Bundesverwaltungsgericht
Tribunal administratif fédéral
Tribunale amministrativo federale
Tribunal administrativ federal

Abteilung I
A-5885/2009
{T 0/2}

Urteil vom 27. September 2010

Besetzung

Richter Daniel Riedo (Vorsitz), Richter Michael Beusch, Richter Pascal Mollard,
Gerichtsschreiber Urban Broger.

Parteien

A._____ AG,
Beschwerdeführerin,

gegen

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

Gegenstand

MWST; Einlageentsteuerung (Q03/2002).

Sachverhalt:

A.
Die C._____ AG (nachfolgend: Gesellschaft) übernahm mit Fusionsvertrag vom 16. Juni 2005 Aktiven und Passiven der A._____ AG und änderte gleichzeitig ihre Firma in jene der übernommenen Gesellschaft (A._____ AG). Sie war vom 1. Januar 1995 bis 31. März 1998 und dann wieder ab 1. Juli 2002 im Register der Mehrwertsteuerpflichtigen eingetragen.

B.
Am 1. Dezember 2003 kontrollierte die ESTV die Bücher der Gesellschaft über die Zeit vom 3. Quartal 2002 bis zum 3. Quartal 2003 (Q03/2002 bis Q03/2003). Die ESTV stellte fest, dass im Q03/2002 eine Einlageentsteuerung für früher angefallene Projektkosten geltend gemacht worden war. Da die ESTV mit dem Vorgehen nicht einverstanden war, korrigierte sie die Vorsteuern und stellte eine Ergänzungsabrechnung aus. Die Gesellschaft hingegen bestritt, dass Vorsteuern zu korrigieren seien, weshalb die ESTV mit Entscheid vom 29. September 2004 bzw. Einspracheentscheid vom 14. August 2009 sinngemäss verfügte, für das Q03/2002 seien noch Fr. 144'139.-- Mehrwertsteuern zuzüglich Verzugszins zu 5% ab dem 30. November 2002 geschuldet.

Gemäss Verwaltungspraxis, so die Begründung der ESTV, werde für die Einlageentsteuerung von Dienstleistungen als Bemessungsgrundlage der Wert des noch nicht genutzten Teils herangezogen. Dieser berechne sich aus dem Bezugspreis der Dienstleistung abzüglich der darauf vorzunehmenden Abschreibungen, wobei mit der Abschreibung im Zeitpunkt des tatsächlichen Bezugs begonnen werde. Die Abschreibung ende je nach Nutzungsdauer der Dienstleistung, spätestens aber nach fünf Jahren. Betrage die Nutzungsdauer mehr als fünf Jahre, werde bei gleichmässiger Nutzung dennoch eine Abschreibung von 20% pro Jahr vorgenommen. Die Dienstleistungen, für welche die Gesellschaft die Einlageentsteuerung verlangt habe, seien allesamt vor dem 1. Juli 2002 genutzt worden. Den fraglichen Telekommunikations-, Treuhand- und Beratungsleistungen wohne kein messbarer Nutzen über mehrere Jahre inne; sie gälten regelmässig mit ihrem Bezug als verbraucht. Auch Patentierungs,- Vermarktungs-, Konstruktions- und Entwicklungskosten würden im Rahmen der Unternehmenstätigkeit genutzt, indem die eingekauften Leistungen beispielsweise als Grundlage für unternehmerische Entscheide herangezogen würden.

C.
Mit Eingabe vom 16. September 2009 erhob die Gesellschaft (fortan: Beschwerdeführerin) beim Bundesverwaltungsgericht Beschwerde mit dem Antrag, der Einspracheentscheid sei aufzuheben. Es sei ihr – unter Kostenfolgen zulasten der ESTV – der Betrag von Fr. 144'139.-- nebst 5% Verzugszins ab 30. November 2002 gutzuschreiben. Ihrer Ansicht nach hätte es möglich sein müssen, die Vorsteuern auf den in den Jahren 1995 bis 2002 angefallenen Entwicklungskosten im Q03/2002 vollumfänglich geltend zu machen.

D.
Die ESTV liess sich am 2. November 2009 zur Beschwerde vernehmen. Sie beantragte deren vollumfängliche Abweisung unter Kostenfolgen zulasten der Beschwerdeführerin.

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 im Wesentlichen (Einlageentsteuerung) das 3. Quartal 2002 (Q03/2002) betrifft. Er ist deshalb materiell nach dem für diese Zeit geltenden Bundesgesetz vom 2. September 1999 über die Mehrwertsteuer (aMWSTG, AS 2000 1300) zu beurteilen. Sodann bestimmt Art. 94 Abs. 4 aMWSTG ausdrücklich, dass die Bestimmungen des aMWSTG über die (vorliegend umstrittene) spätere Entstehung des

Anspruchs auf Vorsteuerabzug (Art. 42 aMWSTG) auch dann gelten, wenn nach bisherigem Recht (gemeint ist nach der Verordnung vom 22. Juni 1994 über die Mehrwertsteuer [aMWSTV, AS 1994 1464]) die Voraussetzungen des Vorsteuerabzugs nicht gegeben waren.

1.3 Demgegenüber ist – unter Vorbehalt der die Bezugsverjährung betreffenden Bestimmungen – das neue mehrwertsteuerliche 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 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).

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 Die Steuerpflicht nach Art. 21 Abs. 1 aMWSTG beginnt nach Ablauf des Kalenderjahres, in dem der massgebende Umsatz erzielt worden ist (Art. 28 Abs. 1 aMWSTG). Zur Wahrung der Wettbewerbsneutralität oder zur Vereinfachung der Steuererhebung können sich Unternehmen, welche die Voraussetzungen der Steuerpflicht nach Art. 21 Abs. 1 aMWSTG nicht erfüllen oder nach Art. 25 Abs. 1 aMWSTG von der Steuerpflicht ausgenommen sind, unter den von der ESTV festzusetzenden Bedingungen der Steuerpflicht freiwillig unterstellen (Art. 27 Abs. 1 aMWSTG). Die Steuerpflicht endet am Ende des Kalenderjahres, in welchem die für die Steuerpflicht massgebenden Beträge nicht mehr überschritten wurden und zu erwarten ist, dass diese Beträge auch im nachfolgenden Kalenderjahr nicht überschritten werden (Art. 29 Bst. b aMWSTG). Im Falle der Optierung für die Steuerpflicht

endet die Steuerpflicht in dem von der ESTV festgelegten Zeitpunkt (Art. 29 Bst. c aMWSTG).

3.

3.1 Verwendet die steuerpflichtige Person Gegenstände oder Dienstleistungen für einen in Art. 38 Abs. 2 aMWSTG genannten geschäftlich begründeten Zweck, kann sie in ihrer Steuerabrechnung grundsätzlich Vorsteuern abziehen (Art. 38 Abs. 1 aMWSTG). Waren die Voraussetzungen des Vorsteuerabzugs im Zeitpunkt des Empfangs der Lieferung, der Dienstleistung oder bei der Einfuhr nicht gegeben, treten sie aber später noch ein, kann der Vorsteuerabzug unter Vorbehalt von Art. 42 Abs. 2 und 3 aMWSTG in der Abrechnung über diejenige Steuerperiode vorgenommen werden, in welcher die Voraussetzungen hierfür eingetreten sind (Art. 42 Abs. 1 aMWSTG; sog. Einlageentsteuerung; zum Begriff vgl. TOBIAS FELIX ROHNER, Der nachträgliche Vorsteuerabzug [Einlageentsteuerung] im schweizerischen MWSTG und nach der 6. MwSt.-Richtlinie der EU, Bern 2007, S. 3 ff. mit Hinweisen).

Gemäss Art. 42 Abs. 2 aMWSTG kann bei einer Veränderung der Verhältnisse im erwähnten Sinne die früher bezahlte Steuer u.a. auf im Inland gegen Entgelt erbrachten Lieferungen von Gegenständen und im Inland gegen Entgelt erbrachten Dienstleistungen als Vorsteuer in Abzug gebracht werden, sofern diese im Zusammenhang mit einem künftigen steuerbaren Zweck stehen. Wurde der Gegenstand in der Zeit zwischen dem Empfang der Lieferung oder der Einfuhr und dem Eintritt der Voraussetzungen für den Vorsteuerabzug in Gebrauch genommen, so vermindert sich die abziehbare Vorsteuer für jedes in dieser Zeitspanne abgelaufene Jahr bei beweglichen Gegenständen linear um einen Fünftel, bei unbeweglichen Gegenständen linear um einen Zwanzigstel. Bei Dienstleistungen, die vor dem Eintritt der Voraussetzungen für den Vorsteuerabzug teilweise genutzt wurden, berechnet sich die abziehbare Vorsteuer vom Wert des noch nicht genutzten Teils (Art. 42 Abs. 3 aMWSTG). Als Dienstleistung im Sinne des aMWSTG gilt jede Leistung, die keine Lieferung eines Gegenstandes ist (Art. 7 Abs. 1 aMWSTG).

3.2 Voraussetzung zur Vornahme einer Einlageentsteuerung ist – wie generell beim Vorsteuerabzug – das Vorhandensein von Belegen, welche den Anforderungen an Art. 37 aMWSTG genügen (anstelle zahlreicher: Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-1478/2006 vom 10. März 2008 E. 2.2.2 und A-1418/2006 vom 14. Mai 2008 E. 6.2.3).

3.3 Das Bundesverwaltungsgericht hat mit Urteil A-1418/2006 vom 14. Mai 2008 (E. 6.2.2), bestätigt mit Urteil A-7522/2006 vom 15. Dezember 2009 (E. 2.4.2), festgestellt, dass es für eine Beschränkung der Einlageentsteuerung auf Leistungen, die aktivierbar sind, an einer gesetzlichen Grundlage fehle (vgl. auch ROHNER, a.a.O., S. 158; NIKLAUS HONAUER/PETER ZOLLINGER, Zum Tatbestand der Steuerhinterziehung gemäss MWSTG, Der Schweizer Treuhänder 8/2004, S. 687). Aus der Funktion der Einlageentsteuerung als «nachträglicher» Vorsteuerabzug folgt, dass nur massgebend sein kann, ob die Eingangsleistungen für einen künftigen steuerbaren Zweck bestimmt sind. Somit ist der Teil der Eingangsleistung, der bereits vor dem Eintritt der Voraussetzungen für den Vorsteuerabzug für Ausgangsleistungen genutzt worden ist, nicht zu entsteuern. Er gilt als konsumiert. Bei demjenigen Teil der Eingangsleistungen hingegen, der nach Eintritt der Möglichkeit zur Einlageentsteuerung direkt oder indirekt in steuerbare Ausgangsleistungen einfliesst («Wert des noch nicht genutzten Teils»), kann der nachträgliche Vorsteuerabzug vorgenommen werden (bereits erwähnte Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-1418/2006 vom 14. Mai 2008 E. 6.2.2 und A-7522/2006 vom 15. Dezember 2009 E. 2.4.2; vgl. auch: ANNIE ROCHAT PAUCHARD, La régularisation de la déduction de l'impôt préalable en matière de TVA ou les changements d'affectation, in: Festschrift SRK – Mélanges CRC, Lausanne 2004, S. 279 f.; PASCAL MOLLARD/XAVIER OBERSON/ANNE TISSOT BENEDETTO, Traité TVA, Basel 2009, S. 785 f.; a.M. ALEX DIETHELM, Nutzungsänderungen [Einlageentsteuerung bzw. Eigenverbrauchsbesteuerung], Archiv für Schweizerisches Abgaberecht 74, S. 343; a.M. auch WALTER STEIGER, Meldeverfahren in Zusammenhang mit Liegenschaften, Steuer Revue 2002, S. 537).

3.4 Ebenso hat das Bundesverwaltungsgericht mit Urteil A-7522/2006 vom 15. Dezember 2009 (E. 3.2.1) die in der Spezialbroschüre Nr. 05 festgehaltene Praxis der ESTV, wonach für die Bemessung der Einlageentsteuerung Dienstleistungen ab dem Zeitpunkt des tatsächlichen Bezugs jährlich linear um 20% abzuschreiben seien, für jenen Fall nicht geschützt. Der pauschale Einwand der ESTV, dass für die Bemessung der Einlageentsteuerung die Dienstleistungen immer ab dem Jahr des Bezugs abzuschreiben seien und spätestens innerhalb von fünf Jahren vollständig abgeschrieben sein müssten, könne deshalb nicht gefolgt werden, weil eine solche Praxis gegen den klaren Wortlaut von Art. 42 Abs. 3 aMWSTG verstosse, der eine «Nutzung» voraussetze sowie Sinn und Zweck der Einlageentsteuerung widerstrebe, wonach die Steuer auf einer Vorleistung, die in steuerbare Ausgangs-

leistungen eingehe, für den Steuerpflichtigen nicht zum Kostenfaktor werden dürfe. Wenn die Eingangsleistung nicht genutzt worden sei, bestehe kein Anlass, den Vorsteuerabzug einzuschränken (Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-7522/2006 vom 15. Dezember 2009 E. 3.2.1).

3.5 Während damit die ESTV in ihrer Praxis betreffend die Einlageentsteuerung generell von einer linearen Wertverminderung früher bezogener Dienstleistungen von jährlich 20% ausgeht und damit den Begriff der «Nutzung» auch bei Dienstleistungen in einem handelsrechtlichen bzw. gewinnsteuerrechtlichen Sinne versteht (vgl. auch Art. 31 Abs. 3 MWSTG), ist nach der Rechtsprechung des Bundesverwaltungsgerichts zum aMWSTG nicht auf einen schematisch berechneten, fiktiven Zeitwert abzustellen. Vielmehr bemisst sich das Mass der früheren «Nutzung» nach der Rechtsprechung des Bundesverwaltungsgerichts am mit den fraglichen Dienstleistungen in der Zeit der Nichtsteuerpflicht generierten Umsatz. Die Einlageentsteuerung auf Dienstleistungen wird dann nicht vollumfänglich zugelassen, wenn mit den Dienstleistungen in der Zeit vor Beginn der Mehrwertsteuerpflicht Ausgangsumsätze erzielt worden sind bzw. die Dienstleistungen dem privaten Endkonsum dienten. Ein solcher im Sinne von Art. 42 Abs. 3 aMWSTG genutzter Teil einer Dienstleistung kann nicht entsteuert werden. Vorsteuerbelastet bezogene Dienstleistungen können mit anderen Worten unter Umständen auch dann vollständig entsteuert werden, wenn sie für das Unternehmen handelsrechtlich bzw. gewinnsteuerrechtlich im Zeitpunkt der Entsteuerung keinen Wert mehr haben. Eine handelsrechtliche bzw. gewinnsteuerrechtliche Wertverminderung der Eingangsleistung ist für das Vorsteuerabzugsrecht bei Dienstleistungen insofern ohne Belang (vgl. auch ROHNER, a.a.O., S. 160). Es besteht kein Anlass, auf diese Rechtsprechung zurückzukommen.

Offenbleiben kann, ob die von der ESTV vorgeschlagene schematische Berechnung des Wertes «des noch nicht genutzten Teils» aushilfsweise dann beigezogen werden kann, wenn eine «Nutzung» im Sinne von Art. 42 Abs. 3 aMWSTG vorliegt, das heisst vor Eintritt der Steuerpflicht Ausgangsumsätze erzielt oder privater Endkonsum getätigt wurde und für die Bestimmung des Masses der Nutzung in einem konkreten Fall keine besser geeigneten Kriterien bestehen.

4.

4.1 Vorliegend ist unbestritten, dass die Beschwerdeführerin bis zum 1. April 1998 und dann wieder ab 1. Juli 2002 mehrwertsteuerpflichtig war. Die Löschung per 1. April 1998 erfolgte rechtmässig: Da die Beschwerdeführerin einstweilen für die Steuerpflicht optiert hatte, endete ihre Steuerpflicht in dem von der ESTV festgelegten Zeitpunkt. Wenn die Beschwerdeführerin nun im Sinne eines Eventualstandpunktes geltend macht, sie hätte gar nie aus dem Register gelöscht werden dürfen, ist ihr entgegenzuhalten, dass sie Einwände solcher Art im Jahre 1998 hätte vorbringen müssen. Da sie dies nicht tat, ist von einer Steuerpflicht bis 1. April 1998 und dann wieder ab 1. Juli 2002 auszugehen. Nicht zu diskutieren ist im Übrigen, dass für die Zeit der Mehrwertsteuerpflicht (1. Januar 1995 bis 31. März 1998 und dann wieder ab 1. Juli 2002) sich der Vorsteuerabzug nach Art. 38 aMWSTG bzw. Art. 29 aMWSTV richtet und hier vollständig zugelassen ist.

4.2 Unbestritten ist sodann, dass die Dienstleistungen, welche nach Ansicht der Beschwerdeführerin auf den Zeitpunkt des Wiederbeginns der Steuerpflicht, also per 1. Juli 2002, entsteuert werden sollen, im rechtsgenügenden Zusammenhang mit einem künftigen steuerbaren Zweck stehen bzw. standen. Sie sind belegmässig nachgewiesen und ausschliesslich vor dem 1. Juli 2002 und damit vor Wiederbeginn der Steuerpflicht bezogen worden. Unbestritten ist auch, dass die Beschwerdeführerin vor dem 1. Juli 2002 keine steuerbaren Ausgangsumsätze erzielte. Ebenso liegen keine Anhaltspunkte vor, dass die Dienstleistungen für private Zwecke oder auf andere Weise genutzt worden wären. Die fraglichen Dienstleistungen waren damit zum Zeitpunkt des Wiedereintritts in die Steuerpflicht, das heisst per 1. Juli 2002, noch nicht im Sinne des Mehrwertsteuerrechts genutzt worden. Sie sind deshalb vollständig zu entsteuern.

4.3 Die ESTV ihrerseits hat auf den fraglichen Dienstleistungen den Vorsteuerbetrag linear für jedes abgelaufene Jahr um einen Fünftel reduziert. Dieses Vorgehen entsprach zwar der Regelung in der Spezialbroschüre Nr. 05, nicht aber der Berechnung der «Nutzung», wie sie die Rechtsprechung des Bundesverwaltungsgerichts zumindest dann verlangt, wenn – wie vorliegend – in der Zeit der Nichtsteuerpflicht überhaupt keine Ausgangsumsätze bzw. kein privater Endkonsum oder kein anderer mehrwertsteuerlicher Verbrauch vorlag. Ebenso kann es entgegen der Ansicht der ESTV nicht darauf ankommen, ob die Dienstleistungen in der Bilanz aktiviert worden sind oder nicht. Viel-

mehr sind sämtliche Dienstleistungen, welche vor dem 1. Juli 2002 vorsteuerbelastet und im Zusammenhang mit dem jetzt steuerbaren Zweck bezogen wurden, zu entsteuern. Wäre dies nicht der Fall, würde die Beschwerdeführerin systemwidrig mit Vorsteuern belastet, welche unbestrittenermassen in steuerbare Ausgangsumsätze geflossen sind.

5.
Nach dem Gesagten ist die Beschwerde vollumfänglich gutzuheissen, und der angefochtene Einspracheentscheid der ESTV vom 14. August 2009 ist aufzuheben.

Ausgangsgemäss sind der obsiegenden Beschwerdeführerin und der Vorinstanz keine Verfahrenskosten aufzuerlegen (Art. 63 VwVG). Der geleistete Kostenvorschuss in der Höhe von Fr. 6'000.-- ist der Beschwerdeführerin zurückzuerstatten.

Die Vorinstanz hat der obsiegenden Beschwerdeführerin eine Parteientschädigung auszurichten (Art. 64 Abs. 1 und 2 VwVG), welche praxisgemäss auf Fr. 9'000.-- (MWST inbegriffen) festzusetzen ist.

Demnach erkennt das Bundesverwaltungsgericht:

1.
Die Beschwerde wird gutgeheissen, und der Einspracheentscheid der ESTV vom 14. August 2009 wird aufgehoben.

2.
Es werden keine Verfahrenskosten erhoben. Der von der Beschwerdeführerin einbezahlte Kostenvorschuss in der Höhe von Fr. 6'000.-- wird dieser zurückerstattet.

3.
Die Vorinstanz wird verpflichtet, der Beschwerdeführerin eine Parteientschädigung in der Höhe von Fr. 9'000.-- zu bezahlen.

4.
Dieses Urteil geht an:

- die Beschwerdeführerin (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: