



Abteilung I
A-1351/2006
{T 0/2}

Urteil vom 29. Oktober 2007

Besetzung

Richter Thomas Stadelmann (Vorsitz),
Richter Pascal Mollard, Richter Markus Metz,
Gerichtsschreiberin Sonja Bossart.

Parteien

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

gegen

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

Gegenstand

Mehrwertsteuer (1. Quartal 1995 bis 1. Quartal 1998);
Kürzung des Vorsteuerabzugs bei gemischter Verwen-
dung (Art. 32 Abs. 1 MWSTV); Umsätze aus der
Verwaltung eigener Liegenschaften; Nebentätigkeit.

Sachverhalt:**A.**

X. wurde als Diamant- und Edelsteinhändler mit Wirkung ab 1. Januar 1995 von der Eidgenössischen Steuerverwaltung (ESTV) als Steuerpflichtiger im Register der Mehrwertsteuerpflichtigen eingetragen. Er rechnet gegenüber der ESTV nach vereinnahmten Entgelten unter Anwendung der effektiven Methode ab. Anlässlich einer Kontrolle vor Ort betreffend die Steuerperioden 1. Quartal 1995 bis 1. Quartal 1998 stellte die ESTV fest, dass der Steuerpflichtige neben seinem Edelsteinhandel Einnahmen aus der Vermietung zweier Liegenschaften mit insgesamt 35 Wohnungen erzielte, diese steuerausgenommene Tätigkeit jedoch bei seinen Abrechnungen nicht entsprechend den Regelungen zur Vorsteuerkürzung bei gemischter Verwendung berücksichtigte. Unter der Annahme, dass die Immobilienvermietung Nebentätigkeit zum Hauptgeschäft "Handel mit Edelsteinen" sei und unter Verweis auf Merkblatt Nr. 24, wurde dem Steuerpflichtigen mit Ergänzungsabrechnung (EA) Nr. 24'389 vom 29. Juni 1998 ein Betrag von 0.06% der Bruttomieteinnahmen der Jahre 1995 bis 1997, mithin eine Steuernachforderung in Höhe von Fr. 789.-- (inkl. Verzugszins), nachbelastet. Dieser Betrag wurde vom Steuerpflichtigen beglichen. Im Rahmen einer weiteren Überprüfung der Unterlagen ging die ESTV neu davon aus, dass die Liegenschaftsvermietung den Umfang einer blossen Nebentätigkeit überschritten habe; so errechnete die ESTV für die Perioden 1. Quartal 1995 bis 1. Quartal 1998 durchschnittlich 21% Einnahmen aus Edelsteinhandel und 79% Einnahmen aus der Mietliegenschaft. Da die Vorsteuerkorrektur nach der 0.06%-Regelung unter diesen Umständen nicht möglich sei, erliess die ESTV am 19. März 1999 eine neue EA Nr. 147'104 für die Zeit vom 1. Quartal 1995 bis zum 1. Quartal 1998, mit welcher sie eine geschuldete Steuer von Fr. 3'365.-- nachforderte (die Vorsteuerkürzung um 79% ergab Fr. 4'154.--, abzüglich der bereits bezahlten Fr. 789.-- gemäss EA Nr. 24'389). Mit Entscheid vom 25. September 2003 bestätigte die ESTV die Nachforderung gemäss EA Nr. 147'104 im Betrag von Fr. 3'365.-- zuzüglich Verzugszins. Dagegen liess X. am 23. Oktober 2003 Einsprache erheben.

B.

Mit Einspracheentscheid vom 8. März 2004 wies die ESTV die Einsprache vollumfänglich ab und stellte fest, X. schulde der ESTV aufgrund zu Unrecht in Abzug gebrachter Vorsteuern für die

Steuerperioden 1. Quartal 1995 bis 1. Quartal 1998 Mehrwertsteuern in der Höhe von Fr. 3'365.-- zuzüglich Verzugszins ab 28. Februar 1997. Die Argumentation des Einsprechers, wonach die dem Privatvermögen zugehörige Liegenschaft mit dem eigentlichen Geschäftsbetrieb des Handels mit Edelsteinen nichts zu tun habe, die private Liegenschaftsverwaltung nicht als selbständige Tätigkeit qualifiziert werden dürfe und die Mieterträge nicht als "Umsätze" bezeichnet werden könnten, hielt die ESTV aus zwei Gründen für unbehelflich. Einerseits verwies die ESTV auf den Grundsatz der Einheit der Unternehmung. Ob Mieteinnahmen Geschäftsumsätze darstellten, richte sich nicht danach, ob die Liegenschaft in Privat- oder Unternehmensvermögen stehe, sondern danach, ob die Vermietung als gewerbliche oder berufliche Tätigkeit zu qualifizieren sei. Vorliegend stehe angesichts der Mietzinserträge von jährlich über Fr. 400'000.-- die Gewerbmässigkeit der Liegenschaftsvermietung ausser Zweifel. Andererseits käme es auch einer Vorsteuerkürzung, wenn die Vermietung dem privaten Bereich zugeordnet werden könnte. Weiter erläuterte die ESTV, sie habe die Vorsteuerkorrektur nach der Pauschalvariante 1 berechnet. Dem Einsprecher stehe es frei, die Vorsteuerkürzung nach dem Verhältnis der effektiven Verwendung durchzuführen, was aber detaillierte Aufzeichnungen über die Verwendung der bezogenen Leistungen bedinge, die nicht vorgelegt worden seien. Nicht zutreffend sei, wenn der Einsprecher weiter geltend mache, die EA Nr. 24'389 über Fr. 789.-- stelle einen "rechtskräftigen Entscheid" dar, auf den nicht zurückgekommen werden dürfe. Die Ausstellung der neuen EA sei erfolgt, um die Fehleinschätzung des Revisors zu korrigieren. Mangels "Rechtskraft" der ersten EA Nr. 24'389 sei sie verpflichtet gewesen, ihre nicht den rechtlichen Bestimmungen entsprechende Weisung zu widerrufen sowie mit EA Nr. 147'104 eine weitergehende Vorsteuer-rückbelastung vorzunehmen.

C.

Mit Eingabe vom 20. April 2004 lässt X. (Beschwerdeführer) gegen den Einspracheentscheid Beschwerde an die Eidgenössische Steuerrekurskommission (SRK) führen mit dem Antrag, der Einspracheentscheid sei aufzuheben und es sei festzustellen, dass die EA Nr. 147'104 zu Unrecht erlassen und die EA Nr. 24'389 rechtskräftig sei, alles unter Kosten- und Entschädigungsfolgen zulasten der ESTV. Zum Sachverhalt wird erläutert, die einzige Verbindung zwischen der Verwaltung der privaten Liegenschaft und der Einzelfirma sei die Tatsache, dass der gleiche PC, der für geschäftliche Zwecke

benutzt werde, auch der Abrechnung für die Liegenschaft diene und dass es hin und wieder zu Telefongesprächen betreffend die Liegenschaft aus den Büroräumlichkeiten des Geschäftsbetriebes gekommen sei. Die hauptsächlichen Besprechungen diesbezüglich seien aber anderswo erfolgt. Ferner habe er Reisen nach ... mit dem Privatauto oder per Bahn unternommen. In rechtlicher Hinsicht stellt sich der Beschwerdeführer vorab auf den Standpunkt, dass die EA Nr. 24'389, die von ihm unterschriftlich anerkannt und auch bezahlt worden sei, für die ESTV unveränderlich sei, es sei auf das Urteil des Bundesgerichts 2A.320/2002 vom 2. Juni 2003 hinzuweisen. Weiter vertritt der Beschwerdeführer, dass Einnahmen aus Privatvermögen keine relevanten Umsätze darstellten. Wer keine gewerbliche oder berufliche Tätigkeit selbständig ausübt, sei nicht steuerpflichtig. Die Verwaltung des privaten Vermögens könne folglich keine Steuerpflicht auslösen. Dass aufgrund gemischter Verwendung eine Vorsteuerkorrektur vorzunehmen sei, sei nicht bestritten. Eine solche sei indessen zu Recht mit der ersten EA Nr. 24'389 bereits vorgenommen worden und es bleibe kein Raum für weitere Korrekturen. Im Merkblatt Nr. 24, das in dieser ersten EA angewendet worden sei, werde in Ziff. 3.3 genau der hier gegebene Fall dargelegt.

D.

Mit Eingabe vom 27. Mai 2004 beantragt die ESTV die kostenfällige Abweisung der Beschwerde und verzichtet im Wesentlichen auf eine Vernehmlassung.

E.

Am 19. April 2007 reicht der Beschwerdeführer ein Schreiben der ESTV (Fax) vom 11. April 2007 ein, in welchem die ESTV ihm, um das Verfahren zu einem einigermassen versöhnlichen Abschluss zu bringen, unter anderem in Aussicht stellt, die EA Nr. 147'104 über den Betrag von Fr. 3'365.-- zu stornieren bzw. gutzuschreiben. Darauf forderte das Bundesverwaltungsgericht die ESTV auf, sich dazu zu äussern, inwiefern die Schreiben der ESTV, namentlich das Fax vom 11. April 2007, den Streitgegenstand des beim Gericht hängigen Verfahrens betreffen und ob sie beabsichtige, einen Wiedererwägungsentscheid zu treffen. Ferner wurde die ESTV auf den Devolutiveffekt der Beschwerde gemäss Art. 54 des Bundesgesetzes vom 20. Dezember 1968 über das Verwaltungsverfahren (VwVG, SR 172.021) aufmerksam gemacht. In ihrer Stellungnahme ESTV vom 25. Mai 2007 führte die ESTV aus, die von einem Inspektor angekündigte Stornierung der EA Nr. 147'104

sei versehentlich erfolgt und hätte abgesehen von verfahrensrechtlichen Gründen (Art. 54 VwVG) auch deshalb nicht erfolgen dürfen, weil eine solche Stornierung der ständigen Praxis betreffend Vorsteuerkürzungen widersprochen und damit zu einer nicht gerechtfertigten Begünstigung des Beschwerdeführers geführt hätte. Eine andere als die mit EA Nr. 147'104 vorgenommene Berechnung der Vorsteuerkürzung sei vorliegend nicht sachgerecht. Die ESTV wiederholte ihren Antrag, die Beschwerde sei vollumfänglich abzuweisen.

F.

Auf die weiteren Begründungen in den Eingaben der Parteien wird soweit erforderlich im Rahmen der Erwägungen eingegangen.

Das Bundesverwaltungsgericht zieht in Erwägung:

1.

1.1 Auf dem Gebiet der Mehrwertsteuer konnten Einspracheentscheide der ESTV nach Art. 65 des Bundesgesetzes vom 2. September 1999 über die Mehrwertsteuer in der Fassung vom 25. Juni 2002 (MWSTG, SR 641.20) bzw. Art. 53 der Verordnung über die Mehrwertsteuer vom 22. Juni 1994 (MWSTV, AS 1994 1464) mit Beschwerde bei der SRK angefochten werden. Die SRK ist per 31. Dezember 2006 aufgelöst worden und das Bundesverwaltungsgericht hat am 1. Januar 2007 seine Tätigkeit aufgenommen. Gemäss Art. 31 des Bundesgesetzes vom 17. Juni 2005 über das Bundesverwaltungsgericht (VGG; SR 173.32) beurteilt dieses Beschwerden gegen Verfügungen nach Art. 5 VwVG, sofern keine Ausnahme nach Art. 32 VGG gegeben ist. Im Bereich der Mehrwertsteuer liegt eine solche Ausnahme nicht vor. Das Bundesverwaltungsgericht ist für die Beurteilung der vorliegenden Beschwerde zuständig. Es übernimmt am 1. Januar 2007 die Beurteilung der vorher bei der SRK hängigen Rechtsmittel und wendet das neue Verfahrensrecht an (Art. 53 Abs. 2 VGG). Auf die Beschwerde ist somit einzutreten.

1.2 Am 1. Januar 2001 sind das MWSTG sowie die zugehörige Verordnung in Kraft getreten. Der zu beurteilende Sachverhalt bezieht sich auf die Jahre 1995 bis 1998, so dass auf die vorliegende Beschwerde grundsätzlich noch bisheriges Recht anwendbar ist (Art. 93 und 94 MWSTG).

1.3 Ein Eingehen auf das Fax der ESTV vom 11. April 2007 an den Beschwerdeführer, in welchem diesem eine Stornierung der vorliegend Streitgegenstand darstellenden Forderung in Aussicht gestellt wurde, erübrigt sich aufgrund der Tatsache, dass diese Ankündigung nach Angaben der ESTV ein Versehen dargestellt hat und eine Stornierung abgesehen davon, dass sie angesichts von Art. 54 VwVG nicht zulässig gewesen wäre denn auch nicht erfolgt ist (siehe Stellungnahme der ESTV vom 25. Mai 2007). Zudem hat die ESTV auch keinen Wiedererwägungsentscheid getroffen.

2.

Die Ergänzungsabrechnung ist keine Verfügung im Sinne von Art. 5 VwVG. Die vom Steuerpflichtigen abgerechnete oder mittels Ergänzungsabrechnung festgestellte Steuerschuld erwächst nicht in Rechtskraft. Solange die Steuer noch nicht durch einen förmlichen Entscheid der ESTV festgestellt ist (Art. 51 MWSTV), können der Steuerpflichtige und die Behörden im Rahmen der fünfjährigen Verjährungsfrist auf die Ergänzungsabrechnung zurückkommen (Urteile des Bundesgerichts 2A.339/2003 vom 18. Februar 2004 E. 4.2, mit Hinweisen; 2A.75/2002 vom 9. August 2002 E. 5.2 und 5.3; Entscheide der SRK vom 31. August 2004, Verwaltungspraxis der Bundesbehörden [VPB] 69.6 E. 2b/bb; vom 17. Juli 2001, VPB 66.43 E. 3a; Urteile des BVGer A-1366/2006 vom 28. Februar 2007 E. 2.2, 3; A-1608/2007 vom 8. Mai 2007 E. 2.1).

Bei der vorliegend von der ESTV zuerst erlassenen EA Nr. 24'389 handelte es sich demnach nicht um eine Verfügung und diese ist nicht in Rechtskraft erwachsen. Es ist ohne Weiteres zulässig, auf eine EA zurückzukommen und diese zu korrigieren. Ebenso ist es statthaft, eine erste EA mit einer zweiten zu ergänzen. Entgegen der Auffassung des Beschwerdeführers konnte folglich die ESTV durchaus im Anschluss an die EA Nr. 24'389 eine weitere EA (Nr. 147104) betreffend die selben Steuerperioden erlassen. Der Umstand, dass der Beschwerdeführer die erste EA akzeptiert und bezahlt hat, ändert daran nichts (gleichermaßen siehe: Urteil des BVGer A-1366/2006 vom 28. Februar 2007 E. 2.2, 3). Im Urteil des Bundesgerichts vom 2. Juni 2003 (2A.320/2002, 2A.326/2002), auf welches der Beschwerdeführer verweist, wird im hier interessierenden Zusammenhang hauptsächlich festgehalten, dass der Steuerpflichtige selbst im Fall einer Praxisänderung auf eine Deklaration oder eine Ergänzungsabrechnung nur dann zurückkommen kann, wenn er die Steuerschuld nicht vorbehaltlos be-

zahlt hat (E. 3.4.3.4 und 3.4.3.8; vgl. auch Urteil des Bundesgerichts 2A.339/2003 vom 18. Februar 2004 E. 4.2). Vorliegend steht aber das Zurückkommen der ESTV auf eine EA zur Diskussion und nicht ein Rückerstattungsanspruch eines Steuerpflichtigen aufgrund einer Praxisänderung, womit dieses Urteil nicht relevant ist. Das Vorgehen der ESTV, nämlich der Erlass der zweiten EA Nr. 147104, ist somit nicht zu beanstanden.

3.

3.1 Mehrwertsteuerpflichtig ist gemäss Art. 17 Abs. 1 MWSTV grundsätzlich, 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. Die Voraussetzung der Ausübung einer gewerblichen und beruflichen Tätigkeit umfasst jede Art von Aktivität, bei welcher zur Erzielung von Einnahmen Dritten gegenüber wirtschaftliche Leistungen erbracht werden und welche auf gewisse Dauer angelegt ist, d.h. welche nachhaltig, und nicht nur einmalig oder gelegentlich ausgeübt wird. Die Begriffe "gewerblich und beruflich" stellen keine weiteren Anforderungen auf und sind weit zu interpretieren. Jede Art von Aktivität kann in Betracht kommen, soweit sie das Element der Dauerhaftigkeit aufweist (Entscheide der SRK vom 11. Januar 2000, VPB 64.80 E. 3a/aa mit Hinweisen; vom 14. Juli 2005, VPB 70.6 E. 3a; vom 16. März 1999 [CRC 1998-014] E. 4c/aa; GERHARD SCHAFROTH/DOMINIK ROMANG, mwst.com, Kommentar zum Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer, Basel 2000, Rz. 24 ff. zu Art. 21; ALOIS CAMENZIND/NIKLAUS HONAUER/KLAUS A. VALLENDER, Handbuch zum Mehrwertsteuergesetz [MWSTG], Bern 2003, 2. Aufl., Rz. 1001).

3.2 Der für das Warenumsatzsteuerrecht entwickelte Grundsatz der Einheit der Unternehmung gilt nach konstanter Rechtsprechung auch im Mehrwertsteuerrecht. Danach bezieht sich die Steuerpflicht auf sämtliche Umsätze und Betriebszweige des Unternehmens, gleichgültig, ob die Betriebe eigene Firmennamen tragen, für sich allein Buch führen, einander Rechnung stellen etc. Nach diesem Grundsatz sind die Umsätze des gesamten Unternehmens zusammenzurechnen; ausgenommen sind nur diejenigen aus Tätigkeiten, die der privaten (oder hoheitlichen) Sphäre des Unternehmers zugehören. Besteht ein Unternehmen aus zwei oder mehreren Einzelbetrieben, sind die Einnahmen

(nach Höhe und Zusammensetzung) aus allen diesen Betrieben insgesamt zu berücksichtigen (Urteile des BVGer A-1382/2006 vom 19. Juli 2007 E. 2.3 mit zahlreichen Hinweisen, E. 3.4.1; A-1428/2006 vom 29. August 2007 E. 2.5; statt vieler: Entscheide der SRK vom 5. September 2005, veröffentlicht in VPB 70.8 E. 2c, 4a; vom 23. April 2003, veröffentlicht in VPB 67.123 E. 3b).

4.

4.1 Verwendet ein Steuerpflichtiger Gegenstände oder Dienstleistungen für steuerbare Ausgangsleistungen, so kann er in seiner Steuerabrechnung die ihm von anderen Steuerpflichtigen in Rechnung gestellte Steuer für Lieferungen und Dienstleistungen abziehen (Art. 29 Abs. 1 und 2 MWSTV). Für einen Vorsteuerabzug ist gemäss Art. 29 Abs. 1 MWSTV unter anderem erforderlich, dass die mit der Vorsteuer belasteten Gegenstände oder Dienstleistungen für einen geschäftlich begründeten Zweck gemäss Abs. 2 der Bestimmung verwendet werden, namentlich für steuerbare Lieferungen und Dienstleistungen (statt vieler: BGE 132 II 353 E. 8.3, 10). 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 353 E. 10, 8.2; Urteil des BVGer A-1357/2006 vom 27. Juni 2007 E. 2.2 mit Hinweisen).

4.2 Verwendet der Steuerpflichtige Gegenstände oder Dienstleistungen sowohl für Zwecke, die zum Vorsteuerabzug berechtigen, als auch für andere Zwecke, so ist der Vorsteuerabzug gemäss Art. 32 Abs. 1 MWSTV nach dem Verhältnis der Verwendung zu kürzen.

4.2.1 Nach der gesetzlichen bzw. effektiven Methode ist die Kürzung des Vorsteuerabzugs entsprechend dem Verhältnis der effektiven Verwendung durchzuführen. Sämtliche Aufwendungen und Investitionen sind aufgrund ihrer Verwendung entweder den steuerbaren oder den von der Mehrwertsteuer ausgenommenen Tätigkeiten zuzuordnen. Soweit die direkte Zuordnung zu zum Vorsteuerabzug berechtigenden bzw. nicht berechtigenden Umsätzen nicht möglich ist, muss die Zuordnung mit Hilfe von Schlüsseln erfolgen, welche auf betrieblich-objektiven Kriterien beruhen (z. B. Fläche, Volumen, Umsätze, Lohnsumme, usw.; Branchenbroschüre Nr. 19 der ESTV Kürzung des Vorsteuerabzugs bei gemischter Verwendung, 1995 [BB Nr. 19], Ziff. 1.2.1, 2.1, 2.3; Entscheid der SRK vom 4. März 2002, VPB 66.58 E. 4b/aa).

4.2.2 Die ESTV gewährt zusätzlich zur Kürzung entsprechend dem Verhältnis der effektiven Verwendung (gesetzliche Methode) die Möglichkeit, die Vorsteuerabzugskürzung im Sinne einer Vereinfachung anhand von Pauschalmethoden vorzunehmen. Es stehen die Pauschalvariante 1 (Teilzuordnung der Vorsteuer), die Pauschalvariante 2 (Kürzung der Vorsteuer anhand des Gesamtumsatzes) sowie allenfalls die Alternativmethode (Einheit der Leistung) zur Verfügung (Wegleitung 1997 Rz. 861 ff.; BB Nr. 19, Ziff. 1.4; siehe auch Entscheid der SRK vom 8. Juni 2004, VPB 68.161 E. 2c, ferner E. 2e).

4.2.3 Die Verteilung der nicht direkt zuordenbaren Aufwendungen und Investitionen auf die einzelnen Tätigkeiten kann wie erwähnt (E. 4.2.1) unter anderem aufgrund eines Umsatzschlüssels erfolgen (vgl. BB Nr. 19 Ziff. 2.3). Der für die Vornahme der Vorsteuerabzugskürzung massgebende Umsatz beinhaltet gemäss der Verwaltungspraxis im Prinzip den gesamten Umsatz des Steuerpflichtigen (BB Nr. 19 Ziff. 1.2.1, abgesehen von den Sonderregelungen in Ziff. 1.2.2). Die Ermittlung des Umsatzschlüssels erfolgt in der Regel so, dass im Zähler das Total der zum Vorsteuerabzug berechtigenden Nettoumsätze (exkl. MWST) eingesetzt wird und im Nenner dieser Betrag plus dem Total der Umsätze, die nicht zum Abzug berechtigen (siehe etwa DIEGO CLAVADETSCHER, *mwst.com*, a.a.O., Rz. 51 zu Art. 41; JEAN-MARC RIVIER/ANNIE ROCHAT PAUCHARD, *Droit fiscal suisse, La taxe sur la valeur ajoutée*, Lausanne 2000, S. 143 f.; OLIVIER STRAUB, *Opérations accessoires au sens de la TVA*, *Steuer Revue [StR]* 2004 S. 761 f., je unter Bezugnahme auf die Regeln in Art. 19 der 6. Richtlinie 77/388/EWG des Rates zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern vom 17. Mai 1977).

4.2.4 Nicht in den Umsatzschlüssel bzw. nicht in den Nenner einzubeziehen sind Umsätze, die nach der Verwaltungspraxis gesondert behandelt werden (siehe Ziff. 1.2.2 BB Nr. 19; CLAVADETSCHER, *mwst.com*, a.a.O., Rz. 51, 32 zu Art. 41). Dies gilt gemäss Merkblatt Nr. 24 über Vereinfachungen für die Vorsteuerkorrektur bei von der Steuer ausgenommenen Umsätzen aus Nebentätigkeiten vom 15. Dezember 1995 (MB Nr. 24) etwa für Einnahmen im Zusammenhang mit der von der Steuer ausgenommenen Verwaltung von eigenen Liegenschaften (vgl. auch Ziff. 1.2.2.1 BB Nr. 19). Bedingung ist, dass es sich um eine Nebentätigkeit handelt. Soweit die mehrheitlich für die Erzielung steuerbarer Umsätze eingesetzte Verwaltungsinfrastruktur für diese Nebentätigkeit verwendet werde, müsse auf den entsprechenden Gegen-

ständen und Dienstleistungen eine Vorsteuerkorrektur vorgenommen werden, welche mit 0,06% (später erhöht auf 0.07%) der von der Steuer ausgenommenen Brutto-Mieteinnahmen (inkl. Nebenkosten) erfolgen könne (Ziff. 3.3 MB Nr. 24). Als Nebentätigkeit gilt eine Aktivität, die nicht dem hauptsächlichen Geschäftszweck entspricht (Ziff. 2 MB). Unter dem Regime des MWSTG existiert eine grundsätzlich gleichlautende Praxis (Ziff. 1.3 Spezialbroschüre Nr. 06 "Kürzung des Vorsteuerabzugs bei gemischter Verwendung"; zur 0.07%-Regel: Ziff. 1.3.3), wobei die Nebentätigkeit näher definiert wird, indem sie nur als gegeben betrachtet wird, wenn die ausschliesslich mit dieser Tätigkeit erzielten Einnahmen nicht mehr als 10% des jährlichen Gesamtumsatzes (exkl. MWST) betragen und die Tätigkeit nicht auch für Dritte erbracht wird. Ansonsten handle es sich nicht mehr um eine Nebentätigkeit, sondern es müsse von einer Haupttätigkeit gesprochen werden, für welche eine sachgerechte Vorsteuerabzugskürzung vorzunehmen ist (Ziff. 1.3.1).

Eine ähnliche Regelung kennt im Übrigen auch das europäische Recht. In Art. 19 Abs. 2 der 6. Richtlinie der EU wird festgehalten, dass in Abweichung von Absatz 1 bei der Berechnung des Pro-rata-Satzes des Vorsteuerabzugs unter anderem die Hilfsumsätze ("opérations accessoires") im Bereich der Grundstücks- und Finanzgeschäfte ausser Ansatz bleiben (vgl. auch STRAUB, a.a.O., S. 761 f.). Der Europäische Gerichtshof [EuGH] hat sich sodann zum Begriff der "Hilfsumsätze" (in einem Fall betreffend Finanzgeschäfte) geäußert. Der Umfang der durch die fraglichen Tätigkeiten erzielten Einkünfte könne zwar ein Indiz sein bei der Qualifikation eines Umsatzes als Hilfsumsatz. Jedoch reiche der Umstand, dass die Einkünfte aus diesen Umsätzen höher sind als die Einkünfte aus der Tätigkeit, die nach Angabe des betreffenden Unternehmen seine Haupttätigkeit darstellt, allein nicht aus, um ihre Einordnung als Hilfsumsätze auszuschließen. Bestimmte Geschäfte seien als Hilfsumsätze anzusehen, soweit Gegenstände oder Dienstleistungen, die der Mehrwertsteuer unterliegen, nur in sehr geringem Umfang für diese Geschäfte verwendet werden (Urteil des EuGH vom 29. April 2004 C-77/01 i.S. EDM Rz. 77 f.).

5.

5.1 Im vorliegenden Fall hat die ESTV aufgrund gemischter Verwendung bestimmter Aufwendungen einerseits für den Edelsteinhandel und andererseits für die Vermietung der eigenen Liegenschaft des Be-

schwerdeführers eine Vorsteuerkürzung vorgenommen. Dass die Einnahmen aus Vermietung der Liegenschaft gemäss Art. 14 Ziff. 17 MWSTV nicht zum Vorsteuerabzug berechtigen (Art. 13 MWSTV; E. 4.1), ist vorliegend unbestritten. Ebenso bestreitet der Beschwerdeführer nicht, dass der Tatbestand der gemischten Verwendung gewisser Eingangsleistungen nach Art. 32 Abs. 1 MWSTV vorlag und dass die Vorsteuerabzugskürzung zulässig war (siehe etwa S. 8 Beschwerde, oben E. 4.2). Der Beschwerdeführer wendet sich überdies auch nicht gegen die von der ESTV konkret in die Kürzung einbezogenen Aufwendungen (entsprechend der Pauschalvariante 1, vgl. Ziff. 4.1 BB Nr. 19). Umstritten ist lediglich die Höhe der vorzunehmenden Kürzung.

5.2 Unter der Annahme, dass die Immobilienvermietung Nebentätigkeit sei, hat die ESTV zuerst die 0.06%-Regel gemäss Ziff. 3.3 MB Nr. 24 angewendet (Beiblatt 1 zur EA Nr. 24'389 vom 29. Juni 1998, act. 12, siehe auch E. 4.2.4), d.h. sie hat für die Kürzung der Vorsteuer auf den Verwaltungsauslagen für die Erzielung der Mieteinnahmen die Vorsteuerkorrektur mit 0,06% der Brutto-Mieteinnahmen berechnet. Mit der zweiten EA Nr. 147'104 wurde die Qualifikation der Tätigkeit aus Vermietung als Nebentätigkeit und die Anwendung der 0.06%-Praxis allerdings wieder verworfen (siehe Widerruf vom 19. März 1999 der ursprünglichen Weisung, act. 11). Die Vorsteuerbeträge wurden deswegen von der ESTV proportional zum Umsatz einerseits aus Edelsteinhandel und andererseits aus Vermietung der Liegenschaft gekürzt. Der Beschwerdeführer ist der Ansicht, die Kürzung gemäss der ersten EA, mithin die Anwendung der 0.06%-Regel, sei korrekt gewesen.

5.3 Zur Begründung seines Standpunktes führt der Beschwerdeführer hauptsächlich aus, dass Einnahmen aus Privatvermögen keine relevanten Umsätze darstellten. Eine gewerbliche oder berufliche Tätigkeit im Sinne von Art. 17 Abs. 1 MWSTV sei nicht gegeben. Die Verwaltung des privaten Vermögens könne keine Steuerpflicht auslösen. Alles, was nicht dem Geschäftsbetrieb diene und Privatvermögen darstelle, könne nicht als dem Unternehmen zugehörig betrachtet werden und die entsprechenden Einnahmen fielen ausser Betracht. Weiter verweist der Beschwerdeführer auf die Behandlung solcher Einnahmen im Bereich der direkten Bundessteuer. Unter dem Titel "Konsequenz der Zuordnung der Liegenschaft zum Privatvermögen" erläutert der Beschwerdeführer, es sei zwar klar, dass gemäss Art. 32 Abs. 1 MWSTV eine Vorsteuerkorrektur vorzunehmen sei, dabei sei aber wie zu

Recht in der ersten EA der ESTV Ziff.3.3 des MB Nr. 24 anzuwenden.

5.3.1 Entgegen der Ansicht des Beschwerdeführers ist betreffend die Mieteinnahmen eine mehrwertsteuerlich relevante Tätigkeit nach Art. 17 Abs. 1 MWSTV zu bejahen. Der Begriff der beruflichen oder gewerblichen Tätigkeit ist umfassend zu verstehen, jede wirtschaftliche Aktivität zur Erzielung von Einnahmen fällt grundsätzlich darunter, falls sie zudem von gewisser Dauer ist, also nachhaltig ausgeübt wird (oben E. 3.1). Der Beschwerdeführer verwaltet eine grössere Liegenschaft und vermietet eine beträchtliche Anzahl von Wohnungen (35), woraus ein nennenswerter Betrag an Mieteinnahmen resultiert (jährlich über Fr. 400'000.--). Die Existenz einer wirtschaftlichen und auf die Erzielung von Einnahmen gerichteten Tätigkeit gemäss Art. 17 Abs. 1 MWSTV kann unter diesen Umständen nicht angezweifelt werden. Ebenfalls wird sie nachhaltig, also dauerhaft ausgeübt. Offensichtlich erfüllt und nicht bestritten ist zudem das in Art. 17 Abs. 1 MWSTV enthaltene Kriterium der Selbständigkeit in der Ausübung der mehrwertsteuerlichen Aktivität.

5.3.2 Als Hauptargument dafür, dass keine "relevanten Umsätze" vorlägen, bringt der Beschwerdeführer vor, die Liegenschaft habe im Privatvermögen gestanden. Ob der Beschwerdeführer die Liegenschaft dem Privat- oder dem Geschäftsvermögen zuordnet, ist mehrwertsteuerlich jedoch nicht von Bedeutung (nicht entscheidend ist auch die Art und Weise der Buchführung, vgl. Urteil des BVGer A-1520/2006 vom 29. August 2007, E. 2.2.4 mit Hinweis). Ebenso irrelevant ist der Hinweis des Beschwerdeführers auf die Behandlung entsprechender Sachverhalte bei den direkten Steuern. Für die mehrwertsteuerliche Betrachtung ist die Rechtslage im Bereich der direkten Steuern nicht direkt massgeblich (BGE 123 II 304 f. E. 6b; Urteil des Bundesgerichts 2A.222/2002 vom 4. September 2002, E. 3.4; Urteile des BVGer A-1342/2006 vom 3. Mai 2007 E. 2.3.3; A-1357/2006 vom 27. Juni 2007 E. 3.2; Entscheid der SRK vom 8. Oktober 2003, VPB 68.53 E. 6a mit weiteren Hinweisen).

Weiter ist unerheblich, dass, wie der Beschwerdeführer geltend macht, das "Privatvermögen" mit dem nach seinen Angaben eigentlichen Geschäftsbetrieb des Edelsteinhandels nichts zu tun habe. Eine Einzelperson kann verschiedene, voneinander unabhängige (steuerbare) Tätigkeiten ausüben und verschiedene Einzelfirmen führen. Sofern Tätig-

keiten nach Art. 17 Abs. 1 MWSTV vorliegen, werden beide Aktivitäten und die daraus erzielten Umsätze dem Einzelunternehmer zugerechnet (siehe etwa Entscheide der SRK vom 31. März 2004, VPB 68.126 E. 3c, 4c; vom 14. Juli 2005, VPB 70.6, E. 4d; vorn E. 3.2). Ist die Liegenschaftsverwaltung mit dem Edelsteinhandel nicht direkt verknüpft, liegen zwei separate "Geschäfte" bzw. Tätigkeiten des Beschwerdeführers vor, welche beide als steuerbare Tätigkeiten gemäss Art. 17 Abs. 1 MWSTV gelten und nach dem Grundsatz der Einheit der Unternehmung dem Beschwerdeführer als mehrwertsteuerlich relevante Tätigkeiten zuzuordnen sind (oben E. 3.2).

5.3.3 Abgesehen davon, dass ohnehin nicht ersichtlich ist, wie der Beschwerdeführer von seiner Annahme, es liege keine Tätigkeit nach Art. 17 Abs. 1 MWSTV vor und die Liegenschaft gehöre zum Privatvermögen, zum Schluss gelangen will, die 0.06%-Regel gemäss MB Nr. 24 müsse angewendet werden, ist somit festzustellen, dass eine mehrwertsteuerlich relevante Tätigkeit gemäss Art. 17 Abs. 1 MWSTV durchaus gegeben ist. Die Tatsache, dass die Vermietung von Grundstücken im Sinne von Art. 14 Ziff. 17 MWSTV von der Steuer ausgenommen ist, hat darauf selbstverständlich keinen Einfluss, auch ausgenommene Umsätze können grundsätzlich zur unternehmerischen Sphäre gehören.

5.4 Der Beschwerdeführer ist der Ansicht, die Kürzung gemäss der ersten EA sei korrekt gewesen, es müsse die 0.06%-Regel gemäss MB Nr. 24 Ziff. 3.3 Anwendung finden.

Voraussetzung, dass diese Vereinfachung angewendet werden kann, ist gemäss MB Nr. 24, dass die Mieteinnahmen aus einer Nebentätigkeit herrühren. Die ESTV ist berechtigt, den Steuerpflichtigen solche Erleichterungen (Art. 47 Abs. 3 MWSTV) zur Verfügung zu stellen bzw., wenn sie wie vorliegend die Steuer- bzw. Vorsteuerbeträge selbst zu eruieren hat, diese auch selbst anzuwenden. Die ESTV ist ebenso befugt, solche Vereinfachungen an bestimmte Bedingungen zu knüpfen, die sie selbst festsetzen darf (Art. 47 Abs. 3 MWSTV) (vgl. auch Entscheide der SRK vom 8. Juni 2004, VPB 68.161 E. 2e; vom 31. März 2004, VPB 68.126 E. 3e/aa und bb). Wenn die ESTV die Erleichterung gemäss Ziff. 3.3 MB Nr. 24, mithin die Sonderbehandlung von Mieteinnahmen bei der Vorsteuerkürzung nach Art. 32 Abs. 1 MWSTV, davon abhängig macht, dass es sich um eine Nebentätigkeit handelt, ist dies nicht zu beanstanden. Folglich ist abzuklären, ob die

Tätigkeit des Beschwerdeführers im Zusammenhang mit der Verwaltung und Vermietung des Grundstücks eine Nebentätigkeit im Sinne des MB Nr. 24 darstellt.

In den Perioden 1. Quartal 1995 bis 1. Quartal 1998 erzielte der Beschwerdeführer durchschnittlich 21% der Einnahmen aus Edelsteinhandel und 79% aus der Mietliegenschaft (vgl. Beilage zur EA Nr. 147'104, act. 9). Angesichts des Umfangs der Umsätze aus Vermietung, die ein Mehrfaches der Erträge aus Edelsteinhandel ausmachten und der Tatsache, dass immerhin eine grössere Anzahl Wohnungen, nämlich deren 35, vermietet wurde, was zwangsläufig einen gewissen Aufwand bedeutet haben musste, kann bereits nach dem allgemeinen Wortsinn nicht von einer Nebentätigkeit gesprochen werden. Es mag zwar zutreffen, dass ein rein quantitatives Kriterium nicht in allen Fällen entscheidend sein kann; als Indiz kann die Höhe der erzielten Einkünfte aber allemal herhalten (siehe auch Urteil des EuGH C-77/01 i.S. EDM, Rz. 77 f. betr. den Begriff der "Hilfsumsätze" nach Art. 19 § 2 der 6. Richtlinie der EU; oben E. 4.2.4). Im vorliegenden Fall ist die Höhe der Umsätze zudem das einzige brauchbare Kriterium. Nebentätigkeit kann im Prinzip nur darstellen, was geringe (vorsteuerbelastete) Aufwendungen erfordert (zitiertes Urteil des EuGH Rz. 78; vorne E. 4.2.4). Der Beschwerdeführer hat aber nicht illustriert, welchen Aufwand er für die beiden Geschäftstätigkeiten betreibt. Dass die Mieteinnahmen verglichen mit den Umsätzen aus Edelsteinhandel nur in sehr geringem Umfang auf vorsteuerbelasteten Eingangsleistungen beruhten, welchenfalls von einer Nebentätigkeit ausgegangen werden könnte, hat der Beschwerdeführer gerade nicht nachgewiesen (hierzu auch unten E. 5.5). Die Definition in Ziff. 2 von MB Nr. 24, wonach unter Nebentätigkeit eine Aktivität verstanden wird, die nicht dem hauptsächlichsten Geschäftszweck entspricht, ist vorliegend nicht hilfreich, da wie erläutert (E. 5.3.2) zwei grundsätzlich verschiedene und nicht direkt verknüpfte Geschäftsbereiche bestehen, die je einen unterschiedlichen Geschäftszweck aufweisen. Beide Geschäfte des Beschwerdeführers sind nicht als Nebentätigkeiten, sondern je als Haupttätigkeiten zu qualifizieren. Die Vereinfachung gemäss MB Nr. 25 Ziff. 3.3 (0.06%-Praxis) kann damit nicht angewendet werden.

5.5 Nachdem die ESTV demnach zu Recht mit der zweiten EA die Anwendung der 0,06%-Regel verweigert bzw. wieder rückgängig gemacht hat, bleibt zu prüfen, ob das von ihr gewählte Vorgehen zur Ermittlung der Höhe der Vorsteuerkürzung statthaft war. Die ESTV war vorliegend

verpflichtet, die Höhe der Kürzung selbst zu ermitteln, da der Beschwerdeführer eine entsprechende Kürzung unter Missachtung des Selbstveranlagungsprinzips nicht vorgenommen hat. Für die Vornahme der Kürzung hat die ESTV einen Umsatzschlüssel eruiert, indem sie die steuerbaren Umsätze aus Edelsteinhandel den nicht zum Vorsteuerabzug berechtigenden Mieteinnahmen gegenübergestellt hat. Entsprechend den resultierenden Verhältniszahlen (durchschnittlich 21% Einnahmen aus Edelsteinhandel und 79% Einnahmen aus der Mietliegenschaft) hat sie die Vorsteuern sodann gekürzt (also zu 79%). Die Verwendung eines Umsatzschlüssels sowie dessen konkrete Berechnung im vorliegenden Fall entsprechen der Verwaltungspraxis und dem üblichen Vorgehen (siehe oben E. 4.2.1, 4.2.3) und sind grundsätzlich nicht zu beanstanden.

Der Beschwerdeführer hätte die Möglichkeit, die Kürzung der Vorsteuer entsprechend dem – von ihm nachzuweisenden – Verhältnis der effektiven Verwendung der Eingangsleistungen für die Ausgangsleistungen (E. 4.2.1) vorzunehmen (siehe Entscheid der SRK vom 8. Juni 2004, VPB 68.161 E. 2e). Ebenso stünde ihm der Nachweis offen, dass die Ermittlung der Vorsteuerkürzung durch die ESTV den konkreten Gegebenheiten in seiner Unternehmung nicht gerecht wird. Er begründet in der Beschwerde jedoch lediglich, weshalb die 0.06%-Praxis anzuwenden sei, setzt sich aber mit der Vorgehensweise der ESTV nicht näher auseinander. So hat er keine Berechnung nach der gesetzlichen Methode, also nach der effektiven Verwendung, vorgeschlagen und schon gar nicht entsprechende Aufstellungen oder Belege (siehe etwa auch BB Nr. 19 Ziff. 2.3) eingereicht. Dass sich die verhältnismässige Kürzung anhand der erzielten Umsätze bei den konkreten Verhältnissen nicht rechtfertigt und die von der ESTV angewendete Methode nicht sachgemäss war, hat der Beschwerdeführer ebenfalls nicht belegt (er verzichtet zudem explizit auf eine Stellungnahme zu Ziff. 4.2 Einspracheentscheid, siehe Beschwerde S. 9). Er hat insbesondere nicht dargetan, dass die bezogenen Eingangsleistungen in nur geringem Masse für die Liegenschaftsverwaltung und -vermietung verwendet worden seien und in hohem Mass (überproportional zum Umsatz) für den Edelsteinhandel (hierzu bereits oben E. 5.4). Unter den vorliegenden Umständen und mangels anderer Angaben oder Belege des Beschwerdeführers ist davon auszugehen, dass die Vorsteuerkürzung nach dem Verhältnis der beiden Umsatzpositionen zu einem sachgerechten Ergebnis führt. Die von der ESTV vorgenomme-

ne Vorsteuerabzugskürzung ist damit nicht zu beanstanden. Die Beschwerde ist abzuweisen.

6.

Die Verfahrenskosten in Höhe von Fr. 1'000.-- sind dem Beschwerdeführer aufzuerlegen (Art. 63 Abs. 1 VwVG) und mit dem geleisteten Kostenvorschuss in gleicher Höhe zu verrechnen.

Demnach erkennt das Bundesverwaltungsgericht:

1.

Die Beschwerde wird abgewiesen.

2.

Die Verfahrenskosten von Fr. 1'000.-- werden dem Beschwerdeführer auferlegt. Sie werden mit dem geleisteten Kostenvorschuss von Fr. 1'000.-- verrechnet.

3.

Dieses Urteil geht an:

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

Der vorsitzende Richter:

Die Gerichtsschreiberin:

Thomas Stadelmann

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 Begeh-

ren, 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: