**Bundesverwaltungsgericht**
**Tribunal administratif fédéral**
**Tribunale amministrativo federale**
**Tribunal administrativ federal**



Abteilung I
A-3683/2013

# Urteil vom 6. März 2014

Besetzung

Richter Daniel Riedo (Vorsitz),
Richterin Marie-Chantal May Canellas,
Richter Michael Beusch,
Gerichtsschreiber Marc Winiger.

Parteien

**A._____,**
vertreten durch BDO AG, …,
Beschwerdeführer,

gegen

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

Gegenstand

MWST; Liegenschaftsverkauf (1/2006 - 4/2009).

## Sachverhalt:

**A.**
A._____ (Steuerpflichtiger) ist seit dem 1. Januar 1995 im Register der Mehrwertsteuerpflichtigen bei der Eidgenössischen Steuerverwaltung (ESTV) eingetragen. Bis zum 31. Dezember 2007 rechnete er die Mehrwertsteuer nach der effektiven Methode ab. Auf seinen Antrag hin bewilligte ihm die ESTV die Abrechnung nach der Saldosteuersatzmethode ab dem 1. Januar 2008.

**B.**
Am 17. Januar 2011 führte die ESTV beim Steuerpflichtigen eine Kontrolle durch. Geprüft wurden die Steuerperioden 1. Quartal 2006 bis 4. Quartal 2009 (Zeitraum vom 1. Januar 2006 bis zum 31. Dezember 2009). Anlässlich dieser Kontrolle stellte die ESTV fest, dass der Steuerpflichtige Ende Mai 2008 eine zuvor geschäftlich bzw. für steuerbare Zwecke genutzte Liegenschaft (Wohnhaus mit Gasthof und Parkplatz) samt Inventar verkauft und so in den von der Steuer ausgenommenen Bereich überführt hat. Zudem habe er in den Jahren 2006 und 2007 zu wenig und in den Jahren 2008 und 2009 zu viel Privatanteile abgerechnet.

**C.**
Weil der erwähnte Liegenschaftsverkauf vor Ablauf der gesetzlichen Mindestdauer der Abrechnung nach Saldosteuersätzen von fünf Jahren erfolgt war, nahm die ESTV unter dem Titel "Nutzungsänderung Liegenschaft" eine Steuerkorrektur ("nachträgliche Berichtigung") vor. Zur Begründung und Berechnung der diesbezüglichen Nachbelastung stützte sie sich auf ihre Verwaltungspraxis gemäss Ziff. 4.3.3.2 der Spezialbroschüre Nr. 3 "Saldosteuersätze" (geltend vom 1. Januar 2008 bis 31. Dezember 2009; nachfolgend: SB 3). Ausserdem belastete sie dem Steuerpflichtigen die erwähnten Privatanteile nach.

Insgesamt wurde dem Steuerpflichtigen mit "Einschätzungsmitteilung Nr. … / Verfügung" vom 16. März 2011 (EM) betreffend die Steuerperioden 1. Quartal 2006 bis 4. Quartal 2009 ein Mehrwertsteuerbetrag in der Höhe von Fr. 35'812.-- zuzüglich Verzugszins nachbelastet. Dieser Betrag setzt sich zusammen aus (dannzumal) 7,6 % Mehrwertsteuer auf dem massgebenden "Restwert" der Liegenschaft von Fr. 459'708.--, ausmachend Fr. 34'937.-- (abgerundet), sowie den nachbelasteten Privatanteilen im Gesamtbetrag von rund Fr. 875.--.

**D.**
Gegen diese EM erhob der Steuerpflichtige mit Eingabe vom 13. April 2011 "Einsprache" bei der ESTV. Er beantragte, die unter dem Titel "Nutzungsänderung Liegenschaft" erfolgte Steuerkorrektur sei auf Fr. 5'291.-- zu reduzieren. Die Nachbelastung der Privatanteile bestritt er hingegen nicht.

**E.**
Mit als "Einspracheentscheid" bezeichneter Verfügung vom 28. Mai 2013 wies die ESTV (Vorinstanz) die "Einsprache" ab und erkannte auf die Rechtmässigkeit ihrer Steuernachforderung gemäss EM vom 16. März 2011. Zur Begründung führte sie im Wesentlichen aus, die angewandte, im fraglichen Zeitraum geltende, Verwaltungspraxis sei mit Urteil des Bundesgerichts 2C_653/2008 vom 24. Februar 2009 als rechtmässig bestätigt worden.

**F.**
Dagegen erhob der Steuerpflichtige (Beschwerdeführer) mit Eingabe vom 26. Juni 2013 Beschwerde beim Bundesverwaltungsgericht. Er beantragt sinngemäss die Aufhebung des angefochtenen "Einspracheentscheids" insoweit darin die Nachbelastung unter dem Titel "Nutzungsänderung Liegenschaft" bestätigt werde. Es sei festzustellen, dass er für die Steuerperioden 1. Quartal 2006 bis 4. Quartal 2009 eine Steuernachforderung von insgesamt Fr. 6'165.-- zu entrichten habe. Eventualiter sei die betreffende Forderung auf Fr. 8'957.-- festzusetzen – alles unter Kosten- und Entschädigungsfolge zu Lasten der Vorinstanz.

In der Begründung bringt der Beschwerdeführer im Wesentlichen vor, die Berechnung der fraglichen Nutzungsänderung habe anhand der neuen Verwaltungspraxis gemäss Ziff. 12 der MWST-Info 12 "Saldosteuersätze" (geltend seit dem 1. Januar 2011; nachfolgend: MI 12) zu erfolgen. Eventualiter sei die entsprechende Korrektur doch anhand von Ziff. 4.3.3.2 SB 3 vorzunehmen, wobei dann zur fraglichen Berechnung nicht auf den Bilanzwert der Liegenschaft (abzüglich Bodenwert) abzustellen sei, sondern "einzig auf die (…) wertvermehrenden Investitionen" in der Höhe von Fr. 129'577.--. Weil diese zudem nicht vollständig entsteuert übernommen worden seien, sei auf diesem Betrag noch ein entsprechender Abzug in der Höhe von Fr. 13'550.-- vorzunehmen. Nach einer Herabsetzung pro rata temporis um 5/60 resultiere ein massgeblicher Berechnungswert von Fr. 106'358.--, was bei einem anwendbaren Steuersatz von 7,6 % eine Nachbelastung von Fr. 8'083.-- für die Nutzungsänderung ergebe.

**G.**
In ihrer Vernehmlassung vom 16. Juli 2013 beantragt die Vorinstanz die kostenfällige Abweisung der Beschwerde. Zur Begründung verweist sie vollumfänglich auf die Ausführungen im angefochtenen "Einspracheentscheid".

*Auf die Begründungen in den Eingaben der Parteien wird – soweit sie entscheidwesentlich sind – in den nachfolgenden Erwägungen näher eingegangen.*

## Das Bundesverwaltungsgericht zieht in Erwägung:

**1.**
**1.1** Gemäss Art. 31 des Bundesgesetzes vom 17. Juni 2005 über das Bundesverwaltungsgericht (VGG, SR 173.32) beurteilt das Bundesverwaltungsgericht Beschwerden gegen Verfügungen nach Art. 5 des Bundesgesetzes vom 20. Dezember 1968 über das Verwaltungsverfahren (VwVG, SR 172.021). Vorliegend stellt jedenfalls der angefochtene "Einspracheentscheid" vom 28. Mai 2013 eine solche Verfügung dar (vgl. dazu ausführlich die neuere Rechtsprechung des Bundesverwaltungsgerichts zu seiner funktionalen Zuständigkeit zur Behandlung von Beschwerden gegen "Einspracheentscheide" der ESTV, die im Zuge von "Einsprachen" gegen Einschätzungsmitteilungen ergangen sind: Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-720/2013 vom 30. Januar 2014 E. 1.2.3.3, A-3779/2013 vom 9. Januar 2014 E. 1.2.3.3, A-6437/2012 vom 6. November 2013 E. 1.2.2, A-665/2013 vom 10. Oktober 2013 E. 1.2.2, je mit zahlreichen Hinweisen, sowie [erstmals] A-707/2013 vom 25. Juli 2013 insb. E. 1.2.3 und 4.2 f.). Eine Ausnahme nach Art. 32 VGG liegt nicht vor. Die Vorinstanz ist zudem eine Behörde im Sinn von Art. 33 VGG. Das Bundesverwaltungsgericht ist demnach für die Beurteilung der vorliegenden Beschwerde zuständig. Das Verfahren vor diesem Gericht richtet sich nach dem VwVG, soweit das VGG nichts anderes bestimmt (Art. 37 VGG). Der Beschwerdeführer ist zur Erhebung der vorliegenden Beschwerde berechtigt (Art. 48 Abs. 1 VwVG), hat diese frist- und formgerecht eingereicht (Art. 50 Abs. 1 und Art. 52 Abs. 1 VwVG) und den einverlangten Kostenvorschuss rechtzeitig geleistet (vgl. Art. 21 Abs. 3 VwVG).

Auf die Beschwerde ist einzutreten.

**1.2** Am 1. Januar 2010 ist das Bundesgesetz vom 12. Juni 2009 über die Mehrwertsteuer (MWSTG, SR 641.20) in Kraft getreten. Dessen Verfahrensbestimmungen finden auf sämtliche im Zeitpunkt des Inkrafttretens hängige Verfahren sofort Anwendung (Art. 113 Abs. 3 MWSTG). In materieller Hinsicht bleiben die bisherigen Vorschriften auf alle während ihrer Geltungsdauer eingetretenen Tatsachen, entstandenen Rechtsverhältnisse und erbrachten Leistungen anwendbar (Art. 112 Abs. 1 und 2 MWSTG). Der vorliegende Sachverhalt betrifft Steuerperioden vor dem 1. Januar 2010, aber nach dem 1. Januar 2001. Er untersteht damit in materieller Hinsicht dem Bundesgesetz vom 2. September 1999 über die Mehrwertsteuer (aMWSTG, AS 2000 1300) sowie der dazugehörigen Verordnung vom 29. März 2000 (aMWSTGV, AS 2000 1347). Beide Erlasse sind am 1. Januar 2001 in Kraft getreten.

**1.3** Die Entscheidfindung (Rechtsanwendung) setzt voraus, dass die Sachlage korrekt und vollständig ermittelt wurde. Das Verwaltungsverfahren und die Verwaltungsrechtspflege werden deshalb grundsätzlich von der Untersuchungsmaxime beherrscht (Art. 12 VwVG). Danach muss die entscheidende Behörde die für das Verfahren notwendigen Sachverhaltsunterlagen von sich aus beschaffen und die rechtlich relevanten Umstände abklären sowie darüber ordnungsgemäss Beweis führen (vgl. zum Ganzen: BVGE 2009/60 E. 2.1.1 mit Hinweisen; PATRICK L. KRAUSKOPF/KATRIN EMMENEGGER, in: Bernhard Waldmann/Philippe Weissenberger [Hrsg.], Praxiskommentar zum Bundesgesetz über das Verwaltungsverfahren, Zürich/Basel/Genf 2009, N 15 ff., 20 und 51 zu Art. 12 VwVG).

**1.4** Die Beschwerde an das Bundesverwaltungsgericht zeitigt bei Gutheissung grundsätzlich reformatorische Wirkung. Mit anderen Worten entscheidet das Gericht diesfalls in der Regel selbst, statt die Sache zu neuem Entscheid an die Vorinstanz zurückzuweisen (Art. 61 Abs. 1 VwVG; ANDRÉ MOSER/MICHAEL BEUSCH/LORENZ KNEUBÜHLER, Prozessieren vor dem Bundesverwaltungsgericht, Basel 2013, N 3.191). Das Gericht kann sich aber auch auf die Kassation der angefochtenen Verfügung beschränken und die Angelegenheit an die Vorinstanz zurückweisen. Dies ist unumgänglich, wenn die Vorinstanz den Sachverhalt unrichtig oder unvollständig abgeklärt hat, einen Nichteintretensentscheid gefällt und folglich keine materielle Prüfung vorgenommen hat oder das Vorliegen eines Tatbestandselements zu Unrecht verneint und die anderen Elemente deshalb gar nicht geprüft hat (statt vieler: Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-6365/2012 vom 24. September 2013 E. 1.3; MO-

SER/BEUSCH/KNEUBÜHLER, a.a.O., N 3.195). Der Beschwerdeinstanz wird dabei die Befugnis eingeräumt bzw. die Pflicht auferlegt, verbindliche Weisungen an die Vorinstanz zu erteilen. Die Weisungen sind ins Dispositiv – direkt oder mittels Verweis auf die Erwägungen ("im Sinne der Erwägungen") – aufzunehmen, ansonsten sie nicht verbindlich sind (vgl. BGE 120 V 233 E. 1a).

**2.**

**2.1** Der Besteuerung im Inland unterliegen nach Art. 5 aMWSTG die entgeltlich erbrachten Lieferungen von Gegenständen (Bst. a), die entgeltlich erbrachten Dienstleistungen (Bst. b), der Eigenverbrauch (Bst. c) sowie der entgeltliche Bezug von Dienstleistungen aus dem Ausland (Bst. d), sofern die entsprechenden Umsätze nach Art. 18 aMWSTG nicht ausdrücklich von der Steuer ausgenommen sind. Von der Steuer ausgenommen sind u.a. die Übertragung und Bestellung von dinglichen Rechten an Grundstücken (Art. 18 Ziff. 20 aMWSTG). Wer der Steuerpflicht unterliegt, ergibt sich aus Art. 21 aMWSTG.

**2.2** Ein zentrales Element des Mehrwertsteuersystems ist der Vorsteuerabzug (vgl. Art. 1 Abs. 1 und Art. 38 ff. aMWSTG). Verwendet die steuerpflichtige Person der Steuer unterliegende Eingangsleistungen (Gegenstände oder Dienstleistungen) für die Erzielung steuerbarer Ausgangsleistungen (steuerbarer Umsätze), so kann sie in ihrer Steuerabrechnung die auf der Eingangsleistung lastende Steuer als Vorsteuer in Abzug bringen (Art. 38 Abs. 1 Bst. a und Abs. 2 aMWSTG; statt vieler: BGE 132 II 353 E. 8 und 10; Urteil des Bundesgerichts 2C_814/2010 vom 23. September 2011 E. 5.2; Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-4750/2012 vom 22. Juli 2013 E. 2.5.1 mit Hinweisen; IVO P. BAUMGARTNER, in: mwst.com, Kommentar zum Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer, Basel/Genf/München 2000, N 13 zu Art. 38 aMWSTG; DANIEL RIEDO, Vom Wesen der Mehrwertsteuer als allgemeine Verbrauchsteuer und von den entsprechenden Wirkungen auf das schweizerische Recht, Bern 1999, S. 247, 251). Nicht zum Vorsteuerabzug berechtigen u.a. die Übertragung und Bestellung von dinglichen Rechten an Grundstücken (Art. 17 i.V.m. Art. 18 Ziff. 20 aMWSTG). Das Gesetz sieht als Regelfall vor, dass die Abrechnung der steuerbaren Umsätze unter Berücksichtigung der zulässigen Vorsteuerabzüge effektiv erfolgt (vgl. Art. 38 Abs. 1 aMWSTG; vgl. Urteil des Bundesgerichts 2C_653/2008 vom 24. Februar 2009 E. 4.1 und 6.3 mit Hinweisen).

**2.3** Als Ausnahme von der effektiven Abrechnung der Vorsteuern hat der Gesetzgeber in Art. 59 aMWSTG die Saldosteuersatzmethode eingeführt.

**2.3.1** Bei Anwendung dieser Methode ist die geschuldete Steuer durch Multiplikation des in einer Abrechnungsperiode erzielten steuerbaren Gesamtumsatzes (einschliesslich Steuer) mit dem von der ESTV bewilligten Saldosteuersatz zu ermitteln, ohne dass die Vorsteuern separat deklariert bzw. effektiv ermittelt werden müssen (Art. 59 Abs. 2 aMWSTG). Die anwendbaren Saldosteuersätze stellen Pauschalsätze dar, die von der ESTV aufgrund von Erfahrungswerten aus der jeweiligen Branche bzw. Geschäftstätigkeit bestimmt werden. Da sie auch sämtliche nicht effektiv in Abzug gebrachten Vorsteuern abgelten, werden die Saldosteuersätze zur Kompensation entsprechend reduziert festgesetzt. Arithmetisch betrachtet widerspiegelt der Saldosteuersatz somit die Differenz zwischen dem ordentlichen Steuersatz und dem – aus mittelfristiger Sicht – aufgrund von Erfahrungswerten ermittelten durchschnittlichen Anteil an vorsteuerbelasteten Aufwendungen und Investitionen in einer bestimmten Branche bzw. Geschäftstätigkeit (vgl. Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-1474/2012 vom 7. November 2012 E. 2.3, A-6602/2010 vom 11. Januar 2011 E. 3.2.2, je mit Hinweisen; MAKEDON JENNI, in: mwst.com, a.a.O., N 1 und 17 zu Art. 59 aMWSTG).

**2.3.2** Nach der Saldosteuersatzmethode können steuerpflichtige Personen abrechnen, die jährlich nicht mehr als Fr. 3 Mio. steuerbaren Umsatz tätigen und im gleichen Zeitraum nicht mehr als Fr. 60'000.-- Mehrwertsteuer – berechnet nach dem massgebenden Saldosteuersatz – zu bezahlen haben (Art. 59 Abs. 1 aMWSTG; vgl. statt vieler: Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-3480/2012 vom 10. Dezember 2012 E. 2.8, A-1372/2011 vom 23. Januar 2012 E. 2.1 mit Hinweisen; JENNI, a.a.O., N 17 zu Art. 59 aMWSTG).

**2.3.3** Die steuerpflichtige Person, die mit Saldosteuersatz abrechnet, muss diese Abrechnungsart – von einer hier nicht relevanten Ausnahme abgesehen – während mindestens fünf Jahren beibehalten (Art. 59 Abs. 3 1. Satz aMWSTG).

**2.4**

**2.4.1** Gemäss Praxis der ESTV erfolgt eine nachträgliche Berichtigung auf dem Wert des Warenlagers, der Betriebsmittel und der Anlagegüter (inkl. Immobilien), wenn vor Ablauf von fünf Jahren seit dem Wechsel zur Saldosteuersatzmethode

- die Tätigkeit aufgegeben wird, oder eine Löschung wegen Unterschreitens der massgeblichen Umsätze erfolgt (vgl. Spezialbroschüren "Saldosteuersätze": Ziff. 8.4.1 und 8.4.2 in der Fassung vom 1. Januar 2001 bzw. Ziff. 4.4.1 und 4.4.2 in den Fassungen vom 1. Juli 2004 und 1. Januar 2008 [SB 3]); oder

- ein Teil des Geschäftsvermögens (z.B. eine geschäftlich genutzte Liegenschaft wie im vorliegenden Fall oder ein Auto) für private oder für von der Steuer ausgenommene (d.h. nicht vorsteuerabzugsberechtigende) Zwecke ausgeschieden wird (vgl. Spezialbroschüren "Saldosteuersätze": Ziff. 8.2.2 in der Fassung vom 1. Januar 2001 bzw. Ziff. 4.3.3.2 und 4.3.3.3 in den Fassungen vom 1. Juli 2004 und 1. Januar 2008 [SB 3]); oder

- eine im Meldeverfahren abzuwickelnde Vermögensübertragung stattfindet und der übernehmende Steuerpflichtige nach der effektiven Methode abrechnet, es sei denn, der übergebende Steuerpflichtige habe seit Beginn der Steuerpflicht mit der Saldosteuersatzmethode abgerechnet (vgl. Spezialbroschüren "Saldosteuersätze": Ziff. 8.3 in der Fassung vom 1. Januar 2001 bzw. Ziff. 4.4.1 in den Fassungen vom 1. Juli 2004 und 1. Januar 2008 [SB 3]).

Massgebender Wert ist nach dieser Praxis in der Regel der Bilanzwert, wobei dieser für jeden ganz oder teilweise verstrichenen Monat seit dem Wechsel um 1/60 herabgesetzt wird. Zur Anwendung kommt der gesetzliche Steuersatz, der unmittelbar vor dem Wechsel gegolten hat.

**2.4.2** Mit Urteil 2C_653/2008 vom 24. Februar 2009 bestätigte das Bundesgericht dem Grundsatz nach die Rechtmässigkeit dieser Verwaltungspraxis. Diese erscheine zweckmässig und lasse sich auf Art. 59 aMWSTG stützen, der den Anforderungen an das Legalitätsprinzip genüge. Die Ausgestaltung der Besteuerung nach der Saldosteuersatzmethode müsse, nachdem es sich bei Art. 59 aMWSTG um eine Rahmenbestimmung handle, zwangsläufig der ESTV vorbehalten bleiben. Sinn und Zweck der fraglichen Praxis sei eine Berichtigung wegen zu viel geltend gemachter Vorsteuern und damit die Verhinderung einer Begünstigung durch mehrfache Beanspruchung des Vorsteuerabzugs. Es handle sich um eine steuersystematisch begründete Vorsteuerkorrektur: Wesentlich sei, dass die steuerpflichtige Person, nachdem sie zuerst nach der effektiven Methode abgerechnet habe, beim späteren Wechsel zur Abrechnung nach Saldosteuersätzen Warenlager, Betriebsmittel und Anlagegü-

ter 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 die steuerpflichtige Person ergeben. Die ESTV weise deshalb zu Recht darauf hin, dass beim Wechsel zur Saldosteuersatzmethode eigentlich eine entsprechende Steuerkorrektur zu erfolgen hätte. 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 steuerausgenommenen Bereich überführt bzw. an eine steuerpflichtige Person veräussert, die nach der effektiven Methode abrechne, so sei die Besteuerung nachzuholen. Die Steuer werde in solchen Fällen nach einem vereinfachten Verfahren berechnet, die der allmählichen Reduzierung des erwähnten Vorteils Rechnung tragen soll (sog. Sechzigstel-Methode).

**3.**

**3.1** Im vorliegenden Fall wechselte der Beschwerdeführer mit Wirkung per 1. Januar 2008 von der effektiven Methode zur Abrechnung mit Saldosteuersätzen. Ende Mai 2008 verkaufte er eine zuvor geschäftlich bzw. für steuerbare Zwecke genutzte Liegenschaft (samt Inventar). Dieser Verkauf stellt einen von der Mehrwertsteuer ausgenommenen Umsatz dar, der als solcher nicht zum Vorsteuerabzug berechtigt (E. 2.2). Weil ausserdem im Verkaufszeitpunkt die Sperrfrist von fünf Jahren seit dem Wechsel zur Abrechnung mit Saldosteuersätzen (E. 2.3.3) noch nicht abgelaufen war, nahm die ESTV gestützt auf ihre im fraglichen Zeitraum unbestrittenermassen geltende Verwaltungspraxis gemäss Ziff. 4.3.3.2 SB 3 eine Steuerkorrektur bzw. "nachträgliche Berichtigung" vor (E. 2.4).

Auf einer ersten Stufe stellt sich daher die Frage, ob die Vorinstanz zu einer Steuerkorrektur berechtigt war.

**3.1.1** Der Beschwerdeführer bestreitet die entsprechende Berechtigung nicht direkt, zielt er mit seinen Begehren doch lediglich auf eine Reduktion der Nachbelastung im angefochtenen "Einspracheentscheid". Allerdings bringt er vor, die fragliche Liegenschaft im Zeitpunkt des Wechsels

zur Saldosteuersatzmethode "nicht vollumfänglich entsteuert" übernommen zu haben (vgl. E. 2.4.2). Der wertmässig grösste Teil der Aufwendungen (bzw. Eingangsleistungen) für die Liegenschaft sei nämlich überhaupt nicht vorsteuerbelastet. Bezüglich dem Kauf der Liegenschaft im Jahr 1989 ergebe sich dies bereits aus dem Umstand, dass zu dieser Zeit noch keine Mehrwertsteuer existiert habe. Darüber hinaus handle es sich bei den "wertvermehrenden Investitionen" bzw. den Umbauarbeiten im Rahmen des "Umbaus WC / Heizung" zumindest teilweise um nicht mehrwertsteuerpflichtige Leistungen, auf denen somit ebenfalls keine Vorsteuer laste. Im Umfang der nicht vorsteuerbelasteten Aufwendungen für die Liegenschaft habe keine Vorsteuerabzugsberechtigung bestanden und damit auch keine "vollumfängliche Entsteuerung" erfolgen können.

Mit dieser Argumentation bestreitet der Beschwerdeführer zumindest implizit, dass die Vorinstanz überhaupt zu einer nachträglichen Berichtigung berechtigt war. Nach der Rechtsprechung des Bundesgerichts ist für eine Berichtigung nämlich wesentlich, dass die steuerpflichtige Person, nachdem sie zuerst nach der effektiven Methode abgerechnet hat, beim späteren Wechsel zur Abrechnung nach Saldosteuersätzen Warenlager, Betriebsmittel und Anlagegüter aufgrund des Vorsteuerabzugs "vollumfänglich entsteuert" übernommen hat (E. 2.4.2). Der Beschwerdeführer verkennt jedoch, dass es bei der Frage nach der grundsätzlichen Berechtigung der ESTV zur Vornahme einer Steuerkorrektur nach der erwähnten Praxis nicht darauf ankommt, im welchem wertmässigen oder quantitativen Umfang er zum Vorsteuerabzug auf der fraglichen Liegenschaft berechtigt war. Die bundesgerichtliche Voraussetzung der "vollumfänglichen Entsteuerung" ist vorliegend vielmehr bereits deshalb erfüllt, weil der Beschwerdeführer offenbar – was sich im Umkehrschluss aus seiner Argumentation ergibt – einen Teil der Umbauarbeiten für die Liegenschaft steuerbelastet erwarb und diesbezüglich aufgrund der (unbestrittenen) geschäftlichen Nutzung der Liegenschaft (Nutzung als Betriebsmittel für die Erbringung steuerbarer Leistungen) den Vorsteuerabzug geltend machen konnte (E. 2.2). Er hat damit die Liegenschaft im Sinne des Bundesgerichts "aufgrund des Vorsteuerabzugs vollumfänglich entsteuert" übernommen (E. 2.4.2). Insoweit dagegen auf den Aufwendungen für die Liegenschaft überhaupt keine Steuer lastet, stellt sich auch – notabene bereits auf der begrifflichen Ebene – die Frage nach der "Entsteuerung" aufgrund des Vorsteuerabzugs nicht.

**3.1.2** Als Zwischenergebnis ist somit festzuhalten, dass der Beschwerdeführer den Vorsteuerabzug auf der fraglichen Liegenschaft zumindest

teilweise geltend machen konnte und diese (zuzüglich getätigter Investitionen für den "Umbau WC / Heizung") auf den 1. Januar 2008 in die Abrechnung mit Saldosteuersatz überführt hat. Da nach dem insoweit unbestrittenen Sachverhalt auch die übrigen Voraussetzungen der nachträglichen Berichtigung vorliegend erfüllt sind, war die Vorinstanz zur Vornahme einer Steuerkorrektur berechtigt.

Der Vollständigkeit halber sei an dieser Stelle zusätzlich erwähnt, dass das Bundesgericht die fragliche Praxis dem Grundsatz nach als rechtmässig bestätigt hat (E. 2.4.2). Insofern der Beschwerdeführer also die "Unzulässigkeit" dieser Praxis rügt – soweit ersichtlich namentlich einen Verstoss gegen das verfassungsmässige Willkürverbot (Art. 9 der Bundesverfassung der Schweizerischen Eidgenossenschaft vom 18. April 1999 [BV, SR 101]) –, stösst er mit seinen diesbezüglichen Vorbringen von vornherein ins Leere.

**3.2** Zur Berechnung der vorliegend strittigen Nachforderung ging die ESTV ebenfalls nach der erwähnten Verwaltungspraxis vor: Zunächst ermittelte sie den massgebenden Gebäudewert, indem sie die Buchwerte für "Liegenschaft + Inventar" (Fr. 895'000.-- per 31. Dezember 2008) sowie für "Umbau WC / Heizung" (Fr. 116'500.-- per 31. Dezember 2008) addierte und von dem sich so ergebenden Wert der Gesamtliegenschaft den Bodenwert ("Landanteil") in der geschätzten Höhe von Fr. 510'000.-- (1'700 $m^2$ à Fr. 300.--) abzog. Den massgebenden Gebäudewert von demnach Fr. 501'500.-- setzte sie sodann pro rata temporis um 5/60 bzw. Fr. 41'792.-- herab (aufgrund der Abrechnungsdauer mit Saldosteuersätzen von 5 von 60 Monaten bis zum Verkauf der Liegenschaft; E. 2.4.1). Den Restwert von Fr. 459'708.-- multiplizierte sie mit 7,6 %, was dem Steuersatz entspricht, der unmittelbar vor dem Wechsel zur Abrechnung mit Saldosteuersätzen gegolten hat (E. 2.4.1). Daraus resultierte eine Nachforderung von rund Fr. 34'937.-- Mehrwertsteuer zuzüglich Verzugszins.

Auf einer zweiten Stufe ist daher zu prüfen, ob die Vorinstanz die nach dem Vorstehenden grundsätzlich zu Recht vorgenommene Steuerkorrektur in ihrer Höhe bundesrechtskonform ermittelt hat.

**3.2.1** In diesem Zusammenhang macht der Beschwerdeführer zunächst geltend, die Berechnung der entsprechenden Steuerkorrektur habe – wenn schon – anhand der aktuellen (seit dem 1. Januar 2011 geltenden) Praxisbestimmungen gemäss Ziff. 12 MI 12 zu erfolgen.

Dieses Vorbringen erweist sich als unbegründet. Die Vorinstanz hat die fragliche Berechnung zu Recht anhand der im massgeblichen Zeitraum geltenden und gemäss E. 3.1 auf den vorliegenden Fall grundsätzlich anwendbaren Praxis nach Ziff. 4.3.3.2 SB 3 vorgenommen. Ob die Berechnung nach der neuen Praxis für den Beschwerdeführer in finanzieller Hinsicht vorteilhafter sein mag, spielt dabei keine Rolle. Eine Praxisänderung führt immer dazu, dass die neuen Fälle anders behandelt werden als die alten. Das in Art. 8 BV verankerte Gebot der Rechtsgleichheit verlangt lediglich, dass die der alten und der neuen Praxis unterliegenden Fälle je gleich behandelt werden. Eine entsprechende Ungleichbehandlung wird hier nicht behauptet und liegt auch nicht vor (vgl. dazu BGE 125 II 152 E. 4c/aa; Urteile des Bundesgerichts 2A.321/2002 vom 2. Juni 2003 E. 2.4.3.7, 2A.320/2002 vom 2. Juni 2003 E. 3.4.3.7, je mit Hinweisen; Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-5805/2011 vom 18. November 2013 E. 5.2 mit Hinweisen).

**3.2.2** Im Weiteren bringt der Beschwerdeführer vor, für die Berechnung der Berichtigung sei vorliegend nicht auf den Bilanzwert der Liegenschaft (abzüglich Bodenanteil) abzustellen, sondern "einzig auf [den kumulierten Wert der] entsteuerten wertvermehrenden Investitionen". Er habe – wie erwähnt – während seiner ganzen Geschäftstätigkeit hinsichtlich der Liegenschaft nur Vorsteuern im Rahmen der Investitionen in den "Umbau WC / Heizung" (teilweise) geltend machen können. Zum übrigen, wertmässig grösseren Teil seien die Aufwendungen für die Liegenschaft – insbesondere der Kauf im Jahr 1989 – nicht steuerbelastet. Es führe daher zu einem stossenden Ergebnis, wenn für die Berechnung der vorliegenden Nachbelastung vom gesamten Gebäudewert (Wert der Liegenschaft abzüglich Bodenanteil) ausgegangen werde.

**3.2.2.1** Insoweit der Beschwerdeführer damit zum Ausdruck bringt, als massgeblicher Wert für die vorliegende Berichtigung sei ausschliesslich der (kumulierte) Wert jener Aufwendungen für die fragliche Liegenschaft (abzüglich ein allfälliger Bodenanteil) heranzuziehen, der seinerzeit (d.h. vor dem Wechsel zur Abrechnung mit Saldosteuersatz) zum Vorsteuerabzug berechtigte, so ist ihm im Lichte der erwähnten bundesgerichtlichen Rechtsprechung zu folgen:

Das Bundesgericht hält in E. 7 des hier massgebenden Urteils 2C_653/2008 vom 24. Februar 2009 ausdrücklich fest, bei der Berechnung der Steuerkorrektur nach der fraglichen Praxis handle es sich "um eine Berichtigung wegen zu viel geltend gemachter Vorsteuern". Damit

soll "lediglich eine mehrfache Beanspruchung des Vorsteuerabzuges verhindert" werden (E. 2.4.2). Gleichermassen hält die ESTV in Ziff. 4.3.3.2 SB 3 fest, die nachträgliche Berichtigung sei deshalb erforderlich, weil die steuerpflichtige Person aufgrund der Anwendung des Saldosteuersatzes pauschal "ein zweites Mal" den Vorsteuerabzug geltend machen könne. Streng genommen hätte bereits im Zeitpunkt des Wechsels eine Steuerkorrektur zu erfolgen, worauf jedoch aus Praktikabilitätsgründen verzichtet werde.

Gemäss bundesgerichtlichem Urteil – und der mit diesem insoweit übereinstimmenden Verwaltungspraxis – handelt es sich bei der fraglichen Praxis somit ihrem Wesen nach um eine Vorsteuerabzugskorrekturregel (E. 2.4.2). Konsequenterweise ist damit nicht nur die Anwendung, sondern auch die Berechnung der Steuerkorrektur nach dieser Praxis von einer vorausgehenden effektiven Vorsteuerabzugsberechtigung direkt abhängig. Mit anderen Worten kann bei der Berechnung nach der fraglichen Praxis, zumal es sich dabei eben um eine Vorsteuerabzugskorrekturregel handelt, nur insoweit ein Korrekturbedarf bestehen, als vor dem Wechsel auf dem massgeblichen Wert der Vorsteuerabzug geltend gemacht werden konnte. Keine Korrektur ist hingegen zulässig, soweit die Eingangsleistung ohne Mehrwertsteuer und damit steuerunbelastet erfolgte. Denn wo mangels Berechtigung kein Vorsteuerabzug vorgenommen werden konnte, ist auch keine Vorsteuerabzugskorrektur angezeigt. Daran ändert nichts, dass die Vorsteuern ab der Anwendung des Saldosteuersatzes – vorliegend ab 1. Januar 2008 – pauschal abgegolten werden (E. 2.3.1).

**3.2.2.2** Für die Berechnung der vorliegenden Vorsteuerabzugskorrektur ergibt sich somit aus deren Sinn und Zweck, dass die Steuer höchstens auf dem (kumulierten) Wert per 1. Januar 2008 (Zeitpunkt des Wechsels) jener Aufwendungen für die fragliche Liegenschaft (abzüglich ein allfälliger Bodenanteil) nachbelastet werden darf, der seinerzeit (d.h. bis zum Wechsel) zum effektiven Abzug der Vorsteuer berechtigte. Dagegen ist auf Leistungen bzw. Werten, auf denen keine Vorsteuer lastet, die mithin nicht vorsteuerabzugsberechtigt waren, keine nachträgliche Berichtigung im vorliegenden Sinn vorzunehmen.

Fest steht, dass der Kauf der Liegenschaft im Jahr 1989 den Beschwerdeführer nicht zum Vorsteuerabzug berechtigte und daher – wie gezeigt – auf dem entsprechenden Wertanteil keine Vorsteuerabzugskorrektur nach der fraglichen Praxis vorgenommen werden darf. Eine (solche) Korrektur des Vorsteuerabzugs hat vorliegend jedoch insoweit zu erfolgen, als der

Beschwerdeführer – wie er selbst einräumt – hinsichtlich gewisser Eingangsleistungen im Rahmen des "Umbaus WC / Heizung" zum Vorsteuerabzug berechtigt war. Indes kann der (rechtserhebliche) Sachverhalt diesbezüglich nicht als erstellt bzw. spruchreif gelten (E. 1.3). Weil die Vorinstanz die Frage nach dem Umfang der Vorsteuerabzugsberechtigung vorliegend für irrelevant hielt, hat sie im "Einspracheverfahren" auch nicht untersucht, ob bzw. inwieweit es sich bei den fraglichen Umbauarbeiten um steuerunbelastete Aufwendungen bzw. um Werte handelt, die nicht zum Vorsteuerabzug berechtigten und auf denen folglich keine Vorsteuerabzugskorrektur nach der fraglichen Praxis vorgenommen werden darf. Immerhin sei in diesem Zusammenhang bemerkt, dass dem Beschwerdeführer mit dem im vorliegenden Beschwerdeverfahren eingereichten "Kontoauszug" der Nachweis misslingen dürfte, dass es sich bei den dort gelb markierten Positionen um nicht mehrwertsteuerpflichtige und damit nicht vorsteuerabzugsberechtigte Leistungen für die fragliche Liegenschaft handelt. Mit diesen Sachverhaltsfragen hat sich aber die ESTV zu befassen.

**3.3** Nach dem Vorstehenden ist die Streitsache – in Gutheissung der Beschwerde im Sinne der Erwägungen sowie unter Aufhebung des angefochtenen "Einspracheentscheids" – zur Feststellung des Sachverhalts sowie zur Neuberechnung der nachzubelastenden Steuer im Sinne der Erwägungen an die Vorinstanz zurückzuweisen (E. 1.4).

**4.**

**4.1** Gemäss bundesgerichtlicher Rechtsprechung gilt die Rückweisung der Sache an die Vorinstanz zu weiterer Abklärung und neuem Entscheid als volles Obsiegen der beschwerdeführenden Partei (BGE 132 V 215 E. 6.1). Daher sind dem Beschwerdeführer keine Verfahrenskosten aufzuerlegen (vgl. Art. 63 Abs. 1 VwVG). Der geleistete Kostenvorschuss im Betrag von Fr. 3'100.-- ist ihm zurückzuerstatten. Der Vorinstanz können keine Verfahrenskosten auferlegt werden (Art. 63 Abs. 2 VwVG).

**4.2** Die Vorinstanz hat dem vertretenen, obsiegenden Beschwerdeführer eine Parteientschädigung auszurichten (Art. 64 Abs. 1 und 2 VwVG). Diese ist praxisgemäss auf gesamthaft Fr. 4'500.-- (inkl. MWST) festzusetzen.

**Demnach erkennt das Bundesverwaltungsgericht:**

**1.**
Die Beschwerde wird im Sinne der Erwägungen gutgeheissen.

**2.**
Der "Einspracheentscheid" vom 28. Mai 2013 wird aufgehoben und die Streitsache zur Feststellung des Sachverhalts sowie zur Neuberechnung der nachzubelastenden Steuer im Sinne der Erwägungen an die ESTV zurückgewiesen.

**3.**
Es werden keine Verfahrenskosten erhoben. Der vom Beschwerdeführer einbezahlte Kostenvorschuss in der Höhe von Fr. 3'100.-- wird ihm nach Rechtskraft des vorliegenden Urteils zurückerstattet.

**4.**
Die Vorinstanz wird verpflichtet, dem Beschwerdeführer eine Parteientschädigung in der Höhe von Fr. 4'500.-- zu bezahlen.

**5.**
Dieses Urteil geht an:

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

| Der vorsitzende Richter: | Der Gerichtsschreiber: |
|---|---|
| Daniel Riedo | Marc Winiger |

*Für die Rechtsmittelbelehrung wird auf die nächste Seite verwiesen.*

## 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 der Beschwerdeführer in Händen hat, beizulegen (Art. 42 BGG).

Versand: