom 1. November 2010 bis 30. April 2016 publizierten Praxis der ESTV Folgendes:

Stellt der Arbeitgeber seinem Personal ein Geschäftsfahrzeug zur Verfügung, welches auch für private Zwecke verwendet werden darf (zusätzlich zur Benutzung für den Arbeitsweg, Ziff. 2.4.1), stellt dies eine entgeltliche Leistung an den Arbeitnehmer dar. Die MWST ist zum Normalsatz abzurechnen. In der Regel wird der entsprechende Wert pauschal ermittelt. Der

diesbezügliche Ansatz beträgt pro Monat 0.8 % des Kaufpreises exklusiv Mehrwertsteuer, mindestens jedoch Fr. 150.–. Der so errechnete Ansatz versteht sich inklusiv MWST (MWST-Info 08 «Privatanteile» [nachfolgend: MI 08], Ziff. 2.4.3.2).

**2.5.2** Vom 1. Mai 2016 bis 31. Dezember 2017 galt gemäss publizierter Praxis der ESTV für die Zurverfügungstellung von Fahrzeugen an das Personal und an eng verbundene Personen, welche nicht im Betrieb mitarbeiten, 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. MI 08, Ziff. 3.4.1), 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 exklusiv MWST, mindestens jedoch Fr. 150.–. Der so errechnete Ansatz versteht sich inklusiv 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 (MI 08, Ziff. 3.4.3.2.1).

Die private Nutzung des Geschäftsfahrzeuges kann auch effektiv ermittelt werden. Es empfiehlt sich dafür das Führen eines Bordbuchs (Fahrtenkontrolle). Wird von dieser Möglichkeit Gebrauch gemacht und ergibt sich aus dieser Berechnung ein sachgerechtes Resultat, sind die ermittelten privat gefahrenen Kilometer mit dem momentan aktuellen Referenzansatz von Fr. 0.70 pro Kilometer zu multiplizieren (MI 08, Ziff. 3.4.3.2.2).

Ein Angestellter benötigt in der Regel 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 Bordbuchs 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 (MI 08, Ziff. 3.4.3.2.3).

## **2.6**

**2.6.1** Die Überlassung von Grundstücken und Grundstücksteilen zum Gebrauch oder zur Nutzung ist gemäss Art. 21 Abs. 2 Ziff. 21 MWSTG, soweit keine der in Bst. a–f dieser Vorschrift genannten Gegenausnahmen vorliegt, von der Steuer ausgenommen. Soweit nicht nach Art. 22 Abs. 1 MWSTG für deren Versteuerung optiert wird, sind entsprechende Leistungen nicht steuerbar (Art. 21 Abs. 1 MWSTG) und berechtigen sie die Steuerpflichtige auch nicht zum Vorsteuerabzug (Art. 29 Abs. 1 MWSTG; vgl. auch E. 2.1). Für die Versteuerung kann nicht optiert werden, wenn der Gegenstand vom Empfänger oder der Empfängerin ausschliesslich für private Zwecke genutzt wird (Art. 22 Abs. 2 Bst. b MWSTG).

**2.6.2** Zu den erwähnten steuerbaren Gegenausnahmen zählt (soweit hier interessierend) nach Art. 21 Abs. 2 Ziff. 21 Bst. a MWSTG die Vermietung von Wohn- und Schlafräumen zur Beherbergung. Steuerbar sind also Beherbergungsleistungen der Hotellerie sowie der Parahotellerie, welche zum Beispiel Ferienhäuser, Ferienwohnungen und Gästezimmer umfassen (Urteil des BGer 2C\_119/2017 vom 5. Oktober 2018 E. 2.4 mit Hinweisen).

Als Beherbergungsleistung zu qualifizieren ist nach Art. 25 Abs. 4 Satz 2 MWSTG die Gewährung von Unterkunft einschliesslich der Abgabe eines Frühstücks, auch wenn dieses separat berechnet wird. Bei der Vermietung von Ferienwohnungen und -häusern ist rechtsprechungsgemäss irrelevant, ob diese möbliert sind und wie lange der Vertrag dauert. Der Vermieter muss seinem Gast auch keinen weiteren «Service» (im Sinne von üblichen Dienstleistungen eines Hotels) bieten. Insgesamt können Ferienwohnungen also, selbst bei einem langfristigen Mietvertrag mit einem einzigen Mieter, zum Sondersatz für Beherbergungsleistungen vermietet werden, solange der Mieter sie als Ferienwohnung verwendet (zum Ganzen: Urteil des BGer 2C\_119/2017 vom 5. Oktober 2018 E. 2.4 mit Hinweisen).

**2.6.3** Gemäss der publizierten Praxis der ESTV gilt mit Bezug auf Beherbergungsleistungen an eng verbundene Personen Folgendes:

Wird eine dem unternehmerischen Bereich zugeordnete (im Inland gelegene) Ferienwohnung an eng verbundene Personen (Art. 3 Bst. h MWSTG) unentgeltlich überlassen oder zu einem Vorzugspreis vermietet, muss der steuerpflichtige Eigentümer hierfür einen Mietwert versteuern, der unter unabhängigen Dritten vereinbart würde (Art. 24 Abs. 2 MWSTG). Liegen keine Werte für die Berechnung des Marktmietwertes vor (Vermietung an unabhängige Dritte in der entsprechenden Saison), anerkennt die ESTV als solchen Wert den bei den direkten Bundessteuern gültigen Jahresermietwert (siehe Rundschreiben vom 21.2.2008 der direkten Bundessteuer, Nr. 2-046-D-2008-d) mit einem Zuschlag von 25 %. Für die Berechnung im Einzelfall wird zudem davon ausgegangen, dass ein Jahr 360 Tage umfasst. Dieser Wert unterliegt der Steuer zum Sondersatz für Beherbergungsleistungen (bei der Vermietung von Ferienwohnungen und -häusern) beziehungsweise zum Normalsatz (bei der blossen Vermietung von Parkplätzen, die nicht als erweiterte Nebenleistung zu einer Beherbergung gilt [MWST-Branchen-Info 17 «Liegenschaftsverwaltung / Vermietung und Verkauf von Immobilien» [nachfolgend: MBI 17], Ziff. 7.1.2]).

**3.**

Als Erstes ist die mehrwertsteuerliche Behandlung der streitbetroffenen Ferienwohnung zu prüfen.

**3.1** Diesbezüglich ist unbestritten, dass die Beschwerdeführerin die Ferienwohnung in den streitbetroffenen Steuerperioden für Fr. 10'000.– (inkl. Mehrwertsteuer) pro Jahr exklusiv an eine eng verbundene Person vermietet hat. Ebenfalls unbestritten ist, dass mangels Vorsteuerüberschuss keine Steuerumgehung vorliegt.

Die Vorinstanz erachtet den abgerechneten Mietzins als nicht drittpreiskonform, weshalb sie eine Ermessenseinschätzung auf Basis einer Vollkostenrechnung vorgenommen hat. Die Beschwerdeführerin erachtet die streitbetroffene Ferienwohnung als geschäftsbegründete Investition und beantragt, dass diese Ferienwohnung nach Ziff. 3 «Ferienhaus (...)» gemäss Beiblatt zur Einschätzungsmittelung als nicht unternehmerisch genutzt behandelt wird. Eventualiter anerkennt die Beschwerdeführerin, dass das Entgelt von Fr. 10'000.– nicht drittpreiskonform ist, hält die Schätzung der Vorinstanz jedoch nicht für sachgemäss.

**3.2** Soweit die Beschwerdeführerin die streitbetroffene Ferienwohnung als geschäftsbegründete Investition betrachtet, diese aber ihrem nicht unternehmerischen Bereich zuordnen möchte, kann ihr nicht gefolgt werden. Da die Beschwerdeführerin die streitbetroffene Ferienwohnung einer eng verbundenen Person für deren private Zwecke (entgeltlich) überlassen hat, hat sie dieser Person damit ohne Weiteres einen Leistungsgegenstand zugeführt. Weil es sich dabei nicht um eine reine Innenleistung handelt und ein Leistungsaustausch zwischen einer juristischen Person und einer eng verbundenen Person im Grundsatz nicht anders zu behandeln ist als ein Leistungsaustausch zwischen einer juristischen Person und einem unabhängigen Dritten (E. 2.2.2), ist vorliegend von einem steuerbaren Leistungsverhältnis auszugehen. Die streitbetroffene Ferienliegenschaft wurde somit unternehmerisch genutzt. Der diesbezügliche Antrag der Beschwerdeführerin ist abzuweisen.

**3.3** Vorausgesetzt, dass die streitbetroffene Ferienwohnung – wie soeben erwogen (E. 3.2) – dem unternehmerischen Bereich der Beschwerdeführerin zuzuordnen ist, ist unbestritten, dass das verrechnete Mietentgelt für die streitbetroffene Ferienwohnung von Fr. 10'000.– nicht drittpreiskonform ist. Entsprechend sind die Voraussetzungen für eine Ermessenseinschätzung erfüllt («erste Stufe» [E. 2.3.3]).

**3.4** Da die Rechtmässigkeit der Ermittlung des Drittpreises für die Jahresmiete der streitbetroffenen Ferienwohnung vorliegend im Streit steht, ist im Folgenden zu prüfen, ob die Vorinstanz ihre jeweiligen Schätzungen nach pflichtgemäsem Ermessen vorgenommen hat. Dabei ist als Erstes zu prüfen, ob die vorinstanzlichen Schätzungen bereits im Rahmen der durch das Bundesverwaltungsgericht mit der gebotenen Zurückhaltung vorzunehmenden Prüfung als pflichtwidrig erscheint («zweite Stufe» [E. 2.3.3]).

**3.5** Die Vorinstanz führt in ihrer Vernehmlassung aus, dass sie als Basis für die Ermittlung des Drittpreises das Urteil des Bundesgerichts 2C\_119/2017 vom 5. Oktober 2018 beigezogen und nicht ihre in Ziff. 7.1.2 der MBI 17 publizierte Praxis angewendet habe. Dies vor dem Hintergrund, dass das Bundesgericht im besagten Urteil zum Schluss gelangt sei, dass bei einer Exklusivmiete der Jahreseigenmietwert zuzüglich 25 % nicht dem Marktmietwert entspreche. Denn die Praxis gemäss Ziff. 7.1.2 MBI 17 sei auf den temporären Gebrauch durch Nahestehende ausgerichtet. Wäre das Bundesgericht der Ansicht gewesen, dass der in Ziff. 7.1.2 MBI 17 genannte Mietwert dem Drittpreis entspreche, hätte sich die vertiefte Prüfung

und Bejahung der Steuerumgehung im genannten Fall erübrigt, so die Vorinstanz.

Da im vorliegenden Fall aufgrund der fehlenden Steuerersparnis keine Steuerumgehung vorliege, habe sie (die Vorinstanz) den Drittpreis mittels einer Vollkostenrechnung ermittelt.

### **3.6**

**3.6.1** Die in Ziff. 7.1.2 MBI 17 festgehaltene Verwaltungspraxis (E. 2.6.3) war bereits Gegenstand bundesgerichtlicher und bundesverwaltungsgerichtlicher Urteile (Urteil des BGer 2C\_119/2017 vom 5. Oktober 2018; Urteile des BVGer A-6860/2023, A-6868/2023 vom 17. April 2024, A-3502/2016 vom 19. Dezember 2016).

**3.6.2** Wie das Bundesverwaltungsgericht im Urteil A-6860/2023, A-6868/2023 vom 17. April 2024 E. 4.2.1 ausführlich dargelegt hat, kann dem Urteil des Bundesgerichts 2C\_119/2017 vom 5. Oktober 2018 entgegen der Ansicht der Vorinstanz nicht entnommen werden, dass die in Ziff. 7.1.2 MBI 17 festgelegte Drittpreisberechnung nicht für Dauermietverhältnisse gelten sollte. Der Schluss der Vorinstanz, wonach die Gerichte sonst die Steuerumgehung nicht geprüft und bejaht hätten, überzeugt nicht. Hätten die Gerichte die in Ziff. 7.1.2 MBI 17 festgelegte Drittpreisberechnung als nicht ausreichend betrachtet, wäre bei dieser Drittpreisberechnung anzusetzen gewesen und hätte diese korrigiert werden müssen. Entsprechend ist der Drittpreis für die Dauervermietung eines Ferienhauses an eine eng verbundene Person im Sinne der in Ziff. 7.1.2 MBI 17 publizierten Praxis festzulegen (zum Ganzen: Urteil des BVGer A-6860/2023, A-6868/2023 vom 17. April 2024 E. 4.2-4.2.3 mit Hinweisen).

**3.6.3** Vor diesem Hintergrund hat die Vorinstanz nicht stichhaltig begründet, weshalb sie im vorliegenden Einzelfall bei der Schätzung des Drittpreises für die Dauervermietung der streitbetroffenen Ferienwohnung von ihrer Praxis gemäss Ziff. 7.1.2 MBI 17 abgewichen ist und den Drittpreis stattdessen auf Basis einer Vollkostenrechnung bestimmt hat. Somit erscheint die vorinstanzliche Schätzung bereits im Rahmen der durch das Bundesverwaltungsgericht mit der gebotenen Zurückhaltung vorzunehmenden Prüfung als pflichtwidrig.

**3.7** Als Folge der pflichtwidrigen Schätzung des Drittpreises für die Dauervermietung der streitbetroffenen Ferienwohnung ist der angefochtene Einspracheentscheid der Vorinstanz vom 26. Januar 2023 hinsichtlich der

Umsatzaufrechnungen im Zusammenhang mit der streitbetroffenen Ferienwohnung betreffend die Steuerperioden 2015 bis 2017 aufzuheben und die Sache mangels eines aktenkundigen objektspezifischen Eigenmietwerts der streitbetroffenen Ferienwohnung an die Vorinstanz zurückzuweisen. Die Vorinstanz hat dabei den Drittpreis für die Vermietung der streitbetroffenen Ferienwohnung im Sinne der in Ziff. 7.1.2 MBI 17 publizierten Praxis festzulegen. Die Beschwerde ist damit in diesem Sinne gutzuheissen.

#### **4.**

Als Nächstes ist auf die mehrwertsteuerliche Behandlung der beiden Fahrzeuge einzugehen.

**4.1** Vorliegend ist unbestritten, dass die Beschwerdeführerin im streitbetroffenen Zeitraum über zwei Fahrzeuge verfügt hat, die auf die gleiche Wechselnummer eingelöst sind: das Fahrzeug «Touareg» mit Baujahr 2010 und einer jährlichen Fahrleistung von ca. 16'000 Kilometer und das Fahrzeug «Porsche» mit Baujahr 2005 und einer jährlichen Fahrleistung von ca. 3'600 Kilometer (nachfolgend gemeinsam: streitbetroffene Fahrzeuge). Als Halterin der streitbetroffenen Fahrzeuge ist jeweils die Beschwerdeführerin eingetragen. Weiter ist unbestritten, dass die streitbetroffenen Fahrzeuge von den Verwaltungsräten der Beschwerdeführerin in den streitbetroffenen Steuerperioden sowohl geschäftlich als auch privat genutzt worden sind. Schliesslich ist unbestritten, dass die Beschwerdeführerin ihren vier Verwaltungsräten für die private Nutzung kein Entgelt in Rechnung gestellt hat, weshalb eine diesbezügliche Korrektur vorzunehmen ist. Umstritten ist jedoch, auf welcher Basis dieses Drittentgelt zu berechnen ist.

**4.2** Da unbestritten ist, dass die streitbetroffenen Fahrzeuge den Verwaltungsräten der Beschwerdeführerin unentgeltlich für deren private Zwecke überlassen wurden, sind die Voraussetzungen für eine Ermessenseinschätzung ohne Weiteres erfüllt («erste Stufe» [E. 2.3.3]).

**4.3** Da die Rechtmässigkeit der Ermittlung des Privatanteils für die streitbetroffenen Fahrzeuge vorliegend im Streit steht, ist im Folgenden zu prüfen, ob die Vorinstanz ihre jeweiligen Schätzungen nach pflichtgemäsem Ermessen vorgenommen hat. Dabei ist als Erstes zu prüfen, ob die vorinstanzlichen Schätzungen bereits im Rahmen der durch das Bundesverwaltungsgericht mit der gebotenen Zurückhaltung vorzunehmenden Prüfung als pflichtwidrig erscheinen («zweite Stufe» [E. 2.3.3]).

**4.3.1** Im angefochtenen Einspracheentscheid hat die Vorinstanz den Privatanteil für das Fahrzeug «Touareg» pauschal ermittelt und dafür den gemäss publizierter Praxis für die streitbetroffene Zeitperiode anzuwendenden Ansatz von 0.8 % pro Monat des Kaufpreises exklusiv Mehrwertsteuer beigezogen (E. 2.5.2). Im Gegensatz dazu erachtete die Vorinstanz das Fahrzeug «Porsche» im angefochtenen Einspracheentscheid als privat genutzt und berechnete das Drittentgelt für die private Nutzung des Fahrzeugs annäherungsweise auf Basis 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 beinhaltet (E. 2.5.2).

**4.3.2** In der Vernehmlassung stellt sich die Vorinstanz hinsichtlich der streitbetroffenen Fahrzeuge auf den Standpunkt, dass beide Fahrzeuge als privat genutzt zu behandeln seien. Dies mit der Begründung, dass es sich bei den vier Verwaltungsräten der Beschwerdeführerin nicht um Personal im Sinne der publizierten Praxis zu Geschäftsfahrzeugen handle. So habe die Beschwerdeführerin in den streitbetroffenen Steuerperioden weder einen Lohnaufwand noch Verwaltungsratshonorare verbucht. Entsprechend sei die pauschale Ermittlung des Privatanteils gemäss publizierter Praxis nicht anzuwenden. Da alle vier Verwaltungsräte aufgrund einer massgebenden Beteiligung als eng verbundene Personen zu betrachten seien, sei das Drittentgelt für die private Nutzung der streitbetroffenen Fahrzeuge annäherungsweise mittels einer Vollkostenrechnung zu ermitteln. Sofern die Verwaltungsräte als Personal im Sinne der publizierten Praxis zu Geschäftsfahrzeugen gelten sollten, beantragt die Vorinstanz eventualiter, dass der Privatanteil für die streitbetroffenen Fahrzeuge pauschal zu ermitteln sei.

**4.3.3** Soweit sich die Vorinstanz auf den Standpunkt stellt, dass eines oder beide streitbetroffenen Fahrzeuge privat genutzt würden, weil die Verwaltungsräte der Beschwerdeführerin mangels Verbuchung von Lohnaufwand oder Verwaltungsratshonoraren nicht als Personal im Sinne der Praxis zu Geschäftsfahrzeugen qualifizieren würden, kann ihr offensichtlich nicht gefolgt werden: Bei der unentgeltlichen Überlassung eines Geschäftsfahrzeugs auch zu privaten Zwecken handelt es sich um einen Naturallohn, welcher für sich allein die Pflicht zur Erstellung eines Lohnausweises begründet, weshalb die Verwaltungsräte der Beschwerdeführerin als Personal im Sinne der Praxis zu Geschäftsfahrzeugen qualifizieren (E. 2.4.1).

Wie die Vorinstanz in ihrer Vernehmlassung ausführt, erweist sich die Anwendung der Vollkostenrechnung zur Ermittlung des Privatanteils als nicht sachgemäss, wenn es sich bei den Verwaltungsräten der Beschwerdeführerin um Personal im Sinne ihrer (der vorinstanzlichen) Praxis handelt. Da die vier Verwaltungsräte wie gesehen aufgrund ihres Naturallohns ohne Weiteres als Personal im Sinne der Praxis der Vorinstanz qualifizieren, erweist sich der Einspracheentscheid der Vorinstanz hinsichtlich des Fahrzeugs «Porsche» als nicht sachgemäss. Entsprechend erscheint die vorinstanzliche Schätzung bereits im Rahmen der durch das Bundesverwaltungsgericht mit der gebotenen Zurückhaltung vorzunehmenden Prüfung als pflichtwidrig.

Im Gegensatz dazu ist die Ermittlung des Privatanteils auf dem Fahrzeug «Touareg» mittels Pauschale von 0.8 % pro Monat des Kaufpreises exklusiv Mehrwertsteuer dem Grundsatz nach nicht zu beanstanden. Da die Vorinstanz bei der Berechnung des Privatanteils jedoch nicht vom Kaufpreis, sondern vom Neuwert des Fahrzeugs «Touareg» ausgegangen ist, erweist sich auch diese Berechnung als nicht sachgemäss, weshalb auch diese vorinstanzliche Schätzung bereits im Rahmen der durch das Bundesverwaltungsgericht mit der gebotenen Zurückhaltung vorzunehmenden Prüfung als pflichtwidrig erscheint.

**4.4** Aufgrund des pflichtwidrigen Vorgehens der Vorinstanz bei der Ermittlung der Privatanteile für die private Nutzung der streitbetroffenen Fahrzeuge ist vorliegend eine Neuberechnung derselben nötig. Da die Sache ohnehin aufgrund der pflichtwidrigen Ermittlung eines drittpreiskonformen Mietentgelts für die streitbetroffene Ferienwohnung der Beschwerdeführerin an die Vorinstanz zurückzuweisen ist (E. 3.6.2), ist der angefochtene Einspracheentscheid der Vorinstanz vom 13. April 2023 auch hinsichtlich der Korrekturen im Zusammenhang mit den streitbetroffenen Fahrzeugen betreffend die Steuerperioden 2015 bis 2017 aufzuheben und die Sache an die Vorinstanz zurückzuweisen. Dabei hat die Vorinstanz die Privatanteile für die private Nutzung der streitbetroffenen Fahrzeuge auf Basis ihrer publizierten Praxis zu bestimmen (E. 2.5.1 f.). Vor dem Hintergrund, dass die Beschwerdeführerin das Fahrzeug «Touareg» von einer eng verbundenen Person erworben hat, hat die Vorinstanz dabei zu überprüfen, ob ein Vorzugspreis bezahlt worden ist. Falls von einem Vorzugspreis auszugehen wäre, müsste für die Bemessung der Mehrwertsteuer der Kaufpreis für das Fahrzeug «Touareg» auf den Wert korrigiert werden, der unter unabhängigen Dritten vereinbart worden wäre (E. 2.3.2 f.). Die Beschwerde ist damit in diesem Sinne gutzuheissen.

**5.**

Das Bundesverwaltungsgericht auferlegt die Verfahrenskosten in der Regel der unterliegenden Partei (Art. 63 Abs. 1 VwVG). In der Verwaltungspflege 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 BVer A-4190/2020 und A-4195/2020 vom 15. Dezember 2021 E. 5.1 mit Hinweisen). Die Beschwerdeführerin gilt damit als obsiegend, weshalb ihr keine Verfahrenskosten aufzuerlegen sind. Der geleistete Kostenvorschuss von Fr. 3'500.– ist ihr nach Eintritt der Rechtskraft des vorliegenden Urteils zurückzuerstatten. Die unterliegende Vorinstanz trägt als Bundesbehörde keine Verfahrenskosten (Art. 63 Abs. 2 VwVG). Die nicht vertretene Beschwerdeführerin hat keinen Anspruch auf Parteientschädigung (Art. 64 Abs. 1 und 2 VwVG; Art. 7 ff. des Reglements vom 21. Februar 2008 über die Kosten und Entschädigungen vor dem Bundesverwaltungsgericht [VGKE, SR 173.320.2]).

(Das Dispositiv befindet sich auf der nächsten Seite.)

## **Demnach erkennt das Bundesverwaltungsgericht:**

**1.**

Auf den Antrag der Vorinstanz auf Feststellung der Rechtskraft der im Einspracheentscheid vom 13. April 2023 festgelegte Steuerforderung betreffend die Steuerperioden 2014 bis 2017 im Umfang von Fr. 11'275.85 zuzüglich Verzugszins ab dem 31. August 2016 wird nicht eingetreten.

**2.**

Die Beschwerde wird im Sinne der Erwägungen 1.7.2, 3.7 und 4.4 gutgeheissen.

**3.**

Der Einspracheentscheid der Eidgenössischen Steuerverwaltung vom 13. April 2023 wird aufgehoben und die Sache zur neuen Beurteilung im Sinn der Erwägungen 3.7 und 4.4 an die Eidgenössische Steuerverwaltung zurückgewiesen.

**4.**

Es werden keine Verfahrenskosten erhoben. Der Kostenvorschuss von Fr. 3'500.– wird der Beschwerdeführerin nach Eintritt der Rechtskraft des vorliegenden Urteils zurückerstattet.

**5.**

Es wird keine Parteientschädigung ausgerichtet.

**6.**

Dieses Urteil geht an die Beschwerdeführerin und die Vorinstanz.

Der vorsitzende Richter:

Der Gerichtsschreiber:

Keita Mutombo

Gregor Gassmann

**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: