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

**Entscheid bestätigt durch BGer mit Urteil vom 03.06.2016 (2C_788/2015)**



Abteilung I
A-2911/2014

# Urteil vom 9. Juli 2015

Besetzung

Richterin Salome Zimmermann (Vorsitz),
Richter Michael Beusch, Richter Daniel Riedo,
Gerichtsschreiberin Kathrin Abegglen Zogg.

Parteien

**X._____ AG,** …,
vertreten durch G + S Treuhand AG, …,
Beschwerdeführerin,

gegen

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

Gegenstand

Mehrwertsteuer
(1. Quartal 2002 bis 4. Quartal 2011; Steuerpflicht;
Eigenverbrauchsbesteuerung; Einlageentsteuerung).

## Sachverhalt:

**A.**
Die X._____ AG mit Sitz in A._____ bezweckt gemäss Handelsregisterauszug vom (…) u.a. die Herstellung eines in der Schweiz entwickelten und entworfenen [Produkts]. Die Gesellschaft nahm ihre Tätigkeit im Januar 2001 auf.

**B.**
Im August 2003 stellte die X._____ AG ein Gesuch um freiwillige Unterstellung unter die Mehrwertsteuerpflicht, weil sie darauf ausgerichtet sei, spätestens innert fünf Jahren im Inland regelmässig steuerbare Jahresumsätze von mehr als Fr. 250'000.-- zu erzielen. Im September 2003 bewilligte die Eidgenössische Steuerverwaltung (ESTV) das Gesuch und trug die Gesellschaft rückwirkend per 1. Januar 2001 in das Register der Mehrwertsteuerpflichtigen ein (act. 1).

**C.**
Innert der Frist von fünf Jahren erreichte die X._____ AG den angestrebten Jahresumsatz von Fr. 250'000.-- nicht.

**D.**
Mit Schreiben vom 6. November 2006 hob die ESTV die im Register der Steuerpflichtigen zwischenzeitlich vorgenommene Löschung auf, weil gemäss Auskunft der X._____ AG die Produktion angelaufen sei (act. 2).

**E.**
Mit Schreiben vom 14. Dezember 2007 unterbrach die ESTV gegenüber der X._____ AG die Verjährung für die Gesamtheit der Steuerforderungen seit 1. Januar 2002 (act. 3).

**F.**
Am 6. August 2008 stellte die ESTV der X._____ AG in Aussicht, das Unternehmen im Register der Steuerpflichtigen auf den 30. September 2008 erneut zu löschen, da seit einiger Zeit kein oder nur ein unbedeutender Umsatz deklariert worden sei. Am 12. August 2008 antwortete die X._____ AG, dass sich das Unternehmen immer noch in der Aufbauphase befinde und die Markteinführung nach erneuten Verzögerungen per 2009 geplant sei (act. 5).

**G.**
Am 16. November 2009 ersuchte die X._____ AG die ESTV um Rückerstattung der Vorsteuern für die Steuerperioden 3. Quartal 2008 bis 3. Quartal 2009. Mit Antwortschreiben vom 30. November 2009 stellte die ESTV fest, dass die X._____ AG seit Ablauf der für die Eintragung relevanten Fünfjahresfrist, d.h. seit Beginn des Jahres 2006, keine Umsätze abgerechnet habe. Mehrfach sei die ESTV über Verzögerungen bei der Markteinführung orientiert worden und habe auf Zusehen hin und stillschweigend die gesetzliche Frist erstreckt und die Steuerguthaben zurückerstattet. Bevor über das weitere Vorgehen betreffend Aufrechterhaltung der Eintragung im Register der Steuerpflichtigen entschieden werde, sei ein genauer Status der Aufbauarbeiten beziehungsweise über den Zeitpunkt der Markteinführung zu liefern (act. 6).

**H.**
Am 13. März 2012 teilte die X._____ AG der ESTV mit, dass sich die Aufbauphase durch immer neue Markt- und Produktionsbedingungen verzögert habe und die Produktion neu für 2012/2013 geplant sei (act. 7).

**I.**
Mit Schreiben vom 16. November 2012 unterbrach die ESTV gegenüber der Steuerpflichtigen die Verjährung für allfällige Steuerforderungen vom 1. Januar 2002 bis 31. Dezember 2009 und kündigte eine Steuerkontrolle an (act. 8).

**J.**
Gestützt auf das Ergebnis der im Juli 2013 durchgeführten Steuerkontrolle löschte die ESTV die X._____ AG rückwirkend per 31. Dezember 2005 im Register der Steuerpflichtigen, weil sie nach Ablauf von fünf Jahren seit ihrer Eintragung weder die Voraussetzungen der obligatorischen noch der freiwilligen Unterstellung unter die Steuerpflicht erfüllt habe. Hingegen liess die ESTV die Eintragung ins Mehrwertsteuerregister per 1. Januar 2010 nach Massgabe der neuen gesetzlichen Regelung wieder zu.

Am 30. Juli 2013 erliess die ESTV folgende drei "Einschätzungsmitteilungen / Verfügungen" (EM):

1) EM Nr. (…) betreffend Steuerperiode vom 1. Januar 2002 bis 31. Dezember 2005: Fr. 32'400.-- (Eigenverbrauchssteuer auf den Investitionen);

2) EM Nr. (…) betreffend Steuerperioden 1. Januar 2006 bis 31. Dezember 2009: Fr. 174'513.-- (Rückforderung der Vorsteuerabzüge und Erhebung der Bezugssteuer);

3) EM Nr. (…) betreffend Steuerperioden 1. Januar 2010 bis 31. Dezember 2011: Gutschrift von Fr. 37'400.-- (Einlageentsteuerung).

**K.**
Gegen diese drei EM erhob die X._____ AG am 11. September 2013 "Einsprache" bei der ESTV. Sie beantragte im Wesentlichen, die angefochtenen EM seien aufzuheben und es sei festzustellen, dass die X._____ AG im Zeitraum von 2002 bis 2009 die Voraussetzungen der freiwilligen Steuerpflicht erfüllt habe.

**L.**
Mit als "Einspracheentscheid" bezeichneter Verfügung vom 23. April 2014 vereinigte die ESTV (Vorinstanz) die drei Einspracheverfahren und wies die Einsprache vollumfänglich ab.

**M.**
Mit Beschwerde vom 27. Mai 2014 an das Bundesverwaltungsgericht beantragt die X._____ AG (nachfolgend: Beschwerdeführerin):

1) Der Einspracheentscheid der ESTV vom 23. April 2014 sei aufzuheben und die Beschwerdeführerin aufgrund der Erfüllung der Voraussetzungen für eine freiwillige Steuerpflicht (…) als Steuerpflichtige im Sinne der Mehrwertsteuer zu qualifizieren;

2) In der Folge sei auf die Eigenverbrauchsbesteuerung per 31. Dezember 2005 für die Steuerperioden vom 1. Quartal 2002 bis zum 4. Quartal 2005 sowie auf die Rückbelastung von Vorsteuerabzügen für die Steuerperioden vom 1. Quartal 2006 bis zum 4. Quartal 2009 zu verzichten, unter gleichzeitiger Zulassung des Abzugs der Bezugssteuer für die Steuerperioden vom 1. Quartal 2006 bis zum 4. Quartal 2009 als Vorsteuer und des Verzichts auf eine Einlageentsteuerung per 1. Januar 2010;

3) Die Ziffern 1, 2 und 3 der Einschätzungsmitteilungen Nr. (…), Nr. (…) und Nr. (…) der ESTV vom 30. Juli 2013 seien aufzuheben und die ESTV sei anzuweisen, die gegenüber der Beschwerdeführerin durch

Verrechnung mit Guthaben aus Vorsteuern getilgten Beträge von insgesamt CHF 169'513.-- (netto) zuzüglich Vergütungszins zu erstatten bzw. gutzuschreiben;

4) Eventualiter sei die Eigenverbrauchsbesteuerung per 31. Dezember 2005 für die Steuerperioden vom 1. Quartal 2002 bis zum 4. Quartal 2005 auf jene Investitionen zu beschränken, welche sich im Zeitpunkt der Nutzungsänderung noch in der Verfügungsmacht der Einsprecherin befanden. Der Einspracheentscheid der ESTV sei aufzuheben und das Verfahren sei an die ESTV zurückzuweisen, um die relevanten Investitionen zu ermitteln und die Eigenverbrauchssteuer auf dieser Grundlage neu zu berechnen. Alles unter Kosten- und Entschädigungsfolge.

**N.**
In ihrer Vernehmlassung vom 21. Juli 2014 beantragt die Vorinstanz grundsätzlich die kostenfällige Abweisung der Beschwerde. Im Falle einer Gutheissung des Eventualantrags der Beschwerdeführerin sei das Verfahren an die ESTV zurückzuweisen, damit diese sowohl den Eigenverbrauch per 31. Dezember 2005 als auch die Einlageentsteuerung per 1. Januar 2010 neu berechnen könne.

Auf die Begründungen in den Eingaben der Parteien wird – soweit entscheidwesentlich – in den Erwägungen eingegangen.

## Das Bundesverwaltungsgericht zieht in Erwägung:

**1.**
**1.1** Das Verfahren vor dem Bundesverwaltungsgericht richtet sich nach dem VwVG, soweit das VGG nichts anderes bestimmt (Art. 37 VGG).

**1.2** Gemäss Art. 31 VGG beurteilt das Bundesverwaltungsgericht Beschwerden gegen Verfügungen nach Art. 5 VwVG. Vorliegend stellt jedenfalls der angefochtene "Einspracheentscheid" vom 23. April 2014 eine solche Verfügung dar (vgl. zur funktionellen Zuständigkeit in der vorliegenden Konstellation: Urteil des BVGer A-707/2013 vom 25. Juli 2013 E. 1.2.3 und E. 4.2 f.; dieses bestätigt durch BGE 140 II 202). Eine Ausnahme in sachlicher Hinsicht nach Art. 32 VGG liegt nicht vor und die Vorinstanz ist eine Behörde im Sinn von Art. 33 VGG. Die Beschwerdeführerin ist zudem zur Erhebung der vorliegenden Beschwerde berechtigt (Art. 48 Abs. 1 VwVG),

hat diese unter Beachtung des Fristenstillstands während den Gerichtsferien rechtzeitig und ebenso formgerecht eingereicht (Art. 50 Abs. 1 und Art. 52 Abs. 1 VwVG) sowie den Vorschuss für die Verfahrenskosten fristgerecht bezahlt (Art. 64 Abs. 3 i.V.m. Art. 21 Abs. 3 VwVG). Auf die Beschwerde ist – unter Vorbehalt der Einschränkung gemäss E. 1.3 – einzutreten.

**1.3** Anfechtungsobjekt im Verfahren vor dem Bundesverwaltungsgericht bildet einzig der vorinstanzliche Entscheid, hier der "Einspracheentscheid" der ESTV vom 23. April 2014. Dieser ersetzt allfällige vorangehende Verfügungen, so dass diese nicht mehr (selbständig) anfechtbar sind (MOSER/BEUSCH/KNEUBÜHLER, Prozessieren vor dem Bundesverwaltungsgericht, 2. Aufl. 2013, Rz. 2.7). Soweit die Beschwerdeführerin daher in Ziff. 3 der Rechtsbegehren die punktuelle Aufhebung der "Einschätzungsmitteilungen/Verfügungen" der ESTV vom 30. Juli 2013 beantragt, ist auf die Beschwerde nicht einzutreten.

**1.4** Das Bundesverwaltungsgericht überprüft den angefochtenen Entscheid grundsätzlich in vollem Umfang. Die Beschwerdeführerin kann neben der Verletzung von Bundesrecht und der unrichtigen oder unvollständigen Feststellung des rechtserheblichen Sachverhalts auch die Rüge der Unangemessenheit erheben (Art. 49 VwVG).

**1.5**

**1.5.1** Am 1. Januar 2010 ist das MWSTG vom 12. Juni 2009 (SR 641.20) in Kraft getreten. In materieller Hinsicht bleiben die früheren Vorschriften auf alle während ihrer Geltungsdauer eingetretenen Tatsachen, entstandenen Rechtsverhältnisse und erbrachten Leistungen anwendbar (Art. 112 Abs. 1 und 2 MWSTG). Die angefochtene Verfügung betrifft steuerliche Vorgänge der Steuerperioden vom 1. Quartal 2002 bis zum 4. Quartal 2011. Somit finden auf die Steuerperioden vom 1. Januar 2002 bis zum 31. Dezember 2009 in materieller Hinsicht noch die Bestimmungen des am 1. Januar 2001 in Kraft getretenen Bundesgesetzes vom 2. September 1999 über die Mehrwertsteuer (aMWSTG, AS 2000 1300) sowie der dazugehörigen Verordnung vom 29. März 2000 (aMWSTGV, AS 2000 1347) Anwendung. Die Steuerperioden der Jahre 2010 und 2011 beurteilen sich dagegen nach dem neuen Recht, namentlich dem MWSTG und der MWSTV (SR 641.201).

**1.5.2** Demgegenüber ist das neue mehrwertsteuerliche Verfahrensrecht im Sinn von Art. 113 Abs. 3 MWSTG auf sämtliche im Zeitpunkt des Inkrafttretens hängige Verfahren anwendbar. Allerdings ist diese Bestimmung insofern restriktiv zu handhaben, als gemäss höchstrichterlicher Rechtsprechung nur eigentliche Verfahrensnormen sofort auf hängige Verfahren anzuwenden sind, und es dabei nicht zu einer Anwendung von neuem materiellen Recht auf altrechtliche Sachverhalte kommen darf (Urteil des BGer 2C_650/2011 vom 16. Februar 2012 E. 1.4.3).

**2.**
Streitgegenstand ist in erster Linie die subjektive Steuerpflicht der Beschwerdeführerin. Im Folgenden werden daher die hier relevanten alt- und neurechtlichen Grundlagen der subjektiven Steuerpflicht dargelegt.

**2.1** Gemäss Art. 21 Abs. 1 aMWSTG ist grundsätzlich obligatorisch steuerpflichtig, wer eine mit der Erzielung von Einnahmen verbundene gewerbliche oder berufliche Tätigkeit selbstständig ausübt, sofern seine Lieferungen, seine Dienstleistungen und sein Eigenverbrauch im Inland jährlich gesamthaft Fr. 75'000.-- übersteigen (Art. 21 Abs. 1 aMWSTG). Eine Ausnahme von dieser subjektiven Steuerpflicht besteht insofern, als die nach Abzug der Vorsteuer verbleibende Steuer regelmässig nicht mehr als Fr. 4'000.-- beträgt; diese Ausnahme bleibt auf Jahresumsätze bis zu Fr. 250'000.-- beschränkt (Art. 25 Abs. 1 Bst. a aMWSTG).

**2.2**
**2.2.1** Zur Wahrung der Wettbewerbsneutralität oder zur Vereinfachung der Steuererhebung kann die ESTV unter den von ihr festzusetzenden Bedingungen derjenigen Person, welche nach Art. 21 Abs. 1 aMWSTG die gesetzlich festgelegte Mindestumsatzgrenze nicht erreicht oder nach Art. 25 Abs. 1 MWSTG von der Steuerpflicht ausgenommen ist, gestatten, sich der Steuerpflicht freiwillig zu unterstellen (Art. 27 Abs. 1 aMWSTG; sog. subjektive Option). Die Verwaltungspraxis der ESTV verlangt hierfür einen jährlichen Mindestumsatz von Fr. 40'000.-- (vgl. Wegleitung 2001 zur Mehrwertsteuer, Rz. 688; Spezialbroschüre Nr. 02, "Steuerpflicht bei der Mehrwertsteuer", Rz. 4.2.1 [gültig von 1. Januar 2001 bis 31. Dezember 2007]). Diese Verwaltungspraxis wurde vom Bundesverwaltungsgericht wiederholt als rechtmässig geschützt (BVGE 2007/38 E. 4.1.2; Urteile des BVGer A-1652/2006 vom 22. Juni 2009 E. 2.2, A-12/2007 vom 28. Januar 2009 E. 2.2.1, A-1371/2006 vom 26. Juli 2007 E. 2.2.1).

**2.2.2** Mit Art. 27 Abs. 2 aMWSTG (in der Fassung vor dem 15. Juli 2007) besteht eine weitere Möglichkeit der subjektiven Option, welche keinen bereits zu erreichenden Mindestumsatz vorsieht. Diese Bestimmung räumt Unternehmen, die eine Tätigkeit neu aufgenommen haben und die darauf ausgerichtet sind, spätestens innert fünf Jahren im Inland regelmässig steuerbare Jahresumsätze von mehr als Fr. 250'000.-- zu erzielen, einen Rechtsanspruch auf freiwillige Unterstellung ein, wobei die Steuerpflicht mit Aufnahme der Tätigkeit beginnt. Nach der Praxis der ESTV sind rückwirkende Anmeldungen möglich (Merkblatt Nr. 17 "Option nach Art. 27 Abs. 2 MWSTG", Ziff. 4, [gültig vom 1. Januar 2001 bis 31. Dezember 2007]; ferner BVGE 2007/38 E. 4.1.3). Die Bestimmung von Art. 27 Abs. 2 aMWSTG ist insbesondere auf Jungunternehmen zugeschnitten. Indem den Unternehmen bereits in der Startphase ermöglicht wird, die auf den teilweise beachtlichen Investitionen lastenden Vorsteuern sofort zurückzufordern, sollten finanzielle Nachteile für neu gegründete Unternehmen mit innovativen Projekten, die eine lange Vorbereitungsphase benötigen, in denen keine Umsätze erzielt werden, beseitigt werden (vgl. Urteile des BVGer A-1652/2006 vom 22. Juni 2009 E. 3.3, A-12/2007 vom 28. Januar 2009 E. 2.2.2, je mit Hinweisen).

**2.2.3** Fallen die Voraussetzungen einer Option für die Steuerpflicht weg, ist die ESTV unverzüglich schriftlich zu benachrichtigen (Art. 56 Abs. 2 aMWSTG). Gemäss Art. 29 Bst. c aMWSTG endet die Steuerpflicht im Falle der Optierung für die Steuerpflicht sowie im Falle der Streichung im Register der steuerpflichtigen Personen in dem von der ESTV festgelegten Zeitpunkt (Art. 29 Bst. c aMWSTG).

Falls sich der Steuerpflichtige nicht unverzüglich abmeldet und weder die Voraussetzungen der obligatorischen Steuerpflicht noch der subjektiven Option erfüllt sind, sieht die Praxis der ESTV die Möglichkeit einer rückwirkenden Löschung ausdrücklich vor (Spezialbroschüre Nr. 02, a.a.O., Rz. 6.4). Das Bundesverwaltungsgericht bestätigte diese Praxis und erwog, dass die (rückwirkende) Löschung auf den Beginn des Quartals zu erfolgen hat, für das der Steuerpflichtige der ESTV mitgeteilt habe, dass er den für die Steuerpflicht erforderlichen Umsatz nicht mehr erreicht bzw. die Verwaltung Entsprechendes feststellt (Urteil des BVGer A-12/2007 vom 28. Januar 2009 E. 2.4.1 mit Hinweisen).

Weiter sieht die Verwaltungspraxis der ESTV für den Fall, in dem ein ursprünglich zu Recht nach Art. 27 Abs. 2 aMWSTG Steuerpflichtiger entge-

gen der ursprünglichen Prognose innerhalb der Fünfjahresfrist den regelmässigen Jahresumsatz von mehr als Fr. 250'000.-- nicht erreicht, vor, dass die Steuer auf den innert der fünf Jahre erzielten Umsätzen geschuldet und der Vorsteueranspruch auf den Aufwendungen bestehen bleibt. Sind aber nach Ablauf der Fünfjahresfrist weder die Voraussetzungen der obligatorischen Steuerpflicht noch der freiwilligen Steuerpflicht nach Art. 27 Abs. 1 aMWSTG gegeben, so ist das Unternehmen im Register der Steuerpflichtigen durch die ESTV zu löschen (Merkblatt Nr. 17 a.a.O., Ziff. 6.1).

**2.3** Gemäss Art. 24 aMWSTG ist ebenfalls mehrwertsteuerpflichtig, wer im Kalenderjahr unter den in Art. 10 aMWSTG aufgestellten Voraussetzungen für mehr als Fr. 10'000.-- Dienstleistungen von Unternehmen mit Sitz im Ausland bezieht. Soweit der Bezüger nicht bereits nach Art. 21 Abs. 1 aMWSTG steuerpflichtig ist, beschränkt sich die Steuerpflicht auf diese Bezüge.

**2.4** Neurechtlich ist subjektiv steuerpflichtig, wer unabhängig von Rechtsform, Zweck und Gewinnabsicht ein Unternehmen betreibt und nicht von der Steuerpflicht befreit ist (Art. 10 Abs. 1 MWSTG). Befreit ist eine steuerpflichtige Person unter anderem, wenn sie im Inland innerhalb eines Jahres weniger als Fr. 100'000.- Umsatz aus der steuerbaren Leistung erzielt, sofern sie nicht auf die Befreiung von der Steuerpflicht verzichtet (Art. 10 Abs. 2 Bst. a MWSTG). Gemäss Art. 11 Abs. 1 MWSTG kann auf die Befreiung von der Steuerpflicht verzichten, wer ein Unternehmen betreibt und u.a. nach Art. 10 Abs. 2 MWSTG von der Steuerpflicht befreit ist. Ob ein Unternehmen auf die Befreiung von der Steuerpflicht verzichten kann, hängt – anders als noch unter dem Regime des aMWSTG – nicht mehr davon ab, dass ein bestimmter Jahresumsatz effektiv erzielt oder innert einer bestimmten Frist angestrebt wird (CAMENZIND ET AL., Handbuch zum Mehrwertsteuergesetz [MWSTG], 3. Aufl. 2012, Rz. 406).

Ein Verzicht auf die Befreiung von der Steuerpflicht bedarf grundsätzlich einer schriftlichen Erklärung (Art. 14 Abs. 4 MWSTG; MOLLARD/ OBERSON/TISSOT BENEDETTO, Traité TVA, 2009, S. 1096). Im Rahmen der Übergangsbestimmungen wurde jedoch angenommen, dass das bereits unter dem aMWSTG steuerpflichtige Unternehmen, welches die Umsatzgrenzen gemäss MWSTG nicht erreicht, auf die Befreiung von der Steuerpflicht verzichtet. Andernfalls hätte das Unternehmen ausdrücklich die Löschung im Mehrwertsteuerregister verlangen müssen (vgl. FELIX GEIGER, in: Geiger/Schluckebier [Hrsg.]: MWSTG, Kommentar, 2012, Art. 113 N. 4 mit Hinweisen).

**2.5** Die subjektive Steuerpflicht, sei es von Gesetzes wegen oder aufgrund freiwilliger Unterstellung, ist sowohl alt- als auch neurechtlich Voraussetzung, um gegebenenfalls einen Anspruch auf Vorsteuerabzug erfolgreich geltend zu machen (vgl. Art. 38 Abs. 1 aMWSTG, Art. 28 Abs. 1 MWSTG).

**3.**
Im Folgenden ist auf die Steuerfolgen bei einem Wegfall der subjektiven Steuerpflicht (objektiv erreicht durch Eigenverbrauchsbesteuerung) unter dem aMWSTG bzw. bei einem Wiedereintritt in die subjektive Steuerpflicht (objektiv erreicht durch Einlageentsteuerung) unter dem MWSTG näher einzugehen.

**3.1**
**3.1.1** Bei Wegfall der Steuerpflicht ist gemäss aMWSTG die Eigenverbrauchssteuer geschuldet, 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 sich zu diesem Zeitpunkt noch in ihrer Verfügungsmacht befinden (Art. 9 Abs. 1 Bst. d aMWSTG). Dabei ist nicht entscheidend, ob der Vorsteuerabzug geltend gemacht wurde und ob die Gegenstände tatsächlich für unternehmensfremde Zwecke verwendet werden (Urteil des BVGer A-1641/2006 vom 22. September 2008 E. 2.3 mit Hinweisen). Als Gegenstände kommen bei diesem Eigenverbrauchstatbestand typischerweise jene in Frage, die im Warenlager verbleiben oder die noch vorhandenen Anlagegüter bzw. Betriebsmittel inklusive der Betriebsliegenschaft (Urteil des BVGer A-7703/2007 vom 15. Februar 2010 E. 3 mit Hinweisen).

Bemessungsgrundlage beim Eigenverbrauch infolge Wegfalls der Steuerpflicht bildet bei in Gebrauch genommenen beweglichen Gegenständen der Zeitwert im Zeitpunkt der Entnahme. Zur Ermittlung des Zeitwertes ist für jedes abgelaufene Jahr linear ein Fünftel abzuschreiben (Art. 34 Abs. 1 Bst. b aMWSTG). Basis für die Abschreibung bildet bei zugekauften, in Gebrauch genommenen beweglichen Gegenständen der Einkaufspreis (vgl. Art. 34 Abs. 1 Bst. a aMWSTG; Spezialbroschüre Nr. 04 "Eigenverbrauch" Ziff. 6.1.2 [gültig vom 1. Januar 2001 bis 31. Dezember 2007]; IVO GUT, in: mwst.com, Kommentar zum Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer, 2000, Art. 34 N. 4).

**3.1.2** Gemäss Art. 9 Abs. 4 aMWSTG ist der Eigenverbrauch von Dienstleistungen nicht steuerbar. Vorbehalten bleibt jedoch u.a. die Besteuerung

der Verwendung von Dienstleistungen, deren Bezug zum vollen oder teilweisen Vorsteuerabzug berechtigt hat, für einen in Art. 9 Abs. 1 Bst. a bis d aMWSTG genannten Zweck. Mit anderen Worten ist der Eigenverbrauch von Dienstleistungen namentlich bei Wegfall der subjektiven Steuerpflicht steuerbar, sofern deren mehrwertsteuerpflichtiger Bezug zum Vorsteuerabzug berechtigt hat und die entsprechenden Dienstleistungen noch nicht vollständig genutzt worden sind (vgl. Art. 9 Abs. 1 Bst. d aMWSTG in analoger Anwendung).

Nach Art. 34 Abs. 5 aMWSTG ist die Steuer beim Eigenverbrauch von Dienstleistungen nach Artikel 9 Abs. 4 zweiter Satz vom Wert der noch nicht genutzten Dienstleistungen zu berechnen. Der Wortlaut dieser Bestimmung ist vergleichbar mit demjenigen von Art. 42 Abs. 3 Satz 2 aMWSTG, der für die Bemessung der Einlageentsteuerung ebenfalls an die Frage anknüpft, inwieweit eine Dienstleistung bereits genutzt bzw. noch nutzbar ist. In diesem Zusammenhang erachtete das Bundesverwaltungsgericht eine Verwaltungspraxis, welche das Mass der "Nutzung" schematisch aufgrund eines fiktiven Zeitwertes festlegt, der – wie bei den Gegenständen – anhand linearer Abschreibungssätze bestimmt wird, als mit dem Wortlaut und Sinn und Zweck der gesetzlichen Regelung nicht kompatibel. Vielmehr bemesse sich das Mass der "Nutzung" grundsätzlich am mit den fraglichen Dienstleistungen in der Zeit der Nichtsteuerpflicht generierten Umsatz. Ob eine schematische Berechnung des Wertes "des noch nicht genutzten Teils" aushilfsweise dann beigezogen werden könne, wenn für die Bestimmung des Masses der Nutzung in einem konkreten Fall keine besser geeigneten Kriterien bestehen, liess das Gericht explizit offen (Urteile des BVGer A-5885/2009 vom 27. September 2010 E. 3.4 f., A-7522/2006 vom 15. Dezember 2009 E. 3.2.1).

**3.2** Gegenstück der Eigenverbrauchsbesteuerung ist die Einlageentsteuerung. Sind die Voraussetzungen des Vorsteuerabzugs zum Zeitpunkt des Leistungsempfangs nicht gegeben, treten sie jedoch später ein, so kann der Vorsteuerabzug gemäss Art. 32 MWSTG bei Eintritt der Voraussetzungen nachgeholt werden (TOBIAS FELIX ROHNER, Der nachträgliche Vorsteuerabzug [Einlageentsteuerung] im schweizerischen MWSTG und nach der 6. MwSt.-Richtlinie der EU, 2007, S. 109 f.). Gemäss Art. 113 Abs. 2 MWSTG gelten die Bestimmungen über die Einlageentsteuerung nach Art. 32 MWSTG auch für Leistungen, für die vor dem Inkrafttreten des MWSTG kein Anspruch auf Vorsteuerabzug gegeben war. Eingangsleistungen, welche vor Inkrafttreten des MWSTG bezogen worden sind und für welche

kein Vorsteuerabzugsrecht bestand, können demnach zum Vorsteuerabzug unter neuem Recht berechtigen, falls die Voraussetzungen für die Einlageentsteuerung erfüllt sind (BAUMGARTNER/ CLAVADETSCHER/KOCHER, Vom alten zum neuen Mehrwertsteuergesetz, 2010, § 13 Rz. 12). Gemäss Art. 32 Abs. 1 MWSTG müssen dafür die Kriterien des Vorsteuerabzugsrechts (Art. 28 ff. MWSTG) erfüllt sein. Der Vorsteuerabzug kann in solchen Fällen in derjenigen Abrechnungsperiode vorgenommen werden, in der die Voraussetzungen hierfür eingetreten sind (Urteil des BVGer A-5534/2013 vom 5. November 2014 E. 2.6).

**4.**

**4.1** Im Bereich der Mehrwertsteuer ist nach konstanter Rechtsprechung nicht in erster Linie die Sichtweise der Buchführung, sondern die wirtschaftliche und tatsächliche Betrachtungsweise massgebend. Das grundsätzlich auch im Bereich der Mehrwertsteuer geltende Prinzip der Massgeblichkeit der Handelsbilanz steht daher dem Nachweis, dass die buchhalterische Erfassung von Leistungen nicht der wirtschaftlichen Realität entspricht, nicht entgegen (statt vieler: Urteil des BVGer A-720/2013 vom 30. Januar 2014 E. 2.4 mit Hinweisen).

**4.2**

**4.2.1** Der Inhalt einer Norm ist durch Auslegung zu ermitteln. Ausgangspunkt jeder Auslegung ist der Wortlaut, wobei bei Erlassen des Bundesrechts die Fassungen in den drei Amtssprachen gleichwertig sind. Ist der Text nicht ganz klar und sind verschiedene Interpretationen möglich, muss nach der wahren Tragweite der Bestimmung gesucht werden unter Hinzuziehung aller Auslegungselemente (sog. "Methodenpluralismus": vgl. statt vieler: BGE 136 II 149 E. 3, BVGE 2014/8 E. 3.3). Zu berücksichtigen sind namentlich die Entstehungsgeschichte der Norm (sog. historische Auslegung), der Zusammenhang, in dem sie mit anderen Gesetzesbestimmungen steht (sog. systematische Auslegung) sowie ihr Sinn und Zweck (sog. teleologische Auslegung). Von einem klaren Wortlaut darf abgewichen werden, wenn sich im Lichte der übrigen Auslegungselemente triftige Gründe für die Annahme ergeben, dass er nicht den wahren Sinn der Regelung wiedergibt (vgl. BGE 131 II 562 E. 3.5; 125 III 57 E. 2b; BVGE 2007/41 E. 4.2). Sind mehrere Auslegungen möglich, ist jene zu wählen, die der Verfassung am besten entspricht (vgl. zum Ganzen: BGE 137 III 217 E. 2.4.1 mit Hinweisen; BVGE 2007/24 E. 2.3 f.).

**4.2.2** Die Auslegung von Mehrwertsteuernormen folgt grundsätzlich den üblichen Regeln. Falls sich bereits durch Auslegung einer Ausnahmevorschrift ergibt, dass der konkrete Fall durch den Normsinn eindeutig erfasst wird, erübrigt sich die Frage nach der "restriktiven Auslegung". Anders verhält es sich, soweit nach durchgeführter Auslegung der Rechtsnorm ein Beurteilungsspielraum verbleibt. In einem solchen Fall ist zu berücksichtigen, dass Steuerausnahmen unter teleologischen und systematischen Gesichtspunkten bei einer allgemeinen Verbrauchsteuer wie der Mehrwertsteuer ganz grundsätzlich problematisch sind. Im Übrigen aber sind Ausnahmevorschriften weder extensiv noch restriktiv, sondern nach ihrem Sinn und Zweck im Rahmen der allgemeinen Regeln "richtig" auszulegen (BGE 138 II 251 E. 2.3.3 mit Hinweisen; MICHAEL BEUSCH, in: Zweifel et al. [Hrsg.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer, 2015, Auslegung N. 27 f.). Diesfalls ist vor dem Hintergrund des Grundsatzes der Allgemeinheit der Mehrwertbesteuerung und dem Postulat der Wettbewerbsneutralität eine "weite Auslegung" des Tatbestandes der subjektiven Mehrwertsteuerpflicht am Platz. Spiegelbildlich sind Ausnahmen von der subjektiven Mehrwertsteuerpflicht einschränkend auszulegen (BGE 138 II 251 E. 2.3.4 mit Hinweisen).

**5.**

**5.1** Im vorliegenden Fall trug die ESTV die Beschwerdeführerin gestützt auf das Optionsgesuch vom 11. August 2003 rückwirkend per 1. Januar 2001 als freiwillig Steuerpflichtige im Sinne von Art. 27 Abs. 2 aMWSTG ins Register der Steuerpflichtigen ein. Mangels gegenteiliger Anhaltspunkte ist davon auszugehen, dass die Beschwerdeführerin die Voraussetzungen der freiwilligen Option nach Art. 27 Abs. 2 aMWSTG im Zeitpunkt ihres Optionsgesuchs vom 11. August 2003 erfüllte und die ESTV die Beschwerdeführerin deshalb zu Recht ins Register der Mehrwertsteuerpflichtigen eingetragen hat. Dass die Eintragung rückwirkend auf den Zeitpunkt der Aufnahme der unternehmerischen Tätigkeit, also per 1. Januar 2001, erfolgte, ist nicht zu beanstanden (E. 2.2.2). Weiter ist unbestritten, dass die Beschwerdeführerin innerhalb von fünf Jahren seit Aufnahme ihrer Tätigkeit, also bis zum 31. Dezember 2005, den prognostizierten Jahresumsatz von über Fr. 250'000.-- nicht erreicht hat, zumal sie erstmals im Jahr 2005 einen Umsatz von rund Fr. 7'000.-- erzielte. Es stellt sich somit die Frage, ob die subjektive Steuerpflicht der Beschwerdeführerin ab dem 1. Januar 2006 weiter bestand.

**5.2** Die Vorinstanz verneinte im Sinne der Praxis der ESTV die Möglichkeit der weiteren freiwilligen Unterstellung unter die Steuerpflicht ab dem 1. Januar 2006, nachdem die Mindestumsatzgrenzen nicht erreicht worden waren (vgl. E. 2.2.3). Die Beschwerdeführerin vertritt dagegen die Ansicht, sie habe auch nach Ablauf der Fünfjahresfrist Anspruch auf die weitere freiwillige Unterstellung unter die Steuerpflicht. Bei korrekter Auslegung von Art. 27 Abs. 2 aMWSTG genüge es, wenn im Zeitpunkt des Optionsgesuchs alle Tatbestandsvoraussetzungen erfüllt seien. Weder aus dem Wortlaut noch aus der Entstehungsgeschichte und Sinn und Zweck der Norm lasse sich schliessen, dass nach Ablauf der Fünfjahresfrist die Möglichkeit der freiwilligen Unterstellung unter die Steuerpflicht wegfalle, wenn die Umsatzgrenze von Fr. 250'000.-- dann effektiv nicht erreicht worden sei. Eine solche "ex-post" Beurteilung halte vor dem Gesetz nicht stand.

**5.2.1** Ob der Argumentation der Beschwerdeführerin gefolgt werden kann, ist durch Gesetzesauslegung zu ermitteln. Es stellt sich die Frage, ob die in Art. 27 Abs. 2 aMWSTG enthaltene Frist von fünf Jahren einzig für die Umsatzprognose im Zeitpunkt des Optionsgesuchs von Bedeutung ist oder ob sie gleichzeitig die Optionsmöglichkeit bei Nichterfüllen der Tatbestandsvoraussetzungen der Vorschrift befristet. Ausgangspunkt der Auslegung bildet der Wortlaut (E. 4.2.1).

**5.2.1.1** Art. 27 Abs. 2 aMWSTG – soweit hier von Bedeutung – lautet: "Einen Rechtsanspruch auf freiwillige Unterstellung unter die Steuerpflicht haben insbesondere jene Unternehmen, die eine Tätigkeit aufgenommen haben, welche darauf ausgerichtet ist, spätestens innert fünf Jahren im Inland regelmässig steuerbare Jahresumsätze von mehr als 250'000.-- Franken zu erzielen". Aus dem Wortlaut dieser Bestimmung (in allen drei Amtssprachen) lässt sich für die vorliegende Frage nichts Eindeutiges gewinnen. Der Normsinn ist somit anhand der weiteren Auslegungselemente zu ermitteln.

**5.2.1.2** Auch das systematische Auslegungselement hilft vorliegend nicht weiter.

**5.2.1.3** Die Entstehungsgeschichte von Art. 27 Abs. 2 aMWSTG lässt sich insbesondere anhand des Berichts der Kommission für Wirtschaft und Abgaben des Nationalrates (WAK-NR) vom 28 August 1996 zu Art. 25 Abs. 2 Entwurf-aMWSTG (Parlamentarische Initiative Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer [Dettling], BBl 1996 V 713, 763), der Stellungnahme des

Bundesrates vom 15. Januar 1997 (BBl 1997 II 389, 408) sowie den Beratungen des National- und Ständerats (siehe Amtliches Bulletin [AB], Geschäft Nr. 93.461) nachvollziehen.

Eine Art. 27 Abs. 2 aMWSTG entsprechende Regelung gab es im zeitlichen Anwendungsbereich der Verordnung vom 22. Juni 1994 über die Mehrwertsteuer (MWSTV, AS 1994 1464) noch nicht. Mit Art. 27 Abs. 2 aMWSTG sollte verhindert werden, dass der Vorsteuerabzug bei neugegründeten Unternehmen, bei denen feststeht, dass ihre Investitionen und Aufwendungen, die vollumfänglich im Zusammenhang mit steuerbaren Umsätzen stehen, erst nachträglich vorgenommen werden kann und entsprechend eine Kapitalbindung im Ausmass des ausgeschlossenen Vorsteuerabzuges mit Zinsverlusten entsteht (Votum Brändli, AB 1998 S 955; vgl. auch E. 2.2.2).

Der Vorschlag der WAK-NR, eine solche Regelung für Jungunternehmen einzuführen, wurde jedoch vom Bundesrat und dem erstberatenden Nationalrat anfänglich abgelehnt. Insbesondere der Bundesrat kritisierte die Missbrauchsanfälligkeit der Regelung und erachtete es mit dem Grundsatz der umfassenden Besteuerung des Endkonsums nicht vereinbar, dass selbst wenn ein Unternehmer erfolglos ist und nie steuerbare Umsätze erzielt, die bezogenen Waren und Dienstleistungen gänzlich unbesteuert bleiben sollen (BBl 1997 II 389, 408). Im Gegensatz zum Nationalrat stimmte der Ständerat in seiner ersten Lesung dem Vorschlag der WAK-NR mit einer noch offeneren Formulierung zu. So strich der Ständerat gar die im ursprünglichen Gesetzesentwurf enthaltene Frist von 10 Jahren, innert welcher der Jahresumsatz von Fr. 250'000.-- überschritten werden sollte, ersatzlos, womit insbesondere Nachteile für langfristige Investitionsprojekte beseitigt werden sollten (AB 1998 S 955). Erst anlässlich der Differenzbereinigung in den Räten wurde der schliesslich ins Gesetz übernommenen Regelung zugestimmt, welche neu eine Fünfjahresfrist statuierte (AB 1999 N 338, AB 1999 S 356).

Mit dieser Kompromisslösung sollten demnach einerseits Jungunternehmen durch steuerliche Entlastung gefördert werden. Andererseits ist aber davon auszugehen, dass der Gesetzgeber gleichzeitig allfälligen Missbräuchen vorbeugen und namentlich verhindern wollte, dass jene Unternehmen, welche auch nach spätestens fünf Jahren keinen steuerbaren Umsatz erzielen, auf unbeschränkte Zeit von dieser Regelung profitieren. Hätte der Gesetzgeber gewollt, dass alle Jung- oder Start-up-Unterneh-

men, welche darauf ausgerichtet sind, (irgendwann) in Zukunft regelmässig einen Jahresumsatz von mehr als Fr. 250'000.-- zu erzielen, für die Steuerpflicht optieren können, so hätte er – wie ursprünglich vom Ständerat vorgeschlagen – von der Nennung einer Frist abgesehen. Diese Lösung wurde aber vom Nationalrat explizit verworfen. Damit findet die Interpretation der Beschwerdeführerin, wonach der effektiven Dauer der umsatzarmen Entwicklungsphase keinerlei Bedeutung zuzumessen sei, in den Materialien keine Stütze. Auch ergäbe es keinen Sinn, darüber zu diskutieren, ob die Frist, innert welcher *spätestens* ein bestimmter Jahresumsatz regelmässig überschritten werden soll, fünf oder zehn Jahre beträgt, wenn an die konkrete Zahl keine Konsequenzen geknüpft würden. Zudem kann allfälligen Missbräuchen nur dann effektiv begegnet werden, wenn die Option nach Art. 27 Abs. 2 aMWSTG bei entsprechender Erfolgslosigkeit befristet ist. Um also ihren angedachten Sinn und Zweck zu erfüllen, muss die in Art. 27 Abs. 2 aMWSTG enthaltene Fünfjahresfrist dahingehend verstanden werden, dass sie nicht nur im Rahmen der Umsatzprognose im Zeitpunkt des Optionsgesuchs Wirkungen entfaltet, sondern gleichzeitig auf eine Befristung der Optionsmöglichkeit bei entsprechender Erfolgslosigkeit hinweist.

Inwiefern es sich dabei um eine von der Beschwerdeführerin als "starr" bezeichnete Fünfjahresfrist handelt, welche die Optionsmöglichkeit bei entsprechender Erfolgslosigkeit in jedem Fall nach Ablauf von fünf Jahren dahinfallen lässt, oder ob der ESTV ein gewisser Ermessenspielraum zukommt, die Optionsmöglichkeit unter Umständen auch länger als fünf Jahre zu gewähren, kann an dieser Stelle offen gelassen werden. Im vorliegenden Fall hat die Beschwerdeführerin unbestrittenermassen auch nach Ablauf von mehr als 10 Jahren seit Aufnahme ihrer Tätigkeit den angestrebten Jahresumsatz von Fr. 250'000.-- zu keinem Zeitpunkt auch nur annähernd erreicht.

**5.2.2** Bei diesem Auslegungsergebnis war die ESTV in der vorliegenden Konstellation nicht verpflichtet, der Beschwerdeführerin die Optionsmöglichkeit nach Art. 27 Abs. 2 aMWSTG auch nach Ablauf der Frist von fünf Jahren seit Aufnahme der Geschäftstätigkeit zu gewähren. Für eine Berufung auf den Grundsatz der Wettbewerbsneutralität bzw. eine unzulässige Wettbewerbsverzerrung bleibt bei diesem klaren Auslegungsergebnis kein Raum (E. 4.2.2). Auch aus einer allfälligen Verletzung des Prinzips der Gleichmässigkeit der Besteuerung, welche von der Beschwerdeführerin jedoch weder näher begründet wird noch ersichtlich ist, kann die Beschwerdeführerin nichts zu ihren Gunsten ableiten. Denn selbst wenn Art. 27 Abs.

2 aMWSTG systemtragende Prinzipien der Mehrwertsteuer verletzen sollte, könnte sich die Beschwerdeführerin nicht mit Erfolg darauf berufen. Die Regelung ist im Gesetz selber vorgesehen. Damit hat das Bundesverwaltungsgericht aufgrund des in der Bundesverfassung verankerten Anwendungsgebots von Bundesgesetzen keine Möglichkeit, der Norm die Anwendung zu versagen (vgl. Art. 190 BV).

**5.2.3** Nach dem Gesagten ist nicht zu beanstanden, dass die ESTV das Ende der Steuerpflicht gemäss Art. 27 Abs. 2 aMWSTG auf den 31. Dezember 2005 festlegte. Indem die ESTV die Beschwerdeführerin, welche am 31. Dezember 2005 unbestrittenermassen weder die Voraussetzungen der obligatorischen (E. 2.1) noch der freiwilligen Steuerpflicht nach Art. 27 Abs. 1 aMWSTG (E. 2.2.1) erfüllte und sich zudem nicht abgemeldet hat, rückwirkend per 31. Dezember 2005 im Register der Steuerpflichtigen löschte, hat sie ihr Ermessen nicht überschritten (vgl. E. 2.2.3). Somit war ab dem 1. Januar 2006 keine Steuerpflicht der Beschwerdeführerin mehr gegeben.

**5.3** Was die Frage der subjektiven Steuerpflicht im zeitlichen Anwendungsbereich des MWSTG betrifft, ist die Auffassung der Vorinstanz nicht zu beanstanden, wonach die Beschwerdeführerin per 1. Januar 2010 gemäss Art. 11 Abs. 2 MWSTG auf die Befreiung von der Steuerpflicht verzichtet habe. Wie in E. 2.4 dargelegt, verlangt das neue Recht für den Verzicht auf die Befreiung von der Steuerpflicht keine Mindestumsätze mehr. Auch musste die vor dem Rechtswechsel im Mehrwertsteuerregister eingetragene Beschwerdeführerin den Verzicht auf die Befreiung von der Steuerpflicht gemäss den besonderen Übergangsbestimmungen nicht ausdrücklich erklären. Entsprechend ist die Steuerpflicht der Beschwerdeführerin ab dem 1. Januar 2010 zu bejahen.

**5.4** Der Wegfall der subjektiven Steuerpflicht per 31. Dezember 2005 hat zunächst zur Folge, dass auf den Investitionen der Steuerperioden 1. Quartal 2002 bis 4. Quartal 2005 grundsätzlich die Eigenverbrauchssteuer zu erheben ist, da die Beschwerdeführerin die entsprechenden Vorsteuerabzüge tätigte (E. 3.1). Weiter ist für die Jahre 2006 bis und mit 2009 grundsätzlich die Bezugssteuer auf allfälligen Bezügen von Dienstleistungen aus dem Ausland geschuldet (E. 2.3) und allfällig zu Unrecht vorgenommene Vorsteuerabzüge sind zurückzuerstatten (E. 2.5). Schliesslich ist mit dem (erneuten) Eintritt in die Steuerplicht per 1. Januar 2010 auf den vorsteuerbelasteten Eingangsleistungen eine Einlageentsteuerung vorzunehmen (E. 3.2).

**5.5** Im Rahmen ihres Eventualbegehrens moniert die Beschwerdeführerin, die Vorinstanz habe die Eigenverbrauchssteuer falsch ermittelt. Sie beantragt daher, die Besteuerung des Eigenverbrauchs per 31. Dezember 2005 für die Steuerperioden 1. Quartal 2002 bis 4. Quartal 2005 sei auf jene Aufwendungen zu beschränken, welche sich im Zeitpunkt der Nutzungsänderung noch in der (teilweisen) Verfügungsmacht der Beschwerdeführerin befanden. Sie verlangt, die Eigenverbrauchssteuer sei erstens gemäss Verwaltungspraxis nicht auf den Werkzeugen zu erheben, zweitens seien Eigenleistungen nicht zu besteuern und drittens sei bei den bezogenen Dienstleistungen zu unterscheiden zwischen positivem Know-How und negativem Know-How, wobei letzteres als nicht mehr nutzbar zu gelten habe und daher nicht zu besteuern sei.

**5.5.1** Die Eigenverbrauchssteuer ist bei Wegfall der subjektiven Steuerpflicht auf jenen Gegenständen geschuldet, die zum Vorsteuerabzug berechtigt haben und über welche noch Verfügungsmacht besteht. Die Eigenverbrauchssteuer ist dabei insbesondere auf Betriebsmitteln zu erheben (E. 3.1.1).

Die Beschwerdeführerin macht erstmals im Verfahren vor dem Bundesverwaltungsgericht geltend, die Vorinstanz habe zu Unrecht die Eigenverbrauchssteuer auf den Werkzeugen erhoben. Sie verkennt dabei, dass sog. Betriebsmittel, also jene Gegenstände, die unmittelbar für die Herstellung von Verkaufswaren eingesetzt werden, rechtsprechungsgemäss der Eigenverbrauchsbesteuerung unterliegen. Zu Recht zieht die Vorinstanz den Schluss, dass es sich bei den in Frage stehenden Werkzeugen, welche die Beschwerdeführerin für die Herstellung von Prototypen speziell habe anfertigen lassen, um solche Betriebsmittel handelt. Nicht nur der Einsatzzweck, sondern auch der hohe Wert dieser Werkzeuge spricht dafür, dass es sich um eigentliche Betriebsmittel handelt. Auch hat die Beschwerdeführerin die fraglichen Werkzeuge buchhalterisch im Anlagevermögen unter der Kontobezeichnung "Maschinen und Werkzeuge Produktion" aktiviert und diese nicht etwa als Aufwand verbucht. Zudem sind keine Gründe ersichtlich, weshalb nicht auf die Handelsbilanz abgestellt werden könnte, zumal auch die Beschwerdeführerin nicht geltend macht, die Buchhaltung sei fehlerhaft. Folglich hat die Vorinstanz zu Recht auf die Handelsbilanz abgestellt (E. 4.1) und die fraglichen Werkzeuge als Betriebsmittel qualifiziert, womit sie Gegenstand der Eigenverbrauchssteuer sind. Bei diesem Ergebnis erübrigt es sich auf die von der Beschwerdeführerin zitierte Verwaltungspraxis näher einzugehen und diese gegebenenfalls auf

ihre Gesetzmässigkeit zu überprüfen. Anzumerken bleibt, dass die Berufung auf eine erst nach dem hier massgebenden Zeitpunkt (31. Dezember 2005) in Kraft getretene Verwaltungspraxis ohnehin unbehelflich wäre.

**5.5.2** Im Grundsatz richtig ist der Einwand der Beschwerdeführerin, dass erbrachte Eigenleistungen nicht der Eigenverbrauchsbesteuerung unterliegen. Dies ist jedoch vorliegend nicht geschehen. Wie sich aus der Beilage zur EM Nr. (…) ergibt, wurden für die Berechnung der Eigenverbrauchssteuer ausschliesslich (ursprünglich) von Dritten bezogene Leistungen berücksichtigt, weshalb dieser Einwand jeglicher Grundlage entbehrt.

**5.5.3** Schliesslich bleibt zu prüfen, ob die Vorinstanz zu Recht die Eigenverbrauchssteuer auf den in der Beilage 1 zur EM Nr. (…) aufgeführten Entwicklungskosten (Dienstleistungen) erhoben hat.

**5.5.3.1** Vorab ist auf die in der Beschwerdebegründung enthaltene Äusserung einzugehen, wonach für die Beschwerdeführerin bisher nicht erkennbar sei, welche Aufwendungen und Investitionen die ESTV im Detail zur Eigenverbrauchsbesteuerung herangezogen habe, womit sie sinngemäss eine Verletzung der Begründungspflicht geltend macht. Die Details der Berechnung der Eigenverbrauchssteuer ergeben sich aus der Beilage 1 zur EM Nr. (…). Auf diese Beilage wird im Beiblatt zur EM Nr. (…) ausdrücklich verwiesen. Ohne Zweifel wurde der Beschwerdeführerin die besagte EM Nr. (…) eröffnet und damit vermutungsweise auch die entsprechende Beilage zugestellt. Weder im vorinstanzlichen noch im vorliegenden Verfahren machte die Beschwerdeführerin geltend, dass sie die in der EM bzw. dem dazugehörigen Beiblatt erwähnte Beilage nicht erhalten habe. Auch hat sie zu keinem Zeitpunkt Akteneinsicht verlangt. Die erwähnte Beilage listet die einzelnen Bezüge von Gegenständen und Dienstleistungen detailliert auf, wobei namentlich das Buchungsdatum, der Lieferant, teilweise eine nähere Bezeichnung des gelieferten Gegenstandes und der Betrag aufgeführt sind. Eine Verletzung der Begründungspflicht ist deshalb nicht ersichtlich.

**5.5.3.2** Massgebend für die Beurteilung, ob ein Gegenstand oder eine Dienstleistung verbraucht oder nicht mehr nutzbar ist, ist der Zeitpunkt, in dem sich der Eigenverbrauchstatbestand verwirklicht hat. Es stellt sich folglich die Frage, welche Dienstleistungen am 31. Dezember 2005 als noch nutzbar galten. Nicht entscheidend ist, ob eine solche Dienstleistung nach dem 31. Dezember 2005 effektiv genutzt wurde (vgl. E. 3.1.1). Entsprechend ist auch irrelevant, ob sich eine am 31. Dezember 2005 noch nutzbare Dienstleistung später als "Fehlinvestition" erwies.

**5.5.3.3** Was das Vorgehen zur Ermittlung der noch nutzbaren Dienstleistungen anbelangt, erklärt die Vorinstanz in ihrer Vernehmlassung, dass sie im provisorischen Kontrollergebnis fast ausschliesslich Gegenstände zur Eigenverbrauchsbesteuerung bzw. Einlageentsteuerung herangezogen habe, da sich ein Abgrenzung, welche der aktivierten Dienstleistungen tatsächlich als Investitionen gelten und noch nutzbar sind, als sehr schwierig erwiesen habe. Auf Betreiben der Beschwerdeführerin habe sie dann weitere [Produkte]-Entwicklungskosten, welche nach Ansicht der Beschwerdeführerin eine mehrjährige Nutzungsdauer aufweisen, namentlich Ingenieurleistungen und Leistungen im Bereich des Designs, in die Berechnung der Einlageentsteuerung miteinbezogen. Folglich habe sie dieselben Arten von Leistungen auch bei der Berechnung des vorangehenden Eigenverbrauchs berücksichtigt.

Das Vorgehen der ESTV ist im vorliegenden Fall nicht zu beanstanden. Zu Recht hat die ESTV eine Art Kongruenz zwischen den per 31. Dezember 2005 der Eigenverbrauchssteuer und den per 1. Januar 2010 der Einlageentsteuerung unterliegenden Dienstleistungen hergestellt. Es leuchtet nicht ein, weshalb gewisse Ingenieursleistungen, welche erst in den Jahren 2006 bis 2009 bezogen wurden, über mehrere Jahre nutzbar sein sollen, während jene aus den Jahren 2003 bis 2005 ohne nähere Begründung spätestens nach drei Jahren hätten verbraucht sein sollen. Auch waren die hier strittigen Dienstleistungen in der Bilanz aktiviert und nicht – wie dies bei nicht mehr nutzbaren Dienstleistungen zu erwarten wäre – vollständig abgeschrieben. Zudem gibt die Beschwerdeführerin selbst an, sie habe in den Jahren 2003 bis 2006 ein [Produkt B] entwickelt, [das] es jedoch nicht bis zur Marktreife geschafft habe. Wenn die Entwicklung dieses [Produkts B] bis ins Jahr 2006 gedauert hat, so ist davon auszugehen, dass damit im Zusammenhang stehende Entwicklungsleistungen per 31. Dezember 2005 noch nutzbar waren. Auch das Schreiben vom 16. November 2006, in welchem mitgeteilt wurde, dass die Produktion angelaufen sei, bestätigt, dass (zumindest ein Teil) der in den vorangehenden Jahren in dieses Produkt investierten Entwicklungsleistungen sogar noch im November 2006 als nutzbar angesehen wurden. Indem die ESTV nicht sämtliche aktivierten Dienstleistungen in die Berechnung des Eigenverbrauchs einbezogen hat, berücksichtigte sie zudem zu Gunsten der Beschwerdeführerin, dass einzelne Dienstleistungen am 31. Dezember 2005 bereits nicht mehr nutzbar waren, z.B. weil bereits im damaligen Zeitpunkt feststand, dass sie eine "Fehlinvestition" darstellten oder weil nicht alle Dienstleistungen eine gleichermassen lange Nutzungsdauer aufweisen. Im Übrigen vermag die Beschwerdeführerin nichts aus der Tatsache abzuleiten, dass ein im Jahr

2002 entwickelter Prototyp eines [Produkts C] nicht habe weiter entwickelt werden können, bilden doch Dienstleistungsbezüge des Jahres 2002 von vornherein nicht Gegenstand der hier angefochtenen Verfügung.

Zusammenfassend hat die ESTV die hier in Frage stehenden Dienstleistungen zu Recht als am 31. Dezember 2005 noch nutzbar angesehen.

**5.5.3.4** Was die Bemessung des Eigenverbrauchs auf diesen Dienstleistungen betrifft, ist vorab festzuhalten, dass bei Dienstleistungen – anders als bei Gegenständen – grundsätzlich keine lineare Abschreibung zum Tragen kommt (E. 3.1.2), sondern dass sich das Mass der "Nutzung" am mit den fraglichen Dienstleistungen in der Zeit der Steuerpflicht generierten Umsatz bemisst. Die Vorinstanz weist in diesem Zusammenhang darauf hin, dass es aus heutiger Sicht praktisch unmöglich sei, zu beurteilen, welche Dienstleistungen per 31. Dezember 2005 in welchem Betrag als genutzt gelten. Im Sinne einer praktikablen Lösung habe die ESTV daher auch auf den Dienstleistungen eine lineare Abschreibung im Umfang von 20% pro Jahr zugelassen. In Anbetracht der vorliegend besonderen Konstellation eines Start-up Unternehmens mit einer langen umsatzarmen Entwicklungsphase und des Umstandes, dass vermutungsweise nicht sämtliche strittigen Entwicklungsleistungen in vollem Umfang in eine Ausgangsleistung einfliessen werden, erscheint es vorliegend mangels besser geeigneter Kriterien als sachgerecht, eine lineare Abschreibung analog zur Eigenverbrauchsbesteuerung bei Gegenständen ausnahmsweise zuzulassen. Das Vorgehen der ESTV ist also auch in diesem Punkt zu schützen.

**5.6** Der angefochtene Entscheid erweist sich folglich als rechtmässig. Die dagegen erhobene Beschwerde ist vollumfänglich abzuweisen, soweit darauf einzutreten ist.

**6.**
Ausgangsgemäss sind die Verfahrenskosten, die auf Fr. 6'000.-- festzusetzen sind, der unterliegenden Beschwerdeführerin aufzuerlegen (Art. 63 Abs. 1 VwVG i.V.m. Art. 4 des Reglements vom 21. Februar 2008 über die Kosten und Entschädigungen vor dem Bundesverwaltungsgericht [VGKE, SR 173.320.2]). Der einbezahlte Kostenvorschuss in derselben Höhe ist zur Bezahlung der Verfahrenskosten zu verwenden. Eine Parteientschädigung ist nicht zuzusprechen (Art. 64 Abs. 1 VwVG e contrario; Art. 7 Abs. 3 VGKE).

(Das Dispositiv befindet sich auf der nächsten Seite.)

## Demnach erkennt das Bundesverwaltungsgericht:

**1.**
Die Beschwerde wird abgewiesen, soweit darauf eingetreten wird.

**2.**
Die Verfahrenskosten von Fr. 6'000.- werden der Beschwerdeführerin auferlegt. Der einbezahlte Kostenvorschuss wird zur Bezahlung der Verfahrenskosten verwendet.

**3.**
Eine Parteientschädigung wird nicht zugesprochen.

**4.**
Dieses Urteil geht an:

– die Beschwerdeführerin (Gerichtsurkunde)
– die Vorinstanz (Ref-Nr. […]; Gerichtsurkunde)

| Die vorsitzende Richterin: | Die Gerichtsschreiberin: |
|---|---|
| Salome Zimmermann | Kathrin Abegglen Zogg |

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

Versand: