Bundesverwaltungsgericht
Tribunal administratif fédéral
Tribunale amministrativo federale
Tribunal administrativ federal

Abteilung I
A-4785/2007
{T 0/2}

Urteil vom 23. Februar 2010

Besetzung

Richter Daniel Riedo (Vorsitz),
Richter Thomas Stadelmann,
Richterin Claudia Pasqualetto Péquignot,
Gerichtsschreiberin Jeannine Müller.

Parteien

X._____,
vertreten durch Y._____,
Beschwerdeführer,

gegen

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

Gegenstand

MWST; Praxisänderung/Rückwirkung (1/98 - 4/03).

Sachverhalt:

A.
X._____ ist Eigentümer verschiedener Mehrfamilienhäuser; ausserdem realisiert er Überbauungen. Mit Schreiben vom 4. Juli 2003 liess er aufgrund bisher unterbliebener Abrechnung des Eigenverbrauchs bei der Eidgenössischen Steuerverwaltung (ESTV) Selbstanzeige erstatten. Er beantragte die Abklärung seiner Steuerpflicht sowie allenfalls die Bemessung der geschuldeten Steuer. Am 21. Januar 2004 teilte die ESTV X._____ (nachfolgend auch Steuerpflichtiger) mit, ihn mit Wirkung ab 1. Januar 1998 ins Register der Mehrwertsteuerpflichtigen eingetragen zu haben. Mit Eingaben vom 10. und 13. Dezember 2004 liess er eine Aufstellung über die für die Steuerperioden 1. Quartal 1998 bis 4. Quartal 2003 geschuldete Eigenverbrauchssteuer sowie die dazugehörigen Abrechnungen einreichen. Den Steuerbetrag gemäss Selbstdeklaration von insgesamt Fr. 304'120.-- beglich er am 13. Januar 2005. In der Folge entrichtete er auch die darauf entfallenden Verzugszinsen.

B.
Mit Schreiben vom 27. Januar 2006 machte der Steuerpflichtige geltend, die Deklarationen seien mit Blick auf die bis Ende 2004 gültige Regelung des Eigenverbrauchs erfolgt. Ihm sei jedoch die ab dem 1. Januar 2005 geltende, mildere Verwaltungspraxis zu gewähren und die zu viel bezahlte Steuer sei ihm zurückzuerstatten. Die ESTV erliess am 23. November 2006 zwei Entscheide und bestätigte die Eigenverbrauchssteuer gemäss den eingereichten Deklarationen in Höhe von insgesamt Fr. 304'120.-- (Fr. 132'248.-- für das 1. Quartal 1998 bis 4. Quartal 2000 bzw. Fr. 171'872.-- für das 1. Quartal 2001 bis 4. Quartal 2003), jeweils zuzüglich Verzugszinsen. Am 22. Dezember 2006 liess der Steuerpflichtige Einsprache erheben und die Rückerstattung von total Fr. 118'125.70, zuzüglich Vergütungszinsen, beantragen.

C.
Mit Einspracheentscheid vom 14. Juni 2007 vereinigte die ESTV die beiden Verfahren und wies die Einsprache vom 22. Dezember 2006 ab. Zur Begründung hielt sie im Wesentlichen dafür, die Praxisänderungen zur Berechnung der Eigenverbrauchssteuer seien mit Wirkung ab dem 1. Januar 2005 in Kraft getreten, womit bis Ende 2004 immer noch die alte, strengere Verwaltungspraxis gegolten habe. Eine Rückerstattung

infolge einer Praxisänderung käme nur dann in Frage, wenn der Steuerpflichtige die nach der früheren Praxis geschuldete Steuer rechtswirksam angefochten oder unter Vorbehalt bezahlt habe. Dies sei vorliegend nicht der Fall; er sei an seine Selbstdeklaration gebunden.

D.
Am 13. Juli 2007 lässt X._____ (Beschwerdeführer) beim Bundesverwaltungsgericht Beschwerde erheben und die Aufhebung des Einspracheentscheids sowie die Rückweisung der Sache an die ESTV zwecks Festsetzung der Rückzahlung und deren Verzinsung beantragen. Eventualiter sei die ESTV zu verpflichten, dem Beschwerdeführer einen Betrag von total Fr. 118'126.--, zuzüglich Vergütungszinsen, zurückzuerstatten. In ihrer Vernehmlassung vom 11. September 2007 beantragt die ESTV die kostenfällige Abweisung der Beschwerde.

Auf die weiteren Vorbringen in den Eingaben an die SRK bzw. das Bundesverwaltungsgericht wird – soweit entscheidwesentlich – im Rahmen der nachfolgenden Erwägungen eingegangen.

Das Bundesverwaltungsgericht zieht in Erwägung:

1.

1.1 Einspracheentscheide der ESTV können gemäss Art. 31 i. V. m. Art. 33 Bst. d des Verwaltungsgerichtsgesetzes vom 17. Juni 2005 (VGG, SR 173.32) beim Bundesverwaltungsgericht angefochten werden. Soweit das VGG nichts anderes bestimmt, richtet sich gemäss dessen Art. 37 das Verfahren nach dem Bundesgesetz vom 20. Dezember 1968 über das Verwaltungsverfahren (VwVG, SR 172.021). Der Beschwerdeführer ist durch den angefochtenen Entscheid beschwert und zur Anfechtung berechtigt (Art. 48 VwVG). Auf die frist- und formgerecht eingereichte Beschwerde ist deshalb einzutreten (Art. 50 sowie 52 VwVG).

1.2 Am 1. Januar 2010 ist das Mehrwertsteuergesetz vom 12. Juni 2009 (MWSTG, SR 641.20) in Kraft getreten. Die bisherigen gesetzlichen Bestimmungen sowie die darauf gestützt erlassenen Vorschriften bleiben grundsätzlich weiterhin auf alle während ihrer Geltungsdauer eingetretenen Tatsachen und entstandenen Rechtsverhältnisse anwendbar (Art. 112 Abs. 1 MWSTG). Soweit der Sachverhalt vom 1. Ja-

nuar 2001 bis 31. Dezember 2003 betroffen ist, untersteht das vorliegende Verfahren deshalb in materieller Hinsicht dem Bundesgesetz vom 2. September 1999 über die Mehrwertsteuer (aMWSTG, AS 2000 1300). Für die Zeit vom 1. Januar 1998 bis 31. Dezember 2000 finden ferner die Bestimmungen der Verordnung vom 22. Juni 1994 über die Mehrwertsteuer (aMWSTV, AS 1994 1464) Anwendung (Art. 93 und 94 aMWSTG). Unter Vorbehalt der die Bezugsverjährung betreffenden Bestimmungen ist dagegen das neue Verfahrensrecht im Sinne von Art. 113 Abs. 3 MWSTG auf sämtliche im Zeitpunkt des Inkrafttretens hängige Verfahren anwendbar.

Allerdings ist Art. 113 Abs. 3 MWSTG insofern restriktiv auszulegen, 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 (ausführlich: Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-1113/2009 vom 23. Februar 2010 E. 1.3). Kein Verfahrensrecht in diesem engen Sinn stellen im vorliegenden Fall etwa die nachfolgend abgehandelten Themen wie die Wirkung von Praxisänderungen zum materiellen Recht, das Selbstveranlagungsprinzip, die Wirkung der vorbehaltlosen Abrechnung etc. dar, so dass vorliegend diesbezüglich noch altes Recht anwendbar ist. Keine Anwendung finden deshalb beispielsweise Art. 71 f. MWSTG, obwohl sie unter dem Titel "Verfahrensrecht für die Inland- und die Bezugsteuer" stehen.

2.

2.1 Der Mehrwertsteuer unterliegen die im Inland gegen Entgelt erbrachten Lieferungen von Gegenständen und Dienstleistungen sowie der Eigenverbrauch (Art. 5 Bst. a - c aMWSTG, Art. 4 Bst. a - c aMWSTV).

2.2 Eigenverbrauch liegt u. a. dann vor, wenn die steuerpflichtige Person an bestehenden oder neu zu erstellenden Bauwerken, die zur entgeltlichen Veräusserung oder entgeltlichen Überlassung zum Gebrauch oder zur Nutzung bestimmt sind, Arbeiten vornimmt oder vornehmen lässt und hiefür nicht für die Versteuerung optiert (Art. 9 Abs. 2 Bst. a aMWSTG, Art. 8 Abs. 2 Bst. a aMWSTV).

Mehrwertsteuerliche Bemessungsgrundlage bildet diesfalls der Preis (ohne den Wert des Bodens), wie er im Falle der Leistung an einen unabhängigen Dritten in Rechnung gestellt würde (Art. 34 Abs. 4

aMWSTG, Art. 26 Abs. 3 Bst. c aMWSTV). Im Sinne einer annäherungsweisen Ermittlung lässt die ESTV die Berechnung anhand der Anlagekosten (ohne den Wert des Bodens) zu (Wegleitung 2001 zur Mehrwertsteuer, Rz. 488; vgl. auch Wegleitung 1997 für Mehrwertsteuerpflichtige [Wegleitung 1997], Rz. 490).

2.2.1 Gemäss der bis Ende 2004 geltenden Verwaltungspraxis umfassten die Anlagekosten sämtliche Grundstücks-, Planungs- und Baukosten (inkl. Aufwendungen für allfällige Abbrucharbeiten), den Wert der Umgebungsarbeiten, die Bauzinsen (Fremd- und Eigenkapitalzinsen), die allgemeinen Geschäftsunkosten (z. B. der anteilsmässige Verwaltungsaufwand) sowie alle Gebühren im Zusammenhang mit der Erstellung der Bauwerke (vgl. Branchenbroschüre Nr. 4, Baugewerbe, Rz. 17.3 – 17.5; Spezialbroschüre Nr. 4, Eigenverbrauch, Rz. 7.3.3 – 7.3.5; s. a. Wegleitung 1997, Rz. 490a).

2.2.2 Per 1. Januar 2005 änderte die ESTV ihre Praxis betreffend die Steuerberechnungsgrundlage. Neu mussten Baukredit- und andere Kreditzinsen, Kreditkommissionen (Bauzinsen), Baubewilligungs- und Baupolizeigebühren, die in der Regel einmalig zu zahlenden Anschlussgebühren für Strom, Gas, Wasser, Kanalisation, Telekommunikation, Prämien für die Bauherrenhaftpflicht- und Bauwesenversicherung, Prämien für die Gebäudeversicherung während der Bauphase, Ersatzabgaben an die öffentliche Hand (z. B. für Schutzräume und Parkplätze) und die Schätzungskosten der kantonalen Gebäudeversicherung oder von andern Dritten nicht mehr in die Anlagekosten einbezogen werden (Broschüre "Praxisänderungen ab 1. Januar 2005", Rz. 2.2.2).

2.2.3 Verwaltungsverordnungen (Merkblätter, Richtlinien, Kreisschreiben etc.) sind Meinungsäusserungen der Verwaltung über die Auslegung der anwendbaren Gesetzesbestimmungen. Sie dienen der Sicherstellung einer einheitlichen, gleichmässigen und sachrichtigen Praxis des Gesetzesvollzugs (BVGE 2007/41 E. 4.1; MICHAEL BEUSCH, Was Kreisschreiben dürfen und was nicht, in: Der Schweizer Treuhänder [ST] 2005 S. 613 ff.). Als solche sind sie für die als eigentliche Adressaten figurierenden Verwaltungsbehörden verbindlich, wenn sie nicht klarerweise einen verfassungs- oder gesetzeswidrigen Inhalt aufweisen (MICHAEL BEUSCH, in: Zweifel/Athanas [Hrsg.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Teil I/Bd. 2b, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer [DBG], 2. Aufl., Basel 2008, ad Art. 102 Rz. 15 ff.).

Nicht verbindlich sind Verwaltungsverordnungen, welche keine von der gesetzlichen Ordnung abweichenden Bestimmungen enthalten dürfen, dagegen für die Justizbehörden, deren Aufgabe es ist, die Einhaltung von Verfassung und Gesetz im Einzelfall zu überprüfen (ANDRÉ MOSER/MICHAEL BEUSCH/LORENZ KNEUBÜHLER, Prozessieren vor dem Bundesverwaltungsgericht, Basel 2008, S. 81, Rz. 2.173 f.). Die Gerichtsbehörden sollen Verwaltungsverordnungen bei ihrer Entscheidung allerdings mitberücksichtigen, sofern diese eine dem Einzelfall angepasste und gerecht werdende Auslegung der anwendbaren gesetzlichen Bestimmungen zulassen. Dies gilt um so mehr, als es nicht ihre Aufgabe ist, als Zweitinterpreten des der Verwaltungsverordnung zugrunde liegenden Erlasses eigene Zweckmässigkeitsüberlegungen an die Stelle des Vollzugskonzepts der zuständigen Behörde zu setzen (zum Ganzen statt vieler: BGE 126 II 275 E. 4, BGE 123 II 16 E. 7a; BVGE 2007/41 E. 3.3; Entscheid der Eidgenössischen Steuerrekurskommission [SRK] vom 28. Juni 2005, veröffentlicht in Verwaltungspraxis der Bundesbehörden [VPB] 69.125 E. 3b mit Hinweisen). Angesichts der herausragenden Bedeutung des Legalitätsprinzips kann eine Verwaltungsverordnung oder gar eine blosse, nicht schriftlich festgehaltene Praxis indes unter keinen Umständen alleinige Grundlage für die wie auch immer ausgestaltete steuerliche Erfassung eines Sachverhalts darstellen (BVGE 2007/41 E. 4.1).

2.3 Einer eingelebten Praxis kommt erhebliches Gewicht zu. Allerdings ist es den Behörden und den Gerichten nicht verwehrt, eine bisher geübte Praxis zu ändern bzw. muss eine Praxisänderung sogar erfolgen, wenn diese zur Einsicht gelangen, dass das Recht bisher unrichtig angewendet worden ist oder eine andere Rechtsanwendung oder Ermessensbetätigung dem Sinn des Gesetzes oder veränderten Verhältnissen besser entspricht. Eine Änderung der Praxis lässt sich jedoch regelmässig nur begründen, wenn die neue Lösung besserer Erkenntnis der ratio legis, veränderten äusseren Verhältnissen oder gewandelter Rechtsanschauung entspricht; andernfalls ist die bisherige Praxis beizubehalten (BGE 135 I 79 E. 3, BGE 132 III 770 E. 4). Eine Praxisänderung muss sich deshalb auf ernsthafte sachliche Gründe stützen können, die – vor allem aus Gründen der Rechtssicherheit – um so gewichtiger sein müssen, je länger die als nicht mehr richtig erkannte bisherige Praxis befolgt wurde (BGE 127 I 49 E. 3c, BGE 126 I 122 E. 5). Eine zulässige neue Praxis ist grundsätzlich sofort und in allen hängigen Verfahren anzuwenden. Im Einzelfall kann dieser Regel der Schutz von Treu und Glauben entgegenstehen, na-

mentlich bei einer verfahrensrechtlichen Änderung; diesfalls darf die neue Praxis nicht ohne vorgängige Ankündigung Anwendung finden (BGE 132 II 153 E. 5.1; Urteil des Bundesgerichts 2C_421/2007 vom 21. Dezember 2007).

2.4 Die Mehrwertsteuerverordnung und das alte Mehrwertsteuergesetz stellen hohe Anforderungen an den Steuerpflichtigen, indem sie ihm wesentliche, in anderen Veranlagungsverfahren der Steuerbehörde obliegende Vorkehren übertragen (sog. Selbstveranlagungsprinzip; vgl. Art. 46 f. aMWSTG, Art. 37 f. aMWSTV; vgl. Ernst Blumenstein/Peter Locher, System des Schweizerischen Steuerrechts, 6. Aufl., Zürich 2002, S. 421 ff.). So hat er selber zu bestimmen, ob er die Voraussetzungen für die Steuerpflicht erfüllt (Art. 56 aMWSTG, Art. 45 aMWSTV), und er ist für die korrekte (vollständige und rechtzeitige) Deklaration und die Ablieferung des geschuldeten Mehrwertsteuerbetrags verantwortlich (Art. 43 ff. aMWSTG, Art. 34 ff. aMWSTV; vgl. Urteil des Bundesgerichts 2A.109/2005 vom 10. März 2006 E. 2.1; statt vieler: Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-6150/2007 vom 26. Februar 2009 E. 2.4, A-1636/2006 + A-1637/2006 vom 2. Juli 2007 E. 2.1; Gerhard Schafroth/Dominik Romang, in mwst.com, Kommentar zum Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer, Basel 2000, Rz. 4 ff., 8 ff. zu Art. 56). Der Steuerpflichtige ist daher auch an seine Abrechnung gebunden, wenn er in Bezug auf Steuerpflicht, Steuerbetrag, Abzüge usw. keinen Vorbehalt anbringt. Er kann deshalb auf die Abrechnung bzw. Selbstveranlagung – ausser in den gesetzlich vorgesehenen Fällen – nicht mehr zurückkommen (Urteil des Bundesgerichts 2A.320/2002 vom 2. Juni 2003, veröffentlicht in Archiv für Schweizerisches Abgaberecht [ASA] 74 S. 672 E. 3.4.3.3; Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-1450/2006 vom 24. Januar 2008 E. 2.2, A-1391/2006 vom 16. Januar 2008 E. 2.2). Mit der vorbehaltlosen Bezahlung bringt der Steuerpflichtige zum Ausdruck, dass er die geltende Praxis akzeptiert (Urteil des Bundesgerichts 2A.320/2003 vom 2. Juni 2003, a.a.O., E. 3.4.3.8).

Der Abrechnung des Steuerpflichtigen kommt zwar nicht die Bedeutung eines verbindlichen Entscheids im Sinne von Art. 63 aMWSTG bzw. Art. 51 aMWSTV zu; die Wirkungen der Selbstveranlagung gegenüber dem Pflichtigen entsprechen jedoch weitgehend denjenigen einer rechtskräftigen Verfügung, wenn dieser keinen Vorbehalt angebracht und damit kundgetan hat, dass er die eigene Erklärung gegen sich selber gelten lassen will (Urteil des Bundesgerichts 2A.320/2002

vom 2. Juni 2003, a.a.O., E. 3.4.3.4, bestätigt in 2A.121/2004 vom 16. März 2005 E. 5.3 und 2C_256/2008 vom 21. November 2008 E. 3.2; vgl. auch Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-1450/2006 vom 24. Januar 2008 E. 2.2, A-1391/2006 vom 16. Januar 2008 E. 2.2).

Mit Bezug auf Praxisänderungen ist das Bundesgericht stets davon ausgegangen, dass eine Rückerstattung und somit die rückwirkende Anwendung einer neuen (milderen) Praxis nur in Frage kommt, wenn der Mehrwertsteuerpflichtige den nach der früheren Praxis geschuldeten Steuerbetrag rechtswirksam angefochten oder unter Vorbehalt bezahlt hat. Dies verstösst nicht gegen das Rechtsgleichheitsgebot gemäss Art. 8 der Bundesverfassung der Schweizerischen Eidgenossenschaft vom 18. April 1999 (BV, SR 101), welches verlangt, dass gleiche Sachverhalte mit gleichen relevanten Tatsachen gleich zu behandeln sind. Eine Praxisänderung führt immer dazu, dass die neuen Fälle anders behandelt werden als die alten. Das Gebot der Rechtsgleichheit verlangt lediglich, dass die der alten und die der neuen Praxis unterliegenden Fälle je gleich behandelt werden. "Eine Verletzung von Art. 8 BV könnte allenfalls in Frage kommen, wenn die Behörde nach erfolgter Praxisänderung einzelne, noch nicht erledigte Fälle nach der alten Praxis oder andere, bereits erledigte Fälle nach der neuen Praxis behandeln würde" (Urteil des Bundesgericht 2A.320/2002 vom 2. Juni 2003, a.a.O., E. 3.4.3.7 f. mit weiteren Hinweisen; BVGE 2007/14 E. 2.4; Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-1391/2006 vom 16. Januar 2008 E. 2.2).

2.5 Ein Anspruch auf Gleichbehandlung im Unrecht wird nach der bundesgerichtlichen Rechtsprechung nur ausnahmsweise anerkannt (BGE 132 II 485 E. 8.6 mit Hinweis); dann nämlich, wenn eine rechtsanwendende Behörde eine gesetzwidrige Praxis pflegt und überdies zu erkennen gibt, dass sie davon auch in Zukunft nicht abweichen werde. Grundbedingung für eine ausnahmsweise Gleichbehandlung im Unrecht ist in jedem Fall, dass sich der Betroffene in einer gleichen oder vergleichbaren Lage befindet wie der Dritte, dem der rechtswidrige Vorteil gewährt wurde. In aller Regel geht jedoch der Grundsatz der Gesetzmässigkeit der Verwaltung der Rücksicht auf die gleichmässige Rechtsanwendung vor (BGE 112 Ib 381 E. 6; BGE 122 II 446 E. 4a mit Hinweisen; vgl. Urteil des Bundesgerichts 2A.47/2005 vom 7. Juni 2007 E. 4; Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-1696/2006 vom 23. Januar 2009 E. 6.6, A-1474/2006 vom 28. Januar 2008 E. 3.4.2).

3.

Im vorliegenden Fall beantragt der Beschwerdeführer im Hauptbegehren die Rückweisung der Sache an die ESTV zwecks Festsetzung der Rückzahlung sowie deren Verzinsung. Zur Begründung macht er im Wesentlichen geltend, er habe erwarten dürfen, dass das von ihm mit der Selbstanzeige vom 4. Juli 2003 eingeleitete Verfahren formell abgeschlossen würde. Dazu gehöre auch die autoritative Feststellung der Leistungspflicht bzw. deren Höhe. Diese Feststellung fehle vorliegend bzw. sei erst mit den Entscheiden vom 23. November 2006 erfolgt und müsse von der ESTV nachgeholt werden.

Der Beschwerdeführer hat in seiner Anzeige vom 4. Juli 2003 zwar angeführt, er erstatte Selbstanzeige im Sinne von Art. 13 des Bundesgesetzes vom 22. März 1974 über das Verwaltungsstrafrecht (VStrR, SR 313.0). Der erwähnte Artikel hält indes lediglich fest, dass ein Täter straflos bleibt, der eine Widerhandlung gegen die Verwaltungsgesetzgebung des Bundes, die eine Leistungs- oder Rückleistungspflicht begründet, aus eigenem Antrieb anzeigt und überdies – soweit zumutbar – über die Grundlagen der (Rück-)Leistungspflicht vollständige und genaue Angaben macht, der zur Abklärung des Sachverhalts beiträgt und die Pflicht, wenn sie ihm obliegt, erfüllt, und der bisher noch nie wegen einer vorsätzlichen Widerhandlung der gleichen Art Selbstanzeige geübt hat. Die ESTV hat denn auch gar kein Verwaltungsstrafverfahren gegen den Beschwerdeführer eröffnet. Ferner bestand keine Veranlassung, ein Steuerjustizverfahren zu eröffnen: In seiner Selbstanzeige hat der Beschwerdeführer angefügt, dass – im Falle der verbindlichen Bejahung der subjektiven Steuerpflicht – eine unwiderrufliche Absicht bestehe, die geschuldeten Steuern zu bezahlen. Die ESTV hat ihm daraufhin am 21. Januar 2004 bekannt gegeben, ihn mit Wirkung ab 1. Januar 1998 ins Register der Mehrwertsteuerpflichtigen eingetragen zu haben. Gleichzeitig hat sie darauf hingewiesen, dass er einen anfechtbaren Entscheid verlangen könne, wenn er damit nicht einverstanden sei. Mit Schreiben vom 6. April 2004 liess der Beschwerdeführer der Verwaltung mitteilen, dass die Steuerpflicht "trotz bestehender Vorbehalte" nunmehr anerkennt werde. Am 10. bzw. 13. Dezember 2004 reichte er schliesslich sämtliche Abrechnungen für die massgebliche Zeit sowie eine kommentierte Aufstellung über die nicht abgerechneten Umsätze aus Eigenverbrauch ein; die sich daraus ergebende Steuerschuld beglich er am 13. Januar 2005.

Die Nachentrichtung der Eigenverbrauchssteuer erfolgte demnach im ordentlichen, aus dem Selbstveranlagungsprinzip abgeleiteten Deklarationsverfahren. Ein Zutun seitens der ESTV war, bis auf die Eintragung im Register der Mehrwertsteuerpflichtigen und die Überprüfung der Abrechnungen, nicht notwendig. Der Beschwerdeführer verlangte zu keiner Zeit einen anfechtbaren Entscheid oder bestritt seine Steuerpflicht. Inwieweit unter diesen Umständen eine autoritative Feststellung der Leistungspflicht bzw. deren Höhe oder ein "formeller Abschluss des Verfahrens" hätte erfolgen müssen, ist nicht ersichtlich. Der Vollständigkeit halber sei darauf hingewiesen, dass die Selbstanzeige vom 4. Juli 2003 nicht nur den Beschwerdeführer, sondern auch die an der gleichen Adresse domizilierte X._____ Stiftung betraf. Die ESTV vertrat die Auffassung, dass auch hinsichtlich der Stiftung ab dem 1. Januar 1998 die Steuerpflicht gegeben sei. In der Folge bestritt die Stiftung die subjektive Steuerpflicht für die hier massgebliche Zeit. Per 1. Januar 2005 änderte die ESTV im Zusammenhang mit dem Eigenverbrauch nach Art. 9 Abs. 2 Bst. a aMWSTG nebst der bereits erwähnten Praxis hinsichtlich der Bemessungsgrundlage auch die Praxis bezüglich der subjektiven Steuerpflicht. Mit Schreiben vom 22. Dezember 2004 teilte die Verwaltung deshalb mit, basierend auf die Praxisänderungen ab 1. Januar 2005 sei die Steuerpflicht der Stiftung nicht mehr gegeben. Daher erübrige sich die Einreichung der Quartalsabrechnungen für die Jahre 1998 bis und mit 2004. Da die Stiftung ihre Steuerpflicht – wie gesehen – bestritt und auch keine Abrechnungen eingereicht hat, unterscheidet sich die Situation von derjenigen des Beschwerdeführers wesentlich. Eine mit dem Schreiben vom 22. Dezember 2004 vergleichbare Mitteilung, welche dem Beschwerdeführer offenbar als "formeller Abschluss des Verfahrens" genügen würde, ist auch aus diesem Grunde nicht erforderlich.

Das Hauptbegehren auf Rückweisung der Sache an die ESTV zwecks autoritativer Feststellung der Leistungspflicht bzw. deren Höhe ist nach dem Gesagten abzuweisen. Es bleibt somit, den eventualiter gestellten Antrag auf Rückerstattung der zu viel bezahlten Eigenverbrauchssteuer in Höhe von Fr. 118'126.--, zuzüglich Vergütungszinsen, zu beurteilen.

4.

4.1 Der Beschwerdeführer hat die Deklaration der Eigenverbrauchssteuer am 10. / 13. Dezember 2004 in Anwendung der bis Ende 2004

geltenden Verwaltungspraxis vorgenommen. Er hat hinsichtlich dieser Praxis bzw. der aufgrund dieser Praxis geschuldeten Steuer keinen Vorbehalt angebracht. Auch die Entrichtung der Steuer am 13. Januar 2005 erfolgte vorbehaltlos. Er hat damit zum Ausdruck gebracht, dass er die bis Ende 2004 geltende Praxis akzeptiert. Daran ist er gebunden (vgl. E. 2.4 hievor). Soweit der Beschwerdeführer Gegenteiliges geltend macht, ist ihm nicht zuzustimmen. Er hält dafür, die Abrechnungen seien nicht einfach zu erstellen gewesen. Es habe etlicher Absprachen mit der ESTV bedurft, bis er "die Grundlagen der Deklaration habe in Angriff nehmen können". Dem Schreiben vom 10. Dezember 2004 lasse sich ohne Weiteres entnehmen, dass er der ESTV mit aller Transparenz habe aufzeigen wollen, auf welchen Grundlagen die Abrechnung basierte. Inwieweit darin ein Vorbehalt im Sinne der bundesgerichtlichen Rechtsprechung erblickt werden müsste, ist für das Bundesverwaltungsgericht nicht ersichtlich. Mit einem Vorbehalt wird angezeigt, dass die geltende Praxis und damit die Steuer bzw. allenfalls die Steuerpflicht bestritten und hierüber implizit der Erlass eines anfechtbaren Entscheids angestrengt wird (Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-1450/2006 vom 24. Januar 2008 E. 2.6; SANDRA KNOPP PISI, Das Selbstveranlagungsprinzip bei der Mehrwertsteuer – insbesondere die Bedeutung der Abrechnung mit oder ohne Vorbehalt, veröffentlicht in ASA 74 S. 394 Ziff. 3.2). Dies trifft vorliegend offensichtlich nicht zu, auch wenn die betragsmässige Ermittlung der Eigenverbrauchssteuer im Vorfeld schwierig gewesen sein mag. Im Übrigen hat die ESTV gegen die anhand der Auflistung des Beschwerdeführers ermittelte Eigenverbrauchssteuer keine Einwände vorgebracht. Ebenfalls nicht zu seinen Gunsten ableiten kann der Beschwerdeführer aus seinem Schreiben vom 6. April 2004, worin er festhält, dass die Steuerpflicht "trotz bestehender Vorbehalte" nunmehr anerkannt werde. Abgesehen davon, dass die Aussage einzig die Steuerpflicht und nicht die Bemessungsgrundlage betrifft, ist darin ebenfalls kein rechtsgenügender Vorbehalt zu sehen.

4.2 Wie erwähnt änderte die ESTV ihre Praxis im Zusammenhang mit der Bemessungsgrundlage des Eigenverbrauchs nach Art. 9 Abs. 2 Bst. a aMWSTG auf den 1. Januar 2005 dahingehend, dass zur annäherungsweisen Ermittlung des Drittpreises ohne Boden verschiedene Gebühren, Prämien und Kosten neu nicht mehr in die Anlagekosten einzubeziehen waren.

In der Broschüre "Praxisänderungen ab 1. Januar 2005" wird explizit festgehalten, dass die neue Verwaltungspraxis am 1. Januar 2005 in Kraft tritt. Bis Ende Dezember 2004 galt demgegenüber noch die alte, strengere Praxis. Allerdings hat die Verwaltung die neue, mildere Praxis nicht nur für sämtliche Quartale ab Januar 2005 angewendet, sondern auch auf alle per 1. Januar 2005 bereits pendenten bestrittenen Fälle, sofern ein Entscheid- oder Einspracheverfahren hängig war, weil z. B. die Deklaration der betreffenden Umsätze oder die Bezahlung der darauf entfallenden Steuer unter Vorbehalt vorgenommen oder eine mittels Ergänzungsabrechnung (EA) geltend gemachte Steuernachforderung bestritten wurde, oder sofern die steuerpflichtige Person die bisherige Praxis nicht angewendet und deswegen eine Steuernachbelastung mittels EA erhalten hat, welche sie jedoch nicht oder nur unter Vorbehalt bezahlt hat.

Gegen die geschilderte Behandlungsweise durch die ESTV ist nichts einzuwenden. Damit hat sie lediglich die ständige Rechtsprechung des Bundesgerichts umgesetzt, wonach eine Praxisänderung grundsätzlich sofort für alle zukünftigen Sachverhalte zu berücksichtigen ist und eine neue (mildere) Praxis nur dann rückwirkend Anwendung findet, wenn der Mehrwertsteuerpflichtige den nach der früheren Praxis geschuldeten Steuerbetrag rechtswirksam angefochten oder unter Vorbehalt bezahlt hat (vgl. E. 2.3 und 2.4 hievor). Dass es sich dabei nicht um eine Praxisänderung handelt, welche die ESTV infolge einer gerichtlichen Überprüfung der alten Praxis vornehmen musste, sondern um eine von ihr selbst veranlasste, ist nicht massgeblich. Vielmehr erweist sich die erwähnte Handhabung in casu als sachgerechte und sinnvolle Lösung. Darüber hinaus steht die analoge Anwendung der besagten Rechtsprechung auf Praxisänderungen der Verwaltung im Einklang mit dem Grundsatz der Rechtssicherheit sowie der Rechtsgleichheit (vgl. auch E. 2.4 hievor).

4.3 Nach dem Gesagten hat der Beschwerdeführer, der die Eigenverbrauchssteuer vorbehaltlos abgerechnet und bezahlt hat und deshalb an seine Deklaration gebunden ist, keinen Anspruch auf eine rückwirkende Anwendung der Praxisänderung. Hiefür hätte er die alte Praxis rechtswirksam anfechten oder durch einen Vorbehalt klar zum Ausdruck bringen müssen, dass er die Grundlagen der Steuerbemessung nicht anerkennt. Darin liegt ein rechtswesentlicher Unterschied zur vorbehaltlosen Abrechnung und Bezahlung, der eine unterschiedliche steuerliche Behandlung rechtfertigt.

5.
Es bleibt, auf die übrigen Argumente des Beschwerdeführers einzugehen, soweit sie nicht bereits durch die vorangehenden Erwägungen ausdrücklich oder implizit widerlegt sind.

5.1 Er beruft sich im Besonderen auf eine Gleichbehandlung im Unrecht. Die Rechtswidrigkeit sieht er darin, dass die ESTV die neue, mildere Verwaltungspraxis rückwirkend auf alle pendenten Verfahren (rechtswirksame Bestreitung oder Abrechnung bzw. Bezahlung unter Vorbehalt) angewendet habe: es gehe nicht an, die Broschüre bzw. die fragliche Praxisänderung "wie eine in der Zukunft wirkende Modifikation der Bemessungsgrundlagen zu handhaben (Normalfunktion) und ihr gleichzeitig die Bedeutung einer durch einen Gerichtsentscheid bewirkten Aufhebung einer bisherigen Praxis zu unterlegen (Spezialfunktion)".

5.1.1 Der Beschwerdeführer verkennt damit, dass die von der ESTV gehandhabte Rückwirkung auf pendente Fälle nicht zu beanstanden ist (E. 4.2 hievor). Für eine unterschiedliche Behandlung von Praxisänderungen, welche durch Gerichtsurteile veranlasst wurden, und solchen, die die Verwaltung von sich aus vornimmt, sind denn auch keine hinreichenden Gründe ersichtlich. In der erwähnten Rechtsprechung zur rückwirkenden Anwendung einer neuen Praxis wird ebenfalls an keiner Stelle festgehalten, dass eine Differenzierung vorzunehmen oder eine analoge, rückwirkende Anwendung einer neuen (milderen) Praxis im Falle von Praxisänderungen, welche die Verwaltung von sich aus vornimmt, ausgeschlossen sei. Demnach scheidet eine Gleichbehandlung im Unrecht schon mangels Vorliegen einer rechtswidrigen Praxis aus. Im Übrigen könnte der Beschwerdeführer selbst für den Fall, dass eine rückwirkende Anwendung von Praxisänderungen der ESTV auf pendente Verfahren unzulässig wäre, nichts zu seinem Vorteil ableiten. Unabdingbare Grundbedingung für eine Gleichbehandlung im Unrecht bleibt, dass sich der Betroffene in einer gleichen oder vergleichbaren Lage befindet wie der Dritte, dem der rechtswidrige Vorteil gewährt wurde (vgl. E. 2.5 hievor). Dies trifft, wie gesehen, gerade nicht zu (vgl. E. 4.3 hievor).

In diesem Sinne erweist sich auch der Hinweis auf den Entscheid der SRK vom 14. Juli 2005, veröffentlicht in VPB 70.6 (E. 5b), als unbeheflich. Der Beschwerdeführer hält sinngemäss dafür, die SRK habe die Anwendbarkeit der alten Praxis zur Ermittlung der Anlagekosten

und deren Rechtmässigkeit nach Inkrafttreten der Praxisänderung erneut bestätigt. Von einer rückwirkenden Anwendung der neuen Praxis auf pendente Verfahren sei sie demnach ebenso wenig ausgegangen. Dem konkreten Fall lag ein Sachverhalt zu Grunde, der sich während der Geltungsdauer der MWSTV ereignet hat. Der angefochtene Einspracheentscheid erging im Jahre 2003, zu einem Zeitpunkt also, in dem unbestrittenermassen noch die alte, strengere Praxis Anwendung fand. Mit dem erwähnten Entscheid hat die SRK lediglich die Rechtmässigkeit dieser Praxis bezogen auf den massgeblichen Zeitraum bestätigt. Zur Frage der Rechtmässigkeit bzw. der allfälligen Rechtswidrigkeit der rückwirkenden Anwendung der neuen Praxis auf pendente Verfahren hat jedoch auch sie sich in keiner Weise geäussert. Darüber hinaus könnte der Beschwerdeführer – selbst wenn davon ausgegangen werden müsste, die SRK habe zu Recht von der rückwirkenden Anwendung der neuen Praxis abgesehen – nichts für sich ableiten; wie bereits erwähnt, könnte er sich mangels Vergleichbarkeit ohnehin nicht auf eine Gleichbehandlung im Unrecht berufen.

5.1.2 Soweit der Beschwerdeführer im Übrigen grundsätzlich infrage stellt, "ob es der ESTV zustehe, die eigenen Weisungen als gesetzeswidrig aufzuheben", ist ihm Folgendes entgegenzuhalten: Der ESTV ist es – wie den übrigen Verwaltungsbehörden – nicht verwehrt, eine Praxis zu ändern, wenn sich die Änderung auf ernsthafte sachliche Gründe stützen kann. Dass diese alte Praxis allenfalls durch die Rechtsprechung geschützt worden ist, vermag daran – entgegen der Ansicht des Beschwerdeführers – nichts zu ändern. Auch Gerichte können zum Schluss gelangen, das Recht bisher unrichtig angewendet zu haben, oder es kann sich herausstellen, dass eine andere Rechtsanwendung oder Ermessensbetätigung dem Sinn des Gesetzes oder veränderten Verhältnissen besser entspricht (vgl. E. 2.3 hievor). Gerade bei einer annäherungsweisen Ermittlung der mehrwertsteuerlichen Bemessungsgrundlage, wie im Falle des Eigenverbrauchs gemäss Art. 9 Abs. 2 Bst. aMWSTG (bzw. Art. 8 Abs. 2 Bst. a aMWSTV), erscheint dies nicht abwegig.

5.2 Der Beschwerdeführer bringt ferner vor, die Broschüre "Praxisänderungen ab 1. Januar 2005" sei so formuliert, dass ihr jedermann eine ab 1. Januar 2005 gültige Modifikation der Berechnung des Eigenverbrauchs für alle künftigen Abrechnungen (Quartale nach dem 1. Januar 2005) hätte entnehmen können. Eine sofortige Anwendung auf

alle noch nicht veranlagten Abrechnungen habe sie demgegenüber nicht offen gelegt, obschon sie dazu verpflichtet gewesen wäre.

Dieser Sichtweise kann sich das Bundesverwaltungsgericht nicht anschliessen. Die neue, mildere Praxis ist am 1. Januar 2005 in Kraft getreten. Bis Ende 2004 galt demnach noch die alte, strengere Praxis und zwar grundsätzlich für alle Steuerpflichtigen. Die Abrechnungen mussten dementsprechend bis und mit dem 4. Quartal 2004 (bzw. allenfalls 2. Semester 2004 bei halbjährlicher Abrechnung) nach der alten Praxis erstellt werden. Von einer sofortigen Anwendung auf alle noch nicht veranlagten Abrechnungen kann demnach nicht die Rede sein. Vielmehr hat die ESTV die neue Praxis – in Berücksichtigung der gängigen Rechtsprechung – lediglich auf am 1. Januar 2005 pendente Verfahren rückwirkend angewendet. Entgegen der Auffassung des Beschwerdeführers war die Verwaltung jedoch nicht verpflichtet, auf diese Rechtsprechung und damit auf die Ausnahme von der grundsätzlichen Geltung ab 1. Januar 2005 aufmerksam zu machen.

5.3 Der Beschwerdeführer macht weiter geltend, es verstosse gegen Treu und Glauben, wenn die ESTV ihm entgegenhalte, er habe keinen Vorbehalt angebracht. Hätte er um die rückwirkende Anwendung der neuen, milderen Praxis gewusst, hätte er keinen Vorbehalt angebracht, sondern konkret einen entsprechenden Antrag gestellt. Die ESTV wäre insbesondere auf seine Eingabe vom 10. Dezember 2004 hin verpflichtet gewesen, ihn darüber zu informieren. Sie hätte zudem ab November 2004 eingehende Deklarationen grundsätzlich nach der neuen Praxis veranlagen müssen, anstatt "künstlich bis zum 1. Januar 2005" zuzuwarten. Damit habe sie überspitzt formalistisch gehandelt.

Die Eingabe vom 10. Dezember 2004 hatte nicht nur den Beschwerdeführer und die Bemessung der Eigenverbrauchssteuer, sondern auch die bestrittene subjektive Steuerpflicht der X._____ Stiftung zum Gegenstand. Mit Bezug auf Letztere wurde Folgendes vorgebracht: "Auch wenn Stiftungen nicht ausdrücklich erwähnt werden, so ist doch klar, dass die neue Regelung (gemeint ist die Praxisänderung per 1. Januar 2005 betreffend die Steuerpflicht) auch für Stiftungen, die im Wohn(bau)bereich tätig sind, gelten soll. Selbst wenn ich annehmen muss, dass die ESTV der neuen Regelung jegliche Verbindlichkeit für die Vergangenheit absprechen wird, entsteht [...] der Eindruck, dass die bisherige Regelung sich [...] als zu eng erwiesen hat".

Die genannten Ausführungen galten offensichtlich lediglich für die Stiftung und deren subjektive Steuerpflicht, welche indes nicht Gegenstand des vorliegenden Beschwerdeverfahrens bildet. Zudem ergibt sich daraus, dass der Beschwerdeführer über die Praxisänderungen per 1. Januar 2005 orientiert war (diese wurde denn auch am 22. November 2004 auf der Homepage der ESTV aufgeschaltet; der Versand in Papierform begann am 29. November 2004). Im Gegensatz zur Stiftung bestritt er seine Steuerpflicht hingegen nicht (mehr) und reichte am 13. Dezember 2004 die offenen Abrechnungen ein, ohne einen Vorbehalt anzubringen. Für die Verwaltung bestand daher – insbesondere auch aufgrund des Selbstveranlagungsprinzips – keine Veranlassung zur Annahme, dass der Beschwerdeführer die bis Ende 2004 geltende und gerichtlich geschützte Verwaltungspraxis betreffend die Berechnung der Steuerschuld in Tat und Wahrheit nicht gegen sich gelten lassen wollte. Inwieweit sie den Beschwerdeführer unter diesen Umständen über die rückwirkende Anwendung der neuen Praxis auf pendente Verfahren hätte aufmerksam müssen, ist nicht erkennbar. Darüber hinaus hat sich die ESTV bei Praxisänderungen an das Gebot der Rechtssicherheit zu halten. Die Umsetzung hat auf einen bestimmten Zeitpunkt und in grundsätzlicher Hinsicht zu erfolgen; die Steuerpflichtigen müssen sich darauf verlassen können. Der Vorwurf, die ESTV hätte ab November 2004 eingehende Deklarationen nach der neuen Praxis veranlagen müssen, anstatt "künstlich bis zum 1. Januar 2005" zuzuwarten, verfängt demnach nicht. Ausserdem ginge es – abgesehen von den Ausnahmen der rückwirkenden Anwendung auf pendente Verfahren bzw. auf unter Vorbehalt eingereichte Abrechnungen oder bezahlte Steuern – nicht an, die neue Praxis einzelnen Steuerpflichtigen schon vor deren Inkrafttreten zuzugestehen, während sie auf alle anderen erst im vorgesehenen Zeitpunkt Anwendung findet. Vielmehr würde dies eine Verletzung des Gleichbehandlungsgebots darstellen. Im Übrigen weist die ESTV zu Recht darauf hin, dass der Beschwerdeführer, hätte er die Eigenverbrauchssteuer für die Jahre 1998 bis 2003 – wie auch alle übrigen Steuerpflichtigen – korrekt zum richtigen Zeitpunkt abgerechnet, dies ebenfalls nach der bis Ende 2004 geltenden, strengeren Verwaltungspraxis hätte tun müssen.

Nach dem Gesagten erweisen sich die Vorwürfe der Missachtung von Treu und Glauben sowie des überspitzten Formalismus als unbegründet.

5.4 Der Beschwerdeführer bringt darüber hinaus vor, für den Fall, dass das Bundesverwaltungsgericht seine Ansicht, die Abrechnungen seien unter Vorbehalt erfolgt, nicht teilen sollte, so wäre das Rückerstattungsgesuch vom 27. Januar 2006 als Revisionsgesuch zu behandeln.

Mit dem ausserordentlichen Rechtsmittel der Revision wird die Unabänderlichkeit und Massgeblichkeit eines rechtskräftigen Entscheids angefochten, damit in der Sache neu entschieden werden kann (Art. 66 – 68 VwVG; vgl. dazu: Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-2541/2008 vom 9. September 2009 E. 4.3, A-1625/2006 vom 15. Dezember 2008 E. 3, jeweils mit weiteren Hinweisen auf Rechtsprechung und Lehre). Zwar entsprechen die Wirkungen der vorbehaltlosen Selbstveranlagung gegenüber dem Pflichtigen weitgehend denjenigen einer rechtskräftigen Verfügung. Das vermag jedoch nichts daran zu ändern, dass die ESTV im Zeitpunkt des Rückerstattungsgesuchs noch gar keinen Entscheid erlassen hat. Eine Revision scheidet demnach schon aus diesem Grund aus. Auf die weiteren Ausführungen des Beschwerdeführers, insbesondere zu den Revisionsgründen, braucht deshalb nicht weiter eingegangen zu werden.

5.5 Der Beschwerdeführer offeriert schliesslich die Einvernahme seines Rechtsvertreters sowie die Zeugeneinvernahme des Treuhänders Z._____.; die genannten Personen könnten bestätigen, dass die ESTV in einem pendenten Verfahren eines Klienten des Treuhänders Z._____ "von sich aus die neuen Berechnungsgrundlagen angewendet" habe.

Aus der Beschwerdebegründung geht nicht klar hervor, ob die Einvernahmen einzig im Zusammenhang mit den Ausführungen zum Revisionsgesuch oder ganz allgemein beantragt werden. Die Frage kann letztlich offen bleiben. Nach der höchstrichterlichen Rechtsprechung kann das Beweisverfahren geschlossen werden, wenn die noch im Raum stehenden Beweisanträge eine nicht erhebliche Tatsache betreffen oder offensichtlich untauglich sind, etwa weil ihnen die Beweiseignung abgeht oder – gerade umgekehrt – die betreffende Tatsache aus den Akten bereits genügend ersichtlich ist (anstelle vieler: BGE 131 I 153 E. 3, BGE 124 I 208 E. 4a, je mit Hinweisen; vgl. auch Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-1562/2006 vom 26. September 2008 E. 3.2.5.4, A-1444/2006 + A-1445/2006 vom 22. Juli 2008 E. 7.1; MOSER/BEUSCH/KNEUBÜHLER, a.a.O., S. 165, Rz. 3.144). An dieser

höchstrichterlichen Rechtsprechung vermag Art. 81 MWSTG, der vorliegend sofort anwendbar ist (E. 1.2), insofern nichts zu ändern.

Der Beschwerdeführer ist daran zu erinnern, dass er sich aufgrund seiner vorbehaltlosen Abrechnung und Begleichung der Steuerschuld in einer nicht mit dem geschilderten Fall vergleichbaren Situation befindet; er kann sich folglich auch nicht darauf berufen. Es handelt sich demnach so oder anders nicht um eine entscheidwesentliche Tatsache, weshalb auf die Einvernahmen – in einer vorweggenommenen (antizipierten) Beweiswürdigung – verzichtet werden kann.

6.
Nach dem Gesagten hat die ESTV die verlangte Anpassung an die neue, mildere Verwaltungspraxis bzw. die beantragte Steuerrückerstattung zu Recht verweigert. Die Beschwerde ist somit abzuweisen. Die Kosten für das Beschwerdeverfahren vor dem Bundesverwaltungsgericht, welche auf Fr. 8'000.-- festgesetzt werden, sind dem Beschwerdeführer aufzuerlegen (vgl. Art. 63 Abs. 1 VwVG) und mit dem geleisteten Kostenvorschuss in gleicher Höhe zu verrechnen. Eine Parteientschädigung an den Beschwerdeführer ist nicht zuzusprechen (Art. 64 Abs. 1 VwVG e contrario).

Demnach erkennt das Bundesverwaltungsgericht:

1.
Die Beschwerde wird abgewiesen.

2.
Die Verfahrenskosten von Fr. 8'000.-- werden dem Beschwerdeführer auferlegt. Sie werden mit dem geleisteten Kostenvorschuss von Fr. 8'000.-- verrechnet.

3.
Eine Parteientschädigung wird nicht zugesprochen.

4.
Dieses Urteil geht an:

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

Der vorsitzende Richter: Die Gerichtsschreiberin:

Daniel Riedo Jeannine Müller

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: