Bundesverwaltungsgericht

Tribunal administratif fédéral

Tribunale amministrativo federale

Tribunal administrativ federal

Abteilung I
A-1415/2006
{T 0/2}

Urteil vom 14. Juli 2008

Besetzung

Kammerpräsident Thomas Stadelmann (Vorsitz),
Richter Daniel Riedo und Pascal Mollard,
Gerichtsschreiber Jürg Steiger.

Parteien

A._____,
Beschwerdeführer,

gegen

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

Gegenstand

MWST; Steuerkorrektur infolge vorzeitiger Aufgabe der Abrechnung mit Saldosteuersätzen

Sachverhalt:

A.
A._____ war vom 1. Mai 1998 bis zum 30. Juni 2003 als Steuerpflichtiger im Sinne von Art. 17 der Verordnung vom 22. Juni 1994 über die Mehrwertsteuer (MWSTV, AS 1994 1464) bzw. Art. 21 des Mehrwertsteuergesetzes vom 2. September 1999 (MWSTG, SR 641.20) im Register der Steuerpflichtigen bei der Eidgenössischen Steuerverwaltung (ESTV) eingetragen. Bis zum 31. Dezember 2000 rechnete er nach der effektiven Methode ab. Am 15. Dezember 2000 reichte er die Erklärung ein, wonach er sich mit Wirkung ab 1. Januar 2001 der Saldosteuersatzmethode unterstelle. Am 9. Januar 2001 wurde dies von der ESTV bewilligt.

Am 14. Mai 2003 reichte A._____ das Formular 764 zur Meldung nach Art. 47 Abs. 3 MWSTG ein. Darin führt er als Grund der Vermögensübertragung die Geschäftsaufgabe an und als Datum der Übertragung den 1. Mai 2003. Mit Schlussabrechnung vom 4. November 2003 deklarierte er steuerbaren Umsatz sowie Vorsteuern von Fr. 0.

B.
Mit Ergänzungsabrechnung Nr. 07608839 vom 10. Februar 2004 belastete die ESTV A._____ Steuern von Fr. 47'674.--. Dabei wurde als Begründung ausgeführt, "Nutzungsänderung mit weniger als 5 Jahre SS", sowie "Aufrechnung pro rata temporis auf Anlagevermögen gem. Bilanz 2000; 30/60 von 1'254'600.-- Ziffer 020". Mit Schreiben vom 16. Februar 2004 machte A._____ eine Einlageentsteuerung auf der Geschäftsliegenschaft (Kaufwert per 1. Mai 1998 Fr. 1'160'000.--) geltend. Mit einem zweiten Schreiben vom gleichen Datum ersuchte er betreffend die Ergänzungsabrechnung um Erlass eines einsprachefähigen Entscheides.

C.
Mit Schreiben vom 24. Februar 2004 verneinte die ESTV die Möglichkeit der Einlageentsteuerung. Am 9. August 2004 entschied die ESTV, sie habe von A._____ für die Steuerperiode 1. Semester 2003 (Zeit vom 1. Januar 2003 bis 30. Juni 2003) zu Recht Fr. 47'674.-- Mehrwertsteuer zuzüglich Verzugszins ab 30. August 2003 nachgefordert. Zur Begründung verwies sie einerseits auf die Ausführungen in der Ergänzungsabrechnung, andererseits auf die

Schreiben vom 24. Februar 2004 und vom 9. August 2004, welche sich damit auseinandersetzten, weshalb die Möglichkeit der Einlageentsteuerung vorliegend nicht gegeben sei. Mit Eingabe vom 20. August 2004 liess A._____ Einsprache erheben und beantragen, auf die Einforderung des Steuerbetrages sowie der Verzugszinsen sei zu verzichten. Ferner liess er drei Eventualanträge stellen, einen wonach das Verfahren zu sistieren sei und zwei bezüglich der Berechnung der Steuerkorrektur.

D.

Mit Entscheid vom 3. Januar 2005 wies die ESTV das Sistierungsgesuch ab. Ferner hiess die ESTV die Einsprache teilweise gut und befand, der Einsprecher schulde der ESTV für die Steuerperiode 1. Semester 2003 (bzw. Schlussabrechnung per 30. Juni 2003) noch Fr. 40'904.00 Mehrwertsteuer zuzüglich Verzugszins zu 5% seit dem 30. August 2003. Sie behielt sich vor, ihre Forderung aufgrund einer Kontrolle zu berichtigen. Zur Begründung führte sie im Wesentlichen aus, eigentlich müsste beim Wechsel von der effektiven Abrechnungsmethode zur Abrechnung mittels Saldosteuersatzmethode eine Steuerkorrektur erfolgen, da ein vorerst nach der effektiven Methode abrechnender Steuerpflichtiger Warenlager, Betriebsmittel und Anlagegüter völlig entsteuert übernehme. Die ESTV verzichte aus Vereinfachungsgründen auf eine solche Steuerkorrektur, in der Annahme, dass sich der Steuervorteil innerhalb von fünf Jahren, bei gleichbleibender Abrechnungsmethode, minimiere. Eine solche habe hingegen zu erfolgen, wenn innerhalb dieser fünf Jahre die Tätigkeit aufgegeben werde, ein Teil des Geschäftsvermögens für private oder von der Steuer ausgenommene Zwecke verwendet werde sowie, wenn eine Vermögensübertragung mit Meldeverfahren auf einen nach der effektiven Methode abrechnenden Steuerpflichtigen stattfinde. Die Steuer berechne sich dabei nach den gesetzlichen Steuersätzen vom Wert des Warenlagers, der Betriebsmittel und der Anlagegüter im Zeitpunkt des Wechsels von der effektiven Methode zur Saldosteuersatzmethode, gekürzt um 1/60 für jeden seither vergangenen Monat. Der Wert des Warenlagers, der Betriebsmittel und der Anlagegüter im Zeitpunkt des Wechsels sei vom Steuerpflichtigen anzugeben. In der Regel handle es sich um die Bilanzwerte. Auf Grund der noch nicht abgelaufenen fünf Jahre seit dem Wechsel sei die Berichtigung grundsätzlich zu Recht erfolgt. Die Gründe weshalb es zur Vermögensübertragung kam, seien unerheblich. Die ESTV nahm eine Korrektur gegenüber dem ursprünglichen Entscheid vor, weil sie zugunsten des

Einsprechers davon ausging, im bilanzierten Wert der Liegenschaft von Fr. 1'217'000.00 sei der Bodenwert mitenthalten, welche sie mit 15.36% schätzte. Schliesslich führte die ESTV aus, für einen Erlass der Steuerforderung fehle die gesetzliche Grundlage, ebenfalls für einen Erlass des Verzugszinses.

E.
Mit Eingabe vom 1. Februar 2005 an die Eidg. Steuerrekurskommission liess A._____ gegen den Einspracheentscheid vom 3. Januar 2005 Beschwerde erheben. Er beantragte, die geschuldete Steuer auf dem Anlagevermögen sei von Fr. 40'904.-- auf Fr. 21'760.05 zu kürzen.

Mit Vernehmlassung vom 11. April 2005 beantragte die ESTV die vollumfängliche Abweisung der Beschwerde.

Auf die Begründung der Anträge wird – soweit notwendig – bei den Erwägungen eingegangen.

F.
Am 1. Februar 2007 teilte des Bundesverwaltungsgericht den Verfahrensbeteiligten mit, es habe das vorliegende Verfahren zuständigkeitshalber übernommen.

Das Bundesverwaltungsgericht zieht in Erwägung:

1.
Bis zum 31. Dezember 2006 unterlagen Einspracheentscheide der ESTV der Beschwerde an die SRK. Das Bundesverwaltungsgericht übernimmt beim Inkrafttreten des Bundesgesetzes vom 17. Juni 2005 über das Bundesverwaltungsgericht (Verwaltungsgerichtsgesetz, VGG, SR 173.32) am 1. Januar 2007 die bei der SRK hängigen Rechtsmittel, sofern es zuständig ist und keine Ausnahme vorliegt; die Beurteilung erfolgt nach neuem Verfahrensrecht (Art. 31 bis Art. 33 und Art. 53 Abs. 2 VGG). Soweit das VGG nichts anderes bestimmt, richtet sich gemäss Art. 37 VGG das Verfahren nach dem Bundesgesetz vom 20. Dezember 1968 über das Verwaltungsverfahren (VwVG, SR 172.021). Vorliegend ist keine Ausnahme gegeben und gegen den Entscheid der Vorinstanz ist die Beschwerde beim Bundesverwaltungsgericht zulässig (Art. 32 e contrario und Art. 33 Bst. d VGG).

Dieses ist mithin zur Beurteilung in der Sache sachlich wie funktionell zuständig.

2.

2.1 Das Bundesverwaltungsgericht kann den angefochtenen Entscheid grundsätzlich in vollem Umfang überprüfen. Die Beschwerdeführer können neben der Verletzung von Bundesrecht (Art. 49 Bst. a VwVG) und der unrichtigen oder unvollständigen Feststellung des rechtserheblichen Sachverhaltes (Art. 49 Bst. b VwVG) auch die Rüge der Unangemessenheit erheben (Art. 49 Bst. c VwVG; vgl. ANDRÉ MOSER, in André Moser/Peter Uebersax, Prozessieren vor eidgenössischen Rekurskommissionen, Basel und Frankfurt a.M. 1998, Rz. 2.59 ff.). Im Verwaltungsbeschwerdeverfahren gelten die Untersuchungsmaxime, wonach der Sachverhalt von Amtes wegen festzustellen ist (Art. 12 VwVG; vgl. zum Ganzen: ULRICH HÄFELIN/GEORG MÜLLER/FELIX UHLMANN, Allgemeines Verwaltungsrecht, 5. Auflage, Zürich 2006, Rz. 1623 ff. und 1758 f.; ALFRED KÖLZ, Prozessmaximen im schweizerischen Verwaltungsprozess, Zürich 1974, S. 93 ff.), und der Grundsatz der Rechtsanwendung von Amtes wegen (Art. 62 Abs. 4 VwVG). Das Bundesverwaltungsgericht ist demzufolge verpflichtet, auf den festgestellten Sachverhalt die richtige Rechtsnorm anzuwenden (HÄFELIN/MÜLLER/UHLMANN, a.a.O., Rz. 1632), d.h. jenen Rechtssatz anzuwenden, den es als den zutreffenden erachtet, und ihm jene Auslegung zu geben, von der es überzeugt ist (vgl. BGE 119 V 347 E. 1a). Dies bedeutet, dass es eine Beschwerde auch aus einem anderen als den geltend gemachten Gründen gutheissen oder den angefochtenen Entscheid im Ergebnis mit einer Begründung bestätigen kann, die von jener der Vorinstanz abweicht (sog. Motivsubstitution, vgl. Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-1677/2006 vom 20. August 2007 E. 2 mit weiteren Hinweisen).

2.2 Ziel der Auslegung ist die Ermittlung des Sinngehalts der Norm. Ausgangspunkt jeder Auslegung bildet der Wortlaut. Ist der Text nicht klar oder sind verschiedene Deutungen möglich, muss nach seiner wahren Tragweite gesucht werden unter Berücksichtigung der weiteren Auslegungselemente, wie namentlich der Entstehungsgeschichte der Norm und ihres Zwecks. Wichtig ist auch die Bedeutung, die der Norm im Kontext mit andern Bestimmungen zukommt. Die Gesetzesmaterialien sind zwar nicht unmittelbar entscheidend, dienen aber als Hilfsmittel, um den Sinn der Norm zu erkennen (BGE 130 II 202 E. 5.1,

BGE 129 II 114 E. 3.1). Namentlich bei neueren Texten kommt den Materialien eine besondere Stellung zu, weil veränderte Umstände oder ein gewandeltes Rechtsverständnis eine andere Lösung weniger nahe legen (BGE 128 I 288 E. 2.4). Die Rechtsprechung lässt sich bei der Auslegung von Erlassen stets von einem Methodenpluralismus leiten und stellt nur dann allein auf das grammatikalische Element ab, wenn sich daraus zweifelsfrei eine sachlich richtige Lösung ergibt (BGE 125 II 333 E. 5 mit Hinweisen). Sind mehrere Lösungen denkbar, ist jene zu wählen, die der Verfassung entspricht (BGE 130 II 65 E. 4.2). Allerdings findet die verfassungskonforme Auslegung – auch bei festgestellter Verfassungswidrigkeit – im klaren Wortlaut und Sinn einer Gesetzesbestimmung ihre Schranke (Art. 190 der Bundesverfassung der Schweizerischen Eidgenossenschaft vom 18. April 1999 [BV, SR 101]; BGE 131 II 697 E. 4.1, BGE 129 II 249 E. 5.4).

2.3 Was die verfassungskonforme Auslegung anbelangt, ist im steuerrechtlichen Bereich Folgendes zu beachten: Grundsatz jeder Besteuerung ist gemäss Art. 127 Abs. 1 BV, dass die Ausgestaltung der Steuern, namentlich der Kreis der Steuerpflichtigen, der Gegenstand der Steuer und deren Bemessung, in den Grundzügen im Gesetz selbst zu regeln ist.

Im vorliegenden Kontext interessiert vorab der Grundsatz, dass der Gegenstand der Steuer im Gesetz zu regeln ist. Die Steuerleistungspflicht knüpft notwendigerweise an bestimmten Tatbeständen an. Diese Tatbestände, die Steuerobjekte, begründen die objektive Steuerpflicht (vgl. Ernst Höhn/Robert Waldburger, Steuerrecht, Bd. I, 9. Aufl., Bern 2001, § 2 Rz. 18; vgl. Ernst Blumenstein/-Peter Locher, System des schweizerischen Steuerrechts, 6. Aufl., Zürich 2002, S. 14). Als Steuerobjekte für die Mehrwertsteuer sind – betreffend die hier interessierende Inlandsteuer – vorgesehen: Lieferung von Gegenständen, Dienstleistungen, Eigenverbrauch sowie Bezug von Dienstleistungen von Unternehmen mit Sitz im Ausland. Diese Steuerobjekte betreffen die Outputseite des steuerpflichtigen Unternehmens. Da die Mehrwertsteuer gemäss Art. 1 Abs. 1 MWSTG als Verbrauchssteuer nach dem System der Netto-Allphasensteuer mit Vorsteuerabzug ausgestaltet ist, ist im Rahmen der Überlegungen zum Objekt dieser Steuer auch die Inputseite des Unternehmens zu beachten. Das heisst, es ist zu berücksichtigen, dass Steuern auch aufgrund von Korrekturen des Vorsteuerabzuges anfallen können. Vor diesem Hintergrund hat die Auslegung der Normen, die vorliegend zur

Diskussion steht, zu erfolgen, soweit klarer Wortlaut oder Sinn der Gesetzesbestimmung nicht dagegen sprechen.

2.4 Rechtsgeschäfte, die dazu bestimmt sind, die Steuerpflicht oder die Steuerleistung im Einzelfall zu umgehen, üben keine steuerrechtlichen Wirkungen aus. Die Steuerbehörde muss eine steuersparende Gestaltung von Rechtsgeschäften dann nicht mehr hinnehmen, wenn die Voraussetzungen der Steuerumgehung gegeben sind, die das Bundesgericht in seiner Rechtsprechung aufgestellt hat. Danach liegt eine Steuerumgehung vor:

– wenn die von den Beteiligten gewählte Rechtsgestaltung als ungewöhnlich, sachwidrig oder absonderlich, jedenfalls den wirtschaftlichen Gegebenheiten völlig unangemessen erscheint;

– wenn ferner anzunehmen ist, dass diese Wahl missbräuchlich lediglich deshalb getroffen wurde, um Steuern einzusparen, welche bei sachgemässer Ordnung der Verhältnisse geschuldet wären;

– wenn das gewählte Vorgehen tatsächlich zu einer erheblichen Steuerersparnis führen würde, sofern die Steuerbehörde es hinnähme.

Sofern diese Voraussetzungen (vgl. auch Urteile des Bundesgerichts 2C_632/2007 vom 7. April 2008 E. 4 und 2A.123/2006 vom 10. Juli 2006 E. 2.2; vgl. statt vieler Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-1474/2006 vom 28. Januar 2008 E. 2.5, mit weiteren Hinweisen, auch zum Folgenden) kumulativ erfüllt sind, wird der Besteuerung auch dann, wenn die gewählte Rechtsform unter zivilrechtlichen Gesichtspunkten als gültig und wirksam erscheint, nicht die tatsächlich erfolgte Gestaltung zu Grunde gelegt, sondern die Ordnung, die der sachgemässe Ausdruck des von den Beteiligten erstrebten wirtschaftlichen Zwecks gewesen wäre. Dabei ist zu beachten, dass die beiden erstgenannten Bedingungen nicht unabhängig nebeneinander stehen, sondern miteinander verbunden sind und sich teilweise überschneiden, wobei im Vordergrund die Frage steht, ob die Rechtsgestaltung missbräuchlich erscheine (DIETER METZGER, Handbuch der Warenumsatzsteuer, Bern 1983, S. 119 Rz. 249, mit Hinweis). Das objektive Merkmal (die Ungewöhnlichkeit des Vorgehens) hat somit indizielle Bedeutung für den Nachweis der Steuerumgehungsabsicht. Dieser Indizienbeweis kann dadurch entkräftet werden, dass der Steuerpflichtige die besonderen Umstände glaubhaft macht, die ihn –

ohne Steuereinsparungsabsicht – zu seinem ungewöhnlichen Vorgehen veranlassten (ERNST BLUMENSTEIN, Das subjektive Moment der Steuerumgehung, in ASA 18 S. 201). Ob das gewählte Vorgehen tatsächlich zu einer erheblichen Steuerersparnis führen würde, sofern es von der ESTV hingenommen würde, ist auf Grund der entsprechenden, strittigen Steuernachforderung der ESTV zu beurteilen.

Die Besteuerung setzt indessen nur dann voraus, dass eine Steuerumgehung gegeben ist, wenn die in Betracht fallende Steuernorm – nach deren richtig verstandenem, mittels der anerkannten Auslegungsgrundsätze ermittelten Sinn – nicht auf den zu beurteilenden Sachverhalt angewendet werden kann.

3.

3.1 Wer als Mehrwertsteuerpflichtiger jährlich nicht mehr als Fr. 3 Mio. steuerbaren Umsatz tätigt und im gleichen Zeitraum nicht mehr als Fr. 60'000.-- Mehrwertsteuer – berechnet nach dem massgebenden Saldosteuersatz – zu bezahlen hat, kann gemäss Art. 59 Abs. 1 MWSTG nach der Saldosteuersatzmethode abrechnen. Diese Abrechnungsart muss während fünf Jahren beibehalten und kann bei Verzicht auf die Anwendung frühestens nach fünf Jahren wieder gewählt werden (Art. 59 Abs. 3 MWSTG). Nachdem die Verordnung des Bundesrates über die Mehrwertsteuer vom 22. Juni 1994 (MWSTV, AS 1994 1464) zwar diese Abrechnungsmethode nicht ausdrücklich vorgesehen hatte, die ESTV sie jedoch gestützt auf Art. 47 Abs. 3 MWSTV anwendete, hat der Gesetzgeber mit dem Erlass des Mehrwertsteuergesetzes die Saldosteuersatzmethode explizit festgeschrieben (MAKEDON JENNI, in mwst.com, Kommentar zum Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer, Basel/Genf/München 2000, Art. 59, N 2). Die Abrechnung nach den Saldosteuersätzen ist bei der ESTV zu beantragen und trotz Wahlrecht der steuerpflichtigen Person muss der jeweils anzuwendende Saldosteuersatz von der ESTV vorgängig bewilligt werden (Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-1423/2006 vom 23. Oktober 2007 E. 2.1, A-1377/2006 vom 20. März 2007 E. 2.3; Entscheid der SRK 2004-015 vom 12. Januar 2006 E. 3; JENNI, a.a.O., Art. 59, N 12 und 14).

3.2 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). Das heisst, damit wird funktional der nicht in Abzug gebrachten Vorsteuer pauschal Rechnung getragen, und zwar durch einen tieferen Abrechnungssatz. Arithmetisch betrachtet widerspiegelt der Saldosteuersatz somit die Differenz zwischen dem Steuersatz und dem – aus mittelfristiger Sicht – vermuteten Anteil an vorsteuerbelasteten Aufwendungen und Investitionen. Im Endeffekt sollte die nach der Saldosteuersatzmethode ermittelte Steuer möglichst genau der nach der effektiven Abrechnungsmethode geschuldeten Steuer entsprechen. Bei der Einzelfallbetrachtung muss dies jedoch nicht zutreffen. So kann der zur Anwendung kommende pauschale Vorsteuerabzug – bei dessen Festlegung die ESTV von einer durchschnittlichen Vorsteuerbelastung einer ganzen Branche resp. Geschäftstätigkeit ausgeht – den individuellen Verhältnissen jeder steuerpflichtigen Person kaum (vollständig) gerecht werden. Je nach Aufwandstruktur und Investitionskultur kann deren Vorsteuerbelastung sogar merklich vom als allgemeingültig betrachteten Branchendurchschnitt divergieren (JENNI, a.a.O., Art. 59, N 17; vgl. zum Ganzen Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-1377/2006 vom 20. März 2007 E. 2.3, vgl. auch Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-1423/2007 vom 24. Oktober 2007 E. 2.1 und A-1404/2006 vom 21. Juni 2007 E. 4).

3.3 Gemäss Art. 59 Abs. 3 MWSTG muss die steuerpflichtige Person, die mit Saldosteuersatz abrechnet, diese Abrechnungsart während fünf Jahren beibehalten. Verzichtet sie auf die Anwendung des Saldosteuersatzes, so kann sie frühestens nach fünf Jahren wieder diese Abrechnungsart wählen. Vorbehalten bleibt die Möglichkeit zum Wechsel bei jeder Anpassung des betreffenden Saldosteuersatzes, die nicht auf eine Änderung der Steuersätze zurückzuführen ist.

3.4 Gemäss Art. 47 Abs. 3 MWSTG hat die steuerpflichtige Person bei der entgeltlichen oder der unentgeltlichen Übertragung eines Gesamt- oder Teilvermögens von einer steuerpflichtigen Person auf eine andere im Rahmen einer Gründung, einer Liquidation oder einer Umstrukturierung (wie z.B. eines Unternehmenszusammenschlusses) ihre Steuerpflicht durch Meldung der steuerbaren Lieferung und Dienstleistung zu erfüllen. Soweit der steuerpflichtige Lieferungs- oder Dienstleistungempfänger bei der entgeltlichen oder unentgeltlichen Übertragung eines Gesamt- oder Teilvermögens die von ihm über-

nommenen Gegenstände oder Dienstleistungen nicht für einen steuerbaren Zweck nach Artikel 38 Abs. 2 MWSTG verwendet, liegt gemäss Art. 9 Abs. 3 MWSTG steuerbarer Eigenverbrauch vor.

3.5 Für einen Vorsteuerabzug ist unter anderem erforderlich, dass die mit der Vorsteuer belasteten Gegenstände oder Dienstleistungen für einen geschäftlich begründeten Zweck verwendet werden. Für eine Verwendung ohne geschäftlichen Charakter besteht gemäss Art. 38 Abs. 1 MWSTG kein Vorsteuerabzugsrecht. Gemäss diesem Artikel ist vorausgesetzt, dass die bezogenen Lieferungen oder Dienstleistungen für Zwecke gemäss Abs. 2 der Bestimmung verwendet werden, namentlich für steuerbare Lieferungen und Dienstleistungen. Die Vorsteuerabzugsberechtigung setzt mithin voraus, dass der Mehrwertsteuerpflichtige die vorsteuerbelastete Eingangsleistung für steuerbare Umsätze verwendet. Nach der Rechtsprechung bedarf es eines "objektiven wirtschaftlichen Zusammenhangs zwischen steuerbarer Eingangs- und Ausgangsleistung". Eine Verknüpfung zwischen den steuerbaren Eingangs- und Ausgangsumsätzen ist zwingend erforderlich, wobei neben der unmittelbaren, direkten Verwendung der Eingangsleistung für den Ausgangsumsatz auch eine mittelbare Verwendung genügt, bei welcher die Eingangsleistung nur indirekt in den Ausgangsumsatz einfliesst (BGE 132 II 365 ff. E. 8.3, ferner E. 10; Urteile des Bundesgerichts 2A.650/2005 vom 16. August 2006 E. 3.4; 2A.175/2002 vom 23. Dezember 2002, E. 5.2 in fine; statt vieler: Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-1339/2006 vom 6. März 2007, E. 2.1.5 und A-1357/2006 vom 27. Juni 2007 E. 2; vgl. auch ALOIS CAMENZIND/NIKLAUS HONAUER/KLAUS A. VALLENDER, Handbuch zum Mehrwertsteuergesetz [MWSTG], Bern 2003, 2. Aufl., Rz. 1395).

Werden bezogene Leistungen nicht für einen geschäftlich begründeten Zweck bzw. nicht für einen steuerbaren Ausgangsumsatz verwendet, liegt Endverbrauch beim Steuerpflichtigen vor, welcher nicht zum Vorsteuerabzug berechtigt (BGE 132 II 369 E. 10, 8.2; DANIEL RIEDO, Vom Wesen der Mehrwertsteuer als allgemeine Verbrauchsteuer und von den entsprechenden Wirkungen auf das schweizerische Recht, Bern 1999, S. 245, 254 f.). Endverbrauch ist nicht zwingend privat. Auch juristische Personen als Steuerpflichtige können (wie natürliche Personen) ein Nebeneinander von unternehmerischer und nichtunternehmerischer Betätigung aufweisen und im Umfang, in dem sie die Eingangsleistungen nicht für steuerbare Zwecke verwenden, findet Endverbrauch statt (sog. "Endverbrauch in der Unternehmenssphäre"),

womit der Vorsteuerabzug zu verweigern ist (BGE 123 II 307 E. 7a; RIEDO, a.a.O., S. 254 f., 260, 283; ferner Entscheid der SRK vom 4. März 2002, veröffentlicht in VPB 66.58, E. 6b, c).

3.6 Steuerbarer Eigenverbrauch liegt u.a. gemäss Art. 9 Abs. 1 Bst. d MWSTG vor, wenn die steuerpflichtige Person aus ihrem Unternehmen Gegenstände dauernd oder vorübergehend entnimmt, die oder deren Bestandteile sie zum vollen oder teilweisen Vorsteuerabzug berechtigt haben, und die bei Wegfall der Steuerpflicht sich noch in ihrer Verfügungsmacht befinden. In diesem Falle erweist sich die Eigenverbrauchsbesteuerung im Wesentlichen als Vorsteuerkorrekturregel. Der Tatbestand des Eigenverbrauchs hat in erster Linie den – sich im Nachhinein als ungerechtfertigt erweisenden – Vorsteuerabzug rückgängig zu machen (vgl. DANIEL RIEDO, mwst.com, Kommentar zum Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer, Basel 2000, N. 14 zu Art. 9).

4.
Im vorliegenden Fall nahm die ESTV eine Steuerkorrektur auf dem Anlagevermögen des Beschwerdeführers vor. Sie begründete dies mit Verweis auf Art. 59 Abs. 3 MWSTG damit, seit dem Wechsel zur Abrechnung mittels Saldosteuersatzmethode per 1. Januar 2001 bis zur Geschäftsaufgabe bzw. bis zur Übertragung mit Meldeverfahren auf eine nach der effektiven Methode abrechnende Person seien noch keine fünf Jahre vergangen.

4.1 Durch den Beschwerdeführer angefochten ist die Berechnung der geschuldeten Steuer. Obwohl somit der Grundsatz der Besteuerung aufgrund der eben erwähnten Voraussetzungen nicht bestritten wird, hat das Gericht in Anwendung des Grundsatzes der Rechtsanwendung von Amtes wegen (vgl. E. 2.1) vorab zu prüfen, ob die ESTV zurecht eine Steuerkorrektur vornahm.

4.1.1 Die ESTV begründet die Steuerkorrektur im Wesentlichen damit, ein Steuerpflichtiger, welcher von der effektiven Abrechnungsmethode zur Abrechnungsmethode mittels Saldosteuersätzen wechsle, übernehme Warenlager, Betriebsmittel und Anlagegüter völlig entsteuert, weshalb eigentlich schon zu diesem Zeitpunkt, im Hinblick auf die zukünftige Abrechnung mittels der Saldosteuersatzmethode, eine Korrektur erfolgen müsste. Die ESTV verzichte aus Vereinfachungsgründen auf eine solche Steuerkorrektur, in der Annahme, dass sich der Steuervorteil innerhalb von fünf Jahren, bei gleichbleibender Abrechnungsmethode, minimiere. Eine solche habe hinge-

gen zu erfolgen, wenn innerhalb dieser fünf Jahre die Tätigkeit aufgegeben werde, ein Teil des Geschäftsvermögens für private oder für von der Steuer ausgenommene Zwecke verwendet werde sowie, wenn eine Vermögensübertragung mit Meldeverfahren auf einen nach der effektiven Methode abrechnenden Steuerpflichtigen stattfinde.

4.1.2 Vorliegend ist unbestritten, dass der Beschwerdeführer eine Vermögensübertragung im Sinne des Art. 47 Abs. 3 MWSTG vornahm und dass er entsprechend dieser Bestimmung die Steuerpflicht durch Meldung erfüllte. Es ist hierzu vorab festzustellen, dass die steuerliche Behandlung einer derartigen Vermögensübertragung im Gesetz klar geregelt ist in dem Sinne, dass keine Grundlagen zur effektiven Erhebung der Steuern bestehen (vgl. JEAN-DANIEL ROUVINEZ, mwst.com, Kommentar zum Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer, Basel 2000, N. 19 ff. zu Art. 47, betreffend vorliegend nicht massgebende Sonderfälle). Vielmehr ist die Steuerpflicht zwingend mittels Meldung zu erfüllen (vgl. ROUVINEZ, a.a.O., N. 3 und 17 zu Art. 47). Als einzige Ausnahme hierzu sieht das Gesetz die Eigenverbrauchsbesteuerung nach Art. 9 Abs. 3 MWSTG vor. Nach dieser Bestimmung hat der Übernehmer des Vermögens unter bestimmten Umständen Eigenverbauch zu versteuern. Die Voraussetzungen für eine derartige Eigenverbrauchsbesteuerung sind jedoch vorliegend nicht gegeben und zu beurteilen ist hier ohnehin die Situation des Übertragers des Vermögens und nicht diejenige des Übernehmers. Daraus ergibt sich, dass die von der ESTV vorgenommene Steuerkorrektur ihre gesetzliche Grundlage nicht in Art. 47 Abs. 3 MWSTG haben kann.

4.1.3 Sodann ist unbestritten, dass der Beschwerdeführer sein gesamtes Vermögen – mittels Meldeverfahren – übertragen hat. Er hat damit sämtliche steuerentlasteten Leistungen der Eingangsseite für steuerbare Zwecke verwendet. Dementsprechend lässt sich eine Korrektur des Vorsteuerabzuges nicht damit begründen, die Eingangsleistungen seien nicht vollumfänglich für steuerbare Ausgangsleistungen verwendet worden (vgl. dazu E. 3.5).

4.1.4 Die vom Beschwerdeführer vorgenommene Vermögensübertragung stellt eine grundsätzlich steuerbare Leistung dar (vgl. E. 4.1.2) und seine steuerbare Tätigkeit fiel damit erst nach dieser Übertragung weg, zu einem Zeitpunkt also, in dem sich keine steuerentlasteten Gegenstände mehr in seiner Verfügungsmacht befanden. Dementsprechend lässt sich eine Korrektur im Sinne einer Nachforderung der

Steuer auch nicht damit begründen, es liege Eigenverbrauch bei Wegfall der Steuerpflicht gemäss Art. 9 Abs. 1 Bst. d MWSTG vor (vgl. dazu E. 3.6).

4.1.5 Zu prüfen bleibt damit, ob sich die von der ESTV vorgenommene Steuerkorrektur auf Art. 59 Abs. 3 MWSTG abstützen lässt.
Das MWST-Gesetz sieht in Art. 59 Abs. 3 eine Fünfjahresfrist vor. Der Wortlaut der Bestimmung besagt jedoch einzig, dass eine gewählte Abrechnungsart während fünf Jahren beibehalten werden muss. Offensichtlich ist, dass es einem Steuerpflichtigen aufgrund dieser Bestimmung verwehrt ist, vor Ablauf der fünf Jahre von der Abrechnungsart mit Saldosteuersätzen zur effektiven Abrechnung zu Wechseln oder umgekehrt. Dies wollte denn auch der Gesetzgeber ausdrücklich erreichen: mit der Sperrfrist von fünf Jahren wollte er verhindern, dass Steuerpflichtige aus rein steuerplanerischen Gründen beim Anstehen von grösseren Investitionen vom Saldosteuersatz zur normalen Abrechnungsmethode überwechseln (damit der Vorsteuerabzug vorgenommen werden kann) und danach wieder zum Saldosteuersatz zurückkehren (vgl. Parlamentarische Initiative Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer [Dettling], Bericht der Kommission für Wirtschaft und Abgaben des Nationalrates vom 28. August 1996 [Bericht WAK-N], S. 74).

Unklar ist demgegenüber, wie es sich verhält, wenn der Steuerpflichtige nicht einen Wechsel der Abrechnungsmethode beabsichtigt, sondern wenn seine Steuerpflicht vor Ablauf der fünf Jahre endet, weil er – wie im vorliegend zu beurteilenden Fall – sein Gesamt- oder ein Teilvermögen auf eine andere steuerpflichtige Person im Rahmen einer Gründung, einer Liquidation oder einer Umstrukturierung überträgt und die Steuerpflicht gemäss Art. 47 Abs. 3 MWSTG durch Meldung erfüllt. Diesbezüglich lässt sich dem Wortlaut der Bestimmung nicht entnehmen, welche Konsequenzen ein Nichteinhalten der Fünfjahresfrist nach sich zieht.

4.1.6 Mit Blick auf die Steuerobjekte der Mehrwertsteuer (vgl. dazu E. 2.3) ist festzustellen, dass zwar aufgrund der Vermögensübertragung wohl eine Lieferung von Gegenständen und allenfalls auch die Erbringung von Dienstleistungen vorliegt, dass diese jedoch gemäss Art. 47 Abs. 3 MWSTG durch die erfolgte Meldung steuerlich abschliessend erfasst wurden (vgl. dazu E. 4.1.2). Eigenverbrauch liegt dagegen – wie bereits ausgeführt (vgl. E. 4.1.4) – offensichtlich nicht

vor, ebensowenig Dienstleistungsbezug von Unternehmungen mit Sitz im Ausland. Damit bleibt lediglich zu prüfen, ob ein gesetzlich vorgesehenes Steuerobjekt aufgrund weiterer Korrekturen bei der Vorsteuer – abgesehen von der bereits geprüften und vorliegend nicht zur Anwendung kommenden Korrektur aufgrund einer Nicht-Verwendung für steuerbare Zwecke (vgl. E. 4.1.3) – gegeben ist.

4.1.7 In diese Richtung geht denn auch die Argumentation der ESTV, wenn sie ausführt, eigentlich müsste beim Wechsel zur Saldomethode eine Besteuerung erfolgen, weil der Steuerpflichtige Warenlager, Betriebsmittel und Anlagegüter völlig entsteuert übernehme. Das heisst, die ESTV geht davon aus, es seien grundsätzlich – mit Berücksichtigung der zeitlich nachfolgend anzuwendenden Saldosteuersatzmethode – unter Anwendung der effektiven Methode zuviel Vorsteuern berücksichtigt worden.
Bei dieser Argumentation verkennt die ESTV allerdings, dass keinerlei gesetzliche Grundlagen dafür bestehen würden, beim Wechsel der Abrechnungsmethode von der effektiven Abrechnung zur Abrechnung mittels Saldosteuersätzen eine Korrektur vorzunehmen. Es handelt sich also mitnichten um einen Verzicht der ESTV auf eine – eventuell sachlich richtige – Steuerkorrektur, sondern eine derartige Steuerkorrektur sieht das Gesetz gar nicht vor. Entsprechend geht die ESTV daher auch fehl, wenn sie – sowohl im vorliegenden Fall wie auch in ihren Broschüren zum Saldosteuersatz und zur Übertragung mit Meldeverfahren – ausführt, Voraussetzung für diesen Besteuerungsverzicht sei eine Anwendung der Saldosteuersatzmethode während mindestens fünf Jahren. Gibt es keinen Verzicht auf eine Besteuerung – sondern wird nicht besteuert, weil es hierfür keine gesetzliche Grundlage gibt –, so kann es auch keine Voraussetzungen für den Verzicht geben, die erfüllt werden müssen. Entgegen der Meinung der ESTV (vgl. Vernehmlassung S. 5) gibt es beim Wechsel von der effektiven Methode zur Saldosteuersatzmethode keine "ursprünglich geschuldete Steuer". Eine solche kann daher auch nicht nachträglich erhoben werden, auch nicht pro rata temporis.

Andere gesetzmässige Gründe, welche zu einer Korrektur der – im Zeitpunkt der Anwendung der effektiven Methode geltend gemachten – Vorsteuern führen könnten, werden weder von der ESTV geltend gemacht, noch wären solche ersichtlich. Damit fehlt es an der gesetzlichen Grundlage dafür, in Fällen wie dem vorliegend zu beurteilenden eine Steuerkorrektur vorzunehmen, bei welcher eine pro

rata temporis Besteuerung des Wertes von Warenlager, Betriebsmitteln und Anlagegütern vorgenommen wird (so z.B. Ziff. 8.2.2 der für die vorliegend relevante Periode anwendbaren Spezialbroschüre Nr. 02 Saldosteuersätze).

4.1.8 Zusammenfassend ergibt sich damit, dass die Fünfjahresfrist gemäss Art. 59 Abs. 3 MWSTG keine gesetzliche Grundlage dafür darstellt, bei vorzeitiger Übertragung von Gesamt- oder Teilvermögen mit Meldeverfahren, eine Steuerkorrektur auf übertragenen Vermögensteilen vorzunehmen. Bei dieser Rechtslage bleibt kein Raum, aufgrund theoretischer steuersystematischer Überlegungen Steuern zu erheben. Daran ändert auch der Hinweis der ESTV auf das Gebot der Gleichbehandlung nichts. Hat der Gesetzgeber auf die Vornahme einer – allenfalls systematisch richtigen – Steuerkorrektur bei Wechsel der Abrechnungsmethode verzichtet, so kann diese nicht mit Hinweis auf Gleichbehandlungsgrundsätze durch die Praxis eingeführt werden.

4.1.9 Die ESTV macht nicht geltend, der Beschwerdeführer habe den Wechsel zur Saldosteuersatzmethode missbräuchlich, lediglich zum Zwecke der Steuerersparnis vorgenommen und es sind aufgrund der Akten diesbezüglich auch keine Anhaltspunkte ersichtlich. Es erübrigt sich daher darauf einzugehen, ob in einem solchen Falle gestützt auf die Rechtsprechung zur Steuerumgehung einzugreifen wäre (vgl dazu E. 2.4), und welches die konkreten Folgen bei Feststellung einer Steuerumgehung in einer Konstellation, wie sie hier vorliegt, wären.

4.2 Nachdem es für die von der ESTV vorgenommene Steuerkorrektur an einer gesetzlichen Grundlage fehlt, ist festzustellen, dass die ESTV die fragliche Steuer zu Unrecht forderte. Es erübrigt sich daher, auf die Ausführungen des Beschwerdeführers und der ESTV zur Bemessung der Steuer weiter einzugehen.

5.

Die Beschwerde ist gutzuheissen. Bei diesem Ergebnis sind weder dem Beschwerdeführer noch der ESTV Verfahrenskosten aufzuerlegen (Art. 63 Abs. 1 und 2 VwVG). Der geleistete Kostenvorschuss ist dem Beschwerdeführer zurückzuerstatten. Gemäss Art. 64 Abs. 1 VwVG ist der ganz oder teilweise obsiegenden Partei von Amtes wegen oder auf Begehren hin eine Entschädigung für die ihr erwachsenen notwendigen und verhältnismässig hohen Kosten zuzusprechen (vgl. auch Art. 7 ff. des Reglements vom 21. Februar 2008 über die Kosten und Entschädigungen vor dem Bundesverwaltungsgericht [VGKE,

SR 173.320.2]. Die Vorinstanz hat dem obsiegenden Beschwerdeführer eine Parteientschädigung von insgesamt Fr. 2'000.-- (inkl. Mehrwertsteuer) auszurichten.

Demnach erkennt das Bundesverwaltungsgericht:

1.
Die Beschwerde wird gutgeheissen.

2.
Es werden keine Verfahrenskosten erhoben. Der geleistete Kostenvorschuss von Fr. 1'000.-- wird dem Beschwerdeführer nach Rechtskraft dieses Urteils zurückerstattet.

3.
Die Eidgenössische Steuerverwaltung wird verpflichtet, dem Beschwerdeführer eine Parteientschädigung in der Höhe von Fr. 2'000.-- auszurichten.

4.
Dieses Urteil geht an:

- den Beschwerdeführer (Gerichtsurkunde)
- die Vorinstanz (Ref-Nr. ...; Gerichtsurkunde)

Für die Rechtsmittelbelehrung wird auf die nächste Seite verwiesen.

Der Kammerpräsident:	Der Gerichtsschreiber:
Thomas Stadelmann	Jürg Steiger

Rechtsmittelbelehrung:

Gegen diesen Entscheid kann innert 30 Tagen nach Eröffnung beim Bundesgericht, 1000 Lausanne 14, Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten geführt werden (Art. 82 ff., 90 ff. und 100 des Bundesgerichtsgesetzes vom 17. Juni 2005 [BGG, SR 173.110]). Die Rechtsschrift ist in einer Amtssprache abzufassen und hat die Begehren, deren Begründung mit Angabe der Beweismittel und die Unterschrift zu enthalten. Der angefochtene Entscheid und die Beweismittel sind, soweit sie der Beschwerdeführer in Händen hat, beizulegen (vgl. Art. 42 BGG).

Versand: