

BVGer A-3075/2011 vom 30. Mai 2012

Bundesverwaltungsgericht, 2012-05-30, DE

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bvger_A-3075_2011

FR: TAF A-3075/2011 du 30 mai 2012

IT: TAF A-3075/2011 del 30 maggio 2012

Regeste

Mehrwertsteuer

Erwägungen

E. 1.1

Gemäss Art. 31 des Bundesgesetzes vom 17. Juni 2005 über das Bundesverwaltungsgericht (VGG, SR 173.32) beurteilt das Bundesverwaltungsgericht 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 nicht vor und die ESTV ist eine Behörde im Sinn von Art. 33 VGG. Das Bundesverwaltungsgericht ist daher für die Beurteilung der vorliegenden Beschwerde zuständig. Soweit das VGG nichts anderes bestimmt, richtet sich gemäss dessen Art. 37 das Verfahren nach dem VwVG. Auf die form- und fristgerecht eingereichte Beschwerde ist einzutreten.

E. 1.2

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). Soweit der Sachverhalt vom 1. Januar 2001 bis 31. Dezember 2004 betroffen ist, untersteht das vorliegende Verfahren deshalb in materieller Hinsicht dem aMWSTG. Für die Zeit vom 1. Januar 1995 bis 31. Dezember 2000 finden ferner noch die Bestimmungen der Verordnung vom 22. Juni 1994 über die Mehrwertsteuer (aMWSTV, AS 1994 1464) Anwendung (Art. 93 und 94 aMWSTG). 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 (Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-7652/2009 vom 8. Juni 2010 E. 1.3, A-4146/2009 vom 9. März 2010 E. 1.3, A-1113/2009 vom 23. Februar 2010 E. 1.3.3.2).

E. 1.3

Das Bundesverwaltungsgericht kann den angefochtenen Einspracheentscheid vom 13. April 2011 grundsätzlich in vollem Umfang überprüfen. Die Beschwerdeführerin kann neben der Verletzung von Bundesrecht (Art. 49 Bst. a VwVG) und der unrichtigen oder unvollständigen Feststellung des rechtserheblichen Sachverhalts (Art. 49 Bst. b VwVG)

auch die Rüge der Unangemessenheit erheben (Art. 49 Bst. c VwVG; vgl. André Moser/Michael Beusch/Lorenz Kneubühler, Prozessieren vor dem Bundesverwaltungsgericht, Basel 2008, Rz. 2.149).

E. 1.4

Das Bundesverwaltungsgericht entscheidet in der Sache selbst oder weist diese ausnahmsweise mit verbindlichen Weisungen an die Vorinstanz zurück (Art. 61 Abs. 1 VwVG). Die Rückweisung bedingt wesensgemäss die Aufhebung der angefochtenen Verfügung. Der Beschwerdeinstanz wird dabei die Befugnis eingeräumt bzw. die Pflicht auferlegt, verbindliche Weisungen an die Vorinstanz zu erteilen. Die Weisungen sind ins Dispositiv - direkt oder mittels Verweis auf die Erwägungen ("im Sinne der Erwägungen") - aufzunehmen, ansonsten sie nicht verbindlich sind (vgl. BGE 120 V 233 E. 1a). Ausser dass Rückweisungen den Ausnahmefall darstellen sollen, ist weder dem Gesetz noch den Materialien zu entnehmen, unter welchen Voraussetzungen sie angeordnet werden sollen (Botschaft des Bundesrates an die Bundesversammlung vom 24. September 1965 über das Verwaltungsverfahren, BBl 1965 II 1348 ff., S. 1372). Die Wahl der Entscheidform liegt somit weitgehend im pflichtgemässen Ermessen der Beschwerdeinstanz (BGE 131 V 407 E. 2.1.1; Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-1898/2009 vom 26. August 2010 E. 9.1). Ein Rückweisungsentscheid rechtfertigt sich vor allem dann, wenn weitere Tatsachen festgestellt werden müssen und ein umfassendes Beweisverfahren durchzuführen ist (Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-8534/2010 vom 9. Februar 2012 E. 1.3, A-1819/2011 vom 29. August 2011 E. 6, A-4677/2010 vom 12. Mai 2011 E. 1.3).

E. 2.1

Der Mehrwertsteuer unterliegen die im Inland gegen Entgelt erbrachten Lieferungen von Gegenständen und Dienstleistungen sowie der Eigenverbrauch (Art. 4 Bst. a - c aMWSTV, Art. 5 Bst. a - c aMWSTG).

E. 2.2

Eigenverbrauch liegt u. a. dann vor, wenn die steuerpflichtige Person an bestehenden oder neu zu erstellenden Bauwerken, die zur entgeltlichen Veräusserung oder entgeltlichen Überlassung zum Gebrauch oder zur Nutzung bestimmt sind, Arbeiten vornimmt oder vornehmen lässt und hierfür nicht für die Versteuerung optiert (Art. 8 Abs. 2 Bst. a aMWSTV, Art. 9 Abs. 2 Bst. a aMWSTG). Mehrwertsteuerliche Bemessungsgrundlage bildet diesfalls der Preis (ohne den Wert des Bodens), wie er im Falle der Leistung an einen unabhängigen Dritten in Rechnung gestellt würde (Art. 26 Abs. 3 Bst. c aMWSTV, Art. 34 Abs. 4 aMWSTG). Im Sinne einer annäherungsweise Ermittlung lässt die ESTV die Berechnung anhand der Anlagekosten (ohne den Wert des Bodens) zu (Wegleitung 2001 zur Mehrwertsteuer, ESTV, Sommer 2000, Rz. 488; vgl. auch Wegleitung 1997 für Mehrwertsteuerpflichtige, ESTV, Frühling 1997 [Wegleitung 1997], Rz. 490).

E. 2.2.1

Gemäss der bis Ende 2004 geltenden Verwaltungspraxis umfassten die Anlagekosten sämtliche Grundstücks-, Planungs- und Baukosten (inkl. Aufwendungen für allfällige Abbrucharbeiten), den Wert der Umgebungsarbeiten, die Bauzinsen (Fremd- und Eigenkapitalzinsen), die allgemeinen Geschäftskosten (z. B. der anteilmässige Verwaltungsaufwand) sowie alle Gebühren im Zusammenhang mit der Erstellung der Bauwerke (vgl. Branchenbroschüre Nr. 4 der ESTV, Baugewerbe, August 2000, Rz. 17.3 - 17.5; Spezialbroschüre Nr. 4 der ESTV, Eigenverbrauch, Juli 2000, Rz. 7.3.3 - 7.3.5; s. a.

Wegleitung 1997, Rz. 490a).

E. 2.2.2

Per 1. Januar 2005 änderte die ESTV ihre Praxis betreffend die Steuerberechnungsgrundlage. Neu mussten Baukredit- und andere Kreditzinsen, Kreditkommissionen (Bauzinsen), Baubewilligungs- und Baupolizeigebühren, die in der Regel einmalig zu zahlenden Anschlussgebühren für Strom, Gas, Wasser, Kanalisation, Telekommunikation, Prämien für die Bauherrenhaftpflicht- und Bauwesenversicherung, Prämien für die Gebäudeversicherung während der Bauphase, Ersatzabgaben an die öffentliche Hand (z. B. für Schutzräume und Parkplätze) und die Schätzungskosten der kantonalen Gebäudeversicherung oder von andern Dritten nicht mehr in die Anlagekosten einbezogen werden (Broschüre "Praxisänderungen ab 1. Januar 2005" der ESTV, Rz. 2.2.2).

E. 3.1

Die aMWSTV und das aMWSTG stellen hohe Anforderungen an den Steuerpflichtigen, indem sie ihm wesentliche, in anderen Veranlagungsverfahren der Steuerbehörde obliegende Pflichten übertragen (sog. Selbstveranlagungsprinzip; vgl. Art. 37 f. aMWSTV bzw. Art. 46 f. aMWSTG, vgl. Ernst Blumenstein/Peter Locher, System des Schweizerischen Steuerrechts, 6. Aufl., Zürich 2002, S. 421 ff.). So hat er selber zu bestimmen, ob er die Voraussetzungen für die Steuerpflicht erfüllt (Art. 45 aMWSTV, Art. 56 aMWSTG), und er ist für die korrekte (vollständige und rechtzeitige) Deklaration und die Ablieferung des geschuldeten Mehrwertsteuerbetrags verantwortlich (Art. 34 ff. aMWSTV, Art. 43 ff. aMWSTG; vgl. Urteil des Bundesgerichts 2A.109/2005 vom 10. März 2006 E. 2.1; statt vieler: Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A 6150/2007 vom 26. Februar 2009 E. 2.4, A-1636/2006 und A 1637/2006 vom 2. Juli 2007 E. 2.1). Als Folge des Selbstveranlagungsprinzips ist der Steuerpflichtige auch an seine Abrechnung gebunden, wenn er in Bezug auf Steuerpflicht, Steuerbetrag, Abzüge usw. keinen Vorbehalt anbringt. Er kann deshalb auf die Abrechnung bzw. Selbstveranlagung - ausser in den gesetzlich vorgesehenen Fällen - nicht mehr zurückkommen (Urteile des Bundesgerichts vom 2. Juni 2003, veröffentlicht in Archiv für Schweizerisches Abgaberecht [ASA] 74 S. 672 E. 3.4.3.3, 2C_356/2008 vom 21. November 2008 E. 3.2; Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-3198/2009 vom 2. September 2010 E. 2.4.1, A-6743/2009 vom 3. Mai 2010 E. 3.1, A 4785/2007 vom 23. Februar 2010 E. 2.4, A-1450/2006 vom 24. Januar 2008 E. 2.2).

E. 3.2

Der Abrechnung des Steuerpflichtigen kommt zwar nicht die Bedeutung eines verbindlichen Entscheids im Sinn von Art. 51 aMWSTV bzw. Art. 63 aMWSTG zu; die Wirkungen der Selbstveranlagung gegenüber dem Pflichtigen entsprechen jedoch weitgehend denjenigen einer rechtskräftigen Verfügung, wenn er keinen Vorbehalt angebracht und damit kundgetan hat, dass er die eigene Erklärung gegen sich selber gelten lassen will (Urteile des Bundesgerichts 2A.121/2004 vom 16. März 2005 E. 5.3 und 2C_256/2008 vom 21. November 2008 E. 3.2; BGE 135 II 274 E. 5.3.2; vgl. auch Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-1450/2006 vom 24. Januar 2008 E. 2.2, A-1391/2006 vom 16. Januar 2008 E. 2.2). Die Bindungswirkung erfolgt nicht aus der (allenfalls gesetzwidrigen) Verwaltungspraxis, sondern aus der vorbehaltlosen Deklaration (Urteile des Bundesgerichts 2A.121/2004 vom 16. März 2005 E. 5.3, vom 2. Juni 2003,

veröffentlicht in ASA 74 S. 674 E. 3.4.3.8).

E. 3.3.1

Nach Lehre und Rechtsprechung ist der Vorbehalt zunächst eine einseitige Willensäusserung des Steuerpflichtigen, wobei an die (formellen) Voraussetzungen keine hohen Anforderungen zu stellen sind. Der schlichte Hinweis "unter Vorbehalt" oder lediglich "Vorbehalt" am entsprechenden richtigen Ort auf der Abrechnung wäre ausreichend (Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-1450/2006 vom 24. Januar 2008 E. 2.3; Sandra Knopp Pisi, Das Selbstveranlagungsprinzip bei der Mehrwertsteuer - insbesondere die Bedeutung der Abrechnung mit oder ohne Vorbehalt, veröffentlicht in ASA 74 S. 389 ff., S. 394 Ziff. 3.2). Gemäss Knopp stellt die Zahlung unter Vorbehalt nichts anderes dar als eine Bestreitung (S. 394 Ziff. 3.2); zudem muss der Steuerpflichtige, um die Mehrwertsteuer zurückerstattet zu erhalten, im nachfolgenden Rechtsmittelverfahren Recht bekommen (Dorian Zardin/Cedric Samuel Ruepp/Simeon L. Probst, Rückforderung zu Unrecht bezahlter MWST - Eine Analyse der neusten Rechtsprechung des Bundesgerichts, in: Der Schweizer Treuhänder [ST] 2004 S. 125 Ziff. 6). Wellauer - allerdings noch zum Warenumsatzsteuerrecht - geht in die selbe Richtung (Wilhelm Wellauer, Die eidgenössische Warenumsatzsteuer, Basel 1959, S. 407 Rz. 830).

E. 3.3.2

Bei den übrigen "indirekten" oder ähnlich ausgestalteten Steuern wird dieselbe Ansicht vertreten: der Vorbehalt muss eine ausdrückliche Bestreitung darstellen, wonach die in Frage stehende Forderung nicht geschuldet ist (Hans-Peter Hochreutener, in Xavier Oberson/Pascal Hinny [Hrsg.], Kommentar Stempelabgaben, Zürich/Basel/Genf 2006, Rn. 76 in fine zu Art. 38; Conrad Stockar, in Martin Zweifel/Peter Athanas/Maja Bauer-Balmelli [Hrsg.], Kommentar zum schweizerischen Steuerrecht, Band II/3, Bundesgesetz über die Stempelabgaben [StG], Rz. 11 zu Art. 34). Für den Bereich der Verrechnungssteuer gilt dasselbe: der Vorbehalt ist eine Entrichtung der Steuer unter expliziter Bestreitung (Conrad Stockar, in Martin Zweifel/Peter Athanas/Maja Bauer-Balmelli [Hrsg.], Kommentar zum schweizerischen Steuerrecht, Band II/2, Bundesgesetz über die Verrechnungssteuer [StG], Rz. 13 zu Art. 38; vgl. auch W. Robert Pfund, Die Eidgenössische Verrechnungssteuer, I. Teil, Basel 1971, S. 455 Rz. 5.4 zu Vorbemerkung zu Art. 17). Zudem hat das Bundesgericht in seinem Grundsatzurteil vom 2. Juni 2003 in diesem Zusammenhang erwogen: "Auf die Frage, wie es sich verhält, wenn eine rechtzeitige Anfechtung (durch Anbringen eines Vorbehalts, Verlangen eines anfechtbaren Entscheids usw.) erfolgte, ..." (Urteil des Bundesgerichts vom 2. Juni 2003, a.a.O., E. 3.4.3.8). In E. 3.4.3.2 desselben Urteils wird ausgeführt: "Demnach hat der Steuerpflichtige auch selber darüber zu befinden, ob er die von ihm geschuldete Steuer vorbehaltlos, d.h. aufgrund der geltenden Praxis abliefern will, oder ob er, wenn er sich mit dem einen oder anderen Punkt nicht einverstanden erklärt, dies unter Vorbehalt tun will". Daraus wird deutlich, dass für das Bundesgericht die rechtzeitige Bestreitung - gegen einen konkreten Punkt gerichtet - massgeblich ist. Mit dem Vorbehalt wird demnach die geltende Praxis bestritten, genauer gesagt die selbstdeklarierte Steuerforderung aufgrund der geltenden und vom Steuerpflichtigen bestrittenen Praxis (Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-1145/2011 vom 28. September 2011 E. 2.3, A-1450/2006 vom 24. Januar 2008 E. 2.5 etc.).

E. 3.3.3

Mit Bezug auf Praxisänderungen ist das Bundesgericht stets davon ausgegangen, dass eine Rückerstattung und somit die rückwirkende Anwendung einer neuen (milderen) Praxis nur in Frage kommt, wenn der Mehrwertsteuerpflichtige den nach der früheren Praxis geschuldeten Steuerbetrag rechtswirksam angefochten oder unter Vorbehalt bezahlt hat (Urteil des Bundesgerichts vom 2. Juni 2003, a.a.O., E. 3.4.3.7; so bereits BGE 102 Ib 45 E. 1b). Ein Steuerpflichtiger, der bisher vorbehaltlos aufgrund der alten Verwaltungspraxis die Mehrwertsteuer abgerechnet hat, kann sie somit bei einer Änderung der Praxis nicht zurückfordern (Alois Camenzind/Niklaus Honauer/Klaus A. Vallender, Handbuch zum Mehrwertsteuergesetz, 2. Aufl., Bern, 2003, Rz. 1734). Dies verstösst nicht gegen das Rechtsgleichheitsgebot gemäss Art. 8 der Bundesverfassung der Schweizerischen Eidgenossenschaft vom 18. April 1999 (BV, SR 101), welches verlangt, dass gleiche Sachverhalte mit gleichen relevanten Tatsachen gleich zu behandeln sind (Urteil des Bundesgerichts vom 2. Juni 2003, a.a.O., E. 3.4.3.7 f. mit weiteren Hinweisen; BVGE 2007/14 E. 2.4; Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A 1145/2011 vom 28. September 2011 E. 2.4, A-382/2010 vom 21. September 2010 E. 2.5.3, A-4785/2007 vom 23. Februar 2010 E. 2.4).

E. 3.3.4

Zusammenfassend gibt eine steuerpflichtige Person, die einen Vorbehalt anbringt, zu erkennen, sie bestreite explizit die geltende Praxis und damit die Steuer und sie strenge hierüber implizit den Erlass einer anfechtbaren Entscheidung an. Vorbehalte, die diese Voraussetzungen nicht erfüllen, müssen im Mehrwertsteuerrecht als unbegründet und unzulässig betrachtet werden. Dies gilt namentlich auch für einen Vorbehalt, der lediglich im Sinn einer Absicherung angebracht wird und den Steuerpflichtigen vor dem Risiko allfälliger zukünftiger Praxis-, Rechtsprechungs- oder Gesetzesänderungen schützen soll. Aufgrund der Komplexität der Materie und der Tatsache, dass der Steuerpflichtige an die Bezahlung der Steuer ohne Vorbehalt gebunden ist, ist das Anbringen eines Vorbehalts durchaus nachvollziehbar (vgl. auch Othmar Sieber, Wirkung der vorbehaltlosen Zahlung einer Ergänzungsabrechnung; Ungleich lange Spiesse bei der MWST?, veröffentlicht in: Der ST 2004 S. 891 f. Ziff. 2.1). Dies vermag aber an den genannten Anforderungen an einen begründeten und zulässigen Vorbehalt nichts zu ändern (Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-1145/2011 vom 28. September 2011 E. 2.4, A-1450/2006 vom 24. Januar 2008 E. 2.6).

E. 4

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 (BGE 130 III 321 E. 3.2; Urteil des Bundesgerichts 2A.110/2000 vom 26. Januar 2001 E. 3c). Gelangt das Gericht nicht zu diesem Ergebnis, so fragt sich, ob zum Nachteil der Steuerbehörde oder des Steuerpflichtigen zu entscheiden ist, wer also die Folgen der Beweislosigkeit zu tragen hat. Nach der objektiven Beweislastregel ist bei Beweislosigkeit zu Ungunsten desjenigen zu urteilen, der die Beweislast trägt (statt vieler: Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-1479/2006 vom 10. September 2008 E. 1.3, A-1469/2006 vom 7. Mai 2008 E. 1.4, je mit weiteren Hinweisen). Die Steuerbehörde trägt die Beweislast für Tatsachen, welche die Steuerpflicht als solche begründen oder die Steuerforderung erhöhen, das heisst für die steuerbegründenden und steuererhöhenden Tatsachen. 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 Bundesgerichts vom 14. Juli 2005, veröffentlicht in ASA 75 S. 495 ff. E. 5.4; BVGE 2009/60 E. 2.1.3; Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-1344/2011 und A-3285/2011 vom 26. September 2011 E. 4, A 3409/2010 vom 4. April 2011 E. 4.3).

E. 5

Im vorliegenden Fall verlangt die Beschwerdeführerin die Rückerstattung von abgelieferten Mehrwertsteuern betreffend die Jahre 1995 bis 2004, da die von der ESTV per 1. Januar 2005 neu eingeführte (mildere) Praxis zur Berechnung der Steuer auf dem baugewerblichen Eigenverbrauch rückwirkend angewendet werden könne. Dies sei vorliegend möglich, weil sie zur entsprechenden alten Praxis der ESTV rechtzeitig einen Vorbehalt angebracht habe. Zu prüfen ist zunächst, wofür vorliegend die erwähnte Praxisänderung der ESTV rückwirkend zur Anwendung kommen kann.

E. 5.1.1

Die ESTV hat ihre Praxis im Zusammenhang mit der Bemessungsgrundlage des Eigenverbrauchs nach Art. 9 Abs. 2 Bst. a aMWSTG auf den 1. Januar 2005 dahingehend geändert, dass zur annäherungsweise Ermittlung des Drittpreises ohne Boden verschiedene Gebühren, Prämien und Kosten (insbesondere Bauzinsen) nicht mehr in die Anlagekosten einzubeziehen waren (vgl. E. 2.2.2). In der Broschüre "Praxisänderungen ab 1. Januar 2005" hat die ESTV explizit festgehalten, die neue Verwaltungspraxis trete am 1. Januar 2005 in Kraft. Bis Ende Dezember 2004 galt demgegenüber noch die alte, strengere Praxis. Allerdings hat die Verwaltung die neue, mildere Praxis nicht nur für sämtliche Quartale ab Januar 2005 angewendet, sondern auch auf alle per 1. Januar 2005 pendenten bestrittenen Fälle, sofern ein Entscheid- oder Einspracheverfahren hängig war, weil z. B. die Deklaration der betreffenden Umsätze oder die Bezahlung der darauf entfallenden Steuer unter Vorbehalt vorgenommen oder eine mittels EA geltend gemachte Steuernachforderung bestritten wurde, oder sofern die steuerpflichtige Person die bisherige Praxis nicht angewendet und deswegen eine Steuernachbelastung mittels EA erhalten hat, welche sie jedoch nicht oder nur unter Vorbehalt bezahlt hat (vgl. Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-4785/2007 vom 23. Februar 2010 E. 4.2)

E. 5.1.2

Gegen die geschilderte Behandlungsweise durch die ESTV ist nichts einzuwenden. Damit hat sie lediglich die ständige Rechtsprechung des Bundesgerichts umgesetzt, wonach eine Praxisänderung grundsätzlich sofort für alle zukünftigen Sachverhalte zu berücksichtigen ist und eine neue (mildere) Praxis nur dann rückwirkend Anwendung findet, wenn der Mehrwertsteuerpflichtige den nach der früheren Praxis geschuldeten Steuerbetrag rechtswirksam angefochten oder unter Vorbehalt bezahlt hat (E. 3.3.3). Dass es sich dabei nicht um eine Praxisänderung handelt, welche die ESTV infolge einer gerichtlichen Überprüfung der alten Praxis vornehmen musste, sondern um eine von ihr selbst veranlasste, ist nicht massgeblich. Vielmehr erweist sich die erwähnte Handhabung in casu als sachgerechte und sinnvolle Lösung (vgl. Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A 4785/2007 vom 23. Februar 2010 E. 4.2). In der Folge ist zu klären, ob die Beschwerdeführerin die entsprechende Steuer tatsächlich nur unter Vorbehalt bezahlt hat.

E. 5.2

Im Schreiben vom 21. Dezember 2001 legte die X._____ für die Beschwerdeführerin dar, sie stimme der Berechnung des baugewerblichen Eigenverbrauchs durch die ESTV grundsätzlich zu. Sie müsse "einzig zum Einbezug der Bauzinsen in die Bemessungsgrundlage einen Vorbehalt anbringen". Da diese Frage gemäss ihren Informationen Gegenstand eines Parallelverfahrens sei, beantrage sie eine Sistierung, bis in diesem Fall ein Entscheid ergangen sei. Entgegen der ursprünglichen Ansicht der ESTV im Entscheid vom 25. Juni 2009 war die X._____ zu dieser Eingabe - auch ohne Vorliegen einer schriftlichen Vollmacht - gehörig bevollmächtigt. Das VwVG schreibt eine schriftliche Vollmacht nicht ausdrücklich vor. Grundsätzlich ist daher auch eine mündliche oder durch konkludentes Handeln erteilte Vertretungsvollmacht gültig (Vera Marantelli-Sonanini/Said Huber, in: Waldmann/Weissenberger [Hrsg.], Praxiskommentar zum Bundesgesetz über das Verwaltungsverfahren, Zürich/Basel/Genf 2009, Art. 11 N 21 mit Verweis auf BGE 99 V 177 E. 3). Da die X._____ als Vertreterin zusammen mit Angestellten der Beschwerdeführerin an Verhandlungen mit der ESTV teilgenommen und im erwähnten Schreiben vom 21. Dezember 2001 im Namen der Beschwerdeführerin die Besprechungen zusammengefasst hat, kann ohne Weiteres auf ein gültiges Vertretungsverhältnis geschlossen werden. Dies hat die ESTV im vorliegenden Beschwerdeverfahren zu Recht anerkannt. Im Weiteren erfüllt der angebrachte Vorbehalt die an einen solchen nach der Rechtsprechung gestellten Anforderungen (E. 3.3.1). Zusammenfassend hat die Beschwerdeführerin mit ihrem Schreiben vom 21. Dezember 2001 einen Vorbehalt angebracht und damit die (alte) Praxis der ESTV bestritten, wonach bei der Ermittlung des baugewerblichen Eigenverbrauchs die Bauzinsen noch in die Bemessungsgrundlage einzubeziehen waren. Sie hat damit die Mehrwertsteuer nur unter diesem Vorbehalt bezahlt. Zu prüfen ist nun, ob und allenfalls bis wann die Beschwerdeführerin diesen Vorbehalt aufrechterhalten hat.

E. 5.3.1

Für das Anbringen eines gültigen Vorbehalts müssen zwar keine hohen, aber dennoch gewisse formelle Anforderungen erfüllt werden (E. 3.3.1). Insbesondere wird verlangt, dass er schriftlich angebracht wird. Gemäss dem Grundsatz der Parallelität der Form (vgl. dazu Urteil des Bundesgerichts 2C_115/2007 vom 11. Februar 2008 E. 4.2) muss dies auch für den Rückzug des Vorbehalts gelten. Dies ergibt sich im Übrigen bereits aus dem Grundsatz der Schriftlichkeit des Verfahrens. Analog zum Rückzug der Einsprache hat grundsätzlich auch der Rückzug eines Vorbehalts bzw. der Bestreitung einer Praxis der ESTV (vgl. E. 3.3.4) schriftlich oder anlässlich einer Parteiverhandlung mündlich zu Protokoll zu erfolgen. Insbesondere kann der Vorbehalt nicht stillschweigend zurückgenommen werden (vgl. zum Rückzug der Einsprache: Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A 1625/2006 vom 15. Dezember 2008 E. 2.2), jedenfalls nicht im Bestreitungsfall. Dies dient nicht zuletzt der Rechtssicherheit, die gerade in einem Massenverfahren wie der Mehrwertsteuer von entscheidender Bedeutung ist. Im Übrigen ist zu beachten, dass der Rückzug eines geltend gemachten Vorbehalts eine steuermehrende Tatsache darstellt, wofür die ESTV die Beweislast trägt (E. 4). Wie auch sonst im Steuerverfahren üblich, hat der entsprechende Nachweis grundsätzlich schriftlich zu erfolgen.

E. 5.3.2

Ein schriftlicher Rückzug des geltend gemachten Vorbehalts kann den vorliegenden Akten nicht entnommen werden. Die Behauptung der ESTV, die Beschwerdeführerin habe anlässlich der Besprechungen vom 15. April und 18. Juni 2002 den Vorbehalt (mündlich)

zurückgenommen, kann somit mangels schriftlichem Nachweis nicht stichhaltig sein. Die interne Notiz des zuständigen Inspektors vom 19. Juni 2002 (amtl. Akten Nr. 16) mit dem Vermerk "Baugewerblicher Eigenverbrauch akzeptiert, Rechtsverfahren einstellen" vermag daran nichts zu ändern, da er nicht von der Beschwerdeführerin stammt und diese überhaupt keine Kenntnis davon hatte. Auch aus dem Umstand, dass die Beschwerdeführerin nach der Anfrage der ESTV vom 15. Februar 2002, ob sie u.a. zum Punkt "baugewerblicher Eigenverbrauch" einen anfechtbaren Entscheid wünsche (amtl. Akten Nr. 13), in ihrem Schreiben vom 12. Juli 2002 jedoch nur zu anderen Nachforderungen einen solchen verlangte und diesen Punkt nicht erwähnte, kann nicht auf einen Rückzug des bereits rechtsgültig gemachten Vorbehalts geschlossen werden. Gleich wie für die Anbringung eines Vorbehalts bzw. für eine Bestreitung hat der Rückzug explizit zu erfolgen (vgl. E. 3.3.2 und 3.3.4). Dies war vorliegend auf jeden Fall nicht erfüllt. Im Weiteren kann die Nichtanfechtung des Abschreibungsbeschlusses vom 27. Februar 2003 von vornherein kein Rückzug des Vorbehalts darstellen, da jener insbesondere nicht stillschweigend erfolgen kann (E. 5.3.1). Zudem hat die ESTV ohnehin zu Unrecht einen Abschreibungsbeschluss erlassen (vgl. Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A 1625/2006 vom 15. Dezember 2008 E. 7.1). Im Übrigen vermag auch die Publikation des Entscheids der SRK vom 12. August 2002 (veröffentlicht in VPB 67.18), in dem diese die Rechtmässigkeit des Miteinbezugs der Finanzierungskosten in die Bemessungsgrundlage des baugewerblichen Eigenverbrauchs bestätigt hat (vgl. E. 5b des Entscheids), nichts am Resultat zu ändern, dass die Beschwerdeführerin den Vorbehalt nicht zurückgezogen hat. Einerseits kann - wie bereits erwähnt - der Rückzug grundsätzlich nicht stillschweigend erfolgen. Andererseits ist der von der ESTV gezogene Schluss, die Beschwerdeführerin halte nicht mehr an ihrem Vorbehalt fest, weil die SRK in einem Verfahren eines Dritten die Rechtmässigkeit der Praxis der ESTV festgestellt habe, ohnehin nicht zwingend. Dies muss insbesondere deshalb gelten, weil nicht die (damalige) SRK, sondern das Bundesgericht letztinstanzlich entscheidet. Die Beschwerdeführerin hat ihren Vorbehalt vom 21. Dezember 2001 demnach nie zurückgezogen.

E. 5.4

Nach der bundesgerichtlichen Rechtsprechung sind Äusserungen im Verkehr zwischen Behörden und Privaten so zu interpretieren, wie die jeweils andere Seite sie nach Treu und Glauben verstehen durfte und musste (Urteil des Bundesgerichts 1P.551/2004 vom 10. Februar 2005 E. 3.1; BGE 124 II 265 E. 4a, 113 Ia 225 E. 1b/bb). Entgegen der Ansicht der ESTV bezog sich der Vorbehalt vom 21. Dezember 2001 nicht nur auf die von ihr kontrollierten Steuerperioden vom 1. Quartal 1995 bis 2. Quartal 2001. Die Beschwerdeführerin bestritt mit dem Vorbehalt die Rechtmässigkeit der (alten) Praxis der ESTV, die Bauzinsen bei der Ermittlung des baugewerblichen Eigenverbrauchs mit einzubeziehen (E. 2.2.1). Da sich die Frage des Einbezugs der Bauzinsen auch in künftigen Steuerperioden stellte, musste die ESTV davon ausgehen, der Vorbehalt gelte auch für diese. Es hätte zwar der Klarheit gedient, wenn die Beschwerdeführerin in den nachfolgenden Abrechnungen den Vorbehalt jeweils wiederholt hätte. Diesen aufgrund der blossen Nichtwiederholung in den Jahren 2002 bis 2004 nicht mehr zu berücksichtigen, müsste jedoch als überspitzt formalistisch angesehen werden (vgl. zum überspitzten Formalismus: Urteil des Bundesgerichts 2C_550/2007 vom 25. Februar 2008 E. 5.3, BGE 127 I 31 E. 2a/bb). Es hätte an der ESTV gelegen, durch einen Entscheid in der Sache über den Vorbehalt bzw. die bestrittene Praxis zu befinden. Der Vorbehalt vom 21. Dezember 2001 hat damit für die gesamte geltend gemachte Zeit von 1995 bis und mit 2004

Gültigkeit. Damit war diesbezüglich per 1. Januar 2005 ein Entscheidungsverfahren hängig. In der Folge ist für diese Zeit die neue Praxis der ESTV (rückwirkend) anzuwenden (vgl. E. 5.1.1).

E. 5.5

Die Beschwerdeführerin beantragt die Rückerstattung von Fr. 1'855'514.-- Mehrwertsteuer zuzüglich Vergütungszins. Die ESTV ist dagegen der Ansicht, die von der Beschwerdeführerin geltend gemachten Beträge seien in zahlenmässiger Hinsicht nicht nachvollziehbar. Insbesondere bezüglich der Jahre 2002 bis 2004 sei die ESTV nur gerade im Besitz der MWST-Abrechnungen, ohne weitere Detaillierung wie sich der Eigenverbrauch zusammensetzt. Dieser Einwand ist zutreffend (vgl. amtl. Akten Nr. 21 ff. mit den entsprechenden Abrechnungen). Die ESTV hat deshalb weitere Abklärungen zu treffen und den Rückforderungsanspruch zu berechnen. Nach dem Gesagten ist die Beschwerde im Sinn der Erwägungen gutzuheissen, der Einspracheentscheid vom 13. April 2011 aufzuheben und die Sache an die ESTV zur Fällung eines neuen Einspracheentscheids zurückzuweisen. Bei diesem Resultat muss auf den Eventualantrag der Beschwerdeführerin nicht mehr eingegangen werden.

E. 6

Das Bundesverwaltungsgericht auferlegt die Verfahrenskosten in der Regel der unterliegenden Partei (Art. 63 Abs. 1 VwVG). Unterliegt sie nur teilweise, so werden die Verfahrenskosten ermässigt (Art. 63 Abs. 1 VwVG). Obsiegen und Unterliegen im Prozess ist grundsätzlich nach den Rechtsbegehren der Beschwerde führenden Partei, gemessen am Ergebnis der Anfechtung des vorinstanzlichen Entscheids, zu beurteilen (BGE 123 V 156 E. 3c, 123 V 159 E. 4b). In der Verwaltungsrechtspflege des Bundes gilt die Rückweisung der Sache an die Vorinstanz zu weiteren Abklärungen und neuem Entscheid praxisgemäss als volles Obsiegen der Beschwerde führenden Partei (Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-8457/2010 vom 14. Juni 2011 E. 5, A-3224/2010 vom 28. Juni 2010 E. 8 mit Hinweis). Die Beschwerdeführerin gilt damit als obsiegend, weshalb ihr keine Verfahrenskosten aufzuerlegen sind. Der geleistete Kostenvorschuss von Fr. 30'000.-- wird ihr zurückerstattet. Die unterliegende Vorinstanz trägt als Bundesbehörde keine Verfahrenskosten (Art. 63 Abs. 2 VwVG). Sie hat der obsiegenden anwaltlich vertretenen Beschwerdeführerin eine Parteientschädigung auszurichten (Art. 64 Abs. 1 und 2 VwVG; Art. 7 ff. des Reglements vom 21. Februar 2008 über die Kosten und Entschädigungen vor dem Bundesverwaltungsgericht [VGKE, SR 173.320.2]). Diese ist auf aufgrund der Akten auf Fr. 45'000.-- (inkl. MWST und Auslagen) festzusetzen.

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