Bundesverwaltungsgericht

Tribunal administratif fédéral

Tribunale amministrativo federale

Tribunal administrativ federal

Abteilung I
A-3003/2009
{T 0/2}

Urteil vom 26. Juli 2010

Besetzung

Richter Daniel Riedo (Vorsitz),
Richterin Salome Zimmermann, Richter Pascal Mollard,
Gerichtsschreiber Urban Broger.

Parteien

A._____,
vertreten durch B._____,
Beschwerdeführer,

gegen

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

Gegenstand

MWST; baugewerblicher Eigenverbrauch
(Q04/2002 - Q04/2006).

Sachverhalt:

A.
A._____ wurde auf eigenes Begehren hin per 10. Dezember 2002 im Register der Mehrwertsteuerpflichtigen der Eidgenössischen Steuerverwaltung (ESTV) eingetragen. Im Fragebogen zur Abklärung der Steuerpflicht hatte er angegeben, seine Geschäftstätigkeit bestehe im Erstellen, Kaufen, Verkaufen und Verwalten von Immobilien. Konkret sei der Bau von vier Einfamilienhäusern geplant, wobei die ungefähre Bausumme Fr. 1.5 Mio. betrage und am 10. Dezember 2002 mit dem Bau begonnen werde. Die Häuser würden später verkauft oder vermietet.

B.
Zwischen A._____ und der ESTV kam es in der Folge zu einer Auseinandersetzung insbesondere darüber, ob baugewerblicher Eigenverbrauch vorliege und wie darüber abzurechnen sei. Schliesslich führte die ESTV am 4. und 5. Oktober 2006 eine Kontrolle der Q04/2002 bis Q04/2006 durch. Sie stellte fest, dass der Steuertatbestand des baugewerblichen Eigenverbrauchs erfüllt war, errechnete für die Zeit vom 10. Dezember 2002 bis 30. Juni 2006 Eigenverbrauchssteuern in der Höhe von Fr. 1'455.-- und erstellte aus technischen Gründen eine Gutschriftsanzeige über Fr. 1'551.70. Im Beiblatt zur Gutschriftsanzeige wies die ESTV gleichzeitig darauf hin, dass gemäss Kontoauszug ein Auszahlungsüberschuss von Fr. 28'407.55 vorliege. Zusammen mit der geschuldeten Eigenverbrauchssteuer (Fr. 1'455.--) seien der ESTV Fr. 29'862.55 zu überweisen («Guthaben der Steuerverwaltung aus bisherigem Zahlungsverkehr»).

C.
A._____ war mit der Abrechnung nicht einverstanden, weshalb die ESTV am 12. Juli 2007 einen Entscheid erliess und diesen mit Einspracheentscheid vom 8. April 2009 bestätigte. Sie verfügte sinngemäss, A._____ schulde der ESTV für die Steuerperioden Q04/2002 bis Q04/2006 (10. Dezember 2002 bis 31. Dezember 2006) Mehrwertsteuern in der Höhe von Fr. 29'762.--. Dieser Betrag werde mit Vorsteuerüberschüssen der Steuerperioden Q02/2007, Q03/2008 und Q04/2008 in der Höhe von insgesamt Fr. 16'329.90 verrechnet. Demzufolge habe A._____ der ESTV für die Steuerperioden Q04/2002 bis Q04/2006 noch Fr. 13'432.10 zu bezahlen.

D.
Mit Eingabe vom 8. Mai 2009 erhob A._____ beim Bundesverwaltungsgericht Beschwerde mit dem sinngemässen Antrag, der Einspracheentscheid sei aufzuheben. Die ESTV sei bei der Berechnung von falschen Zahlen ausgegangen. Die Gutschrift müsse per Q04/2003 erstellt werden, da ab Q01/2004 «kein Geld mehr geflossen» sei.

E.
Die ESTV hat sich am 8. Juli 2009 zur Beschwerde vernehmen lassen. Sie beantragt deren vollumfängliche Abweisung unter Kostenfolgen zulasten des Beschwerdeführers.

F.
Auf weitere Vorbringen und Eingaben der Parteien wird – soweit entscheidwesentlich – in den Erwägungen eingegangen.

Das Bundesverwaltungsgericht zieht in Erwägung:

1.
1.1 Angefochten ist ein Einspracheentscheid der ESTV und damit eine Verfügung nach Art. 5 des Bundesgesetzes vom 20. Dezember 1968 über das Verwaltungsverfahren (VwVG, SR 172.021). Das Bundesverwaltungsgericht ist zuständige Beschwerdeinstanz (Art. 31, Art. 32 e contrario und Art. 33 Bst. d des Bundesgesetzes vom 17. Juni 2005 über das Bundesverwaltungsgericht [VGG, SR 173.32]). Auf die form- und fristgerecht eingereichte Beschwerde ist einzutreten.

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). Vorliegend ist ein Sachverhalt betroffen, der zwischen dem 10. Dezember 2002 bis 31. Dezember 2006 eingetreten ist. Er ist deshalb materiell nach dem für diese Zeit geltenden Bundesgesetz vom 2. September 1999 über die Mehrwertsteuer (aMWSTG, AS 2000 1300) zu beurteilen.

1.3 Demgegenüber ist – unter Vorbehalt der die Bezugsverjährung betreffenden Bestimmungen – das neue mehrwertsteuerliche Verfahrensrecht im Sinn 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 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 stellt im vorliegenden Fall etwa das nachfolgend in E. 2.6 abgehandelte Thema des Rückbehalts von Vorsteuern zu Sicherungszwecken dar, so dass vorliegend diesbezüglich noch altes Recht anwendbar ist. Keine Anwendung findet damit Art. 94 Abs. 1 MWSTG, dessen Wortlaut aber ohnehin mit jenem von Art. 71 Abs. 1 aMWSTG korrespondiert.

2.

2.1 Der Bund erhebt eine allgemeine Verbrauchssteuer nach dem System der Netto-Allphasensteuer mit Vorsteuerabzug (Mehrwertsteuer; Art. 130 der Bundesverfassung der Schweizerischen Eidgenossenschaft vom 18. April 1999 [BV, SR 101]; Art. 1 Abs. 1 aMWSTG). Mehrwertsteuerpflichtig wird gemäss dem hier anwendbaren aMWSTG, wer eine mit der Erzielung von Einnahmen verbundene gewerbliche oder berufliche Tätigkeit selbständig ausübt – auch wenn die Gewinnabsicht fehlt –, sofern seine Lieferungen, seine Dienstleistungen und sein Eigenverbrauch im Inland jährlich gesamthaft Fr. 75'000.-- übersteigen (Art. 21 Abs. 1 aMWSTG).

2.2 Der Steuer unterliegen die in Art. 5 aMWSTG aufgezählten, durch steuerpflichtige Personen getätigten Umsätze, sofern diese nicht ausdrücklich von der Steuer ausgenommen sind. Unter die ausgenommenen Umsätze fallen u.a. solche aus Übertragung und Bestellung von dinglichen Rechten an Grundstücken (Art. 18 Ziff. 20 aMWSTG) sowie gewisse Umsätze aus Überlassung von Grundstücken zum Gebrauch oder zur Nutzung (Art. 18 Ziff. 21 aMWSTG). Wird ein Umsatz von der Steuer ausgenommen, darf die Steuer auf den Lieferungen und den Einfuhren von Gegenständen sowie auf den Dienstleistungen, die zwecks Erzielung eines solchen Umsatzes im In- und Ausland verwendet werden, nicht als Vorsteuer abgezogen werden (Art. 17 aMWSTG), es sei denn, es werde nach Art. 26 aMWSTG für die Versteuerung optiert. Für die Versteuerung der Umsätze gemäss Art. 18 Ziff. 20 und 21 aMWSTG kann optiert werden, wobei der Wert des Bodens davon ausdrücklich ausgeschlossen ist und die Umsätze nachweislich gegenüber inländischen steuerpflichtigen Personen erbracht

werden müssen (Art. 26 Abs. 1 Bst. b aMWSTG). Die Optierung muss von der ESTV bewilligt werden (Art. 26 Abs. 1 aMWSTG).

2.3 Gemäss Art. 5 Bst. c aMWSTG bildet der Eigenverbrauch im Inland einen eigenen Steuertatbestand. Eigenverbrauch liegt gemäss Art. 9 Abs. 2 Bst. a aMWSTG auch 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 (Art. 18 Ziff. 20 und 21 aMWSTG), Arbeiten vornimmt oder vornehmen lässt und hiefür nicht für die Versteuerung optiert. Der baugewerbliche Eigenverbrauch soll sicherstellen, dass Bauwerke, die für den Verkauf oder für die Überlassung zum Gebrauch oder zur Nutzung bestimmt sind, also für Zwecke verwendet werden, die den Vorsteuerabzug ganz oder teilweise ausschliessen, steuerlich in gleichem Ausmass erfasst werden, wie wenn sie von Dritten steuerbelastet bezogen worden wären (Parlamentarische Initiative betreffend Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer, Bericht der Kommission für Wirtschaft und Abgaben des Nationalrats vom 28. August 1996, BBl 1996 V 713, 735).

2.4 Das eigentliche Ziel des Eigenverbrauchs ist es, unbesteuerten Endverbrauch zu verhindern, und zwar dort, wo der Steuerpflichtige steuerentlastete Leistungsbezüge und eigene Leistungen bestimmungswidrig nicht der entgeltlichen Fremdversorgung, sondern der unentgeltlichen Selbstversorgung zuführt (Daniel Riedo, Vom Wesen der Mehrwertsteuer als allgemeine Verbrauchsteuer und von den entsprechenden Wirkungen auf das schweizerische Recht, Bern 1999, S. 148 ff. mit Hinweisen, insbesondere S. 155; Daniel Riedo, mwst.com, Kommentar zum Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer, Basel 2000 [hiernach: mwst.com], N 20 ff. zu Art. 9 aMWSTG; Alois Camenzind/Niklaus Honauer/Klaus A. Vallender, Handbuch zum Mehrwertsteuergesetz [MWSTG], Bern 2003, 2. Aufl., S. 141 ff.).

2.5 Das Mehrwertsteuergesetz stellt hohe Anforderungen an die steuerpflichtige Person, indem es ihr wesentliche, in anderen Veranlagungsverfahren der Steuerbehörde obliegende, Vorkehren überträgt (Selbstveranlagungsprinzip, Art. 46 f. aMWSTG; vgl. Ernst Blumenstein/Peter Locher, System des Schweizerischen Steuerrechts, 6. Aufl., Zürich 2002, S. 421 ff.). So hat sie namentlich selber zu bestimmen, ob sie die Voraussetzungen für die Steuerpflicht erfüllt bzw. ob die Voraussetzungen für die Beendigung der Steuerpflicht gegeben sind (Ur-

teil des Bundesgerichts 2A.109/2005 vom 10. März 2006 E. 2.1; Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-1429/2006 vom 29. August 2007 E. 2.1; GERHARD SCHAFROTH/DOMINIK ROMANG, mwst.com, N 1 ff. zu Art. 56). Die Erfüllung der Pflicht zur Anmeldung als steuerpflichtige Person sowie die Steuerabrechnungen und -ablieferungen werden von der ESTV überprüft (Art. 62 Abs. 1 aMWSTG). Im Rahmen einer Steuerrevision festgestellte Mängel werden mittels Ergänzungsabrechnungen korrigiert, die aber nicht als Verfügungen gelten (Urteil des Bundesgerichts 2A.339/2003 vom 18. Februar 2004 E. 4.2). Nach Art. 63 aMWSTG trifft die ESTV einen Entscheid insbesondere dann, wenn der Bestand oder Umfang der Steuerforderung oder der Mithaftung, des Vorsteuerabzugs oder des Anspruchs auf Rückerstattung von Steuern streitig ist (Art. 63 Abs. 1 Bst. d aMWSTG).

2.6 Gemäss Art. 48 Abs. 1 aMWSTG ist ein Vorsteuerüberschuss zugunsten des Steuerpflichtigen (die abziehbaren Vorsteuern der Abrechnungsperiode übersteigen die geschuldete Steuer) grundsätzlich an den Steuerpflichtigen auszubezahlen. Vorbehalten bleibt die Verrechnung dieses Überschusses mit Einfuhrsteuerforderungen, selbst wenn diese noch nicht fällig sind (Art. 48 Abs. 2 aMWSTG). Ein Vorsteuerüberschuss kann gemäss Art. 48 Abs. 3 aMWSTG auch zur Berichtigung der Selbstveranlagung oder zur Steuersicherung nach Art. 71 Abs. 1 aMWSTG mit Schulden für frühere Perioden verrechnet werden oder zur Verrechnung mit zu erwartenden Schulden für nachfolgende Perioden gutgeschrieben werden, sofern der Steuerpflichtige mit der Steuerentrichtung regelmässig im Rückstand ist oder andere Gründe eine akute Gefährdung der Steuerforderung wahrscheinlich erscheinen lassen (vgl. anstelle zahlreicher: Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-1522/2006 vom 16. Juli 2009 E. 3.2.1; JAN OLE LUUK/STEFAN OESTERHELT/MAURUS WINZAP, EuGH Report 4/08, in: Steuer Revue 2008 S. 894 ff., S. 903).

3.

3.1 Vorliegend ist unbestritten, dass in den Steuerperioden Q04/2002 bis Q04/2006 baugewerblicher Eigenverbrauch im Umfang von Fr. 1'455.-- vorlag. Sodann anerkennt der Beschwerdeführer, dass ihm die ESTV für die Steuerperioden Q04/2002 bis Q04/2006 gesamthaft Fr. 28'307.30 mehr ausbezahlt hat, als er einbezahlt hatte.

3.2 Streitig ist hingegen die konkrete Berechnung des Betrages, welchen die ESTV dem Beschwerdeführer bzw. dieser der ESTV noch zu

bezahlen hat. Die vom Beschwerdeführer geschuldete Mehrwertsteuer (Eigenverbrauchssteuer) wurde anlässlich der Kontrolle vom 4. und 5. Oktober 2006 auf Fr. 1'455.-- festgelegt. Die ESTV wich dabei vom Betrag, den der Steuerpflichtige deklariertet hatte, bzw. von dessen Selbstveranlagungen, erheblich ab. Die Gründe hierfür teilte sie ihm in der Gutschriftsanzeige vom 26. Oktober 2006 mit, wobei sie dies im Entscheid vom 12. Juli 2007 und schliesslich im Einspracheentscheid vom 8. April 2009 noch eingehender erläuterte. Zur Mehrwertsteuerforderung wegen Eigenverbrauch – die, wie erwähnt, nicht mehr streitig ist – kam hinzu, dass dem Beschwerdeführer Fr. 28'307.30 (gemäss Beiblatt zur Gutschriftanzeige waren es noch Fr. 28'407.55) mehr ausbezahlt worden war, als er der ESTV einbezahlt hatte. Dies führte schliesslich zu dem von der ESTV eingeforderten Betrag von Fr. 29'762.30 (Fr. 28'307.30 + Fr. 1'455.--). Die ESTV hat dem Beschwerdeführer den Zahlungsverkehr im Einspracheentscheid detailliert, verständlich und plausibel aufgelistet. Die Berechnung der ESTV erfolgte korrekt und ist nicht zu beanstanden. Nicht zu beanstanden ist auch, dass die ESTV den geschuldeten Betrag mit Vorsteuerguthaben von Fr. 16'329.90 (aus späteren Perioden) verrechnet hat und so auf den Endbetrag von Fr. 13'432.10 kam (vgl. E. 2.6 hievor).

Das Vorbringen des Beschwerdeführers, die ESTV gehe bei ihrer Berechnung von falschen Zahlen aus, findet in den Akten keine Stütze. Ebenfalls nicht stichhaltig ist sein Vorbringen, die «effektive Gutschrift» müsse «per 4. Quartal 2003 erstellt und berechnet werden», weil ab Q01/2004 «kein Geld mehr geflossen» sei. So hat der Beschwerdeführer noch mit Schreiben vom 11. November 2005 gegenüber der ESTV geltend gemacht, die fragliche Überbauung werde erst Ende Jahr (d.h. Ende 2005) fertiggestellt und man werde versuchen, alsdann eine endgültige und definitive Mehrwertsteuerabrechnung zu erstellen.

3.3 Aus den Ausführungen des Beschwerdeführers muss geschlossen werden, dass von einem Vorsteuerüberhang ausgegangen wird. Der guten Ordnung halber sei deshalb auf das Folgende hingewiesen: Der Beschwerdeführer hat auf eigene Rechnung vier Doppeleinfamilienhäuser erstellt. Spätere Umsätze aus Verkauf bzw. Vermietung waren grundsätzlich von der Mehrwertsteuer ausgenommen, aber auch nicht vorsteuerabzugsberechtigt (eine Art «Nullsummenspiel»; vgl. auch E. 2.2 hievor). Weil nicht alle Wohnhäuser vor Baubeginn verkauft waren, erhob die ESTV Eigenverbrauchssteuern, was der Steuerpflichtige ausdrücklich als richtig anerkennt. Dabei ging sie so vor, dass nur

noch diejenigen Aufwendungen nachbelastet wurden, die der Beschwerdeführer ohne Vorsteuerbelastung eingekauft hatte. Damit wurde er mit Recht so gestellt, als ob er die Eigenleistungen mehrwertsteuerbelastet von einem Dritten bezogen hätte (vgl. E. 2.3 und E. 2.4 hievor). Die weiteren Rechnungen, also solche, auf welchen Mehrwertsteuern ausgewiesen wurden, zog die ESTV wiederum zu Recht und diesmal zugunsten des Beschwerdeführers gar nicht erst in die Berechnung mit ein. Ein Vorsteuerüberhang ist aufgrund des Gesagten (zumindest in den hier fraglichen Perioden) und entgegen der offensichtlichen Meinung des Beschwerdeführers nicht möglich.

4.

Ausgangsgemäss ist die Beschwerde abzuweisen. Die Verfahrenskosten in der Höhe von Fr. 1'600.-- sind bei diesem Ausgang dem Beschwerdeführer aufzuerlegen (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 a contrario).

Demnach erkennt das Bundesverwaltungsgericht:

1.
Die Beschwerde wird abgewiesen.

2.
Die Verfahrenskosten von Fr. 1'600.-- werden dem Beschwerdeführer auferlegt. Sie werden mit dem geleisteten Kostenvorschuss von Fr. 1'600.-- verrechnet.

3.
Dieses Urteil geht an:

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

Der vorsitzende Richter: Der Gerichtsschreiber:

Daniel Riedo Urban Broger

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: