



Urteil vom 28. August 2020

Besetzung

Richter Jürg Steiger (Vorsitz),
Richter Raphaël Gani, Richterin Annie Rochat Pauchard,
Gerichtsschreiber Roger Gisclon.

Parteien

A. _____ AG,
vertreten durch
Pierre Scheuner, Fürsprecher, und Patrick Loosli, LL.M.,
Beschwerdeführerin,

gegen

Eidgenössische Steuerverwaltung ESTV,
Hauptabteilung Mehrwertsteuer,
Vorinstanz.

Gegenstand

MWST (2008 bis 2014).

Sachverhalt:**A.**

Die A. _____ AG (nachfolgend Steuerpflichtige) ist seit dem 1. Januar 1995 bei der Eidgenössischen Steuerverwaltung (ESTV) im Register der Mehrwertsteuerpflichtigen eingetragen und rechnet nach vereinnahmten Entgelten ab. Gemäss Handelsregistereintrag bezweckt sie das Erbringen von Beratungen und Dienstleistungen im Immobilien- und Bausektor. B. _____ ist Präsident des Verwaltungsrates.

B.

Die ESTV führte an diversen Tagen zwischen dem 12. Mai 2014 und 6. November 2015 eine Kontrolle durch. Zum Abschluss dieser Kontrolle erliess sie am 25. November 2015 zwei Einschätzungsmitteilungen (EM). Mit EM Nr. (altrechtlich) betreffend die Steuerperioden 2008 bis 2009 machte sie eine Steuernachforderung in der Höhe von Fr. 14'164.- zuzüglich Verzugszins geltend. Mit EM Nr. (neurechtlich) forderte sie hinsichtlich der Steuerperioden 2010 bis 2014 Fr. 624'630.- zuzüglich Verzugszins nach.

C.

Die Steuerpflichtige bestritt am 9. März 2016 die Nachforderungen gemäss den beiden EM vom 25. November 2015. In der Folge bestätigte die ESTV mit zwei Verfügungen vom 24. Oktober 2017 die entsprechenden Nachforderungen.

D.

Am 24. November 2017 erhob die Steuerpflichtige Einsprache gegen die Verfügungen der ESTV vom 24. Oktober 2017. Sie legte insbesondere dar, die ESTV habe ihre Verfügungen ungenügend begründet und diese seien deshalb nichtig. Im Übrigen hielt sie daran fest, dass die Aufrechnungen nicht gerechtfertigt seien.

E.

Mit Einspracheentscheid vom 3. September 2019 vereinigte die ESTV die beiden Verfahren und hiess die Einsprache im Umfang von Fr. 1'449.- gut, wies sie im Übrigen aber ab. Die Steuerpflichtige schulde der ESTV – über die bisherige Selbstdeklaration hinaus – für die Steuerperioden 2008 und 2009 Fr. 14'164.- und für die Steuerperioden 2010 bis 2014 Fr. 624'181.- Mehrwertsteuer zuzüglich Verzugszins.

Zur Begründung hielt die ESTV im Wesentlichen fest, nach der bundesgerichtlichen Rechtsprechung sei eine Verfügung selbst dann nicht nichtig,

wenn eine Begründung gänzlich fehle. Mit Bezug auf die Aufrechnung gemäss Ziffer 1 der EM Nr. (altrechtlich) legte die ESTV dar, die Steuerpflichtige habe gemäss dem Buchungstext offenbar eine «Abschreibung» auf dem «Ertrag Bauleistungen» vorgenommen. Dies sei äusserst erklärungsbedürftig, weil die Steuerpflichtige nach vereinnahmten Entgelten abrechne. Verbuchte Zahlungseingänge könnten nicht abgeschrieben werden.

Im Weiteren habe die ESTV den Mercedes ML 270 als geschäftsmässig begründet akzeptiert, nicht jedoch das zweite in der Buchhaltung erfasste Fahrzeug (Mercedes A 170). Im Zusammenhang mit dem Projekt «(...)» habe sie Vorsteuerabzüge zurückbelastet, weil die Rechnungen auf den Aktionär (B._____) lauteten und nicht auf die Steuerpflichtige. Im Übrigen sei im Lichte des am 16. August 2019 ergangenen Einspracheentscheids in Sachen Baukonsortium «(...)» an der Rückbelastung der Vorsteuern auf Stufe Einsprecherin festzuhalten.

F.

Gegen den Einspracheentscheid der ESTV (nachfolgend auch Vorinstanz) vom 3. September 2019 erhebt die Steuerpflichtige (nachfolgend: Beschwerdeführerin) mit Eingabe vom 4. Oktober 2019 Beschwerde ans Bundesverwaltungsgericht. Zusammenfassend verlangt die Beschwerdeführerin die Reduktion der Steuerforderung gemäss dem angefochtenen Einspracheentscheid um Fr. 599'311.- auf Fr. 39'034.-.

Zur Begründung bringt die Beschwerdeführerin im Wesentlichen vor, in Ziffer 1 und 3 Bst. d der EM Nr. (altrechtlich) würde unter dem Betreff «Abschreibung auf Bauleistungen» zweimal der Betrag von Fr. 1'153.90 nachbelastet, einmal als Umsatzdifferenz (Ziff. 1) und einmal als Vorsteuerkorrektur (Ziff. 3 Bst. d). Faktisch sei damit derselbe Betrag doppelt zurückbelastet worden. Die einmalige Nachbelastung sei unbestritten. Die Vorinstanz habe aber nicht begründet, weshalb sie die Nachbelastung doppelt vorgenommen habe.

Der Mercedes ML 270 werde nur für Fahrten zu Baustellen gebraucht. Im Fahrzeug seien Werkzeuge gelagert und er sei oft verschmutzt. Für Kundenbesuche werde der Mercedes A 170 verwendet. Für die Notwendigkeit von zwei Geschäftsfahrzeugen lägen objektive Gründe vor.

Beim Projekt «(...)» nehme die ESTV zwei unterschiedliche Aufrechnungen vor. Zum einen rechne sie eine Umsatzsteuer auf. Diesbezüglich anerkenne die Beschwerdeführerin, dass geldwerte Leistungen von ihr an den Aktionär B. _____ erfolgt seien. Sie bestreite aber die Notwendigkeit einer Nachbelastung, weil diese Leistungen mit der Abrechnung der Teilzahlungen in den Jahren 2013 und 2014 sowie in der Schlussabrechnung bereits bei der ESTV deklariert worden seien. Als zweite Aufrechnung bei diesem Projekt verweigere die ESTV den Vorsteuerabzug mit dem Argument, die Belege würden auf den Bauherrn B. _____ persönlich lauten. Es treffe zwar zu, dass die Rechnungen auf B. _____ als Bauherrn ausgestellt worden seien. Zwischen der Beschwerdeführerin und diesem habe aber das Verständnis bestanden, dass sämtliche Aufwendungen von ihr übernommen und mit einem Zuschlag an ihn weiterverrechnet würden. Es müsse ihr deshalb auch gestattet sein, die von ihr unbestrittenermassen bezahlte Inlandsteuer als Vorsteuer abzuziehen.

G.

In ihrer Vernehmlassung vom 25. November 2019 schliesst die Vorinstanz auf Abweisung der Beschwerde.

Auf die weiteren Ausführungen der Parteien sowie die eingereichten Unterlagen wird – soweit entscheidwesentlich – im Rahmen der nachfolgenden Erwägungen eingegangen.

Das Bundesverwaltungsgericht zieht in Erwägung:

1.

1.1 Gemäss Art. 31 VGG beurteilt das Bundesverwaltungsgericht Beschwerden gegen Verfügungen nach Art. 5 VwVG, sofern keine Ausnahme nach Art. 32 VGG gegeben ist. Eine solche liegt im vorliegenden Fall nicht vor und die Vorinstanz ist eine Behörde im Sinne von Art. 33 VGG. Die Zuständigkeit des Bundesverwaltungsgerichts zur Behandlung der Beschwerde ist somit gegeben. Auf die im Übrigen form- und fristgerecht eingereichte Beschwerde ist einzutreten.

1.2 Das Verfahren richtet sich gemäss Art. 37 VGG nach den Bestimmungen des VwVG, soweit das VGG nichts anderes bestimmt.

1.3

1.3.1 Im Verwaltungsverfahren und in der Verwaltungsrechtspflege gilt der Untersuchungsgrundsatz, wonach die Behörde den rechtserheblichen Sachverhalt von Amtes wegen festzustellen hat (Art. 12 VwVG). Die Untersuchungsmaxime erfährt allerdings durch die Mitwirkungspflicht der Verfahrensparteien eine Einschränkung (Art. 13 VwVG; vgl. ANDRÉ MOSER/MICHAEL BEUSCH/LORENZ KNEUBÜHLER, Prozessieren vor dem Bundesverwaltungsgericht, 2. Aufl. 2013, Rz. 1.49 ff.). Im Mehrwertsteuerverfahren wird die Untersuchungsmaxime insbesondere durch das Selbstveranlagungsprinzip als spezialgesetzlich statuierte Mitwirkungspflicht der steuerpflichtigen Person relativiert (vgl. Urteil des BVerG A-2900/2014 vom 29. Januar 2015 E. 1.3).

1.3.2 Gemäss der Untersuchungsmaxime trägt die Behörde die Beweisführungslast (sog. subjektive oder formelle Beweislast). Gelangt der Richter aufgrund der freien Beweiswürdigung nicht zur Überzeugung, eine rechtserhebliche Tatsache habe sich verwirklicht, so stellt sich die Frage, ob zum Nachteil der Steuerbehörde oder des Steuerpflichtigen zu entscheiden ist, mit anderen Worten, wer die Folgen der Beweislosigkeit zu tragen hat (sog. materielle Beweislast; vgl. auch Art. 81 Abs. 3 MWSTG, wonach es unzulässig ist, Nachweise ausschliesslich vom Vorliegen bestimmter Beweismittel abhängig zu machen; Urteil des BVerG A-2900/2014 vom 29. Januar 2015 E. 1.4).

Im Steuerrecht gilt grundsätzlich, dass die Steuerbehörde für die steuerbegründenden und steuererhöhenden Tatsachen beweibelastet ist, während der steuerpflichtigen Person der Nachweis der Tatsachen obliegt, welche die Steuerschuld mindern oder aufheben (BGE 140 II 248 E. 3.5; Urteil des BVerG 2C_232/2012 vom 23. Juli 2012 E. 3.5 und Urteil des BVerG A-3050/2015 vom 6. Oktober 2015 E. 1.4).

1.4 Das Bundesverwaltungsgericht kann den angefochtenen Entscheid grundsätzlich in vollem Umfang überprüfen. Der Beschwerdeführer kann neben der Verletzung von Bundesrecht (Art. 49 Bst. a VwVG) und der unrichtigen oder unvollständigen Feststellung des rechtserheblichen Sachverhalts (Art. 49 Bst. b VwVG) auch die Rüge der Unangemessenheit erheben (Art. 49 Bst. c VwVG). Hingegen ist es grundsätzlich nicht Sache der Rechtsmittelbehörden, den für den Entscheid erheblichen Sachverhalt von Grund auf neu zu ermitteln und über die tatsächlichen Vorbringen der Parteien hinaus den Sachverhalt vollkommen neu zu erforschen. Vielmehr geht es in diesem Verfahren darum, den von den Vorinstanzen ermittelten

Sachverhalt zu überprüfen und allenfalls zu berichtigen oder zu ergänzen (statt vieler: Urteil des BVGer A-7110/2014 vom 23. März 2015 E. 1.2 mit weiteren Hinweisen).

1.5 Der Anspruch auf rechtliches Gehör (Art. 29 Abs. 2 BV) verpflichtet die Behörde, die Vorbringen der betroffenen Person tatsächlich zu hören, zu prüfen und in der Entscheidungsfindung zu berücksichtigen, weshalb sie ihren Entscheid zu begründen hat (BGE 134 I 83 E. 4.1; vgl. auch Art. 35 Abs. 1 VwVG). Um dieser Begründungspflicht zu entsprechen, müssen wenigstens kurz die Überlegungen genannt werden, von denen sich die Behörde hat leiten lassen und auf welche sich ihre Verfügung stützt. Dies heisst nicht, dass sich die Behörde ausdrücklich mit jeder tatbeständlichen Behauptung und jedem rechtlichen Einwand auseinandersetzen muss. Vielmehr kann sie sich auf die für den Entscheid wesentlichen Gesichtspunkte bzw. auf jene Aspekte beschränken, welche sie ohne Willkür als wesentlich betrachtet (vgl. BGE 136 I 184 E. 2.2.1, 124 V 180 E. 1a, 118 V 56 E. 5b; Urteil des BVGer A-3662/2014 vom 9. Juni 2015 E. 1.5; MICHELE ALBERTINI, Der verfassungsmässige Anspruch auf rechtliches Gehör im Verwaltungsverfahren des modernen Staates, 2000, S. 403 f., mit Hinweisen).

1.6 Gemäss Art. 61 Abs. 1 VwVG entscheidet die Beschwerdeinstanz in der Sache selbst oder weist diese ausnahmsweise mit verbindlichen Weisungen an die Vorinstanz zurück. Ein solcher Rückweisungsentscheid rechtfertigt sich vor allem dann, wenn weitere Tatsachen festgestellt werden müssen und ein umfassendes Beweisverfahren durchzuführen ist (Urteil des BVGer A-2900/2014 vom 29. Januar 2015 E. 1.5; MOSER/BEUSCH/KNEUBÜHLER, a.a.O., Rz. 3.194 f.). Eine Rückweisung rechtfertigt sich zudem bei Gehörsverletzungen, sofern sie nicht geheilt werden können, etwa bei mangelhafter Begründung durch die Vorinstanz (Urteil des BVGer A-2572/2010 und A-2574/2010 vom 26. August 2011 E. 1.4).

1.7

1.7.1 Auf den 1. Januar 2010 wurde das derzeit geltende Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer vom 12. Juni 2009 (MWSTG, SR 641.20) in Kraft gesetzt. Es trat an die Stelle des Mehrwertsteuergesetzes vom 2. September 1999 (aMWSTG, AS 2000 1300). Dieses war ab 1. Januar 2001 in Kraft.

1.7.2 Auf die zwischen 1. Januar 2001 und 31. Dezember 2009 eingetretenen Tatsachen und entstandenen Rechtsverhältnisse bleibt gemäss Art. 112 Abs. 1 und 2 MWSTG das frühere materielle Recht anwendbar.

Demgegenüber ist das neue mehrwertsteuerliche Verfahrensrecht im Sinne von Art. 113 Abs. 3 MWSTG auf sämtliche im Zeitpunkt des Inkrafttretens hängigen Verfahren anwendbar (statt vieler: Urteil des BGer 2C_1002/2014 vom 28. Mai 2015 E. 2.1).

1.7.3 Im vorliegenden Fall geht es um Steuernachforderungen der Vorinstanz betreffend die Steuerperioden 2008 bis 2014. Damit findet für die Quartale im Zeitraum vom 1. Januar 2008 bis zum 31. Dezember 2009 das materielle Recht des aMWSTG und das Verfahrensrecht des MWSTG Anwendung. Für den Zeitraum vom 1. Januar 2010 bis zum 31. Dezember 2014 ist hingegen ausschliesslich das MWSTG (mitsamt der zugehörigen Mehrwertsteuerverordnung vom 27. November 2009 [MWSTV; SR 641.201]) in den in den Jahren 2010 bis 2014 gültigen Fassungen massgebend.

2.

2.1 Der Bund erhebt eine allgemeine Verbrauchssteuer nach dem System der Netto-Allphasensteuer mit Vorsteuerabzug (Mehrwertsteuer). Die Steuer bezweckt die Besteuerung des nicht unternehmerischen Endverbrauchs im Inland (Art. 1 Abs. 1 aMWSTG sowie Art. 1 Abs. 1 MWSTG; zur verfassungsmässigen Grundlage: Art. 130 BV).

2.2

2.2.1 Nach altem Recht unterliegen der Mehrwertsteuer insbesondere die im Inland gegen Entgelt erbrachten Lieferungen von Gegenständen und Dienstleistungen (Art. 5 Bst. a und b aMWSTG). Sie sind steuerbar, soweit das aMWSTG keine Ausnahme vorsieht (Art. 18 f. aMWSTG). Als Dienstleistung gilt jede Leistung, die keine Lieferung eines Gegenstandes ist (Art. 7 Abs. 1 aMWSTG).

2.2.2 Nach neuem Recht unterliegen der Mehrwertsteuer die im Inland von steuerpflichtigen Personen gegen Entgelt erbrachten Leistungen; sie sind steuerbar, soweit das MWSTG keine Ausnahme vorsieht (Inlandsteuer, Art. 18 Abs. 1 MWSTG). Als Leistung gilt die Einräumung eines verbrauchsfähigen wirtschaftlichen Wertes an eine Drittperson in Erwartung eines Entgelts (Art. 3 Bst. c MWSTG). Sie besteht in einer Lieferung oder einer Dienstleistung (vgl. Art. 3 Bst. d und e MWSTG).

2.2.3 Damit überhaupt eine steuerbare Leistung vorliegt, muss sie sowohl nach altem als auch nach neuem Recht im Austausch mit einem Entgelt

erfolgen (sog. «Leistungsaustausch», neurechtlich: «Leistungsverhältnis»). Die Entgeltlichkeit stellt (vom altrechtlichen Eigenverbrauch abgesehen) ein unabdingbares Tatbestandsmerkmal einer steuerbaren Leistung dar. Besteht zwischen Leistungserbringer und -empfänger kein Austauschverhältnis im erwähnten Sinn, ist die Aktivität mehrwertsteuerlich irrelevant und fällt nicht in den Geltungsbereich der Mehrwertsteuer (anstelle vieler: BGE 132 II 353 E. 4.3; BVGE 2010/6 E. 3.1; Urteil des BVGer A-6671/2015 und A-6674/2015 vom 9. August 2016 E. 2.2.2). Ein Leistungsaustausch ist auch unter nahestehenden Personen möglich (BGE 138 II 239 E. 3.2). In einer solchen Konstellation gilt als Entgelt der Wert, der unter unabhängigen Dritten vereinbart würde (Art. 33 Abs. 2 aMWSTG, Art. 24 Abs. 2 MWSTG).

2.2.4 Gemäss Art. 27 Abs. 2 MWSTG schuldet die ausgewiesene Steuer, wer in einer Rechnung eine Steuer ausweist, obwohl er zu deren Ausweis nicht berechtigt ist (unberechtigter Steuerausweis), oder wer für eine Leistung eine zu hohe Steuer ausweist (unrichtiger Steuerausweis), es sei denn, es erfolgt eine Korrektur der Rechnung (Bst. a), oder er oder sie weist nach, dass dem Bund kein Steuerausfall entstanden ist (Bst. b [Fassung vom 1. Januar 2010]). Diese Vorschrift hält den in ständiger Rechtsprechung (vgl. BGE 131 II 185 E. 5) entwickelten Grundsatz «fakturierte Mehrwertsteuer gleich geschuldete Mehrwertsteuer» bzw. «impôt facturé = impôt dû» fest (Urteil des BGer 2C_411/2014 vom 15. September 2014 E. 2.2.3; Urteil des BVGer A-6905/2015 vom 22. Juni 2016 E. 6.7).

3.

3.1

3.1.1 Verwendet die steuerpflichtige Person Gegenstände oder Dienstleistungen für steuerbare Ausgangsleistungen, so kann sie in ihrer Steuerabrechnung die auf den Eingangsleistungen lastende Steuer als Vorsteuer abziehen (Art. 38 Abs. 1 und 2 aMWSTG). Als im Sinne von Art. 38 Abs. 2 aMWSTG verwendet gilt eine Eingangsleistung dann, wenn sie in steuerbare Ausgangsleistungen einfliesst, d.h. für einen geschäftlich begründeten Zweck eingesetzt wird. Trifft dies nicht zu, liegt mit Bezug auf diese Eingangsleistung Endverbrauch beim Steuerpflichtigen vor (vgl. BGE 132 II 353 E. 8.2 und E. 10; vgl. DANIEL RIEDO, Vom Wesen der Mehrwertsteuer als allgemeine Verbrauchsteuer und von den entsprechenden Wirkungen auf das schweizerische Recht, 1999, S. 141 f.).

3.1.2 Im MWSTG wurde der Vorsteuerabzug grundlegend neu geregelt. Neurechtlich können steuerpflichtige Personen im Rahmen ihrer unternehmerischen Tätigkeit die in Art. 28 Abs. 1 Bst. a bis c MWSTG genannten und wirtschaftlich tatsächlich getragenen (Art. 28 Abs. 4 MWSTG [Fassung vom 1. Januar 2010]) Vorsteuern grundsätzlich abziehen. Im Gegensatz zum früheren Recht (Art. 38 aMWSTG) ist der strikte Verwendungskonnex zwischen vorsteuerbelasteten Leistungen und Ausgangsumsätzen neurechtlich keine Voraussetzung für die Zulassung zum Vorsteuerabzug mehr. Es genügt, dass das konkrete Vorsteuerbetreffnis in die unternehmerische Tätigkeit einfließt (BGE 142 II 488 E. 2.3.4, 141 II 199 E. 4.2; Urteil des BVGer A-2715/2017 vom 26. April 2018 E. 2.2).

3.2

3.2.1 Altrechtlich bildete das Vorhandensein einer Rechnung eine zwingende materiellrechtliche Voraussetzung für den Vorsteuerabzug. Art. 38 Abs. 1 Bst. a aMWSTG sieht vor, dass zum Abzug der Vorsteuer nur berechtigt ist, wer die geltend gemachten Beträge mit einer Rechnung mit den Angaben nach Art. 37 Abs. 1 aMWSTG bzw. mit einem eine solche Rechnung ersetzenden Beleg nach Art. 37 Abs. 3 aMWSTG nachweisen kann. Nach Art. 37 Abs. 1 aMWSTG muss die Rechnung des Leistungserbringers (bzw. der eine Rechnung ersetzende Beleg) enthalten: Namen und Adresse des Leistungserbringers sowie seine Mehrwertsteuernummer; Namen und Adresse des Leistungsempfängers; Datum oder Zeitraum der Leistung; Art, Gegenstand und Umfang der Leistung; das Entgelt; den Steuersatz und den geschuldeten Steuerbetrag, wobei die Angabe des Steuersatzes genügt, wenn das Entgelt die Steuer einschliesst. Wenn eine Rechnung die im aMWSTG aufgestellten Voraussetzungen für die Vornahme des Vorsteuerabzugs nicht kumulativ erfüllt, muss die ESTV den gestützt darauf geltend gemachten Vorsteuerabzug grundsätzlich verweigern (vgl. statt vieler: Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-184/2014 vom 24. Juli 2014 E. 3.2 mit Hinweisen).

3.2.2 Neurechtlich können steuerpflichtige Personen im Rahmen ihrer unternehmerischen Tätigkeit, unter Vorbehalt der Artikel 29 und 33 MWSTG, u.a. die ihnen in Rechnung gestellte Inlandsteuer (Art. 28 Abs. 1 Bst. a MWSTG) abziehen, sofern sie diese wirtschaftlich tatsächlich getragen haben (Art. 28 Abs. 4 MWSTG [Fassung vom 1. Januar 2010]).

Der Rechnung kommt im Mehrwertsteuerrecht weiterhin eine über den reinen Buchungsbeleg hinausgehende Bedeutung zu. Sie stellt ein wichtiges Indiz dafür dar, dass der Aussteller auch Leistungserbringer ist und die

mehrwertsteuerlich relevante Handlung tatsächlich stattgefunden hat. Beim Leistungsempfänger bildet der Rechnungsbeleg regelmässig die Basis, jedoch nicht mehr die Voraussetzung, für den Vorsteuerabzug und damit für die Rückforderung der auf der bezogenen Leistung lastenden Mehrwertsteuer (Urteil des BVGer A-4949/2013 vom 12. März 2014 E. 2.5.2; vgl. IVO P. BAUMGARTNER/DIEGO CLAVADETSCHER/MARTIN KOCHER, Vom alten zum neuen Mehrwertsteuergesetz, 2010, § 7 N 3 ff.).

Nach Art. 59 Abs. 1 MWSTV gilt die Inlandsteuer als in Rechnung gestellt, wenn der Leistungserbringer für den Leistungsempfänger erkennbar von diesem die Mehrwertsteuer eingefordert hat. Dieses Einfordern muss erkennbar sein, um die Berechtigung zum Abzug der überwälzten Mehrwertsteuer als Vorsteuer, sofern alle übrigen Voraussetzungen erfüllt sind, zu bejahen (BÉATRICE BLUM, in: MWSTG Kommentar, Schweizerisches Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer mit den Ausführungserlassen sowie Erlasse zum Zollwesen, Geiger/Schluckebier [Hrsg.], 2. Aufl. 2019 [nachfolgend: MWSTG Kommentar], Art. 28 N 11). Der Abzug von Vorsteuern knüpft somit an die Voraussetzung, dass der Leistungsempfänger weiss, dass er dem Leistungserbringer eine Leistung mit Mehrwertsteuer bezahlt hat. Dieses Wissen muss sich dabei aus dem Verhalten des Leistungsempfängers ergeben. Weil der Vorsteuerabzug eine steuermindernde Tatsache ist, muss die steuerpflichtige Person, welche den Vorsteuerabzug geltend macht, den Beweis der Einforderung der Steuer erbringen, also nachweisen, dass der Leistungserbringer die Steuer effektiv offen überwält hat (BARBARA HENZEN, in: Martin Zweifel et al. [Hrsg.], Kommentar zum Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer, 2015, Art. 28 N 30).

4.

Im vorliegenden Fall sind verschiedene von der Vorinstanz getätigte Aufrechnungen strittig.

4.1

4.1.1 Zunächst liegen zwei Aufrechnungen der ESTV im Zusammenhang mit einer Minusbuchung im Ertragskonto «Bauleistung» im Streit. Gemäss Buchungstext wurde am 31. Dezember 2009 eine «Abschreibung auf Bauleistungen» vorgenommen im Betrag von Fr. 15'183.-.

4.1.2 Die Vorinstanz legt dar, bei Steuerpflichtigen wie der Beschwerdeführerin, die nach vereinnahmten Entgelten abrechneten, seien Minusbuchungen in Ertragskonti erklärungsbedürftig, zumal es hier nach dem Buchungstext angeblich um eine Abschreibung gehen soll. Die ESTV nahm

in der Folge sowohl unter dem Titel Umsatzdifferenzen als auch unter dem Titel Vorsteuerkorrekturen eine Aufrechnung von jeweils Fr. 1'153.90 Mehrwertsteuern vor (vgl. Ziff. 1 und Ziff. 3 Bst. d der EM Nr. [altrechtlich]). Der betreffende Betrag wurde damit zweimal korrigiert.

4.1.3 Die Beschwerdeführerin bestreitet eine einmalige Nachbelastung des Betrags von Fr. 1'153.90 nicht. Hingegen ist sie mit einer zweifachen Aufrechnung nicht einverstanden.

4.1.4 Die Aufrechnung unter dem Titel Umsatzdifferenzen ist nachvollziehbar. Die Beschwerdeführerin rechnet nach vereinnahmten Entgelten ab und ein Zahlungseingang kann nicht nachträglich «abgeschrieben» werden. Die Abschreibung bzw. Minusbuchung auf dem Ertragskonto war offensichtlich eine Fehlbuchung und der Ertrag (Zahlungseingang) wurde damit fälschlicherweise verringert. Zu prüfen bleibt damit die Aufrechnung von Vorsteuern in gleicher Höhe. Die ESTV begründet in ihrem Einspracheentscheid diese Aufrechnung damit, dass die Beschwerdeführerin die verlangten Unterlagen nicht eingereicht habe. In der Folge halte sie an einer zweifachen Aufrechnung fest. Im Einspracheentscheid wird auf ein Schreiben der ESTV vom 25. Februar 2015 (act. 14, Ziff. 1) Bezug genommen, wonach die Beschwerdeführerin den Nachweis hätte erbringen müssen, dass der vereinnahmte Betrag wieder zurücküberwiesen worden sei. Die verlangten Belege betrafen somit die Umsatzseite. Die Frage, ob die Beschwerdeführerin ursprünglich überhaupt einen Vorsteuerabzug vorgenommen hat, der aufgerechnet werden könnte, ist nicht geklärt und dies ist, soweit ersichtlich, nicht die Folge des Nichteinreichens von eingeforderten Unterlagen. Der Sachverhalt ist damit nicht ausreichend erstellt. Die Sache ist diesbezüglich an die ESTV zurückzuweisen. Sie hat in einem ersten Schritt abzuklären, ob die Beschwerdeführerin überhaupt einen Vorsteuerabzug in der Höhe von Fr. 1'153.90 vorgenommen hat, der allenfalls aufgerechnet werden könnte und im Bejahungsfall die betreffende Aufrechnung zu begründen. Die Beschwerde ist in diesem Punkt insofern gutzuheissen.

4.2

4.2.1 Die ESTV hat bei der Beschwerdeführerin bloss ein Fahrzeug als unternehmerisch begründet akzeptiert. Es handelt sich um einen Mercedes ML 270. Das zweite Fahrzeug der Beschwerdeführerin, ein Mercedes A 170, betrachtete die ESTV nicht als geschäftlich begründet. Es handle sich um eine steuerbare Leistung von der Beschwerdeführerin an ihren Ak-

tionär und Angestellten B._____. In der Folge hat die ESTV das Mietentgelt unter Anwendung einer Vollkostenrechnung und unter Berücksichtigung der bereits deklarierten Privatanteile der Beschwerdeführerin aufgerechnet (EM Nr. [altrechtlich] Ziff. 2 Bst. a und EM Nr. [neurechtlich] Ziff. 2 Bst. a).

4.2.2 Die Beschwerdeführerin wendet ein, beim Mercedes ML 270 handle es sich um ein Fahrzeug mit Allrad-Antrieb und Anhängerkupplung, in dem Werkzeug gelagert werde. Das Fahrzeug diene ausschliesslich für Fahrten auf die betreuten Baustellen. Für Kundenbesuche sei das Fahrzeug aufgrund seines Alters, seines unattraktiven Äusseren und der Tatsache, dass das Fahrzeug aufgrund der Besuche auf den Baustellen oft verschmutzt sei, ungeeignet. Deshalb habe B._____ für übrige Geschäftsfahrten, d.h. wenn keine Baustellen besucht würden, immer den Mercedes A 170 benutzt. Dies nicht zuletzt, weil dieser Kleinwagen im Verbrauch wesentlich günstiger sei. Es lägen damit objektive Gründe für die Notwendigkeit von zwei Geschäftsfahrzeugen vor.

4.2.3 Ein Angestellter benötigt i.d.R. für seine berufliche Ausübung nur ein Geschäftsfahrzeug (z.B. für Kundenbesuche). Stellt eine Unternehmung einem Mitarbeiter zwei oder mehr Fahrzeuge für dessen geschäftliche Ausübung zur Verfügung, muss die Notwendigkeit, dass mehr als ein Fahrzeug für diese Tätigkeit des Mitarbeiters notwendig ist, durch die Unternehmung nachgewiesen werden. Dies kann mittels Bordbuch oder anderen aussagekräftigen Unterlagen erfolgen. Ansonsten geht die ESTV bei diesen Fahrzeugen von Mietobjekten aus, welche dem Mitarbeiter durch die Unternehmung für dessen Privatzwecke zur Verfügung gestellt werden (MWST Info 08 «Privatanteile», Ziff. 3.4.3.2.3, Stand per 1.1.2018; vgl. dazu auch Urteil des BVGer A-6223/2019 vom 24. Juli 2020 E. 3.4; Urteil des BVGer A-1393/2006 vom 10. Dezember 2007 E. 3.3.4; Entscheid der SRK 2001-050 vom 17. Juni 2002 E. 3a, bestätigt mit Urteil des BGer 2A.406/2002 vom 31. März 2003 E. 3.4).

4.2.4 Aufgrund der Akten ist nicht erstellt, dass bei der Beschwerdeführerin neben B._____ weitere Angestellte die beiden Fahrzeuge verwendeten. Eine Notwendigkeit, die beiden Fahrzeuge zeitgleich zu verwenden, ist damit nicht ausgewiesen. Im Weiteren kann der Mercedes ML 270 nicht als eigentliches Baustellenfahrzeug bezeichnet werden, sondern ist – wie auch der Mercedes A 170 – grundsätzlich ein gewöhnlicher Personenwagen. B._____ stehen dementsprechend zwei miteinander vergleichbare Geschäftsfahrzeuge zur Verfügung, womit es an der Beschwerdeführerin

ist, nachzuweisen, dass nebst dem Mercedes ML 270 auch der Mercedes A 170 für die Tätigkeit des Mitarbeiters notwendig ist. Die Beschwerdeführerin legt zwar durchaus Gründe dar, welche für Letzteres sprechen könnten. Der Nachweis, dass das zweite Fahrzeug ebenfalls für geschäftliche Fahrten eingesetzt worden ist, ist jedoch nicht erbracht. Ein solcher Nachweis hätte vorliegend insbesondere mit einem Fahrtenbuch erbracht werden können.

Die Beschwerdeführerin erachtet im Weiteren die Höhe der Nachforderung, die sich aufgrund eines kalkulierten Mietentgelts ergab, als unrechtmässig. Dieser Einwand ist nicht stichhaltig. Ist ein Fahrzeug für die eigentliche unternehmerische Tätigkeit nicht notwendig und wird es von der steuerpflichtigen Person einem ihrer Mitarbeiter oder einer eng verbundenen Person kostenlos zur Verfügung gestellt, liegt wirtschaftlich eine Überlassung des Fahrzeugs zum privaten Gebrauch vor. Das Entgelt ist zum Drittpreis zu bestimmen, d.h. zum Wert, der ein unabhängiger Dritter für diese Leistung bezahlen würde (vgl. E. 2.2.3). Die ESTV hat diesen Drittpreis bzw. das Mietentgelt richtigerweise und praxisgemäss nach einer Vollkostenrechnung festgelegt (vgl. auch Urteil des BVGer A-6223/2019 vom 24. Juli 2020 E. 3.4.3).

5.

5.1 Die Vorinstanz rechnete im Zusammenhang mit der Überbauung «(...)» betreffend die Jahre 2011 bis 2014 Vorsteuerabzüge auf, weil die Lieferantenrechnungen nicht an die Beschwerdeführerin, sondern an B. _____ als Bauherrn privat ausgestellt worden waren (vgl. EM Nr. [neurechtlich] Ziff. 3a). Unbestritten ist, dass die Beschwerdeführerin die betreffenden Rechnungen für B. _____ bezahlt hat.

5.2 Die Beschwerdeführerin wendet ein, zwischen ihr und B. _____ als Bauherr der Überbauung habe das Verständnis bestanden, dass sämtliche Aufwendungen von ihr übernommen und mit einem Zuschlag an B. _____ weiterverrechnet würden. Sie habe im Verhältnis zu B. _____ als eine Art Generalunternehmerin gehandelt.

Im Nachfolgenden ist die Zulässigkeit des geltend gemachten Vorsteuerabzugs durch die Beschwerdeführerin zu prüfen. Weil die relevanten Leistungsbezüge nach dem Jahr 2009 erfolgten, richtet sich die Prüfung nach dem MWSTG und der MWSTV (E. 1.7.3).

5.3

5.3.1 Unbestritten ist, dass die im Streit liegenden Lieferantenrechnungen nicht auf die Beschwerdeführerin, sondern auf B._____ lauten. Es wird zudem von der Beschwerdeführerin auch nicht geltend gemacht, die Rechnungen seien falsch fakturiert worden. Im Weiteren ist ebenfalls unbestritten, dass die Beschwerdeführerin die Rechnungen (inkl. Mehrwertsteuer) bezahlt hat. Für ihre Behauptung, dass sie im Verhältnis zu B._____ als Generalunternehmerin agiert habe, liegen keine Belege (insbesondere Verträge) vor. Demgegenüber liegt ein Schreiben der ESTV vom 5. November 2015 (act. 27, S. 2) bei den Akten, wonach als Bauherr in den Werkverträgen (nach Informationen der ESTV) B._____ als Privatperson auftrete. Dieses Schreiben blieb, soweit ersichtlich, unwidersprochen.

5.3.2 Die Beschwerdeführerin trägt die Beweislast für die Voraussetzungen der Vorsteuerabzugsberechtigung als steuermindernde Tatsache (E. 1.3.2 und 3.2.2). Sie kann zwar den Nachweis erbringen, dass sie (mit der Bezahlung der Rechnung) die Mehrwertsteuer wirtschaftlich getragen hat (Art. 28 Abs. 4 MWSTG [Fassung vom 1. Januar 2010]). Sie scheitert jedoch am Nachweis, dass die Leistungserbringer die Mehrwertsteuer gemäss Art. 59 Abs. 1 MWSTV für sie erkennbar von ihr (als Leistungsempfängerin) eingefordert haben. Nach der Aktenlage haben die Leistungserbringer die Mehrwertsteuer nicht von ihr, sondern – zurecht – vom eigentlichen Leistungsempfänger B._____ eingefordert. In der Folge wurde die Mehrwertsteuer der Beschwerdeführerin nicht im Sinn von Art. 59 Abs. 1 MWSTV in Rechnung gestellt (E. 3.2.2). Sie hat somit nach Art. 28 Abs. 1 Bst. a MWSTG keinen Anspruch auf Vorsteuerabzug.

5.4 Im Zusammenhang mit der Überbauung «(...)» ist im Weiteren unbestritten, dass die Beschwerdeführerin die von ihr für B._____ bezahlten Rechnungen in den Jahren 2013 und 2014 an diesen zumindest teilweise inkl. MWST zurückfakturiert hat (vgl. act. 31, Weisung an den Steuerpflichtigen, Ziff. 8). Nach dem obigen Beweisergebnis (E. 5.3.2) war indessen nicht die Beschwerdeführerin Leistungsempfängerin der Lieferanten und konnte die entsprechenden Leistungen deshalb auch nicht an B._____ weiterliefern. Es lag faktisch eine blosser «Vorfinanzierung» durch die Beschwerdeführerin vor. In der Folge ist fraglich, ob die Beschwerdeführerin in den betreffenden Rechnungen an B._____ die Mehrwertsteuer nicht zu Unrecht ausgewiesen hat. Die ESTV geht in ihren Weisungen an die Steuerpflichtige (act. 31, Ziff. 8) von diesem Sachverhalt aus. Nach Art. 27 Abs. 2 Bst. b MWSTG ist die zu Unrecht ausgewiesene Steuer nicht ge-

schuldet, wenn nachgewiesen wird, dass dem Bund kein Steuerausfall entstanden ist. Es stellt sich die Frage, ob diese Voraussetzungen hier erfüllt sind und nachträglich eine Gutschrift der zu Unrecht in Rechnung gestellten und abgelieferten Mehrwertsteuer erfolgen könnte. Im angefochtenen Entscheid wurde diese Frage nicht geprüft, obwohl die Beschwerdeführerin eine solche Gutschrift unter Verweis auf Art. 27 Abs. 2 Bst. b MWSTG bereits in der Bestreitung vom 9. März 2016 und ebenfalls in der Einsprache geltend gemacht hatte (vgl. Bestreitung S. 8; Einsprache S. 9). Es liegt insofern eine Verletzung der Begründungspflicht vor, die mangels Ausführungen in der Vernehmlassung der ESTV auch nicht geheilt worden ist. Die Sache ist deshalb zur Klärung der Frage, ob eine Korrektur auf der Grundlage von Art. 27 Abs. 2 Bst. b MWSTG vorgenommen werden kann, an die ESTV zurückzuweisen.

6.

6.1 Die ESTV nahm zudem Aufrechnungen im Zusammenhang mit Leistungen der Beschwerdeführerin an B. _____ als eng verbundene Person vor (vgl. EM Nr. [neurechtlich] Ziff. 2b und EM Nr. [altrechtlich] Ziff. 2b «Aufwände [...]»). Es handelt sich hierbei um Rechnungen von Architekten im Zusammenhang mit der Überbauung «(...)», welche wiederum auf B. _____ lauteten, aber von der Beschwerdeführerin bezahlt worden waren. Ob eine anschliessende Fakturierung von der Beschwerdeführerin an B. _____ (wie in der Konstellation in E. 5) stattfand, ist unklar, kann hier aber offenbleiben.

6.2 Der Leistungsempfänger der Architekturleistungen war nach der Aktenlage B. _____ privat. Aufgrund der Bezahlung durch die Beschwerdeführerin liegt zwar allenfalls eine geldwerte Leistung in Form einer finanziellen Zuwendung von der Beschwerdeführerin an B. _____ vor, ein Leistungsverhältnis im mehrwertsteuerrechtlichen Sinn ist damit aber nicht nachgewiesen, sondern bloss eine Zahlung. Der Nachweis eines Leistungsverhältnisses obliegt der Vorinstanz, da es sich dabei um eine steuerbegründende Tatsache handelt (E. 1.3.2). Mangels Nachweises ist die Beschwerde in diesem Punkt gutzuheissen.

7.

7.1 Mit Bezug auf die Aufrechnungen betreffend die Überbauung «(...)» (EM Nr. [neurechtlich] Ziff. 3 Bst. k) legt die Vorinstanz im angefochtenen Entscheid einzig das Folgende dar: «Im Lichte des am 16. August 2019 ergangenen Einspracheentscheids in Sachen Baukonsortium (...) ist hingegen

an der Rückbelastung der Vorsteuern auf Stufe Einsprecherin festzuhalten». In ihrer Vernehmlassung vom 25. November 2019 ergänzte sie: «Diesbezüglich ist auf den Zusammenhang mit dem vor Bundesverwaltungsgericht hängigen Verfahren A-4807/2019 hinzuweisen. Solange der dort erlassene Einspracheentscheid vom 16. August 2019 bestehen bleibt, sind in casu keine Korrekturen zugunsten der Beschwerdeführerin angezeigt».

7.2 Der genannte Einspracheentscheid vom 16. August 2019 ist nicht Bestandteil des vorliegenden Beschwerdeverfahrens und nicht in den von der ESTV eingereichten Akten enthalten (vgl. Aktenverzeichnis zur Vernehmlassung). Sowohl aus dem Einspracheentscheid als auch aus der Vernehmlassung ergibt sich keine ausreichende Begründung für die betreffende Nachforderung. Der von der ESTV in ihrer Vernehmlassung gemachte Verweis auf ein anderes (damals) hängiges Verfahren vor Bundesverwaltungsgericht, ohne jegliche Ausführungen zum Zusammenhang mit dem vorliegenden Verfahren, kann nicht genügen. Die Sache ist folglich auch mit Bezug auf diese Nachforderung an die ESTV zur Begründung zurückzuweisen.

8.

Abschliessend bleibt über die Verfahrenskosten und eine allfällige Parteientschädigung zu befinden.

8.1 Das Bundesverwaltungsgericht auferlegt die Verfahrenskosten in der Regel der unterliegenden Partei (Art. 63 Abs. 1 VwVG), wobei sie bei nur teilweise Unterliegen zu ermässigen sind. Entsprechend sind einer teilweise obsiegenden Partei Verfahrenskosten nach Massgabe ihres Unterliegens aufzuerlegen (statt vieler: Urteil des BVGer A-6253/2018 vom 10. Dezember 2019 E. 7.1). In der Verwaltungsrechtspflege des Bundes gilt die Rückweisung der Sache an die Vorinstanz zu weiteren Abklärungen und neuem Entscheid (mit noch offenem Ausgang) praxismässig als volles Obsiegen der beschwerdeführenden Partei (BGE 137 V 57, 137 V 271 E. 7.1; Urteile des BVGer A-358/2018 vom 10. Januar 2019 E. 16.1).

Die Rückweisungen zur Begründung und Prüfung, ob die Beschwerdeführerin Anspruch auf eine Gutschrift zu Unrecht in Rechnung gestellter Mehrwertsteuer hat, gelten nach dem Gesagten als volles Obsiegen. In der Folge kann festgehalten werden, dass die Beschwerdeführerin mehrheitlich obsiegt. Es rechtfertigt sich, ihr die Verfahrenskosten, die auf Fr. 12'500.- bestimmt werden (vgl. Art. 2 Abs. 1 in Verbindung mit Art. 4 des Reglements

vom 21. Februar 2008 über die Kosten und Entschädigungen vor dem Bundesverwaltungsgericht [VGKE, SR 173.320.2]), im Umfang von Fr. 2'500.- aufzuerlegen. Der erwähnte Betrag von Fr. 2'500.- ist dem geleisteten Kostenvorschuss von Fr. 12'500.- zu entnehmen. Der Restbetrag von Fr. 10'000.- ist der Beschwerdeführerin nach Eintritt der Rechtskraft des vorliegenden Urteils zurückzuerstatten.

8.2 Im Rahmen ihres Obsiegens hat die anwaltlich vertretene Beschwerdeführerin gemäss Art. 64 Abs. 1 und 2 VwVG in Verbindung mit Art. 7 ff. VGKE Anspruch auf eine Parteientschädigung zulasten der Vorinstanz.

Die Parteientschädigung ist aufgrund der eingereichten detaillierten Kostennote festzusetzen (Art. 14 VGKE). Bei Fehlen einer (detaillierten) Kostennote wird die Entschädigung aufgrund der Akten festgesetzt (Art. 14 Abs. 2 VGKE). Angesichts dieser klaren reglementarischen Grundlagen kann nach der Rechtsprechung namentlich bei anwaltlicher Vertretung auf eine Aufforderung zur Einreichung einer Kostennote verzichtet werden (vgl. zum Ganzen: Urteil des BGer 2C_422/2011 vom 9. Januar 2012 E. 2; Urteil des BVGer A-6253/2018 vom 10. Dezember 2019 E. 7.2). Die anwaltlich vertretene Beschwerdeführerin hat keine Kostennote eingereicht. Unter Berücksichtigung der Schwierigkeit der rechtlichen Fragestellungen und des teilweisen Unterliegens ist die Parteientschädigung für das Verfahren vor dem Bundesverwaltungsgericht auf Fr. 7'000.- (inkl. Auslagen und Mehrwertsteuerzuschlag im Sinne von Art. 9 Abs. 1 Bst. b und c VGKE) festzusetzen.

Demnach erkennt das Bundesverwaltungsgericht:

1.

Die Beschwerde wird im Sinn der Erwägungen teilweise gutgeheissen. Der angefochtene Einspracheentscheid der Vorinstanz vom 3. September 2019 wird teilweise aufgehoben und die Sache zu weiteren Abklärungen sowie neuem Entscheid im Sinne der Erwägungen an die Vorinstanz zurückgewiesen. Im Übrigen wird die Beschwerde abgewiesen.

2.

Die Verfahrenskosten in der Höhe von Fr. 12'500.- werden der Beschwerdeführerin im Umfang von Fr. 2'500.- auferlegt. Der von ihr geleistete Kostenvorschuss von Fr. 12'500.- wird zur Bezahlung der auferlegten Verfahrenskosten verwendet und der Mehrbetrag von Fr. 10'000.- nach Eintritt der Rechtskraft des vorliegenden Urteils zurückerstattet.

3.

Die Vorinstanz wird verpflichtet, der Beschwerdeführerin eine Parteientschädigung in Höhe von Fr. 7'000.- zu bezahlen.

4.

Dieses Urteil geht an:

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

Der vorsitzende Richter:

Der Gerichtsschreiber:

Jürg Steiger

Roger Gisclon

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 BGG). Die Frist ist gewahrt, wenn die Beschwerde spätestens am letzten Tag der Frist beim Bundesgericht eingereicht oder zu dessen Händen der Schweizerischen Post oder einer schweizerischen diplomatischen oder konsularischen Vertretung übergeben worden ist (Art. 48 Abs. 1 BGG). 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 beschwerdeführende Partei in Händen hat, beizulegen (Art. 42 BGG).

Versand: