Bundesverwaltungsgericht
Tribunal administratif fédéral
Tribunale amministrativo federale
Tribunal administrativ federal



Abteilung I
A-3031/2013

Urteil vom 6. Februar 2014

Besetzung

Richter Michael Beusch (Vorsitz),
Richterin Salome Zimmermann, Richter Daniel Riedo,
Gerichtsschreiber Ralf Imstepf.

Parteien

A._____ AG,
Beschwerdeführerin,

gegen

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

Gegenstand

Mehrwertsteuer (1. Quartal 2004 - 3. Quartal 2007; baugewerblicher Eigenverbrauch).

Sachverhalt:

A.

A.a Die A._____ AG (nachfolgend: die Steuerpflichtige) mit Sitz in B._____ bezweckt den Betrieb eines Architekturbüros sowie das Überbauen von Grundstücken als Generalunternehmung. Die Steuerpflichtige war vom 1. Januar 1995 bis zum 31. Dezember 2012 im Register der Mehrwertsteuerpflichtigen eingetragen. C._____, wohnhaft in B._____, ist Verwaltungsratspräsident der Steuerpflichtigen.

A.b Im Februar und im März 2004 führte die Eidgenössische Steuerverwaltung (ESTV) bei der Steuerpflichtigen eine Kontrolle betreffend die Steuerperioden vom 1. Quartal 1999 bis zum 4. Quartal 2003 (Zeitraum vom 1. Januar 1999 bis zum 31. Dezember 2003; nachfolgend auch: erste Kontrolle) durch. Die ESTV stellte dabei unter anderem fest, dass die Erstellung der Überbauung "D._____" (nachfolgend: die Überbauung) nicht als Lieferung, sondern als baugewerblicher Eigenverbrauch zu versteuern sei. Nach diversen Briefwechseln und gemeinsamen Sitzungen einigte sich die Steuerpflichtige Anfang 2007 mit der ESTV offenbar auf die Versteuerung der Überbauung unter dem Titel "baugewerblicher Eigenverbrauch", wobei die Steuerpflichtige gemäss eigenen Angaben nur die Steuerforderung, nicht aber die mehrwertsteuerliche Qualifikation des Sachverhalts als baugewerblichen Eigenverbrauch akzeptierte. Ein Einspracheverfahren bzw. ein Steuerjustizverfahren sei nicht eingeleitet worden.

A.c Am 29. und 30. November 2007 führte die ESTV bei der Steuerpflichtigen eine weitere Kontrolle durch (nachfolgend auch: zweite Kontrolle). Überprüft wurden die Steuerperioden vom 1. Quartal 2004 bis zum 3. Quartal 2007 (Zeitraum vom 1. Januar 2004 bis zum 30. September 2007). Die ESTV stellte dabei neben diversen anderen Umsatzdifferenzen fest, die Erstellung der Überbauung sei nicht als baugewerblicher Eigenverbrauch versteuert worden. Mit Ergänzungsabrechnung Nr. 216'653 vom 20. Dezember 2007 (nachfolgend: die EA) setzte die ESTV die diesbezügliche Steuerforderung in der Höhe von Fr. 93'458.-- nebst Zins von 5% seit dem 30. Juni 2006 (mittlerer Verfall) fest.

A.d Mit Schreiben vom 20. Dezember 2007 und vom 16. Januar 2008 bezog die Steuerpflichtige Stellung zur EA. In Bezug auf die Besteuerung des Eigenverbrauchs machte sie im Wesentlichen geltend, sie habe in den Jahren 2004 bis 2007 korrekt "entsprechend dem Grundsatz 'vereinbarte Entgelte' abgerechnet". Werde ein Bauwerk für fremde Rechnung

erstellt, wie vorliegend die Überbauung, liege stets eine Lieferung und nicht Eigenverbrauch vor. Die Steuerpflichtige sei nicht Eigentümerin der Grundstücke gewesen, womit sie ihre Leistung nur für Drittpersonen habe erbringen können. Es träfe zwar zu, dass die ESTV für die Perioden 1999 bis 2003 auf Eigenverbrauch geschlossen habe, doch sei diese Sichtweise von der Steuerpflichtigen nicht akzeptiert worden. Zudem seien bereits vor Baubeginn der jeweiligen Bauetappe alle erforderlichen Werkverträge unterzeichnet worden. Im Übrigen sei die letzte Wohnung der Überbauung bereits am 10. Oktober 2003 bezogen worden. Der Eigenverbrauchstatbestand, welcher nach Fortschritt des Bauvorhabens abzurechnen sei, sei demzufolge mit dem 3. Quartal 2003 "abgeschlossen". Die Aufrechnung für die Jahre 2004 bis 2007 rechtfertige sich dementsprechend nicht.

A.e Mit Schreiben vom 16. Januar 2008 teilte die ESTV der Steuerpflichtigen mit, ihre Vorbringen würden eingehend geprüft. Zudem wies die ESTV die Steuerpflichtige darauf hin, dass die Bezahlung der bestrittenen Forderung in Bezug auf die Verzinsung Vorteile mit sich bringen würde. So würden insbesondere bei einem für die Steuerpflichtige negativen Entscheid keine weiteren Verzugszinsen anfallen.

A.f Mit Schreiben vom 4. April 2008 teilte die ESTV der Steuerpflichtigen mit, aus den ihr zur Verfügung stehenden Unterlagen gehe nicht hervor, zu welchem Zeitpunkt die Werkverträge abschlossen worden seien bzw. wann der jeweilige Baubeginn gewesen sei. Zum Nachweis geeignete Dokumente (z.B. Werkverträge, Bauprotokolle usw.) seien bis zum 30. April 2008 einzureichen.

A.g Mit Schreiben vom 14. April 2008 teilte die Steuerpflichtige der ESTV mit, Frau E._____, welche die Kontrolle bezüglich der Steuerperioden von 1999 bis 2003 durchgeführt habe, habe sämtliche im Zusammenhang mit der Eigenverbrauchsbesteuerung stehende Verträge bereits erhoben, weshalb die eingeforderten Dokumente der ESTV bereits vorliegen sollten.

B.

Mit Verfügung vom 22. Juli 2008 stellte die ESTV fest, die Steuernachforderung im Umfang von Fr. 93'458.-- nebst 5% Zins seit dem 30. Juni 2006 sei rechtens. Zur Begründung brachte sie im Wesentlichen vor, die ESTV lasse zwar eine Aufteilung nach Objekt oder Bauetappe in gelieferte Bauwerke und für eigene Rechnung erstellte Bauwerke zu. Hierfür müss-

ten im Einzelfall aber klare Verhältnisse hinsichtlich des betreffenden Grundstücks oder Baurechts bzw. Sonderrechts aus Stockwerkeigentum vorliegen, klare Verhältnisse betreffend die Vertragsart bestehen, eine eindeutige Zuordnung der Bezugsfakturen gewährleistet und entsprechende buchmässige Aufzeichnungen vorhanden sein. Aufgrund gravierender Mängel bei den Bauabrechnungen seien diese Voraussetzungen nicht erfüllt. Die Aufteilung der Überbauung nach Bauetappen bzw. in einzelne Reiheneinfamilienhäuser sei somit nicht zulässig, womit die Erstellung als Einheit im Eigenverbrauch zu versteuern sei.

Für die Festlegung des Zeitpunkts, in welchem der Eigenverbrauchstatbestand ende, sei weder der Zeitpunkt des Abschlusses der Arbeiten noch der Zeitpunkt des Bezugs der entsprechenden Liegenschaft massgebend, sondern derjenige, in welchem sämtliche Rechnungen, welche der Erstellung der in Frage stehenden Bauwerke zuzuordnen seien, beim Ersteller eingetroffen bzw. bezahlt und mit der ESTV im Eigenverbrauch abgerechnet worden seien.

C.

Gegen die Verfügung vom 22. Juli 2008 liess die Steuerpflichtige am 11. September 2008 Einsprache erheben. Sie beantragte, die angefochtene Verfügung sei, soweit sie "Belastungen mit Eigenverbrauchssteuern" betreffe, unter Kosten- und Entschädigungsfolge zu Lasten der ESTV aufzuheben. Zur Begründung brachte die Steuerpflichtige im Wesentlichen vor, die Eigenverbrauchsbesteuerung gemäss Art. 9 Abs. 2 des (alten) Bundesgesetzes vom 2. September 1999 über die Mehrwertsteuer (aMWSTG; AS 2000 1300) setzte Eigentum am Bauwerk voraus. Vorliegend sei aber nicht die Steuerpflichtige, sondern C._____ Eigentümer gewesen.

Entgegen der Meinung der ESTV seien die Voraussetzungen für die Abrechnung nach Bauetappen erfüllt. Es bestünden für jeden einzelnen Auftraggeber Schlussabrechnungen, welche von diesem jeweils zu genehmigen gewesen seien. Die Unterlagen für die Erstellung der Mehrwertsteuerabrechnungen seien vorhanden gewesen und seien auch der ESTV ausgehändigt worden. An der Besprechung zwischen der Steuerpflichtigen und der ESTV vom 11. Februar 2005 habe Letztere eingeräumt, dass "die Abrechnung als Lieferung statt Eigenverbrauch" zulässig sei. Von Mängeln sei damals "keine Rede" gewesen. Selbst wenn der Eigenverbrauchstatbestand erfüllt wäre, sei im Übrigen gemäss Art. 43 Abs. 2 aMWSTG die Steuerforderung im Zeitpunkt entstanden, in dem der Ei-

genverbrauch eintrete. Auf jeden Fall sei die Überbauung vor dem Jahr 2004 erstellt worden, womit für die Steuerperioden 2004 bis 2007 kein Eigenverbrauch und keine Steuerforderung vorliegen könne.

D.
Mit Schreiben vom 18. September 2008 bestätigte die ESTV den Eingang der Einsprache der Steuerpflichtigen. Zudem wies die ESTV die Steuerpflichtige erneut darauf hin, dass die Bezahlung der bestrittenen Forderung in Bezug auf die Verzinsung Vorteile mit sich bringen würde. So würden insbesondere bei einem für die Steuerpflichtige negativen Entscheid keine weiteren Verzugszinsen anfallen.

E.
Mit Einspracheentscheid vom 25. April 2013 wies die ESTV die Einsprache vom 11. September 2008 der Steuerpflichtigen ab. Zur Begründung brachte sie im Wesentlichen vor, eine eindeutige Zuordnung der Bezugsfakturen, wie von der ESTV für die etappenweise Besteuerung verlangt, könne mangels buchmässiger Aufzeichnungen nicht vorgenommen werden. Entgegen der Auffassung der Steuerpflichtigen sei mit der Kontrolle im Jahr 2004 der Eigenverbrauch bis zur Bauvollendung im Jahr 2003 weder vollständig abgerechnet, noch sei die Revision des Jahres 2004 mit einem Vergleich zwischen der Steuerpflichtigen und der ESTV abgeschlossen gewesen. Die Steuerpflichtige habe daher den im Zusammenhang mit den in den Jahren 2004 bis 2007 beglichenen Rechnungen stehenden baugewerblichen Eigenverbrauch zu versteuern. Gemäss Praxis der ESTV sei für die Unterscheidung, ob eine Überbauung für eigene oder fremde Rechnung erstellt werde, alleine die Verhältnisse betreffend die Überbauung bzw. das Objekt massgebend. Die Eigentumsverhältnisse am Boden, auf denen die Bauten erstellt würden, seien dagegen nicht bedeutend. Eine Überbauung gelte vielmehr dann als für fremde Rechnung erstellt, wenn vor Baubeginn rechtsgültig abgeschlossene Kauf- oder Vorverträge bzw. Werkverträge vorhanden seien.

Zudem habe die Steuerpflichtige in der Folge der ersten Kontrolle im Jahr 2004 – im Rahmen derer baugewerblicher Eigenverbrauch bezüglich der Überbauung festgestellt worden sei – kein "Rechtsverfahren" angestrengt. Dass die Steuerpflichtige nun im Rahmen der Nachbelastung des noch geschuldeten baugewerblichen Eigenverbrauchs die zugrundeliegenden Feststellung bestreite, erweise sich als "fraglos rechtsmissbräuchlich".

Im Übrigen seien auch die Ausführungen der Steuerpflichtigen bezüglich der Beendigung des Eigenverbrauchs unbegründet. Auch wenn die Überbauung im Zeitpunkt der ersten Kontrolle der ESTV bei der Steuerpflichtigen erstellt gewesen und somit der Tatbestand des Eigenverbrauchs damit eingetreten sei, habe zu jenem Zeitpunkt indessen noch keine vollständige Abrechnung vorgelegen, da nicht sämtliche für die Bemessung notwendigen Positionen vorgelegen hätten. Diese Abrechnung habe offensichtlich erst in den Jahren 2004 bis 2007 erstellt werden können, weshalb die Aufrechnung des baugewerblichen Eigenverbrauchs auch in diesen Jahren erfolgen müsse.

F.

Gegen den Einspracheentscheid der ESTV liess die Steuerpflichtige (nachfolgend: die Beschwerdeführerin) am 27. Mai 2013 beim Bundesverwaltungsgericht Beschwerde erheben. Sie beantragt, die angefochtene Verfügung "ersatzlos aufzuheben" – unter Kosten- und Entschädigungsfolge zu Lasten der ESTV. Zur Begründung bringt die Beschwerdeführerin zunächst vor, die ESTV habe den Sachverhalt ungenügend festgestellt. Der Vorwurf, es lägen erhebliche Mängel bzw. unklare Verhältnisse in Bezug auf die Belege vor, sei vollumfänglich bestritten. Die notwendigen Unterlagen seien durch die ESTV erhoben worden und müssten sich daher bereits bei der ESTV befinden. Die Vorinstanz sei beweisbelastet für die Tatsache, dass "entgegen der durch die Werkverträge erzeugten Rechtsfolge die Voraussetzungen für Abrechnung auf Eigenverbrauch gegeben" seien. Sodann seien die Akten der ESTV unvollständig, weswegen sie alle Nachteile treffen würde, die sich aus der Tatsache der Unvollständigkeit ergeben würden.

Entgegen der Auffassung der ESTV sei der Tatbestand des baugewerblichen Eigenverbrauchs – welcher weiterhin bestritten sei – spätestens mit Fertigstellung der Bauten verwirklicht. Die offensichtlich der Buchhaltung entnommenen Zahlungen der Jahre 2004 bis 2007 würden dagegen keinesfalls den Baufortschritt widerspiegeln. Es handle sich lediglich um den Nachvollzug von aus verschiedenen Gründen unbezahlt gebliebenen Unternehmerrechnungen. Da die Steuerforderungen daher bereits im 4. Quartal 2003 (oder früher) entstanden seien, seien diese verjährt.

Zudem halte die Beschwerdeführerin daran fest, dass die Überbauung von ihr zu Recht als Lieferung und nicht als baugewerblicher Eigenverbrauch abgerechnet worden sei, weil einerseits Bauwerke für fremde Rechnung erstellt und weil andererseits – selbst wenn Eigenverbrauch

vorliegen würde – die Werkverträge vor Baubeginn der jeweiligen Bauetappe abgeschlossen worden seien. Im Übrigen sei der von der ESTV geltend gemachte Verzugszins aufgrund "höherrangigen Verfassungsgesetzes" nicht geschuldet.

G.

Mit Vernehmlassung vom 3. Juli 2013 bezieht die ESTV Stellung zu den Vorbringen der Beschwerdeführerin und beantragt die Abweisung der Beschwerde unter Kostenfolge zu Lasten der Beschwerdeführerin. Die ESTV führt im Wesentlichen an, die Ausführungen der Beschwerdeführerin bezüglich der Steuerperioden vom 1. Quartal 1999 bis zum 4. Quartal 2003 seien für das vorliegende Verfahren irrelevant, da die Kontrolle abgeschlossen und die mehrwertsteuerliche Qualifikation des Sachverhalts durch die ESTV als baugewerblicher Eigenverbrauch akzeptiert worden sei. Mit Bezug auf die von der Beschwerdeführerin gerügte mangelhafte Sachverhaltserstellung bringt die ESTV vor, es hätten zu keinem Zeitpunkt Unterlagen vorgelegen, welche für die Korrektur der Steuernachforderung relevant gewesen wären. Es obliege der Beschwerdeführerin, allfällige Verträge bezüglich der Überbauung einzureichen. Unterlagen aus der ersten Kontrolle lägen nicht mehr vor, da nach der Akzeptanz der Beschwerdeführerin in Folge der ersten Kontrolle keine Notwendigkeit für die Aufbewahrung mehr bestanden habe. Die ESTV übernehme bei externen Kontrollen im Übrigen keine Unterlagen im Original in ihre Akten, sondern sie erstelle Kopien und retourniere im Regelfall umgehend die Originalunterlagen.

Bezüglich des Zeitpunkts der Verwirklichung des Eigenverbrauchstatbestands führt die ESTV aus, Art. 34 Abs. 4 aMWSTG erlaube, die geschuldete Eigenverbrauchssteuer annäherungsweise auf Grundlage der Anlagekosten zu berechnen. Bei der ersten Nachbelastung im Anschluss an die Kontrolle im Jahr 2004 hätten der ESTV nur die bis zum 31. Dezember 2003 verbuchten Anlagekosten vorgelegen. Die ab 2004 von der Beschwerdeführerin in der Buchhaltung erfassten weiteren relevanten Anlagekosten seien ebenfalls bei der annäherungsweisen Ermittlung der Eigenverbrauchssteuer zu berücksichtigen. Die Beschwerdeführerin habe aber versäumt, die noch geschuldete Mehrwertsteuer zu deklarieren und zu entrichten. Die diesbezügliche Steuerforderung sei noch nicht verjährt.

Im Übrigen sei gemäss Art. 47 Abs. 2 aMWSTG und Art. 87 Abs. 1 des Bundesgesetzes vom 12. Juni 2009 über die Mehrwertsteuer (MWSTG; SR 641.20) bei verspäteter Zahlung ein Verzugszins geschuldet.

H.
Auf die übrigen Vorbringen der Parteien wird – soweit entscheidwesentlich – im Rahmen der 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 dieses Gericht 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. Auf die form- und fristgerecht eingereichte Beschwerde ist unter Vorbehalt der folgenden Ausführungen einzutreten.

1.2 Gegenstand des Beschwerdeverfahrens kann nur sein, was Gegenstand des vorinstanzlichen Verfahrens war oder nach richtiger Gesetzesauslegung hätte sein sollen (Anfechtungsobjekt). Gegenstände, über welche die Vorinstanz nicht entschieden hat, und über die sie nicht zu entscheiden hatte, sind aus Gründen der funktionellen Zuständigkeit durch die zweite Instanz nicht zu beurteilen (Urteile des Bundesgerichts 2C_642/2007 vom 3. März 2008 E. 2.2, 2A.121/2004 vom 16. März 2005 E. 2.1; statt vieler: BVGE 2010/12 E. 1.2.1). Der Streitgegenstand wird zudem durch die Parteianträge definiert und braucht mit dem Anfechtungsobjekt nicht übereinzustimmen. Er darf sich im Laufe des Beschwerdeverfahrens nur verengen, er kann nicht erweitert oder qualitativ verändert werden (Urteil des Bundesgerichts 2A.121/2004 vom 16. März 2005 E. 2.1; Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-607/2012 vom 20. Dezember 2012 E. 1.2). Was Streitgegenstand ist, bestimmt sich nach dem angefochtenen Entscheid und den Parteibegehren (BGE 133 II 35 E. 2; Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-4956/2012 vom 15. Januar 2013 E. 2.2.1).

Ein Antrag, der über das hinausgeht, was von der Vorinstanz entschieden wurde, oder der mit dem Gegenstand der angefochtenen Verfügung nichts zu tun hat, ist ungültig. Ausnahmsweise werden Antragsänderungen und -erweiterungen, die im Zusammenhang mit dem Streitgegenstand stehen, aus prozessökonomischen Gründung jedoch zugelassen. Voraussetzungen dafür sind, dass einerseits ein sehr enger Bezug zum bisherigen Streitgegenstand besteht, so dass von einer Tatbestandsgesamtheit gesprochen werden kann, und andererseits die Verwaltung im Laufe des Verfahrens Gelegenheit hatte, sich zu dieser neuen Streitfrage zu äussern (Urteil des Bundesgerichts 1A.254/2004 vom 7. Februar 2005 E. 2.3, BVGE 2009/37 E. 1.3.1; ANDRÉ MOSER/MICHAEL BEUSCH/LORENZ KNEUBÜHLER, Prozessieren vor dem Bundesverwaltungsgericht, 2. Aufl., Basel 2013, Rz. 2.210).

Vorliegend war im Einspracheverfahren vor der ESTV die Steuerforderung in der Höhe von Fr. 1'334.30 zuzüglich Verzugszins nicht mehr streitig. Die Beschwerdeführerin hat in ihrer Einsprache vom 11. September 2008 und bereits in ihrem Schreiben vom 20. Dezember 2007 an die ESTV die diesbezüglichen Aufrechnungen für Privatanteile ausdrücklich anerkannt. Soweit also die Beschwerdeführerin mit ihrem Antrag auf ersatzlose Streichung der angefochtenen Verfügung im vorliegenden Verfahren die mit diesen Aufrechnungen im Zusammenhang stehende Nachforderung bestreiten wollte, ist auf ihre Vorbringen nicht einzutreten.

1.3 Am 1. Januar 2010 ist das MWSTG 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). Da sich der vorliegende Sachverhalt in den Jahren 2004 bis 2007 zugetragen hat, untersteht das vorliegende Verfahren in materieller Hinsicht dem aMWSTG.

1.4 Demgegenüber ist das neue mehrwertsteuerliche Verfahrensrecht im Sinn von Art. 113 Abs. 3 MWSTG auf sämtliche im Zeitpunkt des Inkrafttretens hängige Verfahren anwendbar. Allerdings ist Art. 113 Abs. 3 MWSTG insofern restriktiv zu handhaben, als gemäss höchstrichterlicher Rechtsprechung nur eigentliche Verfahrensnormen sofort auf hängige Verfahren anzuwenden sind, und es dabei nicht zu einer Anwendung von neuem materiellen Recht auf altrechtliche Sachverhalte kommen darf (ausführlich: Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-1113/2009 vom 23. Februar 2010 E. 1.3 und A-1447/2010 vom 11. November 2011

E. 1.3). Kein Verfahrensrecht in diesem engen Sinn stellen im vorliegenden Entscheid etwa Themen wie die Buchführungspflicht, das Selbstveranlagungsprinzip oder die Ermessensveranlagung dar, so dass vorliegend diesbezüglich noch altes Recht anwendbar ist (statt vieler: Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-852/2012 vom 27. September 2012 E. 1.5 mit weiteren Hinweisen). Gleiches gilt auch bezüglich der Verjährung. Bei dieser handelt es sich um ein materiell-rechtliches Institut (BGE 137 II 17 E. 1.1, BGE 126 II 1 E. 2a; MICHAEL BEUSCH, Der Untergang der Steuerforderung, Zürich 2012 [nachfolgend: Untergang], S. 282 m.w.H.). Einschlägig sind mithin für die Beantwortung diesbezüglicher Fragen die Art. 49 f. aMWSTG (Art. 112 Abs. 1 MWSTG).

1.5 Die Beweiswürdigung endet mit dem richterlichen Entscheid darüber, ob eine rechtserhebliche Tatsache als erwiesen zu gelten hat oder nicht. Als Regelbeweismass gilt der volle (strikte) Beweis. Dieser ist erbracht, wenn das Gericht am Vorliegen der behaupteten Tatsache keine ernsthaften Zweifel mehr hat oder allenfalls verbleibende Zweifel als leicht erscheinen (BGE 130 III 321 E. 3.2; Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-845/2011 vom 7. Februar 2012 E. 1.3.2). Gemäss dem – durch die Mitwirkungspflicht der Partei eingeschränkten – Untersuchungsgrundsatz trägt die Behörde die Beweisführungslast (subjektive oder formelle Beweislast). Wie sich allfällige Zweifel nach abgeschlossener Sachverhaltsermittlung auf den Entscheid der Behörde auswirken, wird hingegen nicht geregelt. Für die (materielle) Beweislast ist – mangels spezialgesetzlicher Regelung – Art. 8 des Schweizerischen Zivilgesetzbuchs vom 10. Dezember 1907 (ZGB; SR 210) in analoger Anwendung massgebend. Gemäss dem darin verankerten Rechtsprinzip trägt derjenige den Nachteil der "Nichtnachweislichkeit" einer Tatsache, der aus ihr Rechte ableiten wollte. Im Steuerrecht gilt grundsätzlich, dass die Steuerbehörde für die steuerbegründenden und -mehrenden Tatsachen den Nachweis zu erbringen hat, während der steuerpflichtigen Person der Nachweis der Tatsachen obliegt, welche die Steuerschuld mindern oder aufheben (statt vieler: Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-5938/2011 vom 4. Juli 2012 E. 2.1.2; ERNST BLUMENSTEIN/PETER LOCHER, System des schweizerischen Steuerrechts, 6. Aufl., Zürich 2002, S. 454).

2.

2.1 Der Mehrwertsteuer unterliegen die im Inland gegen Entgelt erbrachten Lieferungen von Gegenständen und Dienstleistungen (Art. 5 Bst. a und b aMWSTG). Als Dienstleistung gilt jede Leistung, die keine Lieferung eines Gegenstands ist (Art. 7 Abs. 1 aMWSTG). Damit überhaupt

eine steuerbare Leistung vorliegt, muss sie im Austausch mit einem Entgelt erfolgen (sog. "Leistungsverhältnis"; vgl. hierzu statt vieler: IVO P. BAUMGARTNER/DIEGO CLAVADETSCHER/MARTIN KOCHER, Vom alten zum neuen Mehrwertsteuergesetz, Langenthal 2010, § 4 Rz. 3). Die Entgeltlichkeit stellt – vom Eigenverbrauch abgesehen – ein unabdingbares Tatbestandsmerkmal einer mehrwertsteuerlichen Leistung dar. Besteht zwischen Leistungserbringer und -empfänger kein Austauschverhältnis im erwähnten Sinn, ist die Tätigkeit mehrwertsteuerlich irrelevant und fällt nicht in den Geltungsbereich der Mehrwertsteuer (statt vieler: BGE 132 II 353 E. 4.3 mit Hinweisen; Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-5745/2008 vom 11. Juni 2010 E. 2.3).

2.2

2.2.1 Eine Lieferung liegt vor, wenn die Befähigung verschafft wird, im eigenen Namen über einen Gegenstand wirtschaftlich zu verfügen (Art. 6 Abs. 1 aMWSTG). Dieser Lieferungstatbestand bedingt die Verschaffung der wirtschaftlichen Verfügungsmacht. Sie kommt dem Abnehmer dann zu, wenn er wie ein Eigentümer über den Gegenstand verfügen kann. Der Übergang des zivilrechtlichen Eigentums und Besitzes ist dabei nicht (allein) entscheidend.

2.2.2 Gemäss Art. 6 Abs. 2 Bst. a aMWSTG liegt eine Lieferung auch vor, wenn ein Gegenstand, an dem Arbeiten besorgt worden sind (z.B. gestützt auf einen Werkvertrag nach Art. 363 ff. des Obligationenrechts vom 30. März 1911 [OR; SR 220] oder einen Auftrag nach Art. 394 ff. OR), abgeliefert wird. Dieser Tatbestand betrifft also die Herstellung oder Bearbeitung eines Gegenstandes auf fremde Rechnung, in der Regel beruhend auf einem Werkvertrag oder einem Auftrag (Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-1933/2011 vom 29. Mai 2012 E. 4.2.3 mit Hinweisen; ALOIS CAMENZIND/NIKLAUS HONAUER/KLAUS A. VALLENDER, Handbuch zum Mehrwertsteuergesetz [MWSTG], Bern 2003, 2. Aufl., Rz. 214 ff.). Unter Art. 6 Abs. 2 Bst. a aMWSTG können Fälle blosser Bearbeitung subsumiert werden, in denen – anders als beim Tatbestand von Art. 5 Abs. 1 aMWSTG – die Übertragung der wirtschaftlichen Verfügungsmacht am bearbeiteten Gegenstand nicht erforderlich ist, weil diese bereits beim Besteller liegt. Anders verhält es sich bei der ebenfalls unter Art. 6 Abs. 2 Bst. a aMWSTG fallenden Werklieferung, wie sie etwa bei Bauarbeiten gestützt auf einen Werkvertrag vorliegt. Bei der Werklieferung hat der Unternehmer die Verfügungsmacht über den zu bearbeitenden und abzuliefernden Gegenstand, und die Lieferung im Sinn von Art. 6 Abs. 2 Bst. a aMWSTG bedingt deren Übertragung auf den Besteller. Diese Abliefe-

rung erfolgt mit Übergabe und Abnahme des fertiggestellten Werks (zum Ganzen: CAMENZIND/HONAUER/VALLENDER, a.a.O., Rz. 217, 220, 226; RALF IMSTEPF, Der Einfluss des EU-Rechts auf das schweizerische Mehrwertsteuerrecht, Bern 2011, S. 152 ff.).

2.3

2.3.1 Gemäss Art. 5 Bst. c aMWSTG bildet der Eigenverbrauch im Inland einen eigenen Steuertatbestand. Bearbeitungs- und Herstellungseigenverbrauch gemäss Art. 9 Abs. 2 aMWSTG (auch "baugewerblicher Eigenverbrauch" genannt) liegt vor, wenn die steuerpflichtige Person: (1) an bestehenden oder neu zu erstellenden Bauwerken, die zur entgeltlichen Veräusserung oder entgeltlichen Überlassung zum Gebrauch oder zur Nutzung bestimmt sind (Art. 18 Ziff. 20 und 21 aMWSTG), Arbeiten vornimmt oder vornehmen lässt und hierfür nicht für die Versteuerung optiert (Bst. a); (2) Arbeiten der genannten Art für private Zwecke oder für eine von der Steuer ausgenommene Tätigkeit vornimmt, für deren Versteuerung sie nicht optiert (Bst. b). Der baugewerbliche Eigenverbrauch soll sicherstellen, dass Bauwerke, die für Zwecke verwendet werden, die den Vorsteuerabzug ganz oder teilweise ausschliessen, steuerlich in gleichem Ausmass erfasst werden, wie wenn sie von Dritten steuerbelastet bezogen worden wären (Parlamentarische Initiative betreffend Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer [Dettling], Bericht der Kommission für Wirtschaft und Abgaben des Nationalrats vom 28. August 1996 [nachfolgend: Bericht WAK], BBl 1996 V 713, S. 735; Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-1172/2012 vom 18. September 2013 E. 2.4.1, A-3527/2010 vom 7. Juni 2011 E. 3.2, A-3003/2009 vom 26. Juli 2010 E. 2.3). Ziel der Besteuerung des Eigenverbrauchs ist hier insbesondere das Vermeiden von Wettbewerbsverzerrungen (ausführlich: Urteil des Bundesgerichts 2A.451/1998 vom 30. März 2001 E. 2c/cc; DANIEL RIEDO, mwst.com, Kommentar zum Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer, Basel/Genf/München 2000 [nachfolgend: mwst.com], Art. 9 N 20 ff.; DERS., Vom Wesen der Mehrwertsteuer und von den entsprechenden Wirkungen auf das schweizerische Recht, Bern 1999, S. 164). Auf das weitere Ziel der Eigenverbrauchsbesteuerung, nämlich das Rückgängigmachen des nicht oder nicht mehr gerechtfertigten Vorsteuerabzuges braucht mangels Relevanz für die vorliegende Konstellation nicht eingegangen zu werden.

2.3.2 Die zwei von Art. 9 Abs. 2 aMWSTG erfassten Tatbestände unterscheiden sich insbesondere in Bezug auf die Zweckbestimmung des Bauwerks. Beim Eigenverbrauch nach Art. 9 Abs. 2 Bst. a aMWSTG ist erforderlich, dass das Bauwerk zur entgeltlichen Veräusserung oder Ver-

mietung gemäss Art. 18 Ziff. 20 und 21 aMWSTG bestimmt ist. Von Art. 9 Abs. 2 Bst. b aMWSTG werden hingegen Arbeiten am Bauwerk erfasst, welche zum Zweck einer nach Art. 18 aMWSTG (ohne Ziff. 20 und 21, denn in diesem Fall kommt nur Art. 9 Abs. 2 Bst. a aMWSTG in Betracht) ausgenommenen oder der privaten Nutzung erfolgen.

2.3.3 Bei der Erstellung von Bauwerken spielt nach dem Ausgeführten die Abgrenzung zwischen Lieferung nach Art. 6 Abs. 2 Bst. a aMWSTG und Eigenverbrauch nach Art. 9 Abs. 2 Bst. a aMWSTG eine entscheidende Rolle. Eine Lieferung nach Art. 6 Abs. 2 Bst. a aMWSTG bedingt ein Leistungsverhältnis in Bezug auf die Bauarbeiten, indem der Unternehmer die Baute für einen Dritten, also auf dessen Rechnung, erstellt. Dies geschieht regelmässig gestützt auf einen Werkvertrag oder einen Auftrag (E. 2.2.1). Eigenverbrauch nach Art. 9 Abs. 2 Bst. a aMWSTG kommt demgegenüber in Betracht, wenn die Ausführung der Bauarbeiten nicht auf einem solchen Leistungsverhältnis beruht, sie also ohne Bestellung durch einen Dritten und damit auf eigene Rechnung des Unternehmers vorgenommen wird. Zu einem Leistungsverhältnis und einer Lieferung kommt es im Anwendungsfall von Art. 9 Abs. 2 Bst. a aMWSTG erst später anlässlich der – nach Art. 18 Ziff. 20 und 21 aMWSTG ausgenommenen – Vermietung (Lieferung nach Art. 6 Abs. 2 Bst. b aMWSTG) oder Veräusserung (Lieferung nach Art. 6 Abs. 1 aMWSTG) des Grundstücks inklusive bereits erstellter Bauten (zum Ganzen: Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-1564/2006 vom 26. Juni 2009 E. 2.4).

2.3.4 Die ESTV hat ihre (für den vorliegenden Zeitraum relevante) Praxis zum baugewerblichen Eigenverbrauch und insbesondere auch zur Abgrenzung zwischen Arbeiten für fremde und eigene Rechnung in der Branchenbroschüre Nr. 04 "Baugewerbe" (gültig vom 1. Januar 2001 bis zum 31. Dezember 2007; nachfolgend: BB 04/2001) und in der Spezialbroschüre Nr. 04 "Eigenverbrauch" (gültig vom 1. Januar 2001 bis zum 31. Dezember 2007; nachfolgend: SB 04/2001) festgelegt. Gemäss Ziff. 7.1.1. der SB 04/2001 und Ziff. 15.1 der BB 04/2001 gelten Bauwerke grundsätzlich als für fremde Rechnung erstellt – und damit als Lieferung i.S.v. Art. 6 Abs. 1 bzw. Abs. 2 aMWSTG, "wenn der Ersteller vor Baubeginn Dritten gegenüber Verpflichtungen eingeht zur Übertragung des Eigentums am ganzen Bauwerk oder – bei Stockwerkeigentum oder Überbauungen mit mehreren Bauwerken (auch bei etappenweiser Erstellung aufgrund eines Gesamtprojekts) – an sämtlichen Miteigentumsanteilen oder Bauwerken. Hierfür müssen rechtsgültig abgeschlossene Kauf- oder Vorverträge nach Artikel 216 Absatz 1 und 2 OR und/oder Werkverträge

nach Artikel 363 OR vorliegen. Andernfalls gelten die Bauwerke (oder Teile davon) als für eigene Rechnung erstellt" und damit als Eigenverbrauch i.S.v. Art. 9 Abs. 2 aMWSTG. Eine Aufteilung nach Objekt oder Bauetappe in gelieferte Bauwerke einerseits und für eigene Rechnung erstellte Bauwerke andererseits sei zulässig, "sofern diesbezüglich im Einzelfall vor Baubeginn klare Verhältnisse hinsichtlich

- des betreffenden Grundstücks oder Baurechts bzw. Sonderrechts aus Stockwerkeigentum nach Artikel 712 Buchstabe a und b ZGB (für sämtliche Miteigentumsanteile des betreffenden Bauwerks) und

- der Vertragsart (Kauf- oder Werkvertrag) bestehen und zudem

- eine eindeutige Zuordnung der Bezugsfakturen gewährleistet ist sowie entsprechende buchmässige Aufzeichnungen vorhanden sind."

2.4 Mehrwertsteuerliche Bemessungsgrundlage beim baugewerblichen Eigenverbrauch kann nicht ein Entgelt sein, denn ein solches wird gar nicht bezahlt. Bemessungsgrundlage bildet der Preis (ohne den Wert des Bodens), wie er im Fall der Leistung an einen unabhängigen Dritten in Rechnung gestellt würde (Art. 34 Abs. 4 aMWSTG). Der Gesetzgeber berücksichtigt hier die eigenen Wertschöpfungskomponenten des steuerpflichtigen "Eigenverbrauchers". Fehlt es an einem Drittvergleich, lässt die ESTV eine annäherungsweise Ermittlung anhand der Anlagekosten zu (Urteile des Bundesgerichts 2C_678/2012 vom 17. Mai 2013 E. 2.6 und 2C_650/2011 vom 16. Februar 2012 E. 2.3.1 und 3.3.4; Ziff. 7.3.3 der SB 04/2001; vgl. die Praxisänderung der ESTV ab 1. Januar 2005, Ziff. 2.2.2). Demnach setzten sich die Anlagekosten im Wesentlichen zusammen aus den Positionen "Projektierungskosten", "Baukosten" und "allgemeine Geschäftsunkosten". Der baugewerbliche Eigenverbrauch berechtigt zum entsprechenden Vorsteuerabzug (Art. 38 Abs. 2 Bst. d aMWSTG; statt vieler: Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-1172/2012 vom 18. September 2013 E. 2.4.3 m.w.H., siehe auch: Bericht WAK, S. 776).

2.5 Verwaltungsverordnungen (Branchenbroschüren, Spezialbroschüren, Merkblätter, Richtlinien, Kreisschreiben usw.) sind Meinungsäusserungen der Verwaltung über die Auslegung der anwendbaren Gesetzesbestimmungen. Sie dienen der Sicherstellung einer einheitlichen, gleichmässi-

gen und sachrichtigen Praxis des Gesetzesvollzugs (MICHAEL BEUSCH, Was Kreisschreiben dürfen und was nicht, in: Der Schweizer Treuhänder 2005, S. 613 ff.). Als solche sind sie für die als eigentliche Adressaten figurierenden Verwaltungsbehörden verbindlich, wenn sie nicht klarerweise einen verfassungs- oder gesetzwidrigen Inhalt aufweisen (MICHAEL BEUSCH, in: Zweifel/Athanas [Hrsg.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Teil I/ Bd. 2b, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer [DBG], 2. Aufl., Basel 2008, Rz. 15 ff. zu Art. 102 DBG). Nicht verbindlich sind Verwaltungsverordnungen, welche keine von der gesetzlichen Ordnung abweichenden Bestimmungen enthalten dürfen, dagegen für die Justizbehörden, deren Aufgabe es ist, die Einhaltung von Verfassung und Gesetz im Einzelfall zu überprüfen (MOSER/BEUSCH/KNEUBÜHLER, a.a.O., Rz. 2.173 f.). Die Gerichtsbehörden sollen Verwaltungsverordnungen bei ihrer Entscheidung allerdings mitberücksichtigen, sofern diese eine dem Einzelfall angepasste und gerecht werdende Auslegung der anwendbaren gesetzlichen Bestimmungen zulassen. Dies gilt umso mehr, als es nicht ihre Aufgabe ist, als Zweitinterpretinnen des der Verwaltungsverordnung zugrunde liegenden Erlasses eigene Zweckmässigkeitsüberlegungen an die Stelle des Vollzugskonzepts der zuständigen Behörde zu setzen (zum Ganzen: BGE 126 II 275 E. 4c, BGE 123 II 16 E. 7; BVGE 2010/33 E. 3.1.1, BVGE 2007/41 E. 3.3). Vor diesem Hintergrund ist die Anwendung der Praxis der ESTV, festgelegt durch die SB 04/2001 und die BB 04/2001, auf den vorliegenden Sachverhalt grundsätzlich nicht zu beanstanden.

2.6

2.6.1 Über die Mehrwertsteuer ist grundsätzlich nach den vereinbarten Entgelten abzurechnen (Art. 44 Abs. 1 aMWSTG). Die steuerpflichtige Person hat einen Rechtsanspruch, die Abrechnung nach vereinnahmten Entgelten vornehmen zu können, sofern sie die in Art. 44 Abs. 4 aMWSTG genannten Bedingungen erfüllt (vgl. ANDREAS RUSSI, mwst.com, Art. 44 N 3). Die Abrechnung nach vereinbarten Entgelten bildet die Regel. Sie hängt direkt mit dem Vorsteuerabzug zusammen, der in diesem Fall bereits mit Erhalt der Rechnung geltend gemacht werden kann. Demnach ist es folgerichtig, wenn über den Umsatz auch bereits im Zeitpunkt der Rechnungsstellung abzurechnen ist bzw. dieser zu diesem Zeitpunkt besteuert wird (ausführlich hierzu: Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-1529/2006 vom 18. März 2008 E. 2.3 mit zahlreichen Hinweisen, A-1343/2006 vom 12. April 2007 E. 2.1; RUSSI, a.a.O., Art. 44 N 3). Die Steuerforderung entsteht bei Lieferungen und Dienstleistungen im Normalfall mit der Rechnungsstellung (Art. 43 Abs. 1 Bst. a Ziff. 1

aMWSTG), d.h. mit Ablauf des Abrechnungszeitraums, in dem die Leistungen ausgeführt worden sind. Demgegenüber entsteht die Steuerforderung im Ausnahmefall, d.h. bei der Abrechnung nach vereinnahmten Entgelten, mit der Vereinnahmung des Entgelts (Art. 43 Abs. 1 Bst. b aMWSTG). Entsprechend darf die Vorsteuer erst in der Abrechnung über diejenige Abrechnungsperiode in Abzug gebracht werden, in welcher die Rechnung tatsächlich bezahlt wurde (vgl. statt vieler: Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-6150/2007 vom 26. Februar 2009 m.w.H.).

2.6.2 Beim Eigenverbrauch entsteht gemäss Art. 43 Abs. 2 aMWSTG die Steuerforderung im Zeitpunkt, "in welchem er eintritt". Die ESTV führt hierzu in Ziff. 7.3.2 des SB 04/2001 bzw. in Ziff. 17.2 des BB 04/2001 aus, dass "ein Steuerpflichtiger, der Bauwerke für eigene Rechnung erstellt, (…) den Wert der von ihm selber sowie in seinem Auftrag von Dritten (Architekt, Ingenieur, Bauunternehmer usw.) erbrachten Leistungen deshalb in der jeweiligen Abrechnungsperiode (d.h. in der Regel quartalsweise) nach Massgabe des Baufortschritts auf Grund von Situationsetats zu ermitteln und darauf die Eigenverbrauchssteuer zu entrichten" habe.

2.7 Die Mehrwertsteuerforderung verjährt gemäss Art. 49 Abs. 1 aMWSTG fünf Jahre nach Ablauf des Kalenderjahres, in dem sie entstanden ist. Der Lauf der Verjährungsfrist wird durch jede Einforderungshandlung und jede Berichtigung durch die zuständige Behörde gegenüber allen Zahlungspflichtigen unterbrochen (Art. 49 Abs. 2 und 3 aMWSTG). Jede Unterbrechungshandlung führt dazu, dass die Frist neu zu laufen beginnt. Die Einforderungshandlung ist nach der bundesgerichtlichen Rechtsprechung an keine besondere Form gebunden. So fallen unter den Begriff der Einforderungshandlung nicht nur die eigentlichen Steuerbezugshandlungen; jede der mehrwertsteuerpflichtigen Person zur Kenntnis gebrachte, auf Einforderung oder Feststellung des Steueranspruchs gerichtete Amtshandlung genügt, um die Verjährung zu unterbrechen. Als verjährungsunterbrechende Einforderungshandlung gilt namentlich die Ankündigung und Vornahme von Bücheruntersuchungen, die Zustellung einer Ergänzungsabrechnung bzw. einer Gutschrift oder die Aufforderung bzw. Mahnung zur Zahlung (vgl. statt vieler BGE 126 II 1 E. 2c; Urteil des Bundesgerichts 2C_806/2008 vom 1. Juli 2009 E. 2.2.4; Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-7843/2010 vom 22. Juli 2011 E. 2.2; BEUSCH, Untergang, S. 299 ff. mit zahlreichen weiteren Hinweisen). Die Steuerforderung verjährt in jedem Fall 15 Jahre nach Ablauf des Kalenderjahres, in dem sie entstanden ist (Art. 49 Abs. 4 aMWSTG). Die Verjährung der Mehrwertsteuerforderung ist von Amtes wegen zu prüfen (BGE 133 II 366

E. 3.3; Urteil des Bundesgerichts 2C_227/2010 vom 5. August 2010 E. 2.2; BVGE 2009/12 E. 6.3.1; BEUSCH, Untergang, S. 282 mit zahlreichen weiteren Hinweisen).

2.8 Die steuerpflichtige Person treffen im Steuerverfahren verschiedene Pflichten. So hat sie u.a. der ESTV über alle Tatsachen, die für die Steuerpflicht oder für die Steuerbemessung von Bedeutung sein können, nach bestem Wissen und Gewissen Auskunft zu erteilen (Art. 57 Abs. 1 aMWSTG). Gemäss Art. 58 Abs. 2 aMWSTG hat die steuerpflichtige Person ihre Geschäftsbücher, Belege, Geschäftspapiere und sonstigen Aufzeichnungen während zehn Jahren ordnungsgemäss aufzubewahren. Die Aufbewahrungsfrist beginnt gemäss Art. 962 Abs. 2 OR mit Ablauf des Geschäftsjahres, in dem die letzten Eintragungen vorgenommen wurden, die Buchungsbelege entstanden sind und die Geschäftskorrespondenz ein- oder ausgegangen ist. Die mit unbeweglichen Gegenständen zusammenhängenden Geschäftsunterlagen sind indessen während 20 Jahren aufzubewahren. Ist nach Ablauf der Aufbewahrungsfrist die Verjährung der Steuerforderung, auf welche sich die Geschäftsbücher, Belege, Geschäftspapiere und sonstigen Aufzeichnungen beziehen, noch nicht eingetreten, so dauert die Aufbewahrungspflicht bis zum Eintritt dieser Verjährung (vgl. Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-6148/2007 vom 7. Dezember 2009 E. 3.2 mit Hinweisen).

2.9 Bei verspäteter Entrichtung der Mehrwertsteuer durch den Steuerpflichtigen oder diejenigen Personen, welche aus der Steuerforderung mithaften, ist ohne Mahnung und unabhängig vom Verschulden ein Verzugszins zu bezahlen (Art. 47 Abs. 2 aMWSTG, Art. 87 Abs. 1 MWSTG; THOMAS P. WENK, mwst.com, Art. 47 Abs. 1 und 2 N 4). Dieser ist selbst dann geschuldet, wenn die Mehrwertsteuerforderung noch nicht rechtskräftig festgesetzt ist (Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-3198/2009 vom 2. September 2010 E. 2.5, A-1475/2006 vom 20. November 2008 E. 7, A-1378/2006 vom 27. März 2008 E. 2.8). Der Verzugszinssatz beläuft sich gemäss den entsprechenden Verordnungen des EFD für die Zeit bis zum 31. Dezember 2009 auf 5%, vom 1. Januar 2010 bis zum 31. Dezember 2011 auf 4.5% und seit dem 1. Januar 2012 auf 4% (Art. 90 Abs. 3 Bst. b aMWSTG sowie Art. 108 Bst. a MWSTG i.V.m. Art. 1 der Verordnung vom 11. Dezember 2009 des EFD über die Verzugs- und Vergütungszinssätze [SR 641.207.1]).

2.10 Jede Person hat Anspruch darauf, von den staatlichen Organen ohne Willkür und nach Treu und Glauben behandelt zu werden (Art. 9 der

Bundesverfassung der Schweizerischen Eidgenossenschaft vom 18. April 1999 [BV; SR 101]). Das Gebot von Treu und Glauben verhindert illoyales Verhalten der Behörden, prüft also deren Verhalten nach den materiellen Kriterien der Vertrauenswürdigkeit und der Widerspruchsfreiheit (FELIX UHLMANN, Das Willkürverbot [Art. 9 BV], Bern 2005, Rz. 106). Nach dem Grundsatz des Vertrauensschutzes haben die Privaten Anspruch darauf, in ihrem berechtigten Vertrauen in behördliche Zusicherungen oder in anderes, bestimmte Erwartungen begründendes Verhalten der Behörden geschützt zu werden (ULRICH HÄFELIN/GEORG MÜLLER/FELIX UHLMANN, Allgemeines Verwaltungsrecht, 6. Aufl., Zürich 2010, Rz. 627). Nach dem Verbot widersprüchlichen Verhaltens dürfen Verwaltungsbehörden insbesondere einen einmal in einer bestimmten Angelegenheit eingenommenen Standpunkt ohne sachlichen Grund nicht wechseln. Verhält sich eine Verwaltungsbehörde widersprüchlich und vertrauen Private auf deren ursprüngliches Verhalten, stellt das widersprüchliche Verhalten eine Verletzung des Vertrauensschutzprinzips dar, wobei die Unterscheidung zwischen dem Verbot widersprüchlichen Verhaltens und dem Vertrauensschutzprinzip schwer fällt (vgl. HÄFELIN/MÜLLER/UHLMANN, a.a.O., Rz. 707 f.).

2.11 Art. 29 Abs. 1 BV gewährleistet als Mindestanforderung an ein rechtsstaatliches Verfahren den Erlass eines Entscheides innerhalb einer angemessenen Frist. Denselben Anspruch gewährt – der zwar auf das Steuerverfahren nicht anwendbare (vgl. STEFAN OESTERHELT, Anwendbarkeit von Art. 6 EMRK auf Steuerverfahren, ASA 75 S. 593 ff.) – Art. 6 Ziff. 1 der Konvention vom 4. November 1950 zum Schutze der Menschenrechte und Grundfreiheiten (EMRK; SR 0.101), wonach Streitigkeiten über zivilrechtliche Ansprüche und Verpflichtungen innerhalb angemessener Frist zu behandeln sind (Urteil des Bundesgerichts 1A.169/2004 vom 18. Oktober 2004 E. 2; Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-6150/2007 vom 26. Februar 2009 E. 4.1). Für die Frage, ob die Dauer des Verfahrens einem ordentlichen Geschäftsablauf entspricht, ist sinngemäss auf die zur Rechtsverzögerungsbeschwerde entwickelten Kriterien abzustellen (vgl. Urteil des Bundesgerichts 12T_1/2007 vom 29. Mai 2007 E. 3). Eine Gerichts- oder Verwaltungsbehörde muss jeden Entscheid binnen einer Frist fassen, die nach der Natur der Sache und nach den gesamten übrigen Umständen als angemessen erscheint. Die Angemessenheit der Dauer bestimmt sich nicht absolut. Sie ist im Einzelfall unter Berücksichtigung der gesamten Umstände zu beurteilen und in ihrer Gesamtheit zu würdigen. Dabei sind insbesondere die Natur sowie der Umfang und die Komplexität der Sache, das Verhalten der betroffe-

nen Privaten und der Behörden, die Bedeutung für die Betroffenen sowie die für die Sache spezifischen Entscheidungsabläufe zu berücksichtigen (BGE 124 I 139 E. 2; Urteile des Bundesgerichts 2C_872/2008 vom 7. Dezember 2009 E. 4.1.1, 12T_2/2007 vom 16. Oktober 2007 E. 3, 1A.169/2004 vom 18. Oktober 2004 E. 2; Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-6150/2007 vom 26. Februar 2009 E. 4.1). Für die Rechtsuchenden ist es unerheblich, worauf eine übermässige Verfahrensdauer zurückzuführen ist; entscheidend ist allein, dass die Behörde nicht oder nicht fristgerecht handelt. Bei der Feststellung einer übermässigen Verfahrensdauer ist daher zu prüfen, ob sich die Umstände, die zur Verlängerung des Verfahrens geführt haben, objektiv rechtfertigen lassen (statt vieler: BGE 125 V 188 E. 2a). Hinsichtlich der prozessualen Folgen einer allfälligen überlangen Verfahrensdauer hat das Bundesgericht allerdings festgehalten, es müsse mit der Feststellung, dass eine Verletzung von Art. 29 Abs. 1 BV wegen übermässiger Verfahrensdauer gegeben sei, sein Bewenden haben. Namentlich könne eine Verletzung des Beschleunigungsgebots in Steuerangelegenheiten nicht dazu führen, dass die geschuldete Steuer nicht bezahlt werden müsse (Urteil des Bundesgerichts 2C_872/2008 vom 7. Dezember 2009 E. 4.1.3, 2A.455/2006 vom 1. März 2007 E. 3.3.2; Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-6150/2007 vom 26. Februar 2009 E. 4.1, A-1653/2006 vom 22. Oktober 2008 E. 2.7). Vergleichbares gilt für den Verzugszins. Die übermässige Dauer eines Verfahrens rechtfertigt einen Verzicht auf seine Erhebung nicht (statt vieler: Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-3198/2009 vom 2. September 2010 E. 5.2 m.w.H.).

2.12 Der Anspruch auf rechtliches Gehör (Art. 29 Abs. 2 BV) verlangt, dass die Behörde die Vorbringen der vom Entscheid betroffenen Person auch tatsächlich hört, prüft und in der Entscheidfindung berücksichtigt. Daraus folgt die Verpflichtung der Behörde, ihren Entscheid zu begründen (vgl. Art. 35 Abs. 1 VwVG). Nach der Rechtsprechung ist dabei nicht erforderlich, dass sie sich mit allen Parteistandpunkten einlässlich auseinandersetzt und jedes einzelne Vorbringen ausdrücklich widerlegt. Vielmehr kann sie sich auf die für den Entscheid wesentlichen Punkte beschränken. Die Begründung muss so abgefasst sein, dass sich die betroffene Person über die Tragweite des Entscheids Rechenschaft geben und ihn in voller Kenntnis der Sache an die höhere Instanz weiterziehen kann. In diesem Sinn müssen wenigstens kurz die Überlegungen genannt werden, von denen sich die Behörde hat leiten lassen und auf die sich ihr Entscheid stützt. Damit eine Begründung diese Funktionen erfüllen kann, ist es notwendig, dass ihr neben dem Entscheiddispositiv der rechtser-

hebliche Sachverhalt, die angewandten Rechtsnormen sowie die Subsumtion des Sachverhalts unter diese Normen entnommen werden können. Die Begründung der Verfügung muss nicht zwingend in der Verfügung selbst enthalten sein. Genügen kann auch ein Verweis in der Verfügung auf separate Schriftstücke, auf frühere Entscheide oder klare Angaben der Entscheidgründe in früheren Schreiben an den Verfügungsadressaten. Des Weiteren muss auch eine Auseinandersetzung mit allfälligen Argumenten und Vorbringen der betroffenen Person erfolgen (zum Ganzen statt vieler: Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-523/2013 vom 20. August 2013 E. 2.2 mit Hinweisen).

3.

3.1 Vorliegend bestreitet die Beschwerdeführerin, dass in den Steuerperioden von 2004 bis 2007 ein steuerbarer baugewerblicher Eigenverbrauch i.S.v. Art. 9 Abs. 2 Bst. a aMWSTG vorliege. Entsprechend ihrer Vorbringen ist zunächst zu überprüfen, ob mit der Erstellung der Überbauung überhaupt der Tatbestand des baugewerblichen Eigenverbrauchs erfüllt ist (E. 3.2) und falls ja, zu welchem Zeitpunkt sich dieser verwirklicht hat (E. 3.3). Sodann stellt sich die Frage, ob die allfällige Steuerforderung bereits verjährt ist (E. 3.4). Schliesslich ist auf die Pflicht zur Zahlung eines Verzugszinses einzugehen (E. 3.5).

3.2

3.2.1 Die Beschwerdeführerin bringt vor, die ESTV habe den rechtserheblichen Sachverhalt ungenügend festgestellt. Aus den sich bei der ESTV befindlichen Werkverträgen ergebe sich, dass kein baugewerblicher Eigenverbrauch vorliege.

Mit dieser Rüge vermag die Beschwerdeführerin aus folgenden Gründen nicht durchzudringen: Mit Schreiben vom 4. April 2008 forderte die ESTV die Beschwerdeführerin ausdrücklich auf, die von ihr geltenden gemachten Lieferungen mittels geeigneter Dokumente zu belegen. Dem kam die Beschwerdeführerin nicht nach. Sie verwies einzig darauf, dass die betreffenden Unterlagen aufgrund der ersten Kontrolle bereits alle erhoben worden seien und sich diese demnach "bereits an der Schwarztorstrasse 50 befinden sollten". Die ESTV führt hierzu für das Bundesverwaltungsgericht nachvollziehbar und letztlich unwidersprochen aus, dass sie im Rahmen von externen Kontrollen keine "Unterlagen im Original", sondern nur Kopien zu ihren Akten nehme und die Originale jeweils umgehend retourniere. Die Beschwerdeführerin macht bezeichnenderweise

nicht geltend, die Werkverträge nach Abschluss der ersten Kontrolle nicht mehr von der ESTV zurückerhalten zu haben.

Zudem ist die Beschwerdeführerin aufgrund von Art. 57 Abs. 1 und Art. 58 Abs. 2 aMWSTG verpflichtet, über alle Tatsachen, die für die Steuerpflicht oder die Bemessung von Bedeutung sein können, Auskunft zu erteilen und die mit unbeweglichen Gegenständen zusammenhängenden Geschäftsunterlagen während 20 Jahren aufzubewahren (E. 2.8). Die Aufbewahrungspflicht soll die Feststellung der rechtserheblichen Tatsachen erleichtern (vgl. WILLI LEUTENEGGER, mwst.com, Art. 58 N 1). Es läge somit an der Beschwerdeführerin, die für ihren Rechtsstandpunkt massgeblichen Unterlagen – zu deren Aufbewahrung sie verpflichtet ist – bei der ESTV einzureichen und damit die von ihr behaupteten Tatsachen nachzuweisen. Dies hat zur Folge, dass der ESTV nicht vorgeworfen werden kann, sich – mangels durch die Beschwerdeführerin eingereichter Werkverträge – in freier Beweiswürdigung für ihre mehrwertsteuerliche Beurteilung der Steuerperioden vom 1. Januar 2004 bis zum 30. September 2007 auf die bereits in der ersten Kontrolle festgestellten Tatsachen zu berufen. Dies gilt insbesondere im Hinblick darauf, dass einerseits ein thematisch begrenzter Sachverhalt – nämlich die Besteuerung der Überbauung – zu beurteilen ist und andererseits die sich aufgrund der ersten Kontrolle ergebenden Nachforderungen durch die Beschwerdeführerin unbestrittenermassen vorbehaltlos bezahlt wurden. Daran vermag im Übrigen, entgegen den Vorbringen der Beschwerdeführerin, nichts zu ändern, dass sie die Besteuerung als Eigenverbrauch "stets bestritten" habe. Die aktenkundige Vorgeschichte lässt vielmehr den Schluss zu, dass durch die vorbehaltlose Zahlung der Steuerforderung auch der Rechtsgrund der Steuerforderung – also die Qualifikation als baugewerblichen Eigenverbrauch – akzeptiert wurde (vgl. Urteil des Bundesgerichts 2C_678/2012 vom 17. Mai 2013 E. 2.4).

Der Beschwerdeführerin ist zwar durchaus zuzustimmen, dass grundsätzlich der ESTV die objektive Beweislast bezüglich steuerbegründender Tatsachen zukommt (E. 1.5). Die Regeln über die Beweislastverteilung kommen jedoch nur zum Zug, falls über die zu beweisführende Tatsache Unsicherheit besteht. Mit dem Abstellen auf die von der Beschwerdeführerin – aus welchen Gründen auch immer – akzeptierte steuerliche Behandlung des Sachverhalts in den Steuerperioden vom 1. Januar 1999 bis zum 31. Dezember 2003 als baugewerblichen Eigenverbrauch ist die ESTV ihrer Untersuchungspflicht auch betreffend die Steuerperioden vom 1. Januar 2004 bis zum 30. September 2007 grundsätzlich nachgekom-

men. Die Beschwerdeführerin selbst bringt vor, die ESTV hätte "genügendes Wissen aus den vorangegangenen Kontrollen" betreffend den Sachverhalt gehabt. Somit besteht bezüglich der Tatsachen, die zu einer Besteuerung unter dem Titel "baugewerblicher Eigenverbrauch" führen, keine Ungewissheit, welche ein Abstellen auf die objektive Beweislast der ESTV nötig machen würden. Es wäre in dieser Konstellation vielmehr der Beschwerdeführerin oblegen, durch die Einreichung der von der ESTV eingeforderten Werkverträge, welche gemäss ihren Vorbringen das Nichtvorliegen eines baugewerbliches Eigenverbrauchs nahelegen, den Beweis des Gegenteils zu erbringen.

Von einer ungenügenden Sachverhaltserhebung kann damit keine Rede sein (E. 1.5).

3.2.2

3.2.2.1 Sinn und Zweck des baugewerblichen Eigenverbrauchs bildet grundsätzlich – wie bereits dargestellt (E. 2.2.1) – die steuerliche Gleichbehandlung von Bauwerken, die für Zwecke verwendet werden, die den Vorsteuerabzug ganz oder teilweise ausschliessen, und solchen Bauwerken, die von Dritten steuerbelastet bezogen werden. Es ist in jedem Fall zu klären, ob die baugewerblichen Arbeiten für fremde (womit eine Lieferung vorliegen würde) oder für eigene Rechnung (womit baugewerblicher Eigenverbrauch gegeben wäre) vorgenommen wurden (E. 2.3.3). Dies ist vorliegend soweit unbestritten.

3.2.2.2 Die Beschwerdeführerin bringt vor, die Überbauung sei für fremde Rechnung erstellt worden, womit eine Lieferung und nicht baugewerblicher Eigenverbrauch vorliege. Es sei unbestritten, dass nicht die Beschwerdeführerin, sondern vielmehr ihr Verwaltungsratspräsident C._____ Eigentümer der überbauten Grundstücke gewesen sei. Daher seien ihre Leistungen in jedem Fall für Drittpersonen erbracht worden. Zudem seien sämtliche Werkverträge von Drittpersonen unterzeichnet worden, womit ein Lieferungsverhältnis begründet worden sei. Die ESTV stütze sich zu Unrecht auf die in der Buchhaltung ausgewiesenen Anlagekosten, da in den Steuerperioden ab 2004 keine Arbeiten am Bauwerk mehr ausgewiesen worden seien. Die der Buchhaltung entnommenen Zahlungen der Jahre 2004, 2005, 2006 und 2007 würden demnach keineswegs den Baufortschritt an der in fünf Bauetappen erstellten Überbauung widerspiegeln. Es handle sich bei den Zahlungen vielmehr um den Nachvollzug aus verschiedenen Gründen unbezahlt gebliebener Unternehmerrechnungen.

3.2.2.3 Die ESTV bringt dagegen vor, die noch nicht deklarierte Eigenverbrauchssteuer sei geschuldet, weil der Eigenverbrauch bis zur Bauvollendung im Jahr 2003 weder vollständig abgerechnet, noch mit einem Vergleich zwischen der Beschwerdeführerin und der ESTV abgeschlossen sei. Eigenverbrauch liege aber nur vor, falls die Arbeiten in mehrwertsteuerlicher Hinsicht als für eigene Rechnung vorgenommen werden. Dies sei vorliegend der Fall. Bei Bauwerken bzw. Teilen davon, die für die Veräusserung, Vermietung oder Verpachtung ohne Option bestimmt seien, liege nur dann ein Lieferungstatbestand (und nicht Eigenverbrauch) vor, wenn vor Baubeginn für sämtliche Einheiten Kauf- oder Vorverträge gemäss Art. 216 Abs. 1 und 2 OR vorlägen. Dass C._____ Eigentümer der fraglichen Grundstücke war, sei dagegen irrelevant.

Entgegen den Vorbringen der Beschwerdeführerin setzt die ESTV sich somit sehr wohl mit der geltend gemachten Unterscheidung zwischen Bauten für eigene und fremde Rechnung auseinander. Eine Gehörsverletzung (E. 2.12) liegt dementsprechend nicht vor.

3.2.2.4 Der Beschwerdeführerin ist zwar grundsätzlich zuzustimmen, dass die Eigentumsverhältnisse an den Grundstücken als Indiz für die Bewertung, ob baugewerbliche Arbeiten auf fremde oder eigene Rechnung vorgenommen wurden, dienen kann (vgl. Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-1564/2006 vom 26. Juni 2009 E. 3.3.2). Sie geht aber fehl in der Annahme, dass bei der Überbauung eines fremden Grundstückes in jedem Fall Arbeiten für fremde Rechnung vorliegen würden. Entscheidend für die Beantwortung der Frage, ob für fremde Rechnung gearbeitet wurde, ist vielmehr, ob mit den geleisteten Arbeiten am Bauwerk eine mehrwertsteuerliche Lieferung i.S.v. Art. 6 aMWSTG vorliegt (E. 2.2.1 f.). In Folge der von der Beschwerdeführerin zu verantwortenden Nichteinreichung der geltend gemachten Kauf- bzw. Werkverträge (E. 3.2.1) lässt sich nun aber nicht beurteilen, ob die vorgenommenen Arbeiten – wie von der Beschwerdeführerin behauptet – als Lieferung qualifiziert werden können. Anders als von der Beschwerdeführerin vorgebracht, können aus den Eigentumsverhältnissen am Boden keine zwingenden Rückschlüsse auf diejenige Person gezogen werden, für welche die baugewerblichen Arbeiten erbracht werden. Mangels Verträge ist schon nicht bekannt, wer überhaupt Besteller und damit Leistungsempfänger einer allfälligen Lieferung i.S.v. Art. 6 aMWSTG gewesen wäre.

Der Beschwerdeführerin misslingt somit im Ergebnis der ihr obliegende Nachweis (E. 3.2.1), die baugewerblichen Arbeiten seien auf fremde und

nicht auf eigene Rechnung erfolgt. Die übrigen Voraussetzungen für einen Eigenverbrauch nach Art. 9 Abs. 2 Bst. a aMWSTG werden von ihr nicht bestritten und sind ebenfalls als erfüllt zu betrachten. Die ESTV hat folglich die Eigenverbrauchssteuer auf der Überbauung grundsätzlich zu Recht erhoben.

3.3 Die Beschwerdeführerin bringt allerdings weiter vor, der baugewerbliche Eigenverbrauch habe sich bereits im Jahr 2003 und nicht in den Jahren 2004 bis 2007 verwirklicht. Tatsächlich ist unbestritten, dass die Überbauung bereits im Jahr 2003 fertiggestellt wurde. Da die Steuerforderung gemäss Art. 43 Abs. 2 aMWSTG in jenem Zeitpunkt entsteht, in welchem der Eigenverbrauch eintritt (E. 2.6), wäre vorliegend die Steuerforderung spätestens im Jahr 2003 entstanden. Diese Feststellung wird aber durch die gesetzliche Bemessungsmethode der Steuerforderung relativiert:

Mangels Entgelt bildet der Preis (ohne den Wert des Bodens), wie er im Fall der Leistung an einen unabhängige Dritten in Rechnung gestellt würde, Bemessungsgrundlage des Eigenverbrauchs. Im Sinne einer annäherungsweisen Ermittlung zieht die ESTV für die Bemessung der Steuerforderung die Anlagekosten heran (E. 2.4). Diese Bemessungsmethode ist für die vorliegenden Zwecke sachgerecht und wird von der Beschwerdeführerin auch nicht als unangemessen gerügt. Vorliegend war unbestrittenermassen ein Teil der Anlagekosten der Überbauung bis Ende des Jahres 2003 noch nicht verbucht. Obwohl also die Steuerforderung in Folge Eigenverbrauchs Ende 2003 bereits bestand, war es der ESTV nicht möglich, die noch nicht buchhalterisch erfassten Anlagekosten in die Bemessung einzubeziehen. Dass sie dies in Folge der (zweiten) Kontrolle der Steuerperioden vom 1. Januar 2004 bis zum 30. September 2007 nachholte, ist im Interesse der gesetzlich vorgegebenen steuerlichen Erfassung des Sachverhalts nicht zu bemängeln. Dass – wie die ESTV richtig festhält – die sich daraus ergebende Belastung nachträglich und nicht im Zeitpunkt der Entstehung der Mehrwertsteuerschuld erfolgt, ist Nachforderungen auf Grundlage einer nicht periodengerechten Eigendeklaration gemein.

3.4 Die Beschwerdeführerin macht weiter geltend, die Steuerforderung sei in jedem Fall bereits verjährt. Sie beruft sich hierfür zunächst auf Art. 42 Abs. 6 MWSTG, wonach die sog. absolute Verjährung nach zehn Jahren eintrete. Vorliegend seien daher alle Tatbestände verjährt, die bis zum 24. April 2003 verwirklicht wurden. Art. 42 Abs. 1 MWSTG sehe im

Übrigen vor, dass das Recht die Steuerforderung festzusetzen fünf Jahre nach Ablauf der Steuerperiode, in der die Steuerforderung entstanden sei, verjähre. Die Verjährung könne gemäss Art. 42 Abs. 2 MWSTG unterbrochen werden, wobei sie bei Unterbrechung neu zwei Jahre betrage. Da zwischen dem 18. September 2008 (Datum der Eingangsbestätigung der Einsprache) und dem 25. April 2013 (Datum des angefochtenen Einspracheentscheids) keine verjährungsunterbrechende Handlung mehr erfolgt sei, sei auch die relative Verjährung eingetreten.

Gemäss Art. 112 Abs. 1 MWSTG richtet sich die Verjährung von bereits vor Inkrafttreten des MWSTG eingetretenen Tatsachen und entstandenen Rechtsverhältnissen auch weiterhin nach den Art. 49 und 50 aMWSTG (E. 1.4). Entgegen den Vorbringen der Beschwerdeführerin sind somit nicht die Bestimmungen des MWSTG anwendbar, sondern diejenigen des aMWSTG.

Anders als im neuen Recht beträgt die Verjährungsfrist, die nach der Unterbrechung durch die ESTV neu zu laufen beginnt, gemäss Art. 49 Abs. 1 aMWSTG nicht zwei, sondern fünf Jahre. Demnach dringt die Beschwerdeführerin mit ihrer Rüge, die Steuerforderung sei in jedem Fall relativ verjährt, nicht durch. Zwischen der Eingangsbestätigung vom 18. September 2008 und dem Erlass des Einspracheentscheids am 25. April 2013 sind weniger als fünf Jahre vergangen. Da der Einspracheentscheid in jedem Fall eine verjährungsunterbrechende Einforderungshandlung darstellt, braucht nicht überprüft zu werden, ob anderweitige verjährungsunterbrechende Handlungen der ESTV vorliegen.

Der Beschwerdeführerin kann auch nicht in Bezug auf ihr Vorbringen zur absoluten Verjährung gefolgt werden. Der vorliegend anwendbare Art. 49 Abs. 4 aMWSTG sieht nicht eine zehn-, sondern eine fünfzehnjährige absolute Verjährungsfrist vor. Gemäss dem mangels Verträgen nicht nachgewiesenen (vgl. E. 2.3.4) und von der ESTV bestrittenen Vorbringen der Beschwerdeführerin wurde die Überbauung in Etappen erstellt. Der Baubeginn sei im Jahr 1999 erfolgt. Da Steuerforderungen aus dem Jahr 1999 bis zum jetzigen Zeitpunkt noch nicht absolut verjährt sind, braucht auf die von der Beschwerdeführerin geltend gemachte Etappierung nicht eingegangen zu werden (vgl. E. 2.3.4).

Im Ergebnis ist somit die vorliegend streitige Steuerforderung nicht verjährt.

3.5 Schliesslich rügt die Beschwerdeführerin aufgrund der Verfahrensdauer und der dadurch entstandenen Verzugszinsen die Verletzung des in Art. 29 Abs. 1 BV statuierten Beschleunigungsgebots (E. 2.11) und des Grundsatzes von Treu und Glauben (E. 2.10).

Zwischen der Ergänzungsabrechnung vom 20. Dezember 2007 und dem Einspracheentscheid vom 25. April 2013 sind fast fünfeinhalb Jahre verstrichen. Diese Dauer erweist sich für einen Sachverhalt wie den vorliegenden zwar in der Tat als lang und ist wohl nicht mehr "angemessen" im Sinne von Art. 29 Abs. 1 BV. Dies vermag nach dem bereits Ausgeführten hingegen die gesetzlich vorgesehene Verzinsung des geschuldeten Mehrwertsteuerbetrages nicht aufzuheben (E. 2.11). Angemerkt sei jedoch, dass die Beschwerdeführerin durch ("vorläufiges") Bezahlen unter Vorbehalt Verzugszinsfolgen hätte vermeiden können. Sie wurde durch die ESTV mit den Schreiben vom 16. Januar 2008 (vgl. Sachverhalt A.e) und vom 18. September 2008 (vgl. Sachverhalt D) ausdrücklich auf diese Möglichkeit hingewiesen. Dementsprechend kann der ESTV auch nicht treuwidriges Verhalten vorgeworfen werden (E. 2.10).

4.
Nach dem Ausgeführten ist die Beschwerde abzuweisen, soweit darauf eingetreten werden kann. Die Beschwerdeführerin hat als unterliegende Partei die Verfahrenskosten im Umfang von Fr. 7'000.-- zu tragen (Art. 63 Abs. 1 VwVG). Sie werden mit dem von ihr in gleicher Höhe geleisteten Kostenvorschuss verrechnet. Ein Parteientschädigung ist nicht zuzusprechen (Art. 64 Abs. 1 VwVG im Umkehrschluss).

(Das Dispositiv befindet sich auf der nächsten Seite).

Demnach erkennt das Bundesverwaltungsgericht:

1.
Die Beschwerde wird abgewiesen, soweit darauf eingetreten wird.

2.
Die Verfahrenskosten von Fr. 7'000.-- werden der Beschwerdeführerin auferlegt und mit dem von ihr in gleicher Höhe geleisteten Kostenvorschuss verrechnet.

3.
Eine Parteientschädigung wird nicht zugesprochen.

4.
Dieses Urteil geht an:

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

Der vorsitzende Richter: Der Gerichtsschreiber:

Michael Beusch Ralf Imstepf

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 die Beschwerdeführerin in Händen hat, beizulegen (Art. 42 BGG).

Versand: