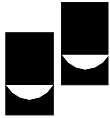


Bundesverwaltungsgericht

Tribunal administratif fédéral

Tribunale amministrativo federale

Tribunal administrativ federal



Abteilung I
A-1362/2006
{T 0/2}

Urteil vom 30. Mai 2007

Mitwirkung: Richter Markus Metz (Vorsitz); Richterin Salome Zimmermann; Richter Daniel Riedo; Gerichtsschreiberin Sonja Bossart.

X. _____ AG (vormals X. S. AG), ...,
Beschwerdeführerin, vertreten durch ...

gegen

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

betreffend

**Warenumsatzsteuer/Mehrwertsteuer (4. Quartal 1994);
Bemessung der Eigenverbrauchssteuer (Art. 83 Abs. 3 MWSTV), Marktwert,
Verkehrswert, Schätzung.**

Sachverhalt:

- A. Die X. S. AG (gemäss Handelsregistrauszug alte Firmenbezeichnung bis ...: X. C. AG) war vom 21. September 1989 bis 31. Dezember 1994 im Register der Warenumsatzsteuerpflichtigen und ist seit dem 1. Januar 1995 im Register der Mehrwertsteuerpflichtigen der Eidgenössischen Steuerverwaltung (ESTV) eingetragen. Gemäss Handelsregistrauszug des Kantons Aargau wurde die Gesellschaft infolge Fusion (Fusionsvertrag vom ...) mit der X. AG aufgelöst und die Aktiven und Passiven der Gesellschaft sind durch Universalsukzession auf die X. AG übergegangen.
- B. Ende 1999 führte die ESTV bei der X. S. AG eine Kontrolle durch und prüfte unter anderem die Behandlung des Überganges von der Warenumsatzsteuer (WUST) zur Mehrwertsteuer. Mit Ergänzungsabrechnung (EA) Nr. 215'002 vom 12. November 1999 forderte die ESTV Mehrwertsteuer in der Höhe von Fr. 69'866.-- zuzüglich Verzugszins nach. In der EA wurde ausgeführt, beim Übergang von der WUST zur MWST sei auf den Anlagen, bei welchen die WUST auf den Mieteinnahmen abgerechnet worden sei, die Eigenverbrauchssteuer auf dem Marktwert nachzuentrichten. Der von der Steuerpflichtigen deklarierte Wert (Fr. 2'999'164.--) werde auf den Wert laut Anlagebuchhaltung (Fr. 4'126'049.--) korrigiert.
- C. Die ESTV erliess am 11. Dezember 2002 einen Entscheid, in welchem sie die Nachforderung gegenüber der X. S. AG gemäss EA bestätigte. Am 24. Januar 2003 liess die X. S. AG dagegen Einsprache erheben mit dem Begehren, der Entscheid sei aufzuheben.
- D. Mit Einspracheentscheid vom 27. April 2004 wies die ESTV die Einsprache vollumfänglich ab und stellte fest, dass die X. S. AG der ESTV für das 4. Quartal 1994 Fr. 69'866.-- Warenumsatzsteuer (zuzüglich Verzugszins) zu bezahlen habe. Die ESTV führte im Wesentlichen aus, gestützt auf Art. 83 Abs. 3 der Verordnung über die Mehrwertsteuer vom 22. Juni 1994 (MWSTV, AS 1994 1464) sei per 31. Dezember 1994 die Eigenverbrauchssteuer auf dem Marktwert der betroffenen Gegenstände zu entrichten. Es bestünden vorliegend keine Anhaltspunkte dafür, dass die Bewertung der vermieteten Anlagen in der Handelsbilanz der Beschwerdeführerin gegen zwingende Bestimmungen des Handelsrecht verstossen würden. Der betreffende Buchwert sei nach dem Massgeblichkeitsprinzip auch für die Steuerbemessung massgebend. Gemäss Art. 669 Abs. 1 i.V.m. Art. 960 Abs. 2 des Obligationenrechts vom 30. März 1911 (OR, SR 220) dürfe der Buchwert den Tageswert eines Gegenstandes nicht übersteigen. Folglich könne der Buchwert der vermieteten Anlagen nicht über dem Marktwert liegen. Die Differenz zwischen Buchwert und deklariertem Marktwert sei deshalb zu Recht nachgefordert worden. Weiter nahm die ESTV Stellung zu den verschiedenen Argumenten der Steuerpflichtigen.

- E. Mit Eingabe vom 27. Mai 2004 lässt die X. S. AG (aufgelöst durch Fusion mit der X. AG, im Folgenden Beschwerdeführerin) gegen diesen Einspracheentscheid Beschwerde an die Eidgenössische Steuerrekurskommission (SRK) führen mit dem Antrag, es sei der Einspracheentscheid aufzuheben. Die Beschwerdeführerin bringt unter anderem vor, der Eigenverbrauch gemäss Art. 83 Abs. 3 MWSTV sei auf dem Marktpreis zu berechnen, wie dies zudem auch beim Entnahme-Eigenverbrauch sowohl unter dem WUST- als auch dem MWST-Regime gelte. Die Bilanzwerte seien nicht zu berücksichtigen. In der Praxis werde ein Verbraucher kaum bereit sein, den bilanzierten Wert zu bezahlen. Die ESTV stelle nicht in Abrede, dass der von der Beschwerdeführerin beigezogene IDC-Report ein taugliches Instrument zu Marktwert-Ermittlung sei. Das von der ESTV angerufene Massgeblichkeitsprinzip gelte zudem nur für die direkten Steuern, nicht aber für die WUST oder die MWST. Weiter äussert sich die Beschwerdeführerin zur Höhe des Buchwertes der in Frage stehenden Waren und zu den Gründen, weswegen dieser über dem Marktwert liege. So sei für das Insolvenzrisiko eine angemessene Wertberichtigung gebildet worden, wobei eine solche sowohl unter den Aktiven als auch unter den Passiven ausgewiesen werden könne. Weiter sei in der Anlagebuchhaltung nicht der Wert der "Leasingobjekte", sondern der Barwert der "Leasingverträge" (= abgezinste ausmultiplizierte Mieten = Anschaffungswert des Leasingobjektes plus Gewinn plus Zins und alles wieder abgezinst) verbucht worden, welcher parallel zum Tilgungsverlauf des Leasingvertrages zu Beginn der Vertragsdauer mit tieferen, gegen Schluss mit höheren Sätzen abgeschrieben worden sei. Während der Vertragsdauer habe damit zwangsläufig der Buchwert des Leasingvertrages über dem Marktwert des Leasinggutes liegen müssen. Zudem enthalte der Buchwert des Leasingvertrages eine Leasinggewinnkomponente. Der Marktwert gemäss Art. 83 Abs. 3 MWSTV hingegen sei ein nackter Warenwert, es gehe um den Wert, den man bei Verkauf am 31. Dezember 1994 realistischweise hätte erzielen können. Damit könne der Anlagebuchwert für den Marktwert - auf welchen die MWST-Übergangsregelung abstelle - nicht massgeblich sein.
- F. Mit Vernehmlassung vom 23. August 2004 beantragt die ESTV die kostenpflichtige Abweisung der Beschwerde. Insbesondere wiederholt die ESTV ihren Standpunkt, dass der Buchwert der Leasingobjekte nach den allgemeinen und aktienrechtlichen Bewertungsgrundsätzen nicht über deren Marktwert liegen könne. Da von einer ordnungsgemäss geführten Buchhaltung der Beschwerdeführerin ausgegangen werde, könne demnach der von dieser deklarierte Marktwert nicht dem effektiven Marktwert per 31. Dezember 1994 entsprechen. Weiter nimmt die ESTV Stellung zu den einzelnen Vorbringen der Beschwerdeführerin.
- G. 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 wie auch der Warenumsatzsteuer 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), Art. 53 MWSTV bzw. Art. 6 Abs. 3 des Bundesratsbeschlusses vom 29. Juli 1941 über die Warenumsatzsteuer (Warenumsatzsteuerbeschluss, WUB; AS 1941 793 und spätere Änderungen) 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 des Bundesgesetzes vom 20. Dezember 1968 über das Verwaltungsverfahren (VwVG; SR 172.021), sofern keine Ausnahme nach Art. 32 VGG gegeben ist. Im Bereich der Mehrwertsteuer bzw. der Warenumsatzsteuer liegt eine solche Ausnahme nicht vor und das Bundesverwaltungsgericht ist für die Beurteilung der vorliegenden Beschwerde zuständig. Es übernimmt am 1. Januar 2007 die Beurteilung des vorher bei der SRK hängigen Rechtsmittels und wendet das neue Verfahrensrecht an (Art. 53 Abs. 2 VGG). Auf die Beschwerde ist somit einzutreten.
- 1.2 Am 1. Januar 2001 ist das MWSTG sowie die zugehörige Verordnung (MWSTGV; SR 641.201) in Kraft getreten. Der zu beurteilende Sachverhalt bezieht sich auf das 4. Quartal 1994, so dass auf die vorliegende Beschwerde noch bisheriges Recht anwendbar ist (Art. 93 und 94 MWSTG), mithin der Warenumsatzsteuerbeschluss bzw. die MWSTV und ihre Übergangsbestimmungen.
- 1.3 Gemäss Art. 61 Abs. 1 VwVG entscheidet die Beschwerdeinstanz in der Sache selbst oder weist diese ausnahmsweise mit verbindlichen Weisungen an die Vorinstanz zurück. Ein solcher Rückweisungsentscheid rechtfertigt sich vor allem dann, wenn weitere Tatsachen festgestellt werden müssen und ein umfassendes Beweisverfahren durchzuführen ist (ALFRED KÖLZ/ISABELLE HÄNER, Verwaltungsverfahren und Verwaltungsrechtspflege des Bundes, 2. Aufl., Zürich 1998, Rz. 694; ANDRÉ MOSER/PETER UEBERSAX, Prozessieren vor eidgenössischen Rekurskommissionen, Basel und Frankfurt am Main 1998, Rz. 3.87). Auch wenn der Rechtsmittelinstanz die Befugnis zusteht, weitere Sachverhaltsabklärungen vorzunehmen, soll in diesem Fall die mit den örtlichen Verhältnissen besser vertraute oder sachlich kompetentere Behörde über die Angelegenheit des Beschwerdeführers entscheiden. Diese Methode wahrt das Prinzip der Garantie des doppelten Instanzenzuges, da die Beschwerdeführerin den aufgrund der Rückweisung getroffenen neuen Entscheid der Vorinstanz wiederum mit allen zulässigen Rechtsmitteln anfechten kann (zum Ganzen: Entscheid der SRK vom 31. August 2004, veröffentlicht in Verwaltungspraxis der

Bundesbehörden [VPB] 69.6, E. 7 mit Hinweisen).

2. Die Warenumsatzsteuer sowie die Mehrwertsteuer sind Selbstveranlagungssteuern (Archiv für Schweizerisches Abgaberecht [ASA] 60 S. 435; 57 S. 293; vgl. ERNST BLUMENSTEIN/PETER LOCHER, System des Steuerrechts, 6. Auflage, Zürich 2002, S. 421 ff.). Dies hat zur Folge, dass der Steuerpflichtige die volle und alleinige Verantwortung für eine richtige und vollständige Versteuerung seiner Umsätze trägt (Urteil des Bundesgerichts vom 31. Mai 2002, E. 6b, veröffentlicht in SteuerRevue [StR] 2003, S. 214; ASA 57 S. 293). Die ESTV ermittelt die Höhe der Steuer nur dann an Stelle des Steuerpflichtigen, wenn dieser seinen Pflichten nicht nachkommt (Entscheid der SRK vom 5. Januar 2000, veröffentlicht in VPB 64.83 E. 2; ALOIS CAMENZIND/NIKLAUS HONAUER, Handbuch zur neuen Mehrwertsteuer, Bern 1994, Rz. 994 ff.). Vom Steuerpflichtigen wird eine umfassende Mitwirkungs- und Sorgfaltspflicht in seiner Steuerveranlagung verlangt (vgl. BERNHARD ZINGG, Beweis- und Untersuchungsprobleme bei der Warenumsatzsteuer, in ASA 35 S. 38). Der ESTV sind auf Verlangen alle Angaben zu machen und alle Bücher, Geschäftspapiere und Urkunden vorzulegen, welche für die Feststellung der Steuerpflicht und die Berechnung der Steuer von Bedeutung sind (Entscheid der SRK vom 28. September 2001 [SRK 2000-149], E. 4a; ASA 40 S. 264).

3.

- 3.1 Art. 8 Abs. 3 der Übergangsbestimmungen der bis zum 31. Dezember 1999 geltenden (alten) Bundesverfassung der Schweizerischen Eidgenossenschaft vom 29. Mai 1874 (ÜB-aBV) erteilt dem Bundesrat den Auftrag, den Übergang von der Warenumsatzsteuer zur Mehrwertsteuer zu regeln. Gestützt darauf hat der Bundesrat Art. 83 ff. MWSTV erlassen.

Art. 83 Abs. 3 MWSTV sieht das Folgende vor: Wurde bei der Vermietung von Verkaufswaren die Warenumsatzsteuer - statt vom Wert der Ware beim Beginn der Vermietung - von den gesamten bis 31. Dezember 1994 erzielten Mieteinnahmen berechnet, so ist per 31. Dezember 1994 die Eigenverbrauchssteuer auf dem Marktwert solcher Waren nachzuentrichten. In der warenumsatzsteuerlichen Schlussabrechnung per 31. Dezember 1994 war daher der Marktwert solcher Waren zu deklarieren und zu 6,2% zu versteuern (vgl. Ziff. 2.1.2. der von der ESTV im September 1994 herausgegebenen Broschüre "Übergang von der Warenumsatzsteuer zur Mehrwertsteuer"). Art. 83 Abs. 3 MWSTV, welcher nicht nur für Mietwaren, sondern auch für Leasingwaren gilt, wurde vom Bundesgericht als verfassungsmässig anerkannt (BGE 123 II 446 ff. E. 8d, 9a, 11; zu den Hintergründen dieser Bestimmung vgl. auch Entscheide der SRK vom 12. Juni 2003 [SRK 2002-015] E. 2e, 3a; vom 14. Dezember 2004 [SRK 2002-042], E. 2b, 3a; ALOIS CAMENZIND/NIKLAUS HONAUER, Handbuch zur neuen Mehrwertsteuer, Bern 1995, Rz. 1190).

3.2

3.2.1 Art. 83 Abs. 3 MWSTV knüpft für die Bemessung der Eigenverbrauchsteuer an den Marktwert der Miet- bzw. Leasinggegenstände an. Dieser Marktwert ist mit dem Verkehrswert bzw. dem Veräusserungswert der Güter gleichzusetzen (Entscheid der SRK vom 14. Dezember 2004 [SRK 2002-042], E. 5a mit Hinweisen; vgl. ferner CAMENZIND/HONAUER, a.a.O., Rz. 811, 1194, wo auf die sog. Wiederbeschaffungskosten abgestellt wird, also auf den Betrag bei Erwerb eines gleichartigen Gegenstandes). Gleichermassen hat die SRK für den beim Entnahme-Eigenverbrauch gemäss Art. 26 Abs. 3 Bst. a Ziff. 2 bzw. Ziff. 3 MWSTV relevanten Marktwert festgehalten, dass dieser dem Verkehrswert entspricht (Entscheid der SRK vom 10. Januar 2006, veröffentlicht in VPB 70.56, E. 3a i.V.m. 2d, mit Hinweisen). Als Verkehrswert eines Gegenstandes gilt der Erlös, der am Stichtag bei einem Verkauf an einen unabhängigen Dritten hätte erzielt werden können. Der Verkehrswert im steuerrechtlichen Sinn stellt nicht eine mathematisch exakt bestimmbare Grösse, sondern in der Regel einen Schätz- oder Vergleichswert dar (Urteil des Bundesgerichts 2A.5/2002 vom 3. Juli 2002, E. 2.3; BGE 128 I 249 E. 3.2.1; soeben zitierte Entscheide der SRK vom 14. Dezember 2004 und vom 10. Januar 2006, a.a.O.).

3.2.2 Gemäss Praxis der ESTV zu Art. 26 Abs. 3 Bst. a Ziff. 2 MWSTV wird der Marktwert primär aufgrund objektiver Kriterien bestimmt (z.B. bei Autos die Schätzpreise gemäss Eurotax Auto-i-Dat), wobei auf den mutmasslichen Verkaufspreis (und nicht auf den Einkaufspreis) abzustellen ist. In den übrigen Fällen ergibt sich der Marktwert aus dem Anschaffungswert (inkl. die wertvermehrenden Aufwendungen) abzüglich die lineare jährliche Abschreibung nach bestimmten Abschreibungssätzen (Ziff. 3.2.1.1.2 Broschüre Eigenverbrauch der ESTV vom November 1996, inkl. Anhang Abschreibungstabelle). Eine entsprechende (interne) Praxis der ESTV zur Bestimmung des Marktwertes gemäss Art. 83 Abs. 3 MWSTV hat die SRK betreffend einen konkreten Fall als sachgerecht erachtet (Entscheid der SRK vom 14. Dezember 2004, a.a.O., E. 5b).

Nach in der Lehre vertretener Ansicht geben Anhaltspunkte für die Bemessung des Marktwertes beim Entnahme-Eigenverbrauch offizielle Bewertungslisten, Angaben aus der Anlagebuchhaltung unter Berücksichtigung angemessener kalkulatorischer Abschreibungen oder Angebote von vergleichbaren Gegenständen. Als Obergrenze ist der ursprüngliche Einkaufspreis massgeblich (CAMENZIND/HONAUER, a.a.O., Rz. 811, Rz. 1194).

3.3

3.3.1 Gemäss Art. 960 Abs. 2 OR sind Aktiven bei ihrer Errichtung höchstens nach dem Werte anzusetzen, der ihnen zum Zeitpunkt, auf welchen die Bilanz errichtet wird, für das Geschäft zukommt. Gestützt auf Art. 960 Abs. 2 OR erfolgt die Bewertung von Aktiven grundsätzlich nach Fortführungswerten; es wird danach gefragt, welcher Wert den Aktiven "für das Geschäft" zukommt, wenn dieses weitergeführt wird. Relevant ist dabei nicht der Verkehrswert bzw. der Verkaufserlös, sondern der

Nutzwert (subjektiver Geschäftswert), mithin der Nutzen, den die Güter für das Unternehmen bringen (Entscheid der SRK vom 14. Dezember 2004, a.a.O., E. 3b, c, 5a mit Hinweisen; PETER BÖCKLI, Schweizer Aktienrecht, 3. Aufl., Zürich 2004, S. 788; Schweizer Handbuch der Wirtschaftsprüfung 1998, Treuhand-Kammer, Schweizerische Kammer der Wirtschaftsprüfer, Steuer- und Treuhandexperten, Band 1, S. 171 f.). Anlagen eines Unternehmens können einen Geschäftswert haben, der den Veräusserungswert des Gutes wesentlich übersteigt (Entscheid der SRK vom 14. Dezember 2004, a.a.O., E. 3c, 5a mit Hinweisen).

Von Art. 960 Abs. 2 OR abweichend bzw. ergänzend bestimmt Art. 665 OR für Aktiengesellschaften, dass die Sachanlagen höchstens zu den Anschaffungs- oder Herstellungskosten, unter Abzug der notwendigen Abschreibungen, zu bewerten sind. Abschreibungen, Wertberichtigungen und Rückstellungen müssen vorgenommen werden, soweit sie nach allgemein anerkannten kaufmännischen Grundsätzen notwendig sind (Art. 669 Abs. 1 OR). Auch unter Anwendung von Art. 665 OR muss aber aufgrund der Tatsache, dass die Bewertung eines Anlagegutes grundsätzlich nicht anhand von Verkehrswerten, sondern von Nutzwerten (Fortführungswerten) erfolgt (Art. 960 Abs. 2 OR), selbst bei nachhaltig gesunkenen Verkehrswerten nicht zwangsläufig eine zusätzliche Wertberichtigung auf dem Buchwert vorgenommen werden. Allerdings darf bei Aktiengesellschaften aufgrund von Art. 665 OR nicht auf planmässige Abschreibungen der Anlagegüter mit der Begründung eines höheren Nutzwertes verzichtet werden (Entscheid der SRK vom 14. Dezember 2004, a.a.O., E. 3b, c, 5a, b; BÖCKLI, a.a.O., S. 877; Schweizer Handbuch der Wirtschaftsprüfung 1998, a.a.O., S. 172 f.).

- 3.3.2 Aufgrund dieser Überlegungen zu den zivilrechtlichen Vorschriften über die Rechnungslegung hat die SRK in einem konkreten Anwendungsfall die Auffassung der ESTV hinsichtlich Art. 83 Abs. 3 MWSTV, wonach bei Steuerpflichtigen, bei welchen der deklarierte Marktwert unter dem Buchwert liegt, auf den höheren Buchwert abzustellen sei, als unrichtig bezeichnet. Der Marktwert im Sinne von Art. 83 Abs. 3 MWSTV, mithin der Verkehrswert, könne grundsätzlich ohne weiteres auch unter dem Buchwert der fraglichen Anlagegüter per 31. Dezember 1994 liegen (Entscheid der SRK vom 14. Dezember 2004, a.a.O., E. 5a, b, ferner E. 3b, c).

4.

- 4.1 Im vorliegenden Fall ist unbestritten, dass die Voraussetzungen von Art. 83 Abs. 3 MWSTV grundsätzlich gegeben sind und diese Bestimmung zur Anwendung gelangt, mithin die Eigenverbrauchssteuer auf dem Marktwert der vermieteten oder verleaste Waren zu entrichten ist. Strittig ist hingegen die Berechnung der Steuer, nämlich die Höhe des Marktwertes, auf welchem die Eigenverbrauchssteuer abgerechnet werden muss. Die Beschwerdeführerin deklarierte auf ihrer WUST-Abrechnung für das 4. Quartal 1994 für die in Frage stehenden vermieteten bzw. verleaste Computer (gebrauchte ...-Computer) einen Marktwert von Fr. 2'999'164.--.

Dieser Wert wurde von der ESTV nicht akzeptiert; sie stützte sich bei ihrer Nachforderung vielmehr auf den in der Anlagebuchhaltung unter dem Posten "vermietete Anlagen" bilanzierten Wert von Fr. 4'126'049.--.

- 4.2 Art. 83 Abs. 3 MWSTV stellt explizit auf den mit dem Verkehrswert identischen Marktwert ab, welcher zu definieren ist als der theoretische Wert, der am Stichtag im Falle eines Verkaufs an einen unabhängigen Dritten erhältlich wäre (oben E. 3.2.1). Insbesondere knüpft Art. 83 Abs. 3 MWSTV damit offensichtlich nicht direkt an den Buchwert der betreffenden Gegenstände per 31. Dezember 1994 an (siehe auch Entscheid der SRK vom 14. Dezember 2004, a.a.O., E. 5a).
- 4.3 Von vorneherein unzutreffend ist die Annahme der ESTV, dass auf die Deklaration der Beschwerdeführerin deswegen nicht abgestellt werden kann, weil aufgrund der obligationenrechtlichen Bewertungsvorschriften der Marktwert generell nicht unter dem Buchwert liegen könne. Die Höchstbewertungsregel von Art. 960 Abs. 2 OR besagt nach Rechtsprechung und Lehre, dass der Buchwert *den subjektiven Geschäftswert bzw. den Nutzwert* nicht übersteigen darf und bezieht sich gerade nicht auf den Markt- bzw. Verkehrswert. Dies gilt auch für das vorliegend in Frage stehende Anlagevermögen einer Aktiengesellschaft, wobei hier zudem Art. 665 und Art. 669 Abs. 1 OR zu respektieren sind, wonach bei der Bewertung nicht auf notwendige Abschreibungen verzichtet werden darf. Gemäss den zivilrechtlichen Vorschriften zur Rechnungslegung kann der Marktwert von Anlagevermögen durchaus tiefer sein als der Buchwert (zum Ganzen oben E. 3.3). Folglich durfte die ESTV nicht lediglich aufgrund der Tatsache, dass der deklarierte Marktwert der Anlagen unter deren Buchwert liegt, schematisch und ohne auf die konkrete Situation Bezug zu nehmen, den Buchwert als Bemessungsgrundlage für die Eigenverbrauchssteuer nach Art. 83 Abs. 3 MWSTV einsetzen. An der entsprechenden Rechtsprechung der SRK (E. 3.3.2) ist festzuhalten.
- 4.4
 - 4.4.1 Der für Art. 83 Abs. 3 MWSTV relevante Markt- bzw. Verkehrswert ist ein "Schätz- oder Vergleichswert" und kann nicht mathematisch exakt bestimmt werden (E. 3.2.1). Vorliegend hat die ESTV nicht auf die Deklaration der Beschwerdeführerin abgestellt, sondern vielmehr den ihr richtig erscheinenden Buchwert als Bemessungsgrundlage herangezogen. Nachdem die Beschwerdeführerin vorliegend den Obliegenheiten aus dem Selbstveranlagungsprinzip (oben E. 2) grundsätzlich nachgekommen ist, indem sie in der Abrechnung für das 4. Quartal 1994 den ihrer Meinung nach korrekten Marktwert der entsprechenden Waren deklariert hat, ist die ESTV jedoch nur zur eigenen Festlegung (Schätzung) des Marktwertes befugt, wenn davon ausgegangen werden muss, dass die Deklaration der Beschwerdeführerin mit dem wirklichen Sachverhalt (objektiver Marktwert) nicht übereinstimmt (vgl. für die Ermessensveranlagung: Art. 48 MWSTV, was analog auch für die Schätzung des Verkehrswertes zu gelten hat; siehe auch oben E. 2).

Indem die ESTV unzutreffenderweise (oben E. 4.3) den von der Beschwerdeführerin deklarierten Wert als falsch erachtet hat, weil er unter dem Buchwert liege, ist sie auch aufgrund falscher Prämissen davon ausgegangen, sie sei zur eigenen Ermittlung des Marktwertes berechtigt. Im Folgenden ist der Frage nachzugehen, ob eine Schätzung durch die ESTV aus anderen Gründen zulässig war, namentlich weil die Deklaration der Beschwerdeführerin als grundsätzlich falsch angesehen werden muss. Sollte dies nicht der Fall sein, hätte die ESTV zu Unrecht eine eigene Schätzung vorgenommen und diese wäre aufzuheben.

- 4.4.2 Die Beschwerdeführerin hat sich nach ihren eigenen Angaben bei der Bestimmung des Marktwertes der Leasingobjekte auf einen "IDC International ... Residual Value Report" abgestützt (siehe auch Beiblatt Nr. 2 zum Kontrollbericht). Es handle sich dabei um den verlässlichsten und von der gesamten Branche routinemässig verwendeten Anhaltspunkt für den Marktwert gebrauchter ...-Computeranlagen, vergleichbar etwa mit den Eurotax-Bewertungen von Auto-Occasionen (siehe Einsprache S. 7). Der geltend gemachte Marktwert entspreche 80% des IDC-Marktpreises der betreffenden ...-Leasingobjekte, dies weil die Beschwerdeführerin aufgrund ihrer langjährigen Erfahrung festgestellt habe, dass in der Regel nur 80% der IDC-Marktwerte realisierbar waren (siehe Einsprache S. 7).

An diesem Vorgehen, auf Vergleichswerte abzustellen, ist grundsätzlich nichts auszusetzen. Der Verkehrswert als Schätzungs- bzw. Vergleichswert kann nur annäherungsweise ermittelt werden. Umfangreiche Abklärungen zur Bestimmung des Marktwertes können von der Beschwerdeführerin (wie auch von der ESTV) im Allgemeinen nicht verlangt werden, sondern die schematische Bestimmung nach objektiven Kriterien drängt sich auf (vgl. Entscheid der SRK vom 14. Dezember 2004, a.a.O., E. 1f, 5b mit Hinweisen). Der Nachweis des Marktwertes unterliegt damit nicht einem strengen Beweis, sondern das Beweismass ist zwangsläufig herabgesetzt. Das Abstellen auf Bewertungslisten sieht im Übrigen auch die ESTV in ihrer Praxis zum Entnahme-Eigenverbrauch unter dem Regime der MWSTV vor (z.B. Eurotax, oben E. 3.2.2).

- 4.4.3 Was die konkrete Höhe des in der Schlussabrechnung per Ende 1994 deklarierten Marktwertes anbelangt, so hat die Beschwerdeführerin immerhin plausibel erläutert, dass der Markt- bzw. Verkehrswert der Computeranlagen vorliegend tatsächlich unter dem Buchwert der fraglichen Anlagegüter in der Anlagebuchhaltung liegen kann. So ist es nicht undenkbar, dass die gebrauchten Computer, indem sie vermietet bzw. verleast worden sind, im Hinblick auf die Bestimmung des Buchwertes *für das Geschäft* der Beschwerdeführerin (d.h. eben das Vermieten und Verleasen von Computeranlagen) wertvoller waren, als wenn sie verkauft worden wären (Marktwert gemäss Art. 83 Abs. 3 MWSTV), dies namentlich angesichts der Tatsache, dass Computer generell relativ schnell an Marktwert verlieren. Nachdem Art. 960 Abs. 2 OR den Geschäftswert und nicht den Verkehrswert anspricht, sind auch die Ausführungen der Beschwerdeführerin nachvollziehbar, dass sie den Wert des Leasingvertrages verbucht habe, welchen sie als den Nutzen

versteht, den die Computer dem Geschäft erbrachten, indem sie eben verleast worden sind, und dass sie hingegen nicht den dem Marktwert entsprechenden reinen Warenwert der Leasingobjekte als Verkaufsgegenstand aktiviert habe. Was das Argument anbelangt, dass eine Leasinggewinnkomponente in den Buchwert einbezogen worden sei, braucht nicht überprüft zu werden, ob dies unter handelsrechtlichen Gesichtspunkten (Vorsichtsprinzip gemäss Art. 662a Abs. 2 Ziff. 3 OR) zulässig war, da die Einhaltung der Rechnungslegungsvorschriften nicht Gegenstand der vorliegenden Streitsache ist, in welcher primär der effektive Marktwert nach Art. 83 Abs. 3 MWSTV ermittelt werden muss. Es ist aber anzumerken, dass eine Einbeziehung des Leasinggewinns bei der Festlegung des Bilanzwertes tatsächlich zu einem (wenn auch allenfalls handelsrechtlich unzulässigerweise) erhöhten Buchwert führt. Auch die Abschreibungsmethode der Beschwerdeführerin, wonach vom in der Anlagebuchhaltung eingesetzten Wert der Leasingverträge zu Beginn der Vertragsdauer tiefere und gegen Ende höhere Abschreibungen vorgenommen wurden, liess (wiederum unabhängig von der handelsrechtlichen Zulässigkeit) den Buchwert während der Vertragsdauer effektiv relativ hoch ausfallen, womit der Standpunkt der Beschwerdeführerin, dass der Buchwert über dem Marktwert liege, ebenfalls (jedenfalls in gewissem Umfang) gestützt wird. Auf die weiteren Ausführungen der Parteien im Zusammenhang mit der Rechnungslegung und der Bewertung des Anlagevermögens für die Bilanzerstellung braucht im Übrigen nicht eingegangen zu werden. Anzumerken bleibt, dass für den Fall, dass der Buchwert nicht richtig (weil zu hoch) festgelegt worden wäre, die ESTV erst recht nicht auf den Buchwert abstellen dürfte.

Nach dem Gesagten ist von der Beschwerdeführerin zumindest nachvollziehbar erläutert worden, dass der Marktwert der fraglichen Güter geringer sein konnte als der Buchwert. Die Annahme der ESTV, der Marktwert könne nicht unter dem Buchwert liegen, ist damit auch unter den konkreten Umständen nicht haltbar.

- 4.4.4 Allerdings ist das Bundesverwaltungsgericht aufgrund der ihm vorgelegten Akten nicht in der Lage abzuklären, ob der von der Beschwerdeführerin deklarierte Marktwert als korrekt anerkannt und zur Bemessung der Eigenverbrauchssteuer herangezogen werden muss. Die verwendeten IDC-Vergleichswerte (Bewertungslisten) sind in den Akten nicht vorhanden, so dass deren Eignung als Vergleichswerte sowie deren korrekte Anwendung durch die Beschwerdeführerin nicht überprüft werden kann. Ebenso ist die Begründetheit des Abzugs von 20% von diesen IDC-Werten durch die Beschwerdeführerin nicht ohne Weiteres ersichtlich.

Diese sachverhaltsmässigen Unklarheiten (mithin die Tatsache, dass nicht überprüft werden kann, ob der deklarierte Wert als Bemessungsgrundlage heranzuziehen ist) sind aber nicht (nur) der Beschwerdeführerin anzulasten, sondern hauptsächlich darauf zurückzuführen, dass die ESTV fälschlicherweise davon ausging, dass der Marktwert nicht unter dem Buchwert liegen könne, weswegen sie schlicht auf dem Buchwert abgestellt hat, ohne weitere Abklärungen zur Feststellung des

rechtserheblichen Sachverhalts vorzunehmen und sich mit dem deklarierten Marktwert näher auseinanderzusetzen. Entsprechend äusserte die ESTV sich im gesamten Verfahren weder zur Frage, ob die ICD-Werte überhaupt zur Bestimmung des Marktwertes geeignet sind, noch hat sie im Einzelnen darlegt, dass der deklarierte Marktwert den tatsächlichen Verhältnissen nicht entsprechen könne. Insbesondere hat die ESTV, soweit aus den Akten ersichtlich, die Beschwerdeführerin nicht zum Nachweis des Marktwertes bzw. zum Einreichen weiterer Unterlagen hierzu aufgefordert. Der Beschwerdeführerin kann in diesem Zusammenhang auch keine Verletzung der Mitwirkungspflichten (s.a. E. 2) vorgeworfen werden. Wie bereits erläutert (E. 4.4.1) darf die ESTV eine Schätzung nur vornehmen, wenn sie zum berechtigten Schluss gelangt, dass auf die Selbstdeklaration nicht abgestellt werden kann (weil der deklarierte Wert falsch ist). Ihre Berechtigung zur eigenen Ermittlung des Marktwertes hat die ESTV im vorliegenden Verfahren nicht nachgewiesen. Zudem kann aufgrund der Aktenlage auch nicht gesagt werden, dass der deklarierte Marktwert mit den tatsächlichen Verhältnissen offensichtlich nicht übereinstimmt (E. 4.4.3). Es ist damit nicht dargetan, dass die ESTV befugt war, die Deklaration der Beschwerdeführerin abzulehnen und selbst eine Schätzung der Bemessungsgrundlage vorzunehmen (siehe E. 4.4.1). Die Beschwerde ist demnach gutzuheissen.

- 4.4.5 Die Frage, ob die Voraussetzungen für eine Schätzung (aus anderen Gründen als den von der ESTV vorgebrachten) gegeben sind oder ob bei der Bemessung der Eigenverbrauchssteuer vielmehr auf den deklarierten Marktwert abgestellt werden kann, muss nach dem vorstehend Dargelegten näher untersucht werden. Nachdem weitere Sachverhaltsabklärungen und allfällige Beweiserhebungen nötig sind, welche die ESTV bereits im Erhebungsverfahren hätte vornehmen sollen, ist die Sache an die ESTV zurückzuweisen (hierzu oben E. 1.3). Die ESTV hat zu überprüfen, ob der in der Schlussabrechnung Ende 1994 deklarierte Marktwert den tatsächlichen Verhältnissen entspricht und als effektiver (annäherungsweise) Marktwert angesehen werden kann, wobei sie allenfalls der Beschwerdeführerin Gelegenheit zum Beweis bzw. zur weiteren Erläuterung ihrer Angaben (z.B. Vorlage der verwendeten Vergleichszahlen, Begründung für den Abzug von 20%) zu eröffnen hat. Nur wenn die ESTV zum Schluss käme, dass der deklarierte Marktwert nicht korrekt sein kann (was sie darzulegen hätte), dürfte sie zu einer schätzungsweisen Ermittlung des Verkehrswertes der Waren schreiten. Sie hätte eine Schätzung vorzunehmen, die der wirklichen Situation, mithin dem tatsächlichen Verkehrswert möglichst nahe kommt (zu den möglichen Methoden, siehe vorne E. 3.2).

5. Dem Gesagten zufolge ist die Beschwerde im Sinne der Erwägungen gutzuheissen und die Sache zur Sachverhaltsfeststellung und zu neuem Entscheid an die Vorinstanz zurückzuweisen. Bei diesem Ausgang des Verfahrens sind weder der obsiegenden Beschwerdeführerin noch der ESTV Verfahrenskosten aufzuerlegen (Art. 63 Abs. 2 VwVG). Der

Kostenvorschuss in der Höhe von Fr. 2'500.-- ist der Beschwerdeführerin zurückzuerstatten. Die ESTV hat der Beschwerdeführerin eine Parteienschädigung auszurichten, die auf Fr. 4'000.-- festgesetzt wird (Art. 64 Abs. 1 und 2 VwVG; Art. 7 Abs. 1, 14 Abs. 2 des Reglements über Kosten und Entschädigungen vor dem Bundesverwaltungsgericht vom 11. Dezember 2006 [VGKE, SR 173.320.2]).

Demnach erkennt das Bundesverwaltungsgericht:

1. Die Beschwerde wird im Sinne der Erwägungen gutgeheissen, und der Einspracheentscheid der Eidgenössischen Steuerverwaltung vom 27. April 2004 wird aufgehoben. Die Sache wird zu neuer Beurteilung im Sinne der Erwägungen an die Vorinstanz zurückgewiesen.
2. Es werden keine Verfahrenskosten erhoben. Der geleistete Kostenvorschuss von Fr. 2'500.-- wird der Beschwerdeführerin nach Eintritt der Rechtskraft des vorliegenden Entscheides zurückerstattet.
3. Die Eidgenössische Steuerverwaltung hat der Beschwerdeführerin eine Parteienschädigung von Fr. 4'000.-- zu entrichten.
4. Dieses Urteil wird eröffnet:
 - der Beschwerdeführerin (Gerichtsurkunde)
 - der Vorinstanz (Ref.-Nr. ESTV ...) (Gerichtsurkunde)

Der vorsitzende Richter:

Die Gerichtsschreiberin:

Markus Metz

Sonja Bossart

Rechtsmittelbelehrung

Urteile des Bundesverwaltungsgerichts in Abgabesachen 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 Händen der Schweizerischen Post oder einer schweizerischen diplomatischen oder konsularischen Vertretung übergeben werden (vgl. Art. 42, 48, 54, 83 Bst. I und m sowie 100 des Bundesgesetzes vom 17. Juni 2005 über das Bundesgericht [Bundesgerichtsgesetz, BGG, SR 173.110]).

Versand am: