



## Urteil vom 14. November 2022

---

Besetzung

Richter Keita Mutombo (Vorsitz),  
Richter Jürg Steiger,  
Richterin Iris Widmer,  
Gerichtsschreiber Kaspar Gerber.

---

Parteien

**A. \_\_\_\_\_ AG,**  
(...),  
vertreten durch Laurent Lattmann und Patrik Schwarb,  
Tax Partner AG, (...),  
Beschwerdeführerin,

gegen

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

---

Gegenstand

Mehrwertsteuer; Leistungen an das Personal  
(Steuerperioden 2011 bis 2016).

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

**A.a** Die A. \_\_\_\_\_ AG (nachfolgend: Holding) ist seit dem 1. Juli 2001 im Mehrwertsteuerregister bei der Eidgenössischen Steuerverwaltung (nachfolgend: ESTV) eingetragen.

**A.b** Die Holding bezweckt laut Handelsregister insbesondere den Erwerb und die Verwaltung von Beteiligungen an Unternehmen aller Art im In- und Ausland. Sie ist die Holdinggesellschaft der B. \_\_\_\_\_ AG und erbringt nach eigenen Angaben selber Management-Leistungen.

**B.**

**B.a** Mit Jahresabstimmungen (Berichtigungsabrechnung nach Art. 72 des Mehrwertsteuergesetzes vom 12. Juni 2009 [MWSTG, SR 641.20]) vom 19. Dezember 2016 betreffend die Steuerperioden 2011 bis 2015 nahm die Holding diverse Berichtigungen der bereits eingereichten Mehrwertsteuerabrechnungen vor und erläuterte diese Berichtigungen im betreffenden Begleitschreiben.

**B.b** Die ESTV führte bei der B. \_\_\_\_\_ AG, einem Unternehmen der C. \_\_\_\_\_-Gruppe, eine MWST-Kontrolle durch. Infolge der dabei gemachten Feststellungen nahm die ESTV bei der Holding eine Steuerkorrektur vor und forderte von dieser mit der Ergänzungsabrechnung (EA) Nr. (...) vom 16. Februar 2018 eine Steuernachforderung im Umfang von Fr. 3'848.- betreffend die Abrechnungsperioden 1. Januar 2011 bis 31. Dezember 2016 zuzüglich Verzugszins ab dem 14. Februar 2017 (Spezialverfall) nach.

Bei den vorgenommenen Nachbelastungen handelte es sich zum einen um die Besteuerung der durch die Holding an die Arbeitnehmenden abgegebenen Generalabonnemente (nachfolgend: GA) betreffend die Steuerperioden 2011 bis 2015 und zum anderen um die Rückgängigmachung der geltend gemachten Vorsteuern im Zusammenhang mit der teilweisen Kostenübernahme durch die Holding betreffend die Käufe von Mobiltelefonen sowie die privaten Internetanschlüsse der Arbeitnehmenden (Steuerperioden 2011 bis 2016). Im Wesentlichen wurden dabei die in den Jahresabstimmungen vom 19. Dezember 2016 vorgenommenen Berichtigungen korrigiert sowie basierend auf die Vorjahre eine Schätzung für die Steuerperiode 2016 vorgenommen.

**B.c** Mit Eingabe vom 21. Februar 2018 liess die Holding die in der EA Nr. (...) vom 16. Februar 2018 vorgenommene Nachbelastung im Gesamtumfang von Fr. 3'848.- bestreiten und ersuchte um den Erlass einer einlässlich begründeten einsprachefähigen Verfügung nach Art. 82 MWSTG. Gleichzeitig wies die Holding darauf hin, dass sie den nachgeforderten Betrag unter Vorbehalt bezahlt habe. Diese Bezahlung gelte nicht als Anerkennung der Steuernachforderungen.

Die Holding beglich die EA laut ESTV am 21. Februar 2018 und bezahlte den Verzugszins im Umfang von Fr. 156.- betreffend diese Steuerkorrektur am 16. März 2018.

**B.d** Im Zusammenhang mit der Nachbelastung der GA betreffend die Steuerperioden 2011 bis 2015 ersuchte die ESTV die Holding mit Schreiben vom 23. Mai 2019 um Einreichung von zusätzlichen Informationen und diversen Unterlagen betreffend die Jahre 2011 bis 2016 (namentlich Arbeitsverträge, Lohnabrechnungen, Lohnausweise, Kontoauszüge). Gleichzeitig ersuchte die ESTV um Bestätigung, dass sich die Sachverhalte der betroffenen C. \_\_\_\_\_-Gesellschaften gleich verhalten würden.

**B.e** Mit Schreiben vom 25. Juni 2019 reichte die Holding eine Stellungnahme sowie die geforderten Unterlagen ein.

**B.f** Im Hinblick auf eine zusätzliche Nachbelastung betreffend die abgegebenen GA auch für die Steuerperiode 2016 gewährte die ESTV der Holding mit Schreiben vom 19. Dezember 2019 das rechtliche Gehör und ersuchte diese um Einreichung von Unterlagen, die Angaben zu den Beträgen der im Jahr 2016 abgegebenen GA enthalten.

**B.g** Mit Schreiben vom 13. Januar 2020 reichte die Holding eine weitere Stellungnahme ein und äusserte sich in Bezug auf die vorgesehene Nachbelastung für das Jahr 2016. Sie hielt insbesondere fest, dass eine Nachbelastung betreffend die GA für das Jahr 2016 nicht zulässig sei, da ab dem Jahr 2016 keine fehlerhaften Lohnausweise ausgestellt worden seien. Dies sei entsprechend auch im Rahmen der EA nicht nachbelastet worden.

### **C.**

Am 4. Februar 2020 erliess die ESTV gestützt auf Art. 82 MWSTG eine Verfügung, worin sie die vorgenommene Steuerkorrektur im Zusammenhang mit den abgegebenen GA gemäss EA Nr. (...) vom 16. Februar 2018 bestätigte sowie die zusätzliche Nachbelastung für die Steuerperiode 2016 ebenfalls betreffend die Abgabe der GA vornahm. Die vorgenommenen

Nachbelastungen in Bezug auf die Vorsteuern im Zusammenhang mit der teilweisen Kostenübernahme betreffend die Käufe von Mobiltelefonen sowie die privaten Internetanschlüsse der Arbeitnehmer korrigierte die ESTV im Rahmen der Verfügung vom 4. Februar 2020 zugunsten der Holding. Zusammenfassend forderte die ESTV mit Verfügung vom 4. Februar 2020 für die Steuerperioden 2011 bis 2016 (Zeit vom 1. Januar 2011 bis 31. Dezember 2016) ein Gesamtbetrag von Fr. 2'860.- zuzüglich Verzugszins zu 4% seit dem 14. Februar 2017 bis zum 21. Februar 2018 (Valutadatum) nach.

#### **D.**

**D.a** Gegen die Verfügung der ESTV vom 4. Februar 2020 liess die Holding am 6. März 2020 Einsprache erheben und unter Kosten- und Entschädigungsfolgen zu Lasten der ESTV beantragen, die Steuerkorrektur gemäss der «Einschätzungsmitteilung» Nr. (...) sowie infolge der Aufrechnung in der angefochtenen Verfügung sei auf Null festzusetzen.

**D.b** Mit Einspracheentscheid vom 3. Dezember 2021 erkannte die ESTV Folgendes:

1. Die Einsprache vom 6. März 2020 wird abgewiesen.
2. Die Mehrwertsteuerforderungen der ESTV gegenüber der A. \_\_\_\_\_ AG, werden für die Steuerperioden 2011 bis 2016 (Zeit vom 1. Januar 2011 bis 31. Dezember 2016) gemäss Ziffer 4 der Erwägungen festgesetzt.
3. Die A. \_\_\_\_\_ AG schuldet und hat der ESTV für die Steuerperioden 2011 bis 2016 (Zeit vom 1. Januar 2011 bis 31. Dezember 2016) zu Recht bezahlt:  
  
Fr. 2'860.- Mehrwertsteuer zuzüglich auf diesen Betrag angefallenen Verzugszins von 4 % seit dem 14. Februar 2017 bis zum 21. Februar 2018 (Valutadatum).
4. Die bereits geleisteten Zahlungen der A. \_\_\_\_\_ AG werden an die Steuernachforderung angerechnet. Der verbleibende Restbetrag wird nach Eintritt der Rechtskraft an allfällige offene Forderungen angerechnet oder ausbezahlt.
5. Es werden keine Verfahrenskosten erhoben und keine Parteientschädigung ausgerichtet.

**E.**

**E.a** Gegen den Einspracheentscheid der ESTV (nachfolgend auch: Vorinstanz) vom 3. Dezember 2021 liess die Holding (nachfolgend: Beschwerdeführerin) am 18. Januar 2022 beim Bundesverwaltungsgericht Beschwerde erheben mit den Anträgen:

1. Der angefochtene Einspracheentscheid der ESTV vom 3. Dezember 2021 sei aufzuheben.
2. Es sei darauf zu erkennen, dass die Abgabe von Generalabonnements («GA») während den betroffenen Steuerperioden geschäftsmässig begründet war und es sich dabei nicht um im Lohnausweis zu deklarierende Leistungen handelt, welche der MWST unterliegen würden.
3. Es sei auf eine Steuerforderung für die Periode 1. Januar 2012 bis 31. Dezember 2016 von insgesamt Fr. 1'135'604.- zu erkennen.
4. Es sei zu erkennen, dass für die Steuerperiode 2011 infolge absoluter Verjährung keine zusätzlichen Steuerforderungen geltend gemacht werden können. Eventualiter sei auf eine Steuerforderung von Fr. 403'694.- zu erkennen.
5. Die MWST-Nachforderung für die Steuerperioden 2011 bis 2016 in Höhe von Fr. 3'848.-, welche die Beschwerdeführerin gemäss Einschätzungsmitteilungen der ESTV unter Vorbehalt bezahlt hatte, sei durch die ESTV zu erstatten (zzgl. Vergütungszinsen).
6. Unter Kosten- und Entschädigungsfolgen zu Lasten der Staatskasse.

**E.b** In ihrer Vernehmlassung vom 3. März 2022 stellt die Vorinstanz den Antrag, die Beschwerde vom 18. Januar 2022 sei betreffend die Steuerperiode 2011 aufgrund der eingetretenen absoluten Verjährung (Steuernachforderung: Fr. 763.-) gutzuheissen, im Übrigen, d.h. betreffend die Steuerperioden 2012 bis 2016 (Steuernachforderung total: Fr. 2'097.-), jedoch vollumfänglich unter Kostenfolge zu Lasten der Beschwerdeführerin abzuweisen.

**E.c** In ihrer unaufgeforderten Replik vom 17. März 2022 stellt die Beschwerdeführerin fest, dass Einigkeit darüber bestehe, dass die Steuerforderung für die Steuerperiode 2011 infolge Eintritts der absoluten Festsetzungsverjährung in Rechtskraft erwachsen sei. Im Übrigen hält sie an ihren Anträgen gemäss Beschwerde vom 18. Januar 2022 sowie der Begründung derselben vollumfänglich fest, wobei sie sich zu einzelnen Punkten der Vernehmlassung eingehend äussert.

*Auf die einzelnen Vorbringen der Parteien ist nachfolgend unter den Erwägungen insoweit einzugehen, als sie für den vorliegenden Entscheid wesentlich sind.*

## **Das Bundesverwaltungsgericht zieht in Erwägung:**

### **1.**

**1.1** Das Bundesverwaltungsgericht beurteilt Beschwerden gegen Verfügungen nach Art. 5 des Verwaltungsverfahrensgesetzes vom 20. Dezember 1968 (VwVG, SR 172.021), sofern keine Ausnahme nach Art. 32 des Verwaltungsgerichtsgesetzes vom 17. Juni 2005 (VGG, SR 173.32) gegeben ist (Art. 31 VGG). Eine solche Ausnahme liegt nicht vor. Der angefochtene Entscheid ist eine Verfügung im Sinne von Art. 5 VwVG. Die ESTV ist zudem eine Vorinstanz des Bundesverwaltungsgerichts (vgl. Art. 33 VGG). Dieses ist daher für die Beurteilung der vorliegenden Beschwerde zuständig. Das Verfahren richtet sich – soweit das VGG nichts anderes bestimmt – nach den Vorschriften des VwVG (Art. 37 VGG).

### **1.2**

**1.2.1** Die Beschwerdeführerin ist Adressatin des angefochtenen Entscheids und damit zur Beschwerdeerhebung legitimiert (vgl. Art. 48 Abs. 1 VwVG). Die Beschwerde wurde zudem frist- und formgerecht eingereicht (vgl. Art. 20 Abs. 1 und 3 i.V.m. Art. 50 Abs. 1 VwVG, Art. 52 Abs. 1 VwVG). Auf die Beschwerde ist somit unter Vorbehalt des Folgenden einzutreten.

**1.2.2** Feststellungsbegehren sind subsidiär zu Leistungsbegehren und nur zulässig, wenn daran ein schutzwürdiges Feststellungsinteresse besteht. Zudem kann ein Feststellungsantrag nicht abstrakte, theoretische Rechtsfragen zum Gegenstand haben, sondern nur konkrete Rechte oder Pflichten (BGE 141 II 113 E. 1.7 m.w.H.; Urteil des BGer 2C\_109/2021 vom 28. Juni 2021 E. 1.2 m.w.H.; Urteil des BVer A-1909/2021 vom 31. August 2022 E. 1.2.3). Der Antrag Nr. 2 der Beschwerdeführerin ist ein Feststellungsantrag. Der Inhalt dieses Feststellungsantrags ist als Vorfrage der Leistungsbegehren der Beschwerdeführerin (Anträge Nr. 1, 3-5) ohnehin zu prüfen. Daher ist auf den Antrag Nr. 2 nicht einzutreten.

**1.3** Das Bundesverwaltungsgericht kann den angefochtenen Entscheid in vollem Umfang überprüfen. Die Beschwerdeführerin kann neben der Ver-

letzung von Bundesrecht und der unrichtigen oder unvollständigen Feststellung des rechtserheblichen Sachverhalts auch die Rüge der Unangemessenheit erheben (Art. 49 VwVG).

## **1.4**

**1.4.1** Die für die Entscheidungsfindung (Rechtsanwendung) vorzunehmende Tatsachenfeststellung setzt voraus, dass die Sachlage korrekt und vollständig ermittelt wurde. Das Verwaltungsverfahren und die Verwaltungsrechtspflege werden deshalb grundsätzlich von der Untersuchungsmaxime beherrscht (Art. 12 VwVG; vgl. auch Art. 81 MWSTG). Demnach muss die entscheidende Behörde den Sachverhalt von sich aus abklären. Sie trägt die Beweisführungslast (sog. subjektive oder formelle Beweislast). Der Untersuchungsgrundsatz wird im Mehrwertsteuerverfahren indes dadurch relativiert, dass der steuerpflichtigen Person spezialgesetzlich statuierte Mitwirkungspflichten auferlegt werden (vgl. Art. 13 VwVG; BVGE 2009/60 E. 2.1.2). Dazu zählt namentlich das im Mehrwertsteuerrecht geltende Selbstveranlagungsprinzip (BGE 137 II 136 E. 6.2; Urteile des BGer 2C\_353/2013 vom 23. Oktober 2013 E. 3.3, 2C\_970/2012 vom 1. April 2013 E. 4.1; zum Ganzen: Urteil des BVGer A-4191/2020, A-4193/2020 vom 6. April 2022 E. 1.4.1).

**1.4.2** Im Verfahren vor dem Bundesverwaltungsgericht gilt der Grundsatz der freien Beweiswürdigung (BGE 130 II 482 E. 3.2). Die Beweiswürdigung endet mit dem richterlichen Entscheid darüber, ob eine rechtserhebliche Tatsache als erwiesen zu gelten hat oder nicht. Der Beweis ist geleistet, wenn das Gericht gestützt auf die freie Beweiswürdigung zur Überzeugung gelangt ist, dass sich der rechtserhebliche Sachumstand verwirklicht hat. Gelangt das Gericht nicht zu diesem Ergebnis, kommen die Beweislastregeln zur Anwendung. Dabei ist – in analoger Anwendung von Art. 8 des Schweizerischen Zivilgesetzbuchs vom 10. Dezember 1907 (ZGB, SR 210) – im Fall der Beweislosigkeit zuungunsten jener Partei zu urteilen, welche die Beweislast trägt. Im Steuerrecht gilt, dass die Steuerbehörde die Beweislast für die steuerbegründenden und -erhöhenden Tatsachen trägt, während die steuerpflichtige Person für die steueraufhebenden und -mindernden Tatsachen beweisbelastet ist (statt vieler: BGE 140 II 248 E. 3.5; Urteil des BGer 2C\_353/2013 vom 23. Oktober 2013 E. 3.3; Urteil des BVGer A-4487/2019 und A-4488/2019 vom 26. Oktober 2020 E. 1.4.2; zum Ganzen: Urteil des BVGer A-4191/2020, A-4193/2020 vom 6. April 2022 E. 1.4.2).

**1.4.3** Beim Entscheid darüber, ob eine rechtserhebliche Tatsache als erwiesen zu gelten hat oder nicht, ist die Frage des Beweismasses (bzw. Beweisgrades) zu berücksichtigen. Als Regelbeweismass gilt der volle (strikte) Beweis. Dieser ist erbracht, wenn das Gericht am Vorliegen der behaupteten Tatsache keine ernsthaften Zweifel mehr hat oder allenfalls verbleibende Zweifel als leicht erscheinen (BGE 130 III 321 E. 3.2). Verlangt wird ein so hoher Grad der Wahrscheinlichkeit, dass vernünftigerweise mit der Möglichkeit des Gegenteils nicht mehr zu rechnen ist (Urteil des BVGer A-1192/2017 vom 6. Februar 2018 E. 3.3.3). Nicht ausreichend ist dagegen, wenn bloss eine überwiegende Wahrscheinlichkeit besteht, dass sich die behauptete Tatsache verwirklicht hat (BGE 128 III 271 E. 2b/aa; MOSER/BEUSCH/KNEUBÜHLER/KAYSER, Prozessieren vor dem Bundesverwaltungsgericht, 3. Aufl. 2022, Rz. 3.141; zum Ganzen: Urteil des BVGer A-4191/2020, A-4193/2020 vom 6. April 2022 E. 1.4.3 m.w.H.).

**1.4.4** Gemäss Art. 33 Abs. 1 VwVG nimmt die Behörde die ihr angebotenen Beweise ab, wenn diese für den Entscheid erheblich und zur Abklärung des Sachverhalts tauglich erscheinen. Die urteilende Behörde kann ohne Verletzung des verfassungsrechtlichen Anspruchs auf rechtliches Gehör (Art. 29 Abs. 2 der Bundesverfassung der Schweizerischen Eidgenossenschaft vom 18. April 1999 [SR 101; nachfolgend: BV]; Art. 29 VwVG) von einem beantragten Beweismittel dann absehen, wenn der Sachverhalt, den eine Partei beweisen will, nicht rechtserheblich ist, wenn bereits Feststehendes bewiesen werden soll, wenn zum Voraus gewiss ist, dass der angebotene Beweis keine wesentlichen Erkenntnisse zu vermitteln vermag, oder wenn die verfügende Behörde den Sachverhalt auf Grund eigener Sachkunde ausreichend würdigen kann (sog. antizipierte Beweiswürdigung; vgl. BGE 131 I 153 E. 3, 122 V 157 E. 1d; Urteil des BVGer A-47/2020 vom 12. März 2021 E. 1.5; ALFRED KÖLZ/ISABELLE HÄNER/MARTIN BERTSCHI, Verwaltungsverfahren und Verwaltungsrechtspflege des Bundes, 3. Aufl., 2013, Rz. 537; zum Ganzen: Urteil des BVGer A-4191/2020, A-4193/2020 vom 6. April 2022 E. 1.4.4).

## **2.**

**2.1** Anfechtungsobjekt im vorliegenden Verfahren vor Bundesverwaltungsgericht bildet der Einspracheentscheid vom 3. Dezember 2021. Das Anfechtungsobjekt grenzt den Umfang des Streitgegenstands ein. Letzterer wird durch die Parteianträge definiert und braucht mit dem Anfechtungsobjekt nicht übereinzustimmen. Er darf im Laufe des Beschwerdeverfahrens eingeschränkt, jedoch nicht erweitert oder qualitativ verändert werden

(BGE 131 II 200 E. 3.2, 131 V 164 E. 2.1; BVGE 2010/19 E. 2.1; zum Ganzen: Urteil des BVGer A-5049/2020 vom 16. August 2022 E. 1.3).

**2.2** Die Parteien bringen übereinstimmend vor, dass betreffend die Steuerperiode 2011 am 31. Dezember 2021 die absolute Verjährung eingetreten ist. Auch die Vorinstanz beantragt daher, die Beschwerde vom 18. Januar 2022 insoweit gutzuheissen (Sachverhalt, Bst. E.a und E.b).

**2.2.1** Im öffentlichen Recht und damit auch im Steuerrecht führt der Eintritt der Verjährung zum Untergang der Forderung. Dies im Gegensatz zum Zivilrecht, in welchem der Eintritt der Verjährung lediglich die Durchsetzbarkeit einer Forderung betrifft (BVGE 2009/12 E. 6.3.2.1 ff.). Die Verjährung einer Mehrwertsteuerforderung ist von Amtes wegen zu prüfen, wenn das Gemeinwesen Gläubiger der Forderung ist (BGE 142 II 182 E. 3.2.1, 133 II 366 E. 3.3; BVGE 2009/12 E. 6.3.1; zum Ganzen: Urteil des BVGer A-5049/2020 vom 16. August 2022 E. 1.5).

**2.2.2** Art. 42 Abs. 6 MWSTG sieht eine absolute Festsetzungsverjährung von zehn Jahren nach Ablauf der Steuerperiode vor, in welcher die Steuerforderung entstanden ist. Es kann folglich für die Steuerperiode 2011 seit dem 1. Januar 2022 keine zusätzliche Mehrwertsteuer mehr erhoben werden (Urteil des BGer 2C\_1021/2020 vom 28. Juli 2021 E. 4.1; Urteil des BVGer A-4569/2020 vom 4. Juli 2022 E. 3.1 m.w.H.). Für die weiteren (vorliegend streitigen) Steuerperioden (2012 bis 2016) ist die absolute Verjährung noch nicht eingetreten.

**2.2.3** Somit ist die Beschwerde im Umfang der die Steuerperiode 2011 betreffende Steuernachforderung gutzuheissen (vgl. auch Urteil des BVGer A-4569/2020 vom 4. Juli 2022 E. 3.2).

### **3.**

Die vorliegend zu beurteilende Sache betrifft im verbleibenden streitigen Umfang die Steuerperioden 2012 bis 2016. Somit ist in casu das MWSTG (mitsamt der zugehörigen Mehrwertsteuerverordnung vom 27. November 2009 [MWSTV, SR 641.201]) und weitere einschlägige Regelungen in den für die Jahre 2012 bis 2016 gültigen Fassungen massgebend, worauf nachfolgend – wo nicht anders vermerkt – referenziert wird.

Soweit im Folgenden auf die Rechtsprechung zum früheren Mehrwertsteuergesetz vom 2. September 1999 (aMWSTG; AS 2000 1300) verwiesen wird, liegt der Grund darin, dass diese im vorliegenden Fall auch für das MWSTG übernommen werden kann.

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

**3.2** Damit überhaupt eine steuerbare Leistung vorliegt, muss sie im Austausch mit einem Entgelt erfolgen (sog. «Leistungsverhältnis» oder «Leistungsaustauschverhältnis»; vgl. hierzu Urteil des BVGer A-6831/2013 vom 8. Juli 2015 E. 3.1.5 m.w.H.). Kein Leistungsverhältnis liegt vor, wenn es sich bei der fraglichen Leistung nur um eine Innenleistung zur betrieblichen oder unternehmerischen Leistungserstellung handelt, die Leistung also nicht bereits das Endprodukt bildet, das den betrieblichen Bereich verlässt (Urteile des BVGer A-4190/2020, A-4195/2020 vom 15. Dezember 2021 E. 2.2 und 2.3.2, A-1715/2014 und A-4218/2014 vom 19. Januar 2015 E. 3.3; zum Ganzen: Urteil des BVGer A-4191/2020, A-4193/2020 vom 6. April 2022 E. 2.2).

**3.3** Bezüglich Naturalleistungen an das Personal enthält das MWSTG keine ausdrückliche Regelung. Diese findet sich mit Bezug auf die Bemessungsgrundlage (Art. 24 MWSTG) 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.»

**3.3.1** Als Lohnausweisempfänger bzw. «Personal» im Sinne von Art. 47 MWSTV gelten sämtliche Personen, welche einer unselbstständigen Tätigkeit nachgehen und dafür einen Lohnausweis erhalten; dazu gehören auch Verwaltungs- und Stiftungsräte. Arbeiten eng verbundene Personen im Unternehmen mit, gehören sie zur Personengruppe der Lohnausweisempfänger (vgl. hierzu auch die betreffend Art. 47 Abs. 5 MWSTV per 1. Januar 2018 in Kraft gesetzte Delegationsnorm in Art. 107 Abs. 1 Bst. c MWSTG; Urteil des BVGer A-6223/2019 vom 24. Juli 2020 E. 2.4.3; MWST-Info 08 «Privatanteile» [nachfolgend: MWST-Info 08], Ziff. 1 Bst. a - c; der besagte Abschnitt der MWST-Info 08 hat mit den Versionen vom 1. Mai 2016 und vom 1. Januar 2018 je kleinere, hier nicht relevante materielle Änderungen erfahren; zur Nichtverbindlichkeit von Verwaltungsverordnungen für die Justizbehörden, welche jedoch Verwaltungsverordnungen bei ihrer Entscheidung allerdings mitberücksichtigen sollen, sofern diese eine dem Einzelfall angepasste und gerecht werdende Auslegung der anwendbaren gesetzlichen Bestimmungen darstellen, eingehend: Urteil des BVGer A-623/2021 vom 4. Februar 2022 E. 2.11 m.w.H.).

Nach der Regelung von Art. 47 MWSTV ist, wenn der Mitarbeiter eine Leistung vom Arbeitgeber erhält und der Mitarbeiter dafür kein Entgelt in Form eines üblichen Zahlungsmittels entrichtet (also der Tatbestand von Art. 47 Abs. 1 MWSTV nicht greift), massgebend, ob die empfangene Leistung im Lohnausweis zu deklarieren ist oder nicht (vgl. Art. 47 Abs. 2 und 3 MWSTV). Besteht eine entsprechende Deklarationspflicht, wird von einem Leistungsverhältnis ausgegangen und ein Entgelt in Form einer Arbeitsleistung angenommen (Tauschverhältnis; vgl. Art. 47 Abs. 2 MWSTV). Hingegen liegt bei fehlender Deklarationspflicht ein «Geschenk» des Arbeitgebers und damit kein Leistungsverhältnis vor (vgl. Art. 47 Abs. 3 MWSTV). Bei nur teilweiser Zahlung durch ein übliches Zahlungsmittel, etwa durch Barzahlung oder durch einen Lohnabzug, ist gestützt auf Art. 47 Abs. 1 MWSTV ein Leistungsverhältnis gegeben und mindestens das effektiv bezahlte Entgelt zu versteuern, wobei in Bezug auf den nicht abgegoltenen Teil zusätzlich die Anwendbarkeit von Abs. 2 und 3 zu prüfen ist (siehe zum Ganzen: BOSSART/CLAVADETSCHER, in: Martin Zweifel et al. [Hrsg.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer, 2015 [nachfolgend: Kommentar MWSTG], Art. 18 N 125 f.; vgl. ferner LOTHAR JANSEN, Mitarbeitervergütungen und Mehrwertsteuer, in: Steuer Revue [StR] 2014, S. 668 ff., 675 f.).

Welche Leistungen des Arbeitgebers im Lohnausweis zu bescheinigen sind, ist grundsätzlich in der Wegleitung der Schweizerischen Steuerkonferenz (SSK) zum Ausfüllen des Lohnausweises bzw. der Rentenbescheinigung festgelegt (nachfolgend: Wegleitung zum Lohnausweis; vgl. zur Anwendbarkeit dieser Wegleitung im Kontext von Art. 47 MWSTV Ziff. 3.3 der MWST-Info 08 [Stand am 1. Mai 2016 mit gegenüber früheren und späteren Versionen unverändertem Wortlaut; vgl. dazu auch Einspracheentscheid vom 3. Dezember 2021, Ziff. 3.3.1, Fn. 3] sowie BOSSART/CLAVADETSCHER, Kommentar MWSTG, Art. 18 N 127). Danach ist unter Vorbehalt bestimmter, in N 72 der Wegleitung zum Lohnausweis aufgezählter (nicht zu deklarierender) Naturalleistungen (wie z.B. gratis abgegebene Halbtaxabonnemente der SBB) grundsätzlich 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 offen stehen muss, dass im Einzelfall aus mehrwertsteuerlicher Sicht eine andere Würdigung (bzw. ein Abweichen vom Kriterium der Pflicht zur Deklaration im Lohnausweis) geboten ist. Die Deklaration im Lohnausweis kann damit (höchstens aber immerhin) als Indiz für den mehrwertsteuerlichen Leistungsaustausch taugen. Dass bei den in N 72 («Nicht zu deklarierende Leistungen») der Wegleitung zum Lohnausweis genannten Sachverhalten, obwohl teilweise ein Tausch gegen eine Arbeitsleistung (Naturallohn) angenommen werden könnte, eine mehrwertsteuerliche Abrechnung nicht nötig ist, rechtfertigt sich allenfalls aus Praktikabilitätsgründen (vgl. zum Ganzen: BOSSART/CLAVADETSCHER, 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; vgl. zum Ganzen: Urteil des BVGer A-4191/2020, A-4193/2020 vom 6. April 2022 E. 2.4.3.1).

**3.3.2** Was die Mehrwertsteuerbemessungsgrundlage bei im Lohnausweis zu deklarierenden Leistungen des Arbeitgebers an das Personal betrifft, ist nach Art. 47 Abs. 2 Satz 2 MWSTV auf den für die direkten Steuern massgebenden Betrag abzustellen (vgl. E. 3.3). Letzterer Betrag entspricht dem auf dem Lohnausweis zu deklarierenden Betrag (Ziff. 3.3 der MWST-

Info 08), welcher sich prinzipiell nach dem Marktwert bzw. dem Verkehrswert bemisst (vgl. zu Gehaltsnebenleistungen: Wegleitung zum Lohnausweis, N 19 und 26). Nach Art. 47 Abs. 4 MWSTV können ferner die direktsteuerlichen Pauschalen für die Ermittlung der Lohnanteile herangezogen werden (vgl. auch Ziff. 3.3 der MWST-Info 08). Letzteres bedeutet, dass nach der Verordnungsregelung namentlich die in der Wegleitung zum Lohnausweis vorgesehene Pauschale für den privaten Gebrauch eines Fahrzeugs zur Anwendung kommen kann (siehe zum Ganzen: BOSSART/CLAVADETSCHER, Kommentar MWSTG, Art. 18 N 129; zum Ganzen: Urteil des BVGer A-4191/2020, A-4193/2020 vom 6. April 2022 E. 2.4.3.2).

**3.3.3** Zu den Pflichten der mehrwertsteuerpflichtigen Person gehört insbesondere auch die ordentliche Buchführung. Die mehrwertsteuerpflichtige Person hat ihre Geschäftsbücher und Aufzeichnungen nach den handelsrechtlichen Grundsätzen zu führen (Art. 70 Abs. 1 MWSTG). Die Buchführung ist das lückenlose und planmässige Aufzeichnen sämtlicher Geschäftsvorfälle einer Unternehmung auf der Grundlage von Belegen. Sie schlägt sich in den Geschäftsbüchern und den zugehörigen Aufzeichnungen nieder (Art. 957a des Obligationenrechts vom 30. März 1911 [OR, SR 220]); zum Ganzen: Urteil des BVGer A-4282/2021 vom 24. August 2022 E. 2.1.2 m.w.H.).

**3.3.4** Gemäss Art. 78 Abs. 1 MWSTG kann die ESTV bei steuerpflichtigen Personen Kontrollen durchführen, soweit dies zur Abklärung des Sachverhalts erforderlich ist. Zu diesem Zweck haben diese Personen der ESTV den Zugang zu ihrer Buchhaltung sowie zu den dazugehörigen Belegen zu gewähren. Dazu gehören namentlich jene Unterlagen, die gestützt auf Art. 70 MWSTG zu führen und aufzubewahren sind (vgl. E. 3.3.3). Dazu zählen etwa Bilanzen, Erfolgsrechnungen, die Haupt- und Hilfsbuchhaltungen, Kunden- und Lieferantenrechnungen, Bank- und Kassabelege, Wareninventare, Lohnbücher und Unterlagen für die Erstellung der Mehrwertsteuerabrechnungen (vgl. BEATRICE BLUM, in: Geiger/Schluckebier [Hrsg.], Kommentar zum Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer, 2. Aufl. 2019, N 21 zu Art. 78; zum Ganzen: Urteil des BVGer A-4282/2021 vom 24. August 2022 E. 2.1.4).

### **3.4**

**3.4.1** Art. 79 Abs. 1 MWSTG unterscheidet zwei voneinander unabhängige Konstellationen, in welchen die ESTV die Steuerforderung nach pflichtgemässen Ermessen einschätzt (sog. Ermessenseinschätzung).

Zum einen ist diejenige der ungenügenden Aufzeichnung zu nennen (Verstoss gegen die formellen Buchführungsvorschriften). In diesem Fall hat eine Schätzung insbesondere dann zu erfolgen, wenn die Verstösse gegen die formellen Buchhaltungsvorschriften als derart gravierend zu qualifizieren sind, dass sie die materielle Richtigkeit der Buchhaltungsergebnisse in Frage stellen (vgl. Urteil des BGer 2C\_265/2018 vom 19. August 2019 E. 4.3; Urteil des BVGer A-2496/2020 vom 18. November 2020 E. 2.3.3 m.w.H.). Dies liegt etwa dann vor, wenn bei einem bargeldintensiven Betrieb ein Kassabuch nicht (ordentlich) geführt wird.

Zum anderen kann selbst eine formell einwandfreie Buchführung die Durchführung einer Schätzung erfordern, wenn die ausgewiesenen Ergebnisse mit dem wirklichen Sachverhalt offensichtlich nicht übereinstimmen (Verstoss gegen die materiellen Buchführungsregeln). Dies ist nach der Rechtsprechung dann der Fall, wenn die in den Büchern enthaltenen Geschäftsergebnisse von den von der Steuerverwaltung erhobenen branchenspezifischen Erfahrungszahlen wesentlich abweichen und die kontrollierte Person nicht in der Lage ist, allfällige besondere Umstände, aufgrund welcher diese Abweichungen erklärt werden können, nachzuweisen oder zumindest glaubhaft zu machen (Urteil des BGer 2C\_265/2018 vom 19. August 2019 E. 4.3; zum Ganzen: Urteil des BVGer A-4282/2021 vom 24. August 2022 E. 2.2.1 m.w.H.).

**3.4.2** Sind die Voraussetzungen für eine Ermessenstaxation erfüllt, ist die ESTV nicht nur berechtigt, sondern verpflichtet, eine solche nach pflichtgemäsem Ermessen vorzunehmen. Die ESTV hat dabei alle Umstände zu beachten, von denen sie Kenntnis hat. Wohl hat die Steuerbehörde eine vorsichtige Schätzung anzustellen, doch ist sie nicht verpflichtet, im Zweifelsfall die für die steuerpflichtige Person günstigste Annahme zu treffen. Die Verletzung von Verfahrenspflichten darf sich nicht lohnen. Fälle, in denen die Steuerpflichtigen ihre Mitwirkungspflichten nicht wahrnehmen bzw. keine, unvollständige oder ungenügende Aufzeichnungen über ihre Umsätze (bzw. hinsichtlich der Feststellung oder Überprüfung der Steuerpflicht) führen, dürfen keine Steuerausfälle zur Folge haben (Urteil des BGer 2C\_885/2019 vom 5. März 2020 E. 6.1; zum Ganzen: Urteil des BVGer A-4282/2021 vom 24. August 2022 E. 2.2.2 m.w.H.).

**3.4.3** Hat die ESTV eine Schätzung nach pflichtgemäßem Ermessen vorzunehmen, hat sie diejenige Schätzungsmethode zu wählen, die den individuellen Verhältnissen im Betrieb der steuerpflichtigen Person soweit als

möglich Rechnung trägt, auf plausiblen Annahmen beruht und deren Ergebnis der wirklichen Situation möglichst nahekommt. In Betracht kommen Schätzungsmethoden, die auf eine Ergänzung oder Rekonstruktion der ungenügenden Buchhaltung hinauslaufen, aber auch Umsatzschätzungen aufgrund unbestrittener Teil-Rechnungsergebnisse in Verbindung mit Erfahrungssätzen. Die brauchbaren Teile der Buchhaltung und allenfalls vorhandene Belege sind soweit als möglich bei der Schätzung zu berücksichtigen. Sie können durchaus als Basiswerte der Ermessenstaxation fungieren (zum Ganzen: Urteil des BVGer A-1336/2020 vom 12. Oktober 2021 E. 3.5.3 m.w.H.).

Nach der Rechtsprechung ist auch zulässig, dass die ESTV eine Prüfung der Verhältnisse während eines Teils der Kontrollperiode vornimmt und in der Folge das Ergebnis auf den gesamten kontrollierten Zeitraum umlegt bzw. hochrechnet (sog. «Umlageverfahren»), vorausgesetzt die massgebenden Verhältnisse im eingehend kontrollierten Zeitabschnitt seien ähnlich wie in der gesamten Kontrollperiode (zum Ganzen: Urteil des BVGer A-4282/2021 vom 24. August 2022 E. 2.2.3 m.w.H.).

**3.4.4** Das Bundesverwaltungsgericht überprüft das Vorliegen der Voraussetzungen für die Vornahme einer Ermessenstaxation uneingeschränkt. Bei der Überprüfung von zulässigerweise erfolgten Ermessensveranlagungen auferlegt sich das Bundesverwaltungsgericht als ausserhalb der Verwaltungsorganisation und Behördenhierarchie stehendes, von der richterlichen Unabhängigkeit bestimmtes Gericht trotz des möglichen Rügegrundes der Unangemessenheit (E. 1.3) eine gewisse Zurückhaltung und reduziert dergestalt seine Prüfungsdichte. Grundsätzlich setzt das Bundesverwaltungsgericht nur dann sein eigenes Ermessen an die Stelle desjenigen der Vorinstanz, wenn dieser bei der Schätzung erhebliche Ermessensfehler unterlaufen sind. Diese Praxis wurde vom Bundesgericht wiederholt bestätigt (zum Ganzen: Urteil des BVGer A-4282/2021 vom 24. August 2022 E. 2.2.4 m.w.H.).

**3.4.5** Für das Vorliegen der Voraussetzungen einer Ermessenseinschätzung ist nach der allgemeinen Beweislastregel die ESTV beweisbelastet (E. 1.4.2). Sind die Voraussetzungen 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 Person, den Nachweis für die offensichtliche Unrichtigkeit der Schätzung zu erbringen («dritte Stufe»;

statt vieler: Urteil des BVGer A-4963/2020 vom 15. Dezember 2021 E. 2.3.4 m.w.H.).

Weil das Ergebnis der Ermessensveranlagung selbst auf einer Schätzung beruht, kann sich die steuerpflichtige Person gegen eine zulässigerweise durchgeführte Ermessenseinschätzung nicht mit allgemeiner Kritik zur Wehr setzen. Vielmehr hat sie nachzuweisen, dass die von der ESTV vorgenommene Schätzung offensichtlich unrichtig ist (statt vieler: Urteil des BGer 2C\_27/2021 vom 5. Oktober 2021 E. 3.1.4; Urteil des BVGer A-1336/2020 vom 12. Oktober 2021 E. 3.5.6). Gelingt es der steuerpflichtigen Person nicht zu beweisen, dass das Ergebnis der Ermessenseinschätzung klarerweise nicht mit den tatsächlichen Gegebenheiten übereinstimmt, hat sie die Folgen der Beweislosigkeit zu tragen und es bleibt bei der bisherigen Schätzung (zum Ganzen: Urteil des BVGer A-4282/2021 vom 24. August 2022 E. 2.2.5 m.w.H.).

**3.5** Die steuerpflichtige Person hat jeweils innert 60 Tagen nach Ablauf der Abrechnungsperiode gegenüber der ESTV über die Steuerforderung abzurechnen (Art. 71 Abs. 1 MWSTG). Innert derselben Frist hat sie die Steuerforderung zu begleichen (Zahlungsfrist, Art. 86 Abs. 1 MWSTG). Bei verspäteter Zahlung ist ohne Mahnung ein Verzugszins geschuldet (Art. 87 Abs. 1 MWSTG). Das Eidgenössische Finanzdepartement (EFD) legt marktübliche Verzugs- und Vergütungszinssätze fest und passt diese periodisch an (Art. 108 Bst. a MWSTG). Er beläuft sich vom 1. Januar 2012 bis zum 31. Dezember 2021 auf 4,0 % (Art. 4 Abs. 1 Bst. a der Zinssatzverordnung EFD vom 25. Juni 2021 [SR 631.014]). Sind mehrere Abrechnungsperioden betroffen, wird der Verzugszins praxisgemäss ab mittlerem Verfall erhoben (vgl. Urteil des BVGer A-4452/2021, A-4454/2021 vom 12. April 2022 E. 3 m.w.H.).

#### **4.**

Im vorliegenden Fall ist streitig und zu prüfen, ob die von der Beschwerdeführerin an die Arbeitnehmer abgegebenen GA eine entgeltliche Leistung an das Personal gemäss Art. 47 Abs. 2 MWSTV darstellen und dadurch eine steuerbare Leistung durch die Beschwerdeführerin erbracht wurde. Streitgegenstand dieses Verfahrens ist somit auch die Vorfrage, ob die Abgabe der GA geschäftsmässig begründet war oder nicht. Letzterer Punkt ist nachfolgend anhand einzelner Indizien zu beurteilen.

## 5.

Im Folgenden ist auf die Steuerperioden 2012 bis 2015 einzugehen.

**5.1** Zunächst ist die Bedeutung der Deklarationen der GA im Lohnausweis zu beurteilen.

**5.1.1** Gemäss Beschwerdeführerin sind die fehlenden Beanstandungen der nach eigenen Angaben fehlerhaften Lohnausweise durch die Mitarbeitenden kein geeignetes Indiz zur Verneinung eines unternehmerischen Grundes für die Abgabe der GA. Ein durchschnittlicher Arbeitnehmer würde seinen Lohnausweis kaum hinsichtlich der Deklaration eines GA überprüfen respektive eine fehlerhafte Deklaration wohl nicht erkennen. Auch der Hinweis der Vorinstanz – so die Beschwerdeführerin weiter – auf ihre Funktion als Holding-Gesellschaft vermöge nicht zu überzeugen. Der Gesetzgeber verstehe eine Holding-Tätigkeit gemäss Art. 10 Abs. 1<sup>bis</sup> MWSTG ausdrücklich als unternehmerisch im Sinne der Mehrwertsteuer.

Für die Vorinstanz spricht für die (überwiegend) private Nutzung insbesondere, dass der jeweilige GA-Betrag sowohl in der Lohnabrechnung als auch im Lohnausweis als Lohnbestandteil ausgewiesen sowie zum Bruttolohn gezählt worden sei und die jährlich ca. 150 betroffenen Mitarbeitenden der C.\_\_\_\_\_ -Gesellschaften die daraus resultierende direktsteuerliche Mehrbelastung über die Jahre akzeptiert und beanstandungslos Sozialversicherungsbeiträge auf den jeweiligen GA-Betrag entrichtet hätten. Diese Sozialversicherungsbeiträge seien gemäss sozialversicherungsrechtlichen Bestimmungen nicht zu entrichten, wenn der Arbeitnehmer mit dem GA während eines Jahres an rund 40 Tagen Dienstfahrten unternehme.

**5.1.2** Nach dem gemeinen Urkundenstrafrecht kommt Lohnausweisen in der Regel zwar keine erhöhte Glaubwürdigkeit zu. Im Verkehr mit den Steuerbehörden stellen sie allerdings Urkunden dar, welche geeignet sind, die Wahrheit darin festgehaltener Sachverhalte zu gewährleisten. Denn gegenüber diesen Behörden besteht im Rahmen der Steuerveranlagung die besondere gesetzliche Pflicht zur wahrheitsgetreuen Deklaration (vgl. Urteil des BGer 6B\_101/2009 vom 14. Mai 2009 E. 3.3 m.w.H. betreffend direkte Bundessteuer; Urteil des BGer 6B\_624/2007 vom 14. November 2007 E. 4.3 m.w.H.). Diese Rechtsprechung ist ohne Weiteres auf die MWST-Pflicht übertragbar. Der Lohnausweis hat somit zumindest einen gewissen öffentlichen Glauben insbesondere gegenüber den Steuerbehörden, wozu auch die Vorinstanz gehört. Vorliegend sind sich die Parteien

denn auch zu Recht darüber einig, dass der Lohnausweis die Zusammenfassung der einzelnen Lohnabrechnungen bildet, weshalb diese im vorliegenden Fall ebenfalls mitzubersichtigen sind (Einspracheentscheid vom 3. Dezember 2021, Ziff. 3.3.1 letzter Abschnitt).

**5.1.3** Dass die Beschwerdeführerin unbestrittenermassen eine unternehmerische Tätigkeit nach Art. 10 Abs. 1<sup>bis</sup> MWSTG ausübt, sagt noch nichts darüber aus, ob die Abgabe von GA an die Mitarbeitenden aus geschäftlichen Gründen erfolgt oder nicht. Immerhin weist die Holding-Tätigkeit der Beschwerdeführerin (etwa im Gegensatz zu einer Vertriebsfirma für Industrie- oder Konsumgüter) nicht offenkundig auf die Notwendigkeit zahlreicher Dienstreisen hin.

#### **5.1.4**

**5.1.4.1** Nach der Rechtsprechung können, insbesondere im Zusammenhang mit der Beurteilung der Selbständigkeit, die Art der Abrechnung der Sozialversicherungsbeiträge sowie die Qualifikation einer Person als selbstständig oder unselbständig im Zusammenhang mit den direkten Steuern ebenfalls – jedoch nicht allein ausschlaggebende – Indizien für die mehrwertsteuerliche Behandlung bilden (Urteil des BGer 2A.47/2006 vom 6. Juli 2006 E. 3.2 m.w.H.; Urteil des BVerfG A-756/2014 vom 26. Juni 2014 E. 2.4.2). Es sind keine Gründe ersichtlich, warum diese Rechtsprechung im Grundsatz nicht auch hinsichtlich der MWST-Pflicht gelten soll.

**5.1.4.2** Dass sich die Vorinstanz zunächst an den Richtlinien zum Lohnausweis (Wegleitung zum Lohnausweis) orientiert, worin Angaben enthalten sind, wie Lohnausweise auszufüllen sind (Einspracheentscheid vom 3. Dezember 2021, Ziff. 3.3.3, 3. Abschnitt), ist grundsätzlich nicht zu beanstanden. Die Wegleitung zum Lohnausweis enthält – worauf die Beschwerdeführerin zu Recht hinweist (Replik vom 17. März 2022, Ziff. 7) – allerdings keine Regelungen dazu, wann eine Abgabe von GA tatsächlich unternehmerisch begründet ist und wann nicht. Diese Frage kann allein aufgrund der Wegleitung zum Lohnausweis nicht beantwortet werden. Hierzu liefert Ziff. 3007 der Wegleitung über den massgebenden Lohn in der AHV, IV und EO des Eidgenössischen Departements des Innern, Bundesamt für Sozialversicherungen (nachfolgend: WML) immerhin gewichtige Anhaltspunkte (zur Anwendbarkeit von Verwaltungsverordnungen E. 3.3.1). Nach der seit 1. Januar 2012 geltenden Fassung der Rz. 3007 WML gehören Weg- und Verpflegungsentschädigungen zum massgebenden Lohn (Art. 9 Abs. 2 der Verordnung über die Alters- und Hinterlassenenversicherung vom 31. Oktober 1947 [AHVV, SR 831.101]), es sei

denn, die Entschädigung für den Arbeitsweg bestehe in der Abgabe eines Generalabonnements oder eines regionalen Verbundabonnements für den öffentlichen Verkehr bzw. einem Beitrag an ein solches, sofern jemand während einem Jahr an rund 40 Tagen Dienstfahrten unternimmt. Folglich sind in einem solchen Fall keine Sozialversicherungsbeiträge zu entrichten. Insoweit kann also der WML die Massgeblichkeit nicht generell abgesprochen werden, zumal – wie erwähnt – sozialversicherungsrechtliche Beitragszahlungen als Indizien für die mehrwertsteuerrechtliche Beurteilung herangezogen werden können (E. 5.1.4.1).

**5.1.4.3** Die bisher erkannten Indizien (Deklaration der GA im Lohnausweis als Gehaltsnebenleistungen [E. 5.1.1 ff.] sowie die Abrechnung der sozialversicherungsrechtlichen Abgaben darauf [E. 5.1.4.1 f.]) sprechen im Rahmen der freien Beweiswürdigung (E. 1.4.2) eher dafür, dass die Beschwerdeführerin die GA nicht primär aus geschäftlichen Gründen an ihre Mitarbeitenden abgegeben hat. Daran ändert die angebliche, vorliegend nicht weiter zu vertiefende nachträgliche «Neutralisierung» der Abzüge im Zusammenhang mit den GA in den Lohnabrechnungen in den Jahren 2011 bis 2015 nichts (Einsprache vom 6. März 2020, Ziff. III/Rz. 12; Einspracheentscheid vom 3. Dezember 2021, Ziff. 3.3.1 letzter Abschnitt).

**5.2** Im Weiteren ist auf Basis der bisherigen Ergebnisse zu prüfen, ob die Vorinstanz ihrer Untersuchungspflicht hinreichend nachgekommen ist.

**5.2.1** Die Beschwerdeführerin bringt vor, dass eine Qualifikation der Abgabe von GA an Arbeitnehmende als steuerbare Leistung eine steuerbegünstigende respektive -erhöhende Tatsache darstelle. Sie (die Beschwerdeführerin) habe bei der Feststellung des rechtserheblichen Sachverhalts – auch in Anwendung des Untersuchungsgrundsatzes – eine gewisse Mitwirkungspflicht. Sie habe in diesem Rahmen «relevante Beweismittel» vorzulegen. Aus dem bisherigen Verfahren gehe jedoch zweifelsohne hervor, dass sie (die Beschwerdeführerin) ihren Mitwirkungspflichten nachgekommen sei und die relevanten Beweismittel beigebracht habe. Die Vorinstanz habe die (überwiegend) private Nutzung der GA nicht nachweisen können. Für das Nichterreichen des Schwellenwerts gemäss Ziff. 3007 WML bestünden keine Anhaltspunkte.

Die Vorinstanz hält dagegen, dass der steuerpflichtigen Person spezialgesetzlich statuierte Mitwirkungspflichten auferlegt würden. Angesichts der Ausgangslage komme der Beschwerdeführerin bei der Feststellung des

rechtserheblichen Sachverhaltes in Bezug auf ihre vorgenommenen Korrekturen bzw. der Rückgängigmachung ihrer deklarierten GA-Beträge eine Mitwirkungspflicht zu, und sie habe in diesem Rahmen relevante Beweismittel vorzulegen. Denn sie alleine verfüge über die Unterlagen betreffend die abgegebenen GA und Beurteilung, wie die Nutzung der an die Arbeitnehmenden abgegebenen GA gewesen sei. Den gesetzlichen Anforderungen zum Untersuchungsgrundsatz sei sie (die Vorinstanz) offensichtlich nachgekommen und allfällige Nachteile habe die Beschwerdeführerin selbst zu verantworten.

**5.2.2** Die Beschwerdeführerin vermag aus ihrer Aussage, wonach für ein Nichterreichen des Schwellenwerts gemäss Ziff. 3007 der WML (Dienstfahrten an rund 40 Tagen pro Jahr; E. 5.1.4.2) keine Anhaltspunkte bestünden, nichts zu ihren Gunsten abzuleiten. Zwar ist die Vorinstanz für steuerbegründende bzw. steuererhöhende Tatsachen beweispflichtig (E. 1.4.2). Allerdings ist vorliegend in erhöhtem Mass zu berücksichtigen, dass – wie die Vorinstanz zu Recht vorbringt – die Beschwerdeführerin alleine über allfällige Unterlagen verfügt betreffend die abgegebenen GA und eine Beurteilung abgeben kann, wie die genaue Nutzung der an die Arbeitnehmende abgegebenen GA war. Denn die Beschwerdeführerin hatte im Rahmen ihrer Mitwirkungspflicht hinreichend Gelegenheit, ihren Standpunkt gegenüber der Vorinstanz zu untermauern (Sachverhalt, Bst. B.e und B.f). Die Beschwerdeführerin hätte spätestens im vorliegenden Beschwerdeverfahren zumindest und naheliegenderweise betreffend die in den Rechtschriften beispielhaft erwähnten Mitarbeitenden D.\_\_\_\_\_ und E.\_\_\_\_\_ z.B. mit Unterlagen belegen können, dass die beiden an rund 40 (oder mehr) Tagen Dienstfahrten unter Verwendung öffentlicher Verkehrsmittel unternommen haben. Letztlich kann diese Frage aber offenbleiben, da für das Bundesverwaltungsgericht vielmehr Folgendes entscheidend ist: Nachdem namentlich die Mitarbeitenden D.\_\_\_\_\_ und E.\_\_\_\_\_ (sowie weitere Mitarbeitende) aktenkundig für eine pauschale Autospesenentschädigung optiert hatten bzw. bei gewissen Mitarbeitenden ausschliesslich eine solche vertraglich vereinbart war, ist für das Gericht nicht nachvollziehbar, weshalb diesen Mitarbeitenden aus geschäftlichen Gründen zusätzlich ein GA abgegeben wurde. Dies vorliegend auch entgegen dem einschlägigen Spesenreglement, welches keinen Anspruch auf weitere Autoentschädigungen vorsieht für Arbeitnehmende, die aus geschäftlichen Gründen oft mit der Bahn reisen und die von der Beschwerdeführerin deshalb ein GA erhielten (E. 6.3.1).

Ob die Beschwerdeführerin die einzelnen Tage mit Geschäftsreise pro Mitarbeiter mit GA im Rahmen ihrer umfassenden Buchführungspflicht (E. 3.3.3) hätte festhalten müssen, kann somit ebenfalls offenbleiben. Durch die Nichtvorlage entsprechender Beweise und angesichts der bisher gelegten Indizienkette hat sie die Folgen der Beweislosigkeit der geschäftlichen Notwendigkeit für die (zusätzliche) Abgabe der GA an ihre Mitarbeitenden zu tragen (E. 1.4.2). Damit kann auch offenbleiben, ob eine nachgewiesene geschäftliche Nutzung angesichts des genehmigten Spesenreglements, welches keinen Anspruch auf weitere Autoentschädigungen vorsieht für Arbeitnehmende, die aus geschäftlichen Gründen oft mit der Bahn reisen und die von der Beschwerdeführerin deshalb ein GA erhielten (E. 6.3.1), zu einem anderen Ergebnis geführt hätte. Jedenfalls kann der Vorinstanz keine Verletzung der Untersuchungspflicht vorgeworfen werden.

**5.3** Gemäss den erkannten Indizien (Deklaration der GA im Lohnausweis als Gehaltsnebenleistungen [E. 5.1.1 ff.], der diesbezüglichen Abrechnung der sozialversicherungsrechtlichen Abgaben [E. 5.1.4] sowie dem fehlenden Nachweis der geschäftlichen Notwendigkeit eines GA neben der Auto-spesenentschädigung [E. 5.2.2]) ist somit nicht zu beanstanden, dass die Vorinstanz im Sinne einer beweisrechtlichen Gesamtwürdigung zum Schluss gekommen ist, für die Steuerperioden 2012 bis 2015 sei nicht von einer geschäftlichen Notwendigkeit der abgegebenen GA auszugehen.

## **6.**

Im Weiteren ist die Steuerperiode 2016 zu beurteilen.

### **6.1**

**6.1.1** Gemäss Beschwerdeführerin sind bei der Deklaration der GA in den Lohnausweisen bis einschliesslich dem Jahr 2015 Fehler passiert. Nach Erkennen der falschen Deklaration in den Lohnausweisen sei die Deklaration der GA ab der Steuerperiode 2016 gemäss dem «Leitfaden für neues Spesenhandling ab 2016» infolge des unternehmerischen Grundes nicht mehr erfolgt. Darüberhinausgehende Reisespesen für GA-Besitzer seien in Übereinstimmung mit dem genehmigten und verbindlichen Spesenreglement als Lohnbestandteil in Ziff. 2.3 des Lohnausweises angegeben. Spesenvergütungen sollten die Arbeitnehmenden für entstandene Kosten entschädigen, die im Rahmen der Verrichtung ihrer Tätigkeit zugunsten des Arbeitgebers angefallen seien. Es sei zwar richtig, dass gemäss Ziff. 2.1 des Spesenreglements für Arbeitnehmenden, die ein GA erhalten

hätten, kein Anspruch auf die Entschädigung weiterer Reisespesen bestehe. Damit seien allerdings nur zusätzliche Spesen im Sinne eines Kostenersatzes gemeint. Die Vorinstanz anerkenne, dass die zusätzlich an Arbeitnehmende mit GA ausgerichteten Reisespesen in Ziff. 2.3 des Lohnausweises deklariert worden seien. Da die Behandlung korrekterweise als andere Gehaltsnebenleistungen und damit als Lohnbestandteil erfolgt sei, erschliesse sich nicht, inwiefern ein Widerspruch zum Spesenreglement bestehen sollte; die Entschädigungen «Aufr. Reisesp. M. GA» für Arbeitnehmende mit GA, seien gerade nicht als zusätzliche Spesen, sondern als Lohnbestandteil ausgewiesen.

Laut Vorinstanz haben demgegenüber gemäss Deklaration der GA die betroffenen Arbeitnehmenden gemäss Ziff. 13.2.2 des Lohnausweises und Lohnabrechnungen zusätzlich zum GA pauschale Reisespesen erhalten, was nicht mit der in Ziff. 2.1 des Spesenreglements festgehaltenen, mit der GA-Abgabe verknüpften Folge, dass die GA-Inhaber keinen Anspruch auf weitere Autoentschädigungen haben, vereinbar sei. Zusammenfassend bedeute dies, dass den Mitarbeitenden mit einem GA zusätzlich zu den bisherigen pauschalen Reisespesen weitere monatliche Reisespesen («Aufr. Reisesp. m. GA») aufgerechnet worden seien. Diese Reisespesen seien jedoch im Lohnausweis nicht als Spesenersatz, sondern als ausgerichtete Gehaltsnebenleistung unter Ziff. 2.3 ausgewiesen worden. Auch wenn die Deklaration der Reisespesen vom Typ «Aufr. Reisesp. m. GA» in Ziff. 2.3 des Lohnausweises dem seit 2016 geltenden internen «Spesehandling» (dazu E. 6.3.2 hiernach) entsprächen, welches die Ausrichtung von Reisekostenpauschalen bei gleichzeitiger Abgabe eines GA vorsehe, und gemäss Beschwerdeführerin als Kostenersatz zu qualifizieren sei, würden zum GA weiterhin die bisherigen Reisespesen vom Typ pauschale Reisespesen ausgerichtet. Dies entgegen der Regelung im Spesenreglement. Aufgrund der grundsätzlich gleichbleibenden Sachlage bestehe für die Abgabe des GA weiterhin keine geschäftliche Notwendigkeit. Und namentlich sei das abgegebene GA, als eine nicht in Geldform ausgerichtete Leistung, in den monatlichen aufgerechneten Reisespesen enthalten. Die Deklaration der GA im Lohnausweis sei letztlich über die aufgerechneten Reisespesen des Typs «Aufr. Reisesp. m. GA» erfolgt.

**6.2** Die Parteien sind sich zu Recht darüber einig, dass ein genehmigtes Spesenreglement für das Vorliegen eines unternehmerischen Grundes nicht ausreicht, sondern die Abgabe von GA auch den im Spesenreglement festgehaltenen Vorgaben entsprechen muss (Replik vom 17. März 2022, Rz. 5).

### 6.3

**6.3.1** Das die Beschwerdeführerin betreffende, vom kantonalen Steueramt des Kantons (...) am 29. Oktober 2010 genehmigte Spesenreglement sieht in Ziff. 2.1 Abs. 2 vor, dass an Arbeitnehmer, die aus geschäftlichen Gründen oft mit der Bahn reisen, nach Bedarf ein GA abgegeben werden könne. Inhaber eines GA hätten keinen Anspruch auf weitere Autoentschädigungen und können in ihrer Steuererklärung keinen Abzug für den Arbeitsweg vornehmen. Im Lohnausweis sei ein entsprechender Hinweis anzubringen (Feld F des neuen Lohnausweises).

**6.3.2** Beim vom Dezember 2015 datierten internen «Neuen Spesenhandling für Pauschal- Reisespesenbeziehende der C.\_\_\_\_\_ CH (betroffene Kantone) ab 2016» (nachfolgend: internes Spesenhandling) geht es um die Reisekostenpauschale (Autopauschale) im Zusammenhang mit geschäftlich gefahrenen Autokilometer (z.B. Niederlassung - Einsatzort). Bei Mitarbeitenden, die anstelle einer Tankkarte ein GA von der Beschwerdeführerin erhalten haben, wird die Reisekostenpauschale vollständig als sozialversicherungspflichtig, aber nicht pensionskassenbeitragspflichtig und als steuerbares Einkommen behandelt. Das GA wird nicht mehr als Einkommen ausgewiesen.

Dem internen Spesenhandling lässt sich entgegen der Ansicht der Vorinstanz allerdings nicht entnehmen, dass es die Ausrichtung von Reisekostenpauschalen bei gleichzeitiger Abgabe eines GA statuiert. Dies wäre auch widersinnig, da das interne Spesenhandling laut dessen Einleitung die Umsetzung des Spesenreglements bezweckt, welches gerade keinen Anspruch auf weitere Autoentschädigungen vorsieht für Arbeitnehmende, die aus geschäftlichen Gründen oft mit der Bahn reisen und die von der Beschwerdeführerin deshalb ein GA erhielten.

**6.3.3** Laut Wegleitung zum Lohnausweis (Version gültig ab 1. Januar 2016; Einspracheentscheid vom Ziff. II/Ziff. 3.3.1, Fn. 4), Kapitel II, sind in den Feldern 2.1 bis 2.3 des Lohnausweises die durch den Arbeitgeber zu bewertenden Gehaltsnebenleistungen («fringe benefits») anzugeben. Als Gehaltsnebenleistungen gelten alle Leistungen des Arbeitgebers, die nicht in Geldform ausgerichtet werden (Rz. 19). In den Feldern 13.1 und 13.2 sind die Vergütungen anzugeben, die der Arbeitgeber als Spesenersatz betrachtet und die deshalb nicht Bestandteil des Bruttolohnes im Sinne von Ziff. 8 des Lohnausweises bilden. Als Spesenvergütungen gelten vom Ar-

beitgeber ausgerichtete Entschädigungen für Auslagen, die dem Arbeitnehmer im Rahmen seiner dienstlichen Tätigkeit, z.B. auf Geschäftsreisen, entstanden sind (Rz. 49).

Arbeitgeber, die eine von den in Rz. 52 aufgeführten Vorschriften abweichende Spesenregelung haben, können bei der Steuerbehörde des Sitzkantons ein Gesuch um Genehmigung des Spesenreglements stellen. Laut Wegleitung zum Lohnausweis empfiehlt es sich, Spesenreglemente nach dem Musterreglement der Schweizerischen Steuerkonferenz zu gestalten. Vom Sitzkanton genehmigte Spesenreglemente werden grundsätzlich von allen Kantonen anerkannt (Rz. 54).

## 6.4

**6.4.1** Die Aktenlage, insbesondere die beispielhaften Lohnabrechnungen und Zusatzblätter zum Lohnausweis des Jahres 2016, zeichnet folgendes Bild: Ab dem Jahr 2016 wurde in der *Lohnabrechnung* nicht der GA-Betrag als solcher, sondern eine monatliche Aufrechnung der Reisespesen, bezeichnet als «Aufr. Reisesp. m. GA» von beispielsweise Fr. 1'000.- (Mitarbeitende D.\_\_\_\_\_ und E.\_\_\_\_\_), als Lohnnebenleistung aufgeführt. Auf diesen Reisespesen wurden demnach die Sozialversicherungsbeiträge entrichtet. Ebenso wurden diese Reisespesen (beispielsweise total Fr. 12'000.- je für die Mitarbeitenden D.\_\_\_\_\_ und E.\_\_\_\_\_) im *Lohnausweis* unter Ziff. 2.3 als Gehaltsnebenleistungen aufgeführt (Zusatzblatt zum Lohnausweis 2016; Mitarbeitende Person E.\_\_\_\_\_). Die pauschalen Reisespesen, die betragsmässig den monatlichen Aufrechnungen der Reisespesen («Aufr. Reisesp. m. GA») entsprechen (demnach wie im erwähnten Beispiel von D.\_\_\_\_\_ und E.\_\_\_\_\_ je Fr. 1'000.-), wurden somit neuerdings nicht mehr in den Lohnausweisen unter Ziff. 13.2.2 (Pauschalspesen Auto) ausgewiesen.

**6.4.2** Daraus lässt sich mit der Vorinstanz Folgendes ableiten: Zwar entspricht die Deklaration der als Kostenersatz zu qualifizierenden Reisespesen vom Typ «Aufr. Reisesp. m. GA» in Ziff. 2.3 des Lohnausweises dem seit 2016 geltenden internen Spesenhandling. Jedoch werden in Abweichung zur Regelung im Spesenreglement zum GA (wonach Inhaber eines GA keinen Anspruch auf weitere Autoentschädigungen haben; E. 6.3.1) weiterhin die bisherigen Reisespesen vom Typ pauschale Reisespesen ausgerichtet. Indem vorliegend die Mitarbeitenden mit einem GA zusätzlich pauschale Reisespesen erhalten haben, ist folglich mit dem Spesenreglement (e contrario) davon auszugehen, dass kein unternehmerischer Grund für die Abgabe der GA besteht. Dabei ist nicht ausschlaggebend, dass in

den Lohnausweisen das «Feld F» angekreuzt wurde, was gemäss Spesenreglement für eine geschäftliche Abgabe der GA sprechen würde (E. 6.3.1), zumal das «Feld F» auch angekreuzt werden könnte, wenn pauschale Autospesen bezahlt werden.

Kommt hinzu, dass gemäss internem Spesenhandling bereits bei einer Reisespesenpauschale (Autopauschale) von Fr. 12'000.- pro Jahr mindestens 16'000 km geschäftlich bedingt zurückzulegen sind. Auch diese erhebliche Kilometerzahl spricht eher dagegen, dass die Beschwerdeführerin zusätzlich aus geschäftlichen Gründen ein GA abgibt.

Schliesslich bestanden nach Aktenlage unbestrittenermassen bei der Beschwerdeführerin für das Geschäftsjahr 2016 vergleichbare Verhältnisse betreffend Sachlage, Lohnabrechnungen und -ausweisen sowie Spesenreglement (Vernehmlassung vom 3. März 2022, Ziff. 1, letzter Abschnitt). Somit ist auch ab 2016 davon auszugehen, dass sich für die Abgabe des GA weiterhin keine geschäftliche Notwendigkeit erhärten lässt.

**6.5** Zusammenfassend ist aufgrund der Gesamtumstände und insbesondere des fehlenden Nachweises der geschäftlichen Notwendigkeit bzw. des unternehmerischen Grundes der abgegebenen GA für die streitigen Steuerperioden 2012-2016 von einer Überlassung der GA aus nicht unternehmerischen Gründen auszugehen (E. 5.3). Im Ergebnis hat die Beschwerdeführerin im Jahr 2016 die – laut eigenen Aussagen in den Jahren 2011-2015 falsch vorgenommene – Deklaration der GA im Lohnausweis nicht korrigiert, sondern die gleiche Leistung auf eine andere Art ausgewiesen. Damit gelingt es der Beschwerdeführerin vorliegend nicht, die vorerwähnten Indizien, die für einen fehlenden geschäftlichen Grund für die Abgabe der GA sprechen, nachweislich umzustossen. Ein unternehmerischer Grund im Sinn von Art. 47 Abs. 3 MWSTV für die Abgabe der GA an die Mitarbeitenden neben der Ausrichtung von pauschalen Autospesen kann somit nicht vermutet werden. Vielmehr ist die GA-Abgabe durch die Beschwerdeführerin im Sinn von Art. 47 Abs. 2 MWSTV aus Sicht der Mehrwertsteuer als im Rahmen eines Leistungsaustauschs (Arbeit gegen GA) erfolgt. Diese Leistung hat mithin als «entgeltlich» erbracht zu gelten, so dass die GA-Beträge der Mehrwertsteuer unterliegen (E. 3.3).

**6.6** Schliesslich ist die Ermessenseinschätzung zu prüfen.

**6.6.1** Laut Vorinstanz fusst ihre Nachbelastung entgegen der Ansicht der Beschwerdeführerin grundsätzlich nicht auf einer Ermessenseinschätzung

nach Art. 79 MWSTG, da betreffend die Steuerperiode 2011 bis 2015 ausschliesslich die in den Jahresabstimmungen deklarierten Beträge rückgängig gemacht worden seien. Einzig in Bezug auf die Steuerperiode 2016 habe sie – die Vorinstanz – sich mangels von der Beschwerdeführerin eingereichter aussagekräftiger Unterlagen u.a. zur konkreten Anzahl von GA-Nutzern gezwungen gesehen, den Umfang ermessensweise festzusetzen. Vorliegend sei im Einklang mit der bundesgerichtlichen Rechtsprechung die Umlage insoweit erfolgt, als sie (die Vorinstanz) mittels eines – aus dem Vergleich der Nachbelastungen betreffend die GA-Bezüge der Steuerperioden 2012 bis 2015 – ermittelten Durchschnittswerts eine Nachbelastung von Fr. 400.- für die Steuerperiode 2016 vorgenommen habe.

Die Beschwerdeführerin bringt im Wesentlichen vor, sie habe keinerlei gesetzliche Mitwirkungspflichten verletzt und es liege keine mangelhafte Führung der Buchhaltung gemäss Art. 70 MWSTG vor. Schliesslich habe die ESTV auch nicht erstellt, inwiefern ein Zusammenhang zwischen der Buchführung und der tatsächlichen Nutzung der GA durch die Arbeitnehmer der Beschwerdeführerin bestehen sollte. Insgesamt sei damit erstellt, dass es für eine Ermessenseinschätzung an der erforderlichen gesetzlichen Grundlage mangle. Die Steuerkorrekturen gemäss Einspracheentscheid würden sich damit als unbegründet erweisen.

**6.6.2** Nach Aktenlage erfolgte die Umlage im Einzelnen folgendermassen: Die Vorinstanz hat mittels eines aus dem Vergleich der Nachbelastungen betreffend die GA-Bezüge der Steuerperioden 2012 bis 2015 (2012: Fr. 396.-; 2013: Fr. 429.-; 2014: Fr. 430.-; 2015: Fr. 442.-; Einspracheentscheid vom 3. Dezember 2021, Ziff. 4) ermittelten Durchschnittswerts (Fr. 424.25.-) seine Nachbelastung von Fr. 400.- für die Steuerperiode 2016 festgelegt. Da die Nachbelastung von Fr. 763.- der Steuerperiode 2011 im Vergleich zu den Nachbelastungen der Steuerperioden 2012 bis 2015 deutlich höher ausfiel, hat die Vorinstanz die Steuerperiode 2011 aufgrund der nicht vergleichbaren Verhältnisse bei der Ermittlung des Durchschnittswertes nicht miteinbezogen.

**6.6.3** Mit der Vorinstanz ist zunächst festzuhalten, dass die Ermessensveranlagung nur das Jahr 2016 betrifft, da betreffend die Steuerperioden 2011 bis 2015 lediglich die in den Jahresabstimmungen deklarierten Beträge rückgängig gemacht worden sind.

Zudem sprechen eine überwiegende Anzahl Indizien gegen eine geschäftlich bedingte Abgabe der GA (E. 6.5). Vorliegend sind keine Angaben zur

konkreten bzw. genauen Anzahl von GA-Nutzenden ersichtlich. Demnach stimmen die von der Beschwerdeführerin ausgewiesenen Ergebnisse (selbst bei einer formell einwandfreien Buchführung) mit dem wirklichen Sachverhalt nicht überein (Verstoss gegen die materiellen Buchführungsregeln; E. 3.4.1). Somit sind die Voraussetzungen für die Ermessenseinschätzung erfüllt («erste Stufe»). Die basierend auf dem Durchschnittswert der Nachbelastungen der Steuerperioden 2012 bis 2015 von Fr. 424.25 ermittelte Nachbelastung von Fr. 400.- für die Steuerperiode 2016 erscheint zudem nicht bereits im Rahmen der durch das Bundesverwaltungsgericht mit der gebotenen Zurückhaltung vorzunehmenden Prüfung als pflichtwidrig («zweite Stufe»). Die Beschwerdeführerin erbringt ebenso wenig den Nachweis für die offensichtliche Unrichtigkeit der Schätzung («dritte Stufe»). Die vorinstanzliche Schätzung der Nachbelastung für das Jahr 2016 ist daher nicht zu beanstanden (zum Ganzen: E. 3.4.5).

## 7.

Zusammenfassend ergibt sich, dass betreffend die Steuerperiode 2011 am 31. Dezember 2021 die absolute Verjährung eingetreten ist, weshalb die Beschwerde vom 18. Januar 2022 diesbezüglich gutzuheissen ist (E. 2.2.3). Nachdem die Beschwerdeführerin die rein frankenmässige Berechnung der Steuerschuld für die Steuerperioden 2012 bis 2016 (inkl. Verzugszins) gemäss angefochtenem Einspracheentscheid vom 3. Dezember 2021 nicht beanstandet und für das Bundesverwaltungsgericht auch keine entgegenstehenden Hinweise ersichtlich sind, ist darauf nicht weiter einzugehen. Infolge Gutheissung der Beschwerde betreffend Steuerperiode 2011 ist die im angefochtenen Entscheid veranschlagte Steuerkorrektur zu Gunsten der Vorinstanz von Fr. 2'860.- für die Jahre 2011 bis 2016 um die Nachforderung für das Jahr 2011 (Fr. 763.-) zu reduzieren. Im Übrigen ist die Beschwerde abzuweisen, soweit darauf einzutreten ist. Die Steuerforderung beträgt demnach total Fr. 2'097.-.

## 8.

Abschliessend bleibt über die Verfahrenskosten und eine allfällige Parteientschädigung zu befinden.

**8.1** Das Bundesverwaltungsgericht auferlegt die Verfahrenskosten in der Regel der unterliegenden Partei (Art. 63 Abs. 1 VwVG). Unterliegt sie nur teilweise, so werden die Verfahrenskosten ermässigt (Art. 63 Abs. 1 VwVG). Obsiegen und Unterliegen im Prozess ist grundsätzlich nach den Rechtsbegehren der Beschwerde führenden Partei, gemessen am Ergebnis der Anfechtung des vorinstanzlichen Entscheids, zu beurteilen

(BGE 123 V 156 E. 3c und 123 V 159 E. 4b; zum Ganzen: Urteil des BVGer A-4569/2020 vom 4. Juli 2022 E. 8.1 m.w.H.). 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 Obsiegen der Beschwerde führenden Partei (BGE 137 V 210 E. 7.1; Urteil des BVGer A-6558/2020 vom 13. April 2022 E. 8.2 m.w.H.). Streitig sind vorliegend die Steuerbeträge für sechs Steuerperioden (2011-2016). Die Beschwerde ist infolge absoluter Verjährung betreffend die Steuerforderung für das Jahr 2011 gutzuheissen (E. 2.2.3). Die Beschwerdeführerin obsiegt somit betragsmässig zu rund 25 %. Das Verfahren ist lediglich zur allfälligen Neuberechnung des Spezialverfalls an die Vorinstanz zurückzuweisen. Diese Rückweisung hat daher keinen Einfluss auf die Kostenverteilung (Urteil des BVGer A-6558/2020 vom 13. April 2022 E. 8.3). Nach dem Gesagten sind die auf Fr. 700.- festzusetzenden Verfahrenskosten der teilweise obsiegenden Beschwerdeführerin im Umfang von Fr. 500.- aufzuerlegen. Der von der Beschwerdeführerin geleistete Kostenvorschuss von Fr. 700.- ist zur Bezahlung der auferlegten Verfahrenskosten in der Höhe von Fr. 500.- zu verwenden und der Mehrbetrag von Fr. 200.- nach Eintritt der Rechtskraft des vorliegenden Urteils zurückzuerstatten.

**8.2** Im Rahmen ihres Obsiegens hat die berufsmässig vertretene Beschwerdeführerin Anspruch auf eine Parteientschädigung (Art. 64 Abs. 1 und 2 VwVG in Verbindung mit Art. 7 ff., insbesondere Art. 9 Abs. 1 Bst. a des Reglements vom 21. Februar 2008 über die Kosten und Entschädigungen vor dem Bundesverwaltungsgericht [VGKE, SR 173.320.2]). Eine Kostennote wurde nicht eingereicht. Die Vorinstanz hat daher der Beschwerdeführerin (für die teilweise Gutheissung infolge Verjährung der Steuerperiode 2011) eine Parteientschädigung von praxisgemäss Fr. 300.- zu bezahlen. Die Vorinstanz hat als Bundesbehörde keinen Anspruch auf Parteientschädigung (Art. 7 Abs. 3 VGKE; zum Ganzen für eine ähnliche Konstellation: Urteil des BVGer A-4569/2020 vom 4. Juli 2022 E. 8.2).

*Für das Dispositiv wird auf die nächste Seite verwiesen.*

**Demnach erkennt das Bundesverwaltungsgericht:**

**1.**

Die Beschwerde wird im Umfang der die Steuerperiode 2011 betreffenden Steuernachforderung gutgeheissen. Die Sache wird zur Neuberechnung im Sinne der Erwägungen an die Vorinstanz zurückgewiesen.

**2.**

Im Übrigen wird die Beschwerde abgewiesen, soweit darauf eingetreten wird.

**3.**

Die Verfahrenskosten in der Höhe von Fr. 700.- werden der Beschwerdeführerin im Umfang von Fr. 500.- auferlegt. Der von ihr geleistete Kostenvorschuss von Fr. 700.- wird zur Bezahlung der auferlegten Verfahrenskosten in der Höhe von Fr. 500.- verwendet und der Mehrbetrag von Fr. 200.- nach Eintritt der Rechtskraft des vorliegenden Urteils zurückerstattet.

**4.**

Die Vorinstanz hat der Beschwerdeführerin eine Parteientschädigung von Fr. 300.- zu bezahlen.

**5.**

Dieses Urteil geht an die Beschwerdeführerin und die Vorinstanz.

Für die Rechtsmittelbelehrung wird auf die nächste Seite verwiesen.

Der vorsitzende Richter:

Der Gerichtsschreiber:

Keita Mutombo

Kaspar Gerber

**Rechtsmittelbelehrung:**

Gegen diesen Entscheid kann innert 30 Tagen nach Eröffnung beim Bundesgericht, 1000 Lausanne 14, 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: