Bundesverwaltungsgericht

Tribunal administratif fédéral

Tribunale amministrativo federale

Tribunal administrativ federal

Abteilung I
A-1349/2006
{T 0/2}

Urteil vom 22. Mai 2007

Mitwirkung: Richter Michael Beusch (Vorsitz); Richterin Salome Zimmermann; Richterin Claudia Pasqualetto Péquignot. Gerichtsschreiber Johannes Schöpf.

X._____, ...,
Beschwerdeführer, vertreten durch ...

gegen

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

betreffend
Mehrwertsteuer (MWSTV, 1. Quartal 1995 bis 3. Quartal 2000 / Zeitpunkt der Leistung, etc.).

Sachverhalt:

A. X._____ führte neben seiner Lehrtätigkeit ein Architekturbüro als Einzelunternehmer. Er war vom 1. Januar 1995 bis 30. September 2000 als Mehrwertsteuerpflichtiger im Sinne von Art. 17 Abs. 1 der Verordnung vom 22. Juni 1994 über die Mehrwertsteuer (MWSTV; AS 1994 1464) im von der Eidgenössischen Steuerverwaltung (ESTV) geführten Register der Mehrwertsteuerpflichtigen eingetragen. Er rechnete gestützt auf die ihm von der Verwaltung erteilte Bewilligung vom 20. Januar 1995 nach vereinnahmten Entgelten ab.

B. Die ESTV führte am 18. und 25. Oktober 2000 im Betrieb des Mehrwertsteuerpflichtigen eine Kontrolle betreffend die Steuerperioden 1. Quartal 1995 bis 3. Quartal 2000 (Zeitraum vom 1. Januar 1995 bis 30. September 2000) durch. Mit Ergänzungsabrechnung (EA) Nr. ... vom 25. Oktober 2000 forderte sie von X._____ Fr. 17'048.-- (nebst Verzugszins) nach. Diese Nachforderung ergab sich insbesondere aus nicht versteuerten Umsätzen im Übergang von der Warenumsatzsteuer zur Mehrwertsteuer, aus zu Unrecht abgezogenen Vorsteuern sowie aus nicht versteuertem Eigenverbrauch.

Mit Schreiben vom 16. November 2000 bestritt X._____ die Rechtmässigkeit dieser Nachforderung und verlangte einen anfechtbaren Entscheid. Die ESTV bestätigte mit Entscheid (im Sinne von Art. 51 MWSTV) vom 20. Februar 2001 die Mehrwertsteuerforderung von Fr. 17'048.-- zuzüglich 5% Verzugszins seit 13. Dezember 1997 (mittlerer Verfall).

X._____ erhob mit Eingabe vom 21. März 2001 bei der ESTV Einsprache mit den Anträgen, der geschuldete Mehrwertsteuerbetrag sei um Fr. 11'589.85 (recte: Fr. 11'588.90) zu reduzieren, die Kosten des Einspracheverfahrens seien der Verwaltung aufzuerlegen und ihm sei eine angemessene Parteientschädigung zuzusprechen. Nach Aufforderung durch die ESTV reichte der Mehrwertsteuerpflichtige am 18. Februar 2004 die von ihm abgeschlossenen Architekturverträge ein.

C. Im Einspracheentscheid vom 1. März 2004 erkannte die ESTV wie folgt:

"1. Der Entscheid ist im Umfang von Fr. 5'459.10 Mehrwertsteuer in Rechtskraft erwachsen.

2. Die Einsprache wird abgewiesen.

3. Der Einsprecher schuldet der ESTV für die Abrechnungsperiode 1. Quartal 1995 bis 3. Quartal 2000 (für die Zeit vom 1. Januar 1995 bis 30. September 2000) inklusive dem unter Ziffer 1 festgehaltenen Betrag und hat noch zu bezahlen

Fr. 17'048.00	Mehrwertsteuer zuzüglich Verzugszins von 5% ab 13. Dezember 1997
./. Fr. 5'102.15	Zahlung vom 29. Oktober 2000

Fr. 11'945.85 Mehrwertsteuer zuzüglich Verzugszins

4. a) Für das Einspracheverfahren werden keine Verfahrenskosten auferlegt.

b) Die Kosten des Entscheidverfahrens werden aufgehoben.

c) Eine Parteientschädigung wird nicht ausgerichtet."

Zur Begründung führte die ESTV insbesondere aus, es könne festgehalten werden, dass X._____ nur noch bestimmte Positionen der Aufrechnung bestreite, sodass der Teilbetrag von Fr. 5'459.10 in Rechtskraft erwachsen sei. Der Mehrwertsteuerpflichtige wende sich noch gegen die Nachbelastung, soweit sie die Mehrwertsteuer auf den Einnahmen aus denjenigen Architekturleistungsverträgen betreffe, die er erst nach dem 1. Januar 1995 abgeschlossen habe. Nicht einverstanden sei er mit der Rückbelastung der geltend gemachten Vorsteuern auf Aufwendungen für von der Mehrwertsteuer ausgenommene Leistungen. Schliesslich richte er sich gegen die Eigenverbrauchsbesteuerung seines Geschäftsfahrzeuges.

Ohne Eigentümer des Bodens zu sein, habe X._____ die Überbauung "A._____" mehrheitlich im Jahre 1994 geplant (vier Einfamilienhäuser und Tiefgarage). Er habe die Projekte erstellt, die Baugenehmigung eingeholt, die Parzellierung geregelt und weitere Vorleistungen (Bauversicherungen) erbracht, wie sie ein Bauherr erbringe. Mit den insgesamt vier Erwerbern der einzelnen Parzellen habe er je einen Architekturleistungsvertrag abgeschlossen (datierend vom 15. November 1994, 28. Februar 1995, 28. März 1996 und 30. September / 26. Oktober 1996). Vertragsunterlage seien jeweils das auf der Parzelle geplante Projekt, die Baubewilligung sowie offensichtlich ein Kostenvoranschlag gewesen. X._____ habe sich verpflichtet, gegen ein bestimmtes Honorar die Baute gemäss den bewilligten Projektplänen bis zu einem bestimmten Datum zu erstellen. Die Einnahmen habe er jedoch nur teilweise mit der ESTV abgerechnet, seiner Ansicht nach habe er einen Teil der Leistungen noch unter dem Recht der Warenumsatzsteuer erbracht. Die Verwaltung habe die Mehrwertsteuerbeträge auf den nicht abgerechneten Leistungen – soweit die drei in den Jahren 1995 und 1996 abgeschlossenen Verträge betreffend – nachgefordert.

Der Mehrwertsteuerpflichtige bestreite diese Nachbelastung mit der Begründung, die von ihm nicht versteuerten Leistungen würden Arbeiten (Projektierungskosten, Bewilligungsgebühren, etc.) betreffen, die er vor dem 31. Dezember 1994 erbracht hätte. Er sehe nicht ein, weshalb beim Haus B (Vertragsabschluss per 15. November 1994) keine Besteuerung erfolge, die übrigen drei Häuser (Vertragsabschlüsse nach dem 1. Januar 1995) jedoch mit der Mehrwertsteuer belastet würden, obwohl er seine Architekturleistungen schon zu einem früheren Zeitpunkt erbracht habe. Die ESTV stelle sich auf den Standpunkt, im Mehrwertsteuerrecht sei der Leistungszeitpunkt massgebend. Der Mehrwertsteuerpflichtige habe seine Architekturleistungen frühestens zum Zeitpunkt des Vertragsabschlusses seinen Abnehmern gegenüber erbracht. Vertragsabschlüsse nach dem

1. Januar 1995 würden daher dem Mehrwertsteuerrecht unterliegen. X._____ habe auf Zusehen hin das Projekt auf eigene Kosten entwickelt und dieses erst später an Dritte verkaufen können. Die Leistung bestehe in der Überlassung des Rechts, auf der gekauften Parzelle eine Baute zu erstellen. Der Zeitpunkt der Leistung bestimme sich nach dem Zeitpunkt der Überlassung des Rechts. Verträge die nach dem 1. Januar 1995 abgeschlossen worden seien, seien daher der Mehrwertsteuer unterstellt.

D. Mit Eingabe vom 24. März 2004 (Postaufgabe 25. März 2004) lässt X._____ (Beschwerdeführer) gegen den Einspracheentscheid der ESTV vom 1. März 2004 Beschwerde an die Eidgenössische Steuerrekurskommission (SRK) erheben und stellt folgende Anträge:

"1. Der Einspracheentscheid der Eidgenössischen Steuerverwaltung sei aufzuheben bzw. der Betrag der Mehrwertsteuerergänzungsabrechnung sei um Fr. 11'589.85 zu reduzieren.

2. Eventuell sei die Sache zur nochmaligen Durchführung des Einspracheverfahrens an die Vorinstanz zurückzuweisen.

3. Die Kosten des Rekursverfahrens seien der Staatskasse aufzuerlegen und dem Rekurrenten eine angemessene Parteientschädigung zuzusprechen."

Zur Begründung führt der Beschwerdeführer insbesondere aus, er habe bereits anfangs 1994 mit der Überbauung "A._____" begonnen, das Baugesuch habe er am 12. April 1994 eingereicht bzw. am 10. Juni 1994 ein modifiziertes Gesuch gestellt. Das definitive Baugesuch habe er schliesslich am 2. August 1994 eingereicht (vier Einfamilienhäuser mit Tiefgarage) und am 20. Oktober 1994 sei die Baubewilligung mit Auflagen erteilt worden. Mit der Erteilung der Baubewilligung seien auch die Bewilligungs- und Anschlussgebühren fällig geworden. Der Beschwerdeführer habe bis Ende 1994 die gesamte Projektierung mit Baubewilligung, den Kostenvoranschlag, den grössten Teil der Unternehmungsofferten (Submissionen) und einen Teil der Ausführungspläne erarbeitet. Diese Leistungen habe der Unternehmer in seiner Buchhaltung unter der Rubrik "Angefangene Arbeiten" per 31. Dezember 1994 mit einem Betrag von Fr. 125'000.-- verbucht. Für die Abgrenzung der angefangenen Arbeiten von Architekten und Ingenieuren sei massgebend, dass Leistungen, die vor dem 1. Januar 1995 erbracht worden seien, unter das alte Recht fielen, dies auch dann, wenn die Fakturierung erst nach diesem Zeitpunkt erfolgt sei. Es sei auch zu berücksichtigen, dass die Gebühren für die Baubewilligung und die Anschlussgebühren nicht als Unkosten des Architekten zu betrachten seien, sondern als Abgaben an die Gemeinde, welche diesem nur verrechnet würden.

Bezüglich des Objektes "B._____" seien die damit verbundenen Aufwendungen (Inseratekosten, Anwaltskosten, etc.) als normale Aufwendungen eines Architekturbüros anzusehen. Das gesamte Projekt sei über das Geschäft des Beschwerdeführers abgewickelt worden, der auch den daraus resultierenden Verlust (über Fr. 1 Mio.) getragen habe.

Aus diesem Grund müsse auch die darauf entfallende Vorsteuer im vollen Umfang zurückgefordert werden können. Die Aufteilung der Kosten für die Geschäftsfahrzeuge seien von der kantonalen Steuerbehörde über Jahre hinweg akzeptiert worden; es bestehe für die ESTV keine Veranlassung dazu, davon abzuweichen. Der Beschwerdeführer habe eine persönliche Vorsprache zur Besprechung dieser Angelegenheit bei der Verwaltung verlangt. Diesem Antrag habe die ESTV keine Folge geleistet, sodass ihm das rechtliche Gehör verweigert worden sei. Dieser Umstand müsse dazu führen, dass das Einspracheverfahren nochmals durchzuführen sei.

E. In der Vernehmlassung vom 18. Mai 2004 beantragt die ESTV, die Beschwerde sei kostenpflichtig abzuweisen. Zur Begründung führt die Verwaltung insbesondere aus, sie habe nicht übersehen, dass der Beschwerdeführer bereits 1994 mit der Überbauung "A._____" begonnen habe. Dies sei mehrwertsteuerlich jedoch nicht von Belang. Massgeblich sei der Zeitpunkt, zu dem der Unternehmer seine Projekte verkauft habe. Entsprechend den Architekturleistungsverträgen habe der Beschwerdeführer seinen Vertragspartnern ein baureifes bzw. bewilligtes Projekt verkauft und sich dazu verpflichtet, die Detailausführung einschliesslich Bauleitung zur Vollendung des Projektes zu übernehmen. In den nachbelasteten Fällen datierten die Verträge nach dem 1. Januar 1995, weshalb die gesamte Gegenleistung, die für das Projekt geschuldet sei, unter das Mehrwertsteuerrecht falle. Auch ein Fabrikant, der 1995 Waren verkauft habe, könne nicht damit argumentieren, er hätte diese Ware noch im Jahr 1994 (auf Vorrat) hergestellt und sie fiele deshalb nicht unter das Mehrwertsteuerrecht. Soweit sich der Beschwerdeführer auf Art. 84 MWSTV berufe sei der von ihm vertretenen Rechtsansicht entgegen zu halten, dass unabhängig vom Verpflichtungsgeschäft der Zeitpunkt der Erfüllungshandlung massgebend sei. Erfolgten die Erfüllungshandlungen gestaffelt, würden diejenigen Teilleistungen unter das alte Recht fallen, die noch vor dem 1. Januar 1995 erbracht (und verbucht) worden seien. Vorausgesetzt werde aber, dass bereits ein Verpflichtungsgeschäft vorliege. Die fraglichen drei Verträge betreffend Architekturleistungen seien unbestrittenermassen erst nach dem 1. Januar 1995 abgeschlossen worden, sodass die daraus erzielten Umsätze vollumfänglich unter das Mehrwertsteuerrecht fallen würden. Wie auf Vorrat erbrachte Leistungen intern verbucht worden seien, sei mehrwertsteuerrechtlich nicht von Belang. Bezüglich der Gebühren für die Baubewilligung und für die Wasser- bzw. Kanalisationsanschlüsse handle es sich um Gemeindeabgaben, die dem Architekten verrechnet worden seien. Der Beschwerdeführer habe diese beim Verkauf des Projekts als Kostenelement berücksichtigt und zu versteuern.

F. Mit Schreiben vom 17. Januar 2007 teilt das Bundesverwaltungsgericht den Parteien mit, dass es das hängige Beschwerdeverfahren übernommen hat.

Auf die weiteren Begründungen der Eingaben wird – soweit entscheidwesentlich – im Rahmen der nachstehenden Erwägungen eingegangen.

Das Bundesverwaltungsgericht zieht in Erwägung:

1.

1.1 Gemäss Art. 31 des Bundesgesetzes vom 17. Juni 2005 über das Bundesverwaltungsgericht (VGG, SR 173.32) beurteilt 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 und die Vorinstanz ist eine Behörde im Sinne von Art. 33 VGG. Das Bundesverwaltungsgericht ist daher für die Beurteilung der vorliegenden Beschwerde zuständig. Es übernimmt am 1. Januar 2007 die Beurteilung des bei der SRK hängigen Rechtsmittels und wendet das neue Verfahrensrecht an (Art. 53 Abs. 2 VGG).

1.2 Gemäss Art. 8 Abs. 1 der Übergangsbestimmungen der (alten) Bundesverfassung der Schweizerischen Eidgenossenschaft vom 29. Mai 1874, in Kraft bis zum 31. Dezember 1999 (aÜB-BV) bzw. Art. 196 Ziff. 14 Abs. 1 der (neuen) Bundesverfassung vom 18. April 1999 (BV; SR 101; in der bis Ende 2006 geltenden Fassung gemäss AS 1999 2556) erlässt der Bundesrat die Ausführungsbestimmungen bis zum Inkrafttreten eines Mehrwertsteuergesetzes. Aufgrund dessen erliess der Bundesrat die Mehrwertsteuerverordnung. Am 2. September 1999 beschloss die Bundesversammlung das Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer (MWSTG; SR 641.20). Dieses ist am 1. Januar 2001 in Kraft getreten (Beschluss des Bundesrates vom 29. März 2000; AS 2000 1346), woraus folgt, dass die Mehrwertsteuerverordnung aufgehoben wurde. Indessen bleiben nach Art. 93 Abs. 1 MWSTG die aufgehobenen Bestimmungen, unter Vorbehalt von Art. 94 MWSTG, weiterhin auf alle während deren Geltungsdauer eingetretenen Tatsachen und entstandenen Rechtsverhältnisse anwendbar. Vorliegend kommt Art. 94 MWSTG nicht zur Anwendung. Die hier in Frage stehende Mehrwertsteuerforderung betrifft Umsätze, welche in den Jahren 1995 bis 1996 getätigt worden sind. Somit finden die Bestimmungen der Mehrwertsteuerverordnung auf den vorliegend zu beurteilenden Sachverhalt weiterhin Anwendung.

1.3 Das Bundesverwaltungsgericht kann den angefochtenen Entscheid grundsätzlich in vollem Umfang überprüfen. Der Beschwerdeführer kann neben der Verletzung von Bundesrecht (Art. 49 Bst. a VwVG) und der unrichtigen oder unvollständigen Feststellung des rechtserheblichen Sachverhaltes (Art. 49 Bst. b VwVG) auch die Rüge der Unangemessenheit erheben (Art. 49 Bst. c VwVG).

2.

2.1 Laut Art 41ter Abs. 1 Bst. a aBV (vgl. Art. 130 Abs. 1 BV) kann der Bund eine Umsatzsteuer (Mehrwertsteuer) erheben. Diese ist in Form einer Umsatzsteuer mit Vorsteuerabzug auf den Lieferungen von Gegenständen, auf Dienstleistungen sowie auf Einfuhren zu erheben (Art. 41ter Abs. 3 aBV bzw. 130 Abs. 1 BV). Die schweizerische Mehrwertsteuer ist nach

dem Modell einer allgemeinen Konsum- oder Verbrauchsteuer ausgestaltet (BGE 123 II 301 E. 5a; Daniel Riedo, Vom Wesen der Mehrwertsteuer als allgemeine Verbrauchsteuer und von den entsprechenden Wirkungen auf das schweizerische Recht, Bern 1999, S. 13, 23 f.; Markus Reich, Grundzüge der Mehrwertsteuerordnung in der Schweiz und in der EU, in Der Schweizer Treuhänder [ST] 5/95, S. 329 ff.). Eine solche Steuer erfasst den Konsum von Waren und Dienstleistungen grundsätzlich umfassend. Allerdings werden die Verbraucher aus Praktikabilitätsgründen nicht direkt besteuert. Der Fiskus hält sich vielmehr an den Unternehmer, der die steuerbaren Umsätze erzielt. Die Unternehmer entlasten sich von der ihnen überwälzten Steuer mit dem Vorsteuerabzug und belasten die von ihnen abgelieferte Steuer ihren Abnehmern über den Preis, bis schliesslich der Endverbraucher die gesamte Steuerlast zu tragen hat. Aus der Eigenschaft der schweizerischen Mehrwertsteuer als allgemeine Verbrauchsteuer sind daher übergeordnete, systemtragende Grundprinzipien wie etwa das Verbrauchsteuer- und damit das Überwälzbarkeitsprinzip, der Grundsatz der Allgemeinheit der Mehrwertsteuer, der Steuerneutralitätsgrundsatz, der Grundsatz der einmaligen Besteuerung (Vermeidung von Doppel- und Nichtbesteuerung) oder das Bestimmungslandprinzip abzuleiten (vgl. Reich, a.a.O., S. 330; Alois Camenzind/Niklaus Honauer, Handbuch zur neuen Mehrwertsteuer, Bern/Stuttgart/Wien 1995, S. 22 Rz. 6).

2.2 Die Veranlagung und Entrichtung der Mehrwertsteuer erfolgt nach dem Selbstveranlagungsprinzip (Art. 37 f. MWSTV; vgl. Ernst Blumenstein/Peter Locher, System des Steuerrechts, 6. Auflage, Zürich 2002, S. 421 ff.). Dies bedeutet, dass der Steuerpflichtige 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 hat. Die ESTV ermittelt die Höhe des geschuldeten Mehrwertsteuerbetrages nur dann an Stelle des Steuerpflichtigen, wenn dieser seinen Pflichten nicht nachkommt (vgl. Camenzind/Honauer, a.a.O., S. 267 f. Rz. 994 ff.). Der Steuerpflichtige hat seine Mehrwertsteuerforderung selbst festzustellen; er ist allein für die vollständige und richtige Versteuerung seiner steuerbaren Umsätze und für die korrekte Ermittlung der Vorsteuer verantwortlich (vgl. Kommentar des Eidgenössischen Finanzdepartementes zur Verordnung über die Mehrwertsteuer vom 22. Juni 1994 [Kommentar EFD], S. 38). Ein Verstoss des Mehrwertsteuerpflichtigen gegen diesen Grundsatz ist nach wiederholt geäusserter Ansicht der SRK als schwerwiegend anzusehen, da der Mehrwertsteuerpflichtige durch das Missachten dieser Vorschrift die ordnungsgemässe Erhebung der Mehrwertsteuer und damit das Steuersystem als solches gefährdet (vgl. die Entscheide der SRK vom 12. August 2002, veröffentlicht in Archiv für Schweizerisches Abgaberecht [ASA] 73 S. 232 f., vom 25. August 1998, veröffentlicht in Verwaltungspraxis der Bundesbehörden [VPB] 63.27 E. 3a sowie vom 2. Oktober 1997, veröffentlicht in VPB 62.46 E. 3c).

2.3 Mehrwertsteuerpflichtig ist gemäss Art. 17 Abs. 1 MWSTV, wer eine mit

der Erzielung von Einnahmen verbundene gewerbliche oder berufliche Tätigkeit selbständig ausübt, selbst wenn eine Gewinnabsicht fehlt, sofern seine Lieferungen, seine Dienstleistungen und sein Eigenverbrauch im Inland gesamthaft jährlich Fr. 75'000.-- übersteigen. Von der Mehrwertsteuerpflicht ausgenommen sind Unternehmer mit einem Jahresumsatz zwischen Fr. 75'000.-- und Fr. 250'000.--, sofern der nach Abzug der Vorsteuer verbleibende Mehrwertsteuerbetrag regelmässig nicht mehr als Fr. 4'000.-- betragen würde (Art. 19 Abs. 1 Bst. a MWSTV; vgl. Entscheid der SRK vom 11. Februar 2000 in Sachen N. [SRK 1999-064] E. 2b, mit weiteren Hinweisen). Der für die Feststellung der Mehrwertsteuerpflicht massgebende Umsatz bemisst sich nach den vereinnahmten Entgelten für die der Mehrwertsteuer unterliegenden Lieferungen und Dienstleistungen sowie – im Rahmen des Eigenverbrauchs nach Art. 8 Abs. 2 MWSTV – nach dem Wert der Arbeiten an Bauwerken für Zwecke, die den Vorsteuerabzug ausschliessen (Art. 17 Abs. 5 MWSTV). Als gewerblich oder beruflich gilt "jede Art von Tätigkeit, die Dritten gegenüber nachhaltig zur Erzielung von Einnahmen ausgeübt wird" (Camenzind/Honauer, a.a.O., S. 181 Rz. 637; Riedo, a.a.O., S. 173 f.). Nachhaltig ist eine Tätigkeit, wenn mehrere gleichartige Handlungen unter Ausnutzung derselben Gelegenheit oder desselben dauernden Verhältnisses vorgenommen werden oder wenn ein Dauerverhältnis geschaffen wird (Heinz Keller, Subjektive Steuerpflicht, in Weber/Thürer/Zäch [Herausgeber], Beiträge zum neuen schweizerischen Mehrwertsteuerrecht, Zürich 1994, S. 13 ff.). Nicht mehrwertsteuerpflichtig wird, wer in einem Anstellungsverhältnis bzw. allenfalls in einem vergleichbaren Abhängigkeitsverhältnis zu einem Unternehmer steht, da in diesem Fall das Kriterium der Selbständigkeit nicht erfüllt ist. Das Handeln wird grundsätzlich demjenigen mehrwertsteuerlich zugerechnet, der nach aussen, gegenüber Dritten in eigenem Namen auftritt (Entscheid der SRK vom 15. November 2002, veröffentlicht in VPB 67.50 E. 2b).

2.4 Mehrwertsteuerpflichtig sind insbesondere natürliche Personen, Personengesellschaften, juristische Personen des privaten und öffentlichen Rechts, unselbständige öffentliche Anstalten sowie Personengesamtheiten ohne Rechtsfähigkeit, die unter gemeinsamer Firma Umsätze tätigen (Art. 17 Abs. 2 MWSTV; vgl. auch BGE 125 II 337 E. 8a; Jean-Marc Rivier/Annie Rochat Pauchard, Droit fiscal suisse – La taxe sur la valeur ajouté, Fribourg 2000, S. 103).

2.5 Der Mehrwertsteuer unterliegen im Inland gegen Entgelt erbrachte Dienstleistungen (Art. 4 Bst. b MWSTV). Als Dienstleistung gilt jede Leistung, die keine Lieferung eines Gegenstandes ist. Eine Dienstleistung liegt auch vor, wenn immaterielle Werte und Rechte übertragen werden (Art. 6 Abs. 1 und 2 MWSTV). Damit ein steuerbarer Umsatz überhaupt vorliegt, ist ein Austausch von Leistungen notwendig.

Der Leistung steht eine Gegenleistung (Entgelt) gegenüber (Art. 4 MWSTV). Die Entgeltlichkeit stellt ein unabdingbares Tatbestandsmerkmal einer mehrwertsteuerlichen Leistung dar (Ausnahme: Eigenverbrauch). Besteht kein Austauschverhältnis in diesem Sinn zwischen Leistungserbrin-

ger und -empfänger, ist die Aktivität mehrwertsteuerlich irrelevant und fällt nicht in den Geltungsbereich der Mehrwertsteuerverordnung (Entscheid der SRK vom 18. November 2002, veröffentlicht in VPB 67.49 E. 2a/cc). Der Leistungsaustausch ist charakterisiert von einer inneren, wirtschaftlichen Verknüpfung von Leistung und Gegenleistung. Fehlt es am Leistungsaustausch, liegt keine steuerbare Lieferung vor (BGE 126 II 252 f. E. 4a und 451 f. E. 6a). Die Gegenleistung umfasst auch den Ersatz aller Kosten, selbst wenn diese gesondert in Rechnung gestellt werden (vgl. Art. 26 Abs. 1 und 2 MWSTV). Getreu dem Wesen der Mehrwertsteuer als Verbrauchsteuer ist die Sicht des Verbrauchers vermehrt ins Zentrum zu rücken (vgl. RIEDO, a.a.O., S. 96, 228). Berechnungsgrundlage ist letztlich, was der Verbraucher (Abnehmer) bereit oder verpflichtet ist, für die erhaltene Leistung aufzuwenden bzw. um die Leistung zu erhalten (Entscheid der SRK vom 13. Februar 2001 i. S. S. [SRK 2000-067] E. 4b).

2.6 Laut Art. 8 Abs. 3 der Übergangsbestimmungen der (alten) Bundesverfassung der Schweizerischen Eidgenossenschaft vom 29. Mai 1874 regelt der Bundesrat den Übergang von der Warenumsatzsteuer zur neuen Mehrwertsteuer. Nach der Rechtsprechung kommt dem Verordnungsgeber bei der Ausgestaltung dieser Übergangsordnung ein relativ grosser Entscheidungsspielraum zu. Bei der Wahl des Übergangsrechts hat der Verordnungsgeber allerdings die Vorschriften der Verfassung und, wenn keine ausdrücklichen Vorschriften bestehen, die allgemeinen Grundsätze, z.B. der Verhältnismässigkeit, und das Willkürverbot zu beachten. Auch die allenfalls gewählte Übergangslösung muss verfassungsmässig sein. Art. 84 Abs. 4 MWSTV wurde in mehreren Anwendungsfällen dem Grundsatze nach als mit der Verfassung vereinbar erklärt (BGE 123 II 393 ff., vgl. auch BGE 123 II 443 ff.).

Nach der Mehrwertsteuerverordnung gilt für Umsätze, die ab dem 1. Januar 1995 getätigt werden, das neue Recht (Art. 84 Abs. 1 MWSTV). Leistungen, die teilweise vor Inkrafttreten dieser Verordnung erbracht wurden, sind nach altem Recht zu versteuern und müssen auch per 31. Dezember 1994 verbucht sein. Steuerbare Lieferungen, die bis 31. Dezember 1994 erbracht wurden, sind demzufolge zu den damals für die Warenumsatzsteuer geltenden Sätzen zu versteuern, sofern jene Steuer überhaupt darauf anwendbar war. Für Leistungen, die teilweise ab Inkrafttreten der Mehrwertsteuerverordnung erbracht werden, gilt das neue Recht. Für Raten-, Teil- und Akontozahlungen, welche noch vor Inkrafttreten dieser Verordnung vereinnahmt und verbucht werden, gilt das alte Recht, sofern die Leistungen auch vor Inkrafttreten dieser Verordnung erbracht und verbucht worden sind (Art. 84 Abs. 4 MWSTV). Die Mehrwertsteuerverordnung stellt demnach für die Anwendbarkeit des alten Rechts auf Dienstleistungen (grundsätzliche Steuerfreiheit), die etwa erst nach dem Systemwechsel fakturiert werden, zwei Voraussetzungen auf: Die (Teil-)Leistung muss erstens vor dem 1. Januar 1995 erbracht und zweitens per 31. Dezember 1994 verbucht worden sein (vgl. Entscheid der SRK vom 19. Juli 2000, veröffentlicht in VPB 65.23 E. 3b).

2.7 In Anwendung dieser Übergangsordnung hat die ESTV folgende Praxis entwickelt: Die per 31. Dezember 1994 angefangenen bzw. bereits ausgeführten Dienstleistungen sind wertmässig in geeigneter, leicht überprüfbarer Weise festzuhalten und in jedem Fall von allen Steuerpflichtigen in den Geschäftsbüchern 1994 zu verbuchen (Broschüre Übergang von der Warenumsatzsteuer zur Mehrwertsteuer vom September 1994, S. 7). Die Unterstellung unter das alte Recht bedingt die erfolgswirksame Verbuchung im (Zwischen-)Abschluss per 31. Dezember 1994. Hiezu genügt eine pauschale Aktivierung als Nachweis nicht. Vielmehr muss aus einer Aufstellung ersichtlich sein, wie sich die Bilanzposition für die angefangenen Arbeiten wertmässig auf die einzelnen Kunden aufteilt. Die Verbuchung hat in jedem Fall auf Basis des ermittelten Verrechnungswertes (Entgelt) zu erfolgen (Branchenbroschüre für Architekten, Ingenieure, Geologen, Geometer und Vermessungsbüros vom Januar 1995, Ziff. 17.2). Im Übrigen mussten die betreffenden Rechnungen ein Datum vor dem 1. Januar 1995 tragen und dem Empfänger nachweislich bis zum 28. Februar 1995 zugestellt worden sein (Broschüre Übergang von der Warenumsatzsteuer zur Mehrwertsteuer vom September 1994, S. 6 f.).

Die ESTV akzeptiert eine Bewertungskorrektur der angefangenen Dienstleistungen per 31. Dezember 1994 bis zu 40% des später tatsächlich in Rechnung gestellten Wertes. Steuerpflichtige, welche im Jahre 1995 oder später Einnahmen nicht versteuert haben mit der Begründung, die Leistung sei bereits vor dem Systemwechsel erbracht worden, müssen deshalb mindestens 60% davon per 31. Dezember 1994 erfolgswirksam verbucht haben. Beträgt der verbuchte Betrag weniger, unterliegt die Differenz zwischen der noch zugestandenen Niedrigstbewertung und dem effektiv verbuchten Wert der Mehrwertsteuer (vgl. Entscheid der SRK vom 19. Juli 2000, veröffentlicht in VPB 65.23 E. 3c).

2.8 Wie die kantonalen Steuerbehörden die Frage der Selbständigkeit von zwei Unternehmungen im Hinblick auf die direkten Steuern beurteilen, ist für die indirekten Steuern unbeachtlich (Urteil des Bundesgerichtes vom 4. September 2002 2A.222/2002 in Sachen W. E. 3.4). Auch bei einer Schätzung bezüglich der indirekten Steuern ist die Veranlagung zu den direkten Steuern nicht bindend (vgl. ASA 68 S. 660; 42 S. 407).

2.9 Der Anspruch auf rechtliches Gehör ist das Recht des Privaten, in einem vor einer Verwaltungs- oder Justizbehörde geführten Verfahren mit ihrem Begehren angehört zu werden, Einblick in die Akten zu erhalten und zu den für die Entscheidung wesentlichen Punkten Stellung nehmen zu können. Der Anspruch auf rechtliches Gehör dient einerseits der Sachaufklärung und stellt andererseits zugleich ein persönlichkeitsbezogenes Mitwirkungsrecht der Parteien dar (Ulrich Häfelin/Georg Müller/Felix Uhlmann, Allgemeines Verwaltungsrecht, 5. Auflage, Zürich 2006, Rz. 1672 f.). Ein verfassungsrechtlicher Anspruch auf mündliche Stellungnahme besteht nicht (BGE 130 II 428 E. 2.1, 125 I 219 E. 9b).

3.

3.1 Im vorliegenden Fall hat der Beschwerdeführer das Projekt "Überbauung

A._____" ohne Eigentümer des Bodens zu sein auf eigene Kosten und nicht für fremde Rechnung entwickelt. Drei von vier Einfamilienhäusern wurden von ihm unbestrittenermassen als bewilligte Bauprojekte erst nach dem 1. Januar 1995 verkauft (28. Februar 1995, 28. März 1996 und 30. September / 26. Oktober 1996). Nur ein einziges Projekt für ein Einfamilienhaus konnte er noch vor der Einführung der Mehrwertsteuer veräussern (15. November 1994). Der Unternehmer hat die Überbauung geplant, die Baubewilligung eingeholt und weitere Vorleistungen (z.B. Parzellierung, Bauversicherungen) erbracht. Mit den Erwerbern schloss er jeweils einen Architekturleistungsvertrag ab, in dem er sich dazu verpflichtete, gegen ein bestimmtes Honorar die Baute gemäss den Projektplänen bis zu einem bestimmten Datum zu erstellen.

Die Leistung des Beschwerdeführers besteht in der Überlassung des Rechts, auf der erworbenen Parzelle diese Baute zu erstellen. Der Zeitpunkt der Lieferung bestimmt sich nach dem Zeitpunkt der Überlassung des Rechts, soweit Dienstleistungen in Frage stehen, in dem Zeitpunkt, da sie tatsächlich erfolgen. Die Verwaltung weist zutreffend darauf hin, dass der Beschwerdeführer seine Leistungen "auf Vorrat" erbracht hat, um diese zu einem späteren – im voraus noch nicht bekannten – Zeitpunkt an Dritte zu verkaufen. Auch ein Fabrikant, der Waren noch vor der Einführung der Mehrwertsteuer (mithin vor dem 31. Dezember 1994) hergestellt hat, muss bei einem Verkauf nach dem 1. Januar 1995 dem Kunden gegenüber die Mehrwertsteuer in Rechnung stellen.

Bei jenen drei Verträgen, die erst nach dem 1. Januar 1995 abgeschlossen worden sind, erfolgte die Übertragung des Rechts zu den angeführten Zeitpunkten des Vertragsabschlusses. Daher unterliegen diese Leistungen der Mehrwertsteuer. Jener Vertragsabschluss, der vor dem 31. Dezember 1994 stattgefunden hat, unterliegt mithin nicht der Mehrwertsteuer. Die von der Verwaltung entwickelte Übergangsregelung betreffend die steuerliche Abgrenzung von Teilleistungen, die einerseits unter dem Recht der Warenumsatzsteuer und andererseits unter dem Recht der Mehrwertsteuer erbracht worden sind, kann in casu nicht zur Anwendung gelangen. Voraussetzung dafür ist nämlich der Vertragsabschluss noch vor dem 31. Dezember 1994, was jedoch bei den fraglichen drei Einfamilienhäusern gerade nicht der Fall ist. Die diesbezüglich vom Mehrwertsteuerpflichtigen erhobenen Einwendungen erweisen sich daher als nicht stichhaltig.

3.2 Der Beschwerdeführer wendet sich auch gegen die Aufrechnung der Mehrwertsteuer auf Kosten und Auslagen der Überbauung "A._____", die er den Käufern separat weiterverrechnet hat. Der Entgeltsbegriff ist weit gefasst und – wie bereits erwähnt – gehört dazu alles, was der Abnehmer (oder an seiner Stelle ein Dritter) als Gegenleistung für die Lieferung oder Dienstleistung aufwendet. Selbst wenn Kosten gesondert in Rechnung gestellt werden, umfasst die Gegenleistung auch diese Positionen. Die den Käufern der Einfamilienhäuser vom Beschwerdeführer in Rechnung gestellten zusätzlichen Kosten betreffen diverse Gebühren, Versicherungsprämien, etc., die im Zusammenhang mit dem Recht, die projektierte Baute zu erstellen, stehen. Der geforderte wirtschaftliche

Zusammenhang zwischen diesen Positionen und dem Verkauf der Einfamilienhäuser ist jedenfalls gegeben und die Abnehmer haben auch diese Auslagen bezahlt, um den Kaufgegenstand erwerben zu können. Daher fallen die fraglichen Kosten und Auslagen in die Berechnungsgrundlage und die Aufrechnung durch die ESTV ist zutreffend erfolgt.

3.3 Betreffend diverser Kosten bezüglich der Liegenschaft "B._____" (Inseratekosten, Kosten des Notars beim Verkauf, Rechtskosten aus Streitigkeiten mit der Hausbank im Zusammenhang mit der Überschuldung des Projekts) hat die ESTV lediglich 20% der Kosten der Rechtsstreitigkeiten zum Vorsteuerabzug anerkannt. Der Beschwerdeführer verlangt die vollständige Berücksichtigung des Vorsteuerabzugs, da diese Aufwendungen seiner Ansicht nach im Zusammenhang mit dem Geschäftsvermögen gestanden hätten.

Grundsätzlich ist die Veräusserung von Liegenschaften nach Art. 14 Ziff. 16 MWSTV von der Mehrwertsteuer ausgenommen. Da der Beschwerdeführer auch nicht für die Mehrwertsteuer optiert hat, ist ein Vorsteuerabzug für damit im Zusammenhang stehende Aufwendungen nicht zugelassen. Beispielsweise betrifft dies die Kosten für Inserate, für den Notar und damit in Zusammenhang stehende Rechtsstreitigkeiten. Die ESTV hat dennoch 20% der Kosten für den Rechtsstreit gegen die Hausbank akzeptiert und als geschäftsmässigen Aufwand anerkannt, da diese Kosten indirekt auch die Existenz des Betriebes als Ganzes betrafen. Diese Einschätzung der Verwaltung beruht auf sachlichen Überlegungen und ist daher nicht zu beanstanden.

3.4 Der Beschwerdeführer stellt sich bezüglich des Eigenverbrauchs seiner privat genutzten Geschäftsfahrzeuge auf den Standpunkt, die kantonale Steuerverwaltung habe bezüglich der Veranlagung zu den direkten Steuern die von ihm vorgenommene Aufteilung der Kosten über Jahre hinweg akzeptiert. Daher habe auch die ESTV diese Vorgehensweise zu akzeptieren; dieser Einwand vermag jedoch nicht zu überzeugen.

Vom Mehrwertsteuerpflichtigen wurden nicht einmal interne Aufzeichnungen über den Einsatz der Geschäftsfahrzeuge und die Betriebskosten geführt, sodass der Privatanteil bzw. der Eigenverbrauch für die private Nutzung durch die ESTV im Wege einer Schätzung pauschal ermittelt werden musste. Der Beschwerdeführer stellt nur die pauschale Behauptung auf, er habe seine Geschäftsfahrzeuge nie privat benutzt, da er für private Zwecke noch einen Zweitwagen besitze. Ausführungen zum konkreten Einsatz seiner Geschäftsfahrzeuge, die auch mit Beweismitteln belegt sind, macht er jedoch nicht. Es ist aufgrund der allgemeinen Lebenserfahrung nicht glaubhaft, dass der Beschwerdeführer immer eine strikte Trennung zwischen geschäftlichen und privaten Fahrten vorgenommen hat. Die Verwaltung ist nicht an die Veranlagung der Steuerbehörden bezüglich der direkten Steuern gebunden und die pauschale Ermittlung des Privatanteils durch die ESTV in der vorgenommenen Art und Weise ist nicht zu beanstanden.

3.5 Mit Eingabe vom 21. März 2001 liess der Beschwerdeführer gegen den Entscheid der ESTV vom 20. Februar 2001 Einsprache erheben. Gleichzeitig stellte er den Eventualantrag auf persönliche Erörterung dieser Angelegenheit zwischen der Verwaltung und dem Mehrwertsteuerpflichtigen (bzw. dessen Vertreter). Die ESTV hat den Beschwerdeführer vor dem Erlass des Einspracheentscheides vom 1. März 2004 offensichtlich nicht zu einer Besprechung dieser Rechtssache eingeladen. Er ist allerdings darauf hinzuweisen, dass er im Rahmen der Einsprache ausreichend Gelegenheit dazu hatte, seinen Standpunkt in dieser Angelegenheit (schriftlich) darzustellen; ein Anspruch auf mündliche Stellungnahme besteht – wie bereits erwähnt – jedoch nicht (E. 2.9). Dazu kommt, dass der Beschwerdeführer durch die Einreichung der Beschwerde an die SRK vom 24. / 25. März 2004 eine weitere Möglichkeit wahrnehmen konnte und auch wahrgenommen hat, seine rechtliche Position darzustellen. Da die Beschwerdeinstanz (SRK bzw. Bundesverwaltungsgericht) mit der gleichen Prüfungsbefugnis entscheidet wie die untere Instanz, würde selbst eine allenfalls unterbliebene Anhörung, Akteneinsicht, Beweiserhebung oder Beweiswürdigung in diesem Rechtsmittelverfahren ohnehin geheilt (vgl. André Moser, in André Moser/Peter Uebersax, Prozessieren vor eidgenössischen Rekurskommissionen, Basel und Frankfurt am Main 1998, Rz. 3.55). Von einer Verletzung des rechtlichen Gehörs kann daher nicht gesprochen werden.

4. Zusammenfassend ist die Beschwerde in allen Punkten abzuweisen. Bei diesem Ausgang des Verfahrens hat der Beschwerdeführer nach Art. 63 Abs. 1 VwVG die Verfahrenskosten zu tragen. Diese werden in Anwendung des Art. 4 des Reglements vom 11. Dezember 2006 über die Kosten und Entschädigungen vor dem Bundesverwaltungsgericht (VGKE, SR 173.320.2) auf Fr. 1'200.-- festgesetzt und mit dem vom Beschwerdeführer geleisteten Kostenvorschuss in gleicher Höhe verrechnet. Eine Parteientschädigung an den Beschwerdeführer kommt unter diesen Umständen nicht in Frage (Art. 64 Abs. 1 VwVG sowie Art. 7 Abs. 1 VGKE, je e contrario).

Demnach erkennt das Bundesverwaltungsgericht:

1. Die Beschwerde wird abgewiesen.
2. Die Verfahrenskosten im Betrag von Fr. 1'200.-- werden dem Beschwerdeführer auferlegt und mit dem von ihm geleisteten Kostenvorschuss von Fr. 1'200.-- verrechnet.
3. Es wird keine Parteientschädigung zugesprochen.
4. Dieses Urteil wird eröffnet:
   - dem Beschwerdeführer (Gerichtsurkunde)
   - der Vorinstanz (Gerichtsurkunde) (Ref. 265'931/4108/WLD)

Der vorsitzende Richter: Der Gerichtsschreiber:

Michael Beusch Johannes Schöpf

Rechtsmittelbelehrung

Urteile des Bundesverwaltungsgerichts können innert 30 Tagen seit Eröffnung beim Schweizerischen Bundesgericht in Lausanne angefochten werden. Die Rechtsschrift ist in einer Amtssprache abzufassen und hat die Begehren, deren Begründung mit Angabe der Beweismittel und die Unterschrift zu enthalten. Sie muss spätestens am letzten Tag der Frist beim Bundesgericht eingereicht oder zu dessen Handen der Schweizerischen Post oder einer schweizerischen diplomatischen oder konsularischen Vertretung übergeben werden (Art. 42, 48, 54, 83 Bst. l und m und Art. 100 des Bundesgesetzes vom 17. Juni 2005 über das Bundesgericht [Bundesgerichtsgesetz, BGG, SR 173.110]).

Versand am: