Bundesverwaltungsgericht
Tribunal administratif fédéral
Tribunale amministrativo federale
Tribunal administrativ federal

Abteilung I
A-4057/2009
{T 0/2}

Urteil vom 3. September 2009

Besetzung

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

Parteien

A._____,
Beschwerdeführer,

gegen

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

Gegenstand

MWST; Steuerkorrektur infolge vorzeitiger Aufgabe der Abrechnung mit Saldosteuersätzen.

Sachverhalt:

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

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

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

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

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

D.

Mit Entscheid vom 3. Januar 2005 wies die ESTV das Sistierungsgesuch ab. Ferner hiess die ESTV die Einsprache teilweise gut und befand, der Einsprecher schulde der ESTV für die Steuerperiode 1. Semester 2003 (bzw. Schlussabrechnung per 30. Juni 2003) noch Fr. 40'904.-- Mehrwertsteuer zuzüglich Verzugszins zu 5% seit dem 30. August 2003. Sie behielt sich vor, ihre Forderung aufgrund einer Kontrolle zu berichtigen. Zur Begründung führte sie im Wesentlichen aus, eigentlich müsste beim Wechsel von der effektiven Abrechnungsmethode zur Abrechnung mittels Saldosteuersatzmethode eine Steuerkorrektur erfolgen, da ein vorerst nach der effektiven Methode abrechnender Steuerpflichtiger Warenlager, Betriebsmittel und Anlagegüter völlig entsteuert übernehme. Die ESTV verzichte aus Vereinfachungsgründen auf eine solche Steuerkorrektur, in der Annahme, dass sich der Steuervorteil innerhalb von fünf Jahren, bei gleichbleibender Abrechnungsmethode, minimiere. Eine solche habe hingegen zu erfolgen, wenn innerhalb dieser fünf Jahre die Tätigkeit aufgegeben werde, ein Teil des Geschäftsvermögens für private oder von der Steuer ausgenommene Zwecke verwendet werde sowie, wenn eine Vermögensübertragung mit Meldeverfahren auf einen nach der effektiven Methode abrechnenden Steuerpflichtigen stattfinde. Die Steuer berechne sich dabei nach den gesetzlichen Steuersätzen vom Wert des Warenlagers, der Betriebsmittel und der Anlagegüter im Zeitpunkt des Wechsels von der effektiven Methode zur Saldosteuersatzmethode, gekürzt um 1/60 für jeden seither vergangenen Monat. Der Wert des Warenlagers, der Betriebsmittel und der Anlagegüter im Zeitpunkt des Wechsels sei vom Steuerpflichtigen anzugeben. In der Regel handle es sich um die Bilanzwerte. Auf Grund der noch nicht abgelaufenen fünf Jahre seit dem Wechsel sei die Berichtigung grundsätzlich zu Recht erfolgt. Weshalb es zur Vermögensübertragung gekommen sei, sei unerheblich. Die ESTV nahm eine Korrektur gegenüber dem ursprünglichen Entscheid vor,

weil sie zugunsten des Einsprechers davon ausging, im bilanzierten Wert der Liegenschaft von Fr. 1'217'000.-- sei der Bodenwert mitenthalten, welche sie mit 15.36% schätzte. Schliesslich führte die ESTV aus, für einen Erlass der Steuerforderung fehle die gesetzliche Grundlage, ebenfalls für einen Erlass des Verzugszinses.

E.
Mit Eingabe vom 1. Februar 2005 an die Eidg. Steuerrekurskommission (SRK) liess A._____ gegen den Einspracheentscheid vom 3. Januar 2005 Beschwerde erheben. Er beantragte, die geschuldete Steuer auf dem Anlagevermögen sei von Fr. 40'904.-- auf Fr. 21'760.05 zu kürzen. Zur Begründung brachte er im Wesentlichen vor, er habe – entgegen der Ansicht der ESTV – die Liegenschaft keineswegs völlig entsteuert übernommen. Im Weiteren führe die nachträgliche Berichtigung zu einem stossenden Ergebnis. Er habe die Geschäftstätigkeit aus gesundheitlichen Problemen aufgegeben. Zudem habe der Steuerpflichtige bei einer Geschäftsübertragung keinen Einfluss darauf, welche Abrechnungsmethode der Übernehmende anwende. Er habe während seiner ganzen Geschäftstätigkeit bloss Vorsteuern in der Höhe von Fr. 4'345.86 geltend machen können. Im Übrigen sei nicht berücksichtigt worden, dass er mit der Vermietung von Wohnungen von der Steuer ausgenommene Umsätze erzielt habe.

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

F.
Das Bundesverwaltungsgericht übernahm das Verfahren zuständigkeitshalber und hiess die Beschwerde mit Urteil vom 14. Juli 2008 gut. Es kam zum Schluss, dass die ESTV die insgesamt geforderte Steuer von Fr. 40'904.-- mangels gesetzlicher Grundlage zu Unrecht einverlangt habe. Gegen dieses Urteil führte die ESTV am 10. September 2008 Beschwerde an das Bundesgericht. Mit Eingabe vom 15. Oktober 2008 stellte A._____ den Antrag, das Urteil des Bundesverwaltungsgerichts zu bestätigen, eventualiter die mit der Beschwerde bei der Vorinstanz geltend gemachten Steuerminderungsgründe zu berücksichtigen.

G.
Am 24. Februar 2009 hiess das Bundesgericht die Beschwerde der

ESTV gut, hob das Urteil des Bundesverwaltungsgerichts vom 14. Juli 2008 auf und wies die Angelegenheit zu neuem Entscheid an das Bundesverwaltungsgericht zurück. Das Bundesgericht führte im Wesentlichen aus, dass sich die von der ESTV vorgenommene Steuerkorrektur auf Art. 59 MWSTG stützen lasse. Diese Bestimmung genüge den Anforderungen an das Legalitätsprinzip. Die Ausgestaltung der Besteuerung nach der Saldosteuersatzmethode müsse, nachdem es sich um eine Rahmenbestimmung handle, zwangsläufig der ESTV vorbehalten bleiben. Die von der ESTV in der Spezialbroschüre für Saldosteuersätze dargelegte Verwaltungspraxis erscheine zweckmässig (vgl. Urteil des Bundesgerichts 2C_653/2008 vom 24. Februar 2009 E. 6.3, 6.4).

Das Bundesverwaltungsgericht zieht in Erwägung:

1.

1.1 Gemäss Art. 31 des Bundesgesetzes vom 17. Juni 2005 über das Bundesverwaltungsgericht (Verwaltungsgerichtsgesetz, 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.

1.2 Das Bundesverwaltungsgericht kann den angefochtenen Einspracheentscheid 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; ANDRÉ MOSER/MICHAEL BEUSCH/LORENZ KNEUBÜHLER, Prozessieren vor dem Bundesverwaltungsgericht, Basel 2008, S. 73 Rz. 2.149; ULRICH HÄFELIN/GEORG MÜLLER/FELIX UHLMANN, Allgemeines Verwaltungsrecht, 5. Aufl., Zürich 2006, Rz. 1758 ff.).

2.

2.1 Der Mehrwertsteuer unterliegen im Inland gegen Entgelt erbrachte Lieferungen von Gegenständen, im Inland gegen Entgelt erbrachte Dienstleistungen, der Eigenverbrauch sowie der Bezug von Dienst-

leistungen gegen Entgelt von Unternehmen mit Sitz im Ausland (Art. 5 Bst. a-d MWSTG).

2.1.1 Steuerbarer Eigenverbrauch liegt u.a. gemäss Art. 9 Abs. 1 Bst. d MWSTG vor, wenn die steuerpflichtige Person aus ihrem Unternehmen Gegenstände dauernd oder vorübergehend entnimmt, die oder deren Bestandteile sie zum vollen oder teilweisen Vorsteuerabzug berechtigt haben, und die bei Wegfall der Steuerpflicht sich noch in ihrer Verfügungsmacht befinden. In diesem Falle erweist sich die Eigenverbrauchsbesteuerung im Wesentlichen als Vorsteuerkorrekturregel. Der Tatbestand des Eigenverbrauchs hat in erster Linie den – sich im Nachhinein als ungerechtfertigt erweisenden – Vorsteuerabzug (vgl. unten E. 2.3) rückgängig zu machen (Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-3974/2008 vom 20. Mai 2009 E. 2.3, A-1523/2006 vom 10. Dezember 2008 E. 2.1.1, A-1410/2006 vom 17. März 2008 E. 4.1).

2.2 Die Steuer wird vom Entgelt berechnet. Dazu gehört alles, was der Leistungsempfänger oder ein Dritter für ihn als Gegenleistung für die Leistung aufwendet. Die Gegenleistung umfasst auch den Ersatz aller Kosten, selbst wenn diese gesondert in Rechnung gestellt werden (Art. 33 Abs. 1 und 2 MWSTG). Nur jene Zuwendungen des Abnehmers gehören nicht zum steuerbaren Entgelt, die keinen ursächlichen Zusammenhang mit der steuerbaren Leistung aufweisen und ihren Rechtsgrund in einem selbständigen, von der Leistung unabhängigen Leistungsaustauschverhältnis haben (Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-2458/2009 vom 14. Juli 2009 E. 2.2, A-4072/2007 vom 11. März 2009 E. 4.1, A-1646/2006 vom 3. Dezember 2008 E. 2.2.1).

2.3 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. 38 Abs. 1 und 2 MWSTG). Für einen Vorsteuerabzug ist gemäss Art. 38 Abs. 1 MWSTG 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; Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-3069/2007 vom 29. Januar 2008 E. 2.3, A-1357/2006 vom 27. Juni 2007 E. 2.2 mit Hinweisen).

2.4

2.4.1 Gemäss Art. 47 Abs. 3 MWSTG hat die steuerpflichtige Person bei der entgeltlichen oder der unentgeltlichen Übertragung eines Gesamt- oder Teilvermögens von einer steuerpflichtigen Person auf eine andere im Rahmen einer Gründung, einer Liquidation oder einer Umstrukturierung (wie z.B. eines Unternehmenszusammenschlusses) ihre Steuerpflicht durch Meldung der steuerbaren Lieferung und Dienstleistung zu erfüllen. Damit entfällt für sie die Pflicht zur Entrichtung der Steuer. Entsprechend steht dem Leistungsempfänger (dem Übernehmenden) kein Vorsteuerabzugsrecht zu (Entscheide der SRK vom 8. Juli 2004 [SRK 2002-089] E. 4a, bestätigt durch das Urteil des Bundesgerichts 2A.499/2004 vom 1. November 2005 E. 3.3 und 5.3, vom 15. Januar 2004 [SRK 2001-132] E. 3a/aa, bestätigt durch das Urteil des Bundesgerichts 2A.102/2004 vom 11. April 2005 E. 5.1; Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-1643/2006 vom 19. August 2008 E. 2.3.1). Soweit der steuerpflichtige Leistungsempfänger bei der entgeltlichen oder unentgeltlichen Übertragung eines Gesamt- oder Teilvermögens die von ihm übernommenen Gegenstände oder Dienstleistungen nicht für einen steuerbaren Zweck nach Artikel 38 Abs. 2 MWSTG verwendet, liegt gemäss Art. 9 Abs. 3 MWSTG aufgrund der Nutzungsänderung steuerbarer Eigenverbrauch vor.

2.4.2 Kann der übernehmende Steuerpflichtige nicht eindeutig belegen, in welchem Umfang der frühere Eigentümer zum Vorsteuerabzug berechtigt war und inwieweit bei diesem die Nutzungsänderungen steuerlich berücksichtigt worden sind, wird nach der Praxis der ESTV die Übernahme eines Vermögens im Meldeverfahren einem Bezug mit Berechtigung zum vollen Vorsteuerabzug gleichgestellt. Kann der übernehmende Steuerpflichtige hingegen die Aufwendungen des früheren Eigentümers, die von ihm geltend gemachten Vorsteuerabzüge und die von ihm steuerlich berücksichtigten Nutzungsänderungen anhand von dessen Unterlagen eindeutig belegen, dürfen für die Ermittlung von Nutzungsänderungen beim übernehmenden Steuerpflichtigen die Nutzungsverhältnisse des früheren Eigentümers berücksichtigt werden. Setzt der übernehmende

Steuerpflichtige das übernommene Gesamt- oder Teilvermögen im gleichen Umfang für steuerbare und der Steuer nicht unterliegende Zwecke ein wie der frühere Eigentümer und kann er dies aufgrund der Unterlagen des früheren Eigentümers eindeutig nachweisen, so liegt beim übernehmenden Steuerpflichtigen keine Nutzungsänderung vor (Spezialbroschüre Nr. 05, Nutzungsänderungen, ESTV, Januar 2001, Ziff. 9.1; vgl. auch Merkblatt [MB] Nr. 11, Übertragung im Meldeverfahren, Januar 2001, Ziff. 4.1 sowie MB Nr. 11, a.a.O., Juli 2004, Ziff. 4.1 und 4.2).

2.5

2.5.1 Wer als Mehrwertsteuerpflichtiger jährlich nicht mehr als Fr. 3 Mio. steuerbaren Umsatz tätigt und im gleichen Zeitraum nicht mehr als Fr. 60'000.-- Mehrwertsteuer – berechnet nach dem massgebenden Saldosteuersatz – zu bezahlen hat, kann gemäss Art. 59 Abs. 1 MWSTG nach der Saldosteuersatzmethode abrechnen. Nachdem die Verordnung des Bundesrates über die Mehrwertsteuer vom 22. Juni 1994 (MWSTV, AS 1994 1464) zwar diese Abrechnungsmethode nicht ausdrücklich vorgesehen hatte, die ESTV sie jedoch gestützt auf Art. 47 Abs. 3 MWSTV anwendete, hat der Gesetzgeber mit dem Erlass des Mehrwertsteuergesetzes die Saldosteuersatzmethode explizit festgeschrieben (MAKEDON JENNI, in mwst.com, Kommentar zum Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer, Basel/Genf/München 2000, Art. 59, N 2). Die Abrechnung nach den Saldosteuersätzen ist bei der ESTV zu beantragen und trotz Wahlrecht der steuerpflichtigen Person muss der jeweils anzuwendende Saldosteuersatz von der ESTV vorgängig bewilligt werden (Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-1624/2006 vom 4. November 2008 E. 3.2, A-1423/2006 vom 23. Oktober 2007 E. 2.1, A-1377/2006 vom 20. März 2007 E. 2.3).

2.5.2 Bei Anwendung der Saldosteuersatzmethode ist die geschuldete Steuer durch Multiplikation des in einer Abrechnungsperiode erzielten Gesamtumsatzes (einschliesslich Steuer) mit dem von der ESTV bewilligten Saldosteuersatz zu ermitteln (Art. 59 Abs. 2, 1. Satzteil MWSTG). Mit dem Saldosteuersatz sind die Vorsteuern im Sinne einer Pauschale abgegolten (Art. 59 Abs. 2, 2. Satzteil MWSTG; Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-1624/2006 vom 4. November 2008 E. 3.2). Das heisst, damit wird funktional der nicht in Abzug gebrachten Vorsteuer pauschal Rechnung getragen, und zwar durch einen tieferen Abrechnungssatz. Arithmetisch betrachtet widerspiegelt der

Saldosteuersatz somit die Differenz zwischen dem Steuersatz und dem – aus mittelfristiger Sicht – vermuteten Anteil an vorsteuerbelasteten Aufwendungen und Investitionen. Im Endeffekt sollte die nach der Saldosteuersatzmethode ermittelte Steuer möglichst genau der nach der effektiven Abrechnungsmethode geschuldeten Steuer entsprechen. Bei der Einzelfallbetrachtung muss dies jedoch nicht zutreffen. So kann der zur Anwendung kommende pauschale Vorsteuerabzug – bei dessen Festlegung die ESTV von einer durchschnittlichen Vorsteuerbelastung einer ganzen Branche resp. Geschäftstätigkeit ausgeht – den individuellen Verhältnissen jeder steuerpflichtigen Person kaum (vollständig) gerecht werden. Je nach Aufwandstruktur und Investitionskultur kann deren Vorsteuerbelastung sogar merklich vom als allgemeingültig betrachteten Branchendurchschnitt divergieren (Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-2036/2008 vom 19. August 2009 E. 2.2.2, A-1624/2006 vom 4. November 2008 E. 6.2, A-1377/2006 vom 20. März 2007 E. 2.3 mit weiteren Hinweisen; JENNI, a.a.O., Art. 59, N 17).

2.5.3 Gemäss Art. 59 Abs. 3 MWSTG muss die steuerpflichtige Person, die mit Saldosteuersatz abrechnet, diese Abrechnungsart während fünf Jahren beibehalten. Verzichtet sie auf die Anwendung des Saldosteuersatzes, so kann sie frühestens nach fünf Jahren wieder diese Abrechnungsart wählen. Vorbehalten bleibt die Möglichkeit zum Wechsel bei jeder Anpassung des betreffenden Saldosteuersatzes, die nicht auf eine Änderung der Steuersätze zurückzuführen ist. Mit der fünfjährigen Sperrfrist nach Art. 59 Abs. 3 MWSTG soll sichergestellt werden, dass sich der Steuerpflichtige nicht aus rein steuerplanerischen Gründen steuerliche Vorteile verschaffen kann (Bericht der Kommission für Wirtschaft und Arbeit des Nationalrats [WAK-N] vom 28. August 1996 zur parlamentarischen Initiative Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer [Dettling], BBl 1996 V 787, zu Art. 55 E-MWSTG; vgl. Urteil des Bundesgerichts 2C_653/2008 vom 24. Februar 2009 E. 6.1).

2.5.4 Beim Wechsel von der effektiven Methode zur Abrechnung mit Saldosteuersätzen erfolgt grundsätzlich keine Steuerkorrektur. Eine nachträgliche Berichtigung wird nach der Praxis der ESTV hingegen vorgenommen, wenn vor Ablauf der fünf Jahre (a) die Tätigkeit aufgegeben wird, (b) ein Teil des Geschäftsvermögens (z.B. Auto) für private oder für von der Steuer ausgenommene Zwecke ausgeschieden wird oder (c) eine im Meldeverfahren abzuwickelnde Vermögens-

übertragung stattfindet und der übernehmende Steuerpflichtige nach der effektiven Methode abrechnet. Bei jedem Wechsel von der effektiven Methode zur Abrechnung mit Saldosteuersätzen hat der Steuerpflichtige der ESTV den Wert des Warenlagers, der Betriebsmittel und der Anlagegüter im Zeitpunkt des Wechsels anzugeben. In der Regel handelt es sich dabei um die Bilanzwerte. Bleibt die Steuerpflicht nicht mehr fünf ganze Kalenderjahre bestehen, so erfolgt eine nachträgliche Steuerkorrektur (pro rata temporis) auf dem vorstehend erwähnten Wert des Warenlagers, der Betriebsmittel und der Anlagegüter (Spezialbroschüre Nr. 03, Saldosteuersätze, 1. Januar 2001, Ziff. 8.2.2).

Mit Urteil vom 24. Februar 2009 bestätigte das Bundesgericht diese Verwaltungspraxis. Wesentlich sei, dass der Steuerpflichtige, nachdem er zuerst nach der effektiven Methode abgerechnet habe, beim späteren Wechsel zur Abrechnung nach Saldosteuersätzen Warenlager, Betriebsmittel und Anlagegüter aufgrund des Vorsteuerabzuges vollumfänglich entsteuert übernommen habe. Bei einer Geschäftsaufgabe, dem Ausscheiden von Teilen des Geschäftsvermögens für private oder von der Besteuerung ausgenommene Zwecke, oder bei Vermögensübertragungen im Meldeverfahren würde sich ohne Nachbelastung bei Anwendung des Saldosteuersatzes ein ungerechtfertigter Steuervorteil für den Steuerpflichtigen ergeben. Beim Wechsel zur Saldosteuersatzmethode hätte eigentlich eine entsprechende Steuerkorrektur zu erfolgen. Darauf werde aber aus Praktikabilitätsgründen verzichtet. Die ESTV gehe davon aus, dass sich der entsprechende Vorteil bei gleichbleibender Abrechnungsmethode während fünf Jahren sukzessive minimiere und nach dem Verstreichen dieser Zeit ungefähr ausgeglichen sei. Werde allerdings vor Ablauf der fünf Jahre die Saldobesteuerung aufgegeben, oder werden die genannten Vermögenswerte aus dem Geschäftsbereich entnommen und in einen privaten oder nicht steuerbaren Bereich überführt bzw. an einen Steuerpflichtigen veräussert, der nach der effektiven Methode abrechne, so sei die Besteuerung nachzuholen. Die Steuer werde in solchen Fällen nach einem vereinfachten Verfahren berechnet (sog. Sechzigstel-Methode), die der allmählichen Reduzierung des erwähnten Vorteils Rechnung trage (Urteil des Bundesgerichts 2C_653/2008 vom 24. Februar 2009 E. 6.4).

2.6 Die Beweiswürdigung endet mit dem richterlichen Entscheid darüber, ob eine rechtserhebliche Tatsache als erwiesen zu gelten hat

oder nicht. Der Beweis ist geleistet, wenn das Gericht gestützt auf die freie Beweiswürdigung zur Überzeugung gelangt ist, dass sich der rechtserhebliche Sachumstand verwirklicht hat. Gelangt das Gericht nicht zu diesem Ergebnis, kommen die Beweislastregeln zur Anwendung; es ist zu Ungunsten desjenigen zu urteilen, der die Beweislast trägt. Die Steuerbehörde trägt die Beweislast für Tatsachen, welche die Steuerpflicht als solche begründen oder die Steuerforderung erhöhen, das heisst für die steuerbegründenden und -mehrenden Tatsachen. Demgegenüber ist der Steuerpflichtige für die steueraufhebenden und -mindernden Tatsachen beweisbelastet, das heisst für solche Tatsachen, welche Steuerbefreiung oder Steuerbegünstigung bewirken (statt vieler: Urteil des Bundesgerichts vom 14. Juli 2005, veröffentlicht in Archiv für Schweizerisches Abgaberecht [ASA] 75 S. 495 ff. E. 5.4; Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-1643/2006 vom 19. August 2008 E. 2.4, A-1354/2006 vom 24. August 2007 E. 2, A-1429/2006 vom 29. August 2007 E. 2.4).

3.

Im vorliegenden Fall wechselte A._____ (Beschwerdeführer) mit Wirkung per 1. Januar 2001 zur Abrechnung mit Saldosteuersätzen und übertrug am 1. Mai 2003 sein Geschäftsvermögen im Meldeverfahren auf eine steuerpflichtige Person, die nach der effektiven Methode abrechnete. Auf den 30. Juni 2003 wurde er im Register der Mehrwertsteuerpflichtigen gelöscht. Da zwischen dem Wechsel zur Abrechnung mit Saldosteuersätzen und der Beendigung der Steuerpflicht die Sperrfrist von fünf Jahren gemäss Art. 59 Abs. 3 MWSTG nicht abgelaufen war, nahm die ESTV eine Steuerkorrektur vor. Zur Berechnung der Nachforderung ging sie von einem massgebenden Anlagevermögen von Fr. 1'076'424.-- aus (Bilanzwert der Liegenschaft per 30. Juni 2000 von Fr. 1'217'000.-- abzüglich des geschätzten Bodenwertes von Fr. 178'176.-- [15,36% des Kaufpreises von Fr. 1'160'000.--] zuzüglich des Bilanzwertes des mobilen Anlagevermögens per 30. Juni 2000 von Fr. 37'600.--). Die Abrechnungsdauer mit Saldosteuersätzen von 30 Monaten berücksichtigte die ESTV mit einer Kürzung der Nachforderung um 30/60 bzw. 50%. Es resultierte eine Steuerforderung von 7,6% auf Fr. 538'212.--, ausmachend Fr. 40'904.10. Mit Urteil 2C_653/2008 vom 24. Februar 2009 hat das Bundesgericht die Praxis der ESTV, bei Nichteinhaltung der fünfjährigen Sperrfrist gemäss Art. 59 Abs. 3 MWSTG eine nachträgliche Steuerkorrektur auf dem Wert des Warenlagers, der Betriebsmittel und der Anlagegüter pro rata temporis vorzunehmen,

als rechtmässig bestätigt (vgl. oben E. 2.5.4). Im Streit ist vorliegend die Steuernachforderung noch insoweit, als der Beschwerdeführer eine Herabsetzung auf Fr. 21'760.05 verlangt, da er die Liegenschaft nicht völlig entsteuert übernommen (E. 3.1) und diese teilweise für von der Steuer ausgenommene Zwecke verwendet habe (E. 3.2). Nicht bestritten wird im Übrigen die Schätzung des Bodenwertes durch die ESTV und die einzelnen Bilanzwerte.

3.1 Der Beschwerdeführer legt dar, dass er die Liegenschaft keineswegs völlig entsteuert übernommen habe, sondern höchstens im Umfang wie seinerzeit seine Vorgänger Vorsteuern geltend machen konnten. Der Kauf der Liegenschaft von seinen Eltern am 1. Mai 1998 sei mittels Meldeverfahren erfolgt. Er habe die Liegenschaft zum Preis von Fr. 1'160'000.-- gekauft. Die Differenz zwischen dem Buchwert bei den Verkäufern und dem Kaufpreis von Fr. 392'844.-- müsse er sich nun ebenfalls pro rata temporis anrechnen lassen, obwohl dieser Betrag mehrwertsteuerlich nie vorsteuerberechtigt gewesen sei. Die sachgerechte Basis für die Berechnung der Steuerkorrektur sei deshalb der Liegenschaftsbuchwert der Verkäufer in der Höhe von Fr. 767'156.-- zuzüglich der getätigten Investitionen beim Kinderspielplatz. Die Argumentation des Beschwerdeführers ist nicht stichhaltig. Er verkennt offenbar, dass aufgrund des durchgeführten Meldeverfahrens keine Besteuerung des Umsatzes bei den damaligen Verkäufern erfolgte, wobei nach Art. 33 Abs. 1 und 2 MWSTG (vgl. E. 2.2) der Verkaufspreis von Fr. 1'160'000.-- das massgebliche Entgelt darstellte und nicht der Buchwert bei den Verkäufern. Der Beschwerdeführer hat demnach die Liegenschaft in der Höhe des Kaufpreises entsteuert übernommen. Auf den 1. Januar 2001 wurde die entsteuerte Liegenschaft zuzüglich getätigter Investitionen (Kinderspielplatz), bei denen der entsprechende Vorsteurabzug geltend gemacht werden konnte, in die Abrechnungsmethode mit Saldosteuersatz überführt.

3.2 An diesem Resultat vermag der Einwand des Beschwerdeführers, dass er mit der Vermietung von Wohnungen von der Steuer ausgenommene Umsätze erzielt habe, nichts zu ändern. Zum einen kann er den Nachweis für die steuermindernde Tatsache (E. 2.6) nicht erbringen, ob und bejahendenfalls in welchem Umfang bereits die Verkäufer die Liegenschaft für von der Steuer ausgenommene Zwecke verwendet haben. Insbesondere sind schriftliche Mietverträge hinsichtlich der vermieteten Wohnungen, die keine Ferienwohnungen

darstellen, nach seinen eigenen Angaben erst seit dem 28. Mai 1999 bzw. 30. Mai 2002 und damit nach dem Kauf im Jahr 1998 vorhanden. Der Beschwerdeführer kann sich somit nicht auf eine vormalige Nutzung der Verkäufer berufen. Der Kauf der Liegenschaft im Meldeverfahren im Jahr 1998 ist folglich einem Bezug mit Berechtigung zum vollen Vorsteuerabzug gleichzustellen (vgl. E. 2.4.2). Der Beschwerdeführer hat die Liegenschaft demnach vollständig entsteuert übernommen. Im Weiteren hat der Beschwerdeführer nachweislich keine Nutzungsänderung für eine teilweise Verwendung der Liegenschaft für ausgenommene Zwecke abgerechnet bzw. einen entsprechenden Eigenverbrauch deklariert (vgl. E. 2.4.1). Auch deklarierte er in der Folge keine ausgenommenen Umsätze und nahm dementsprechend keine Vorsteuerabzugskürzungen vor. Es bleibt deshalb beim Resultat, dass er beim Wechsel zur Saldosteuersatzmethode am 1. Januar 2001 die gesamte Liegenschaft entsteuert in diese Abrechnungsart überführte.

3.3 Schliesslich sind auch die übrigen Argumente des Beschwerdeführers, dass er seinen Betrieb nicht freiwillig aufgegeben habe und er nicht beeinflussen könne, welche Abrechnungsmethode der Übernehmende wähle, nicht stichhaltig. Aus welchen Gründen die fünfjährige Sperrfrist bei der Abrechnung mit Saldosteursätzen nicht eingehalten wird, kann aus mehrwertsteuerrechtlicher Sicht keine Rolle spielen. Ebenfalls nicht überzeugend ist letztlich der Einwand des Beschwerdeführers, dass er während seiner ganzen Geschäftstätigkeit (1998-2003) hinsichtlich der Liegenschaft nur Vorsteuern im Umfang von Fr. 4'345.86 (Investition Kinderspielplatz) geltend machen konnte und es deshalb zu einem stossenden Ergebnis führe, wenn er nun eine Steuerforderung von Fr. 40'904.10 bezahlen müsse. Zum einen ist der Kauf der Liegenschaft im Meldeverfahren einem Bezug mit Berechtigung zum vollen Vorsteuerabzug gleichzustellen (vgl. E. 3.2), zum anderen rechnete er ab dem 1. Januar 2001 mit der Saldosteuersatzmethode ab, bei der die Vorsteuern mit dem Saldosteuersatz abgegolten sind (vgl. E. 2.5.2). Beides hat der Beschwedeführer bei seiner Berechnung fälschlicherweise nicht berücksichtigt. Die Nachforderung der ESTV in der Höhe von Fr. 40'904.-- Mehrwertsteuer zuzüglich Verzugszins erweist sich demnach als rechtmässig.

4.

Nach dem Gesagten ist die Beschwerde abzuweisen. Bei diesem Verfahrensausgang sind die Verfahrenskosten für das Beschwerde-

verfahren vor dem Bundesverwaltungsgericht, die auf Fr. 1'000.-- festgesetzt werden, dem Beschwerdeführer aufzuerlegen (Art. 63 Abs. 1 VwVG in Verbindung mit Art. 4 des Reglements vom 21. Februar 2008 über die Kosten und Entschädigungen vor dem Bundesverwaltungsgericht [VGKE, SR 173.320.2]) und mit dem geleisteten Kostenvorschuss von Fr. 1'000.-- zu verrechnen. Eine Parteientschädigung bleibt dem Beschwerdeführer bei diesem Verfahrensausgang von Gesetzes wegen versagt (Art. 64 Abs. 1 VwVG i.V.m. Art. 7 VGKE e contrario).

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.
Es wird keine Parteientschädigung ausgerichtet.

4.
Dieses Urteil geht an:

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

Der vorsitzende Richter:	Der Gerichtsschreiber:
Thomas Stadelmann	Jürg Steiger

Rechtsmittelbelehrung:

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

Versand: