Bundesgericht
Tribunal fédéral
Tribunale federale
Tribunal federal

2C 403/2022

Urteil vom 12. Dezember 2022

II. öffentlich-rechtliche Abteilung

Besetzung
Bundesrichterin Aubry Girardin, Präsidentin,
Bundesrichter Beusch,
Bundesrichter Hartmann,
Gerichtsschreiberin Rupf.

Verfahrensbeteiligte
Eidgenössische Steuerverwaltung,
Hauptabteilung Mehrwertsteuer,
Schwarztorstrasse 50, 3003 Bern,
Beschwerdeführerin,

gegen

A. _____ AG,
Beschwerdegegnerin,
vertreten durch
David Kunz und Urs Suter, Rechtsanwälte,

Gegenstand
Mehrwertsteuer, Steuerperioden 2012 bis 2016,

Beschwerde gegen das Urteil des
Bundesverwaltungsgerichts, Abteilung I, vom
6. April 2022 (A-4191/2020, A-4193/2020).

Sachverhalt:

A.

Die A. _____ AG (die Steuerpflichtige) bezweckt gemäss Eintrag im Handelsregister unter anderem die Konstruktion, die Herstellung und den Vertrieb von feinmechanischen und elektronischen Apparaten und Komponenten, insbesondere der Datentechnik. Zum Gesellschaftszweck gehören auch der Handel und die Verwaltung von Immobilien sowie der Handel mit Automobilen.

Die Steuerpflichtige ist Eigentümerin einer Gewerbeliegenschaft in B. _____, U. _____ strasse xxx und erzielt damit Vermietungsumsätze. Für die Mietumsätze hat sie optiert und sie ist im Mehrwertsteuerregister eingetragen. Weiter mietet sie ein Büro in einer Liegenschaft in C. _____, V. _____ strasse yyy. Für diese Liegenschaft tätigt sie die Liegenschaftsverwaltung und versteuert die entsprechenden Umsätze.

Überdies hatte die Steuerpflichtige gemäss vorinstanzlicher Sachverhaltsfeststellung [Urteil der Vorinstanz E. 3.2] per 31. Dezember 2016 die in der nachfolgenden Tabelle aufgeführten zehn Fahrzeuge in ihrem Eigentum:

Fahrzeugtyp: Kauf: Fahrzeugpapiere lautend auf: Kontrollschild:

D. _____ 12.12.2003 Geschäftsführer d. _____
E. _____ 10.06.2004 die Steuerpflichtige e. _____
F. _____ 08.05.2006 Geschäftsführer f. _____
G. _____ 10.03.2008 Geschäftsführer g. _____
H. _____ 19.01.2009 nicht eingelöst nicht eingelöst
I. _____ 08.08.2010 Geschäftsführer i. _____
J. _____ 10.12.2012 Vater des Geschäftsführers j. _____
K. _____ 04.08.2015 Geschäftsführer k. _____

L. _____ 06.09.2016 Vater des Geschäftsführers I. _____
 M. _____ 15.12.2016 keine Angaben keine Angaben

B.

B.a. Am 28. März 2017 führte die ESTV bei der Steuerpflichtigen eine Kontrolle betreffend die Steuerjahre 2012 bis 2015 durch. Die Kontrolle wurde mit einer Einschätzungsmitteilung vom 6. April 2017 (Nr. 193'446) abgeschlossen, mit der die ESTV Fr. 79'461.-- zuzüglich Verzugszins ab dem 31. August 2014 (mittlerer Verfall) nachforderte. Die ESTV begründete ihre Nachforderung damit, dass im besagten Zeitraum Vorsteuern im Zusammenhang mit dem Erwerb beziehungsweise der Einfuhr von diversen Fahrzeugen und Fahrzeuersatzteilen in Abzug gebracht worden seien. Die Eingangsleistungen seien aber dem "nicht-unternehmerischen" Bereich der Steuerpflichtigen zuzuordnen, weshalb die geltend gemachten Vorsteuern wieder rückgängig zu machen seien. Die Steuerpflichtige bestritt die Einschätzungsmitteilung vom 6. April 2017 und brachte vor, die fraglichen Fahrzeuge seien für unternehmerische Zwecke bestimmt, weshalb die entsprechenden Vorsteuern vollumfänglich zum Abzug zuzulassen seien.

B.b. In der Folge erliess die ESTV zwei Korrekturen, beide vom 14. Juni 2017, betreffend die Abrechnungsperioden vom 3. und 4. Quartal des Steuerjahres 2016 (Nr. 915'429 und Nr. 915'434) und belastete der Steuerpflichtigen die von ihr im Zusammenhang mit der Einfuhr der beiden Fahrzeuge "L. _____" und "M. _____" geltend gemachten Vorsteuerabzüge im Betrag von Fr. 79'487.90 und Fr. 36'314.55 zurück. Die ESTV begründete die Korrektur, gleich wie bei der Kontrolle, mit der Zuordnung der beiden Fahrzeuge zum "nicht-unternehmerischen" Bereich. Die Steuerpflichtige bestritt diese Vorsteuerabzugskorrekturen und verlangte, die Nachbelastung vollumfänglich rückgängig zu machen.

B.c. Daraufhin reduzierte die ESTV mit Verfügung vom 11. Januar 2019 (für die Steuerperioden 2012 bis 2015, d.h. vom 1. Januar 2012 bis 31. Dezember 2015) die Steuernachforderung gemäss Einschätzungsmitteilung vom 6. April 2017 auf Fr. 40'504 zuzüglich Verzugszins ab dem 31. August 2014 (mittlerer Verfall). Sie begründete die Reduktion damit, dass die Steuerpflichtige lediglich über einen "unternehmerischen" Bereich verfüge. Die Neuurteilung führte dazu, dass die ESTV der Steuerpflichtigen Vorsteuern bzw. Mehrwertsteuern im Betrag von Fr. 2'445.-- als Privatanteile auf den Fahrzeugen für die betreffenden Jahre wieder gutschrieb, aber im Gegenzug eine Steueraufrechnung im Betrag von Fr. 42'949.-- aufgrund des (unentgeltlichen) "Zurverfügungstellens" der Fahrzeuge der Steuerpflichtigen an Herrn N. _____ (Aktionär und Geschäftsführer der Steuerpflichtigen) vornahm.

Mit weiterer Verfügung vom 11. Januar 2019 (für die Steuerperiode 2016, d.h. vom 1. Januar 2016 bis 31. Dezember 2016) setzte die ESTV die Steuernachforderungen gemäss Korrekturen vom 14. Juni 2014 (B.b) von Fr. 115'803.--, um den Betrag von Fr. 97'092.--, auf Fr. 18'711.-- zuzüglich Verzugszins ab dem 15. Oktober 2016 (mittlerer Verfall) herab und verwies für die Begründung auf diejenige der Verfügung vom gleichen Tag betreffend Steuerperioden 2012 bis 2015.

B.d. Die gegen diese beiden Verfügungen erhobenen Einsprachen der Steuerpflichtigen wies die ESTV mit zwei Einspracheentscheiden vom 19. Juni 2020 ab. Im Wesentlichen begründete sie die Entscheide damit, dass jeweils kein Fahrzeughandel im Sinne von Art. 10 Abs. 1 des Bundesgesetzes vom 12. Juni 2009 über die Mehrwertsteuer (MWSTG; SR 641.20) vorgelegen habe und dass es offensichtlich sei, dass die Fahrzeuge privat durch den Geschäftsführer, Herrn N. _____, genutzt worden seien.

B.e. Am 20. August 2020 wandte sich die Steuerpflichtige mit Beschwerde an das Bundesverwaltungsgericht und beantragte die Vereinigung der Verfahren (der Steuerperioden 2012 bis 2015 sowie 2016), die vollumfängliche Aufhebung der angefochtenen Einspracheentscheide vom 19. Juni 2020 und die Feststellung, dass keine Mehrwertsteuer-Nachforderungen bestehen, weder wegen "Privatanteilen" noch wegen "Zurverfügungstellens" von Fahrzeugen. Zudem forderte sie die Rückzahlung des bisher nicht ausbezahlten Guthabens über Fr. 40'566.-- betreffend die Abrechnungsperiode des 4. Quartals 2016. Eventualiter beantragte sie, - unter Aufhebung der angefochtenen Einspracheentscheide - die Angelegenheit an die Vorinstanz zu weiteren Sachverhaltsabklärungen bzw. Beweiserhebung und materieller Neuurteilung zurückzuweisen. Das Bundesverwaltungsgericht vereinigte die Verfahren mit Urteil vom 6. April 2022 und hiess die Beschwerden teilweise gut. Es hob die Einspracheentscheide der ESTV vom 19. Juni 2020 auf und wies die Sache zur Fällung von neuen Einspracheentscheiden, im Sinne der Erwägungen, an die ESTV zurück. Zusammenfassend hielt es im Rahmen der Gutheissung fest, dass drei der zehn

Fahrzeuge dem Geschäftsführer und dessen Vater nicht "Zurverfügung" gestellt worden seien [E. 3.5.5 und E. 6]. Im Rahmen der Rückweisung (betreffend die anderen sieben Fahrzeuge) wies es die ESTV an, die vorgenommene Schätzung des Mietentgelts (zum Drittpreis) für das "Zurverfügungstellen" zu korrigieren, da die Schätzung nicht pflichtgemäss erfolgt sei [E. 5.4.1, E. 5.4.2, E. 5.5 und E. 6].

C.

Mit Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten vom 23. Mai 2022 gelangt die ESTV an das Bundesgericht. Sie beantragt die Aufhebung des Urteils des Bundesverwaltungsgerichts vom 6. April 2022 und die Bestätigung der beiden Einspracheentscheide vom 19. Juni 2020 betreffend die Steuerperioden 2012 bis 2015 sowie der Steuerperiode 2016.

Während die Vorinstanz auf eine Vernehmlassung verzichtet, beantragt die Steuerpflichtige in ihrer Beschwerdeantwort vom 10. August 2022 die Beschwerde abzuweisen (Ziff. 1); die vollumfängliche Aufhebung, sowohl des Urteils des Bundesverwaltungsgerichts vom 6. April 2022 sowie der beiden Einspracheentscheide der ESTV vom 19. Juni 2020; und die Feststellung, dass keine Mehrwertsteuer-Nachforderung mehr bestehe. Zudem sei die ESTV zu verpflichten, das ihr nicht ausbezahlte Guthaben über Fr. 40'566.-- betreffend die Abrechnungsperiode des 4. Quartals 2016 zuzüglich Vergütungszins ab 1. Januar 2017 auszubezahlen (Ziff. 2); eventualiter sei das Verfahren an das Bundesverwaltungsgericht zur weiteren Sachverhaltsabklärung bzw. Beweiserhebung und materieller Neuurteilung des mehrwertsteuerlichen Leistungsverhältnisses, sowie zur Vornahme einer neuen Entgeltberechnung zurückzuweisen (Ziff. 3).

Die ESTV repliziert mit Schreiben vom 29. August 2022.

Erwägungen:

I. Prozessuales

1.

1.1. Beim streitbetroffenen Urteil betreffend die Mehrwertsteuer handelt es sich um einen Gutheissungs- und einen Rückweisungsentscheid des Bundesverwaltungsgerichts in einer Angelegenheit des öffentlichen Rechts, dessen Anfechtung nur unter Vorbehalt des Nachfolgenden zulässig ist (Art. 82 lit. a, Art. 83 e contrario, Art. 86 Abs. 1, Art. 100 Abs. 1 BGG).

1.1.1. Gegen Vor- und Zwischenentscheide, die weder zu Ausstandsbegehren noch zur Zuständigkeit ergehen (dazu Art. 92 BGG), ist die Beschwerde lediglich unter den Voraussetzungen von Art. 93 Abs. 1 BGG gegeben. Sie ist zulässig, wenn solche Entscheide einen nicht wieder gutzumachenden Nachteil bewirken können (lit. a) oder wenn die Gutheissung der Beschwerde sofort einen Endentscheid herbeiführen und damit einen bedeutenden Aufwand an Zeit oder Kosten für ein weitläufiges Beweisverfahren ersparen würde (lit. b; BGE 142 V 26 E. 1.1; 141 V 330 E. 1.2).

1.1.2. Rückweisungsentscheide führen begrifflich zu keinem Verfahrensabschluss, weshalb es sich dabei grundsätzlich um Zwischenentscheide handelt (BGE 142 II 363 E. 1.1; 141 V 330 E. 1.1; Urteil 2C 1076/2015 vom 9. Dezember 2016 E. 1.2.2). Enthält der Rückweisungsentscheid materiellrechtliche Vorgaben, so ist der Beurteilungsspielraum der Unterinstanz zwar nicht vollständig aber doch erheblich eingeschränkt, was einen nicht wieder gutzumachenden Nachteil gemäss Art. 93 Abs. 1 lit. a BGG bewirken kann. Die Unterinstanz müsste einen ihres Erachtens rechtswidrigen Entscheid treffen, der je nachdem nicht mehr angefochten wird, was zu einem nicht wieder gutzumachenden Nachteil rechtlicher Natur führt (BGE 140 V 321 E. 3.7.1 f.; 140 V 507 E. 1; Urteile 8C 2/2022 vom 4. Juli 2022 E. 2.2; 2C 91/2015 vom 31. Mai 2016 E. 1.2, nicht publ. in: BGE 142 II 113; 2C 835/2011 vom 4. Juni 2012 E. 1.3; 2C 705/2011 vom 26. April 2012 E. 1.3). Bei Rückweisungsentscheiden mit bloss rechnerischer Umsetzung des oberinstanzlich Angeordneten, geht die Praxis regelmässig von einem anfechtbaren Endentscheid im Sinne von Art. 90 BGG aus (BGE 142 II 20 E. 1.2; 140 V 321 E. 3.2).

1.2. Der angefochtene Entscheid weist im Rahmen der Rückweisung (bezüglich der sieben Fahrzeuge) die Sache nicht nur zur rechnerischen Umsetzung des Angeordneten, sondern auch zu näheren Abklärungen mit materiellrechtlichen Vorgaben (in Bezug auf die annäherungsweise Ermittlung des Mietentgelts sowie ergänzenden Sachverhaltsabklärungen) und zu neuem Entscheid an die ESTV zurück. Die Rückweisung reicht über eine bloss, rein technische Umsetzung der oberinstanzlichen Anordnungen hinaus. Beim vorliegenden Rückweisungsentscheid handelt es sich nicht um einen Endentscheid, sondern um einen Zwischenentscheid im Sinne von Art. 93 BGG (vgl.

E. 1.1.2 m.w.H.). Die Anfechtbarkeit des eröffneten Zwischenentscheids ergibt sich daraus, dass der Rückweisungsentscheid, der mit allgemeinen Vorgaben bezüglich der Mietentgeltberechnung versehen ist, die ESTV zu einer aus ihrer Optik unrichtigen Rechtsanwendung zwingen kann. Diese könnte sie aller Voraussicht nach nicht mehr anfechten, was praxisgemäss einem nicht wieder gutzumachenden Nachteil rechtlicher Natur gleichkommt (so u.a. BGE 134 II 124 E. 1.3; 133 II 409 E. 1.2; 133 V 477 E. 5.2; Urteil 9C 307/2018 vom 21. Dezember 2018 E. 1.2 f.). Damit sind die Voraussetzungen gemäss Art. 93 Abs. 1

lit. a BGG erfüllt und das Urteil des Bundesverwaltungsgerichts vom 6. April 2022 ist selbständig anfechtbar. Im Rahmen der Guttheissung der Beschwerde (bezüglich der drei Fahrzeuge) handelt es sich um einen Endentscheid. Nach dem Gesagten ist sowohl die Rückweisung als auch die Guttheissung anfechtbar.

1.3. Die ESTV ist als Beschwerdeführerin legitimiert (Art. 89 Abs. 2 lit. a BGG i.V.m. Art. 141 der Mehrwertsteuerverordnung vom 27. November 2009 [MWSTV; SR 641.201]).

1.4. Auf die form- und fristgerechte Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten der ESTV ist damit einzutreten (Art. 42 und Art. 100 Abs. 1 BGG).

1.5.

1.5.1. Die Steuerpflichtige hat keine eigenständige Beschwerde erhoben. Sie stellt in ihrer Vernehmlassung aber Anträge, als ob dies der Fall wäre (vorne lit. C). Im Verfahren vor Bundesgericht ist eine Anschlussbeschwerde ausdrücklich ausgeschlossen (BGE 144 V 264 E. 1.2; 138 V 106 E. 2.1; Urteile 2C 854/2016 vom 31. Juli 2018 E. 1.3, nicht publ. in BGE 144 II 376; 2C 282/2021 vom 15. Juni 2022 E. 2). Ist auf eine Sache einzutreten, so ist das Bundesgericht aufgrund der Dispositionsmaxime in seiner Entscheidungsfindung an den Rahmen der von den beschwerdeführenden Parteien gestellten Anträge gebunden (ne eat iudex ultra petita partium; Art. 107 Abs. 1 BGG; Urteile 2C 1076/2015 vom 9. Dezember 2016 E. 1.3.1; 2C 960/2013 und weitere vom 28. Oktober 2014 E. 1.2.4, in: RDAF 2016 I, S. 472 und ZBI 116/2015 S. 376). Der bundesgerichtliche Entscheidungsspielraum ist mithin durch das Dispositiv des angefochtenen Entscheids und die Anträge der beschwerdeführenden Parteien begrenzt (zum Ganzen BGE 138 V 106 E. 2.1).

1.5.2. Anders verhält es sich bei Rückweisungsentscheiden, die nach Massgabe von Art. 93 BGG anfechtbar sind. Falls im bundesgerichtlichen Verfahren nur eine Partei Beschwerde erhebt und daraufhin ein Endentscheid ergeht, wird die nicht beschwerdeführende Gegenpartei um die Möglichkeit gebracht, das vorinstanzlich zu ihrem Nachteil Entschiedene anzufechten. Insbesondere dann, wenn es ihr nicht möglich war gegen den Zwischenentscheid nach Art. 93 Abs. 1 und 3 BGG Beschwerde zu erheben (vgl. dazu vorne E. 1.1.2 und E. 1.2). Daher muss es ihr möglich sein, vernehmlassungsweise auch Gründe vorzubringen, bezüglich derer sie im vorinstanzlichen Verfahren unterlegen ist (zum Ganzen BGE 138 V 106 E. 2.2 m.w.H.; Urteile 1C 232/2014 vom 18. März 2016 E. 1.2, nicht publ. in: BGE 142 II 136; 2C 1076/2015 vom 9. Dezember 2016 E. 1.3.4 m.w.H.).

1.6. Der angefochtene Entscheid gibt beiden Parteien (nur) teilweise Recht. Die Vorinstanz ist im Rahmen der Guttheissung (betrifft die drei Fahrzeuge), insoweit mit der Steuerpflichtigen (der Beschwerdegegnerin) der Ansicht, dass die Fahrzeuge dem Geschäftsführer, dessen Vater oder anderweitigen Personen nicht privat "Zurverfügung" gestellt wurden. Im Rahmen der Rückweisung (betrifft die sieben Fahrzeuge) ist die Vorinstanz sich mit der ESTV einig, dass die Steuerpflichtige die Fahrzeuge zumindest grossmehrheitlich dem Geschäftsführer und dessen Vater zu privaten Zwecken "Zurverfügung" gestellt habe. Nicht aber einig ist die Vorinstanz mit der durch die ESTV getätigten schätzungsweisen Berechnung des Mietentgelts für das "Zurverfügungstellen" der Fahrzeuge.

Unterlässt die Steuerpflichtige in dieser Konstellation eine eigene Beschwerde gegen den von der ESTV angefochtenen Rückweisungsentscheid, muss es ihr im Sinne des Gesagten (vgl. E. 1.5.2) möglich sein Rügen zu erheben, weshalb ihre Anträge zulässig sind und darauf einzutreten ist (Ziff. 1 und Ziff. 3 der Rechtsbegehren, d.h. Abweisung der Beschwerde und Rückweisung mit materieller Neuurteilung).

1.7. Nicht einzutreten ist hingegen auf Ziff. 2 des Rechtsbegehrens, worin die Steuerpflichtige (als Beschwerdegegnerin) um Aufhebung der Einspracheentscheide vom 19. Juni 2020 betreffend die Steuerperioden 2012 bis 2015 und der Steuerperiode 2016 ersucht, da es sich hierbei nicht um taugliche Anfechtungsobjekte handelt. Nur das vorinstanzliche Urteil kann ein taugliches

Anfechtungsobjekt bilden, wobei der unterinstanzliche Entscheid inhaltlich jeweils als mitangefochten gilt (BGE 136 II 539 E. 1.2; 135 I 265 E. 4.1; 134 II 142 E. 1.4; Urteil 2C 903/2010 vom 6. Juni 2011 E. 1, nicht publ. in: BGE 137 II 233). Auf die restlichen Anträge in Ziff. 2 ist einzutreten (vgl. E. 1.5.2).

2.

2.1. Das Bundesgericht legt seinem Urteil nach Art. 105 Abs. 1 BGG den Sachverhalt zugrunde, den die Vorinstanz festgestellt hat. Hauptaufgabe des Bundesgerichts ist die Rechtskontrolle (Art. 189 BV). Es prüft daher die Sachverhaltsfeststellung der Vorinstanz nicht frei wie eine Appellationsinstanz, sondern nur in eingeschränkter Weise (BGE 144 V 50 E. 4.1). Namentlich können die vorinstanzlichen Feststellungen gemäss Art. 105 Abs. 2 BGG nur berichtigt werden, wenn sie entweder offensichtlich unrichtig, d.h. willkürlich ermittelt worden sind (BGE 140 III 115 E. 2; 137 II 353 E. 5.1) oder auf einer Rechtsverletzung im Sinne von Art. 95 BGG beruhen und die Behebung des Mangels für den Verfahrensausgang entscheidend sein kann (Art. 97 Abs. 1 BGG; BGE 142 I 135 E. 1.6). Die Parteien haben substantiiert darzulegen, inwiefern der vorinstanzlich festgestellte Sachverhalt im Lichte der vorstehenden Regeln zu ergänzen ist; werden sie diesen Anforderungen nicht gerecht, bleibt es beim vorinstanzlich festgestellten Sachverhalt (BGE 147 I 73 E. 2.2; 140 III 16 E. 1.3.1).

2.2. Mit Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten können Rechtsverletzungen nach Art. 95 und 96 BGG gerügt werden. Die Verletzung von Grundrechten untersucht das Bundesgericht nur, wenn eine entsprechende Rüge in der Beschwerde präzise vorgebracht und begründet worden ist (Art. 106 Abs. 2 BGG; BGE 139 I 229 E. 2.2; 134 II 244 E. 2.2). Ansonsten wendet das Bundesgericht das Recht von Amtes wegen an (Art. 106 Abs. 1 BGG), doch prüft es unter Berücksichtigung der allgemeinen Rüge- und Begründungspflicht gemäss Art. 42 Abs. 1 und Abs. 2 BGG nur die geltend gemachten Rechtsverletzungen, sofern rechtliche Mängel nicht geradezu offensichtlich sind (BGE 142 I 135 E. 1.5; 138 I 274 E. 1.6; 133 II 249 E. 1.4.1). Es ist weder an die in der Beschwerde geltend gemachten Argumente noch an die Erwägungen der Vorinstanz gebunden; es kann die Beschwerde aus einem anderen als dem angerufenen Grund gutheissen und es kann eine Beschwerde mit einer von der Argumentation der Vorinstanz abweichenden Begründung abweisen (Motivsubstitution; BGE 141 V 234 E. 1; 139 II 404 E. 3).

II. Sachverhalt und formelle Rügen

3.

Die ESTV rügt, die Vorinstanz habe den Sachverhalt offensichtlich unrichtig festgestellt.

3.1. Strittig ist, ob die zehn Fahrzeuge im Eigentum der Steuerpflichtigen dem Geschäftsführer und dessen Vater privat, in den relevanten Steuerperioden 2012 bis 2015 (vom 1. Januar 2012 bis 31. Dezember 2015) sowie 2016 (vom 1. Januar 2016 bis 31. Dezember 2016), "Zurverfügung" standen oder nicht.

Die Vorinstanz hielt fest, dass der Geschäftsführer beziehungsweise dessen Vater gestützt auf die auf sie lautenden Fahrzeugpapiere tatsächlich und unmittelbar über die sieben Fahrzeuge - "D._____", "F._____", "G._____", "I._____", "J._____", "K._____" und "L._____" - verfügt habe. Sie leitete hieraus das "Zurverfügungstellen" ab und schloss dabei die drei Fahrzeuge, deren Fahrzeugpapiere nicht auf den Geschäftsführer oder dessen Vater eingelöst waren, aus [Urteil der Vorinstanz E. 3.1 bis E. 3.5, insb. E. 3.5 und E. 3.5.5].

3.1.1. Die ESTV rügt, die Vorinstanz habe aktenwidrig die Tatsache ausser Acht gelassen, dass im streitbetreffenden Zeitraum (auch) die drei Fahrzeuge - "E._____", "H._____" und "M._____" - für private Zwecke dem Geschäftsführer und Aktionär der Steuerpflichtigen sowie dessen Vater "Zurverfügung" gestellt worden seien (und nicht nur sieben der insgesamt zehn Fahrzeuge). Es sei zu berücksichtigen, dass sämtliche Fahrzeuge beim Geschäftsführer zuhause oder an diversen Orten in der Schweiz eingelagert gewesen seien, aber nicht am Sitz der Steuerpflichtigen, weshalb sie nicht dieser, sondern dem Geschäftsführer privat "Zurverfügung" gestanden hätten. Im vorinstanzlichen Verfahren und zuvor habe die ESTV umfassend auf weitere Indizien für die Zusammenstellung des entscheidungswesentlichen Sachverhalts hingewiesen, doch die Vorinstanz habe sich im Urteil mit keinem Wort dazu geäußert.

Ein solches weiteres wichtiges Indiz sei, dass die Steuerpflichtige eben keinen "Fahrzeughandel" im Sinne von Art. 10 Abs. 1 MWSTG betrieben habe. Vorliegend liege ein "Zurverfügungstellen" im Sinne einer Gebrauchsnutzung der Fahrzeuge an den Geschäftsführer und dessen Vater vor.

3.1.2. Nicht nur die ESTV, sondern auch die Steuerpflichtige kritisiert die vorinstanzliche Sachverhaltsfeststellung in Bezug auf das "Zurverfügungstellen". Die Steuerpflichtige führt aus, es sei unrichtig, dass einzig auf die formelle Haltereintragung für die Beurteilung des "Zurverfügungstellens" und letztlich der mehrwertsteuerlichen Leistungsbeurteilung abgestellt worden sei. Vielmehr müssten andere gewichtige Indizien mitberücksichtigt werden. Sie habe sich für das Haltereintragungsverfahren von geschäftsstrategischen und ökonomischen Entscheidungen leiten lassen, weshalb der gewählte formelle Halter nicht schwergewichtiges Indiz sein könne, dass auf ein "Zurverfügungstellen" der Fahrzeug geschlossen werden könne [Beschwerdeantwort Rz. 13-20, 29-30].

Die Vorinstanz leitete letztlich schwerpunktmässig alleine aus der formellen Haltereintragung das mehrwertsteuerlich relevante "Zurverfügungstellen" der Fahrzeuge an den Geschäftsführer respektive dessen Vater ab (vgl. E. 3.1).

3.1.3. Ob ein "Fahrzeughandel" vorliegt, ist eine Rechtsfrage. Auch ist der "Fahrzeughandel" vom "Zurverfügungstellen" als reine Gebrauchsüberlassung abzugrenzen. Die diesbezügliche rechtliche Auseinandersetzung erfolgt in E. 5.

3.1.4. Zur Beantwortung der Frage, ob sachverhaltsmässig von einem "Zurverfügungstellen/-stehen" ausgegangen werden kann, ist zuerst aufzuzeigen, welche Bedeutung der Haltereigenschaft zukommt. Gemäss Art. 78 Abs. 1 der Verordnung vom 27. Oktober 1976 über die Zulassung von Personen und Fahrzeugen zum Strassenverkehr (Verkehrszulassungsverordnung, VZV; SR 741.51) gilt als Halter namentlich, wer die tatsächliche und dauernde Verfügungsgewalt über das Fahrzeug besitzt und es in seinem Interesse oder auf seine Kosten gebraucht oder gebrauchen lässt. Nach der Rechtsprechung gilt als Halter nicht der Eigentümer des Fahrzeugs, der formell im Fahrzeugausweis eingetragen ist, sondern derjenige, auf dessen eigene Rechnung und Gefahr der Betrieb des Fahrzeugs erfolgt und der zugleich über dieses und allenfalls über die zum Betrieb erforderlichen Personen die tatsächliche, unmittelbare Verfügung besitzt (BGE 144 II 281 E. 4.3.1; 129 III 102 E. 2.1; 117 II 609 E. 3b). Es zeigt sich - so wie es sowohl die ESTV als auch die Steuerpflichtige vortragen -, dass die formelle Eintragung der Fahrzeughalterschaft lediglich als Indiz für die tatsächliche Haltereigenschaft betrachtet werden kann.

3.1.5. Die vorinstanzliche Sachverhaltsfeststellung in Bezug auf das "Zurverfügungstellen" ist offensichtlich unvollständig und damit aktenwidrig. Es ist nicht schlüssig und damit willkürlich, wieso das tatsächliche "Zurverfügungstellen" von Fahrzeugen sich hauptsächlich aus den eingelösten Fahrzeugpapieren ableiten soll. Dies gilt insbesondere dann, wenn die Fahrzeughalterschaft lediglich als Indiz für die tatsächliche Halterschaft betrachtet werden kann (vgl. vorhin E. 3.1.4). Wie die ESTV und auch die Steuerpflichtige zutreffend ausführen, sind vielmehr die gesamten Umstände und damit die ins Verfahren eingebrachten weiteren Indizien ausschlaggebend, ob Fahrzeuge dem Geschäftsführer und dessen Vater tatsächlich privat "Zurverfügung" gestellt worden sind. Insbesondere die durch die ESTV in das Verfahren eingebrachten weiteren Indizien wurden durch die Vorinstanz offensichtlich nicht berücksichtigt.

Durch die umfassenden Bestimmungsmöglichkeiten eines Geschäftsführers und Aktionärs in einer von ihm beherrschten Aktiengesellschaft ist es naheliegend, dass ihm jederzeit die Verfügungsgewalt über ein (oder mehrere) Fahrzeug (e) der Aktiengesellschaft zukommt. Im vorliegenden Einzelfall führt dies zur Schlussfolgerung, dass die Fahrzeuge ihm durch die Aktiengesellschaft tatsächlich "Zurverfügung" gestellt wurden. Dies ist in Kombination mit der tatsächlichen Feststellung zu sehen, dass der Geschäftsführer unbestrittenermassen in Bezug auf Oldtimer über besondere Fachkenntnisse verfügt und ein Liebhaber solcher Fahrzeuge ist [Beschwerdeantwort Rz. 56]. Hinzu kommt das unbestritten gebliebene Vorbringen der ESTV, wonach die Fahrzeuge beim Geschäftsführer zuhause oder an diversen Orten in der Schweiz eingelagert gewesen seien, aber nicht am Sitz der Steuerpflichtigen [Einspracheentscheide der ESTV vom 19. Juni 2020, S. 7]. Ebenfalls bestärkend kommt hinzu, dass die beschwerdegegenständlichen Fahrzeuge auch einer Gebrauchsnutzung im Sinne des "Zurverfügungstellens" zugänglich sind, ohne - mangels Einlösung oder anderweitig - fahrbereit zu sein.

3.1.6. Es zeigt sich, dass der vorinstanzlich festgestellte Sachverhalt - unter Berücksichtigung der u.a. seitens der ESTV bereits vorinstanzlich eingebrachten Indizien (vgl. E. 3.1.5) - dahingehend zu korrigieren ist, dass (nicht nur) die sieben Fahrzeuge, deren Fahrzeugpapiere auf den Geschäftsführer eingelöst worden waren, sondern auch die drei Fahrzeuge, deren Fahrzeugpapiere nicht im Speziellen auf den Geschäftsführer eingelöst waren, zumindest dem Geschäftsführer tatsächlich privat "Zurverfügung" standen.

3.2. Die ESTV rügt eine weitere willkürliche Sachverhaltsfeststellung.

3.2.1. Sie macht geltend, dass die Fahrzeuge auch im Zeitraum, während dem sie an Messen und ähnlichen Veranstaltungen ausgestellt wurden, auch dann an den Geschäftsführer sowie dessen Vater tatsächlich "Zurverfügung" gestellt worden seien. Dem folgend sei für diesen Zeitraum ebenfalls ein Mehrwertsteuerlich zu berücksichtigendes Mietentgelt für die Gebrauchsüberlassung zu erheben. Dies zeichne sich gerade dadurch aus, dass die Fahrzeuge an besagten Veranstaltungen nicht "im Namen" der Steuerpflichtigen, sondern vielmehr unter dem "Namen" des Geschäftsführers präsentiert worden seien. Die Steuerpflichtige habe nach aussen hin (d.h. gegenüber einer potentiellen Käuferschaft) keine wahrnehmbaren Handlungen in eigenem Namen (im Sinne von Art. 10 Abs. 1 Bst. b MWSTG) vorgenommen.

Auch sei offensichtlich, dass im relevanten Zeitraum bloss eine Fahrzeug-Rarität ("Oldtimer Ford A 1931 Pick-up Truck" mit Transportanhänger, Verkaufsjahr 2014) veräussert worden sei. Es sei falsch festgestellt, dass fünfzehn Fahrzeug-Raritäten veräussert worden seien, da genannte Verkäufe nicht im vorliegend relevanten Zeitraum (vom 1. Januar 2012 bis 31. Dezember 2015 sowie 1. Januar 2016 bis 31. Dezember 2016) angefallen seien (mit Verweis auf Beilagen 40/41, die seitens der Steuerpflichtigen anlässlich der Beschwerde gegen die Einspracheentscheide ins Verfahren eingebracht wurden).

3.2.2. Die Steuerpflichtige erwidert, die Vorinstanz sei korrekterweise davon ausgegangen, dass (auch) während der Zeit, in welcher sich die Fahrzeuge an Messen oder Veranstaltungen befanden, kein Mietentgelt geschuldet gewesen sei [Beschwerdeantwort Rz. 23-28; 57-59]. Sie hätte vor, während, als auch nach dem streitbetreffenen Zeitraum Verkäufe getätigt. Konkret in Bezug auf die Rüge der ESTV, dass im streitbetreffenen nur eine Fahrzeug-Rarität mit Transportanhänger verkauft worden sei, nimmt sie nicht Stellung [Beschwerdeantwort Rz. 55].

3.2.3. Vorliegend ist erneut zwischen Rechts- und Sachverhaltsfragen zu trennen. Die Beurteilung, ob die Fahrzeuge an den Messen und den ähnlichen Veranstaltungen als Gebrauchsüberlassung dem Geschäftsführer als rechtlich "Zurverfügungstehend" gelten können, oder, ob diese im Rahmen des "Fahrzeughandels" ausgestellt wurden, ist eine Rechtsfrage. Die diesbezügliche Auseinandersetzung erfolgt in E. 5.

Sachverhaltsfrage ist dagegen, ob die streitbetreffenen Fahrzeuge an Messen und ähnlichen Veranstaltungen im relevanten Zeitraum überhaupt ausgestellt wurden oder nicht. Das ist vorliegend unbestritten, dass dies der Fall war. Offensichtlich unrichtig festgestellt wurde, dass im betroffenen Zeitraum, d.h. vom 1. Januar 2012 bis 31. Dezember 2015 sowie 1. Januar 2016 bis 31. Dezember 2016, fünfzehn Fahrzeug-Raritäten verkauft worden sein sollen. Aufgrund der eindeutigen, aktenkundigen Belege ist der Sachverhalt dahingehend zu korrigieren, dass bloss eine Fahrzeug-Rarität während des besagten Zeitraums verkauft wurde (vgl. E. 3.2.1 in fine, insb. dort erwähnte Beilage 41).

3.3. Zusammenfassend ergibt sich, dass sachverhaltlich davon auszugehen ist, dass alle zehn Fahrzeuge dem Geschäftsführer tatsächlich "Zurverfügung" gestellt wurden, und dass während des Zeitraums von 2012 bis 2016 nur eine einzige Fahrzeug-Rarität verkauft wurde (vgl. E. 3.1.6 und E. 3.2.3).

4.

In Bezug auf die vorinstanzlich festgestellte Halterschaft an den Fahrzeugen rügt die Steuerpflichtige überdies die Verletzung des rechtlichen Gehörs nach Art. 29 Abs. 2 BV. Es seien diverse Beweisofferten, z.B. Eigentumsbestätigungen über die Fahrzeuge zugunsten der Steuerpflichtigen oder auch eine Befragung des ehemaligen CFO's sowie des Vaters, unbeachtet geblieben [Beschwerdeantwort Rz. 32 f.]. Die Steuerpflichtige musste den für sie negativen Teil (rückweisungs-)entscheid nicht anfechten. Die Rüge ist in vorliegender Konstellation gemäss E. 1.6 zulässig.

Es zeigt sich, dass für die Beurteilung des "Zurverfügungstellens" nicht einzig und allein auf das Indiz der Fahrzeughalterschaft abzustellen ist (vgl. E. 3.1.5). Entsprechend sind die genau auf diese Frage abzielenden angebotenen Beweise nicht mehr zu erheben. Sie sind, da es sich wie ausgeführt bei der Halterschaft nicht um das alleinige ausschlaggebende Indiz handelt, untauglich. Soweit die angebotenen Beweise aufzeigen sollen, dass sich die Fahrzeuge im vollständigen und uneingeschränkten Eigentum der Steuerpflichtigen befinden, so sind sie auch nicht tauglich zum Nachweis, dass die Fahrzeuge dem Geschäftsführer bzw. dessen Vater nicht "Zurverfügung" gestellt wurden. Das rechtliche Gehör wurde durch die Vorinstanz nicht verletzt.

III. Rechtliches

5.

Vor der Vorinstanz war nicht mehr strittig, ob die Steuerpflichtige nebst dem unternehmerischen Bereich (noch) über einen nicht-unternehmerischen Bereich verfügt [Urteil der Vorinstanz E. 3]. Die ESTV rügt, dass vorliegend nicht nur die sieben, sondern alle zehn Fahrzeuge dem Geschäftsführer und dessen Vater im Sinne des Mehrwertsteuergesetzes "Zurverfügung" gestellt worden seien. Überdies liege kein "Fahrzeughandel" vor.

In rechtlicher Hinsicht qualifizierte die Vorinstanz das "Zurverfügungstellen" der Fahrzeuge als ein steuerbares Leistungsverhältnis zwischen eng verbundenen Personen im Sinne von Art. 1 Abs. 2 Bst. a MWSTG, Art. 3 Bst. c MWSTG beziehungsweise Art. 18 Abs. 1 MWSTG in Verbindung mit Art. 26 MWSTV [Urteil der Vorinstanz E. 2.3 und E. 4.1], und schätzte ein Mietentgelt zum Drittpreis gemäss Art. 24 Abs. 2 MWSTG basierend auf der "Vollkostenrechnung". Dies mit der Einschränkung, dass für den Zeitraum, in dem die Fahrzeuge an Messen und ähnlichen Veranstaltungen präsentiert wurden, kein Mietentgelt anfallen solle, da zumindest für diese Zeit "ein Verkauf einzelner Fahrzeuge nicht unwahrscheinlich" erscheine [Urteil der Vorinstanz E. 5.4.1 und E. 5.4.2].

5.1. Die ESTV rügt, es sei offensichtlich, dass die Steuerpflichtige im fraglichen Zeitraum keinen "Fahrzeughandel" im Sinne von Art. 10 Abs. 1 MWSTG betrieben habe. Auch seien keine Werbe- bzw. Verkaufsbemühungen im Zusammenhang mit dem seitens der Steuerpflichtigen behaupteten Fahrzeughandel nach aussen hin unternommen worden. Zudem seien die fraglichen Fahrzeuge durch die Steuerpflichtige weder im Rahmen der Liegenschaftsvermietung/-verwaltung verwendet, noch an unabhängige Dritte vermietet worden. Auch im Zeitraum der Messen und ähnlichen Veranstaltungen sei von einer Gebrauchsnutzung durch den Geschäftsführer im Sinne eines steuerbaren Leistungsverhältnisses nach Art. 18 Abs. 1 MWSTG in Verbindung mit Art. 26 MWSTV auszugehen.

5.2. Im vorliegenden Verfahren sind die Steuerperioden 2012 bis 2015 sowie 2016 (Zeit vom 1. Januar 2012 bis 31. Dezember 2015 sowie 1. Januar 2016 bis 31. Dezember 2016) betroffen. Art. 10 MWSTG enthält Regelungen zur subjektiven Steuerpflicht. Diese Bestimmung wurde per 1. Januar 2018 geändert (vgl. AS 2017 3575 ff., 3576 f.). Soweit im Folgenden auf Art. 10 MWSTG Bezug genommen wird, ist jeweils die bis zum 31. Dezember 2017 gültig gewesene, hier anwendbare Fassung dieser Bestimmung gemeint (vgl. dazu AS 2009 5203 ff., 5207; zum Übergangsrecht vgl. auch Art. 112 Abs. 1 MWSTG; Urteil 2C 345/2020 vom 14. April 2021 E. 4.3.1).

5.3. Mehrwertsteuerpflichtig ist, wer unabhängig von Rechtsform, Zweck und Gewinnabsicht ein Unternehmen betreibt und nicht von der Steuerpflicht befreit ist (Art. 10 Abs. 1 und 2 MWSTG). Ein Unternehmen betreibt, wer eine auf die nachhaltige Erzielung von Einnahmen aus Leistungen ausgerichtete berufliche oder gewerbliche Tätigkeit selbständig ausübt; und unter eigenem Namen nach aussen auftritt (Art. 10 Abs. 1 lit. a und b MWSTG; B AUMGARTNER/CLAVADETSCHER/KOCHER, Vom alten zum neuen Mehrwertsteuergesetz, 2010, § 3 Rz. 18 ff. m.w.H.).

5.3.1. Begriffserläuterungen in Bezug auf die nachhaltige Erzielung von Einnahmen gab es bereits im Kommentar des Eidgenössischen Finanzdepartements vom 22. Juni 1994 zur aMWSTV, S. 21: Hier hiess es, es gelte zu vermeiden, "dass jemand, der nur gelegentlich, z.B. bloss einmalig, also nicht nachhaltig im Sinne von gewerblich oder beruflich, aus einem Umsatz Einnahmen von mehr als 75'000 Franken erzielt, dadurch bereits steuerpflichtig wird (z.B. einmalige Veräusserung eines Oldtimerwagens durch einen Privaten)". Der Bericht vom 28. August 1996 der Kommission für Wirtschaft und Abgaben des Nationalrats zur parlamentarischen Initiative betreffend ein Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer (Dettling; BBl 1996 V 713 ff., insb. 757; Art. 20) übernimmt wörtlich diese Formulierung. So auch lehnt sich die Botschaft vom 25. Juni 2008 zur Vereinfachung der Mehrwertsteuer (BBl 2008 6885 ff., insb. 6947) an die Erläuterungen von 1994 an und ergänzt in Bezug auf die Nachhaltigkeit: Die Tätigkeit des Unternehmers oder der Unternehmerin müsse "einerseits nachhaltig, das heisst darauf ausgerichtet sein, über eine gewisse Dauer durch planmässiges Vorgehen Einnahmen aus Leistungen zu erzielen, und andererseits beruflicher oder gewerblicher Natur

sein. So stellt die Veräusserung eines Autos durch eine Privatperson keine unternehmerische Tätigkeit dar, da dieser einmalige Verkauf nicht eine auf die nachhaltige Erzielung von Einnahmen gerichtete Tätigkeit darstellt und nicht beruflicher oder gewerblicher Natur ist, wie auch alle übrigen Tätigkeiten im privaten Bereich (Hobbys, private Vermögensverwaltung etc.)" (vgl. BGE 138 II 251 E. 2.3.2).

Das zentrale Kriterium der Nachhaltigkeit hat somit eine zeitliche Komponente, indem eine gewisse Dauerhaftigkeit verlangt wird. Andererseits wird auch ein qualitatives Element angesprochen, indem ein gewisses Ausmass der Tätigkeit verlangt wird (vgl. B AUMGARTNER/CLAVADETSCHER/KOCHER, a.a.O., § 3 Rz. 26 ff.).

5.3.2. Nach der Rechtsprechung können für das Vorliegen einer nachhaltigen Leistungserbringung folgende Indizien sprechen: Ein mehrjähriges Engagement, planmässiges Vorgehen, eine auf Wiederholung angelegte Tätigkeit, die Ausführung von mehreren Umsätzen, die Vornahme mehrerer gleichartiger Handlungen unter Ausnutzung derselben Gelegenheit, die Intensität des Tätigwerdens, die Beteiligung am Markt, der Unterhalt eines Geschäftsbetriebs und die Art und Weise des Auftretens gegenüber Behörden. Es ist eine Würdigung der gesamten Umstände des Einzelfalls geboten (statt vieler: BGE 138 II 251 E. 2.4.3 in fine).

5.4. Nach Art. 18 Abs. 1 MWSTG unterliegen die im Inland durch eine steuerpflichtige Person in Erwartung eines Entgelts erbrachten Leistungen der Mehrwertsteuer, soweit das Gesetz keine Ausnahme vorsieht. Eine Leistung liegt vor, wenn der Leistungserbringer oder die Leistungserbringerin einer Drittperson in Erwartung eines Entgelts einen verbrauchsfähigen wirtschaftlichen Wert einräumt, auch wenn diese Leistung von Gesetzes wegen oder aufgrund behördlicher Anordnung erfolgt (Art. 3 lit. c MWSTG).

Zwischen Leistung und Entgelt muss ein hinreichender Konnex (BGE 141 II 182 E. 3.3; 140 II 80 E. 2.1) bzw. eine innere wirtschaftliche Verknüpfung bestehen, sodass das eine das andere Element auslöst (sog. Leistungsverhältnis; BGE 141 II 182 E. 3.3; 138 II 239 E. 3.2; 132 II 353 E. 4.1 ["rapport économique étroit"]; 126 II 443 E. 6a).

5.4.1. Auch das Erbringen von Leistungen an eng verbundene Personen gilt als Leistungsverhältnis (Art. 26 Satz 1 MWSTV i.V.m. Art. 18 Abs. 1 MWSTG), sofern es sich nicht um reine Innenleistungen handelt. Als eng verbundene Personen gelten Inhaber und Inhaberinnen von massgebenden Beteiligungen an einem Unternehmen oder ihnen nahe stehende Personen (vgl. Art. 3 Bst. h MWSTG in der anwendbaren Fassung vom 1. Januar 2010; AS 2009 5203). 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. Anerkanntermassen handelt es sich vorliegend bei der Steuerpflichtigen und dem Geschäftsführer sowie dessen Vater um eng verbundene Personen im vorstehend skizzierten Sinn. 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 oder "Leistungserbringer oder der Leistungserbringer an den Leistungsempfänger oder Leistungsempfängerin" zugeführt wird (Botschaft zur Vereinfachung der Mehrwertsteuer vom 25. Juni 2008, BBl 2008 6885 ff.; 6940). 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 2C 451/2013 vom 7. Januar 2014 E. 5.2; FELIX GEIGER, in: Geiger/Schluckebier [Hrsg.], Kommentar MWSTG, 2. Aufl., 2019, N. 19 zu Art. 3 MWSTG).

5.4.2. Für die Bemessung der Leistung ist Art. 24 Abs. 2 MWSTG anwendbar, der besagt, dass in solchen Fällen der Wert gilt, der unter unabhängigen Dritten vereinbart worden wäre. Mit der Formulierung in Art. 26 MWSTV wird bei "unentgeltlichen" Leistungen an eng verbundene Personen die Entgeltlichkeit fingiert. Voraussetzung ist aber, dass die identische Leistung unter Dritten "üblicherweise entgeltlich wäre" (vgl. Urteile 2C 27/2021 vom 5. Oktober 2021 E. 3.2; 2C 443/2020 vom 8. Oktober 2020 E. 5.2.1; 2C 970/2012 vom 1. April 2013 E. 6.2; ALOIS CAMENZIND et al., Handbuch zum Mehrwertsteuergesetz, 3. Aufl. 2012, N. 612 ff.; B AUMGARTNER/CLAVADETSCHER/KOCHER, a.a.O., § 4 Rz. 24 ff.).

5.5. Nach dem Ausgeführten ist entscheidend, ob im relevanten Zeitraum eher von einer "Sammler-Tätigkeit", die der Geschäftsführer über die von ihm beherrschte Gesellschaft auslebt, oder einer "Händler-Tätigkeit" bei der Steuerpflichtigen selbst, auszugehen ist.

5.5.1. Ein Liebhaber (oder Sammler) sammelt - im Gegensatz zum Händler - Gegenstände, von denen er sich erst nach langer Zeit wieder trennt. Er unterliegt keinem unternehmerischen Risiko. Er kann aus sich bietender Gelegenheit eine Fahrzeug-Rarität verkaufen, um seine Sammlung an seine Vorlieben anzupassen. Diesfalls betreibt er mehrwertsteuerlich keinen "Handel" (vgl. auch BGE 138 II 251 E. 4.3.1). Konkret in Bezug auf Kunstsammler hat das Bundesgericht in einem die

Mehrwertsteuer betreffenden Fall festgehalten, dass Sammler, die über lange Zeit eine Sammlung unterhalten und diese bei sich bietenden Gelegenheiten erweitern, im Fall der Veräusserung kein eigentliches betriebswirtschaftliches Risiko eingehen. Das klassische Händlerrisiko, das darin besteht, dass der Warenbestand sich als unverkäuflich oder zumindest demodiert erweist, ist bei einer Sammlung ausgeschlossen. Sammler halten keinen derartigen Warenbestand im Sinne eines eigentlichen Umlaufvermögens und erwerben die Objekte gerade nicht in der Absicht, sie später wieder zu veräussern (vgl. BGE 138 II 251 E. 4.3.2).

5.5.2. Ein Händler zeichnet sich nach dem Ausgeführten über die nachhaltige Tätigkeit aus, die auf den Verkauf der Objekte gerichtet ist (vgl. eingehend in E. 5.3).

In einem speziell den Kunsthandel betreffenden Fall stützte das Bundesgericht die vorinstanzliche Auffassung, wonach mangels Verkäufen während eines Zeitraums von mehr als sechs Jahren, d.h. mangels Erbringung der für den Kunsthandel charakteristischen Leistungen, keine unternehmerische Tätigkeit vorliegt. Rechtsfolge im konkreten Fall war, dass während des betreffenden Zeitraums keine mehrwertsteuerlich relevante unternehmerische Tätigkeit ausgeübt wurde und daher die Unterstellung unter die Mehrwertsteuerpflicht negiert wurde (Urteil 2C 321/2017 vom 23. Mai 2018 E. 7.3, in: RDAF 2019 II S. 116).

5.5.3. Gemäss den vorinstanzlichen Ausführungen spricht für die Einstufung als Sammler, wonach notorisch sei, dass es bei Fahrzeugen dieser Kategorie nie bloss darum gehe, die Fahrzeuge zu fahren. Vielmehr seien die Fahrzeuge Gegenstand einer Leidenschaft, welcher gefrönt werde. Dem ist beizupflichten. Für einen Sammler spricht auch, dass, wie bereits erwähnt (E. 3.1), die Fahrzeuge grösstenteils auf den Aktionär und Geschäftsführer und dessen Vater eingelöst sind, und nicht auf die Steuerpflichtige (vgl. auch Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-1715/2014 vom 19. Januar 2015 E. 5.4, E. 5.4.2 und E. 5.4.5; sowie für Veteranenfahrzeuge, die ohnehin nur zu rein privaten Zwecken eingesetzt werden dürfen, Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-5059/2014 vom 26. Februar 2015 E. 5.1.2). Bei der Gebrauchsüberlassung, auch an Messen und ähnlichen Veranstaltungen, liegt ein Leistungsverhältnis der Steuerpflichtigen nach aussen an den Geschäftsführer vor. Es handelt sich folglich bei dem Präsentieren von Fahrzeugen (und auch allein beim "Zurverfügungstellen") nicht um eine "reine Innenleistung". Überdies spielt es keine Rolle, wie die Vorinstanz korrekterweise festhält, ob die Fahrzeuge im Rahmen der Nutzungsberechtigung (das "Zurverfügungstellen") auch tatsächlich gefahren werden [Urteil der Vorinstanz E. 5.4.1].

Auch mit Blick auf das Kriterium des nachhaltigen Vorgehens kann nicht von einer Händlertätigkeit bei der Steuerpflichtigen ausgegangen werden. Wie im erwähnten, ähnlich gelagerten Entscheid bei dem kein Verkauf im relevanten Zeitraum stattfand (Urteil 2C 321/2017 vom 23. Mai 2018, vgl. w.H. in E. 5.5.2), ist auch ein bloss gelegentlicher Verkauf, wie er in E. 3.2.3 festgestellt wurde, noch nicht ausreichend um von einem mehrwertsteuerlich relevanten Handel für Fahrzeug-Raritäten auszugehen, der in nachhaltiger Art und Weise getätigt wird. Vielmehr ist die Gesamtsituation mit dem Geschäftsführer, der die Steuerpflichtige beherrscht, vorliegend relevant.

5.5.4. Es zeigt sich, dass es sich beim Geschäftsführer der Steuerpflichtigen um einen Sammler handelt, der einen Teil seiner Fahrzeug-Sammlung, unbestrittenermassen besitzt er privat über weitere neun Fahrzeuge, in der von ihm beherrschten Aktiengesellschaft angekauft hat. Zusammenfassend liegt daher ein "Zurverfügungstellen" der zehn (vgl. E. 3.1.5) Fahrzeuge an den Geschäftsführer im Sinne eines mehrwertsteuerlich relevanten Leistungsverhältnisses zwischen der Steuerpflichtigen und dem Geschäftsführer vor (Art. 18 Abs. 1 MWSTG in Verbindung mit Art. 3 Bst. c MWSTG).

6.

Die Mehrwertsteuer auf der Leistung des "Zurverfügungstellens" der Fahrzeuge, bemisst sich folglich nach Art. 24 Abs. 2 MWSTG nach dem Drittpreis. Diesbezüglich ist umstritten, ob der durch die ESTV ermittelte Drittpreis für das Mietentgelt mithilfe der in der Mehrwertsteuer-Info 08 Ziff. 3.4.3.2.3 festgehaltenen "Vollkostenrechnung" zu einem sachgerechten Ergebnis führt.

Im Rahmen der Rückweisung hält die Vorinstanz die ESTV an, die annäherungsweise Ermittlung des Mietentgelts habe viel eher "in Anlehnung an die Leihe von Kunst- und Kulturgütern" zu erfolgen; zudem solle das Entgelt für den Zeitraum korrigiert werden, in welchem die Fahrzeuge an Messen und ähnlichen Veranstaltungen ausgestellt worden seien, da für diesen Zeitraum keine Mietentgelte angefallen seien; schliesslich sei keine "Abschreibungskomponente" zu berücksichtigen, da vorliegend die Fahrzeug-Raritäten in der Tendenz eine Wertsteigerung erfahren hätten.

6.1. Die ESTV rügt die durch die Vorinstanz vorgenommene Rückweisung: die vorgenommene "Vollkostenrechnung" für die Ermittlung der Mietentgelte führe zu einem sachgerechten Ergebnis. Die

Steuerpflichtige bringt vor, die "Vollkostenrechnung" bedinge, dass das Fahrzeug als Fortbewegungsmittel genutzt werde. Auch sei die Zeit, in der die Fahrzeuge sich in der Werkstatt befunden hätten, oder anderweitig nicht verwendbar gewesen seien, nicht zu berücksichtigen.

6.2. Nach Art. 24 Abs. 2 MWSTG gilt bei Leistungen an eng verbundene Personen als Entgelt der Wert, der unter unabhängigen Dritten vereinbart würde. Dieser Wert bemisst sich nach dem Preis, den eine Drittperson der gleichen Abnehmerkategorie auf dem Markt zu bezahlen hätte ("le principe de pleine concurrence"; "dealing at arm's length"; vgl. Urteile 2C 27/2021 vom 5. Oktober 2021 E. 3.1.1; 2C 443/2020 vom 8. Oktober 2020 E. 3.2.2; 2C 812/2013 / 2C 813/2013 vom 28. Mai 2014 E. 2.2.3; 2C 970/2012 vom 1. April 2013 E. 3.1; vgl. zur analogen Situation bei den direkten Steuern BGE 140 II 88 E. 4.1; 138 II 57 E. 2.2). Um diesen sogenannten Drittpreis zu bestimmen, können die Methoden, die auch bei den direkten Steuern Anwendung finden, herangezogen werden. Nach bundesgerichtlicher Rechtsprechung erweisen sich hierzu etwa die Kostenaufschlags- ("Cost Plus Method"), die Preisvergleichs- ("Comparable Uncontrolled Price Method") und die Wiederverkaufspreismethode ("Resale Price Method") als zulässig (vgl. Urteile 2C 443/2020 vom 8. Oktober 2020 E. 3.2.2; 2C 495/2017 / 2C 512/2017 vom 27. Mai 2019 E. 7.2.2 und E. 11.1, in: RDAF 2019 II S. 547).

6.2.1. In der Regel lässt sich der Drittpreis - insbesondere mangels vergleichbarer Preise zwischen unabhängigen Dritten - nicht exakt, sondern nur annäherungsweise ermitteln (vgl. BOSSART/CLAVADETSCHER, in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, MWSTG, 2015, N. 59 zu Art. 24 MWSTG; FELIX GEIGER, a.a.O., N. 9 zu Art. 24 MWSTG). Es geht der Sache nach um eine Schätzung, für welche die Grundsätze und verfahrensrechtlichen Besonderheiten, die für das Verfahren der Ermessenstaxation (Art. 79 MWSTG) gelten, analog zur Anwendung kommen (vgl. Urteile 2C 27/2021 vom 5. Oktober 2021 E. 3.1.2; 2C 970/2012 vom 1. April 2013 E. 4.4).

6.2.2. Vom Bundesgericht frei überprüfbare Rechtsfrage (Art. 95 lit. a BGG) ist, ob die gesetzlichen Voraussetzungen der Ermessenseinschätzung gegeben sind, im Kontext von Art. 24 Abs. 2 MWSTG also, ob ein Leistungsverhältnis zwischen eng verbundenen Personen vorliegt, das ein Abweichen vom Entgelt als Bemessungsgrundlage rechtfertigt (vgl. Urteil 2C 27/2021 vom 5. Oktober 2021 E. 3.1.3 m.w.H.).

6.2.3. Alsdann kann grundsätzlich ebenso mit voller Kognition geprüft werden, ob die Vorinstanz eine sachgerechte Bewertungsmethode herangezogen hat (Urteile 2C 27/2021 vom 5. Oktober 2021 E. 3.1.3; 2C 812/2013 / 2C 813/2013 vom 28. Mai 2014 E. 2.4.2; 2C 715/2013 vom 13. Januar 2014 E. 3.2). Allerdings billigt das Bundesgericht den Steuerbehörden bei der Wahl der Bewertungsmethode einen gewissen Beurteilungsspielraum zu, weswegen sich das Bundesgericht insoweit bei der Überprüfung Zurückhaltung auferlegt (vgl. zu den direkten Steuern Urteile 2C 548/2020 vom 3. Mai 2021 E. 3.2.3; 2C 495/2017 / 2C 512/2017 vom 27. Mai 2019 E. 10.1, in: RDAF 2019 II S. 547).

6.2.4. Die eigentliche Bewertung oder Schätzung, die aufgrund der gewählten (und als sachgerecht gelten könnenden) Bewertungsmethode vorzunehmen ist, gehört zu den Tatfragen, was eine Prüfung nur unter dem Blickwinkel der offensichtlichen Unrichtigkeit bzw. der Willkür zulässt (vgl. Urteile 2C 27/2021 vom 5. Oktober 2021 E. 3.1.4; 2C 812/2013 / 2C 813/2013 vom 28. Mai 2014 E. 2.4.3; 2C 309/2013 / 2C 310/2013 vom 18. September 2013 E. 2.3.2). Infolge dessen prüft das Bundesgericht das Ergebnis einer Bewertung oder Schätzung nur auf offensichtliche Fehler und Irrtümer hin. Erhebt die steuerpflichtige Person Beschwerde ans Bundesgericht, kann sie sich nicht darauf beschränken, die Kalkulationsgrundlagen der Ermessensveranlagung allgemein zu kritisieren; sie muss vielmehr nachweisen, dass die von der ESTV zu Recht vorgenommene Schätzung offensichtlich unrichtig ist (Urteile 2C 27/2021 vom 5. Oktober 2021 E. 3.1.4; 2C 812/2013 / 2C 813/2013 vom 28. Mai 2014 E. 2.4.3; 2C 835/2011 vom 4. Juni 2012 E. 2.4).

6.3. Die von der ESTV herangezogene "Vollkostenrechnung" (als Schätzungsmethode für den Drittpreis) geht für die Ermittlung des Mietentgelts für die Fahrzeuge von den vollständigen Betriebskosten (0.1 % des Einstandspreises pro Jahr), den kalkulatorischen Abschreibungen (10 % des Einstandspreises pro Jahr), Versicherungen und Steuern (1 % des Einstandspreises pro Jahr) sowie von einem Gemeinkosten- und Gewinnzuschlag von 10 % auf den errechneten Gesamtkosten aus (so auch für Veteranenfahrzeuge in Mehrwertsteuer-Info 08, Ziff. 3.4.3.2.6.). Aus dieser "Vollkostenrechnung" resultierte gemäss Berechnungen der ESTV der Drittpreis für das "Zurverfügungstellen" der Fahrzeuge.

6.4. Es gilt festzuhalten, dass die Vorinstanz die Vollkostenrechnung als Methode im Wesentlichen

bestätigt hat [vgl. Urteil der Vorinstanz E. 5.1 mit Verweis auf Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-5186/2019 vom 28. August 2020 E. 4.2.4; A-6223/2019 vom 24. Juli 2020 E. 3.4.3].

So führt die ESTV korrekt aus, dass es sich beim schätzungsweise ermittelten Drittpreis um keinen exakten Wert handeln würde und vielmehr die Prinzipien und Kriterien der Ermessenseinschätzung hervorzuheben seien (Art. 79 Abs. 1 MWSTG). Die Vorinstanz müsse zurückhaltend prüfen und dürfe nur bei erheblichen Ermessensfehlern eingreifen.

Das Schätzungselement der kalkulatorischen Abschreibungen von 10 % pro Jahr für die Berechnung der Vollkosten ist vertretbar. Wie die ESTV aufzeigt, bilden die Abschreibungen in der "Vollkostenrechnung" eine Korrelation zwischen dem Wert des jeweiligen Fahrzeugs und der Höhe des entsprechenden Mietentgelts. Aufgrund des Anknüpfens an den Einstandspreis werde der Prämisse Rechnung getragen, wonach für das "Zurverfügungstellen" eines vergleichsweise wertvollen Fahrzeugs selbstredend ein dementsprechend höheres Mietentgelt verlangt wird (und umgekehrt). Mithin sind im vorliegenden Fall bei der "Vollkostenrechnung" - anders als von der Vorinstanz angenommen - keine Zeitperioden (wie für Werkstattbesuche oder für Ausstellungen an Messen oder ähnlichen Veranstaltungen) herauszurechnen, sodass eine einheitliche Drittpreisschätzung gewahrt bleibt.

6.5. Es zeigt sich, dass die vorgenommene Schätzung der ESTV für das Mietentgelt als Drittpreis unter Beizug der "Vollkostenrechnung" zu einem sachgerechten Ergebnis führt. Die seitens der ESTV angewendete Methode ist vertretbar. Entsprechend ist die Schätzung pflichtgemäss erfolgt, es sind keine Zeitperioden herauszurechnen. Eine Rückweisung für die erneute Vornahme der Drittpreisschätzung an die Vorinstanz erübrigt sich.

IV. Verfahrensausgang und Kosten

7.

7.1. Zusammenfassend gilt, dass alle zehn Fahrzeuge im Eigentum der Steuerpflichtigen dem Geschäftsführer in der relevanten Periode vom 1. Januar 2012 bis 31. Dezember 2015 sowie vom 1. Januar 2016 bis 31. Dezember 2016 privat "Zurverfügung" gestellt wurden. Das hierfür relevante Mietentgelt ist zum Drittkostenpreis sachgerecht durch die ESTV mittels der publizierten "Vollkostenrechnung" berechnet worden.

7.2. Die Beschwerde der ESTV erweist sich damit als begründet, weshalb sie gutzuheissen ist (Art. 107 Abs. 2 BGG). Das Urteil A-4191/2020, A-4193/2020 vom 6. April 2022 ist demnach aufzuheben und die zwei Einspracheentscheide der ESTV vom 19. Juni 2020 zu bestätigen.

7.3. Die in der Beschwerdeantwort vernehmlassungsweise erhobenen Anträge der Steuerpflichtigen sind abzuweisen, soweit darauf einzutreten ist.

8.

8.1. Die Steuerpflichtige hat aufgrund ihres Unterliegens die Kosten des bundesgerichtlichen Verfahrens zu tragen (Art. 66 Abs. 1 Satz 1 BGG).

8.2. Der ESTV, die in ihrem amtlichen Wirkungskreis obsiegt, ist keine Parteientschädigung zuzusprechen (Art. 68 und Art. 68 Abs. 3 BGG).

8.3. Die Festsetzung der Kosten und der Entschädigung für das vorinstanzliche Verfahren wird dem Bundesverwaltungsgericht übertragen (Art. 67 i.V.m. Art. 68 Abs. 5 BGG).

Demnach erkennt das Bundesgericht:

1.

Die Beschwerde der ESTV wird gutgeheissen. Das Urteil des Bundesverwaltungsgerichts vom 6. April 2022 wird aufgehoben und die Einspracheentscheide der Eidgenössischen Steuerverwaltung vom 19. Juni 2020 bestätigt.

2.

Die Anträge der Steuerpflichtigen werden abgewiesen, soweit darauf eingetreten wird.

3.

Die Gerichtskosten von Fr. 3'500.-- werden der Steuerpflichtigen auferlegt.

4.

Die Sache wird zur Neuverlegung der Kosten und der Parteientschädigung des vorinstanzlichen Verfahrens an das Bundesverwaltungsgericht zurückgewiesen.

5.

Dieses Urteil wird den Verfahrensbeteiligten und dem Bundesverwaltungsgericht, Abteilung I, mitgeteilt.

Lausanne, 12. Dezember 2022

Im Namen der II. öffentlich-rechtlichen Abteilung
des Schweizerischen Bundesgerichts

Die Präsidentin: F. Aubry Girardin

Die Gerichtsschreiberin: I. Rupf