Bundesverwaltungsgericht

Tribunal administratif fédéral

Tribunale amministrativo federale

Tribunal administrativ federal

Abteilung I
A-1624/2006
{T 0/2}

Urteil vom 4. November 2008

Besetzung

Richter Michael Beusch (Vorsitz), Richter Pascal Mollard,
Richter André Moser,
Gerichtsschreiberin Nadine Mayhall.

Parteien

X._____, ...,
Beschwerdeführerin,

gegen

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

Gegenstand

Mehrwertsteuer (1. Semester 2001 bis
1. Semester 2005).

Sachverhalt:

A.
Die X._____ ist eine Gesellschaft mit beschränkter Haftung mit Sitz in ... . Als Gesellschaftszweck nennt das Handelsregister die Ausführung von Vermessungsarbeiten und die Erstellung von Bauprofilen; als weitere Zwecksetzung wird die Ausführung allgemeiner Arbeiten im Baugewerbe angegeben. Als Geschäftsführer und Gesellschafter der X._____ sind A._____, ..., und B._____, ..., im Handelsregister eingetragen.

Im Zuge des Eintragungsverfahrens ins Register der Mehrwertsteuerpflichtigen beantragte A._____ namens der X._____ die Abrechnung nach Saldosteuersätzen. Im Fragebogen zur Abklärung der Mehrwertsteuerpflicht vom 28. Januar 2001 wie auch in der Unterstellungserklärung zur Anwendung von Saldosteuersätzen bezeichnete er die Art der ausgeführten Geschäftstätigkeit als "Baugeschäft". Aufgrund dieser Angabe bewilligte die Eidgenössische Steuerverwaltung (ESTV) am 20. Februar 2001 den Saldosteuersatz von 4.6 %.

B.
Anlässlich einer internen Revision stellte die ESTV fest, dass die Bilanz der X._____ für die Geschäftsjahre 2003 und 2004 keinen Warenvorrat und die Erfolgsrechnung für die gleiche Geschäftsperiode keinen Materialaufwand auswies. Stichproben ergaben weiter, dass die X._____ Arbeiten, welche sie den Kunden in Rechnung gestellt hatte, mit "Bauprofil & Vermessung & Transport" bezeichnete.

Aufgrund dieser Angaben gelangte die ESTV zum Schluss, dass die X._____ – entgegen den gemachten Angaben – kein konventionelles Baugeschäft betreibe, sondern im Bereich der Vermessungsarbeit tätig sei. Praxisgemäss passte die ESTV den von der X._____ benutzten Saldosteuersatz für das Baugewerbe von 4.6 % rückwirkend für die gesamte Dauer der Steuerpflicht an denjenigen für die Tätigkeit der Geometer geltenden von 6.0 % an. Mit Ergänzungsabrechnung (EA) Nr. ... vom 10. November 2005 (1. Semester 2005) und EA Nr. ... vom 14. November 2005 (1. Semester 2001 bis 2. Semester 2004) forderte die ESTV die X._____ auf, ihr den ausstehenden Steuerbetrag von insgesamt Fr. 20'739.-- zuzüglich Verzugszins ab dem 31. August 2003 bzw. 31. August 2005 zu überweisen.

C.
Am 20. Februar 2006 bestätigte die ESTV auf Ersuchen der X._____ hin die Rechtmässigkeit ihrer Forderung in der Höhe von Fr. 20'739.-- zuzüglich Verzugszins in einem einsprachefähigen Entscheid. Mit Einsprache vom 12. März 2006 machte A._____ namens der X._____ sinngemäss geltend, er habe die Unterstellungserklärung unter die Saldosteuersätze nach bestem Wissen und Gewissen ausgefüllt und der ESTV eingereicht; eine Überprüfung durch die zuständige Behörde hätte demzufolge schon anlässlich der Bewilligung des beantragten Saldosteuersatzes und nicht nach einer Geschäftstätigkeit von fünf Jahren erfolgen sollen. Entsprechend wandte sich die X._____ gegen eine rückwirkende Anwendung des für die Tätigkeit von Geometern geltenden Saldosteuersatzes in der Höhe von 6.0 % und gegen den Verzugszinsenlauf.

Mit Entscheid vom 30. Juni 2006 wies die ESTV die Einsprache der X._____ vollumfänglich ab. Zur Begründung hielt sie fest, dass die X._____ die Qualifikation ihrer Tätigkeit als Vermessungsarbeiten nicht bestreite und verwies im Übrigen insbesondere auf die Zulässigkeit von Verwaltungsakten mit rückwirkendem Charakter im Bereich der Mehrwertsteuer, die sich aus dem Selbstveranlagungsprinzip ergäbe. Entsprechend stellte die ESTV fest, dass die Unterstellung der X._____ per 1. Januar 2001 unter den Saldosteuersatz von 6.0 % für Geometer zu Recht erfolgt sei und bestätigte, dass die X._____ der ESTV für die Steuerperioden 1. Semester 2001 bis 1. Semester 2005 insgesamt Fr. 20'739.-- an Mehrwertsteuern zuzüglich Verzugszins ab dem 31. August 2003 bzw. 31. August 2005 schulde.

D.
D.a Mit Schreiben vom 10. August 2006 führte die X._____ (die Beschwerdeführerin) bei der Eidgenössischen Steuerrekurskommission (SRK) Beschwerde gegen den Einspracheentscheid der ESTV vom 30. Juni 2006 und beantragte sinngemäss dessen Aufhebung.

D.b In ihrer Vernehmlassung vom 25. September 2006 hielt die ESTV an ihrem Entscheid vom 30. Juni 2006 insbesondere mit der belegten Begründung fest, dass die Beschwerdeführerin im elektronischen Verzeichnis von www.swissguide.ch unter der Rubrik Geometer, Geometerbüro, Ingenieurbüro, Landvermesser, Landvermessung, Vermessungen, Vermessungsbüro, Vermessungsingenieur zu finden sei, und schloss auf kostenpflichtige Abweisung der Beschwerde.

D.c Mit Instruktionsmassnahme vom 29. Januar 2007 teilte das Bundesverwaltungsgericht den Verfahrensbeteiligten mit, es habe das vorliegende Verfahren zuständigkeitshalber übernommen und gab die Zusammensetzung des Spruchkörpers bekannt. Mit Zwischenverfügung vom 18. Juli 2008 bzw. vom 4. August 2008 wurden die Verfahrensbeteiligten über diesbezügliche Änderungen informiert.

Das Bundesverwaltungsgericht zieht in Erwägung:

1.

1.1 Bis zum 31. Dezember 2006 unterlagen Einspracheentscheide der ESTV der Beschwerde an die SRK (Art. 65 des Bundesgesetzes vom 2. September 1999 über die Mehrwertsteuer [MWSTG, SR 641.201], in der Fassung vom 1. Januar 2001 [AS 2000 1300], aufgehoben per 31. Dezember 2006). Das Bundesverwaltungsgericht übernimmt, sofern es zuständig ist, die zu diesem Zeitpunkt bei der SRK hängigen Rechtsmittel (Art. 53 Abs. 2 des Verwaltungsgerichtsgesetzes vom 17. Juni 2005 [VGG, SR 173.32]).

Gemäss Art. 31 VGG beurteilt das Bundesverwaltungsgericht Beschwerden gegen Verfügungen nach Art. 5 des Bundesgesetzes vom 20. Dezember 1968 über das Verwaltungsverfahren (VwVG, SR 172.021), sofern keine Ausnahme nach Art. 32 VGG gegeben ist. Eine solche liegt nicht vor. Die Vorinstanz ist zudem als eine Behörde im Sinne von Art. 33 VGG zu qualifizieren. Das Bundesverwaltungsgericht ist daher für die Beurteilung der vorliegenden Beschwerde sachlich wie funktionell zuständig. Auf die im Übrigen form- und fristgerecht eingereichte Beschwerde ist einzutreten.

1.2 Das Verfahren vor Bundesverwaltungsgericht richtet sich nach dem VwVG, soweit das Verwaltungsgerichtsgesetz nichts anderes bestimmt (Art. 2 Abs. 4 VwVG; Art. 37 VGG); die Beurteilung der noch hängigen Rechtsmittel erfolgt nach neuem Verfahrensrecht (Art. 53 Abs. 2 VGG).

1.3 Gemäss Art. 2 Abs. 1 VwVG finden unter anderem die Art. 12-19 VwVG auf das Steuerverfahren keine Anwendung. Dies gilt somit für die Bestimmungen betreffend die Feststellung des Sachverhalts, wonach die Behörde sich grundsätzlich der Beweismittel der Urkunden, Parteiauskünfte, Zeugnisse und Auskünfte Dritter, Augenschein sowie Sachverständigengutachten bedient (vgl. Art. 12 VwVG). Dennoch wird das Verfahren vor erster Instanz von der Untersuchungsmaxime be-

herrscht (Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-3069/2007 vom 29. Januar 2008 E. 1.2; Entscheid der SRK vom 9. Oktober 1997 [SRK 1996-053] E. 2c/aa; ALFRED KÖLZ/ISABELLE HÄNER, Verwaltungsverfahren und Verwaltungsrechtspflege des Bundes, 2. Aufl., Zürich 1998, Rz. 105). Demnach muss die entscheidende Behörde den Sachverhalt von sich aus abklären. Sie muss die für das Verfahren notwendigen Sachverhaltsunterlagen beschaffen und die rechtlich relevanten Umstände abklären sowie darüber ordnungsgemäss Beweis führen. Hat eine der Untersuchungsmaxime unterworfene Behörde den Sachverhalt nicht von Amtes wegen abgeklärt oder hat sie dies nur unvollständig getan, so bildet das einen Beschwerdegrund nach Art. 49 lit. b VwVG.

Der Untersuchungsgrundsatz wird dadurch relativiert, dass den Beteiligten gewisse Mitwirkungspflichten auferlegt werden (Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-3069/2007 vom 29. Januar 2008 E. 1.2; KÖLZ/HÄNER, a.a.O., Rz. 107). Wo der Untersuchungsgrundsatz endet und die Mitwirkungspflicht beginnt, lässt sich nicht allgemein festlegen. Indes ist es anerkannt, dass die Steuerbehörde für die steuerbegründenden Tatsachen den Nachweis zu erbringen hat, während dem Steuerpflichtigen der Nachweis der Tatsachen obliegt, welche die Steuerschuld mindern oder aufheben ([anstelle vieler] Urteil des Bundesverwaltungsgerichts 1506/2006 vom 3. Juni 2008 E. 2.1.3; ERNST BLUMENSTEIN/PETER LOCHER, System des schweizerischen Steuerrechts, 6. Aufl. Zürich 2002, S. 454). Die Beweiswürdigung endet mit dem richterlichen Entscheid darüber, ob eine rechtserhebliche Tatsache als erwiesen zu gelten hat oder nicht. Der Beweis ist geleistet, wenn der Richter bzw. die Richterin gestützt auf die freie Beweiswürdigung zur Überzeugung gelangt ist, dass sich der rechtserhebliche Sachumstand verwirklicht hat. Bei Beweislosigkeit kommen die Beweislastregeln zur Anwendung. Nach der objektiven Beweislastregel ist bei Beweislosigkeit zu Ungunsten desjenigen zu urteilen, der die Beweislast trägt ([anstatt vieler] Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-1527/2006 und A-1528/2006 vom 6. März 2008 E. 2.4; ANDRÉ MOSER/MICHAEL BEUSCH/LORENZ KNEUBÜHLER, Prozessieren vor dem Bundesverwaltungsgericht, Basel 2008, Rz. 3.149; FRITZ GYGI, Bundesverwaltungsrechtspflege, Bern 1983, S. 279 f.; MARTIN ZWEIFEL, Die Sachverhaltsermittlung im Steuerveranlagungsverfahren, Zürich 1989, S. 109 f.).

1.4 Das Bundesverwaltungsgericht kann den angefochtenen Einspracheentscheid grundsätzlich in vollem Umfang überprüfen. Der Be-

schwerdeführer kann neben der Verletzung von Bundesrecht (Art. 49 lit. a VwVG) und der unrichtigen oder unvollständigen Feststellung des rechtserheblichen Sachverhalts (Art. 49 lit. b VwVG) auch die Rüge der Unangemessenheit erheben (Art. 49 lit. c VwVG; MOSER/BEUSCH/KNEUBÜHLER, a.a.O., Rz. 2.149). Jedoch ist es grundsätzlich nicht Sache der Rechtsmittelbehörden, den für den Entscheid erheblichen Sachverhalt von Grund auf zu ermitteln und über die tatsächlichen Vorbringen der Parteien hinaus den Sachverhalt vollkommen neu zu erforschen (KÖLZ/HÄNER, a.a.O., Rz. 676). Vielmehr geht es in diesem Verfahren darum, den von den Vorinstanzen ermittelten Sachverhalt zu überprüfen und allenfalls zu berichtigen oder zu ergänzen (Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-3069/2007 vom 29. Januar 2008 E. 1.2 in fine).

2.

Die Veranlagung und Entrichtung der Mehrwertsteuer erfolgt nach dem Selbstveranlagungsprinzip (Art. 46 f. MWSTG; BLUMENSTEIN/LOCHER, a.a.O., S. 421 ff.; ALOIS CAMENZIND/NIKLAUS HONAUER/KLAUS A. VALLENDER, Handbuch zum Mehrwertsteuergesetz [MWSTG], 2. Aufl., Bern 2003, S. 38 Rz. 78). Der Leistungserbringer ist demnach für die Feststellung seiner Mehrwertsteuerpflicht selbst verantwortlich (vgl. Urteile des Bundesgerichts 2C_382/2007 vom 23. November 2007 E. 4.2, 2A.109/2005 vom 10. März 2006 E. 2.1, 2A.304/2003 vom 14. November 2003 E. 3.5; Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-1572/2006 vom 21. August 2008 E. 2.5.1, A-1429/2006 vom 29. August 2007 E. 2.1; Entscheid der SRK vom 16. Juni 2004, veröffentlicht in Verwaltungspraxis der Bundesbehörden [VPB] 68.157 E. 2b/aa mit Hinweisen). Bei festgestellter Steuerpflicht hat er sodann selbst und unaufgefordert über seine Umsätze und Vorsteuern abzurechnen und innerhalb von 60 Tagen nach Ablauf der Abrechnungsperiode den geschuldeten Mehrwertsteuerbetrag (Steuer vom Umsatz abzüglich Vorsteuern) an die ESTV abzuliefern. Der Steuerpflichtige hat der ESTV zudem 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 MWSTG); bei Zweifeln über die Relevanz bestimmter Tatsachen bzw. deren Qualifikation ist es dem Steuerpflichtigen in aller Regel zuzumuten, sich bei der ESTV oder bei einem Berufsverband entsprechend zu informieren (Urteil des Bundesgerichts 2C_382/2007 vom 23. November 2007 E. 4.2).

Entsprechend hat der Steuerpflichtige seine Mehrwertsteuerschuld selbst festzustellen; er ist allein für die vollständige und richtige Versteuerung seiner Umsätze und für die korrekte Ermittlung der Vorsteuer verantwortlich. Die Steuerbehörde überprüft und kontrolliert die Steuerabrechnungen der Steuerpflichtigen (Art. 62 Abs. 1 MWSTG; CAMENZIND/HONAUER/VALLENDER, a.a.O., Rz. 1677), ermittelt die Höhe des geschuldeten Mehrwertsteuerbetrages jedoch nur dann an Stelle des Steuerpflichtigen, wenn dieser seinen Pflichten nicht nachkommt (vgl. Art. 60 MWSTG sowie [anstatt vieler] Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-1641/2006 vom 22. September 2008 E. 4.1).

3.

3.1 Das Selbstveranlagungsprinzip stellt hohe Anforderungen an die Steuerpflichtigen. Anlässlich der Einführung der Mehrwertsteuer wurde der Verordnungsgeber denn auch ermächtigt, administrative Vereinfachungen anzuordnen (Art. 8 Abs. 2 lit. l der Übergangsbestimmungen [UeB] zur Bundesverfassung der Schweizerischen Eidgenossenschaft vom 29. Mai 1874 [aBV]; Art. 47 Abs. 3 Verordnung vom 22. Juni 1994 über die Mehrwertsteuer [MWSTV, AS 1994 1464], vgl. dazu Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-1404/2006 und A-1405/2006 vom 21. Juni 2007 E. 4; Entscheid der SRK vom 24. Juni 1999, veröffentlicht in VPB 64.11 E. 3). Als Vereinfachung in diesem Sinne kann die Berechnung der Steuerschuld unter Verwendung von Pauschalansätzen qualifiziert werden. Bei dieser Abrechnungsmethode ist der Vorsteuerabzug nicht mehr effektiv zu ermitteln; dem Vorsteuerabzug wird vielmehr pauschal durch einen tieferen Abrechnungssatz Rechnung getragen, der dem vermuteten Anteil an vorsteuerbelasteten Aufwendungen und Investitionen entspricht (Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-1404/2006 und A-1405/2006 vom 21. Juni 2007 E. 4; Entscheid der SRK vom 24. Juni 1999, veröffentlicht in VPB 64.11 E. 3a; CAMENZIND/HONAUER/VALLENDER, a.a.O., S. 518, Rz. 1540). Entsprechend sollte die im vereinfachten Verfahren ermittelte Steuerforderung im Ergebnis mit der nach der effektiven Abrechnungsmethode ermittelten – wenn auch nicht zwingend im Einzelfall, so doch prinzipiell – übereinstimmen. Mit der administrativen Vereinfachung der Abrechnungsmethode wurden weder namhafte Steuerausfälle oder -mehrerträge noch eine Benachteilung bzw. eine Begünstigung der Steuerpflichtigen angestrebt (Art. 8 Abs. 2 lit. l UeB aBV; Art. 47 Abs. 3 MWSTV, vgl. dazu Entscheid der SRK vom 24. Juni 1999, veröffentlicht in VPB 64.11 E. 3a f.). Die Verwaltung machte von dieser Kompetenz Gebrauch und regelte die Möglichkeit der vereinfachten Abrechnung mittels Saldo-

steuersätzen ausführlich (Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-1366/2006 vom 28. Februar 2007 E. 2.1 mit weiteren Hinweisen).

3.2 Mit Erlass des Mehrwertsteuergesetzes hat die Saldosteuersatzmethode eine ausdrückliche gesetzliche Normierung erfahren (MAKEDON JENNI, in: Kompetenzzentrum MWST der Treuhand-Kammer [Hrsg.], mwst.com, Kommentar zum Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer [MWSTG], Basel/Genf/München 2000, ad Art. 59 Rz. 2): Wer als steuerpflichtige Person jährlich nicht mehr als 3 Millionen Franken steuerbaren Umsatz tätigt und im gleichen Zeitraum nicht mehr als 60'000 Franken Steuern – berechnet nach dem für sie massgebenden Saldosteuersatz – zu bezahlen hat, kann nach der Saldosteuersatzmethode abrechnen (Art. 59 Abs. 1 MWSTG).

Die Abrechnung nach den Saldosteuersätzen ist bei der ESTV zu beantragen; der jeweils anzuwendende Saldosteuersatz muss von der ESTV vorgängig bewilligt werden (Art. 59 Abs. 2 MWSTG; Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-1415/2006 vom 14. Juli 2008 E. 3.1, A-1423/2006 vom 23. Oktober 2007 E. 2.1; JENNI, a.a.O., ad Art. 59, Rz. 12 und 14). Bei Anwendung der Saldosteuersatzmethode ist die geschuldete Steuer durch Multiplikation des in einer Abrechnungsperiode erzielten Gesamtumsatzes (einschliesslich Steuer) mit dem von der ESTV bewilligten Saldosteuersatz zu ermitteln (Art. 59 Abs. 2, 1. Satzteil MWSTG). Mit dem Saldosteuersatz sind die Vorsteuern im Sinne einer Pauschale abgegolten (Art. 59 Abs. 2, 2. Satzteil MWSTG).

3.3 Der im Einzelfall anzuwendende Saldosteuersatz an sich ist nicht gesetzlich bestimmt, sondern wird von der ESTV aufgrund der branchenspezifischen Besonderheiten (anwendbarer Steuersatz, Anlageintensität, Personalaufwand, so CAMENZIND/HONAUER/VALLENDER, a.a.O., S. 518, Rz. 1541) festgelegt. Der so ermittelte Saldosteuersatz widerspiegelt somit die Differenz zwischen dem Normalsteuersatz und dem – aus mittelfristiger Sicht – vermuteten Anteil an vorsteuerbelasteten Aufwendungen und Investitionen einer ganzen Branche bzw. einer Geschäftstätigkeit (Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-1415/2006 vom 14. Juli 2008 E. 3.2).

Gemäss Ziff. 16.4.5 der vorliegend relevanten Spezialbroschüre Nr. 03 Saldosteuersätze (gültig ab dem 1. Januar 2001 bis 30. Juni 2004) bzw. Ziff. 15.1.5 der Spezialbroschüre Nr. 03a Saldosteuersätze (gültig ab dem 1. Juli 2004 bis 31. Dezember 2007) beträgt der Saldosteuer-

satz für Baugeschäfte 4.6 %; derjenige für Geometer hingegen 6.0 % (Ziff. 16.4.7 Spezialbroschüre Nr. 03 Saldosteuersätze [gültig ab dem 1. Januar 2001 bis 30. Juni 2004] bzw. Ziff. 15.1.7 der Spezialbroschüre Nr. 03a Saldosteuersätze [gültig ab dem 1. Juli 2004 bis 31. Dezember 2007]).

4.

4.1 Die Konkretisierung einer Norm im Hinblick auf einzelne Lebenssachverhalte als Teil der Gesetzesanwendung hat durch Auslegung zu erfolgen. Deren Ziel ist die Ermittlung des Sinngehalts der Bestimmung. Ausgangspunkt jeder Auslegung ist dabei der Wortlaut, doch kann dieser nicht allein massgebend sein. Vom Wortlaut kann abgewichen werden, wenn triftige Gründe für die Annahme bestehen, dass er nicht den wahren Sinn der Vorschrift wiedergibt. Solche Gründe können sich aus der Entstehungsgeschichte, aus Sinn und Zweck der Norm oder aus dem Zusammenhang mit anderen Gesetzesbestimmungen ergeben. Das Bundesgericht hat sich bei der Auslegung von Erlassen stets von einem Methodenpluralismus leiten lassen (vgl. anstelle vieler BGE 131 II 13 E. 7.1 S. 31 mit Hinweisen; BVGE 2007/41 E. 4.2; Peter Locher, Rechtsmissbrauchsüberlegungen im Recht der direkten Steuern der Schweiz, veröffentlicht in Archiv für Schweizerisches Abgaberecht [ASA] 75 S. 683 ff.). Sind mehrere Lösungen denkbar, ist jene zu wählen, die der Verfassung entspricht.

4.2 Die Vereinfachung der Abrechnungsmethode mittels Saldosteuersätzen stand unter der Herrschaft der MWSTV unter der ausdrücklichen – negativen – Voraussetzung, dass sie keine beachtenswerte Verzerrung der Wettbewerbsverhältnisse nach sich zieht (Art. 8 Abs. 2 lit. l UeB aBV; Art. 47 Abs. 3 MWSTV, vgl. dazu Entscheid der SRK vom 24. Juni 1999, veröffentlicht in VPB 64.11 E. 3a f.). Die Wettbewerbsneutralität der Mehrwertsteuer, die sich insbesondere im Postulat äussert, dass die Wahl eines Leistungserbringers nicht durch steuerliche Faktoren beeinflusst wird, ergibt sich jedoch bereits aus der verfassungsrechtlich verankerten Wirtschaftsfreiheit gemäss Art. 27 BV (Daniel Riedo, Vom Wesen der Mehrwertsteuer als allgemeine Verbrauchsteuer und von den entsprechenden Wirkungen auf das schweizerische Recht, Bern 1999, S. 47 ff.). Angesichts des Ziels der Mehrwertsteuer – der Belastung des Endverbrauchs – ist diese Verbrauchsteuer jedoch nicht nur wettbewerbsneutral, d.h. im Hinblick auf direkt konkurrierende Steuersubjekte, sondern – in Anwendung von Art. 8 Abs. 1 BV – auch in Bezug auf den Endverbraucher neutral auszuge-

stalten (RIEDO, a.a.O., S. 50); der Grundsatz der Neutralität der Mehrwertsteuer wird im Übrigen auch direkt aus Art. 130 BV abgeleitet, namentlich aus der Eigenschaft und dem Wesen der schweizerischen Mehrwertsteuer als allgemeine Verbrauchsteuer (RIEDO, a.a.O., S. 53). Nach der herrschenden bundesgerichtlichen Rechtsprechung hat ein modernes Verbrauchsteuersystem wie die Mehrwertsteuer nach Möglichkeit neutral zu sein in seinen Auswirkungen auf die Wettbewerbsverhältnisse (Grundsatz der Wettbewerbsneutralität), darf nur den Verbrauch im Inland belasten (Bestimmungslandprinzip), sollte keinen grossen Erhebungsaufwand verursachen (Grundsatz der Erhebungswirtschaftlichkeit) und muss das Gleichbehandlungsgebot beachten (Grundsatz der Rechtsgleichheit) (BGE 125 II 326 E. 6a). Diese Prinzipien sind bei der Auslegung des Gesetzes zu berücksichtigen (Urteile des Bundesgerichts 2C_16/2008 vom 16. Mai 2008 E. 4, 2A.353/2001 vom 11. Februar 2002 E. 3 veröffentlicht in ASA 73 S. 147).

4.3 Sowohl die Spezialbroschüre Nr. 03 Saldosteuersätze (gültig ab dem 1. Januar 2001 bis 30. Juni 2004) wie auch die Spezialbroschüre Nr. 03a Saldosteuersätze (gültig ab dem 1. Juli 2004 bis 31. Dezember 2007) stellen sog. Verwaltungsverordnungen dar (BVGE 2007/41 E. 3.3; Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-1444/2006 und A-1445/2006 vom 22. Juli 2008 E. 4.1.2). Angesichts der herausragenden Bedeutung, welche dem Legalitätsprinzip im Schweizer Steuerrecht zukommt, stellt eine Verwaltungsverordnung unter keinen Umständen alleinige Grundlage für die wie auch immer ausgestaltete steuerliche Erfassung eines Sachverhalts dar, sondern dient vielmehr der Sicherstellung einer einheitlichen, gleichmässigen und sachrichtigen Praxis des Gesetzesvollzugs (BVGE 2007/41 E. 4.1; MICHAEL BEUSCH, Was Kreisschreiben dürfen und was nicht, veröffentlicht in Der Schweizer Treuhänder [ST] 2005 S. 613 ff.). Als solche ist sie für die als eigentliche Adressaten figurierenden Verwaltungsbehörden verbindlich, wenn sie nicht klarerweise einen verfassungs- oder gesetzeswidrigen Inhalt aufweist (MICHAEL BEUSCH, in: Martin Zweifel/Peter Athanas [Hrsg.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Teil I/Bd. 2b, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer [DBG], 2. Aufl., Basel 2008, ad Art. 102 Rz. 15 ff.). 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 Ent-

scheidung allerdings mitberücksichtigen, sofern diese eine dem Einzelfall angepasste und gerecht werdende Auslegung der anwendbaren gesetzlichen Bestimmungen zulassen. Dies gilt um so mehr, als es nicht ihre Aufgabe ist, als Zweitinterpreten des der Verwaltungsverordnung zugrunde liegenden Erlasses eigene Zweckmässigkeitsüberlegungen an die Stelle des Vollzugskonzepts der zuständigen Behörde zu setzen (zum Ganzen statt vieler: BGE 126 II 275 E. 4, BGE 123 II 16 E. 7a; BVGE 2007/41 E. 3.3, Entscheid der SRK vom 28. Juni 2005, veröffentlicht in VPB 69.125 E. 3b mit Hinweisen).

5.
Anlässlich einer internen Revision wurde festgestellt, dass die Beschwerdeführerin die Arbeiten, welche sie ihren Kunden im vorliegend relevanten Zeitraum in Rechnung stellte, mit "Bauprofil & Vermessung & Transport" bezeichnet hatte; diese Tätigkeiten stehen auch in Übereinstimmung mit ihrem verurkundeten Gesellschaftszweck. Sachverhaltsmässig steht demnach fest und blieb vorliegend unbestritten, dass die Beschwerdeführerin insbesondere Bauprofile erstellt, Vermessungen wie auch Transporte durchführt und für diese entgeltlich erbrachten Lieferungen von Gegenständen bzw. Dienstleistungen an sich der Mehrwertsteuer unterliegt.

5.1 Gegen eine rückwirkende Anwendung des Saldosteuersatzes von 6.0 % für Geometer anstelle von – wie beantragt – 4.6 % für Baugeschäfte für die Steuerperioden 1. Semester 2001 bis 1. Semester 2005 bringt der Geschäftsführer der Beschwerdeführerin in einem ersten Schritt sinngemäss vor, dass seine Tätigkeit derjenigen von Baugeschäften entspreche und seine Vermessungstätigkeit – entgegen der Feststellung der Vorinstanz – lediglich einen kleinen Prozentsatz seiner Tätigkeit ausmache. In der Regel werde der Standort der Bauprofile von einem Geometer bestimmt; die Vermessungsarbeiten, welche die Beschwerdeführerin ausführe, seien in der Regel Nachmessungen oder Unterstützung des Geometers, wenn sich beide Parteien gleichzeitig auf der Baustelle befänden. Mit dieser Rüge macht die Beschwerdeführerin geltend, der rechtserhebliche Sachverhalt sei unrichtig bzw. unvollständig festgestellt worden.

5.2 Im Bereich der Mehrwertsteuer wurde der an und für sich zur Anwendung gelangende Untersuchungsgrundsatz insbesondere durch die Mitwirkungspflichten relativiert, welche dem Steuerpflichtigen durch das Selbstveranlagungsprinzip auferlegt werden (vgl. dazu

oben, E. 2). Entsprechend hat der Steuerpflichtige seine Mehrwertsteuerschuld selbst festzustellen; er ist allein für die vollständige und richtige Versteuerung seiner Umsätze und für die korrekte Ermittlung der Vorsteuer verantwortlich.

Zu beachten ist vorliegend weiter, dass bei der Abrechnung mit der Saldosteuersatzmethode der zur Anwendung gelangende tiefere Abrechnungssatz dem vermuteten Anteil an vorsteuerbelasteten Aufwendungen und Investitionen entspricht und damit letztlich dem Vorsteuerabzug Rechnung trägt (siehe oben, E. 3.1). Bei den Vorsteuern handelt es sich um steuermindernde Tatsachen (Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-3069/2007 vom 29. Januar 2008 E. 3.1), für deren Vorliegen der formgerechte Beweis dem Steuerpflichtigen obliegt (vgl. oben, E. 1.3). Es rechtfertigt sich somit, einem Steuerpflichtigen, der die Abrechnung nach Saldosteuersatzmethode beantragt, den formgerechten Beweis für die geltend gemachte Tätigkeit aufzuerlegen.

Anlässlich einer internen Kontrolle ist die ESTV aufgrund des fehlenden Warenaufwandes in der Bilanz der Geschäftsjahre 2003 und 2004 sowie des nicht existenten Materialaufwandes in den entsprechenden Erfolgsrechnungen zur Überzeugung gelangt, dass die Beschwerdeführerin nicht im klassischen (materialintensiven) Baugewerbe tätig ist, sondern – in Übereinstimmung mit ihrem verurkundeten Gesellschaftszweck, dem Wortlaut ihrer Rechnungstellung und dem Brancheneintrag auf www.swissguide.ch unter der Rubrik Geometer, Geometerbüro, Ingenieurbüro, Landvermesser, Landvermessung, Vermessungen, Vermessungsbüro, Vermessungsingenieur – hauptsächlich Vermessungsarbeiten ausführt; entsprechend hat sie die Beschwerdeführerin auch veranlagt. Diese begnügt sich vorliegend damit, die Qualifizierung ihrer Tätigkeit als Vermessungsarbeit mit dem Vorbringen zu bestreiten, dass, falls sie sich zusammen mit einem Geometer auf der Baustelle befinde, in der Regel der Geometer die Bestimmung des Standorts der Bauprofile vornehme. Eine positive Umschreibung ihrer Tätigkeit hingegen, insbesondere eine substantiierte Darlegung der im Unterstellungsantrag behaupteten Geschäftstätigkeit als klassisches Baugewerbe, geht aus der eingereichten Beschwerde nicht hervor und ist angesichts des in den Geschäftsbüchern ausgewiesenen niedrigen Materialverbrauchs auch nicht als wahrscheinlich anzusehen. Im Übrigen ist festzuhalten, dass die ESTV lediglich als Kontrollinstanz anzusehen ist; sie ist berechtigt, aber nicht verpflichtet, eine Kontrolle gemäss Art. 50 MWSTV durchzuführen und kann eine Nachforderung le-

diglich gestützt auf eine interne Kontrolle erheben (Urteil des Bundesgerichts 2A.280/2002 vom 6. Januar 2003 E. 6).

Zusammenfassend ergibt sich somit, dass die ESTV im Anwendungsbereich des Selbstveranlagungsprinzips nicht gehalten war, die für die Steuerpflicht und die Steuerbemessung relevanten Tatsachen selbst abzuklären und auch nicht verpflichtet war, die von der Beschwerdeführerin gemachten Angaben auf Richtigkeit und Vollständigkeit hin zu überprüfen (Urteil des Bundesgerichts 2C_382/2007 vom 23. November 2007 E. 4.2). Im Rahmen einer Kontrolle der im Selbstveranlagungsverfahren gemachten Angaben (Art. 62 Abs. 1 MWSTG) hat die Steuerbehörde festgestellt, dass die Beschwerdeführerin hauptsächlich Vermessungstätigkeiten ausführt und hat diese Feststellung im vorliegenden Verfahren belegt. Im Einspracheverfahren wie auch im vorliegenden Beschwerdeverfahren hatte die Beschwerdeführerin umfassend Gelegenheit, ihren rechtlichen und tatsächlichen Standpunkt darzulegen und alle verfügbaren Unterlagen einzureichen. Die Beschwerdeführerin hat jedoch den ihr im Rahmen ihrer Mitwirkungspflicht obliegenden formgerechten Beweis für eine Geschäftstätigkeit im klassischen Baugewerbe weder im vorinstanzlichen noch im vorliegenden Verfahren angetreten oder gar erbracht; eine solche Tätigkeit ist angesichts des ausgewiesenen niedrigen Materialverbrauchs auch nicht als wahrscheinlich anzusehen. Entsprechend (vgl. oben, E. 1.3 in fine) ist vorliegend mit der Vorinstanz davon auszugehen, dass die Geschäftstätigkeit der Beschwerdeführerin hauptsächlich aus Vermessungsarbeiten besteht.

6.

6.1 Gegen eine rückwirkende Anwendung des Saldosteuersatzes von 6.0 % für Geometer anstelle von – wie beantragt – 4.6 % für Baugeschäfte für die Steuerperioden 1. Semester 2001 bis 1. Semester 2005 bringt der Geschäftsführer der Beschwerdeführerin weiter vor, dass er gelernter Maurer sei und seine Lehre in einem Baugeschäft absolviert habe; da er weder einen Kurs noch eine Berufsausbildung als Geometer aufweisen könne, wäre es nicht korrekt, sich als Geometer zu bezeichnen. Sinngemäss wird damit geltend gemacht, die Anwendbarkeit des Saldosteuersatzes von 6.0 % für Geometer gemäss Ziff. 16.4.7 Spezialbroschüre Nr. 03 Saldosteuersätze (gültig ab dem 1. Januar 2001 bis 30. Juni 2004) bzw. Ziff. 15.1.7 der Spezialbroschüre Nr. 03a Saldosteuersätze (gültig ab dem 1. Juli 2004 bis 31. Dezember 2007)

sei auf die Tätigkeit von Personen beschränkt, welche über eine Berufsausbildung als "Geometer" verfügten.

Nachfolgend zu klären ist somit, ob die Regelung und die Anwendung der besagten Verwaltungsverordnungen eine dem Einzelfall angepasste und gerecht werdende Auslegung der anwendbaren gesetzlichen Bestimmungen zulässt (vgl. oben, E. 4.3); zu berücksichtigen sind dabei insbesondere auch die aus der Verfassung fliessenden Vorgaben wie namentlich die Wettbewerbsneutralität und das allgemeine Rechtsgleichheitsgebot (vgl. oben, E. 4.2). Sind mehrere Lösungen denkbar, ist jene zu wählen, die der Verfassung entspricht (vgl. oben, E. 4.1).

6.2 Der Wortlaut von Art. 59 MWSTG setzt die Existenz einer Mehrzahl von Saldosteuersätzen voraus – "nach dem für sie [der steuerpflichtigen Person] massgebenden Saldosteuersatz" – enthält jedoch diesbezüglich selbst keine Kategorisierung. Aus der gesetzlichen Regelung geht jedoch klar hervor, dass mit der Saldosteuersatzmethode die Abgeltung der Vorsteuern im Sinne einer Pauschale beabsichtigt ist (vgl. dazu oben, E. 3.1, 3.2). In Anbetracht der Zielsetzung des historischen Verfassungsgebers, mit der administrativen Vereinfachung der Abrechnungsmethode weder namhafte Steuerausfälle oder -mehrerträge noch eine prinzipielle Benachteilung bzw. eine Begünstigung einzelner Steuerpflichtigen anzustreben (vgl. oben, E. 3.1), ist nicht zu beanstanden, dass die ESTV sich für ihre Praxis zu den im Einzelfall anwendbaren Steuersätzen am vermuteten durchschnittlichen Anteil an vorsteuerbelasteten Aufwendungen und Investitionen einer ganzen Branche bzw. einer Geschäftstätigkeit orientiert (vgl. oben, E. 3.3).

Für die vorliegend relevante Frage lässt sich daraus schliessen, dass nicht die erlangte berufliche Qualifikation, sondern die – im Gegensatz zum klassischen Baugewerbe wenig materialintensive – Tätigkeit der Vermessung als solche als Abgrenzungskriterium heranzuziehen ist. Dafür spricht auch, dass das erfolgreiche Bestehen des Staatsexamens für Ingenieur-Geometerinnen und Ingenieuer-Geometer und die Eintragung in das entsprechende Register nicht generell für die Vermessungstätigkeit als solche, sondern lediglich für die selbstständige Ausführung von Arbeiten der amtlichen Vermessung vorausgesetzt wird (Art. 41 Abs. 1 des Bundesgesetzes vom 5. Oktober 2007 über Geoinformation, SR 510.62; eine im Rahmen des gesetzgeberischen Vernehmlassungsverfahrens durchgeführte Überprüfung hatte gezeigt, dass die bis anhin auf Verordnungsstufe geregelte Patentprüfung für

Ingenieur-Geometerinnen und Ingenieuer-Geometer einen notwendigen Teil der Organisation der amtlichen Vermessung der Schweiz bildet und somit beibehalten sowie gesetzlich verankert werden sollte, so die Botschaft vom 6. September 2006 zum Bundesgesetz über Geoinformation, BBl 2006 7817 ff., 7872); zumindest für die unselbständige amtliche bzw. die nicht-amtliche Vermessung – welche vorliegend im Zentrum steht – stellt dieses Patent somit kein Abgrenzungskriterium dar, welches der Bedeutung des Saldosteuersatzes als pauschalisierte Abgeltung der Vorsteuern Rechnung tragen würde.

Eine Anknüpfung an die Vermessungstätigkeit als solche und nicht an die berufliche Qualifikation gebieten im Übrigen im vorliegenden Zusammenhang auch die aus der Verfassung fliessenden Vorgaben wie namentlich die Wettbewerbsneutralität und das allgemeine Rechtsgleichheitsgebot. Gemäss Handelsregistereintrag wurde die Beschwerdeführerin in erster Linie zwecks Ausführung von Vermessungsarbeiten gegründet; auch aus dem Eintrag auf www.swissguide.ch unter der Rubrik Geometer, Geometerbüro, Ingenieurbüro, Landvermesser, Landvermessung, Vermessungen, Vermessungsbüro, Vermessungsingenieur geht hervor, dass sie sich auch faktisch nicht als klassisches Baugeschäft versteht, sondern sich mit den gleichen Leistungen wie die genannten Branchen an das gleiche Publikum richtet, um das gleiche Bedürfnis zu befriedigen. Das Abstellen auf die berufliche Qualifikation würde somit im vorliegenden Zusammenhang dazu führen, dass die Beschwerdeführerin ihre Vermessungsarbeiten unter einer mehrwertsteuerlichen Belastung von 4.6 %, ihre direkten Konkurrenten mit der entsprechenden Qualifikation jedoch unter einer mehrwertsteuerlichen Belastung von 6.0 % anbieten könnten bzw. müssten. Eine solche Bevorzugung ist mit der herrschenden gesetzlichen und verfassungsrechtlichen Ordnung (E. 3.1, E. 4) nicht vereinbar.

Zusammenfassend ergibt sich somit, dass die Veranlagung der Beschwerdeführerin für die Steuerperioden 1. Semester 2001 bis 1. Semester 2005 zum Saldosteuersatz von 6.0 % für ihre Vermessungstätigkeit nicht zu beanstanden ist.

7.

Im Übrigen beruft sich die Beschwerdeführerin im vorliegenden Verfahren zu Recht nicht mehr auf Treu und Glauben als verfassungsmässiges Recht gemäss Art. 9 BV und stellt sich nicht mehr auf den Standpunkt, sie könne nicht rückwirkend für die Steuerperioden 1. Semester

2001 bis 1. Semester 2005 veranlagt werden. Auf weitere diesbezügliche Ausführungen kann daher verzichtet werden. Die Beschwerde ist mithin vollumfänglich abzuweisen.

8.
Ausgangsgemäss sind der unterliegenden Beschwerdeführerin die Kosten des Verfahrens aufzuerlegen (Art. 63 Abs. 1 VwVG). Eine Parteientschädigung ist nicht zuzusprechen (Art. 64 Abs. 1 VwVG).

Demnach erkennt das Bundesverwaltungsgericht:

1.
Die Beschwerde wird abgewiesen.

2.
Die Verfahrenskosten von Fr. 1'500.-- werden der Beschwerdeführerin auferlegt und mit dem geleisteten Kostenvorschuss in gleicher Höhe verrechnet.

3.
Eine Parteientschädigung wird nicht zugesprochen.

4.
Dieses Urteil geht an:

- die Beschwerdeführerin (Gerichtsurkunde)
- die Vorinstanz (Ref-Nr. ESTV ...; Gerichtsurkunde)

Der vorsitzende Richter:	Die Gerichtsschreiberin:
Michael Beusch	Nadine Mayhall

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 beschwerdeführende Partei in Händen hat, beizulegen (vgl. Art. 42 BGG).

Versand: