Bundesverwaltungsgericht
Tribunal administratif fédéral
Tribunale amministrativo federale
Tribunal administrativ federal



Abteilung I
A-4611/2013

Urteil vom 4. März 2014

Besetzung

Richter Daniel Riedo (Vorsitz),
Richter Jürg Steiger,
Richterin Marie-Chantal May Canellas,
Gerichtsschreiber Beat König.

Parteien

A._____ AG,
vertreten durch Von Graffenried Treuhand AG,
Pierre Scheuner und Patrick Loosli,
Beschwerdeführerin,

gegen

Eidgenössische Steuerverwaltung ESTV,
Hauptabteilung Mehrwertsteuer,
Vorinstanz.

Gegenstand

MWST; Eigenverbrauch (1/2006 - 4/2009).

Sachverhalt:

A.
Die A._____ AG (nachfolgend: Steuerpflichtige) ist seit dem 12. Juni 1998 im Register der Mehrwertsteuerpflichtigen bei der Eidgenössischen Steuerverwaltung (ESTV) eingetragen.

B.
Im Oktober 2011 fand bei der Steuerpflichtigen eine Mehrwertsteuerkontrolle über die Steuerperioden 2006 bis 2010 (Zeit vom 1. Januar 2006 bis 31. Dezember 2010) durch die ESTV statt. Daraus resultierte die "Einschätzungsmitteilung Nr. […] / Verfügung" (nachfolgend: EM) vom 22. Dezember 2011, mit der die ESTV von der Steuerpflichtigen für die Steuerperioden 2006 bis 2009 den Betrag von Fr. 67'702.- Mehrwertsteuern nebst Verzugszins nachforderte. Für das Steuerjahr 2006, also die Zeit vom 1. Januar bis 31. Dezember 2006, wurde die Steuerforderung dabei auf minus Fr. 135'093.- (Vorsteuerüberhang zugunsten der Steuerpflichtigen) festgesetzt. In diesem Betrag war eine Nachbelastung unter der Position "Nutzungsänderung" im Betrag von Fr. 192'311.- enthalten. Letztere Aufrechnung begründete die ESTV damit, dass die Steuerpflichtige in der Steuerperiode 2006 zwei Mastställe, für deren Vermietung sie zuvor optiert gehabt habe, ohne Option des Verkaufspreises (recte: des Umsatzes) an die B._____ verkauft habe und damit eine steuerlich relevante Nutzungsänderung bzw. ein Eigenverbrauch vorliege.

C.
Gegen die EM vom 22. Dezember 2011 liess die Steuerpflichtige am 26. Januar 2012 "Einsprache" erheben. Sie beantragte, unter Kosten- und Entschädigungsfolgen zulasten der ESTV sei die EM betreffend die Steuerperiode 2006 aufzuheben und die Steuerforderung für diese Steuerperiode sei auf minus Fr. 327'404.- (d.h. zugunsten der Steuerpflichtigen) festzusetzen. Zudem forderte sie, der ihre eigene Deklaration übersteigende Steuerbetrag zu ihren Gunsten sei ihr zuzüglich 4 % Vergütungszins zurückzuerstatten.

D.
Mit "Einspracheentscheid" vom 3. Juli 2013 hielt die ESTV (im Folgenden auch: Vorinstanz) zunächst fest, ihre EM Nr. […] bzw. Verfügung vom 22. Dezember 2011 sei im Umfang der darin vorgesehenen Gutschrift von Fr. 114'459.- Mehrwertsteuer betreffend die Steuerperioden 2007 bis 2009 (Zeit vom 1. Januar 2007 bis 31. Dezember 2009) in Rechtskraft erwachsen (Dispositiv-Ziff. 1 des "Einspracheentscheids"). Die "Einspra-

che" der Steuerpflichtigen wies die ESTV ab (Dispositiv-Ziff. 2 des "Einspracheentscheids"). Ferner verfügte die ESTV, die Steuerpflichtige schulde ihr für die Steuerperiode 2006 (noch) Fr. 182'162.- Mehrwertsteuer (Dispositiv-Ziff. 3 des "Einspracheentscheids"). Gemäss Dispositiv-Ziff. 4 des "Einspracheentscheids" wurde die Steuerforderung für die Steuerperiode 2006 seitens der ESTV mit Steuerguthaben der Steuerpflichtigen betreffend die Steuerperiode 2010 verrechnet. Schliesslich ordnete die ESTV an, dass keine Kosten erhoben werden und keine Parteientschädigung ausgerichtet wird (Dispositiv-Ziff. 5 des "Einspracheentscheids").

E.
Gegen diesen "Einspracheentscheid" erhob die Steuerpflichtige (nachfolgend: Beschwerdeführerin) am 15. August 2013 Beschwerde ans Bundesverwaltungsgericht. Sie beantragt, der "Einsprachentscheid" sei unter Kosten- und Entschädigungsfolgen zu Lasten der ESTV aufzuheben und es sei die Steuerforderung für die Steuerperiode 2006 auf minus Fr. 327'404.- (d.h. zugunsten der Beschwerdeführerin) festzusetzen. Ferner fordert sie, die Steuerforderung zugunsten der Beschwerdeführerin sei – soweit ihre eigene Deklaration übersteigend – zuzüglich Vergütungszins von 4 % "ab wann rechtens" auszubezahlen (Beschwerde, S. 2).

F.
Mit unaufgefordert eingereichtem Schreiben vom 22. August 2013 führte die Beschwerdeführerin aus, der Streitwert belaufe sich auf Fr. 192'311.-, weil einzig der von der ESTV geltend gemachte Eigenverbrauch im Streit liege.

G.
Mit Vernehmlassung vom 1. November 2013 beantragt die ESTV, die Beschwerde sei unter Kostenfolge zulasten der Beschwerdeführerin abzuweisen.

H.
Auf die übrigen Vorbringen der Parteien und die eingereichten Akten wird – soweit entscheidwesentlich – im Rahmen der nachfolgenden Erwägungen eingegangen.

Das Bundesverwaltungsgericht zieht in Erwägung:

1.

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. Die ESTV ist eine Behörde im Sinn von Art. 33 VGG, gegen deren Verfügungen die Beschwerde zulässig ist. Das Bundesverwaltungsgericht ist daher für die Beurteilung der vorliegenden Beschwerde sachlich zuständig. Soweit das VGG nichts anderes bestimmt, richtet sich gemäss dessen Art. 37 das Verfahren nach dem VwVG.

1.2 Auf die funktionelle Zuständigkeit ist im Folgenden einzugehen, wobei zunächst das anwendbare Recht festzustellen ist:

1.2.1 Am 1. Januar 2010 ist das Mehrwertsteuergesetz vom 12. Juni 2009 (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). Für Umsätze, die vor dem 1. Januar 2010, aber nach dem Inkrafttreten des Bundesgesetzes vom 2. September 1999 über die Mehrwertsteuer (aMWSTG, AS 2000 1300) am 1. Januar 2001 getätigt worden sind, bleiben deshalb die materiellen Bestimmungen des aMWSTG anwendbar. Für Umsätze vor dem 1. Januar 2001 kommt noch die Verordnung vom 22. Juni 1994 über die Mehrwertsteuer (aMWSTV, AS 1994 1464) zur Anwendung (Art. 93 Abs. 1 und Art. 94 Abs. 1 aMWSTG; auf das Recht der aMWSTV wird im Folgenden nur eingegangen, soweit es vorliegend relevant ist).

In verfahrensrechtlicher Hinsicht ist hingegen das neue Recht bzw. das MWSTG anwendbar (Art. 113 Abs. 3 MWSTG).

1.2.2

1.2.2.1 Die Einsprache ist das vom Gesetz besonders vorgesehene förmliche Rechtsmittel, mit dem eine Verfügung bei der verfügenden Verwaltungsbehörde zwecks Neuüberprüfung angefochten wird. Die Einsprache ist kein devolutives Rechtsmittel, welches die Entscheidungszuständigkeit an eine Rechtsmittelinstanz übergehen lässt (vgl. BGE 132 V 368 E. 6.1,

BGE 131 V 407 E. 2.1.2.1; ULRICH HÄFELIN/GEORG MÜLLER/FELIX UHLMANN, Allgemeines Verwaltungsrecht, 6. Aufl., Zürich/St. Gallen 2010, N. 1815). Das Einspracheverfahren ermöglicht eine Abklärung komplexer tatsächlicher oder rechtlicher Verhältnisse und eine umfassende Abwägung der verschiedenen von einer Verfügung berührten Interessen (HÄFELIN/MÜLLER/UHLMANN, a.a.O., N. 1816).

1.2.2.2 Im Bereich der Mehrwertsteuer ist das Einspracheverfahren in Art. 83 MWSTG gesetzlich vorgesehen. Eine Ausnahme hierzu bildet die sog. Sprungbeschwerde: Richtet sich die Einsprache gegen eine einlässlich begründete Verfügung der ESTV, so ist sie auf Antrag oder mit Zustimmung des Einsprechers oder der Einsprecherin als Beschwerde an das Bundesverwaltungsgericht weiterzuleiten (Art. 83 Abs. 4 MWSTG; vgl. zur Sprungbeschwerde: Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-6606/2012 vom 30. Januar 2013 E. 2 ff.).

1.2.3 Der Erlass eines Einspracheentscheids setzt ausführungsgemäss voraus, dass vorgängig eine Verfügung ergangen ist, welche überhaupt Gegenstand eines Einspracheverfahrens bilden kann. Die Vorinstanz sieht diese Verfügung in der als "Verfügung" bezeichneten Einschätzungsmitteilung Nr. […] vom 22. Dezember 2011. Indessen ist es nach neuerer Rechtsprechung des Bundesverwaltungsgerichts grundsätzlich nicht zulässig, eine Einschätzungsmitteilung direkt als Verfügung im Sinn von Art. 5 VwVG auszugestalten (vgl. Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-707/2013 vom 25. Juli 2013 E. 4.2 f., mit Hinweisen).

Vorliegend stellt aber jedenfalls der als "Einspracheentscheid" bezeichnete Entscheid der ESTV vom 3. Juli 2013 eine Verfügung gemäss Art. 5 VwVG dar. Indem die Beschwerdeführerin dagegen beim Bundesverwaltungsgericht Beschwerde erhob, hat sie einen allfälligen Verlust des Einspracheverfahrens (E. 1.2.2.1) 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 (E. 1.2.2.2) zu werten, zumal der "Einspracheentscheid" vom 3. Juli 2013 einlässlich begründet ist (vgl. Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-720/2013 vom 30. Januar 2014 E. 1.2.3, A-6198/2012 vom 3. September 2013 E. 1.2.3).

1.2.4 Das Bundesverwaltungsgericht ist demnach für die Beurteilung der vorliegenden Beschwerde auch funktional zuständig.

1.3 Auf die frist- und formgerecht eingereichte Beschwerde ist einzutreten.

2.

2.1 Der Bund erhebt eine allgemeine Verbrauchssteuer nach dem System der Netto-Allphasensteuer mit Vorsteuerabzug (Mehrwertsteuer; Art. 130 der Bundesverfassung der Schweizerischen Eidgenossenschaft vom 18. April 1999 [BV, SR 101]; Art. 1 Abs. 1 aMWSTG; zum früheren Recht vgl. Art. 1 aMWSTV). Der Steuer unterliegen die in Art. 5 aMWSTG bzw. Art. 4 aMWSTV aufgezählten, durch steuerpflichtige Personen getätigten Umsätze, sofern diese nicht ausdrücklich von der Steuer ausgenommen sind. Unter die ausgenommenen Umsätze fallen u.a. solche aus Übertragung und Bestellung von dinglichen Rechten an Grundstücken (Art. 18 Ziff. 20 aMWSTG bzw. Art. 14 Ziff. 16 aMWSTV) sowie gewisse Umsätze aus Überlassung von Grundstücken und Grundstücksteilen zum Gebrauch oder zur Nutzung (Art. 18 Ziff. 21 aMWSTG bzw. Art. 14 Ziff. 17 aMWSTV).

Verwendet die steuerpflichtige Person Gegenstände oder Dienstleistungen für steuerbare Ausgangsleistungen, so kann sie in ihrer Steuerabrechnung die ihr von anderen Steuerpflichtigen mit den Angaben nach Art. 37 aMWSTG bzw. Art. 28 aMWSTV in Rechnung gestellte Steuer für Lieferungen und Dienstleistungen abziehen (Art. 38 Abs. 1 und 2 aMWSTG bzw. Art. 29 Abs. 1 und 2 aMWSTV; Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-607/2012 vom 20. Dezember 2012 E. 2.4.1, A-162/2010 vom 8. August 2012 E. 6.1). Dieser Vorsteuerabzug bewirkt, dass der Unternehmer nur seinen Nettoumsatz versteuern muss, obgleich die Bemessungsgrundlage das Gesamtentgelt ohne Umsatzsteuer ist (vgl. anstelle vieler: Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-5620/2008 vom 11. November 2009 E. 2.2, mit Hinweisen).

Wird ein Umsatz von der Steuer ausgenommen, darf die Steuer auf den Lieferungen und den Einfuhren von Gegenständen sowie auf den Dienstleistungen, die zwecks Erzielung eines solchen Umsatzes im In- und Ausland verwendet werden, nicht als Vorsteuer abgezogen werden (Art. 17 aMWSTG bzw. Art. 13 aMWSTV), es sei denn, es werde nach Art. 26 aMWSTG bzw. Art. 20 aMWSTV für die Versteuerung optiert (Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-3003/2009 vom 26. Juli 2010 E. 2.1 f.; vgl. auch Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-5274/2011 vom 19. März 2013 E. 5.1.1; zum Recht der aMWSTV: Urteil des Bundesgerichts 2A.339/2003 vom 18. Februar 2004 E. 2.1).

2.2 Gemäss Art. 26 aMWSTG kann die ESTV zur Wahrung der Wettbewerbsneutralität oder zur Vereinfachung der Steuererhebung die Option für die Versteuerung eines Grossteils der nach Art. 18 aMWSTG genannten ausgenommenen Umsätze bewilligen. Zugelassen werden kann insbesondere die Optierung für die Versteuerung der in Art. 18 Ziff. 20 und 21 aMWSTG erwähnten Umsätze (ohne den Wert des Bodens), sofern sie nachweislich gegenüber inländischen Mehrwertsteuerpflichtigen erbracht werden (Art. 26 Abs. 1 Bst. b aMWSTG). Auch nach der aMWSTV kann die ESTV zur Wahrung der Wettbewerbsneutralität oder zur Vereinfachung der Steuererhebung (unter von ihr festzusetzenden Bedingungen) die Option für die Versteuerung der Umsätze im Sinne von Art. 14 Ziff. 16 und 17 aMWSTV (ohne den Wert des Bodens) zulassen, soweit diese nachweislich gegenüber Steuerpflichtigen erbracht werden (vgl. Art. 20 Abs. 1 Bst. b aMWSTV; vgl. zu den weiteren Voraussetzungen der Option nach früherem Recht insbesondere Art. 20 Abs. 2 aMWSTV).

2.3 Gemäss Art. 5 Bst. c aMWSTG bildet der Eigenverbrauch im Inland einen eigenen Steuertatbestand. Zu den Eigenverbrauchstatbeständen gehört gemäss Art. 9 Abs. 1 aMWSTG namentlich der Entnahmeeigenverbrauch, dessen Ziel es ist, Gegenstände, deren Bezug die steuerpflichtige Person zum Vorsteuerabzug berechtigt haben, wieder mit der Mehrwertsteuer zu belasten, wenn sie diese – entgegen ihrer ursprünglichen Absicht beim Erwerb – nun für einen Zweck verwendet, der den Vorsteuerabzug ausschliesst. Die Bestimmung strebt die Rückgängigmachung des sich im Nachhinein als unzulässig erweisenden Vorsteuerabzugs an; es handelt sich also um eine "Vorsteuerkorrekturregel" (Urteil des Bundesgerichts 2A.125/2003 vom 10. September 2003 E. 3.1; Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-4506/2011 vom 30. April 2012 E. 2.1, A-2690/2011 vom 24. Januar 2012 E. 2.2, A-7652/2009 vom 8. Juni 2010 E. 2.1, A-1960/2007 vom 1. Februar 2010 E. 2.1; DANIEL RIEDO, in: Kompetenzzentrum MWST der Treuhand-Kammer [Hrsg.], mwst.com, Kommentar zum Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer, Basel 2000 [nachfolgend: mwst.com], Rz. 13 f. zu Art. 9 Bst. A).

Nach dem Wortlaut des Gesetzes setzt die Besteuerung des Entnahmeeigenverbrauches voraus, dass der Mehrwertsteuerpflichtige seinerzeit zum Abzug der auf dem Bezug der Gegenstände (bzw. dem Bezug ihrer Bestandteile) lastenden Mehrwertsteuer als Vorsteuer voll oder teilweise berechtigt war (vgl. Art. 9 Abs. 1 aMWSTG; vgl. dazu im Einzelnen hinten E. 3.3 f.).

2.4 Entsprechend der hiervor dargestellten gesetzlichen Ordnung erfolgt unmittelbar vor der Übertragung eines Grundstückes, das zuvor mit Option für die Versteuerung vermietet wurde, eine den steuerbaren Eigenverbrauchstatbestand begründende Änderung der Nutzung bezüglich der Mehrwertsteuer vom steuerpflichtigen in den nicht steuerpflichtigen Bereich, soweit die Liegenschaft ohne Option (bzw. unter Verzicht auf die freiwillige Versteuerung des Verkaufsumsatzes durch die Vertragsparteien) an einen Mehrwertsteuerpflichtigen veräussert wird (vgl. GERHARD SCHAFROTH, Einlageentsteuerung und Eigenverbrauch, publiziert in: Der Schweizer Treuhänder [ST] 9/2000, S. 1015 ff., S. 1016 f.; RUDOLF SCHUMACHER, Immobilienübertragung und MWST, publiziert in: ST 3/2007, S. 207 ff., S. 207 f.; ders., in: mwst.com, Rz. 16 zu Art. 9 Bst. C). Hingegen handelt es sich bei der Übertragung eines Grundstückes, das zuvor steuerausgenommen sowie ohne Option für die Versteuerung vermietet wurde, nicht um eine den Eigenverbrauchstatbestand auslösende Nutzungsänderung, soweit die Veräusserung ebenfalls ohne Option erfolgt. Denn in letzterem Fall wird das Grundstück vom nicht steuerpflichtigen in den ebenfalls nicht steuerpflichtigen Bereich übertragen (vgl. SCHUMACHER, ST 3/2007, S. 207).

2.5 Bemessungsgrundlage beim Eigenverbrauch nach Art. 9 Abs. 1 aMWSTG bildet bei in Gebrauch genommenen unbeweglichen Gegenständen der Zeitwert im Zeitpunkt der Entnahme (ohne den Wert des Bodens). Zur Ermittlung des Zeitwertes wird für jedes abgelaufene Jahr linear ein Zwanzigstel abgeschrieben (Art. 34 Abs. 1 und 2 aMWSTG).

2.6 Die Mehrwertsteuerforderung verjährt gemäss Art. 49 Abs. 1 aMWSTG bzw. Art. 40 Abs. 1 aMWSTV fünf Jahre nach Ablauf des Kalenderjahres, in dem sie entstanden ist. Was für die Mehrwertsteuerforderung gilt, trifft auch auf die Rückforderung der ESTV von zu viel ausbezahlten Vorsteuern zu (Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-568/2009 vom 17. Juli 2010 E. 2.2). Der Lauf der Verjährungsfrist wird durch jede Einforderungshandlung unterbrochen (Art. 49 Abs. 2 aMWSTG bzw. Art. 40 Abs. 2 aMWSTV).

2.7 Das Mehrwertsteuergesetz stellt hohe Anforderungen an den Steuerpflichtigen, indem es ihm wesentliche, in anderen Veranlagungsverfahren der Steuerbehörde obliegende Vorkehren überträgt (sog. Selbstveranlagungsprinzip; vgl. Art. 46 f. aMWSTG bzw. Art. 37 aMWSTV, 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. 56 aMWSTG bzw. Art. 45 aMWSTV), und er ist für die korrekte (vollständige und rechtzeitige) Deklaration und die Ablieferung des geschuldeten Mehrwertsteuerbetrags verantwortlich (Art. 43 ff. aMWSTG bzw. Art. 34 ff. aMWSTV; 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). Der Steuerpflichtige ist daher 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 (Urteil des Bundesgerichts vom 2. Juni 2003, veröffentlicht in: Archiv für Schweizerisches Abgaberecht [ASA] 74 S. 672 E. 3.4.3.3; Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-382/2010 vom 21. September 2010 E. 2.5.1, A-1450/2006 vom 24. Januar 2008 E. 2.2, A-1391/2006 vom 16. Januar 2008 E. 2.2; zum Recht der aMWSTV vgl. Urteil des Bundesgerichts 2A.339/2003 vom 18. Februar 2004 E. 4.2).

Der Abrechnung des Steuerpflichtigen kommt zwar nicht die Bedeutung eines verbindlichen Entscheids im Sinne von Art. 63 aMWSTG bzw. Art. 51 aMWSTV zu; die Wirkungen der Selbstveranlagung gegenüber dem Pflichtigen entsprechen jedoch weitgehend denjenigen einer rechtskräftigen Verfügung, wenn dieser keinen Vorbehalt angebracht und damit kundgetan hat, dass er die eigene Erklärung gegen sich selber gelten lassen will (Urteil des Bundesgerichts vom 2. Juni 2003, veröffentlicht in: ASA 74 S. 672 E. 3.4.3.4, bestätigt in den Urteilen des Bundesgerichts 2A.121/2004 vom 16. März 2005 E. 5.3 und 2C_256/2008 vom 21. November 2008 E. 3.2; vgl. auch Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-382/2010 vom 21. September 2010 E. 2.5.2, A-1450/2006 vom 24. Januar 2008 E. 2.2, A-1391/2006 vom 16. Januar 2008 E. 2.2; zum Recht der aMWSTV vgl. Urteil des Bundesgerichts 2A.339/2003 vom 18. Februar 2004 E. 4.2). Die Bindungswirkung erfolgt nicht aus der (allenfalls gesetzwidrigen) Verwaltungspraxis, sondern aus der vorbehaltlosen Deklaration (Urteil des Bundesgerichts 2A.121/2004 vom 16. März 2005 E. 5.3, mit Hinweisen).

2.8 Dem Legalitätsprinzip kommt im Abgaberecht besondere Bedeutung zu und es gilt als verfassungsmässiges Recht. Öffentliche Abgaben müssen nach Art. 164 Abs. 1 Bst. d und Art. 127 Abs. 1 BV sowie nach der Rechtsprechung des Bundesgerichts in ihren Grundzügen und wesentli-

chen Elementen durch ein Gesetz im formellen Sinn festgelegt werden. Zu den in den Grundzügen im Gesetz selbst zu regelnden Elementen gehören der Kreis der Steuerpflichtigen, der Gegenstand der Steuer und deren Bemessung. Insofern ist eine Delegation von Rechtssetzungsbefugnissen nicht möglich (BGE 138 V 32 E. 3.1.1, BGE 136 II 149 E. 5.1, BGE 135 I 130 E. 7.2 mit Hinweisen; Urteil des Bundesgerichts 2C_678/2012 vom 17. Mai 2013 E. 2.2; HÄFELIN/MÜLLER/UHLMANN, a.a.O., N. 2693 ff.; BLUMENSTEIN/LOCHER, a.a.O., S. 14, mit Hinweisen). Demzufolge ist insbesondere auch für die Bestimmung der Steuersubjekte und Steuerobjekte auf deren im jeweils massgebenden Gesetz festgehaltene Definition abzustellen (vgl. BVGE 2007/41 E. 4.1; Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-3479/2012 vom 8. Januar 2013 E. 2.1.3, A-1179/2012 vom 18. September 2013 E. 2.7; MICHAEL BEUSCH, Der Untergang der Steuerforderung, Zürich/Basel/Genf 2012, S. 19 ff.).

2.9

2.9.1 Der Grundsatz von Treu und Glauben zählt nach schweizerischem Rechtsverständnis zu den grundlegenden Rechtsprinzipien. Er gilt seit jeher als Richtschnur für das Handeln der Privaten untereinander (vgl. Art. 2 des Schweizerischen Zivilgesetzbuchs vom 10. Dezember 1907 [ZGB, SR 210]) und bestimmt auch die Beziehungen zwischen Staat und Privaten (vgl. Art. 5 Abs. 3 und Art. 9 BV; PASCAL MAHON, in: Aubert/Mahon [Hrsg.], Petit commentaire de la Constitution fédérale de la Confédération suisse du 18 avril 1999, Zürich/Basel/Genf 2003, N. 15 zu Art. 5).

2.9.2 Inhaltlich umfasst der Grundsatz von Treu und Glauben (Art. 5 Abs. 3 und Art. 9 BV) im Verwaltungsrecht unterschiedliche Tatbestände wie den Vertrauensschutz, das Verbot widersprüchlichen Verhaltens und das Rechtsmissbrauchsverbot (anstelle vieler: Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-6642/2008 vom 8. November 2010 E. 4.2 mit Hinweisen).

Als Verbot widersprüchlichen Verhaltens und Verbot des Rechtsmissbrauchs untersagt der Grundsatz von Treu und Glauben sowohl den Behörden wie auch den Privaten, sich in ihren öffentlich-rechtlichen Rechtsbeziehungen widersprüchlich oder rechtsmissbräuchlich zu verhalten. Er gebietet staatlichen Organen und Privaten ein loyales und vertrauenswürdiges Verhalten im Rechtsverkehr (Urteil des Bundesgerichts 2A.52/2003 vom 23. Januar 2004 E. 5.2).

2.9.3 Das Verbot widersprüchlichen Verhaltens schafft namentlich eine grundsätzliche Bindung des Steuerpflichtigen an die von ihm im Steuerverfahren abgegebenen Erklärungen (vgl. MARKUS REICH, Steuerrecht, 2. Aufl., Zürich/Basel/Genf 2012, Rz. 96). Die Behörden dürfen jedoch nicht im gleichen Mass auf Verhaltensweisen von Privaten vertrauen wie umgekehrt die Privaten auf behördliches Verhalten (Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-1499/2006 vom 23. April 2007 E. 3.2; THOMAS GÄCHTER, Rechtsmissbrauch im öffentlichen Recht, Zürich/Basel/Genf 2005, S. 194 f., 201).

Nach einem Entscheid des Bundesgerichts ist unter anderem dann ohne Willkür von einem Verstoss gegen Treu und Glauben in Form widersprüchlichen Verhaltens des Steuerpflichtigen auszugehen, wenn dieser zunächst einen zu niedrigen Wert als Verkehrswert bezeichnet und damit eine zu niedrige Besteuerung erwirkt, später aber den tatsächlich höheren Wert als Verkehrswert angibt, um bei einer anderen Steuer niedriger eingeschätzt zu werden (BGE 97 I 125 E. 4).

2.9.4 Das Verbot des Rechtsmissbrauchs greift namentlich bei der Steuerumgehung (vgl. REICH, a.a.O., Rz. 98 und Rz. 40).

2.9.4.1 Eine Steuerumgehung wird nach der bundesgerichtlichen Rechtsprechung angenommen, wenn erstens eine von den Beteiligten gewählte Rechtsgestaltung als ungewöhnlich (insolite), sachwidrig oder absonderlich, jedenfalls den wirtschaftlichen Gegebenheiten völlig unangemessen erscheint. Für die Annahme einer Steuerumgehung muss mit anderen Worten eine Sachverhaltsgestaltung vorliegen, die – wenn man von den steuerlichen Aspekten absieht – jenseits des wirtschaftlich Vernünftigen liegt (sog. "objektives" Element oder "Umwegstruktur"). Zweitens muss angenommen werden können, dass die gewählte Rechtsgestaltung missbräuchlich lediglich deshalb getroffen wurde, um Steuern einzusparen, die bei sachgemässer Ordnung der Verhältnisse geschuldet wären. Dieses sog. "subjektive" Element spielt insofern eine entscheidende Rolle, als die Annahme einer Steuerumgehung ausgeschlossen bleibt, wenn andere als blosse Steuerersparnisgründe bei der Rechtsgestaltung eine relevante Rolle spielen. Drittens müsste das gewählte Vorgehen tatsächlich zu einer erheblichen Steuerersparnis führen, sofern es von den Steuerbehörden hingenommen würde (sog. "effektives" Element). Ob diese Voraussetzungen erfüllt sind, ist aufgrund der konkreten Umstände des Einzelfalls zu prüfen. Wird eine Steuerumgehung bejaht, ist der Besteuerung die Rechtsgestaltung zugrunde zu legen, die sachgemäss gewesen

wäre, um den erstrebten wirtschaftlichen Zweck zu erreichen (anstelle vieler: BGE 138 II 239 E. 4.1, BGE 131 II 627 E. 5.2; zur bundesgerichtlichen Rechtsprechung vgl. ferner MARLENE KOBIERSKI, Der Durchgriff im Gesellschafts- und Steuerrecht, Bern 2012, S. 87 ff.).

2.9.4.2 Das Bundesgericht will die Steuerumgehungsdoktrin – im Sinne einer rechtsmissbräuchlichen Anrufung des als massgeblich geltenden Sinns einer Norm – nur in ganz ausserordentlichen Situationen anwenden. Eine solche liegt vor, wenn trotz Heranziehung des Normsinns als Auslegungsschranke eine Besteuerung oder eine Steuerbefreiung nicht möglich ist, das Gesetz also angewendet werden kann, das Ergebnis aber aufgrund der konkreten Ausgestaltung des Sachverhalts in hohem Mass als stossend erscheint bzw. einer Willkür gleichkäme. Wird das Vorliegen einer Steuerumgehung mit dieser Gewichtung geprüft, so stellen die genannten Kriterien einen tauglichen Prüfraster für die Abgrenzung von der steuerlich zu akzeptierenden Steuervermeidung dar (BGE 138 II 239 E. 4.1, mit Hinweisen).

Die erwähnte Rechtsprechung zur Steuerumgehung gilt ausdrücklich auch für die Mehrwertsteuer (vgl. Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-3696/2012 vom 14. Juni 2013 E. 2.4.3).

2.9.5 Im Steuerrecht, das vom Grundsatz der Gesetzmässigkeit der Besteuerung beherrscht wird (vorn E. 2.8), kann der Geltungsbereich des Grundsatzes von Treu und Glauben nicht soweit gehen wie etwa im Privatrecht, wo die Beteiligten in der Gestaltung insbesondere der obligationenrechtlichen Verhältnisse grosse Freiheit geniessen. Der Grundsatz von Treu und Glauben findet im Steuerrecht vor allem auf das Verfahren Anwendung und dort, wo der steuerpflichtigen Person – wie zum Beispiel bei der Bewertung von Bilanzposten, bei der Wahl von Abschreibungsmethoden und bei der Zuweisung von Vermögensgegenständen zum Privat- oder Geschäftsvermögen – ein gewisser Spielraum eingeräumt ist. Im Übrigen hat dieser Grundsatz bei der Anwendung von materiellem Steuerrecht nur beschränkte Bedeutung; er lässt sich jedenfalls dann nicht anrufen, wenn das Gesetz eine klare Entscheidungsgrundlage enthält (vgl. zum Ganzen BGE 97 I 124 E. 3, mit Hinweisen; vgl. ferner Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-568/2009 vom 17. Juli 2010 E. 2.3).

2.10 Der Inhalt einer Norm ist durch Auslegung zu ermitteln. Ausgangspunkt jeder Auslegung ist der Wortlaut, wobei bei Erlassen des Bundesrechts die Fassungen in den drei Amtssprachen gleichwertig sind. Ist der

Text nicht ohne Weiteres klar und sind verschiedene Interpretationen möglich, muss nach der wahren Tragweite der Bestimmung gesucht werden. Vom klaren Wortlaut kann abgewichen werden, wenn triftige Gründe für die Annahme bestehen, dass er nicht den wahren Sinn der Vorschrift wiedergibt. Solche Gründe können sich aus der Entstehungsgeschichte, aus Sinn und Zweck der Norm oder aus dem Zusammenhang mit anderen Gesetzesbestimmungen ergeben (BGE 137 I 77 E. 3.3.2, BGE 136 III 373 E. 2.3). Bei der Auslegung sind alle Auslegungselemente zu berücksichtigen (Methodenpluralismus; BGE 138 II 217 E. 4.1, BGE 138 II 440 E. 13, BGE 138 IV 232 E. 3). Es sollen alle jene Methoden kombiniert werden, die für den konkreten Fall im Hinblick auf ein vernünftiges und praktikables Ergebnis am meisten Überzeugungskraft haben. Sind mehrere Lösungen denkbar, ist jene zu wählen, die der Verfassung entspricht (anstelle vieler: BGE 134 II 249 E. 2.3; BVGE 2007/41 E. 4.2; Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-1179/2012 vom 18. September 2013 E. 2.6, A-4016/2012 vom 6. März 2013 E. 5).

3.

3.1 Vorliegend hat die Beschwerdeführerin nach eigener Darstellung in den Jahren 1999 und 2000 auf den Grundstücken der B._____ im Baurecht zwei Schweinemastställe erstellt und diese an letztere vermietet. Es ist dabei zu Recht unbestritten, dass die Vermietung gemäss Art. 18 Ziff. 21 aMWSTG bzw. Art. 14 Ziff. 17 aMWSTV von der Steuer ausgenommen war und die Beschwerdeführerin während der Vermietung kein Optionsgesuch zur Versteuerung ausgenommener Umsätze gestellt hat. Nicht in Abrede gestellt wird sodann, dass die Beschwerdeführerin die Steuer (gleichwohl) auf den Rechnungen für die Miete fakturiert sowie in den Quartalsabrechnungen deklariert hat, wobei sie die auf den Baukosten überwälzte Mehrwertsteuer in den Jahren 1999 bis 2004 als Vorsteuerabzug (Vorsteuerüberhang) geltend machte.

3.2 Bei dieser Sachlage ist davon auszugehen, dass die Beschwerdeführerin mangels Bewilligung der Option in den Jahren 1999 bis 2004 zu Unrecht Vorsteuerabzüge bezüglich der beim Bau der Mastställe angefallenen Mehrwertsteuer in Anspruch genommen hat. Indes waren die damit entstandenen Rückforderungsansprüche nach der gesetzlichen Ordnung bereits im Zeitpunkt der von der ESTV im Jahr 2011 durchgeführten Kontrolle verjährt (vgl. vorn E. 2.6). Diese Ansprüche bilden denn auch zu Recht nicht Gegenstand des vorliegenden Verfahrens.

3.3 Im Streit liegt hingegen die Frage, ob mit dem im Mai 2006 erfolgten Verkauf der Schweinemastställe an die B._____ ein Tatbestand des Entnahmeeigenverbrauches eingetreten ist. Dabei ist zu Recht unbestritten, dass die B._____ bis zum Kauf keine Mehrwertsteuerpflichtige war und die Übertragung der Mastställe – ebenso wie die vorangegangene steuerausgenommene Vermietung – ohne Option für die Versteuerung erfolgte.

Ein Eigenverbrauch setzt nach Art. 9 Abs. 1 aMWSTG ausdrücklich voraus, dass der Bezug der in Frage stehenden Gegenstände oder der Bezug ihrer Bestandteile "zum vollen oder teilweisen Vorsteuerabzug berechtigt" hat (Art. 9 Abs. 1 aMWSTG; vgl. auch vorn E. 2.3). Müsste entsprechend diesem Wortlaut des Gesetzes auch im vorliegenden Fall auf die Vorsteuerabzugsberechtigung abgestellt werden, läge kein Entnahmeeigenverbrauch im Sinne von Art. 9 Abs. 1 aMWSTG vor. Denn bezüglich der beim Bau der Mastställe angefallenen Mehrwertsteuer war die Beschwerdeführerin mangels Bewilligung der Option betreffend die steuerausgenommene Vermietung an die B._____ durch die ESTV nicht vorsteuerabzugsberechtigt (vgl. Art. 17 aMWSTG bzw. Art. 18 Ziff. 21 aMWSTG; vorn E. 2.1 f.). Auch hätte die ESTV eine entsprechende Bewilligung selbst bei Vorliegen eines Optionsgesuches nicht erteilen dürfen, da die Leistung gegenüber der damals nicht steuerpflichtigen B._____ und damit nicht nachweislich gegenüber einem inländischen Mehrwertsteuerpflichtigen erbracht wurde (vgl. Art. 26 Abs. 1 Bst. b aMWSTG bzw. Art. 20 Abs. 1 Bst. b aMWSTV; vorn E. 2.2). Mangels Vorsteuerabzugsberechtigung müsste folglich, soweit entsprechend dem Gesetzeswortlaut bei der Anwendung von Art. 9 Abs. 1 aMWSTG auf das Vorsteuerabzugsrecht abzustellen wäre, davon ausgegangen werden, dass die streitbetroffenen Mastställe mangels optierter Vermietung und infolge Veräusserung ohne Option sowohl vor als auch nach dem Verkauf im nicht steuerpflichtigen (bzw. im steuerausgenommenen) Bereich blieben und demnach kein Entnahmeeigenverbrauch gegeben war (vgl. vorn E. 2.3 f.).

Zu klären ist jedoch, ob in Fällen wie dem vorliegenden, bei welchem Vorsteuern zu Unrecht abgezogen wurden, nach dem Gesetz statt auf die Vorsteuerabzugsberechtigung darauf abzustellen ist, ob tatsächlich Vorsteuerabzüge vorgenommen wurden. Hierzu ist Art. 9 Abs. 1 aMWSTG – soweit hier interessierend – auszulegen (vgl. zur Auslegung vorn E. 2.10).

3.4

3.4.1 Nach dem Wortlaut von Art. 9 Abs. 1 aMWSTG kommt es – damit ein Eigenverbrauch vorliegt – wie erwähnt darauf an, ob der in Frage stehende Gegenstand oder seine Bestandteile bzw. der Bezug dieses Gegenstandes oder seiner Bestandteile "zum vollen oder teilweisen Vorsteuerabzug berechtigt haben". Nach diesem Wortlaut ist somit eindeutig einzig die Vorsteuerabzugs*berechtigung* entscheidend. Nichts anderes ergibt sich aus den französischen und italienischen Fassungen des Gesetzestextes (vgl. den Passus "des biens ou des éléments les composant ayant donné droit à une déduction totale ou partielle de l'impôt préalable" im französischen Text und die italienische Formulierung "beni o loro parti costitutive che gli hanno dato diritto a una deduzione totale o parziale dell'imposta precedente").

Angesichts des klaren Wortlautes der Bestimmung bedarf es triftiger Gründe für die Annahme, dass bei zu Unrecht vorgenommenen Vorsteuerabzügen ausnahmsweise statt auf die Vorsteuerabzugsberechtigung auf die tatsächliche Vornahme des Vorsteuerabzugs abzustellen ist.

3.4.2 Als historisches Auslegungselement ist der Umstand zu berücksichtigen, dass im Bericht vom 28. August 1996 der Kommission für Wirtschaft und Abgaben des Nationalrats (WAK-N) zur parlamentarischen Initiative über den Erlass eines Bundesgesetzes über die Mehrwertsteuer (Parlamentarische Initiative Dettling, 93.461) (ad Art. 9 Abs. 1) Folgendes ausgeführt wird (vgl. dazu auch Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-572/2008 vom 23. Juli 2008 E. 2.1.2):

> "Aus Gründen der Praktikabilität wird darauf abgestellt, ob der Steuerpflichtige zum Vorsteuerabzug berechtigt gewesen ist und nicht etwa, ob er diesen tatsächlich vorgenommen hat. War aber der Steuerpflichtige seinerzeit tatsächlich zum Vorsteuerabzug berechtigt, hat er es jedoch unterlassen, von diesem Recht Gebrauch zu machen, so besteht - Verjährung vorbehalten - die Möglichkeit, den Vorsteuerabzug nachträglich vorzunehmen."

Die Materialien geben somit keinen Anlass, vom klaren Wortlaut des Gesetzes abzuweichen und bei einem nicht zulässigerweise vorgenommenen Vorsteuerabzug auf dessen tatsächliche Vornahme abzustellen.

3.4.3 Ziel der Eigenverbrauchsbesteuerung ist es, zu verhindern, dass der sich selbstversorgende Steuerpflichtige durch den Vorsteuerabzug bessergestellt ist als der fremdversorgte Verbraucher. In diesem Sinne bildet die Eigenverbrauchsbesteuerung im Wesentlichen – wie bereits erwähnt (vorn E. 2.3) – eine Regel zur Korrektur des geltend gemachten

Vorsteuerabzuges. Es besteht deshalb ein unmittelbarer Zusammenhang zwischen Eigenverbrauch und Vorsteuerabzug, welcher zur Folge hat, dass an sich durch die Eigenverbrauchsbesteuerung – jedenfalls bei der Gegenstandsentnahme – nicht mehr erfasst werden darf, als aufgrund des Vorsteuerabzuges seitens des Steuerpflichtigen geltend gemacht wurde. Allerdings hat der Gesetzgeber den Gedanken, dass es sich bei der Eigenverbrauchsbesteuerung um eine Regel zur Korrektur des geltend gemachten Vorsteuerabzuges handelt, nicht konsequent umgesetzt: Zum einen wird nach dem Gesetz insbesondere durch den Steuertatbestand des Herstellungseigenverbrauchs (Art. 9 Abs. 2 aMWSTG) nicht oder nicht nur der Vorsteuerabzug rückgängig gemacht, sondern werden auch eigentliche Wertschöpfungskomponenten der Steuer unterworfen (vgl. dazu Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-1179/2012 vom 18. September 2013 E. 2.4.3; DANIEL RIEDO, Vom Wesen der Mehrwertsteuer als allgemeine Verbrauchsteuer und von den entsprechenden Wirkungen auf das schweizerische Recht, Bern 1999, S. 153 ff.). Zum anderen greift die Eigenverbrauchssteuer nach dem Gesetz – wie sich auch aus der zitierten Stelle des Berichts der WAK-N ergibt – auch dann, wenn der Steuerpflichtige zum Vorsteuerabzug berechtigt war, dieses Recht aber nicht in Anspruch genommen hat (s. zum Ganzen ALOIS CAMENZIND/NIKLAUS HONAUER/KLAUS A. VALLENDER, Handbuch zum Mehrwertsteuergesetz [MWSTG], 2. Aufl., Bern 2003, Rz. 356 f., mit Hinweisen).

Nach der gesetzlichen Ordnung besteht demnach zwar eine Verknüpfung zwischen Vorsteuerabzug und Eigenverbrauch, doch ist diese nicht konsequent durchgehalten (vgl. CAMENZIND/HONAUER/VALLENDER, a.a.O., Rz. 336). Vor diesem Hintergrund sprechen auch teleologische und systematische Auslegungselemente nicht dafür, vom klaren Gesetzeswortlaut abzuweichen und die Vorsteuerabzugs*berechtigung* als Voraussetzungen des Eigenverbrauchstatbestandes von Art. 9 Abs. 1 aMWSTG bei zu Unrecht geltend gemachten Vorsteuerabzügen fallenzulassen. Letzteres gilt umso mehr, als im umgekehrten Fall gegebener Vorsteuerabzugsberechtigung ohne tatsächlicher Inanspruchnahme des Vorsteuerabzuges – wie aufgezeigt – bei der Anwendung von Art. 9 Abs. 1 aMWSTG ebenfalls nicht der tatsächliche Vorsteuerabzug, sondern das Recht auf Vorsteuerabzug massgebend ist.

In systematischer Hinsicht kommt hinzu, dass das Gesetz einen eigenen Korrekturmechanismus für von Beginn weg zu Unrecht in Anspruch genommene Vorsteuern vorsieht, indem die ESTV im Rahmen einer Kon-

trolle (vgl. Art. 78 MWSTG) bzw. Überprüfung (Art. 62 aMWSTG bzw. Art. 50 aMWSTV) korrigierend eingreifen kann (vgl. – allerdings zum neuen Recht – im Ergebnis ebenso BEATRICE BLUM, in: Felix Geiger/Regine Schluckebier [Hrsg.], MWSTG Kommentar, Zürich 2012, N. 10 zu Art. 31 MWSTG, wonach unzulässigerweise abgezogene Vorsteuern nicht im Eigenverbrauch, sondern in einer Korrekturabrechnung zu berichtigen sind). Die dabei als Schranke zu beachtende gesetzliche Verjährungsregelung (vgl. vorn E. 2.6) lässt sich nicht durch die Schaffung eines gesetzlich nicht vorgesehenen Eigenverbrauchstatbestandes, mit welchem eine unterlassene Vorsteuerabzugskorrektur (nach Eintritt der Verjährung des Rückforderungsanspruchs bezüglich zu Unrecht ausbezahlter Vorsteuern) "nachgeholt" wird, aus den Angeln heben. Solches wäre mit dem Legalitätsprinzip im Steuerrecht (vorn E. 2.8) unvereinbar.

3.5 Nach dem Gesagten hat die Vorinstanz im Zusammenhang mit dem Verkauf der Mastställe eine Besteuerung vorgenommen, obschon sich der vorliegende Sachverhalt nicht unter die lege artis ausgelegten einschlägigen Steuernormen zum Eigenverbrauch subsumieren lässt. Es fragt sich, ob dies aufgrund eines Verstosses gegen das Verbot widersprüchlichen Verhaltens durch die Beschwerdeführerin gerechtfertigt ist und/oder ob ihre Berufung auf das Kriterium der Vorsteuerabzugsberechtigung in Art. 9 Abs. 1 aMWSTG eine rechtsmissbräuchliche Anrufung des als massgeblich geltenden Sinns einer Norm bildet, welche gemäss der Steuerumgehungsdoktrin keinen Schutz verdient.

3.5.1 Nach Auffassung der Vorinstanz hat die Beschwerdeführerin gegen den Grundsatz von Treu und Glauben verstossen, indem sie sich auf die Gesetzeswidrigkeit der vormals jahrelangen Versteuerung der Mietumsätze berufen habe, um ihre widersprüchliche bzw. fehlende Steuerdeklaration im Zeitpunkt des Verkaufs der Mastställe zu erklären und auf diese Weise einen steuerlichen Vorteil zu erlangen. Im vorliegenden Fall müsse der Grundsatz der Gesetzmässigkeit zum einen mit Blick auf die Relevanz des Grundsatzes von Treu und Glauben bei der Irreführung der Vorinstanz durch die Beschwerdeführerin im Rahmen ihrer Selbstveranlagung sowie zum anderen unter Berücksichtigung des dabei erzielten Vorteils ausnahmsweise zurückweichen (vgl. E. 3.4 des "Einspracheentscheids").

3.5.2 Die Beschwerdeführerin hat im Steuerverfahren während der Vermietung der Mastställe an die B._____ mit der Geltendmachung des Vorsteuerabzuges sinngemäss die Erklärung abgegeben, dass es sich

bei der Vermietung nicht um von der Steuer ausgenommene Umsätze handle. Im Widerspruch dazu hat sie beim Verkauf der Mastställe keinen steuerbaren Umsatz deklariert und auch keinen Vorsteuerabzug vorgenommen. Selbst wenn jedoch vor diesem Hintergrund von einem Verstoss gegen das Verbot des widersprüchlichen Verhaltens und damit von einer grundsätzlichen Bindung der Beschwerdeführerin an die von ihr im Steuerverfahren während der Vermietung der Mastställe abgegebenen Erklärungen ausgegangen würde, ist daraus nicht abzuleiten, dass die Beschwerdeführerin mit Bezug auf den Verkauf der Mastställe so zu behandeln ist, als hätte sie zuvor rechtsgültig für die Versteuerung der Umsätze aus der Vermietung optiert. Denn anders als nach dem heute geltenden Recht ist nach dem vorliegend noch massgebenden früheren Recht – wie aufgezeigt – für eine Option deren Bewilligung durch die ESTV unabdingbar (vgl. Art. 26 Abs. 1 und 2 aMWSTG sowie vorn E. 2.2). Eine einseitige Willenserklärung seitens des Steuerpflichtigen hat mit anderen Worten – anders als nach dem heute geltenden Recht, nach welchem ein offener Ausweis der Steuer genügt (vgl. Art. 22 Abs. 1 MWSTG) – mit Bezug auf die Option keine rechtsgestaltende Wirkung (vgl. zum neuen Recht Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-3779/2013 vom 9. Januar 2014 E. 3.3.1.3).

Aus dem Verbot des widersprüchlichen Verhaltens lässt sich daher nur ableiten, dass die Beschwerdeführerin (allenfalls) so zu behandeln ist, als hätte sie hinsichtlich der Vermietung einen Antrag auf Bewilligung der Option gestellt. Hingegen kann die Beschwerdeführerin mangels Erteilung einer entsprechenden Bewilligung der ESTV – auch unter Berücksichtigung des Selbstveranlagungsprinzips und der Bindungswirkung der Abrechnung des Steuerpflichtigen (vgl. vorn E. 2.7) – gestützt auf das Verbot widersprüchlichen Verhaltens mit Bezug auf den Verkauf der Mastställe nicht so behandelt werden, als hätte sie vorgängig rechtswirksam für die Versteuerung der Mietumsätze optiert.

Die Anwendung des Grundsatzes von Treu und Glauben, der im Allgemeinen die Gesetzmässigkeit der Steuer sichern will (BGE 97 I 125 E. 4, mit Hinweis), zur Begründung eines Eigenverbrauchstatbestandes würde vorliegend – wie erwähnt – zu einer Besteuerung führen, die gesetzlich nicht vorgesehen ist. Wäre gestützt auf den Grundsatz von Treu und Glauben ein solcher Einbruch in die gesetzliche Ordnung zulässig, müsste es der Steuerbehörde konsequenterweise auch im umgekehrten Fall, dass ein Steuerpflichtiger mit Vorsteuerabzugsberechtigung den Vorsteuerabzug nicht innert der Verjährungsfrist geltend macht und danach eine

steuerlich relevante Nutzungsänderung erfolgt, in Abweichung vom Gesetz (vgl. Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-572/2008 vom 23. Juli 2008 E. 2.1.2 sowie vorn E. 3.4.2) verwehrt sein, den Eigenverbrauch zu besteuern. Beides ginge jedoch zu weit.

Es liegen keine gewichtigen Gründe vor, die dafür sprechen, dass im vorliegenden Fall ausnahmsweise das Legalitätsprinzip dem Grundsatz von Treu und Glauben zu weichen hätte (vgl. dazu BGE 97 I 125 E. 4). Dies gilt umso mehr, als vorliegend, soweit von den steuerlichen Aspekten abgesehen wird, keine jenseits der Vernunft liegende, absonderliche Sachverhaltsgestaltung und damit keine Steuerumgehung gegeben ist. Es kommt hinzu, dass dem Grundsatz von Treu und Glauben im hier – mit der Regelung des Steuerobjektes in Art. 9 Abs. 1 aMWSTG – in Frage stehenden materiellen Steuerrecht nur beschränkte Bedeutung zukommt und er (wie aufgezeigt) jedenfalls dann nicht angerufen werden kann, wenn das Gesetz (wie vorliegend) eine klare Entscheidungsgrundlage enthält (vgl. vorn E. 2.9.5).

Nichts am hiervor gezogenen Schluss, dass kein sich zu Ungunsten der Beschwerdeführerin auswirkender Verstoss gegen den Grundsatz von Treu und Glauben vorliegt, ändern kann die von der Vorinstanz in diesem Zusammenhang vorgebrachte Behauptung, sie hätte keine Möglichkeit gehabt, die gesetzeswidrige Versteuerung der Mietumsätze zu entdecken (vgl. insbesondere E. 3.4 des "Einspracheentscheids"). Es hätte der Vorinstanz oblegen, die Geltendmachung des Vorsteuerabzuges (vor allem bei Vorsteuerüberhang) auf den Mietumsätzen zu überprüfen, diese gegebenenfalls als Antrag auf Bewilligung der Option entgegenzunehmen und die Option mangels erfüllter Voraussetzungen (bzw. mangels Erbringung der Leistung gegenüber einem inländischen Steuerpflichtigen [vgl. Art. 26 Abs. 1 Bst. b aMWSTG bzw. Art. 20 Abs. 1 Bst. b aMWSTV; vorn E. 2.2]) nicht zu bewilligen. Zudem hätte die Vorinstanz innert der Verjährungsfrist eine Vorsteuerabzugskorrektur vornehmen können. Vor diesem Hintergrund hatte sie keinen hinreichenden Grund, bei der steuerlichen Behandlung des Verkaufs der Mastställe auf die früheren Erklärungen der Beschwerdeführerin zu vertrauen.

3.5.3 Das Ergebnis der vorstehenden Würdigung erscheint zwar als unbefriedigend, da die Beschwerdeführerin durch die zu Unrecht erfolgte Versteuerung der Mietumsätze einen Steuervorteil in Form nicht gerechtfertigter Vorsteuerabzüge erwirkt hat. Nach Eintritt der Verjährung bezüglich dieser Vorsteuerabzüge muss dies jedoch, um dem Legalitätsprinzip

Genüge zu tun, hingenommen werden. Eine nachträgliche Korrektur über die Begründung eines Eigenverbrauchstatbestandes unter Zuhilfenahme des Grundsatzes von Treu und Glauben ist sowohl der ESTV als auch dem Bundesverwaltungsgericht verwehrt.

4.

Gemäss dem Ausgeführten ist die Vorinstanz zu Unrecht von einem steuerbaren Eigenverbrauchstatbestand ausgegangen. Demzufolge ist die Beschwerde unter entsprechender Aufhebung des angefochtenen "Einspracheentscheids" in dem Sinne gutzuheissen, dass der Beschwerdeführerin der zu Unrecht nachbelastete Steuerbetrag von Fr. 192'311.- zuzüglich des gesetzlich geschuldeten Vergütungszinses (vgl. Art. 48 Abs. 4 aMWSTG sowie Art. 2 Abs. 1 Bst. c und Art. 2 Abs. 2 der Verordnung des EFD vom 11. Dezember 2009 über die Verzugs- und Vergütungszinssätze [SR 641.207.1]) gutzuschreiben ist.

5.

Ausgangsgemäss sind die auf Fr. 8'000.- festzusetzenden Verfahrenskosten weder der obsiegenden Beschwerdeführerin noch der unterliegenden Vorinstanz aufzuerlegen (Art. 63 VwVG). Der geleistete Kostenvorschuss in der Höhe von Fr. 12'500.- ist der Beschwerdeführerin nach Eintritt der Rechtskraft des vorliegenden Urteils zurückzuerstatten. Die Vorinstanz hat der obsiegenden 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]). Die Entschädigung wird praxisgemäss auf gesamthaft Fr. 12'000.- (MWST inbegriffen) festgesetzt.

Demnach erkennt das Bundesverwaltungsgericht:

1.
Die Beschwerde wird im Sinne der Erwägungen gutgeheissen.

2.
Dispositiv-Ziff. 2 und 3 des Einspracheentscheids der ESTV vom 3. Juli 2013 werden aufgehoben. Dispositiv-Ziff. 4 dieses Entscheids wird, soweit die zu Unrecht erfolgte Nachbelastung von Fr. 192'311.- für die Steuerperiode 2006 betreffend, aufgehoben.

Die ESTV wird angewiesen, der Beschwerdeführerin den für das Steuerjahr 2006 durch Verrechnung belasteten Steuerbetrag von Fr. 192'311.- Mehrwertsteuern sowie den gesetzlich geschuldeten Vergütungszins gutzuschreiben.

3.
Es werden keine Verfahrenskosten erhoben. Der von der Beschwerdeführerin einbezahlte Kostenvorschuss in der Höhe von Fr. 12'500.- wird ihr nach Eintritt der Rechtskraft des vorliegenden Urteils zurückerstattet.

4.
Die Vorinstanz wird verpflichtet, der Beschwerdeführerin eine Parteientschädigung in der Höhe von Fr. 12'000.- zu bezahlen.

5.
Dieses Urteil geht an:

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

Für die Rechtsmittelbelehrung wird auf die nächste Seite verwiesen.

Der vorsitzende Richter:	Der Gerichtsschreiber:
Daniel Riedo	Beat König

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: