Bundesverwaltungsgericht

Tribunal administratif fédéral

Tribunale amministrativo federale

Tribunal administrativ federal

Abteilung I
A-1652/2006
{T 0/2}

Urteil vom 22. Juni 2009

Besetzung

Richterin Salome Zimmermann (Vorsitz),
Richter Daniel Riedo, Richter Thomas Stadelmann,
Gerichtsschreiber Johannes Schöpf.

Parteien

X._____, ...,
vertreten durch ...,
Beschwerdeführerin,

gegen

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

Gegenstand

Mehrwertsteuer (MWSTG / Ende der Steuerpflicht /
1. Quartal 2001 bis 4. Quartal 2004).

Sachverhalt:

A.
Die X._____ war vom 1. Januar 1997 bis zum 30. Juni 2005 im von der Eidgenössischen Steuerverwaltung (ESTV) geführten Register der Mehrwertsteuerpflichtigen eingetragen. Gemäss Handelsregisterauszug und Angaben im Fragebogen zur Eintragung als Mehrwertsteuerpflichtige bezweckt die Gesellschaft die Forschung und Entwicklung im Bereich .... Am 27. Dezember 1999 wurde der X._____ das Gesuch zur Mehrwertsteuerabrechnung nach vereinnahmten Entgelten bewilligt.

B.
Am 4. April und 13. Mai 2005 führte die ESTV bei der X._____ eine Kontrolle nach Massgabe von Art. 62 des Bundesgesetzes vom 2. September 1999 über die Mehrwertsteuer (MWSTG, SR 641.20) durch. Dabei überprüfte die Verwaltung unter anderem die Abrechnungsperioden 1. Quartal 2001 bis 4. Quartal 2004 (Zeitraum vom 1. Januar 2001 bis 31. Dezember 2004) und stellte fest, dass die Gesellschaft in den Jahren 2001 bis 2004 keine oder nur unbedeutende Umsätze erzielte und demzufolge im Jahr 2001 und in den Folgejahren die für die obligatorische Mehrwertsteuerpflicht massgebliche Mindestumsatzgrenze nicht mehr erreichte. Aufgrund der gemachten Feststellungen wurde die X._____ von Amtes wegen auf den 30. Juni 2005 mit Wirkung ab dem 31. Dezember 2001 aus dem Register der Mehrwertsteuerpflichtigen gelöscht. Mit Schreiben der ESTV vom 8. Juni 2005 wurde die Gesellschaft über die vorgenommene Löschung orientiert und darauf hingewiesen, dass ab dem 31. Dezember 2001 die Mehrwertsteuernummer auf den Geschäftspapieren nicht mehr verwendet und in den Fakturen keine Mehrwertsteuer mehr ausgewiesen werden dürfe. Aufgrund des Wegfalls der subjektiven Mehrwertsteuerpflicht per 31. Dezember 2001 forderte die ESTV mit der Ergänzungsabrechnung (EA) Nr. ... vom 13. Mai 2005 die Eigenverbrauchssteuer auf den per 31. Dezember 2001 vorhandenen Anlagegütern nach und belastete der X._____ überdies die in den Jahren 2002 bis 2004 geltend gemachten Vorsteuern wieder zurück. Insgesamt forderte die Verwaltung für das 1. Quartal 2001 bis 4. Quartal 2004 (Zeitraum vom 1. Januar 2001 bis 31. Dezember 2004) Fr. ... Mehrwertsteuer zuzüglich Verzugszins zu 5 % ab dem 31. August 2003 (mittlerer Verfall) nach.

C.
Mit Schreiben vom 25. Juli 2005 machte die X._____ geltend, dass die ESTV die Löschung aus dem Register der Mehrwertsteuerpflichtigen trotz intensiver Tätigkeiten und grosser Investitionen für ein "... Center" vorgenommen habe. Mit dem Verzicht auf Abmeldung habe sie jedoch per 1. Januar 2002 für die freiwillige Mehrwertsteuerpflicht gemäss Art. 27 Abs. 2 MWSTG optiert. Danach bestehe ein Rechtsanspruch auf freiwillige Unterstellung unter die Mehrwertsteuerpflicht, sofern eine Tätigkeit aufgenommen wurde, die darauf ausgerichtet sei, spätestens innert fünf Jahren im Inland regelmässig steuerbare Jahresumsätze von mehr als Fr. 250'000.-- zu erzielen. Demzufolge habe ihre Mehrwertsteuerpflicht auch nach dem 31. Dezember 2001 weiter bestanden. Die Gesellschaft verlangte einen einsprachefähigen Entscheid.

D.
Mit Entscheid vom 18. Januar 2006 bestätigte die ESTV die Mehrwertsteuernachforderung gemäss der EA Nr. ... im Betrag von Fr. ... und forderte für den Zeitraum vom 1. Januar 2001 bis 31. Dezember 2004 (unter Anrechnung der Guthaben der Abrechnungsperioden 1. Quartal 2002 bis 4. Quartal 2004) Fr. ... Mehrwertsteuer zuzüglich Verzugszins zu 5 % ab dem 31. August 2003 (mittlerer Verfall) nach. Die gegen diesen Entscheid am 16. Februar 2006 erhobene Einsprache hiess die ESTV mit Einspracheentscheid vom 28. August 2006 im Betrag von Fr. ... teilweise gut und wies sie im Übrigen ab. Die Verwaltung stellte sich dabei auf den Standpunkt, eine stillschweigende Option nach Art. 27 Abs. 1 MWSTG sei mangels des erforderlichen Mindestumsatzes von Fr. 40'000.-- ausgeschlossen und die Option nach Art. 27 Abs. 2 MWSTG stehe nur Unternehmen zur Verfügung, die ihre Tätigkeit neu aufnehmen, nicht aber bestehenden Unternehmen.

E.
Gegen den Einspracheentscheid vom 28. August 2006 erhob die X._____ (Beschwerdeführerin) Beschwerde an die Eidgenössische Steuerrekurskommission (SRK) mit den nachfolgenden Anträgen:

"1. Es sei festzustellen, dass die X._____ in den Abrechnungsperioden 1. Quartal 2002 bis 4. Quartal 2004 (Zeit vom 1. Januar 2002 bis 31. Dezember 2004) mehrwertsteuerpflichtig war und deshalb zu Unrecht mit Wirkung ab dem 31. Dezember 2001 aus dem Register der Mehrwertsteuerpflichtigen gelöscht wurde.

2. Es sei festzustellen, dass die Rückzahlung der MWST-Beträge für die Steuerperiode 1. Quartal 2002 bis 4. Quartal 2004 (Zeit vom 1. Januar 2002 bis 31. Dezember 2004) gemäss Ergänzungsabrechnung vom 13. Mai 2005 und Gutschriftsanzeige vom 28. August 2006 bzw. Ziffer 3 des angefochtenen Einsprachentscheides vom 28. August 2006 hinfällig ist.
3. Unter Kosten- und Entschädigungsfolgen nach Gesetz."

Zur Begründung führte die Beschwerdeführerin insbesondere aus, die Rechtsansicht der Verwaltung, wonach eine Option nach Art. 27 Abs. 2 MWSTG nicht auf bestehende Unternehmen anwendbar sei, sei unzutreffend. Die Gesellschaft machte eine Wettbewerbsverzerrung geltend, eine Option könne auch stillschweigend erfolgen. Zudem dürfe die ESTV bei einer Option nach Art. 27 Abs. 2 MWSTG nicht die Einreichung eines Businessplans verlangen.

F.
In der Vernehmlassung vom 16. Januar 2007 schloss die ESTV auf kostenpflichtige Abweisung der Beschwerde und legte dar, warum die Bestimmung von Art. 27 Abs. 2 MWSTG lediglich auf Jungunternehmen anwendbar sei und dass die Beschwerdeführerin auch die weiteren Voraussetzungen für die verlangte Option nicht erfüllt habe.

G.
Mit Schreiben vom 23. Januar 2007 teilte das Bundesverwaltungsgericht den Parteien mit, dass es das hängige Beschwerdeverfahren per 1. Januar 2007 übernommen habe.

Auf die weiteren Begründungen der Eingaben wird – soweit entscheidwesentlich – im Rahmen der nachstehenden Erwägungen eingegangen.

Das Bundesverwaltungsgericht zieht in Erwägung:

1.

1.1 Bis zum 31. Dezember 2006 unterlagen Einspracheentscheide der ESTV der Beschwerde an die SRK. Das Bundesverwaltungsgericht übernahm, sofern es zuständig ist, die am 1. Januar 2007 bei der SRK hängigen Rechtsmittel. Die Beurteilung erfolgt nach neuem Verfahrensrecht (Art. 53 Abs. 2 des Bundesgesetzes vom 17. Juni 2005

über das Bundesverwaltungsgericht [Verwaltungsgerichtsgesetz, VGG, SR 173.32]). Soweit das VGG nichts anderes bestimmt, richtet sich gemäss Art. 37 VGG das Verfahren nach dem Bundesgesetz vom 20. Dezember 1968 über das Verwaltungsverfahren (VwVG, SR 172.021). Das Bundesverwaltungsgericht ist zur Behandlung der Beschwerde sachlich wie funktionell zuständig (Art. 31 und 33 Bst. d VGG). Die Beschwerdeführerin hat den Einspracheentscheid vom 28. August 2006 frist- und auch formgerecht angefochten (Art. 50 und 52 VwVG). Sie ist durch diesen beschwert und grundsätzlich zur Anfechtung berechtigt (Art. 48 VwVG). Somit ist auf die Beschwerde einzutreten.

1.2 Am 1. Januar 2001 sind das MWSTG sowie die Verordnung vom 29. März 2000 zum Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer (MWSTGV, SR 641.201) in Kraft getreten. Da der Sachverhalt, soweit er sich vorher zugetragen hat, nicht Streitgegenstand bildet, ist im vorliegenden Verfahren das MWSTG anwendbar. Der Wortlaut von Art. 27 Abs. 2 MWSTG wurde durch Ziff. 1 des Anhangs zum Stromversorgungsgesetz vom 23. März 2007 (SR 734.7) auf den 1. Januar 2008 geändert; vorliegend massgebend ist jedoch der ursprüngliche Text.

1.3 Das Bundesverwaltungsgericht kann den angefochtenen Einspracheentscheid grundsätzlich in vollem Umfang überprüfen. Die Beschwerdeführerin kann neben der Verletzung von Bundesrecht (Art. 49 Bst. a VwVG) und der unrichtigen oder unvollständigen Feststellung des rechtserheblichen Sachverhalts (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 Basel Genf 2006, Rz. 1632 ff.). Das Bundesverwaltungsgericht hat den Sachverhalt von Amtes wegen festzustellen und ist dabei nicht ausschliesslich an die Parteibegehren gebunden. Die Beschwerdeinstanz hat das Recht von Amtes wegen anzuwenden; sie ist an die vorgebrachten rechtlichen Überlegungen der Parteien nicht gebunden (vgl. Art. 62 Abs. 4 VwVG; ALFRED KÖLZ/ISABELLE HÄNER, Verwaltungsverfahren und Verwaltungsrechtspflege des Bundes, 2. Aufl., Zürich 1998, S. 39 Rz. 112).

1.4 Die Beschwerdeführerin hat ihre Anträge als Feststellungsbegehren formuliert (Feststellung der Mehrwertsteuerpflicht für die Jahre

2002 bis 2004 sowie Feststellung, dass die Rückzahlung von Mehrwertsteuerbeträgen "hinfällig" sei). Bezüglich Ziff. 1 der angefochtenen Verfügung ist dies korrekt, verlangt die Beschwerdeführerin doch damit die Reformation einer Feststellung der Vorinstanz (MOSER/BEUSCH/KNEUBÜHLER, a.a.O., S. 94, Rz. 2.211). Hingegen ist das Feststellungsbegehren, welches sich auf Ziff. 3 des angefochtenen Einspracheentscheids bezieht, als Begehren um Aufhebung zu verstehen, da laut bundesgerichtlicher Rechtsprechung der Anspruch auf Erlass einer Feststellungsverfügung subsidiär gegenüber rechtsgestaltenden Verfügungen ist (BGE 119 V 13 E. 2a, BGE 114 V 203; RENÉ RHINOW/BEAT KRÄHENMANN, Schweizerische Verwaltungsrechtsprechung, Ergänzungsband, Basel 1990, Nr. 36, S. 109 f.). Soweit die Beschwerdeführerin in ihrem Antrag auch die EA vom 13. Mai 2005 und die GS vom 28. August 2006 erwähnt, ist darauf hinzuweisen, dass EA und GS nach ständiger Rechtsprechung und Praxis keine Verfügungen im Sinn von Art. 5 VwVG sind und insoweit nicht Anfechtungsobjekt eines Rechtsmittelverfahrens sein können (vgl. Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-1454/2006 vom 26. September 2007 E. 1.3 und A-1608/2006 vom 8. Mai 2007 E. 2.1; Entscheid der SRK vom 31. August 2004, veröffentlicht in Verwaltungspraxis der Bundesbehörden [VPB] 69.6 E. 2b/bb; vgl. auch ALOIS CAMENZIND/NIKLAUS HONAUER/KLAUS A. VALLENDER, Handbuch zum Mehrwertsteuergesetz [MWSTG], 2. Aufl., Bern 2003, Rz. 1678). Mit dieser Einschränkung ist auf die Beschwerde einzutreten.

2.

2.1 Die Voraussetzungen der subjektiven Mehrwertsteuerpflicht bei der Inlandsteuer ergeben sich aus Art. 21 MWSTG. Demnach ist grundsätzlich mehrwertsteuerpflichtig, wer eine mit der Erzielung von Einnahmen verbundene gewerbliche oder berufliche Tätigkeit selbständig ausübt, sofern seine Lieferungen, seine Dienstleistungen und sein Eigenverbrauch im Inland jährlich gesamthaft Fr. 75'000.-- übersteigen (Art. 21 Abs. 1 MWSTG). Von der Mehrwertsteuerpflicht ausgenommen ist gemäss Art. 25 Abs. 1 Bst. a MWSTG ein Unternehmen mit einem Jahresumsatz nach Art. 21 Abs. 3 MWSTG bis zu Fr. 250'000.--, sofern die nach Abzug der Vorsteuer verbleibende Steuer (sogenannte Steuerzahllast) regelmässig nicht mehr als Fr. 4'000.-- im Jahr betragen würde.

2.2 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 MWSTG 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 MWSTG; so genannte subjektive Option; siehe auch CAMENZIND/HONAUER/VALLENDER, a.a.O., Rz. 876). Die Verwaltungspraxis der ESTV verlangt, dass pro Jahr ein Mindestumsatz von Fr. 40'000.-- erzielt wird (Wegleitung 2001 zur Mehrwertsteuer [nachfolgend: Wegleitung 2001], Rz. 688, Spezialbroschüre Nr. 02 "Steuerpflicht bei der Mehrwertsteuer" [nachfolgend: Spezialbroschüre Nr. 02], Rz. 4.2.1), was die SRK und das Bundesverwaltungsgericht in konstanter Praxis als zulässig erachtet haben (Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-12/2007 vom 28. Januar 2009 E. 2.2.1, A-1371 vom 26. Juli 2007 E. 2.2.1 sowie A-1534/2006 vom 9. Mai 2007 E. 4.1.2; Entscheide der SRK vom 25. März 2004, veröffentlicht in VPB 68.130 E. 2c/aa und bb, und vom 6. August 2003, veröffentlicht in VPB 68.20 E. 2c).

2.3 Mit Art. 27 Abs. 2 MWSTG besteht eine weitere Optionsmöglichkeit. Diese Bestimmung kann für diejenigen Unternehmen von Bedeutung sein, welche – infolge fehlender Voraussetzungen – nicht nach Art. 21 oder Art. 27 Abs. 1 MWSTG als Mehrwertsteuerpflichtige registriert werden können. Unternehmen, welche 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, wird ein Rechtsanspruch auf freiwillige Unterstellung unter die Mehrwertsteuerpflicht eingeräumt. Die Mehrwertsteuerpflicht beginnt dabei bereits mit Aufnahme der Tätigkeit (Art. 27 Abs. 2 MWSTG). Nach Rechtsprechung und Lehre ist diese Regelung auf sogenannte "Jungunternehmen" (auch als "Start-up-Unternehmen" bezeichnet) ausgerichtet (vgl. E. 3). Die ESTV hat dazu das Merkblatt Nr. 17 "Option nach Art. 27 Abs. 2 MWSTG" (Merkblatt 610.545.17; nachfolgend Merkblatt Nr. 17) verfasst, in welchem sie unter anderem ausführt, dass die Option von Unternehmen beantragt werden kann, welche vor der Aufnahme der produktiven Tätigkeit eine unproduktive Aufbauphase haben, während welcher insbesondere vorsteuerbelastete Investitionen und andere Vorbereitungsarbeiten anfallen (z.B. Erstellung von Kraftwerken, Hotels, Einkaufszentren sowie Entwicklung von Softwareprogrammen bis zur Marktreife) (Merkblatt Nr. 17 Ziff. 2).

Die ESTV verfügt im Rahmen der gesetzlichen Vorgaben über die Kompetenz zur Festsetzung der Bedingungen für die freiwillige Unterstellung unter die Mehrwertsteuerpflicht (Art. 27 Abs. 1 MWSTG).

2.4 Die Mehrwertsteuerpflicht endet – unter Vorbehalt von Art. 27 MWSTG – am Ende des Kalenderjahres, in welchem die für die Mehrwertsteuerpflicht massgebenden Beträge nicht mehr überschritten wurden und zu erwarten ist, dass diese Beträge auch im nachfolgenden Kalenderjahr nicht überschritten werden (Art. 29 Bst. b MWSTG). Dies bedeutet, dass die Mehrwertsteuerpflicht nicht bereits in jenem Jahr entfällt, in welchem die Grenzbeträge nicht mehr erreicht werden, sondern frühestens im Folgejahr (statt vieler: Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-12/2007 vom 28. Januar 2009 E. 2.4 und A-1369/2006 vom 26. November 2007 E. 2.2; Entscheid der SRK vom 9. März 2005, veröffentlicht in VPB 69.87 E. 3a/bb, 4b).

2.5 Wenn die Mehrwertsteuerpflicht gemäss Art. 29 Bst. a und b MWSTG endet oder die Voraussetzungen einer Option für die Mehrwertsteuerpflicht wegfallen, obliegt es dem Mehrwertsteuerpflichtigen, die ESTV unverzüglich schriftlich zu benachrichtigen (Art. 56 Abs. 2 MWSTG). Unterlässt es der Unternehmer, der die für die Mehrwertsteuerpflicht massgebliche Umsatzgrenze nicht mehr erreicht (Art. 29 Bst. b MWSTG), sich bei der Verwaltung abzumelden, wird angenommen, dass er für die Mehrwertsteuerpflicht optiert (Art. 56 Abs. 3 MWSTG). Dies bedeutet den Fortbestand der subjektiven Mehrwertsteuerpflicht (im Sinne einer Optierung gemäss Art. 27 Abs. 1 MWSTG) bis zum Ablauf der Steuerperiode, in welcher die Abmeldung erfolgt. Der Unternehmer hat bis zu diesem Zeitpunkt gegenüber der ESTV die Mehrwertsteuer abzurechnen und zu bezahlen (Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-12/2007 vom 28. Januar 2009 E. 2.4 und A-1369/2006 vom 26. November 2007 E. 2.2; Entscheid der SRK vom 12. Oktober 1999, veröffentlicht in VPB 64.48 E. 5a).

Diesfalls nimmt die ESTV die Streichung aus dem Register der Mehrwertsteuerpflichtigen in der Regel erst auf das Ende der Steuerperiode vor, in welcher die Abmeldung erfolgt (Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-1369/2006 vom 26. November 2007 E. 2.2; Entscheide der SRK vom 9. März 2005, veröffentlicht in VPB 69.87 E. 3a/bb, vom 25. März 2004, veröffentlicht in VPB 68.130 E. 2c, vom 12. Oktober 1999, veröffentlicht in VPB 64.48 E. 4c; vgl. aber Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-1371/2006 vom 26. Juli 2007 E. 2.3.2, 3.8, 3.8.1

und nachfolgend E. 2.6). Während unter dem Recht der Verordnung vom 22. Juni 1994 über die Mehrwertsteuer (MWSTV, AS 1994 1464) die Löschung aus dem Register der Mehrwertsteuerpflichtigen grundsätzlich nicht auf einen zurückliegenden Zeitpunkt erfolgte (vgl. Broschüre "Steuerpflicht bei der Mehrwertsteuer" [zur MWSTV], Rz. 4.4; Entscheide der SRK vom 9. März 2005, veröffentlicht in VPB 69.87 E. 3a/bb, vom 3. November 2006 [SRK 2004-029/030] E. 3b/aa/aaa), behält sich die ESTV im zeitlichen Anwendungsbereich des MWSTG vor, das Löschungsdatum allenfalls auch rückwirkend festzusetzen (siehe Spezialbroschüre Nr. 02, Rz. 6.4 sowie Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-1371/2006 vom 26. Juli 2007 E. 2.3.1).

2.6 Die Fiktion der Optierung nach Art. 56 Abs. 3 MWSTG gilt ohne Weiteres für Unternehmen, welche die von der gesetzeskonformen Verwaltungspraxis für eine Option aufgestellte Voraussetzung von mehr als Fr. 40'000.-- jährlichen Umsatzes erfüllen (Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-1375/2006 vom 27. September 2007 E. 2.5; Entscheide der SRK vom 25. März 2004, veröffentlicht in VPB 68.130 E. 2c/bb, vom 3. November 2006 [SRK 2004-029/030] E. 2c, E. 3b/bb, vom 26. April 2006 [SRK 2004-204] E. 3b/bb, 4b; zur Situation, wenn diese Grenze nicht erreicht wird: Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-1371/2006 vom 26. Juli 2007 E. 2.3, 3.8.3).

Das Bundesverwaltungsgericht hat sodann in diesem Zusammenhang im Grundsatz die Zulässigkeit der Praxis der ESTV (siehe Spezialbroschüre Nr. 02, Rz. 6.4), gemäss derer diese eine rückwirkende Löschung vornehme, anerkannt. Namentlich dort, wo die Umsatzgrenzen für die obligatorische Mehrwertsteuerpflicht nicht erreicht seien oder die Voraussetzungen für die Option entfielen und sich die Mehrwertsteuerpflichtige nicht unverzüglich bei der ESTV abmelde, sei eine rückwirkende Löschung vorzusehen. Dabei habe die Löschung auf den Beginn des Quartals zu erfolgen, für das die Mehrwertsteuerpflichtige der Verwaltung mitteile, dass sie den für die Mehrwertsteuerpflicht erforderlichen Umsatz nicht mehr erreiche bzw. die ESTV dies feststelle (Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-1371/2006 vom 26. Juli 2007 E. 2.3.2, 3.8, 3.8.3).

2.7 Ein Verbrauchssteuersystem wie die Mehrwertsteuer muss unter anderem nach Möglichkeit neutral sein in seinen Auswirkungen auf die Wettbewerbsverhältnisse und das Gleichbehandlungsgebot beachten. Anzustreben ist eine umfassende Besteuerung aller wirtschaftlichen

Aktivitäten und eine gleichmässige Belastung des Verbrauchs aller Waren und Dienstleistungen im Inland (u.a. BGE 125 II 333 f. E. 6a; 124 II 210 f. E. 8a; 123 II 301 f. E. 5a und b). Unter dem Blickwinkel der Wettbewerbsneutralität muss die Mehrwertsteuer insbesondere verhindern, dass die Steuerüberwälzung nur einem Teil der Unternehmungen möglich ist und einem anderen Teil nicht (XAVIER OBERSON, mwst.com, Kommentar zum Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer, Basel 2000, Rz. 1 zu Art. 22 MWSTG). Dies bedeutet, dass der Vorsteuerabzug möglichst umfassend zu verwirklichen ist, da dieser bewirkt, dass der Unternehmer, obgleich die Bemessungsgrundlage das Gesamtentgelt ohne Umsatzsteuer ist, nur seinen "Mehrwert" (Nettoumsatz) zu versteuern hat und so vom Grundsatz her sämtliche von ihm an seine Lieferanten und Auftragnehmer bezahlte Mehrwertsteuer als Vorsteuern geltend machen und von seiner Zahllast gegenüber der ESTV abziehen kann (KLAUS A. VALLENDER, in: Die schweizerische Bundesverfassung, Kommentar, 2. Aufl., Zürich 2008, Rz. 13). Das Erfordernis, den Endkonsum allgemein zu erfassen und sämtliche Lieferungen und Dienstleistungen zu besteuern, folgt sowohl aus dem Grundsatz der Allgemeinheit der Besteuerung als auch aus jenem der Wettbewerbsneutralität bzw. der Steuerneutralität (vgl. BGE 125 II 333 f. E. 6a; 124 II 211 E. 8a; 123 II 301 f. E. 5b; DANIEL RIEDO, Vom Wesen der Mehrwertsteuer als allgemeine Verbrauchsteuer und von den entsprechenden Wirkungen auf das schweizerische Recht, Bern 1999, S. 28 ff., 50; JEAN-MARC RIVIER/ANNIE ROCHAT PAUCHARD, La taxe sur la valeur ajoutée, Fribourg 2000, S. 17 f., 23). Ein umfassendes Verbrauchssteuersystem findet sich jedoch kaum in einem Land (BGE 123 II 295, 301f, E. 5a und b).

2.8 Ziel der Auslegung ist die Ermittlung des Sinngehalts einer Gesetzesnorm. Auszugehen ist vom Wortlaut, doch kann dieser nicht allein massgebend sein. Besonders wenn der Text unklar ist oder verschiedene Deutungen zulässt, muss nach seiner wahren Tragweite gesucht werden unter Berücksichtigung der weiteren Auslegungselemente (Methodenpluralismus), wie namentlich der Entstehungsgeschichte der Norm und ihres Zwecks. Wichtig ist auch die Bedeutung, die der Norm im Kontext mit anderen Bestimmungen zukommt (BGE 125 II 333 E. 5; 124 II 376 E. 5).

Bei der Auslegung des Mehrwertsteuerrechts sind die systemtragenden Prinzipien der Mehrwertsteuer zu beachten (Urteil des Bundesgerichts 2A.353/2001 vom 11. Februar 2002 E. 3; BGE 124 II 193

E. 8a; BVGE 2007/23 E. 2.1 mit Hinweisen). Als solche gelten das Verbrauchsteuer- und damit das Überwälzbarkeitsprinzip, der Grundsatz der Allgemeinheit der Mehrwertsteuer, der Steuerneutralitätsgrundsatz, die Wettbewerbsneutralität und das Gleichbehandlungsgebot, der Grundsatz der einmaligen Besteuerung (Vermeidung von Doppel- und Nichtbesteuerung) oder das Bestimmungslandprinzip (vgl. Art. 1 Abs. 1 und 2 MWSTG; statt vieler: BGE 125 II 326 E. 6a; 123 II 295 E. 5; ausführlich: BVGE 2007/23 E. 2.1 und 2.2 mit Hinweisen).

3.

3.1 Umstritten ist, ob Art. 27 Abs. 2 MWSTG auch auf bereits subjektiv mehrwertsteuerpflichtige Unternehmen bzw. auf solche, welche früher die Voraussetzungen der subjektiven Mehrwertsteuerpflicht erfüllt haben, anwendbar ist, ob eine stillschweigende Unterstellung möglich ist und ob die von der ESTV aufgestellte Bedingung für die Option nach Art. 27 Abs. 2 MWSTG, dass das Unternehmen aufgrund eines Businessplans etc. darlegen muss, dass es innert fünf Jahren einen Umsatz von Fr. 250'000.-- erreicht, zulässig ist. Kommt das Bundesverwaltungsgericht zum Schluss, dass Art. 27 Abs. 2 MWSTG nicht auf bereits subjektiv mehrwertsteuerpflichtige Unternehmen anwendbar ist, müssen die weiteren Fragen nicht mehr geprüft werden.

3.2 Bei der Auslegung einer Norm ist von deren Wortlaut auszugehen (E. 2.8). Es mag zwar noch angehen darauf hinzuweisen, dass die Formulierung "Unternehmen, die eine Tätigkeit aufgenommen haben" keinen eindeutigen Schluss zulässt, ob nur Unternehmen gemeint sind, die noch nicht mehrwertsteuerpflichtig sind oder auch bereits mehrwertsteuerpflichtige bzw. solche die es gewesen sind. Denn auch ein bereits subjektiv mehrwertsteuerpflichtiges Unternehmen könnte "eine Tätigkeit aufnehmen". Hingegen zeigt der Wortlaut des zweiten Satzes von Abs. 2 bereits klar, dass es nur um noch nicht mehrwertsteuerpflichtige Unternehmen gehen kann, denn nur bei diesen kann die Mehrwertsteuerpflicht mit der Aufnahme der Tätigkeit *beginnen*. Für bereits mehrwertsteuerpflichtige Unternehmen würde die Mehrwertsteuerpflicht höchstens *fortgesetzt,* für solche, die bereits früher die Voraussetzungen der Mehrwertsteuerpflicht erfüllt haben, *wiederaufgenommen.* Damit kann nicht gesagt werden, der Wortlaut der Bestimmung lasse verschiedene Deutungen zu, so dass nicht weiter nach der wahren Tragweite des Textes unter Beizug der verschiedenen Auslegungselemente gesucht werden müsste (E. 2.8). Doch zeigt sich,

dass die Auffassung der Beschwerdeführerin sich schon gar nicht aufrecht erhalten lässt, wenn man die Entstehungsgeschichte der Norm (E. 3.3) und deren Zweck (E. 3.4) berücksichtigt.

3.3 Dass sich die besagte Regelung an Jungunternehmen in ihrer Gründungsphase richtet, lässt sich ohne Weiteres der Entstehungsgeschichte der Norm entnehmen. Ausgangspunkt ist, dass es in der MWSTV nur eine Norm gab, die Art. 27 Abs. 1 MWSTG entsprach, nämlich Art. 20 Abs. 1 Bst. a MWSTV. Eine Art. 27 Abs. 2 MWSTG entsprechende Norm fehlte (KLAUS A. VALLENDER, Freiwillige Steuerpflicht bei Aufnahme der Tätigkeit, Archiv für Schweizerisches Abgaberecht [ASA] 63 S. 399). Diese Situation wurde als unbefriedigend empfunden: Aus dem Bericht der Kommission für Wirtschaft und Abgaben des Nationalrates (WAK-NR) vom 28. August 1996 zu Art. 25 Abs. 2 E-MWSTG (Parlamentarische Initiative Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer [Dettling] Bericht der WAK-NR vom 28. August 1996, BBl 1996 Bd. V S. 763 [nachfolgend Bericht Dettling WAK NR]) sowie aus den von der ESTV zitierten Voten von Ständerat Christoffel Brändli (AB SR 1998 S. 978 sowie 1999 S. 979) ergibt sich, dass der Gesetzgeber mit der neuen Norm die Möglichkeit schaffen wollte, dass Unternehmen bereits in der Startphase die auf den – gerade in dieser Phase beachtlichen – Investitionen lastenden Vorsteuern sofort zurückfordern können und nicht erst, wenn sie die für die Mehrwertsteuerpflicht erforderliche Umsatzgrenze erreicht haben. Insbesondere sollten damit Nachteile für neugegründete Unternehmungen mit innovativen Projekten, die eine lange Vorbereitungsphase benötigen, in denen keine Umsätze erzielt werden, beseitigt werden. Das Parlament dachte hier namentlich an Kraftwerke sowie Forschungs- und Entwicklungsinstitute (vgl. auch AB 1998 S 979 f., Voten Schüle, Bloetzer; Bericht Dettling WAK NR, S. 763). Ständerat Brändli verwendete ausdrücklich den Begriff "Gründungsstadium" (AB SR 1999 S. 979), Ständerat Bloetzer jenen des "Jungunternehmens" (AB SR 1998 S. 978). Ständerat Plattner sprach von "Unternehmen, die *ihre* [nicht *eine*] Tätigkeit aufnehmen" (AB SR 1998 S. 979). Dies zeigt klar, dass die Entstehungsgeschichte der Norm darauf schliessen lässt, dass die Regelung nicht auf bereits subjektiv mehrwertsteuerpflichtige Unternehmen bzw. auf solche, die bereits früher mehrwertsteuerpflichtig waren, anwendbar ist.

3.4 Zweck der Norm ist es – wie bereits erwähnt – , Unternehmen in der Gründungsphase zu ermöglichen, die auf den Investitionen und

Aufwendungen lastenden Vorsteuern, die vollumfänglich im Zusammenhang mit künftigen steuerbaren Umsätzen stehen, zurückfordern zu können (GERHARD SCHAFROTH/ DOMINIK ROMANG, mwst.com, Kommentar zum Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer, Basel 2000, Rz. 7 ff. zu Art. 27; KLAUS A. VALLENDER, a.a.O., S. 498 ff.). Es geht somit entgegen der Auffassung der Beschwerdeführerin nicht darum, "Schwankungen" in den steuerbaren Umsätzen von Mehrwertsteuerpflichtigen zu beseitigen, sondern neuen Unternehmen überhaupt die Rückforderung von Vorsteuern auf den Anfangsinvestitionen zu ermöglichen.

3.5 Diese Auslegung entspricht im Übrigen auch der einhelligen Auffassung in der Literatur (SCHAFROTH/ROMANG, a.a.O., Rz. 7 ff. zu Art. 27; KLAUS A. VALLENDER, a.a.O., S. 500 f.; vgl. ferner auch HEINZ KELLER, in Klaus A. Vallender/Heinz Keller/Felix Richner/Conrad Stockar, Schweizerisches Steuerlexikon, Band 1: Bundessteuer, Zürich 2006, Mehrwertsteuer, S. 125, der davon spricht, dass der Gesetzgeber darüberhinaus die Option im Hinblick auf eine erst künftige Mehrwertsteuerpflicht ermöglicht habe; er geht also ebenfalls davon aus, dass Art. 27 Abs. 2 bei bestehender oder gewesener Mehrwertsteuerpflicht nicht anwendbar ist.

4.

Als Zwischenresultat ist festzuhalten, dass die Auslegung ergibt, dass Art. 27 Abs. 2 MWSTG nur auf bisher nicht mehrwertsteuerpflichtige Unternehmen anwendbar ist; ein solches ist die Beschwerdeführerin unbestrittenermassen nicht.

4.1 Die Beschwerdeführerin macht geltend, die Auslegung von Art. 27 Abs. 2 MWSTG durch die ESTV führe zu einer Wettbewerbsverzerrung. Diese bestehe ihrer Ansicht nach wohl darin, dass neu mehrwertsteuerpflichtig werdende Unternehmen die Vorsteuer auf Investitionen für Entwicklungen zurückfordern könnten, während dies bei bereits mehrwertsteuerpflichtigen Unternehmen, die sich neu ausrichten, nicht möglich sei, was zu unterschiedlichen Preisen für das Endprodukt führe. Sie macht somit eine Verletzung des Grundsatzes der Wettbewerbsneutralität geltend (E. 2.7).

Eine allfällige Verletzung dieses Grundsatzes kann die Beschwerdeführerin jedoch nicht mit Erfolg geltend machen. Die Auslegung von Art. 27 Abs. 2 MWSTG hat gezeigt, dass sich der Gesetzgeber entschieden hat, dass mehrwertsteuerpflichtige Unternehmen bei einer

Neuausrichtung sich nicht auf Art. 27 Abs. 2 MWSTG berufen können. Selbst wenn dies systemtragende Prinzipien der Mehrwertsteuer verletzen würde, könnte sich die Beschwerdeführerin nicht mit Erfolg darauf berufen, weil die Regelung im Gesetz selber vorgesehen ist, das heisst vom Gesetzgeber beabsichtigt oder zumindest bewusst in Kauf genommen worden ist und das Bundesverwaltungsgericht keine Möglichkeit hat, die Norm aufzuheben oder ihr die Anwendung zu versagen (Art. 190 der Bundesverfassung der Schweizerischen Eidgenossenschaft vom 18. April 1999 [BV, SR 101]; YVO HANGARTNER, in: Bernhard Ehrenzeller, Phillipe Mastronardi, Rainer Schweizer, Klaus A. Vallender, Kommentar zur Schweizerischen Bundesverfassung, Zürich 2002, Rz. 4 zu Art. 190 [Justizreform] bzw. Art. 191; PIERRE TSCHANNEN, Staatsrecht der Schweizerischen Eidgenossenschaft, Bern, 2004, § 8 Rz. 8 f).

4.2 Die Auffassung der Beschwerdeführerin, dass auch bereits mehrwertsteuerpflichtige Unternehmen und solche die einmal mehrwertsteuerpflichtig waren, nach Art. 27 Abs. 2 MWSTG optieren können, wenn sie in eine neue Tätigkeit investieren, verletzt hingegen das Prinzip der Gleichmässigkeit der Besteuerung. Danach müssen Personen in gleichartigen Situationen gleich behandelt werden, währenddem unterschiedliche Situationen zu einer unterschiedlichen Steuerbelastung führen müssen (BGE 126 I 76, 78 E. 2a, 128 I 240, 243 E. 2.3 mit weiteren Hinweisen; XAVIER OBERSON, a.a.O., Rz. 41 zu Art. 1 MWSTG). Allein der Umstand, ob – wenn ein bisher mehrwertsteuerpflichtiges Unternehmen oder eines, das bereits einmal mehrwertsteuerpflichtig war, den erforderlichen Mindestumsatz nicht mehr erreicht – in eine neue oder in die bisherige Tätigkeit investiert wird, kann nicht zu einer unterschiedlichen Besteuerung führen.

4.3 Auf die weiteren Argumente der Beschwerdeführerin, insbesondere darauf, ob eine stillschweigende Unterstellung möglich ist und ob die von der ESTV aufgestellte Voraussetzung für die Option nach Art. 27 Abs. 2 MWSTG, dass das Unternehmen aufgrund eines Businessplans etc. darlegen muss, dass es innert fünf Jahren einen Umsatz von Fr. 250'000.-- erreicht, zulässig ist, muss angesichts des klaren Resultats der Auslegung nicht mehr eingegangen werden.

4.4 Aus dem Gesagten ergibt sich, dass die Beschwerdeführerin nicht nach Art. 27 Abs. 2 MWSTG für die Mehrwertsteuerpflicht optieren konnte. Nicht umstritten ist im Übrigen, dass sie in den Jahren 2001

bis 2004 keine oder nur unbedeutende Umsätze erreichte. Demzufolge ist auch die Fiktion der Option gestützt auf Art. 56 Abs. 3 MWSTG nicht anwendbar (E. 2.5) und es erfolgt eine rückwirkende Löschung auf den Zeitpunkt, für den die ESTV feststellte, dass der für die Mehrwertsteuer erforderliche Umsatz nicht mehr erreicht wird (E. 2.6). Die Verwaltung hat die Beschwerdeführerin somit zu Recht mit Wirkung ab dem 31. Dezember 2001 aus dem Register der Mehrwertsteuerpflichtigen gestrichen.

4.5 Die Beschwerdeführerin hat sich lediglich zur Frage der Mehrwertsteuerpflicht, nicht jedoch zum von der ESTV geforderten Betrag geäussert. Demnach ist die Berechnung von Mehrwertsteuerschuld und Guthaben nicht umstritten.

5.
Nach dem Gesagten ist die Beschwerde vollumfänglich abzuweisen, soweit darauf eingetreten wird. Die Verfahrenskosten in Höhe von Fr. ... sind der Beschwerdeführerin aufzuerlegen (Art. 63 Abs. 1 VwVG) und mit dem geleisteten Kostenvorschuss in gleicher Höhe zu verrechnen. Eine Parteientschädigung kann nicht zugesprochen werden (Art. 64 Abs. 1 VwVG).

Demnach erkennt das Bundesverwaltungsgericht:

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

2.
Die Verfahrenskosten von Fr. ... werden der Beschwerdeführerin auferlegt. Sie werden mit dem geleisteten Kostenvorschuss von Fr. ... verrechnet.

3. Es wird keine Parteientschädigung zugesprochen.

4.
Dieses Urteil geht an:

- die Beschwerdeführerin (Gerichtsurkunde)
- die Vorinstanz (Gerichtsurkunde)

Die vorsitzende Richterin: Der Gerichtsschreiber:

Salome Zimmermann Johannes Schöpf

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: