



---

Abteilung I  
A-7703/2007  
{T 0/2}

## **Urteil vom 15. Februar 2010**

---

Besetzung

Richterin Salome Zimmermann (Vorsitz),  
Richter Daniel Riedo, Richterin Marianne Ryter Sauvant,  
Gerichtsschreiberin Sonja Bossart.

---

Parteien

**X.**\_\_\_\_\_, ...,  
vertreten durch .....,  
Beschwerdeführer,

gegen

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

---

Gegenstand

Mehrwertsteuer; Beendigung der freiwilligen Steuerpflicht  
(nach Art. 26 aMWSTG bzw. Art. 27 Abs. 1 aMWSTG);  
Umsatzgrenze; Eigenverbrauch nach Art. 9 Abs. 1 Bst. d  
aMWSTG.

**Sachverhalt:****A.**

X., Einzelfirma, wurde von der Eidgenössischen Steuerverwaltung (ESTV) die Bewilligung zur freiwilligen Versteuerung ausgenommener Umsätze aus der Vermietung einer Liegenschaft erteilt und per 1. Juli 2001 wurde er als freiwillig Steuerpflichtiger ins Register der Steuerpflichtigen eingetragen. In der Abrechnung für das 3. Quartal 2001 hat er im Rahmen der Einlageentsteuerung Vorsteuern von Fr. ... deklariert, welche ihm die ESTV gutschrieb.

Nach verschiedenen Korrespondenzen teilte die ESTV X. am 27. Juni 2005 mit, er sei per 30. Juni 2005 aus dem Register der Steuerpflichtigen gelöscht worden. Am 21. Februar 2006 erstellte die ESTV die Ergänzungsabrechnung (EA) Nr. 002328 (Schlussabrechnung per 30. Juni 2005). Aufgrund der Nutzungsänderung der vermieteten Liegenschaft bei Beendigung der Steuerpflicht wurde eine Eigenverbrauchssteuer von Fr. ... erhoben. X. bestritt die Richtigkeit sowohl der Löschung als auch dieser EA. Am 10. Oktober 2006 erliess die ESTV einen Entscheid in Bestätigung der Löschung per 30. Juni 2005 und der erwähnten EA. Mit Einsprache vom 9. November 2006 wurde beantragt, die Löschung sei zu widerrufen und die Forderung von Fr. ... aufzuheben.

**B.**

Mit Einspracheentscheid vom 15. Oktober 2007 wurde die Einsprache abgewiesen sowie die Rechtmässigkeit der Löschung per Ende Juni 2005 und der Steuerforderung von Fr. ... zuzüglich Verzugszins festgestellt. Die ESTV legte im Wesentlichen dar, das Optionsgesuch des Einsprechers zur Versteuerung ausgenommener Umsätze sei bewilligt und er sei als Steuerpflichtiger eingetragen worden, weil der vereinbarte jährliche Mietzins die Umsatzgrenze von Fr. 40'000.-- überstiegen habe. Die erforderlichen Umsätze seien dann aber nicht mehr erzielt worden und die Streichung aus dem Register per 30. Juni 2005 sei deswegen zu Recht erfolgt. Mit Beendigung der Steuerpflicht sei die fragliche Immobilie vom steuerbaren in den nicht steuerbaren Bereich übergegangen und die im Zusammenhang mit der Immobilie noch nicht amortisierten Vorsteuern seien anhand der Eigenverbrauchsbesteuerung zurückzubelasten gewesen. Sodann sei dem Einsprecher bzw. seinem Vertreter anders als behauptet nicht der Widerruf der Löschung zugesichert worden. Ferner sei eine Bewilligung zur

Abrechnung nach vereinnahmten Entgelten entgegen der Behauptung des Einsprechers weder beantragt noch erteilt worden.

**C.**

Mit Beschwerde an das Bundesverwaltungsgericht vom 15. November 2007 beantragt X. (Beschwerdeführer), der Einspracheentscheid sei aufzuheben, die Löschung sei zu widerrufen und entsprechend sei die Forderung von Fr. ... aufzuheben. Eventualiter sei unter Aufrechterhaltung des Rests der angefochtenen Verfügung die genannte Forderung aufzuheben. Zur Begründung wird insbesondere erneut auf eine "telefonische Abmachung" vom 2. Mai 2006 mit der ESTV verwiesen. Es sei verbindlich besprochen und geregelt worden, dass die Löschung aus dem Steuerregister widerrufen werde. Die Voraussetzungen des Vertrauensschutzes seien erfüllt. Ferner liege im Verzicht der ESTV auf die beantragte Einvernahme des Vertreters der ESTV eine Verletzung des rechtlichen Gehörs. Im Zusammenhang mit der Mindestumsatzgrenze von Fr. 40'000.-- erläutert der Beschwerdeführer, ihm sei eine Bewilligung zur Abrechnung nach vereinnahmten Entgelten erteilt worden. In diesem Fall sei es für die Frage der Steuerpflicht grundsätzlich unerheblich, ob tatsächlich Entgelte abgeführt würden. Die Voraussetzungen für die Option seien deswegen, selbst wenn die Mietzinse nicht bezahlt würden, weiterhin gegeben. Zum Beweis sei ebenfalls eine Zeugeneinvernahme angeboten worden, und durch die Nichtabnahme des Beweises habe die ESTV das rechtliche Gehör verletzt. Eventualiter sei die verfügte Steuerforderung aufzuheben, weil der Vorsteuerabzug auch dann nicht mehr rückgängig gemacht werden dürfe, wenn sich eine Investition als Fehlentscheid entpuppe; das Recht zum Vorsteuerabzug stehe auch dem erfolglosen Unternehmer zu. Schliesslich sei der Beschwerde die aufschiebende Wirkung zuzuerkennen.

**D.**

Mit Vernehmlassung vom 14. Januar 2008 schliesst die ESTV auf Abweisung der Beschwerde und bestätigt ihre bisherigen Ausführungen.

**E.**

Auf die weiteren Eingaben und Vorbringen der Parteien wird, soweit entscheidwesentlich, in den Erwägungen eingegangen.

## **Das Bundesverwaltungsgericht zieht in Erwägung:**

### **1.**

**1.1** Das Bundesverwaltungsgericht beurteilt nach Art. 31 des Bundesgesetzes vom 17. Juni 2005 über das Bundesverwaltungsgericht (Verwaltungsgerichtsgesetz, VGG, SR 173.32) Beschwerden gegen Verfügungen nach Art. 5 des Bundesgesetzes vom 20. Dezember 1968 über das Verwaltungsverfahren (VwVG, SR 172.021), sofern keine Ausnahme nach Art. 32 VGG gegeben ist. Eine solche liegt nicht vor und die Vorinstanz ist eine Behörde im Sinne von Art. 33 VGG. Das Bundesverwaltungsgericht ist daher für die Beurteilung der vorliegenden Beschwerde zuständig.

**1.2** Der Beschwerdeführer beantragt die Zuerkennung der aufschiebenden Wirkung der Beschwerde. Entgegen seiner Ansicht kommt der Beschwerde gestützt auf Art. 55 Abs. 1 VwVG von Gesetzes wegen aufschiebende Wirkung zu und auf den Antrag ist mangels Rechtsschutzinteresse nicht einzutreten. Im Übrigen ist auf die form- und fristgerecht eingereichte Beschwerde einzutreten.

**1.3** Am 1. Januar 2010 ist das Mehrwertsteuergesetz vom 12. Juni 2009 (MWSTG, SR 641.20) in Kraft getreten. Die bisherigen gesetzlichen Bestimmungen sowie die darauf gestützt erlassenen Vorschriften bleiben grundsätzlich weiterhin auf alle während ihrer Geltungsdauer eingetretenen Tatsachen und entstandenen Rechtsverhältnisse anwendbar (Art. 112 Abs. 1 MWSTG). Das vorliegende Verfahren untersteht deshalb in materieller Hinsicht dem Bundesgesetz vom 2. September 1999 über die Mehrwertsteuer (aMWSTG, AS 2000 1300). Unter Vorbehalt der die Bezugsverjährung betreffenden Bestimmungen ist dagegen das neue Verfahrensrecht im Sinne von Art. 113 Abs. 3 MWSTG auf sämtliche im Zeitpunkt des Inkrafttretens hängige Verfahren anwendbar.

### **2.**

**2.1** Obligatorisch steuerpflichtig ist, wer eine mit der Erzielung von Einnahmen verbundene gewerbliche oder berufliche Tätigkeit selbständig ausübt, sofern seine Lieferungen, seine Dienstleistungen und sein Eigenverbrauch im Inland jährlich gesamthaft Fr. 75'000.-- übersteigen (Art. 21 Abs. 1 aMWSTG), und soweit nicht eine Ausnahme von Art. 25 Abs. 1 aMWSTG gegeben ist.

**2.2** Zur Wahrung der Wettbewerbsneutralität oder zur Vereinfachung der Steuererhebung kann die ESTV unter den von ihr festzusetzenden Bedingungen derjenigen Person, welche nach Art. 21 Abs. 1 aMWSTG die gesetzlich festgelegte Mindestumsatzgrenze nicht erreicht oder nach Art. 25 Abs. 1 aMWSTG von der Steuerpflicht ausgenommen ist, gestatten, sich der subjektiven Steuerpflicht freiwillig zu unterstellen (Art. 27 Abs. 1 aMWSTG; sogenannte subjektive Option).

Die Verwaltungspraxis der ESTV verlangt für die Option nach Art. 27 Abs. 1 aMWSTG pro Jahr einen Mindestumsatz von Fr. 40'000.-- (Wegleitung 2001 Rz. 688; Spezialbroschüre Nr. 02 Steuerpflicht bei der Mehrwertsteuer [SB Steuerpflicht] Rz. 4.2.1), was von der Rechtsprechung als zulässig erachtet wurde (Urteile des Bundesverwaltungsgerichts [BVGer] A-1652/2006 vom 22. Juni 2009 E. 2.2; A-12/2007 vom 28. Januar 2009 E. 2.2.1; A-1371/2006 vom 26. Juli 2007 E. 2.2.1; A-1534/2006 vom 9. Mai 2007 E. 4.1.2; Entscheide der Eidgenössischen Steuerrekurskommission [SRK] vom 25. März 2004, Verwaltungspraxis der Bundesbehörden [VPB] 68.130 E. 2c/aa und bb; vom 6. August 2003, VPB 68.20 E. 2c). Zum für die Grenze von Fr. 40'000.-- massgeblichen Umsatz zählen nach der Praxis auch ausgenommene Inandleistungen, für welche nach Art. 26 aMWSTG optiert wird (Wegleitung 2001 Rz. 688 i.V.m. Rz. 694 f.; SB Steuerpflicht Ziff. 4.2.1).

**2.3** Von dieser subjektiven Option zu unterscheiden ist die sogenannte objektive Option. Gemäss Art. 26 aMWSTG kann die ESTV zur Wahrung der Wettbewerbsneutralität oder zur Vereinfachung der Steuererhebung die Option für die Versteuerung eines Grossteils der nach Art. 18 aMWSTG ausgenommenen Umsätze bewilligen. Zugelassen werden kann insbesondere die Optierung für die in Art. 18 Ziff. 21 aMWSTG erwähnten Umsätze aus der Überlassung von Grundstücken zum Gebrauch oder zur Nutzung (Vermietung oder Verpachtung), sofern sie nachweislich gegenüber Mehrwertsteuerpflichtigen erbracht werden (Art. 26 Abs. 1 Bst. b aMWSTG). Wie durch die subjektive Option wird der Mehrwertsteuerpflichtige auch durch die objektive Option zum Vorsteuerabzug berechtigt (Art. 38 Abs. 2 Bst. c aMWSTG).

Eine Optierung für die Versteuerung ausgenommener Umsätze nach Art. 26 aMWSTG ist nur möglich, wenn die subjektive Steuerpflicht gegeben ist. Liegt keine obligatorische subjektive Steuerpflicht vor, müssen die Voraussetzungen der freiwilligen Unterstellung (subjektive Op-

tion) nach Art. 27 Abs. 1 aMWSTG erfüllt sein (Entscheid der SRK vom 6. August 2003, VPB 68.20 E. 4a; PASCAL MOLLARD/XAVIER OBERSON/ANNE TISSOT BENEDETTO, *Traité TVA*, Basel 2009, S. 465 Rz. 173 f., S. 469 Rz. 191 f.). Entsprechend gilt insbesondere die für die freiwillige Unterstellung nötige Umsatzgrenze von Fr. 40'000.-- (oben E. 2.2.) auch für die objektive Option nach Art. 26 aMWSTG. Will derjenige, der nicht obligatorisch oder aufgrund anderer steuerbarer Umsätze bereits freiwillig steuerpflichtig ist, nach Art. 26 aMWSTG optieren, muss er diese Mindestumsatzgrenze erreichen (Entscheid der SRK vom 6. August 2003, VPB 68.20 E. 4a; so auch Ziff. 4.2 SB Steuerpflicht in der ab 2008 gültigen Fassung). Auch wenn lediglich ausgenommene Umsätze erbracht werden, ist also eine freiwillige Unterstellung unter die Steuerpflicht nach Art. 27 Abs. 1 aMWSTG möglich, sofern für diese Umsätze nach Art. 26 aMWSTG optiert wird und sie mehr als Fr. 40'000.-- pro Jahr betragen.

**2.4** Die Mehrwertsteuerpflicht endet im Fall der Optierung für die Steuerpflicht sowie im Fall der Streichung im Register der steuerpflichtigen Personen in dem von der ESTV festgelegten Zeitpunkt (Art. 29 Bst. c aMWSTG). Wenn die Voraussetzungen einer Option für die Mehrwertsteuerpflicht wegfallen, obliegt es dem Steuerpflichtigen, die ESTV unverzüglich schriftlich zu benachrichtigen (Art. 56 Abs. 2 aMWSTG; s.a. SB Steuerpflicht Ziff. 6.4).

### **3.**

Die Eigenverbrauchssteuer ist bei Wegfall der Steuerpflicht geschuldet, 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 sich zu diesem Zeitpunkt noch in ihrer Verfügungsmacht befinden (Art. 9 Abs. 1 Bst. d aMWSTG). Als Gegenstände kommen bei diesem Eigenverbrauchstatbestand typischerweise jene in Frage, die im Warenlager verbleiben, oder die noch vorhandenen Anlagegüter bzw. Betriebsmittel inklusive der Betriebsliegenschaft (hierzu und zu Art. 9 Abs. 1 Bst. d aMWSTG im Allgemeinen: Urteile des BVGer A-1641/2006 vom 22. September 2008 E. 2.2 f.; A-572/2008 vom 23. Juli 2008 E. 2.1.2; A-1523/2006 vom 10. Dezember 2008 E. 2.1; A-1556/2006 vom 8. Oktober 2007 E. 2.2; Entscheid der SRK vom 25. Oktober 2004, VPB 69.37 E. 4c/aa; ALOIS CAMENZIND/NIKLAUS HONAUER/KLAUS A. VALLENDER, *Handbuch zum Mehrwertsteuergesetz [MWSTG]*, Bern 2003, 2. Aufl., Rz. 394). Die Eigenverbrauchsbesteue-

rung nach Art. 9 Abs. 1 Bst. d aMWSTG kommt zur Anwendung, wenn die Steuerpflicht wegfällt, weil die geschäftliche Aktivität vollkommen aufgegeben wird, oder weil – bei Weiterführung der Geschäftstätigkeit – die für die Steuerpflicht erforderlichen Umsatzgrenzen unterschritten werden (Ivo Gut, mwst.com, Kommentar zum Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer, Basel 2000, N. 16 zu Art. 9; s.a. Entscheid der SRK vom 25. Oktober 2004, VPB 69.37 E. 4c/aa).

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

#### **4.**

**4.1** Der in Art. 9 der Bundesverfassung der Schweizerischen Eidgenossenschaft vom 18. April 1999 (BV, SR 101) verankerte Schutz von Treu und Glauben bedeutet, dass der Bürger Anspruch darauf hat, in seinem berechtigten Vertrauen in behördliche Auskünfte, Zusicherungen oder in anderes, bestimmte Erwartungen begründendes Verhalten der Behörden geschützt zu werden. Im Fall einer unrichtigen Auskunft oder einer Zusicherung kann sich der Private mit Erfolg auf Treu und Glauben berufen, wenn:

- die Behörde in einer konkreten Situation mit Bezug auf bestimmte Personen gehandelt hat;
- sie dabei für die Erteilung der betreffenden Auskunft zuständig war oder wenn der Bürger die Behörde aus zureichenden Gründen als zuständig betrachten durfte;
- gleichzeitig der Bürger die Unrichtigkeit der Auskunft nicht ohne weiteres erkennen konnte;
- er im Vertrauen auf die Richtigkeit der Auskunft Dispositionen getroffen hat, die nicht ohne Nachteil rückgängig gemacht werden können und
- die gesetzliche Ordnung seit der Auskunftserteilung keine Änderung erfahren hat.

Zudem muss das private Interesse am Vertrauensschutz das öffentliche Interesse an der richtigen Rechtsanwendung überwiegen, damit die Berufung auf Treu und Glauben durchdringen kann (zum Ganzen: BGE 131 V 472 E. 5; 131 II 627 E. 6.1; 121 II 473 E. 2c mit Hinweisen; Urteil des Bundesgerichts 1C\_242/2007 vom 11. Juni 2008 E. 3.3.1; Urteile des BVGer vom 8. Juni 2009 E. 4.1; A-1711/2006 vom 23. Januar 2009 E. 2.8; A-1336/2006 vom 2. Juli 2008 E. 4.4 mit Hinweisen; Entscheid der SRK vom 7. Juni 2004, VPB 68.164 E. 3b/aa).

Im Steuerrecht, das vom Grundsatz der Gesetzmässigkeit der Besteuerung beherrscht wird, wird der Vertrauensschutz nach der bundesgerichtlichen Rechtsprechung nur mit Zurückhaltung gewährt (BGE 131 II 627 E. 6.2). Bei unrichtigen Zusicherungen kann eine vom Gesetz abweichende Behandlung eines Steuerpflichtigen nur in Betracht fallen, wenn die erwähnten Voraussetzungen des Vertrauensschutzes klar und eindeutig erfüllt sind (BGE 118 Ib 312 E. 3b; Urteile des Bundesgerichts vom 3. August 2000, Archiv für Schweizerisches Abgaberecht [ASA] 70 S. 771 f. E. 6a; 2C\_830/2008 vom 11. November 2009 E. 5.2; ASA 60 53 E. 3; Urteile des BVGer A-2036/2008 vom 19. August 2009 E. 2.4.1; A-1371/2006 vom 26. Juli 2007 E. 2.6 mit weiteren Hinweisen, u.a. auch auf die Kritik an dieser Rechtsprechung).

**4.2** Aus dem Gebot der Gewährung des rechtlichen Gehörs (Art. 29 Abs. 2 BV) folgt der Anspruch auf Abnahme der von einer Partei angebotenen Beweise, soweit diese erhebliche Tatsachen betreffen und nicht offensichtlich beweisuntauglich sind (BGE 127 I 54 E. 2b mit Hinweisen). Keine Verletzung des rechtlichen Gehörs liegt vor, wenn eine Behörde auf die Abnahme beantragter Beweismittel – so auch auf Auskünfte von Zeugen – verzichtet, weil die antizipierte Beweiswürdigung ergibt, dass die Beweisanträge eine nicht erhebliche Tatsache betreffen oder offensichtlich untauglich sind, etwa weil ihnen die Beweiseignung an sich abgeht oder die betreffende Tatsache aus den Akten bereits genügend ersichtlich ist und angenommen werden kann, dass die Durchführung des Beweises im Ergebnis nichts ändern wird (BGE 131 I 153 E. 3; 130 II 429 E. 2.1; 125 I 134 E. 6c/cc; Urteil des Bundesgerichts 2C\_115/2007 vom 11. Februar 2008 E. 2.2; Urteile des BVGer A-7366/2006 vom 11. Mai 2009 E. 2.3; A-1567/2006 vom 28. Dezember 2007 E. 5.1; A-1599/2006 vom 10. März 2008 E. 2.4; A-1506/2006 vom 3. Juni 2008 E. 2.1.2, je mit Hinweisen). An diesen Grundsätzen vermag im Übrigen Art. 81 des Anfang 2010 in Kraft getretenen MWSTG nichts zu ändern.

## 5.

**5.1** Laut Fragebogen zur Eintragung als Steuerpflichtiger vom 15. November 1999 besteht die Geschäftstätigkeit des Beschwerdeführers in der Vermietung von Restaurations- und Hotelbetrieben. Er stellte ein Optionsgesuch für die Vermietung der Liegenschaft ... (Hotel und Restaurant). Gemäss Mietvertrag betrug die Miete pro Monat Fr. ..., mithin jährlich Fr. ....

Zur Diskussion steht die Option zur Versteuerung ausgenommener Umsätze im Sinn von Art. 26 Abs. 1 Bst. b aMWSTG. Sie bedingt, dass der Unternehmer steuerpflichtig ist, sei es obligatorisch oder freiwillig (oben E. 2.3). Da der Beschwerdeführer ausser den ausgenommenen Umsätzen keine anderen Umsätze erbringt, kommt nur die freiwillige Steuerpflicht nach Art. 27 Abs. 1 aMWSTG in Betracht. In diesem Fall ist Voraussetzung für eine Option nach Art. 26 aMWSTG insbesondere auch das Überschreiten der Umsatzgrenze von Fr. 40'000.-- (E. 2.3).

Die ESTV hat den Beschwerdeführer per 1. Juli 2001 als Steuerpflichtigen eingetragen, weil aufgrund des vereinbarten Mietzinses Umsätze über Fr. 40'000.-- zu erwarten waren. Diese Eintragung erfolgte auch rückblickend zu Recht, da der Beschwerdeführer zumindest in den Jahren 2001 (hochgerechnet auf ein ganzes Jahr) und 2002 genügende Umsätze erzielt hat (vgl. hierzu unten E. 5.2.2). Die Eintragung und der Beginn der Steuerpflicht sind denn auch nicht umstritten.

Strittig ist hingegen, wie lange die freiwillige Steuerpflicht andauert hat, insbesondere, ob – was der Beschwerdeführer bestreitet – die Löschung per 30. Juni 2005 durch die ESTV rechtens war. Die ESTV begründet die Löschung im Einspracheentscheid (S. 6) damit, dass die Mieterin des optierten Objekts über einen längeren Zeitraum kaum mehr Mietzins bezahlt und bereits ab 1. Juli 2003 festgestanden habe, dass die erforderlichen Umsätze über Fr. 40'000.-- nicht erzielt wurden. Bei dieser Sachlage und insbesondere, weil für das 1. Semester 2005 kein Umsatz deklariert wurde, sei die ESTV davon ausgegangen, dass die Grundlage für eine Option nach Art. 26 Abs. 1 Bst. b aMWSTG nicht mehr gegeben und die Steuerpflicht aufzuheben war.

**5.2** Vorliegend ist nach dem Gesagten massgeblich, ob die Umsätze des Beschwerdeführers die für die Option erforderliche Grenze von Fr. 40'000.-- pro Jahr überschritten.

**5.2.1** Vorab ist auf folgendes Argument des Beschwerdeführers, woraus er die Unrichtigkeit der Löschung und das Weiterbestehen der Steuerpflicht ableiten will, einzugehen: Er behauptet, ihm sei die Abrechnung nach vereinnahmten Entgelten bewilligt worden bzw. er habe faktisch danach abgerechnet. Bei Abrechnung nach vereinnahmten Entgelten sei es für die Frage der Steuerpflicht grundsätzlich unerheblich, ob tatsächlich Entgelte abgeführt würden. Wenn also die Pächterin (im Folgenden "Mieterin"; gemäss Vertrag handelte es sich um eine Miete) wegen finanzieller Schwierigkeiten nicht in der Lage gewesen sei, zu gewissen Zeiten die Mietzinsen zu bezahlen, heisse dies noch nicht, dass die Voraussetzungen für die Option nicht mehr gegeben wären. Entscheidend sei, dass der Beschwerdeführer aufgrund der vereinbarten Verträge immer noch Gläubiger gewesen sei. Die Voraussetzungen für die Option seien damit weiterhin gegeben (Ziff. 8 f. Beschwerde). Bereits in früheren Schreiben hat er die Ansicht vertreten, dass er selbst dann steuerpflichtig bliebe, wenn ihm die Mieterin keine Zinsen abführe und er solche nicht vereinnahme (vgl. etwa Schreiben vom 3. Mai 2006 und 7. Juni 2006).

Die Argumentation des Beschwerdeführers ist nicht ohne Weiteres verständlich. Er scheint davon auszugehen, dass für die Bestimmung der Höhe des Umsatzes zur Abklärung der Steuerpflicht (auch wenn nach vereinnahmten Entgelten abgerechnet wird) die vereinbarten Entgelte massgeblich sind. Demnach wären seine – wie er behauptet nach vereinnahmtem Entgelt ausgestellten – Abrechnungen für die Frage der Steuerpflicht bzw. der Option nicht relevant, sondern vielmehr die – höheren – vereinbarten Mietzinsen. Diese Argumentation geht fehl:

Laut Art. 21 Abs. 3 Bst. a aMWSTG wird zur Eruierung der obligatorischen Steuerpflicht nach Art. 21 Abs. 1 aMWSTG der massgebende Umsatz aufgrund der vereinnahmten Entgelte berechnet (s.a. Ziff. 2.3, 3.2.2, 3.3 SB Steuerpflicht; vgl. auch Entscheid der SRK vom 14. Juli 2004, VPB 69.12 E. 4b/aa mit Hinweis). Es ist davon auszugehen, dass die Bestimmung nicht nur für den Beginn, sondern auch für das Ende der Steuerpflicht gilt, also wenn während laufender Steuerpflicht abzuklären ist, ob diese nach wie vor noch gegeben ist (so soweit ersichtlich auch MOLLARD/OBERSON/TISSOT BENEDETTO, a.a.O., S. 436 Rz. 66). Art. 21 Abs. 3 aMWSTG bezieht sich sodann auf die Feststellung der obligatorischen Steuerpflicht, während für die Eruierung des Umsatzes im Zusammenhang mit der Option und dem Erreichen der Schwelle von Fr. 40'000.-- keine (explizite) gesetzliche Regelung oder Praxis-

festlegung existiert. Grundsätzlich kann Art. 21 Abs. 3 Bst. a aMWSTG (und die zugehörige Praxis) jedoch sinngemäss angewendet werden; ein Grund für ein abweichendes Vorgehen ist nicht ersichtlich. Es ist damit für die Umsatzbestimmung auch betreffend die freiwillige Steuerpflicht grundsätzlich auf die Einnahmen abzustellen. Der Standpunkt, den soweit ersichtlich der Beschwerdeführer vertritt, dass es auf die Höhe des vertraglich vereinbarten Mietzinses ankomme (und zwar auch bei Abrechnung nach vereinnahmten Entgelten), lässt sich hingegen auf keinerlei Grundlage stützen.

Dass für die Frage der Steuerpflicht und der massgeblichen Umsätze auf die Einnahmen abzustellen ist, gilt zudem unabhängig von der Abrechnungsart (vgl. MOLLARD/OBERSON/TISSOT BENEDETTO, a.a.O., S. 436 Rz. 66). Den Fragen, wie der Beschwerdeführer abgerechnet hat und ob ihm die Abrechnung nach vereinnahmtem Entgelt bewilligt worden ist, braucht damit nicht nachgegangen zu werden. Damit erübrigt sich diesbezüglich auch eine Beweiswürdigung und eine Beweisabnahme, insbesondere des angebotenen Zeugen; mit diesem Beweismittel soll ein Sachverhaltselement bewiesen werden, dass nicht entscheiderelevant ist (oben E. 4.2). Ebenso durfte die ESTV auf die Zeugeneinvernahme verzichten und der Vorwurf des Beschwerdeführers, diese habe sein rechtliches Gehör verletzt, geht fehl.

Zur – nach dem Gesagten nicht entscheidenden – Behauptung des Beschwerdeführers, er habe "faktisch" (also allenfalls ohne Bewilligung) nach vereinnahmtem Entgelt abgerechnet, kann immerhin Folgendes angemerkt werden: Es ist zwar tatsächlich davon auszugehen, dass er in seinen Abrechnungen die Einnahmen herangezogen hat. So hat er in den Perioden ohne Einnahmen Null-Umsätze deklariert oder gar keine Abrechnungen eingereicht (hierzu ausführlich sogleich E. 5.2.2). Damit steht aber noch nicht fest, dass er nach vereinnahmtem Entgelt abgerechnet hat, denn auch bei dieser Abrechnungsart kommt es in gewissen Fällen auf die Vereinnahmung des Entgelts an (vgl. etwa Art. 43 Abs. 1 Bst. a Ziff. 2 aMWSTG).

**5.2.2** Für die Eruierung der Höhe der Umsätze ist damit massgeblich, wie viel der Beschwerdeführer eingenommen hat. Dabei können neben weiteren aktenkundigen Angaben insbesondere die – wie soeben festgehalten auf den Einnahmen basierenden – Abrechnungen herangezogen werden.

Es liegen Abrechnungen für folgende Quartale vor (vgl. act. 19): ...

Für gewisse Steuerperioden wurden keine Abrechnungen eingereicht. Diesbezüglich ist von Null-Umsätzen auszugehen. Verschiedenen Eingaben des Beschwerdeführers ist nämlich zu entnehmen, dass er die Abrechnungen nicht einreichte, weil die Mieterin die Mietzinsen nicht bezahlt hat, und er davon ausgegangen ist, dass dann auch keine Abrechnungspflicht bestehe (Schreiben vom 20. Juni 2004 in act. 5, vom 21. April 2005 in act. 6).

Die Grenze von Fr. 40'000.-- wurde demnach nur im Jahr 2002 klar überschritten. Für das Jahr 2003 ergibt sich angesichts von zwei eingereichten Abrechnungen mit deklariertem Umsatz von Null und zwei Perioden ohne Abrechnung insgesamt ein Umsatz von Null. Im Jahr 2004 lag der deklarierte Umsatz knapp unter der Grenze von Fr. 40'000.--. Für das Jahr 2005 ist von ungenügenden bzw. vielmehr keinen Umsätzen auszugehen. Einerseits ist dies nach dem Gesagten aus den fehlenden Abrechnungen zu schliessen, andererseits aus den Angaben des Beschwerdeführers. So hat er in einem Schreiben vom 21. April 2005 erläutert, dass er keine Einnahmen aus Vermietung erziele, die die Steuerpflicht auslösten, und die tatsächlich erzielten Mietzinseinnahmen seien geringer als der Mindestumsatz, um der Steuerpflicht unterstellt zu werden (act. 6). In einem Schreiben vom 13. April 2006 wurde festgehalten, die Mieterin sei nicht in der Lage, die Miet- bzw. Pachtzinse zu zahlen (act. 10). Hinzu kommt, dass der Beschwerdeführer selbst nicht behauptet, in den fraglichen Jahren, und insbesondere im Jahr 2005, Einnahmen über Fr. 40'000.-- erzielt zu haben; vielmehr begründet er die Steuerpflicht fälschlicherweise damit, dass die vereinbarten Mietzinse über dieser Schwelle gelegen hätten (hierzu oben E. 5.2.1).

Zusammenfassend wurde bereits im Jahr 2003 und ebenso im Jahr 2004 (wenn auch knapp) die Umsatzgrenze von Fr. 40'000.-- nicht erreicht und für das Jahr 2005 konnte die ESTV das selbe annehmen.

**5.3** Hat die ESTV damit zu Recht festgestellt, dass die für eine Option erforderliche Umsatzgrenze von Fr. 40'000.-- nicht mehr erreicht wurde, ergeben sich folgende Konsequenzen:

Wenn die Voraussetzungen für die freiwillige Unterstellung unter die Steuerpflicht und namentlich die erforderliche Umsatzhöhe nicht mehr erfüllt sind, endet gemäss der Praxis der ESTV die Option (und zwar auch vor Ablauf der fünf Jahre Mindestdauer der Option nach Art. 26 Abs. 3 aMWSTG) (Ziff. 6.3 i.V.m. Ziff. 4.2.1 SB Steuerpflicht). Diese

Praxis ist nicht zu beanstanden. Es versteht sich von selbst, dass die freiwillige Steuerpflicht endet, wenn die Voraussetzungen hierzu nicht mehr erfüllt sind (s.a. MOLLARD/OBERSON/TISSOT BENEDETTO, a.a.O., S. 472 Rz. 206). Da sich der Beschwerdeführer pflichtwidrigerweise (oben E. 2.4) nicht abgemeldet hat, ist die ESTV ohne Weiteres befugt, ihn von Amtes wegen aus dem Register zu löschen (s.a. GERHARD SCHAFROTH/DOMINIK ROMANG, mwst.com, a.a.O., N. 13 zu Art. 57; MOLLARD/OBERSON/TISSOT BENEDETTO, a.a.O., S. 472 Rz. 206). Dass eine Löschung zu erfolgen hat, wenn die Voraussetzungen der Option entfallen, entspricht auch der Rechtsprechung (Entscheid der SRK vom 3. November 2006 [SRK 2004-029/030] E. 3b/bb; ferner Urteile des BVGer A-1371/2006 vom 26. Juli 2007 E. 2.3.1 f.; A-1652/2006 vom 22. Juni 2009 E. 2.5 f.; A-12/2007 vom 28. Januar 2009 2.4.1). Damit steht fest, dass die freiwillige Steuerpflicht des Beschwerdeführers geendet hat und er grundsätzlich aus dem Register zu streichen war.

**5.4** Als Nächstes fragt sich, per wann die Steuerpflicht genau geendet hat. Diese Frage beantwortet Art. 29 Bst. c aMWSTG (vorn E. 2.4): Den Zeitpunkt hat die ESTV festzulegen. Gemäss Ziff. 6.3 SB Steuerpflicht endet die Option im Zeitpunkt des Wegfalls der Voraussetzungen für die Option, mithin im Zeitpunkt, in dem die Umsatzlimite nicht mehr erreicht wird. Erfolgt keine Abmeldung durch den Steuerpflichtigen, so wird die Löschung grundsätzlich in dem Zeitpunkt erfolgen, in dem die Verwaltung den Wegfall der Bedingungen für die Steuerpflicht feststellt (vgl. Urteile des BVGer A-1371/2006 vom 26. Juli 2007 E. 2.3.1 f.; A-1652/2006 vom 22. Juni 2009 E. 2.5 f.; A-12/2007 vom 28. Januar 2009 2.4.1; Entscheid der SRK vom 3. November 2006 [SRK 2004-029/030] E. 3b/bb). Vorliegend hat die ESTV den Zeitpunkt der Löschung und der Beendigung der Steuerpflicht demnach zulässigerweise auf Mitte 2005 festgelegt, nämlich auf den Zeitpunkt, in dem sie feststellen konnte, dass die Umsatzgrenze nicht mehr erreicht wird.

Ist der von der ESTV gewählte Zeitpunkt der Löschung nicht zu beanstanden, braucht nicht geprüft zu werden, ob sie die Löschung aufgrund von für die Option ungenügenden Umsätzen auch früher oder allenfalls auf einen rückwirkenden Zeitpunkt hätte vornehmen können. Dies wird von keiner Partei verlangt, und ein Grund, der eine frühere oder eine rückwirkende Löschung notwendig oder zwingend erscheinen liesse, ist ebensowenig ersichtlich.

**5.5** Schliesslich beruft sich der Beschwerdeführer auf den Vertrauensschutz, und bezieht sich auf eine telefonische Unterredung mit der ESTV vom 2. Mai 2006. Dabei sei verbindlich besprochen und geregelt worden, dass die Löschung aus dem Steuerregister widerrufen werde. Die ESTV bestreitet, dass dem Einsprecher bzw. seinem Vertreter der Widerruf der Löschung zugesichert worden sei.

**5.5.1** Der Beschwerdeführer bringt vor, die behauptete Zusicherung ergäbe sich insbesondere aus seinem Schreiben vom 3. Mai 2006 (act. 12), worin er bereits angab, es sei anlässlich eines Telefonats vom 2. Mai 2006 mit der ESTV "gemeinsam festgestellt" worden, dass die Löschung irrtümlich erfolgt sei. Die ESTV habe gegen die Feststellungen in diesem Schreiben nicht remonstriert, und auch im Schreiben vom 30. Mai 2006 der ESTV sei die Abmachung nicht bestritten worden. Diesbezüglich kann festgehalten werden, dass die ESTV auf dieses Schreiben am 30. Mai 2006 antwortete, die Voraussetzungen für die Option seien nicht mehr erfüllt und die Löschung sei zu Recht erfolgt. Damit hat sie genügend klargestellt, dass ein Widerruf der Löschung für sie nicht in Betracht kommt. Es kann also nicht, wie der Beschwerdeführer suggerieren will, von einer impliziten Bestätigung der behaupteten Zusicherung gesprochen werden, sondern – wenn schon – von einer impliziten Bestreitung derselben.

**5.5.2** Der Inhalt des Telefongesprächs wird von der ESTV ganz anders wiedergegeben als vom Beschwerdeführer: Der Vertreter der ESTV habe dem Vertreter des Beschwerdeführers lediglich mitgeteilt, die Sache müsse geprüft werden. Dies ergibt sich auch aus der Aktennotiz betreffend das Telefonat (act. 11). Die vom Beschwerdeführer behauptete telefonische Abmachung bzw. Zusicherung hingegen, dass die Löschung widerrufen werde, ist durch keine schriftlichen Unterlagen belegt und bleibt eine blosser Behauptung, die keinen Anspruch aus dem Grundsatz des Vertrauensschutzes zu begründen vermag (vgl. statt vieler: Urteil des BVerfG A-2036/2008 vom 19. August 2009 E. 2.4.2). Gestützt auf die Akten muss die fragliche Zusicherung deswegen als nicht erfolgt angesehen werden. Damit besteht keine Vertrauensgrundlage.

**5.5.3** Offensichtlich nicht gegeben ist sodann die Voraussetzung der Dispositionen aufgrund der Zusicherung, die nicht ohne Nachteil rückgängig gemacht werden können (E. 4.1): Solche Dispositionen sind weder ersichtlich noch schlüssig geltend gemacht. Der Beschwerde-

führer macht diesbezüglich einzig geltend, er habe insbesondere gegen die dieser Auskunft widersprechende Korrespondenz/Verfügung Rechtsmittel ergriffen, die nicht ohne Nachteil rückgängig gemacht werden können (Beschwerde S. 5). Was für Nachteile er durch die Erhebung von Rechtsmitteln erlitten haben soll, ist jedoch nicht ersichtlich.

**5.5.4** Was die beantragte "Zeugeneinvernahme" des Vertreters der ESTV anbelangt, so ist anzunehmen, dass er nichts anderes aussagen würde, als was im Einspracheentscheid dargelegt wird, und auf die Befragung kann in antizipierter Beweiswürdigung verzichtet werden (E. 4.2; sowie im speziellen zu Parteibefragungen: Urteile des BVGer A-1599/2006 vom 10. März 2008 E. 2.4; A-1506/2006 vom 3. Juni 2008 E. 2.1.2, je mit Hinweisen). Aufgrund der Tatsache, dass es an der Voraussetzung der nicht ohne Nachteil rückgängig zu machenden Dispositionen fehlt, vermöchte sich der Beschwerdeführer zudem selbst dann nicht mit Erfolg auf den Vertrauensschutz zu berufen, wenn die Zusicherung tatsächlich gemacht worden wäre. Schon aus diesem Grund kann auf die beantragte Einvernahme verzichtet werden; egal was dabei ausgesagt würde, es würde am Ergebnis nichts ändern (vorn E. 4.2).

**5.6** Steht nach dem Gesagten fest, dass der Beschwerdeführer per Ende Juni 2005 nicht mehr steuerpflichtig war, und richtigerweise aus dem Register gelöscht worden ist, ist als Nächstes zu prüfen, ob die ESTV zu Recht die Eigenverbrauchssteuer erhoben hat.

**5.6.1** Bei Wegfall der Steuerpflicht kommt Eigenverbrauch nach Art. 9 Abs. 1 Bst. d aMWSTG in Betracht (hierzu vorn E. 3). Bei Beendigung der Steuerpflicht findet für die noch in der Verfügungsgewalt des Unternehmers sich befindlichen vorsteuerbelasteten Gegenstände zwingend eine für die Eigenverbrauchsbesteuerung erforderliche Nutzungsänderung statt, weil diese nicht mehr für steuerbare Zwecke verwendet werden.

**5.6.2** Die Behauptung des Beschwerdeführers (zur Begründung des Eventualantrags), das Recht auf Vorsteuerabzug stehe auch dem "erfolglosen Unternehmer" zu, geht offensichtlich fehl. Vorliegend hat nach dem Gesagten die Steuerpflicht geendet und die Nutzungsänderung, indem die Liegenschaft nicht mehr für steuerbare Zwecke verwendet wird, ist offensichtlich. Art. 9 Abs. 1 Bst. d aMWSTG sieht denn die Eigenverbrauchsbesteuerung für diesen Fall auch explizit vor. Be-

reits erfolgte Vorsteuerabzüge müssen – reduziert (bzw. "abgeschrieben") um den Anteil betreffend die Jahre, in denen die Eingangsleistungen für steuerbare Zwecke verwendet wurden – rückgängig gemacht werden. Im Übrigen trifft es gerade nicht zu, dass dem "erfolglosen Unternehmer", also demjenigen, der bezogene Leistungen nicht für steuerbare Ausgangsleistungen verwendet, der Vorsteuerabzug zusteht. Vielmehr ist er gerade nicht zum Vorsteuerabzug berechtigt: Nach der Rechtsprechung ist eine lediglich für die Zukunft beabsichtigte Verwendung für steuerbare Ausgangsleistungen nicht genügend (Urteile des Bundesgerichts 2A.348/2004 vom 1. Dezember 2004 E. 3.3.2, 2A.351/2004 vom 1. Dezember 2004 E. 4.3.2, 2A.174/2002 vom 23. Dezember 2002 E. 3; Urteil des BVerfG A-12/2007 vom 28. Januar 2009 E. 2.5.3 mit weiteren Hinweisen).

Darin, dass die ESTV im Einspracheentscheid auf dieses Argument nicht eingegangen ist, liegt im Übrigen entgegen dem Vorwurf des Beschwerdeführers keine Rechtsverweigerung. Die Behörde braucht sich im Rahmen der Begründungspflicht nicht ausdrücklich mit jedem rechtlichen Einwand auseinander zu setzen und kann sich auf die für den Entscheid wesentlichen Gesichtspunkte beschränken (statt vieler: BGE 126 I 97 E. 2b mit Hinweisen). Dies gilt erst recht für das fragliche, offenkundig fehl gehende Argument.

**5.6.3** Ansonsten macht der Beschwerdeführer in Bezug auf die Voraussetzungen der Eigenverbrauchsbesteuerung nach Art. 9 Abs. 1 Bst. d aMWSTG hauptsächlich – und nach dem Gesagten zu Unrecht – geltend, dass er nicht hätte aus dem Register gestrichen werden dürfen. Die weiteren Voraussetzungen ficht er nicht an. Sie sind denn auch ebenfalls gegeben. Dies gilt insbesondere für die Voraussetzung, dass sich in der Verfügungsmacht des Beschwerdeführers noch Gegenstände befinden, die zum Vorsteuerabzug berechtigt haben (vorn E. 3). Dabei geht es um die Liegenschaft, aus deren Vermietung die optierten Umsätze herrühren, und betreffend welcher Vorsteuern geltend gemacht wurden, indem in der Abrechnung für das 3. Quartal 2001 (act. 19) eine Einlageentsteuerung nach Art. 42 aMWSTG von Fr. ... deklariert wurde.

Nicht strittig ist auch die Bemessung der Eigenverbrauchssteuer. Für die Eigenverbrauchsbesteuerung hat die ESTV die selbe Basis herangezogen wie bei der damaligen Einlageentsteuerung, nämlich die Baukosten per 1. April 2001 (vgl. EA in act. 9, sowie Abrechnung 3. Quar-

tal 2001 mit Beilage). Davon wurde die Abschreibung von einem Zwanzigstel pro Jahr abgezogen und vom Restwert die Steuer berechnet (vgl. EA in act. 9). Diese Berechnungen der ESTV sind nicht zu beanstanden (vgl. zur Bemessung vorn E. 3).

**6.**

Die Beschwerde ist demnach abzuweisen, soweit darauf eingetreten wird. Die Verfahrenskosten werden auf Fr. 5'000.-- festgesetzt, dem Beschwerdeführer auferlegt (Art. 63. Abs. 1 VwVG) und mit dem geleisteten Kostenvorschuss von Fr. 5'000.-- verrechnet. Eine Parteientschädigung ist nicht zuzusprechen (Art. 64 Abs. 1 VwVG e contrario).

**Demnach erkennt das Bundesverwaltungsgericht:**

**1.**

Die Beschwerde wird abgewiesen, soweit darauf eingetreten werden kann.

**2.**

Die Verfahrenskosten von Fr. 5'000.-- werden dem Beschwerdeführer auferlegt und mit dem geleisteten Kostenvorschuss in gleicher Höhe verrechnet.

**3.**

Eine Parteientschädigung ist nicht zuzusprechen.

**4.**

Dieses Urteil geht an:

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

Die vorsitzende Richterin:

Die Gerichtsschreiberin:

Salome Zimmermann

Sonja Bossart

### **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: