

# **BVGer A-1129/2016 vom 27. Juli 2016**

Bundesverwaltungsgericht, 2016-07-27, DE

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bvger\\_A-1129\\_2016](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bvger_A-1129_2016)

FR: TAF A-1129/2016 du 27 juillet 2016

IT: TAF A-1129/2016 del 27 luglio 2016

## **Regeste**

Mehrwertsteuer

## **Erwägungen**

### **E. 1.1**

Das Verfahren vor dem Bundesverwaltungsgericht richtet sich nach dem VwVG, soweit das VGG nichts anderes bestimmt (Art. 37 VGG). Das Bundesverwaltungsgericht ist zur Behandlung der vorliegenden Beschwerde gegen den angefochtenen Einspracheentscheid der ESTV sachlich und funktionell zuständig (Art. 31 bis 33 VGG). Die Beschwerdeführerin ist zur Beschwerdeerhebung berechtigt (Art. 48 Abs. 1 VwVG). Auf die frist- und formgerecht (Art. 50 und Art. 52 VwVG) eingereichte Beschwerde ist- unter Vorbehalt des unter E. 1.2. Ausgeführten - einzutreten.

### **E. 1.2.1**

Gegenstand des Beschwerdeverfahrens kann nur sein, was Gegenstand des vorinstanzlichen Verfahrens war oder nach richtiger Gesetzesauslegung hätte sein sollen. Was Streitgegenstand ist, bestimmt sich nach dem angefochtenen Entscheid und den Parteibehreihen (BGE 133 II 35 E. 2; Urteil des BVGer A-5099/2015 vom 20. Januar 2016 E. 1.2.1).

### **E. 1.2.2**

Anfechtungsobjekt ist vorliegend der Einspracheentscheid der ESTV vom 21. Januar 2016, mit dem die ESTV Mehrwertsteuern betreffend die Steuerjahre 2008 und 2009 nachfordert. Streitgegenstand bilden demnach ausschliesslich die Steuerjahre 2008 und 2009, nicht jedoch allfällige Steuerkorrekturen der Vorjahre (s. Sachverhalt Bst. B). Vorliegend hat die Beschwerdeführerin die Steuernachforderung für die Steuerjahre 2008 und 2009 von total Fr. 1'062'734.-- im Teilbetrag von Fr. 586'940.-- anerkannt. Strittig ist demnach vor Bundesverwaltungsgericht noch eine Steuernachforderung im Teilbetrag von Fr. 475'824.-- (zzgl. Verzugszins). Aus der Beschwerdebegründung und der beigelegten "Übersicht MWST-Abrechnungen 1998 bis 2009 per Datum 31.03.2011" ([...]) lässt sich entnehmen, dass die von der Beschwerdeführerin beantragte Steuerkorrektur offenbar nicht nur die vom Streitgegenstand erfassten Steuerjahre 2008 und 2009 betrifft. Soweit also die Beschwerdeführerin mit ihrem Eventualbegehren eine Korrektur der Steuerforderungen der Steuerjahre 2005 bis 2007 verlangt, ist auf die Beschwerde nicht einzutreten.

### **E. 1.3**

Am 1. Januar 2010 ist das Bundesgesetz vom 12. Juni 2009 über die Mehrwertsteuer (MWSTG, SR 641.20) in Kraft getreten. Die bisherigen gesetzlichen Bestimmungen sowie die darauf gestützt erlassenen Vorschriften bleiben grundsätzlich weiterhin auf alle während

ihrer Geltungsdauer eingetretenen Tatsachen und entstandenen Rechtsverhältnisse anwendbar (Art. 112 Abs. 1 MWSTG). Im Streit liegen Steuernachforderungen, welche die Jahre 2008 und 2009 betreffen, weshalb in materieller Hinsicht noch das Bundesgesetz vom 2. September 1999 über die Mehrwertsteuer (aMWSTG, AS 2000 1300) anwendbar ist. Unter Vorbehalt der hier nicht relevanten Bestimmungen über die Bezugsverjährung ist dagegen das neue Verfahrensrecht im Sinne von Art. 113 Abs. 3 MWSTG auf sämtliche im Zeitpunkt des Inkrafttretens hängigen - und damit auch auf das vorliegende - Verfahren anwendbar. Allerdings ist diese Bestimmung 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 (Urteil des BGer 2C\_650/2011 vom 16. Februar 2012 E. 1.4.3). Kein Verfahrensrecht in diesem engen Sinn stellen u.a. die Themen wie die Buchführungspflicht, das Selbstveranlagungsprinzip oder die Korrektur von Mängeln in der Abrechnung dar (vgl. statt vieler: Urteil des BVGer A-4876/2012 vom 11. März 2013 E. 1.2; Urteil des BGer 2C\_650/2011 vom 16. Februar 2012 E. 1.4.3). Hingegen kann namentlich Art. 81 Abs. 1 MWSTG, der die Vorschriften des VwVG auch im Mehrwertsteuerverfahren ohne Einschränkung gemäss Art. 2 Abs. 1 VwVG für anwendbar erklärt, unter die von Art. 113 Abs. 3 MWSTG anvisierten Verfahrensbestimmungen subsumiert werden (Urteile des BVGer 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).

#### **E. 1.4**

Das Bundesverwaltungsgericht kann den angefochtenen Einspracheentscheid grundsätzlich in vollem Umfang überprüfen. Die Beschwerdeführerin kann neben der Verletzung von Bundesrecht und der unrichtigen oder unvollständigen Feststellung des rechtserheblichen Sachverhalts auch die Rüge der Unangemessenheit erheben (Art. 49 VwVG).

#### **E. 1.5.1**

Die für die Entscheidfindung (Rechtsanwendung) vorzunehmende Tatsachenfeststellung setzt voraus, dass die Sachlage korrekt und voll-ständig ermittelt wurde. Das Verwaltungsverfahren und die Verwaltungsrechtspflege werden deshalb grundsätzlich von der Untersuchungsmaxime beherrscht (Art. 12 VwVG; vgl. auch E. 1.3). Demnach muss die entscheidende Behörde den Sachverhalt von sich aus abklären. Sie trägt die Beweisführungslast (sog. subjektive oder formelle Beweislast). Der Untersuchungsgrundsatz wird im Mehrwertsteuerverfahren indes dadurch relativiert, dass der steuerpflichtigen Person spezialgesetzlich statuierte Mitwirkungspflichten auferlegt werden (vgl. Art. 13 VwVG; BVGE 2009/60 E. 2.1.2). Dazu zählt namentlich das im Mehrwertsteuerrecht geltende Selbstveranlagungsprinzip (BGE 137 II 136 E. 6.2; Urteile des BGer 2C\_353/2013 vom 23. Oktober 2013 E. 3.3, 2C\_970/2012 vom 1. April 2013 E. 4.1).

#### **E. 1.5.2**

Im Verfahren vor dem Bundesverwaltungsgericht gilt der Grundsatz der freien Beweiswürdigung (BGE 130 II 485 E. 3.2). Die Beweiswürdigung endet mit dem richterlichen Entscheid darüber, ob eine rechtserhebliche Tatsache als erwiesen zu gelten hat oder nicht. Der Beweis ist geleistet, wenn das Gericht gestützt auf die freie Beweiswürdigung zur Überzeugung gelangt ist, dass sich der rechtserhebliche Sachumstand

verwirklicht hat. Gelangt das Gericht nicht zu diesem Ergebnis, kommen die Beweislastregeln zur Anwendung. Dabei ist - in analoger Anwendung von Art. 8 ZGB - im Fall der Beweislosigkeit zuungunsten jener Partei zu urteilen, welche die Beweislast trägt. Im Steuerrecht gilt, dass die Steuerbehörde die Beweislast für die steuerbegründenden und -erhöhenden Tatsachen trägt, während die steuerpflichtige Person für die steueraufhebenden und -mindernden Tatsachen beweisbelastet ist (statt vieler: BGE 140 II 248 E. 3.5; Urteil des BGer 2C\_353/2013 vom 23. Oktober 2013 E. 3.3; Urteil des BVGer A-4308/2015 vom 18. Februar 2016 E. 1.4.2 mit Hinweisen).

## **E. 1.6**

Art. 29 Abs. 2 BV statuiert den Grundsatz der Gewährung des rechtlichen Gehörs, der in den Art. 26 bis 33 VwVG konkretisiert wird. Demgemäss haben Parteien das Recht, in einem vor einer Verwaltungs- oder Justizbehörde geführten Verfahren mit ihrem Begehren angehört zu werden, Einblick in die Akten zu erhalten und zu den für die Entscheidung wesentlichen Punkten Stellung zu nehmen (BGE 135 II 286 E. 5.1, BGE 132 II 485 E. 3.2, BGE 129 I 232 E. 3.2; Urteil des BGer 8C\_414/2015 vom 29. März 2016 E. 2.2; BVGE 2009/36 E. 7.1).

## **E. 2**

Der Bund erhebt eine allgemeine Verbrauchssteuer nach dem System der Netto-Allphasensteuer mit Vorsteuerabzug (Mehrwertsteuer; Art. 1 Abs. 1 aMWSTG).

### **E. 2.1**

Der Mehrwertsteuer unterliegen insbesondere durch steuerpflichtige Personen getätigte Umsätze, sofern sie nicht ausdrücklich von der Steuer ausgenommen sind, aus im Inland gegen Entgelt erbrachten Lieferungen von Gegenständen und Dienstleistungen (Art. 5 Bst. a und b aMWSTG) sowie aus Eigenverbrauch im Inland (Art. 5 Bst. c aMWSTG).

#### **E. 2.1.1**

Von der Steuer ausgenommen ist namentlich die Überlassung von Grundstücken und Grundstücksteilen zum Gebrauch oder zur Nutzung (Art. 18 Ziff. 21 aMWSTG).

#### **E. 2.1.2**

Als Gegenausnahme bleibt jedoch die Vermietung von Wohn- und Schlafräumen zur Beherbergung von Gästen steuerbar (vgl. Art. 18 Ziff. 21 Bst. a aMWSTG). Beherbergungsleistungen unterliegen dem Sondersteuersatz von 3.6 % (Art. 36 Abs. 2 aMWSTG [in der ab 1. Januar 2007 geltenden Fassung]). Gemäss der vom 1. Januar 2008 bis 31. Dezember 2009 gültigen Praxis der ESTV setzt die Annahme einer steuerbaren Beherbergungsleistung voraus, dass die vermieteten Räumlichkeiten nicht zur Begründung eines Wohnsitzes oder Wochenaufenthaltssitzes dienen und das Vertragsverhältnis nicht den zivilrechtlichen Mietbestimmungen unterliegt (vgl. Branchenbroschüre Nr. 16, "Liegenschaftsverwaltung / Vermietung und Verkauf von Immobilien", Ziff. 5.1.1; herausgegeben im Dezember 2007).

#### **E. 2.2.1**

Die Veranlagung und Entrichtung der Mehrwertsteuer erfolgt nach dem Selbstveranlagungsprinzip (Art. 46 f. aMWSTG). Dieses Prinzip besagt insbesondere, dass die steuerpflichtige Person ihre Steuerpflicht selbst festzustellen hat (vgl. Art. 56 aMWSTG) und allein für die vollständige, richtige und rechtzeitige Deklaration ihrer

steuerbaren Umsätze und abziehbaren Vorsteuern verantwortlich ist (statt vieler: BGE 137 II 136 E. 6.2; Urteil des BVGer A-279/2014 vom 17. November 2014 E. 2.6). Die steuerpflichtige Person ist an ihre Abrechnung gebunden, wenn sie in Bezug auf Steuerpflicht, Steuerbetrag, Abzüge usw. keinen Vorbehalt anbringt. Sie kann deshalb auf die Abrechnung bzw. Selbstveranlagung - ausser in den gesetzlich vorgesehenen Fällen - nicht mehr zurückkommen (Urteile des BGER 2C\_650/2011 vom 16. Februar 2012 E. 2.5.3, 2A.320/2002 vom 2. Juni 2003, veröffentlicht in: ASA 74 S. 672 E. 3.4.3.3; Urteile des BVGer A-5105/2011 vom 19. Juli 2012 E. 2.4.4, A 7712/2009 vom 21. Februar 2011 E. 3.2.1). Weiter hat die steuerpflichtige Person gemäss Art. 58 aMWSTG ihre Geschäftsbücher ordnungsgemäss zu führen und so einzurichten, dass sich aus ihnen die für die Feststellung der Steuerpflicht sowie für die Berechnung der Mehrwertsteuer und der abziehbaren Vorsteuern massgebenden Tatsachen leicht und zuverlässig ermitteln lassen.

### **E. 2.2.2**

Als Korrelat zum Selbstveranlagungsprinzip sieht Art. 62 aMWSTG vor, dass die ESTV Steuerpflicht, Steuerabrechnungen und -ablieferungen überprüft, wobei ihr der Zugang zu den relevanten Unterlagen und die Einsicht in dieselben zu gewähren sind (vgl. Stephan Neidhardt, mwst.com, Kommentar zum Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer, 2000, [nachfolgend: mwst.com], Art. 62 N. 1 ff.). Die Kontrolle bezieht sich auf die zu zahlende Steuer und auf die Vorsteuerabzüge. Sie schliesst mit einer Ergänzungsabrechnung, wenn der bezahlte Mehrwertsteuerbetrag zu niedrig oder mit einer Gutschrift, wenn der bezahlte Mehrwertsteuerbetrag zu hoch war (Isabelle Homberger Gut, in: mwst.com, Art. 46 N. 5). Die ESTV ermittelt die Höhe des geschuldeten Mehrwertsteuerbetrags nur dann anstelle des Steuerpflichtigen, wenn dieser seinen Pflichten nicht nachkommt (BGE 137 II 136 E. 6.3). Während es der ESTV grundsätzlich jederzeit gestattet ist, eine Kontrolle vorzunehmen, sieht das aMWSTG keinen Anspruch der steuerpflichtigen Person auf Durchführung einer Kontrolle vor (Urteil des BVGer A-7570/2009 vom 22. Juni 2011 E. 2.5; Baumgartner/Clavadetscher/ Kocher, Vom alten zum neuen Mehrwertsteuergesetz, 2010, § 10 Rz. 79). Dies hat sich mit dem neuen Recht geändert. Gemäss Art. 78 Abs. 4 MWSTG, der (erst) am 1. Januar 2012 in Kraft getreten ist (Art. 116 Abs. 2 MWSTG i.V.m. dem Inkraftsetzungsbeschluss des Bundesrates [AS 2011 4737]) kann die steuerpflichtige Person mittels begründeten Gesuchs die Durchführung einer Kontrolle verlangen. Die Kontrolle ist innerhalb von zwei Jahren durchzuführen. Ist alsdann die Kontrolle mit der vom Gesetz vorgesehenen Einschätzungsmittelung abgeschlossen (Art. 78 Abs. 5 MWSTG), ist für die kontrollierte Periode keine neuerliche Kontrolle mehr vorgesehen (Urteil des BVGer A-7570/2009 vom 22. Juni 2011 E. 2.5). Auch kann die steuerpflichtige Person aus Art. 78 Abs. 4 MWSTG keinen Anspruch auf eine zweite Kontrolle ableiten, etwa weil sie mit dem Ergebnis der ersten durch die ESTV durchgeführten Kontrolle nicht zufrieden ist (Urteil des BVGer A-7647/2010 vom 7. Februar 2012 E. 2.1.3).

### **E. 2.3**

Zentrales Element des Mehrwertsteuersystems, welches als Netto-Allphasensystem ausgestaltet ist (E. 2), stellt der Vorsteuerabzug dar. Der Vorsteuerabzug bewirkt, dass die steuerpflichtige Person nur ihren Nettoumsatz zu versteuern hat, obgleich die Bemessungsgrundlage das Gesamtentgelt ohne Umsatzsteuer ist (vgl. Urteil des BGER 2C\_653/2008 vom 24. Februar 2009 E. 6.3; Urteil des BVGer A-2606/2015 vom 19. Oktober 2015 E. 3.4).

### **E. 2.3.1**

Gemäss Art. 38 Abs. 1 aMWSTG kann eine steuerpflichtige Person in ihrer Steuerabrechnung die ihr von anderen steuerpflichtigen Personen in Rechnung gestellte Steuer für Lieferungen und Dienstleistungen als Vorsteuer in Abzug bringen, wenn sie Gegenstände oder Dienstleistungen für einen in Art. 38 Abs. 2 aMWSTG genannten geschäftlich begründeten Zweck verwendet. Die Vorsteuern müssen nachgewiesen werden. Nach Art. 38 Abs. 2 aMWSTG berechtigt namentlich die Verwendung von Gegenständen und Dienstleistungen für steuerbare Lieferungen oder steuerbare Dienstleistungen zum Vorsteuerabzug. Verwendet die steuerpflichtige Person in diesem Sinn die Eingangsleistung für eine steuerbare Ausgangsleistung kann sie die auf der Eingangsleistung lastende Steuer als Vorsteuer in Abzug bringen. Gemäss konstanter Rechtsprechung bedarf es eines "objektiv wirtschaftlichen Zusammenhangs" zwischen vorsteuerbelasteter Eingangs- und steuerbarer Ausgangsleistung (statt vieler: BGE 132 II 353 E. 8, 10; Urteil des BGer 2C\_814/2010 vom 23. September 2011 E. 5.2; Urteil des BVGer A 4750/2012 vom 22. Juli 2013 E. 2.5.1 mit Hinweisen). Mangels Steuerbarkeit der Ausgangsumsätze berechtigen von der Steuer ausgenommene Umsätze, für welche nicht optiert wurde, nicht zum Vorsteuerabzug (Art. 38 Abs. 4 aMWSTG).

### **E. 2.3.2**

Verwendet die steuerpflichtige Person vorsteuerbelastete Eingangsleistungen sowohl für Zwecke, die zum Vorsteuerabzug berechtigen, als auch für andere Zwecke (sog. gemischte Verwendung), so ist der Vorsteuerabzug nach dem Verhältnis der Verwendung zu kürzen (Art. 41 Abs. 1 aMWSTG). Das aMWSTG enthält keine detaillierte Regelung zum Vorgehen bei der Kürzung. Nach der Rechtsprechung muss die Kürzung jedenfalls "sachgerecht" sein und "den tatsächlichen Verhältnissen des Einzelfalls soweit als möglich entsprechen" (Urteile des BVGer A 6898/2014 vom 21. Mai 2015 E. 2.7.1, A-1595/2006 vom 2. April 2009 E. 2.7). Gemäss der von der ESTV als gesetzlich bezeichneten Methode erfolgt die Kürzung primär nach dem Verhältnis der effektiven Verwendung. Dabei sind zuerst sämtliche Aufwendungen und Investitionen aufgrund ihrer Verwendung entweder den steuerbaren oder den von der Mehrwertsteuer ausgenommenen Tätigkeiten zuzuordnen. Erweist sich die gesetzliche Methode in einem konkreten Fall als nicht praktikabel bzw. verursacht sie der steuerpflichtigen Person einen unverhältnismässig hohen Aufwand, lässt die ESTV im Sinne des Art. 58 Abs. 3 aMWSTG auch Pauschalmethoden zur Ermittlung der Vorsteuerabzugskürzung zu (ausführlich: Urteil des BVGer A-3527/2010 vom 7. Juni 2011 E. 4.3). Hat die steuerpflichtige Person zu Unrecht die Kürzung des Vorsteuerabzugs unterlassen oder in einer nicht zulässigen Weise vorgenommen, ist die ESTV verpflichtet, eine solche Kürzung selbst vorzunehmen. Nach der Rechtsprechung steht der ESTV bei der Wahl der anzuwendenden Kürzungsmethode ein weiter Ermessensspielraum zu. Das Bundesverwaltungsgericht prüft eine zulässigerweise durch die ESTV vorgenommene Kürzung nur mit Zurückhaltung daraufhin, ob die von der ESTV gewählte Methode sachgerecht ist bzw. ob sie sich bei der betreffenden Kürzung innerhalb ihres Ermessensspielraums bewegt hat. Insbesondere setzt das Gericht nicht sein eigenes Ermessen an die Stelle des Ermessens der ESTV (vgl. Urteil des BGer 2C\_970/2012 vom 1. April 2013 E. 4.2. f.; Urteil des BVGer A 4750/2012 vom 22. Juli 2013 E. 2.4.4). Ist eine Vorsteuerabzugskürzung durch die ESTV zu Recht erfolgt und erscheint diese nicht bereits im Rahmen der durch das Bundesverwaltungsgericht mit der gebotenen Zurückhaltung vorzunehmenden Prüfung als pflichtwidrig, obliegt es der steuerpflichtigen Person,

darzutun und nachzuweisen, dass die vorgenommene Kürzung offensichtlich nicht sachgerecht ist (statt vieler: Urteil des BVerfG A-6898/2014 vom 21. Mai 2015 E. 2.7.4 mit Hinweisen).

#### **E. 2.4.1**

Gemäss Art. 9 Abs. 1 Bst. b aMWSTG liegt Eigenverbrauch vor, wenn die steuerpflichtige Person aus ihrem Unternehmen Gegenstände dauernd oder vorübergehend entnimmt, die oder deren Bestandteile sie zum vollen oder teilweisen Vorsteuerabzug berechtigt haben, und die sie für eine von der Steuer ausgenommene Tätigkeit verwendet. Werden unbewegliche Gegenstände (Immobilien) dauernd zum Eigenverbrauch in diesem Sinn entnommen, ist die Steuer bei in Gebrauch genommenen Immobilien vom Zeitwert im Zeitpunkt der Entnahme (ohne den Wert des Bodens), höchstens jedoch vom Wert der Aufwendungen für diese Gegenstände zu berechnen, der seinerzeit zum Vorsteuerabzug berechtigte. Dabei wird zur Ermittlung des Zeitwerts für jedes abgelaufene Jahr linear ein Zwanzigstel abgeschrieben (vgl. Art. 34 Abs. 2 i.V.m. Abs. 1 Bst. b aMWSTG).

#### **E. 2.4.2**

Gegenstück der Eigenverbrauchsbesteuerung ist die Einlageentsteuerung. Waren die Voraussetzungen des Vorsteuerabzugs zum Zeitpunkt des Leistungsempfangs nicht gegeben, treten sie jedoch später ein, so kann der Vorsteuerabzug gemäss Art. 42 Abs. 1 aMWSTG bei Eintritt der Voraussetzungen nachgeholt werden. Wurde der Gegenstand in der Zeit zwischen dem Empfang der Lieferung und dem Eintritt der Voraussetzungen für den Vorsteuerabzug in Gebrauch genommen, so vermindert sich die abziehbare Vorsteuer für jedes in dieser Zeitspanne abgelaufene Jahr bei unbeweglichen Gegenständen linear um einen Zwanzigstel (vgl. Art. 42 Abs. 3 aMWSTG).

### **E. 3**

Im vorliegenden Fall ist zunächst strittig und zu prüfen, ob die Vorinstanz den rechtserheblichen Sachverhalt ausreichend abgeklärt hat.

#### **E. 3.1**

Die Beschwerdeführerin verlangt mit ihrem Hauptbegehren die Rückweisung der Sache an die Vorinstanz zur Durchführung einer Kontrolle durch die ESTV. Zur Begründung verweist sie auf die von ihr bereits der Vorinstanz eingereichte Excel-Datei, namentlich die darin enthaltene Arbeitsmappe "MWST Historie ESTV-DETAILLIERT". Daraus seien sämtliche Differenzen ersichtlich, welche zu einer Korrektur der angefochtenen Verfügung führten. Die Vorinstanz habe es zu Unrecht unterlassen, die von ihr mit der Excel-Datei aufgezeigten Differenzen zu bereinigen. Namentlich habe die ESTV die von ihr wiederholt verlangte umfassende Abklärung der Sach- und Rechtslage in Bezug auf ihre Steuersituation nicht vorgenommen. Der Erlass einer Verfügung sei in einer gänzlich entscheidungsreifen Situation erfolgt, wodurch die ESTV den Anspruch auf rechtliches Gehör verletzt habe. Die Vorinstanz ist demgegenüber der Ansicht, sie habe das ihr Zumutbare zur Abklärung der Steuersituation unternommen.

#### **E. 3.2**

Vorab ist zu prüfen, ob die ESTV einen allfälligen Anspruch der Beschwerdeführerin auf eine Kontrolle verletzt hat.

##### **E. 3.2.1**

Während das aMWSTG der steuerpflichtigen Person keinen Anspruch auf eine Kontrolle durch die ESTV einräumte, besteht ein solcher Anspruch auf eine "grundsätzlich einmalige" Kontrolle neurechtlich erst seit dem 1. Januar 2012 und setzt voraus, dass die steuerpflichtige Person die Kontrolle ausdrücklich mittels eines begründeten Gesuchs verlangt (E. 2.2.2).

### **E. 3.2.2**

Selbst wenn vorliegend das in dieser Frage für die Steuerpflichtige günstigere MWSTG zum Zug käme, was mit Blick auf das unter E. 1.3 Ausgeführte fraglich ist, aber offen bleiben kann, waren die Voraussetzungen für eine MWST-Kontrolle auf Verlangen nicht erfüllt. Die ESTV hat betreffend die hier strittigen Steuerjahre nach Erhalt der MWST-Deklarationen von sich aus bereits eine Überprüfung bei der Steuerpflichtigen durchgeführt (Sachverhalt Bst. C), weshalb ein Anspruch auf eine nochmalige Kontrolle nach Erlass der EA vom 22. Juni 2010 auch neurechtlich nicht mehr bestanden hätte.

### **E. 3.3**

Ein Anspruch auf umfassende Abklärung der Sach- und Rechtslage ergibt sich indessen auch aus dem Untersuchungsgrundsatz, der aber im Bereich der Mehrwertsteuer durch die Mitwirkungspflichten der Steuerpflichtigen, namentlich das Selbstveranlagungsprinzip, eine gewichtige Einschränkung erfährt (E. 1.5.1). Im Folgenden ist zu prüfen, ob im vorinstanzlichen Verfahren der Untersuchungsgrundsatz verletzt wurde.

#### **E. 3.3.1**

Gemäss dem Selbstveranlagungsprinzip ist die steuerpflichtige Person allein für die vollständige, richtige und rechtzeitige Deklaration ihrer steuerbaren Umsätze und abziehbaren Vorsteuern verantwortlich. Sie ist an ihre Abrechnung bzw. Selbstveranlagung grundsätzlich gebunden (E. 2.2.1). Die ESTV kann die Deklarationen der Steuerpflichtigen jederzeit überprüfen. Stellt sie dabei fest, dass die steuerpflichtige Person ihren Pflichten nicht nachgekommen ist, etwa indem sie eine fehlerhafte Deklaration eingereicht hat, ermittelt sie den geschuldeten Mehrwertsteuerbetrag anstelle der steuerpflichtigen Person. Ist der bezahlte bzw. deklarierte Mehrwertsteuerbetrag zu niedrig ausgefallen, fordert sie mit einer Ergänzungsabrechnung die geschuldete Steuer nach (E. 2.2.2).

#### **E. 3.3.2**

Vorliegend ist unbestritten, dass die Beschwerdeführerin über die Steuerjahre 2008 und 2009 nach der effektiven Methode abgerechnet und der ESTV Quartalsabrechnungen eingereicht hat. Gemäss ihren eigenen Deklarationen hat sie sowohl steuerbare als auch von der Steuer ausgenommene Umsätze erzielt. Dennoch hat sie - zu Unrecht - keine Vorsteuerabzugskürzung vorgenommen und zudem trotz Nutzungsänderungen weder den Eigenverbrauch versteuert noch eine Einlageentsteuerung vorgenommen. Insofern hat sie die ihr aus dem Selbstveranlagungsprinzip obliegenden Pflichten verletzt. Bei dieser Ausgangslage war die ESTV berechtigt und verpflichtet, die Kürzung des Vorsteuerabzugs sowie die Eigenverbrauchsbesteuerung und Einlageentsteuerung von Amtes wegen vorzunehmen.

#### **E. 3.3.3**

Wichtiger Parameter für die Ermittlung des Eigenverbrauchs, einer Vorsteuerabzugskürzung und der Einlageentsteuerung bildet das Verhältnis der steuerbaren Umsätze zum Gesamtumsatz. Für die Bestimmung dieses Verhältnisses in den Jahren 2008

und 2009 stützte sich die ESTV auf die entsprechenden MWST-Deklarationen der Beschwerdeführerin. D.h. sie ermittelte daraus lediglich das Verhältnis der steuerbaren Umsätze zu den Gesamtumsätzen. Eine Korrektur der deklarierten Umsatzzahlen für die beiden Jahre fand dabei nicht statt. Die ESTV kam zum Schluss, dass die Beschwerdeführerin im Jahr 2008 im Umfang von 21,7% steuerbare Umsätze und folglich im Umfang von 78,3% von der Steuer ausgenommene Umsätze erzielt hatte. Für das Jahr 2009 ermittelte sie einen Anteil von 57,8 %, entfallend auf steuerbare Umsätze, und einen solchen von 42,2%, entfallend auf steuerausgenommene Umsätze. Damit hat die ESTV für die Kürzung des Vorsteuerabzugs die gesetzliche Methode angewandt (E. 2.3.2), was in der vorliegenden Konstellation, in der die Steuerpflichtige selbst die Aufteilung in steuerbare und steuerausgenommene Umsätze vorgenommen hat, ohne Weiteres als sachgerecht erscheint. Nicht zu beanstanden ist zudem, dass die ESTV die so ermittelten Verhältniszahlen bei der Berechnung des Eigenverbrauchs und der Einlageentsteuerung berücksichtigt hat und in Bezug auf die Zeitwertberechnungen bei den Nutzungsänderungen offenbar auf die Buchhaltung bzw. auf die bereits in den Vorjahren zu Grunde gelegten Zahlen abgestellt hat.

#### **E. 3.3.4**

Nach dem Gesagten ist im Zusammenhang mit der Überprüfung der MWST-Deklaration und deren Korrektur kein pflichtwidriges Vorgehen der ESTV erkennbar. Eine Verletzung des Untersuchungsgrundsatzes durch die Vorinstanz ist nicht gegeben und damit die Sachlage pflichtgemäss abgeklärt.

#### **E. 3.4**

Soweit die Beschwerdeführerin schliesslich eine Verletzung ihres Anspruchs auf rechtliches Gehör rügt, scheint sie zu verkennen, dass dieser Anspruch rein formeller Natur ist (E. 1.6). Daraus lässt sich in keinem Fall ableiten, dass sich die Vorinstanz einer Parteiauffassung inhaltlich anzuschliessen hat, namentlich indem sie von der Steuerpflichtigen gewünschte Änderungen in der Abrechnung akzeptiert. Die Vorinstanz hat die Beschwerdeführerin mehrfach aufgefordert, die mit der ins Recht gelegten Excel-Datei geltend gemachten Differenzen zur Selbstdeklaration bzw. dem Kontrollergebnis schriftlich näher zu begründen und die Abweichungen zu belegen. Sodann hat sie vor Erlass des angefochtenen Einspracheentscheids, nämlich am 12. Mai 2015, nochmals einen Steuerinspektor zur Klärung der Differenzen zur Steuerpflichtigen geschickt und sich im Rahmen der Begründung des Einspracheentscheids sowohl mit den Ergebnissen des Besuchs des Inspektors als auch mit der Excel-Datei auseinander gesetzt. Insofern hat die Beschwerdeführerin mit ihren Begehren und dem eingereichten Beweismittel hinreichend Gehör gefunden. Weiter hatte die Beschwerdeführerin im vorinstanzlichen Verfahren mehrfach die Möglichkeit, sich zu den für die Entscheidungsfindung wesentlichen Punkten zu äussern und Einsicht in die Akten zu nehmen. Eine Verletzung des Anspruchs auf Gewährung des rechtlichen Gehörs, die eine Rückweisung der Sache an die Vorinstanz zur Folge hätte, ist vorliegend nicht erkennbar.

#### **E. 3.5**

Zusammengefasst kann dem Hauptantrag der Beschwerdeführerin, die Sache sei zur Durchführung einer Kontrolle mithin zur weiteren, vollständigen Sachverhaltsabklärung an die Vorinstanz zurückzuweisen, nicht entsprochen werden.

#### **E. 4**

Zu prüfen ist weiter, ob die Vorinstanz die Nachforderung - wie von der Beschwerdeführerin sinngemäss geltend gemacht - bundesrechtswidrig festgesetzt hat.

#### **E. 4.1**

Die Beschwerdeführerin beantragt mit ihrem Eventualbegehren, die Steuernachforderung sei um den Betrag von Fr. 475'824.-- zu reduzieren. Zur Begründung bringt sie im Wesentlichen vor, dass der zuständige Steuerinspektor der ESTV offenbar von der Korrektheit ihrer Berechnungen gemäss Excel-Tabelle überzeugt gewesen sei und diese Überzeugung zu Unrecht im angefochtenen Entscheid nicht berücksichtigt worden sei. Weil die ESTV die Korrekturen gemäss Excel-Tabelle insofern als korrekt anerkannt habe, könne das Bundesverwaltungsgericht die Beschwerde im Sinne des Eventualbegehrens direkt gutheissen. Aber auch ansonsten sei die Beschwerde im Sinne des Eventualbegehrens aufgrund der Fehlerhaftigkeit der angefochtenen Verfügung in verschiedenen Punkten gutzuheissen. Die Vorinstanz vertritt demgegenüber den Standpunkt, die Steuernachforderung sei rechtmässig festgesetzt. Der Beschwerdeführerin sei es nicht gelungen, die Unrichtigkeit der von der ESTV vorgenommenen Steuerkorrektur nachzuweisen.

#### **E. 4.2**

Wie bereits dargelegt (E. 1.2) kann auf das Eventualbegehren nur insoweit eingetreten werden, als es sich auf den Streitgegenstand, namentlich Steuerkorrekturen der Steuerjahre 2008 und 2009 bezieht.

#### **E. 4.3**

Dem Argument der Beschwerdeführerin, die ESTV habe die Korrektheit der Excel-Tabelle anerkannt, kann nicht gefolgt werden. Zwar ist aufgrund der Aktenlage anzunehmen, dass der Steuerinspektor der Steuerpflichtigen nach seinem Besuch vom 12. Mai 2015 weder einen Kontrollbericht noch eine sonstige Mitteilung über die von ihm gewonnenen Erkenntnisse hat zukommen lassen. Dies ist aber vor dem Hintergrund, dass es sich bei diesem Besuch nicht um eine der EA vorgelagerte Kontrolle im Sinne des Art. 62 aMWSTG, sondern um eine Untersuchungshandlung im Rechtsmittelverfahren handelte, nicht zu beanstanden. Aus dem Umstand, dass sich der Steuerinspektor nach seinem Besuch nicht mehr hat vernehmen lassen, eine "stillschweigende Anerkennung der Korrektheit der Excel-Tabelle durch die ESTV" abzuleiten mit der Folge, dass das Bundesverwaltungsgericht die Beschwerde im Sinne des Eventualbegehrens direkt gutheissen könne, entbehrt jeglicher Grundlage. Das mehrwertsteuerliche Einspracheverfahren wird - wie andere auf Verwaltungsrecht basierende Rechtsmittelverfahren - mit einer Verfügung und nicht durch stillschweigende Anerkennungen eines, zudem mit der Fallführung nicht (mehr) betrauten, Mitarbeiters abgeschlossen. So geschah es auch im vorliegenden Fall, hat doch die Vorinstanz nach dem Besuch des Steuerinspektors ihren Einspracheentscheid erlassen, worin sie zum Besuch des Steuerinspektors überdies explizit ausführt: "[...] Demgegenüber beharrte die Rechtsvertreterin der Einsprecherin anlässlich des Besuchs des Steuerinspektors vom 12. Mai 2015 auf der Neuaufrollung der gesamten Steuerzeit einschliesslich der rechtskräftig abgeschlossenen Steuerjahre. Die Argumentation der Rechtsvertreterin erschöpfte sich darin, erneut auf die Excel-Tabellen und Buchhaltungsordner zu verweisen." Wie sich der Begründung des Einspracheentscheids weiter entnehmen lässt, vermochte die Beschwerdeführerin im gesamten Einspracheverfahren ihre Forderungen weder zu

konkretisieren noch zu belegen. Von einer stillschweigenden Anerkennung der Korrektheit der Excel-Tabelle durch die ESTV kann damit keine Rede sein.

#### **E. 4.4**

Soweit die Beschwerdeführerin vorbringt, die angefochtene Verfügung erweise sich in verschiedenen Punkten als fehlerhaft, beschränkt sie sich grösstenteils darauf, die hohe Qualität ihrer Excel-Datei und Korrektheit ihrer Berechnungen hervorzuheben.

##### **E. 4.4.1**

Ein vertiefter Blick in die Excel-Tabelle zeigt, dass die von der Beschwerdeführerin verlangten Steuerkorrekturen für die hier strittigen Steuerjahre nicht auf einer Falschberechnung der Steuerforderung durch die ESTV im Sinne von begangenen Rechnungsfehlern beruhen. Vielmehr sind die aufgeführten Differenzen darauf zurückzuführen, dass die Beschwerdeführerin nachträglich und entgegen ihrer Selbstdeklaration zusätzliche Vorsteuerabzüge in erheblichem Ausmass geltend macht, aufgrund einer Neuaufteilung der steuerbaren und der steuerausgenommenen Umsätzen zu einer von der Selbstdeklaration abweichenden Verhältniszahl kommt und der Ermittlung des Eigenverbrauchs teilweise von der ESTV-Berechnung abweichende Zeitwerte zugrunde legt (so auch die Beschwerdeführerin selbst in der Replik, S. 2).

##### **E. 4.4.2**

Mit Blick auf die sich aus dem Selbstveranlagungsprinzip ergebenden Mitwirkungspflichten der Beschwerdeführerin (vgl. E. 1.5.1) und der sie treffenden Beweislast für steuermindernde Tatsachen (E. 1.5.2), obliegt es vorliegend allein der Beschwerdeführerin die nachträglichen Abweichungen zu ihrer Selbstdeklaration bzw. zur gestützt darauf erlassenen EA zu begründen und zu belegen. Wie bereits im vorinstanzlichen Verfahren begnügt sich die Beschwerdeführerin indessen auch im vorliegenden Beschwerdeverfahren damit, eine Excel-Datei einzureichen, die sämtliche Steuerjahre umfasst, ohne die konkreten angeforderten Steuerkorrekturen der hier strittigen Steuerjahre auch nur ansatzweise zu benennen. Mit diesem Pauschalverweis auf die Excel-Tabelle verkennt die Beschwerdeführerin ganz grundsätzlich, dass es weder Aufgabe des Gerichts noch der ESTV ist, selbst die Begründung für die Steuerkorrekturen aus einer Excel-Datei, welche aus mehreren Arbeitsmappen besteht, herauszufiltern und die Differenzen anhand der in den einzelnen Tabellen eingegebenen Formeln über mehrere Berechnungsstufen nachzuvollziehen. Zu Recht hat die ESTV von der Beschwerdeführerin verlangt, die Differenzen gemäss Excel-Datei konkret zu benennen, zu begründen und zu belegen. Dabei ist nicht zu beanstanden, dass die ESTV die nachträglich erstellte Excel-Datei als nicht geeignet erachtet, einen rechtsgenügenden Nachweis für die geltend gemachten Steuerkorrekturen zu erbringen, zumal es sich dabei unbestrittenermassen nicht um einen originären, unmittelbar den konkreten Geschäftsvorgängen entspringenden Beleg handelt. Soweit die Beschwerdeführerin in der Aufforderung, die von ihr beantragten Korrekturen im Einzelnen zu begründen und zu belegen, ein schikanöses Vorgehen der Vorinstanz erblicken will, kann ihr nicht gefolgt werden. Es ergibt sich aus Art. 58 aMWSTG, dass die steuerpflichtige Person die alleinige Verantwortung dafür trägt, ihre Geschäftsbücher so einzurichten, dass sich aus ihnen die für die Feststellung der Steuerpflicht sowie für die Berechnung der Mehrwertsteuer und der abziehbaren Vorsteuern massgebenden Tatsachen leicht und zuverlässig ermitteln lassen (E. 2.2). Hat die steuerpflichtige Person in diesem Sinn ihre Buchführungspflichten verletzt, kann sie daraus

resultierende Nachteile nicht der ESTV anlasten. Ebenfalls nicht durchzudringen vermag die Beschwerdeführerin mit der Rüge, die ESTV habe sie in Bezug auf die Abgrenzung Miete/Beherbergungsleistungen im Ungewissen gelassen, was nachträgliche Korrekturen erfordert habe. Die entsprechende Praxis der ESTV war ab 1. Januar 2008 publiziert (E. 2.1.2) und wurde der Beschwerdeführerin zudem mit Schreiben vom 13. Dezember 2007 detailliert erläutert ([...]). Sie hätte ihr also bei der Abrechnung der Steuerjahre 2008 und 2009 hinreichend bekannt sein müssen.

#### **E. 4.5**

Nach dem Gesagten lässt sich mit der eingereichten Excel-Datei, mag sie womöglich ein nützliches Arbeitsinstrument darstellen, die Unrichtigkeit des angefochtenen Einspracheentscheids nicht nachweisen. Die Beschwerdeführerin hat sich auf steuermindernde Tatsachen berufen, namentlich die Nichtberücksichtigung von Vorsteuerabzügen bzw. eine Falschermittlung von Nutzungsänderungen zu ihren Lasten. Sie ist in dieser Konstellation beweisbelastet und hat die Folgen der Beweislosigkeit zu tragen (E. 1.5.2). Entsprechend ist vorliegend die Beschwerde auch hinsichtlich des Eventualbegehrens abzuweisen, soweit darauf einzutreten ist.

#### **E. 5**

Zusammengefasst erweist sich der angefochtene Einspracheentscheid als rechtmässig. Die dagegen erhobene Beschwerde ist abzuweisen, soweit darauf einzutreten ist.

#### **E. 6**

Ausgangsgemäss sind die Verfahrenskosten, die auf Fr. [...] festzusetzen sind, der unterliegenden Beschwerdeführerin aufzuerlegen (Art. 63 Abs. 1 VwVG i.V.m. Art. 4 des Reglements vom 21. Februar 2008 über die Kosten und Entschädigungen vor dem Bundesverwaltungsgericht [VGKE, SR 173.320.2]). Der einbezahlte Kostenvorschuss in derselben Höhe ist zur Bezahlung der Verfahrenskosten zu verwenden. Eine Parteientschädigung ist nicht zuzusprechen (Art. 64 Abs. 1 VwVG e contrario; Art. 7 Abs. 3 VGKE). (Das Dispositiv befindet sich auf der nächsten Seite)

Export aus OpenCaseLaw (CC0). Verbindlich ist allein der vom erlassenden Gericht veröffentlichte Originaltext. Quellen-URL siehe oben.