Bundesverwaltungsgericht
Tribunal administratif fédéral
Tribunale amministrativo federale
Tribunal administrativ federal



Abteilung I
A-3734/2011

Urteil vom 9. Januar 2013

Besetzung

Richterin Salome Zimmermann (Vorsitz),
Richter Jürg Steiger, Richter Pascal Mollard,
Gerichtsschreiberin Kathrin Abegglen Zogg.

Parteien

A._____,
Beschwerdeführerin,

gegen

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

Gegenstand

Mehrwertsteuer (1. Quartal 2005 - 4. Quartal 2009; Drittpreis, Vermietung Fahrzeug).

Sachverhalt:

A.
Die A._____ bezweckt gemäss Handelsregisterauszug den Handel mit Textilien im schweizerischen Markt. Sie ist seit dem 20. Oktober 2004 im Register der Mehrwertsteuerpflichtigen bei der Eidgenössischen Steuerverwaltung (ESTV) eingetragen.

B.
An verschiedenen Tagen im Sommer 2010 nahm die ESTV bei der A._____ eine Mehrwertsteuerkontrolle vor. Aufgrund dieser Kontrolle erstellte die ESTV die Einschätzungsmitteilung (EM) Nr. 275'319 vom 26. August 2010 betreffend die Steuerperioden vom 1. Quartal 2005 bis 4. Quartal 2009, ausweisend ein Steuerguthaben zugunsten der A._____ von Fr. 40'182.--. Dieses Steuerguthaben ergab sich aufgrund der (noch) nicht geltend gemachten Einfuhrsteuer auf dem Kauf eines Bugatti Veyron in der Höhe von Fr. 127'858.-- abzüglich der Steuerforderung in der Höhe von insgesamt Fr. 87'673.10 aufgrund der Vermietung des genannten Fahrzeugs an "eng verbundene Personen" zu einem zu tiefen Mietzins.

C.
Mit Eingabe vom 7. September 2010 erhob die A._____ Einsprache gegen die EM vom 26. August 2010. Sie beantragte sinngemäss, die von der ESTV kalkulatorisch berechnete Miete des Personenwagens für die Jahre 2007 bis 2009 auf Fr. 200'000.-- pro Jahr festzulegen. Mit Einspracheentscheid vom 1. Juni 2011 wies die ESTV die Einsprache ab und erkannte, die A._____ habe ihr gegenüber für die Steuerperioden 1. Quartal 2005 bis 4. Quartal 2009 ein Guthaben in der Höhe von Fr. 40'182.--. Zur Begründung legte die ESTV insbesondere dar, dass bei Leistungen an Personal, das am Unternehmen nicht massgebend beteiligt ist, der Betrag, welcher im Eigenverbrauch geschuldet wäre, als Mindestentgelt gelte. Aufgrund von Art. 33 Abs. 3 und 34 Abs. 4 des Bundesgesetzes vom 2. September 1999 über die Mehrwertsteuer (aMWSTG, AS 2000 1300) habe sie die Höhe der Miete, die von einem unabhängigen Dritten verlangt werden würde, praxisgemäss kalkulatorisch ermittelt. Sie sei gemäss der Abschreibungstabelle der direkten Bundessteuer von einer jährlichen Abschreibung von 20% des Kaufpreises ausgegangen und habe zudem die effektiven laufenden Kosten sowie einen Gewinnzuschlag von 10% berücksichtigt. Dies habe zu folgenden Mietwerten geführt: Fr. 351'203.-- (2007), Fr. 420'348.-- (2008) und Fr. 469'758 (2009).

Gerade in Fällen wie dem vorliegenden sei die Anwendung der Abschreibungstabelle der direkten Bundessteuer gerechtfertigt, da es an Vergleichswerten mangle und die voraussichtliche Abschreibungsdauer nicht ohne weiteres bestimmbar sei.

D.
Die A._____ (Beschwerdeführerin) liess am 30. Juni 2011 Beschwerde gegen den Einspracheentscheid vom 1. Juni 2011 an das Bundesverwaltungsgericht führen. Sie stellte sinngemäss die Rechtsbegehren, der kalkulatorische Mietwert des Personenwagens sei für die Jahre 2007 bis 2009 auf jährlich Fr. 200'000.-- festzulegen. Dementsprechend sei für das Jahr 2007 eine Steueraufrechnung von Fr. 15'200.-- anstatt von Fr. 24'806.--, für das Jahr 2008 eine solche von Fr. 15'200.-- anstatt von Fr. 29'690.-- und für das Jahr 2009 eine solche von Fr. 15'200.-- anstatt von Fr. 33'180.-- vorzunehmen. Das Fahrzeug sei sehr werthaltig, die Laufleistung pro Jahr auf maximal 10'000 Kilometer (km) begrenzt und der Mietvertrag auf 10 Jahre abgeschlossen. Aus diesen Gründen sei es nicht sachgerecht, die normalen Abschreibungssätze der direkten Bundessteuer anzuwenden. Es sei von einem Abschreibungssatz von maximal 10% pro Jahr auszugehen. Aufgrund der geringen Laufleistung werde das Fahrzeug aber auch noch nach 10 Jahren einen relativ hohen Wert haben.

Am 11. Juli 2011 ergänzte die Beschwerdeführerin ihre Beschwerde mit einem Foto der Anzeige des Kilometerstands des Fahrzeugs per Juni 2011 von 9189 km.

E.
In ihrer Vernehmlassung vom 19. August 2011 schloss die ESTV auf Abweisung der Beschwerde unter Kostenfolge zulasten der Beschwerdeführerin. Mangels eines Vergleichswerts, d.h. des Preises, der einem unabhängigen Dritten für die Miete des Fahrzeugs in Rechnung gestellt würde, habe sie die Abschreibungstabelle der direkten Bundessteuer anwenden müssen. Nach dieser Tabelle würden die Abschreibungen für "Motorfahrzeuge aller Art" 20% vom Anschaffungswert betragen.

F.
Mit Replik vom 12. September 2011 stimmte die Beschwerdeführerin insbesondere zu, dass aufgrund der Besonderheit des Fahrzeugs ein effektiver Drittvergleich schwierig sei. Es sei indessen die Laufzeit des Mietvertrags von 10 Jahren zu berücksichtigen. In der Folge sei nicht von ei-

nem Abschreibungssatz von 20%, sondern von einem solchen von 10% auszugehen. Das Mietverhältnis sei tatsächlich über 10 Jahre abgeschlossen worden. Ein Mietvertrag bedürfe nicht der Schriftlichkeit. Die Vermietung des Bugatti Veyron bestehe seit 2007 unverändert bis heute. Im Weiteren könne anhand des aktuellen Tachostands eindeutig nachgewiesen werden, dass die Laufleistung sehr gering sei.

In ihrer Duplik vom 13. Oktober 2011 hielt die ESTV an ihrem bisherigen Standpunkt fest.

G.
Mit Verfügung vom 2. Mai 2012 teilte das Bundesverwaltungsgericht den Parteien mit, es beabsichtigte, die Höhe des Mietzinses, der einem unabhängigen Dritten für die Miete des Bugatti Veyron in Rechnung gestellt würde, durch einen Sachverständigen ermitteln zu lassen. Das Bundesverwaltungsgericht gab den Parteien Gelegenheit zur beabsichtigten Ernennung von X._____ als Sachverständigen sowie zu den vorgesehenen Fragen an den Gutachter Stellung zu nehmen.

H.
Am 15. Mai 2012 teilte die ESTV mit, sie erhebe grundsätzlich keine Einwendungen gegen den Beizug und die Ernennung von X._____ als Sachverständigen. Sie beantrage indessen, den Sachverständigen einzig nach dem Vorliegen eines Drittpreises bei Mietgeschäften des in Frage stehenden Fahrzeugtyps zu befragen. Wenn der Sachverständige keinen solchen Vergleichswert nennen und belegen könne, sei der Mietzins praxisgemäss mit Hilfe der Abschreibungstabellen der direkten Bundessteuer (unter Berücksichtigung der laufenden Kosten und eines Gewinnzuschlags) zu berechnen.

In ihrer Stellungnahme vom 24. Mai 2012 schlug die Beschwerdeführerin als Sachverständigen Y._____ vor, da dieser im Bereich der Luxusfahrzeuge über längere Erfahrung als X._____ verfüge. Im Weiteren verlangte die Beschwerdeführerin die Stellung konkreter zusätzlicher Fragen an den Sachverständigen.

I.
Mit Zwischenverfügung vom 31. Mai 2012 ernannte das Bundesverwaltungsgericht X._____ als Sachverständigen und stellte ihm folgende Fragen: "(1) Wie hätte der Mietzins berechnet werden müssen, den ein unabhängiger Dritter ab 2007 pro Jahr für die Miete des Bugatti Veyron

bei einer vereinbarten jährlichen Fahrleistung von 10'000 km hätte bezahlen müssen? (2) Würde sich diese Berechnung ändern, wenn eine Mietdauer von 10 Jahren vereinbart worden wäre? (3) Welches sind die branchenüblichen Abschreibungssätze für einen Bugatti Veyron? (4) Welchen Restwert würde der Bugatti Veyron im Vermietungsfall nach Ablauf einer Dauer von 10 Jahren haben, unter der Annahme, dass die Vermietung nur an eine Person erfolgt und die maximale Laufleistung pro Jahr 10'000 km gemäss Versicherungsschutz beträgt? (5) Wie hoch sind die jährlichen Abschreibungen unter Berücksichtigung einer Mietdauer von 10 Jahren und des Restwerts nach Ablauf der 10 Jahre?".

Am 2. Juli 2012 reichte der Sachverständige sein Gutachten ein. Insbesondere führte er aus, der Mietzins für einen Bugatti Veyron betrage bei einer jährlichen Laufleistung von 10'000 km ab dem Jahr 2007 Fr. 352'000.-- pro Jahr. Bei einer vereinbarten Mietdauer von 10 Jahren sei von einem jährlichen Mietzins von Fr. 249'000.-- auszugehen.

J.
In ihrer Stellungnahme zum Gutachten vom 3. August 2012 legte die ESTV insbesondere dar, bei der angeblich vereinbarten Mietdauer von 10 Jahren handle es sich um eine blosse Parteibehauptung der Beschwerdeführerin. Im Weiteren wiederholte die ESTV ihre Ansicht, dass im Fall mangelnder Vergleichswerte zwingend die Berechnungsmethode gemäss ihrer Verwaltungspraxis zur Anwendung kommen müsse. Die ESTV lehne deshalb die Berechnungen des Sachverständigen ab. Im Übrigen stellten die einzelnen Positionen seiner Berechnungen blosse Schätzungen dar.

K.
Am 6. September 2012 nahm die Beschwerdeführerin zum Gutachten vom 2. Juli 2012 sowie zur Eingabe der ESTV vom 3. August 2012 Stellung. Sie führte im Wesentlichen aus, die Mietdauer von 10 Jahren stelle – entgegen der Ansicht der ESTV – keine bloss Parteibehauptung dar, sondern entspreche den Gegebenheiten. Aufgrund der in den Jahren 2008 bis Juli 2012 tatsächlich angefallenen Kosten für das Fahrzeug sei erstellt, dass die Annahmen des Sachverständigen sehr nahe an der Realität lägen. Da die Mietdauer 10 Jahre betrage, sei gemäss dem Gutachten der jährliche Mietzins auf maximal Fr. 249'000.-- festzulegen. Das Fahrzeug werde indessen weniger als im Gutachten aufgeführt benutzt und die Laufleistung werde nach Ablauf der 10-jährigen Mietdauer wohl weniger als 20'000 km betragen. Der von ihr mit Z._____ vereinbarte

Mietpreis von jährlich Fr. 200'000.-- trage diesem Umstand Rechnung und sei demnach durchaus sachgerecht.

L.
Die Absicht des Bundesverwaltungsgerichts, das Verfahren vergleichsweise zu erledigen, scheiterte an der mangelnden Vergleichsbereitschaft der ESTV.

Auf die Eingaben der Parteien und das Gutachten wird – soweit entscheidwesentlich – im Rahmen der nachfolgenden Erwägungen eingegangen.

Das Bundesverwaltungsgericht zieht in Erwägung:

1.
1.1 Das Bundesverwaltungsgericht beurteilt gemäss Art. 31 des Bundesgesetzes vom 17. Juni 2005 über das Bundesverwaltungsgericht (Verwaltungsgerichtsgesetz, VGG, SR 173.32) Beschwerden gegen Verfügungen nach Art. 5 des Bundesgesetzes vom 20. Dezember 1968 über das Verwaltungsverfahren (VwVG, SR 172.021), sofern keine Ausnahme nach Art. 32 VGG gegeben ist. Eine solche liegt hier nicht vor und die Vorinstanz ist eine Behörde im Sinn von Art. 33 VGG. Das Bundesverwaltungsgericht ist demnach für die Beurteilung der vorliegenden Beschwerde sachlich zuständig.

1.2 Hinsichtlich der funktionalen Zuständigkeit ist zu bemerken, dass im vorliegenden Fall eine als "Einspracheentscheid" bezeichnete Verfügung der Vorinstanz angefochten wurde. Der Erlass eines Einspracheentscheides setzt voraus, dass vorgängig eine Verfügung erging, welche Gegenstand eines Einspracheverfahrens bilden kann (vgl. zur Funktion des Einspracheverfahrens BGE 132 V 368 E. 6.1, 131 V 407 E. 2.1.2.1; ULRICH HÄFELIN/GEORG MÜLLER/FELIX UHLMANN, Allgemeines Verwaltungsrecht, 6. Aufl., Zürich/St. Gallen 2010, N. 1815 f.). Die Vorinstanz sieht diese Verfügung in der EM vom 26. August 2010. In der Lehre wurde die Auffassung, die EM stelle eine Verfügung dar, wiederholt als unzutreffend kritisiert. Das Bundesverwaltungsgericht hat die Frage bislang offen gelassen (vgl. zum Ganzen ausführlich: Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-4506/2011 vom 30. April 2012 E. 1.2, mit zahlreichen Hinweisen auf die Lehre).

Ob es sich bei der EM um eine Verfügung handelt oder nicht, braucht auch vorliegend nicht abschliessend beurteilt zu werden. Unbestrittener-

massen handelt es sich beim "Einspracheentscheid" um eine Verfügung gemäss Art. 5 VwVG. Indem die Beschwerdeführerin gegen den "Einspracheentscheid" beim Bundesverwaltungsgericht Beschwerde erhob, hat sie einen allfälligen Verlust des gesetzlich vorgesehenen Einspracheverfahrens (Art. 83 des Bundesgesetzes vom 12. Juni 2009 über die Mehrwertsteuer [MWSTG, SR 641.20]) zumindest in Kauf genommen. Ihre vorbehaltlose Beschwerdeführung direkt beim Bundesverwaltungsgericht ist unter diesen Umständen – in analoger Anwendung von Art. 83 Abs. 4 MWSTG – als "Zustimmung" zur Durchführung des Verfahrens der Sprungbeschwerde zu werten, zumal der "Einspracheentscheid" einlässlich begründet ist.

Das Bundesverwaltungsgericht ist demnach für die Beurteilung der vorliegenden Beschwerde auch funktional zuständig. Auf die im Übrigen frist- und formgerecht eingereichte Beschwerde ist einzutreten.

1.3

1.3.1 Am 1. Januar 2010 ist das MWSTG in Kraft getreten. Der zu beurteilende Sachverhalt hat sich in den Jahren 2005 bis 2009 zugetragen, also vor dem Inkrafttreten des neuen Gesetzes. Gemäss Art. 112 Abs. 1 MWSTG bleiben die bisherigen gesetzlichen Bestimmungen sowie die gestützt darauf erlassenen Vorschriften grundsätzlich weiterhin auf alle während ihrer Geltungsdauer eingetretenen Tatsachen und entstandenen Rechtsverhältnisse anwendbar. Das vorliegende Verfahren untersteht deshalb in materieller Hinsicht dem aMWSTG sowie der dazugehörigen Verordnung vom 29. März 2009 (aMWSTGV, AS 2000 1347).

1.3.2 Demgegenüber ist das neue mehrwertsteuerliche Verfahrensrecht im Sinn von Art. 113 Abs. 3 MWSTG auf sämtliche im Zeitpunkt des Inkrafttretens hängige Verfahren anwendbar. Allerdings ist Art. 113 Abs. 3 MWSTG insofern restriktiv zu handhaben, als gemäss höchstrichterlicher Rechtsprechung nur eigentliche Verfahrensnormen sofort auf hängige Verfahren anzuwenden sind, und es dabei nicht zu einer Anwendung von neuem materiellen Recht auf altrechtliche Sachverhalte kommen darf (ausführlich: Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-1113/2009 vom 23. Februar 2010 E. 1.3, vgl. auch Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-5154/2011 vom 24. August 2012 E. 1.3, A-6299/2009 vom 21. April 2011 E. 2.2 und E. 5.7 mit Hinweisen).

Gemäss Art. 37 VGG richtet sich das Verfahren vor dem Bundesverwaltungsgericht nach dem VwVG, soweit das VGG nichts anderes bestimmt.

Damit ist auch Art. 12 Bst. e VwVG relevant, wonach im Verfahren vor dem Bundesverwaltungsgericht Gutachten von Sachverständigen zulässige Beweismittel sind. Die in Art. 2 Abs. 1 VwVG statuierte Ausnahme für das Steuerverfahren, die auch Art. 12 Bst. e VwVG umfassen würde, findet jedoch, wie nachfolgend zu zeigen, keine Anwendung. Das (neue) MWSTG macht nämlich von der Ausnahme wiederum eine Ausnahme und hält in Art. 81 Abs. 1 fest, dass Art. 2 Abs. 1 VwVG auf das Mehrwertsteuerverfahren keine Anwendung finde. Das Bundesverwaltungsgericht hat Art. 81 MWSTG ausdrücklich und wiederholt unter die von Art. 113 Abs. 3 MWSTG anvisierten, sofort anwendbaren Verfahrensbestimmungen subsumiert (Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-3409/2010 vom 4. April 2011 E. 1.4, A-2998/2009 vom 11. November 2010 E. 1.2 und A-5078/2008 vom 26. Mai 2010 E. 2.1; PASCAL MOLLARD/XAVIER OBERSON/ANNE TISSOT BENEDETTO, Traité TVA, Basel 2009, S. 1235, N 670). Damit ist festzuhalten, dass Art. 12 Bst. e VwVG aufgrund des intertemporalen Rechts im vorliegenden Mehrwertsteuerverfahren anwendbar ist.

2.

2.1 Der Mehrwertsteuer unterliegen die im Inland gegen Entgelt erbrachten Lieferungen von Gegenständen und Dienstleistungen (Art. 5 Bst. a und b aMWSTG). Die Überlassung eines Gegenstands zum Gebrauch oder zur Nutzung – etwa im Rahmen von Dauerverträgen wie Miete und Pacht, von Gebrauchsleihe, Nutzniessungen, Dienstbarkeiten – gilt ebenfalls als Lieferung (Art. 6 Abs. 2 Bst. b aMWSTG).

2.2 Nach Art. 33 Abs. 1 aMWSTG wird die Steuer vom Entgelt berechnet, dieses stellt die Bemessungsgrundlage dar. Zum Entgelt gehört alles, was der Empfänger oder an seiner Stelle ein Dritter als Gegenleistung für die Lieferung oder Dienstleistung aufwendet (Art. 33 Abs. 2 aMWSTG). Was zum Entgelt zu zählen ist, beurteilt sich aus der Sicht des Abnehmers (Empfängers) und nicht des Leistungserbringers. Berechnungsgrundlage ist letztlich, was der Leistungsempfänger, um die Leistung zu erhalten, aufzuwenden bereit oder verpflichtet ist (BGE 126 II 443 E. 6a, Urteile des Bundesgerichts 2A.369/2005 vom 24. August 2007 E. 6.1 sowie vom 9. April 2002, veröffentlicht in Archiv für Schweizerisches Abgaberecht [ASA] 72 S. 483 E. 5 mit Hinweisen).

2.3

2.3.1 Gemäss Art. 33 Abs. 2 Satz 3 aMWSTG gilt im Fall einer Lieferung oder Dienstleistung an eine nahestehende Person als Entgelt der Wert,

der unter unabhängigen Dritten vereinbart würde. Diese Bestimmung entspricht dem im Steuerrecht bekannten Grundsatz des Drittvergleichs ("dealing at arm's length"; vgl. Urteil des Bundesgerichts 2A.11/2007 vom 25. Oktober 2007 E. 2.3.2; vgl. PASCAL MOLLARD/XAVIER OBERSON/ANNE TISSOT BENEDETTO, Traité TVA, Basel 2009, Kap. 4 N 23 ff.; IVO P. BAUMGARTNER, mwst.com, Kommentar zum Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer, Basel/Genf/München 2000, Art. 33 N 42).

2.3.2 Die Anwendbarkeit dieses Artikels bedingt eine Leistung zu einem Vorzugspreis, also zu einem Entgelt, welches nicht mit dem Preis übereinstimmt, den ein unabhängiger Dritter zu bezahlen hätte (Drittpreis; Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-2572/2010 und A-2574/2010 vom 26. August 2011 E. 3.2.3, A-680/2007 vom 8. Juni 2009 E. 3.2, A-1376/2006 vom 20. November 2007 E. 3.3, je mit Hinweisen).

Im Weiteren muss es sich beim Empfänger der Leistung um eine nahestehende Person handeln. Der Begriff der "nahestehenden Person" ist in Art. 33 Abs. 2 aMWSTG nicht definiert. Gemäss den Materialien hat man sich am gleichlautenden Begriff bei den direkten Steuern orientiert (BBl 1996 V 713, 767 f.). Eine vergleichbare Bezeichnung wird im Recht der Verrechnungssteuer verwendet (Art. 20 der Verordnung vom 19. Dezember 1966 über die Verrechnungssteuer [VStV, SR 642.211]). Doktrin und Rechtsprechung liefern verschiedene Umschreibungen dieses Begriffes, welche sich allesamt nicht auf bestimmte Eigenschaften des "Dritten" bzw. der "Person" beziehen, sondern auf die Beziehung fokussieren, die zwischen dieser Person und der das Steuersubjekt beherrschenden Person besteht (zum Ganzen BAUMGARTNER, a.a.O., Art. 33 N 43). Der Begriff der "nahestehenden Person" ist im Recht der Mehrwertsteuer allerdings weiter gefasst als bei der Verrechnungssteuer. Als nahestehende Personen werden an einer Unternehmung beteiligte Personen bezeichnet (z.B. Aktionäre usw.) sowie liierte Unternehmen (z.B. aufgrund enger Verbindung wie Konzernzugehörigkeit oder aufgrund vertraglicher, wirtschaftlicher oder personeller Beziehung; vgl. Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-5154/2011 vom 24. August 2012 E. 2.3.2, A-2572/2010 und A-2574/2010 vom 26. August 2011 E. 3.2.3, A-1356/2006 vom 21. Mai 2007 E. 2.3).

2.3.3 Rechtsfolge einer solchen Leistung zu einem Vorzugspreis an eine nahestehende Person ist, dass für die Bemessung der MWST eine besondere (fiktive) Bemessungsgrundlage herangezogen wird. Die Leistung wird auf den Wert korrigiert, der unter unabhängigen Dritten vereinbart

würde. Massgebend ist der Drittpreis, d.h. der Preis, den ein Dritter der gleichen Abnehmerkategorie "auf dem Markt" (Marktwert) üblicherweise für dieselbe Leistung zu bezahlen hätte (vgl. Urteile des Bundesgerichts 2C_778/2008 vom 8. April 2009 E. 3.1, 2A.11/2007 vom 25. Oktober 2007 E. 2.3.2; zum Ganzen auch: Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-2572/2010 und A-2574/2010 vom 26. August 2011 E. 3.2.3, A-1425/2006 vom 6. November 2008 E. 3.1).

2.3.4 Dieser Drittpreis ist in den meisten Fällen keine exakter Wert, sondern kann nur annäherungsweise bestimmt werden. Die ESTV hat somit eine Schätzung durchzuführen und sich dabei grundsätzlich an die im Zusammenhang mit der Ermessenseinschätzung entwickelten Prinzipien zu halten (vgl. nachfolgend E. 2.4; siehe auch Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-5154/2011 vom 24. August 2012 E. 2.3.3, A-1425/2006 vom 6. November 2008 E. 3.1, A-1364/2006 vom 30. Mai 2007 E. 3.2 und 4.4, A-1355/2006 vom 21. Mai 2007 E. 3.4 mit Hinweisen).

2.4

2.4.1 Im Falle einer Schätzung hat die ESTV eine Methode zu wählen, die den individuellen Verhältnissen im Betrieb der steuerpflichtigen Person soweit als möglich Rechnung trägt, auf plausiblen Angaben beruht und deren Ergebnis der wirklichen Situation möglichst nahe kommt (statt vieler: Urteil des Bundesgerichts 2A.522/2006 vom 1. Februar 2007 E. 3.3; Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-4506/2011 vom 30. April 2012 E. 2.3.3, A-2998/2009 vom 11. November 2010 E. 2.6.1, A-7083/2008 und A-7084/2008 vom 29. November 2010 E. 4.1).

2.4.2 Führt die ESTV zulässigerweise eine Schätzung nach Ermessen durch, obliegt es – in Umkehr der allgemeinen Beweislastregeln (E. 2.7) – der steuerpflichtigen Person, den Beweis für die Unrichtigkeit der Schätzung zu erbringen (statt vieler: Urteile des Bundesgerichts 2C_171/2008 vom 30. Juli 2008 E. 4.3, 2A.642/2004 vom 14. Juli 2005 E. 5.4; Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-1933/2012 vom 20. November 2012 E. 2.8.3, A-4616/2011 vom 18. September 2012 E. 2.8.3). Sie kann sich gegen eine zulässigerweise durchgeführte Ermessenseinschätzung deshalb nicht mit allgemeiner Kritik zur Wehr setzen. Vielmehr hat sie darzulegen, dass die von der ESTV vorgenommene Schätzung offensichtlich fehlerhaft ist, und sie hat auch den Beweis für ihre vorgebrachten Behauptungen zu erbringen (statt vieler: Urteile des Bundesgerichts 2C_206/2012 vom 6. September 2012 E. 2.4 oder 2A.437/2005 vom 3. Mai 2006 E. 3.3 – das letztgenannte unter Verweis auf MOLLARD,

a.a.O., S. 559 und die dort zitierte Rechtsprechung; Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-4616/2011 vom 18. September 2012 E. 2.8.3).

2.4.3 Bei der Überprüfung von Ermessensveranlagungen auferlegt sich das Bundesverwaltungsgericht eine gewisse Zurückhaltung, soweit die Zweckmässigkeit der Entscheidung in Frage steht (statt vieler: Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-4506/2011 vom 30. April 2012 E. 2.4.1 und E. 2.4.3, A-2690/2011 vom 24. Januar 2012 E. 2.9.2, A-6299/2009 vom 21. April 2011 E. 5.5 f.). Grundsätzlich setzt das Bundesverwaltungsgericht nur dann sein eigenes Ermessen an die Stelle desjenigen der Vorinstanz, wenn dieser bei der Schätzung erhebliche Ermessensfehler unterlaufen sind (statt vieler: Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-4616/2011 vom 18. September 2012 E. 2.8.2, A-1371/2012 vom 12. Juli 2012 E. 4.8.2). Die Zulässigkeit dieser zurückhaltenden Prüfung wurde vom Bundesgericht bestätigt (Urteil des Bundesgerichts 2C_426/2007 vom 22. November 2007 E. 4.3).

2.5

2.5.1 Gemäss der Abschreibungstabelle der direkten Bundessteuern (Merkblatt A 1995 der ESTV vom Juli 2000, "Abschreibungen auf dem Anlagevermögen geschäftlicher Betriebe"; vgl. auch Spezialbroschüre Nr. 4, Eigenverbrauch, 2001, Ziff. 6.3.2 mit Verweis auf die Abschreibungstabelle im Anhang der Spezialbroschüre) gilt bei "Motorfahrzeugen aller Art" ein Abschreibungssatz von 40% des Buchwerts. Bei Abschreibungen auf dem Anschaffungswert ist dieser Satz um die Hälfte zu reduzieren (vgl. Fussnote 2 des erwähnten Merkblatts).

2.5.2 Das genannte Merkblatt stellt eine sog. Verwaltungsverordnung dar. Solche Verwaltungsverordnungen (Merkblätter, Richtlinien, Kreisschreiben etc.) sind nur, aber immerhin, Meinungsäusserungen der Verwaltung über die Auslegung der anwendbaren Gesetzesbestimmungen. Sie dienen der Sicherstellung einer einheitlichen, gleichmässigen und sachrichtigen Praxis des Gesetzesvollzugs (BVGE 2010/33 E. 3.3.1, 2007/41 E. 4.1; MICHAEL BEUSCH, Was Kreisschreiben dürfen und was nicht, in: Der Schweizer Treuhänder 2005 S. 613 ff.). Als solche sind sie für die als eigentliche Adressaten figurierenden Verwaltungsbehörden verbindlich, wenn sie nicht klarerweise einen verfassungs- oder gesetzeswidrigen Inhalt aufweisen (MICHAEL BEUSCH, in: Zweifel/Athanas [Hrsg.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Teil I/Bd. 2b, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer [DBG], 2. Aufl., Basel 2008, Art. 102 N. 15 ff.). Die Gerichtsbehörden sollen Verwaltungsverordnungen bei ihrer Entscheidung denn auch mitberücksichtigen, sofern diese eine dem Einzelfall angepasste und gerecht werdende Auslegung der anwendbaren gesetzli-

chen Bestimmungen zulassen. Dies gilt umso mehr, als es nicht Aufgabe der Gerichte ist, als Zweitinterpreten des der Verwaltungsverordnung zugrunde liegenden Erlasses eigene Zweckmässigkeitsüberlegungen an die Stelle des Vollzugskonzepts der zuständigen Behörde zu setzen (BGE 126 II 275 E. 4, 123 II 16 E. 7a; BVGE 2010/33 E. 3.3.1, 2007/41 E. 3.3).

2.6 Zur Feststellung des Sachverhalts kann das Bundesverwaltungsgericht Gutachten von Sachverständigen einholen (Art. 12 Bst. e VwVG). Mit solchen Expertisen wird gestützt auf besondere Sachkenntnis Bericht über die Sachverhaltsprüfung und -würdigung erstattet (CHRISTOPH AUER, in Christoph Auer/Markus Müller/Benjamin Schindler[Hrsg.], Kommentar zum Bundesgesetz über das Verwaltungsverfahren [VwVG], Zürich/St. Gallen 2008, N 55 zu Art. 12; Urteil des Bundesgerichts 2A.315/2001 vom 26. November 2001 E. 2c/aa; PATRICK L. KRAUSKOPF/KATRIN EMMENEGGER, in: Praxiskommentar VwVG, Waldmann/Weissenberger [Hrsg.], Zürich 2009, Art. 12 N 149; MOSER/BEUSCH/KNEUBÜHLER, a.a.O., Rz. 3.135). Dem Sachverständigen sind bloss Sach- und keine Rechtsfragen zu unterbreiten; die Beantwortung Letzterer obliegt zwingend dem Gericht. Wie jedes Beweismittel unterliegen auch Gutachten der freien richterlichen Beweiswürdigung. In Fachfragen darf aber das Gericht nicht ohne triftige Gründe von Gutachten abweichen und muss Abweichungen begründen. Ein Abweichen ist zulässig, wenn die Glaubwürdigkeit des Gutachtens durch die Umstände ernsthaft erschüttert ist. Bestehen Zweifel an der Richtigkeit des Gutachtens und wird dennoch keine ergänzende Abklärung angeordnet, kann sich dies als rechtswidrig erweisen (zum Ganzen BGE 132 II 257 E. 4.4.1, 130 I 337 E. 5.4.2; AUER, a.a.O., N 57 f.; KRAUSKOPF/EMMENEGGER, a.a.O., Art. 12 N 165 ff.).

Über die Notwendigkeit eines Gutachtens ist von Fall zu Fall zu entscheiden. Der zuständigen Instanz kommt dabei ein erhebliches Ermessen zu (KRAUSKOPF/EMMENEGGER, a.a.O., Art. 12 N 158).

Das VwVG enthält keine weiteren Bestimmungen, wie bei der Einholung eines Gutachtens vorzugehen ist, sondern verweist in Art. 10 auf die Art. 57 – 61 des Bundesgesetzes vom 4. Dezember 1947 über den Bundeszivilprozess (BZP, SR 273; MOSER/BEUSCH/KNEUBÜHLER, a.a.O., Rz. 3.135). Der Richter gibt den Parteien Gelegenheit, sich zu den Fragen an die Sachverständigen zu äussern und Abänderungs- und Ergänzungsanträge zu stellen (Art. 57 Abs. 2 BZP). Für Sachverständige gelten die Ausstandsgründe nach Art. 34 BGG sinngemäss. Die Parteien erhalten Gelegenheit, vor Ernennung von Sachverständigen Einwendungen zu erheben (Art. 58 BZP). Dabei können sie auch die mangelnde Eignung

oder Qualität der in Aussicht genommenen Person vorbringen; solche Einwendungen sind im Endentscheid zu beurteilen (BGE 132 V 93 E. 6.5; AUER, a.a.O., N 60; MOSER/BEUSCH/KNEUBÜHLER, a.a.O., Rz. 3.136). Sachverständige sind ist bei der Ernennung darauf aufmerksam zu machen, dass sie nach bestem Wissen und Gewissen zu amten und sich strengster Unparteilichkeit zu befleissen haben (Art. 59 Abs. 1 BZP).

2.7 Die Beweiswürdigung endet mit dem richterlichen Entscheid darüber, ob eine rechtserhebliche Tatsache als erwiesen zu gelten hat oder nicht. 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; vgl. Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-845/2011 vom 7. Februar 2012 E. 1.3.2). Gelangt das Gericht nicht zum Ergebnis, der Beweis sei erbracht, so fragt sich, wer die Folgen der Beweislosigkeit zu tragen hat. Nach der allgemeinen Beweislastregel ist bei Beweislosigkeit zu Ungunsten desjenigen zu urteilen, der die Beweislast trägt (BGE 121 II 257 E. 4c.aa; MOSER/BEUSCH/KNEUBÜHLER, a.a.O., N 3.149 ff.). Die Steuerbehörde trägt die Beweislast für Tatsachen, welche die Steuerpflicht als solche begründen oder die Steuerforderung erhöhen. Demgegenüber ist der Steuerpflichtige für die steueraufhebenden und steuermindernden Tatsachen beweisbelastet, das heisst für solche Tatsachen, welche Steuerbefreiung oder Steuerbegünstigung bewirken (statt vieler: Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-3075/2011 vom 30. Mai 2012 E. 4, mit Hinweisen).

2.8 Gemäss Art. 61 Abs. 1 VwVG entscheidet die Beschwerdeinstanz in der Sache selbst oder weist diese ausnahmsweise mit verbindlichen Weisungen an die Vorinstanz zurück. Aus prozessökonomischen Gründen ist die Beschwerde grundsätzlich reformatorisch ausgestaltet. Ein Rückweisungsentscheid rechtfertigt sich vor allem dann, wenn weitere Tatsachen festgestellt werden müssen und ein umfassendes Beweisverfahren durchzuführen ist. Auch wenn der Rechtsmittelinstanz die Befugnis zusteht, weitere Sachverhaltsabklärungen vorzunehmen, soll in diesem Fall die mit den örtlichen Verhältnissen besser vertraute oder sachlich kompetentere Behörde über die Angelegenheit des Beschwerdeführers entscheiden. Diese Methode wahrt das Prinzip der Garantie des doppelten Instanzenzuges, da die Beschwerdeführerin den aufgrund der Rückweisung getroffenen neuen Entscheid der Vorinstanz wiederum mit allen zulässigen Rechtsmitteln anfechten kann (zum Ganzen: Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-48/2007 vom 17. November 2009 E. 1.4, A-7512/2006 vom 23. August 2007 E. 6.1, A-1363/2006 vom 30. Mai 2007 E. 1.3).

3.

3.1 Im vorliegenden Fall hat die Beschwerdeführerin im Jahr 2007 ein Fahrzeug der Marke Bugatti Veyron zum Preis von Fr. 1'707'515.00 erworben. Ab März 2007 hat sie dieses für Fr. 200'000.-- pro Jahr an Z._____ vermietet. Sie hat die entsprechenden Mieteinahmen unbestrittenermassen zwar verbucht, die diese betreffende Mehrwertsteuer jedoch nicht mit der ESTV abgerechnet. Im Weiteren ist unbestritten, dass die Vermietung des Fahrzeugs gemäss Art. 5 Bst. a i.V.m. Art. 6 Abs. 2 Bst. b aMWSTG eine steuerbare Lieferung darstellt. Im Streit liegt dagegen, wie das Entgelt für die Vermietung des Fahrzeugs zu berechnen sei.

3.2 Die ESTV ging im Einspracheentscheid noch davon aus, dass Art. 33 Abs. 3 aMWSTG (Bessungsgrundlage bei Leistungen an das Personal) anwendbar sei, führt jedoch in der Vernehmlassung und in der Duplik aus, es liege eine Leistung an eine nahestehende Person vor und die Bemessungsgrundlage richte sich demnach nach Art. 33 Abs. 2 Satz 3 aMWSTG. Dem stimmt die Beschwerdeführerin in der Replik zu.

Das Bundesverwaltungsgericht schliesst sich dieser Auffassung an: Die Beschwerdeführerin hat den Bugatti an Z._____ vermietet. Dieser ist gemäss Handelsregisterauszug seit dem 3. Januar 2011 Vorsitzender der Geschäftsführung der Beschwerdeführerin. Gemäss den unbestritten gebliebenen Ausführungen der ESTV wurde er im Weiteren auf der Internetseite der Beschwerdeführerin (zumindest im Zeitpunkt der Vernehmlassung vom 19. August 2011) als "Inhaber" und Vorsitzender der Geschäftsführung der B._____, der Konzernmuttergesellschaft der Beschwerdeführerin, aufgeführt, d.h. er verfügte unbestrittenermassen über eine (Mehrheits)-Beteiligung an dieser. Dadurch steht Z._____ in enger Beziehung zur Beschwerdeführerin und ist folglich bereits deshalb als nahestehende Person im Sinn von Art. 33 Abs. 2 Satz 3 aMWSTG zu betrachten. Zudem ist der ESTV beizupflichten, dass es sich bei der Vermietung des Bugatti durch die Beschwerdeführerin um eine Tätigkeit handelt, die völlig branchenfremd ist – Zweck der Beschwerdeführerin ist der Handel mit Textilien im schweizerischen Markt – , und dies die Vermutung nahelegt, dass sie lediglich wegen der engen Beziehung der Beschwerdeführerin zu Z._____ erfolgt.

Bei der Vermietung des Bugatti Veyron von der Beschwerdeführerin an Z._____ hat demnach gemäss der eben erwähnten Bestimmung als Entgelt der Leistung der Wert zu gelten, der unter unabhängigen Dritten vereinbart worden wäre (sog. Drittpreis). Die ESTV hat denn auch im

Rahmen ihrer Kontrolle geprüft, ob das von der Beschwerdeführerin verbuchte Entgelt in der Höhe von Fr. 200'000.-- pro Jahr für die Vermietung des Bugatti Veyron diesem Drittpreis entspricht.

Anzumerken bleibt, dass es letztlich keine Rolle spielt, dass die ESTV bei der Prüfung des Drittpreises von einer anderen Rechtgrundlage, nämlich von Art. 34 Abs. 4 aMWSTG ausging, der beim Eigenverbrauchstatbestand anwendbar ist, da sowohl aufgrund dieser Bestimmung als auch für Lieferungen an nahestehende Personen nach Art. 33 Abs. 2 Satz 3 aMWSTG der Drittpreis bestimmt werden muss.

3.3 Die ESTV hielt eingangs fest, es fehle an Vergleichspreisen, da sie lediglich auf Preise für die tage- oder wochenweise Vermietung gestossen sei, welche nicht auf die Jahresmiete umgelegt werden könnten. Mangels solcher Vergleichspreise griff die ESTV auf die für den Eigenverbrauch bzw. die Berechnung von Privatanteilen an Fahrzeugen praktizierte Berechnungsmethode zurück. Nach der Abschreibungstabelle der direkten Bundessteuern (vgl. E. 2.5.1), welche gemäss den Ausführungen der ESTV auch für Zwecke der Mehrwertsteuer anwendbar sei, gelte bei "Motorfahrzeugen aller Art" ein jährlicher Abschreibungssatz von 20% vom Anschaffungswert. Im Weiteren berücksichtigte die ESTV bei ihrer Kalkulation die laufenden effektiven Kosten (Jahresinspektion, Versicherungen und Motorfahrzeugsteuer) sowie einen Gewinnzuschlag von 10%. Die Vorinstanz kam in der Folge zu folgenden Mietwerten: Fr. 351'203.-- (2007 [pro rata für 10 Monate]), Fr. 420'348.-- (2008) und Fr. 469'758.-- (2009). Die Beschwerdeführerin bestreitet insbesondere die Angemessenheit der Abschreibungsdauer von fünf Jahren.

3.4 Mit der Vorinstanz ist festzuhalten, dass es kaum möglich ist, andere Vermietungen des genannten Fahrzeugs zu finden, bei denen die gleichen Bedingungen wie bei der Beschwerdeführerin vorherrschen, insbesondere bezüglich der Dauer der Vermietung und der mit dem Fahrzeug zurückgelegten Kilometer, und die als Vergleichswerte hätten beigezogen werden können. Es ist auch ihrer Auffassung beizustimmen, dass die Preise für die tage- oder wochenweise Vermietung nicht auf die Jahresmiete umgelegt werden können. Und schon gar nicht gibt es Preislisten, die hätten beigezogen werden können. Dies alles ist unbestritten.

Gemäss den Ausführungen in E. 2.3.4 hat die ESTV deshalb eine Schätzung durchzuführen, für welche die für eine Ermessenseinschätzung geltenden Grundsätze zu beachten sind. Die ESTV hat eine Methode zu

wählen, die den individuellen Verhältnissen im Betrieb der steuerpflichtigen Person soweit als möglich Rechnung trägt, auf plausiblen Angaben beruht und deren Ergebnis der wirklichen Situation möglichst nahe kommt (E. 2.4.1). Die Beschwerdeführerin kann sich gegen diese Schätzung zur Wehr setzen, indem sie darlegt, dass die von der ESTV vorgenommene Schätzung offensichtlich fehlerhaft ist, und den Beweis für solche Behauptungen erbringt (E. 2.4.2).

3.5

3.5.1 Die Beschwerdeführerin legt zunächst dar, die Berechnung der ESTV trage dem Umstand nicht Rechnung, dass bei der Vermietung die Fahrleistung des Fahrzeugs auf 10'000 km pro Jahr begrenzt worden sei. Diese von der Beschwerdeführerin behauptete Vereinbarung weist die Beschwerdeführerin damit nach, dass die von ihr eingereichte Versicherungspolice der Winterthur Versicherung vom 12. März 2007 (Beschwerdebeilage Nr. 13) auf eine jährliche Kilometerleistung von 10'000 begrenzt ist und zudem der Tachometer des Fahrzeugs per 13. August 2012, d.h. nach einer Mietdauer von über 5 Jahren, unbestrittenermassen bloss einen Stand von 9'559 km aufwies. Die von der ESTV vorgenommene annäherungsweise Ermittlung des Drittpreises geht – gemäss der angewendeten Abschreibungstabelle – indessen von einer Abschreibungsdauer von bloss fünf Jahren aus und unterstellt somit offensichtlich eine weit höhere Fahrleistung pro Jahr als 10'000 km.

Die Beschwerdeführerin hat somit nachgewiesen, dass aufgrund der erwähnten Vereinbarung über eine Begrenzung der Fahrleistung auf 10'000 km pro Jahr besondere Umstände gegeben sind, welche die Mietzinskalkulation der ESTV – die von einer weit grösseren jährlichen Fahrleistung ausgeht – als unrichtig erscheinen lassen. Denn es ist naheliegend, dass der jährliche Mietzins umso geringer ist, je weniger Kilometer gefahren werden dürfen.

3.5.2 Zudem hat die Beschwerdeführerin sieben Internetauszüge vom 22. Juni 2011 über zum Verkauf stehende Fahrzeuge des Modells Bugatti Veyron (2007) ins Recht gelegt, aus denen – mit einer Ausnahme – hervor geht, dass die dortigen Fahrzeuge ca. 4 Jahre nach deren Inverkehrsetzung nicht 20% seines Wertes eingebüsst haben. Drei Fahrzeuge weisen sogar einen Mehrwert von 10% bzw. 25% auf, zwei einen Minderwert von 5% und eines einen solchen von 10%. Nur bei einem beläuft sich der Minderwert auf 20%. Obwohl der letztlich bezahlte Verkaufspreis nicht bekannt ist, konnte die Beschwerdeführerin damit glaubhaft darlegen,

dass die Annahme der ESTV, ein Bugatti Veyron verliere jährlich 20% an Wert, offensichtlich falsch ist. Die vorgenommene Schätzung des Drittpreises durch die ESTV erfolgte demnach nicht sachgerecht, da sie offensichtlich von einer viel höheren Fahrleistung ausgeht und davon, dass das Fahrzeug viel weniger werthaltig ist, und somit den individuellen Verhältnissen der Beschwerdeführerin ungenügend Rechnung trägt. Die Werte, auf die sich die ESTV abstützt, liegen auch nicht mehr innerhalb eines Ermessensspielraums, in den einzugreifen sich das Bundesverwaltungsgericht zurückhält (E. 2.4.3), sondern stellen erhebliche Ermessensfehler dar. Der von der ESTV annäherungsweise als Drittpreis ermittelte Mietpreis ist deshalb nicht zu berücksichtigen.

3.6 Die Beschwerde ans Bundesverwaltungsgericht ist grundsätzlich reformatorisch ausgestaltet (E. 2.8), weshalb das Bundesverwaltungsgericht den Drittpreis nun selber zu ermitteln hat. Dass das Gericht selber entscheidet und die Sache nicht zur Abklärung des Drittpreises für den Bugatti an die Vorinstanz zurückweist, rechtfertigt sich trotz der in der eben genannten Erwägung dargelegten Rechtsprechung, dass die Rückweisung an die Vorinstanz gerechtfertigt sei, wenn weitere Tatsachen festgestellt werden müssen und ein umfassendes Beweisverfahren durchzuführen sei, was das Prinzip der Garantie des doppelten Instanzenzuges wahre. Das Bundesverwaltungsgericht hat bekanntlich für die Vorbereitung einer vergleichsweisen Erledigung des vorliegenden Verfahrens ein Gutachten über den Mietpreis eingeholt und die Parteien hatten Gelegenheit, sich zu den Ausführungen des Gutachters und der Stellungnahme der jeweiligen Gegenpartei ausführlich zu äussern.

Auf die gegen die Ernennung von X._____ als Sachverständigen vorgebrachten Argumente ist die Instruktionsrichterin bereits in der Zwischenverfügung vom 31. Mai 2012 eingegangen. Sie hielt fest, dass selbst die Beschwerdeführerin X._____ jahrelange Erfahrung in der Automobilbranche zugestehe, seine Garage nachweislich auf exklusive Fahrzeuge spezialisiert sei und er insbesondere aufgrund seiner Eigenschaft als einer der wenigen Bugatti-Vertragshändler in der Schweiz der von der Beschwerdeführerin vorgeschlagenen Person vorzuziehen sei. Die von der Beschwerdeführerin beantragten Ergänzungsfragen wurden in der gleichen Verfügung sinngemäss zugelassen.

3.6.1 Der Sachverständige kam in seinem Gutachten vom 2. Juli 2012 zum Schluss, der jährliche Mietzins für den Bugatti Veyron setze sich ab dem Jahr 2007 bei einer jährlichen Fahrleistung von 10'000 km wie folgt

zusammen: Fr. 40'000.-- für Reparaturen/Wartungen, Fr. 20'000.-- für Reifenverschleiss, Fr. 20'000.-- für Versicherung, Fr. 200'000.-- für Amortisation des Fahrzeugs und Fr. 72'000.-- für die Kapitalverzinsung. Es resultiere demnach ein Mietzins pro Jahr (für 12 Monate) von Fr. 352'000.--.

3.6.2 In einer zweiten Variante ermittelte der Sachverständige zudem einen Mietpreis von Fr. 249'000.-- pro Jahr, unter der Voraussetzung, dass von Anfang an eine 10-jährige Mietdauer vereinbart worden sei. Entgegen der Ansicht der Beschwerdeführerin liegen indessen für eine solche Vereinbarung keine Nachweise vor. Da die Beweislast für die betreffende Behauptung der Beschwerdeführerin obliegt – weil es sich um eine steuermindernde Tatsache handelt (E. 2.7) – , ist nicht von einer solchen Vereinbarung auszugehen. Der Umstand, dass auch mündliche Mietverträge zulässig sind und die Miete seit mehr als fünf Jahren andauert, vermag daran nichts zu ändern. Entgegen der Ansicht der Beschwerdeführerin vermöchte auch eine nachträgliche schriftliche Fixierung der behaupteten Vereinbarung keinen genügenden Nachweis dafür zu erbringen, dass diese von Anfang an bestanden hat (vgl. zum Beweiswert nachträglicher Beweismittel u.a. Urteile des Bundesgerichts 2C_614/2007 vom 17. März 2008 E. 3.4, 2C_470/2007 vom 19. Februar 2008 E. 3.4; BGE 133 II 153 E. 7.2). Die zweite Variante des Gutachtens darf folglich nicht berücksichtigt werden.

3.7

3.7.1 Die ESTV wendet gegen das Gutachten des Sachverständigen ein, im Fall mangelnder Vergleichswerte sei die Berechnungsmethode gemäss ihrer Abschreibungstabelle (Merkblatt A 1995, vgl. E. 2.5.1) zwingend anzuwenden. Es bestehe vorliegend weder Raum noch eine sachliche Rechtfertigung, von dieser Methode abzuweichen. Sie lehne die Berechnung des Sachverständigen aus diesem Grund ab. Die Beschwerdeführerin äussert sich nicht zur Anwendbarkeit der Abschreibungstabelle an sich, sondern bringt lediglich vor, die dieser zugrunde liegende Nutzungsdauer von 5 Jahren sei nicht angemessen.

3.7.2 Der Auffassung der ESTV, dass die genannte Abschreibungstabelle zwingend zur Anwendung kommt, kann schon deshalb nicht beigepflichtet werden, weil für die mehrwertsteuerliche Betrachtung die Rechtslage im Bereich der direkten Steuern grundsätzlich nicht massgebend ist. Es handelt sich um verschieden geartete Steuersysteme und den beiden Steuerarten liegen unterschiedliche Besteuerungsziele zugrunde (BGE 123 II 295 E. 6b; Urteil des Bundesgerichts 2A.222/2002 vom 4. September 2002 E. 3.4; BVGE 2007/23 E. 2.3.3; Urteile des Bundes-

verwaltungsgerichts A-689/2012 vom 31. Mai 2012, A-2998/2009 vom 11. November 2010 E. 3.2.1, A-2690/2011 vom 24. Januar 2012 E. 3.1). Im Rahmen einer Ermessenseinschätzung, wie sie vorliegend zu treffen ist (E. 2.3.4), kann die Regelung somit nur beigezogen werden, wenn sie sachgerecht ist.

Auch der Hinweis im Einspracheentscheid ist unbehelflich, das Bundesverwaltungsgericht habe im Urteil A-1410/2006 vom 17. März 2008 E. 4.4.2 bereits entschieden, dass die obgenannte Abschreibungstabelle angewendet werden müsse. Eine oberflächliche Lektüre dieses Entscheids mag wohl dazu verleiten, zu diesem Schluss zu gelangen. Zum einen verweist das Bundesverwaltungsgericht kommentarlos auf Ziff. 3.2.1.1.2 der Broschüre Eigenverbrauch (zur Verordnung vom 22. Juni 1994 über die Mehrwertsteuer [MWSTV, AS 1994 1464]). Vorliegend geht es jedoch um die Vermietung an eine nahestehende Person. Dann war in jenem Entscheid die Berechnung des Privatanteils an Fahrzeugen, d.h. der hier zur Diskussion stehende Abschreibungssatz, gar nicht umstritten; umstritten war die Berechnung des Entgelts für einen Messestand (vgl. E. 6 Abs. 2 des Urteils A-1410/2006). Zudem hat das Bundesverwaltungsgericht seine Aussage dahingehend relativiert, dass die Eidgenössischen Steuerrekurskommission (SRK) betreffend *einen konkreten Fall* die Anwendung der Abschreibungstabelle als sachgerecht erachtet habe. Im Entscheid, auf den in diesem Zusammenhang verwiesen wird (Entscheid der SRK vom 14. Dezember 2004 [SRK 2002-042] E. 5b), war nicht ein Fahrzeug, sondern Gerüstmaterial einer Firma für Baugerüste zu bewerten; zudem erging der Entscheid noch unter dem Regime der Warenumsatzsteuer. Der vorliegende Sachverhalt ist somit nicht mit dem damals beurteilten vergleichbar.

3.7.3 Weiter ist zu berücksichtigen, dass es sich beim Merkblatt A 1995 der ESTV um eine Verwaltungsverordnung handelt und das Bundesverwaltungsgericht jenes demnach nur unter der Voraussetzung zu berücksichtigen hat, dass damit eine dem Einzelfall angepasste und gerecht werdende Auslegung der anwendbaren gesetzlichen Bestimmungen erfolgen kann (E. 2.5.2). Im vorliegenden Fall führt indessen – wie aufgezeigt (E. 3.5) – die Anwendung der betreffenden Abschreibungstabelle nicht zu einer dem Einzelfall angepassten Anwendung von Art. 33 Abs. 2 Satz 3 aMWSTG. Entgegen der Ansicht der ESTV ist das Merkblatt deshalb im vorliegenden Fall nicht zu berücksichtigen.

Damit gilt es, sich mit den Einwendungen der ESTV bezüglich der Schätzung durch den Sachverständigen auseinanderzusetzen.

3.8

3.8.1 Die ESTV macht geltend, im Gutachten seien die einzelnen Punkte nicht genauer spezifiziert und die Schätzungsgrundlagen nicht offengelegt worden. Dieser Einwand ist insoweit berechtigt, als der Sachverständige nicht dargelegt hat, wie er auf die einzelnen jährlichen Beträge für Reparaturen/Wartungen (Fr. 40'000.--), Reifenverschleiss (Fr. 20'000.--), Versicherung (Fr. 20'000.--), Amortisation (Fr. 200'000.--) und Kapitalverzinsung (Fr. 72'000.--) gekommen ist. Indessen hat die Beschwerdeführerin in ihrer Eingabe vom 6. September 2012 durch die Aufstellung und den Nachweis der effektiven Kosten den Beweis für die Angemessenheit der Schätzung mit Bezug auf die Positionen Reparaturen/Wartungen, Reifenverschleiss und Versicherung erbracht; die dortigen Werte liegen zwar tiefer als im Gutachten berücksichtigt, da die Beschwerdeführerin die Fahrleistung von 10'000 km pro Jahr nicht ausgeschöpft hat. Dies kann jedoch für die Ermittlung des Drittpreises – eines objektiven Preises – nicht relevant sein. Massgebend ist, dass es dem Mieter erlaubt war, 10'000 km pro Jahr zu fahren. Die Festlegung der Positionen Reparaturen/Wartungen (Fr. 40'000.--), Reifenverschleiss (Fr. 20'000.--) und Versicherung (Fr. 20'000.--) können demnach als sachgerecht bezeichnet werden. Zudem würde das Abstellen auf die von der Beschwerdeführerin dargelegten Beträge für die einzelnen Positionen nicht zu einem – objektivierten – Drittpreis führen. So wäre insbesondere bei den Versicherungsprämien denkbar, dass diese beispielsweise berücksichtigen, dass auch andere Fahrzeuge der Beschwerdeführerin bei der gleichen Versicherungsgesellschaft versichert sind.

Weiter ist auch die von dem Sachverständigen berücksichtigte jährliche Amortisation des Fahrzeugs von Fr. 200'000.-- angemessen. Dies entspricht (bei einer linearen Abschreibung) einer Abschreibungsdauer von rund 9 Jahren bzw. ca. 11% pro Jahr, was angesichts der von der Beschwerdeführerin dargelegten Vergleichsverkaufspreise für ein Fahrzeug Bugatti Veyron (E. 3.4.2) sachgerecht erscheint. Der Gutachter geht bei dieser Festlegung von einer über die Jahre gleichmässigen Amortisation aus, obwohl er unter lit. c seines Gutachtens als "realistischen Wertverlust" eine degressive Amortisation von 20% im ersten Jahr bis zu 8% vom fünften Jahr an erwähnt. Eine degressive Amortisation ist jedoch für die Berechnung eines Drittmietpreises nicht angemessen: Unumstritten ist, dass eine mehrjährige Miete vereinbart worden ist (diese dauerte bereits mehr als fünf Jahre; nicht nachgewiesen werden konnte lediglich deren zehnjährige Dauer [E. 3.6.2]). Bei einer solchen Miete ist es nicht üblich, für jedes Jahr einen neuen Mietpreis zu berechnen. Ein solches Vorge-

hen wäre nur sachgerecht, wenn nacheinander jeweils neue einjährige Mietverhältnisse abgeschlossen würden. Beim mehrmonatigen oder mehrjährigen Mietverhältnis ist es üblich, dass die Mietzinsen für die einzelnen Perioden jeweils gleich hoch sind. Dies bedingt, dass die bei der Berechnung berücksichtigten Abschreibungsbeträge auch konstant sind.

Ebenfalls sachgerecht für den zur Diskussion stehenden Zeitraum ist die Kapitalverzinsung von Fr. 72'000.-- bzw. von rund 4% pro Jahr (4% von Fr. 1'821'000.--).

3.8.2 Die ESTV macht schliesslich geltend, sie habe den effektiv vorsteuerbelasteten Aufwand in ihrer Berechnung einbezogen. Richtig ist, dass die ESTV gemäss dem Anhang ihrer EM verschiedene mit Vorsteuer belastete Aufwendungen berücksichtigt hat. Die einzelnen Positionen (insbesondere Wartung und Versicherung) hat indessen auch der Sachverständige bei seiner Berechnung berücksichtigt und zwar richtigerweise zu einem höheren Wert als die effektiven Kosten, da der Drittpreis der Miete mit einer maximalen Fahrleistung von 10'000 km zu ermitteln war, auch wenn diese tatsächlich nicht erreicht worden ist. Der Einwand der ESTV ist demnach nicht stichhaltig.

3.8.3 Zusammenfassend kann festgehalten werden, dass der vom Sachverständigen ermittelte Drittpreis von Fr. 352'000.-- pro Jahr für die Miete eines Bugatti Veyron ab dem Jahr 2007 sachgerecht und angemessen ist.

3.9 Der Drittpreis für die Vermietung des Bugatti Veyron führt zu folgender Steuernachbelastung:

	Mietzins	Mietzins ohne MWST	Steuerbetrag
Jahr 2007 (10 Monate):	Fr. 293'333.--	Fr. 272'614.--	Fr. 20'719.--
Jahr 2008:	Fr. 352'000.--	Fr. 327'137.--	Fr. 24'862.--
Jahr 2009:	Fr. 352'000.--	Fr. 327'137.--	Fr. 24'862.--
Total:	Fr. 997'333.--	Fr. 926'888.--	Fr. 70'443.--

Da die ESTV mit Bezug auf die Vermietung des Fahrzeugs von einer Steuernachforderung von Fr. 87'675.-- ausgegangen ist (vgl. Einspracheentscheid. Ziff. 3.1), ist die Beschwerde im Umfang der Differenz, d.h. von Fr. 17'232.--, gutzuheissen, im Übrigen jedoch abzuweisen. Demzufolge beträgt das Guthaben der Beschwerdeführerin für die Steuerperioden 1. Quartal 2005 bis 4. Quartal 2009 Fr. 57'414.--.

4.
Nach dem Gesagten ist die Beschwerde teilweise gutzuheissen. Die Kosten vor Bundesverwaltungsgericht setzen sich zusammen aus der Gerichtsgebühr und den Auslagen (Art. 1 Abs. 1 des Reglements vom 21. Februar 2008 über die Kosten und Entschädigungen vor dem Bundesverwaltungsgericht [VGKE, SR 173.320.2]). Auslagen sind insbesondere die Kosten für die Beweiserhebung (Art. 1 Abs. 3 VGKE). Die Gerichtsgebühr wird auf Fr. 3'000.-- festgelegt (Art. 63 Abs. 1 VwVG; Art. 4 VGKE), die Kosten des Gutachtens beliefen sich auf Fr. 750.--, insgesamt betragen die Verfahrenskosten somit Fr. 3'750.--.

Nach Art. 63 Abs. 1 VwVG werden die Verfahrenskosten in der Regel der unterliegenden Partei auferlegt. Das für die Kostenverlegung massgebliche Ausmass des Unterliegens hängt vorab von den im Einzelfall in der Beschwerde gestellten Rechtsbegehren ab, wobei auf das materiell wirklich Gewollte abzustellen ist (ANDRÉ MOSER/MICHAEL BEUSCH/LORENZ KNEUBÜHLER, Prozessieren vor dem Bundesverwaltungsgericht, Basel 2008, Rz. 4.43). Die Beschwerdeführerin hat eine Reduktion der Steuerforderung in der Höhe von Fr. 45'600.-- geltend gemacht und ist damit im Umfang von rund 3/8 durchgedrungen (bzw. im Umfang von 5/8 unterlegen). Beim vorliegenden Verfahrensausgang sind die Verfahrenskosten demnach im Umfang von 5/8, ausmachend rund Fr. 2'350.--, von der Beschwerdeführerin zu tragen. Der ESTV als Vorinstanz können keine Verfahrenskosten auferlegt werden (Art. 63 Abs. 2 VwVG). Im Weiteren hat die ESTV der teilweise obsiegenden Beschwerdeführerin eine reduzierte Parteientschädigung, die auf Fr. 1'700.-- (inkl. MWST) festgesetzt wird, auszurichten (Art. 64 Abs. 1 VwVG i.V.m. Art. 7 bis 9 VGKE).

Demnach erkennt das Bundesverwaltungsgericht:

1.
Die Beschwerde wird im Umfang von Fr. 17'232.-- gutgeheissen. Demzufolge beträgt das Guthaben der Beschwerdeführerin für die Steuerperioden 1. Quartal 2005 bis 4. Quartal 2009 Fr. 57'414.--.

2.
Die Verfahrenskosten werden im Umfang von Fr. 2'350.-- der Beschwerdeführerin auferlegt und im entsprechenden Umfang mit dem geleisteten Kostenvorschuss von Fr. 3'000.-- verrechnet. Der Überschuss von

Fr. 650.-- wird der Beschwerdeführerin nach Eintritt der Rechtskraft des vorliegenden Urteils zurückerstattet.

3.
Die Vorinstanz hat der Beschwerdeführerin eine Parteientschädigung in der Höhe von Fr. 1'700.-- zu entrichten.

4.
Dieses Urteil geht an:

– die Beschwerdeführerin (Gerichtsurkunde)
– die Vorinstanz (Ref-Nr. …; Gerichtsurkunde)

Die vorsitzende Richterin:	Die Gerichtsschreiberin:
Salome Zimmermann	Kathrin Abegglen Zogg

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 des Bundesgerichtsgesetzes vom 17. Juni 2005 [BGG, SR 173.110]). 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 der Beschwerdeführer in Händen hat, beizulegen (Art. 42 BGG).

Versand: