

BVGer A-12/2007 vom 28. Januar 2009

Bundesverwaltungsgericht, 2009-01-28, DE

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bvger_A-12_2007

FR: TAF A-12/2007 du 28 janvier 2009

IT: TAF A-12/2007 del 28 gennaio 2009

Regeste

Mehrwertsteuer

Erwägungen

E. 1

Das Bundesverwaltungsgericht beurteilt gemäss Art. 31 des Bundesgesetzes vom 17. Juni 2005 über das Bundesverwaltungsgericht (Verwaltungsgerichtsgesetz, VGG, SR 173.32) Beschwerden gegen Verfügungen nach Art. 5 des Bundesgesetzes vom 20. Dezember 1968 über das Verwaltungsverfahren (VwVG, SR 172.021), sofern keine Ausnahme nach Art. 32 VGG gegeben ist. Eine solche liegt nicht vor und die Vorinstanz ist eine Behörde im Sinne von Art. 33 VGG. Das Bundesverwaltungsgericht ist daher für die Beurteilung der vorliegenden Beschwerde zuständig. Auf die form- und fristgerecht eingereichte Beschwerde ist einzutreten.

E. 2.1.1

Die Voraussetzungen der subjektiven Steuerpflicht bei der Inlandsteuer ergeben sich aus Art. 21 des Bundesgesetzes vom 2. September 1999 über die Mehrwertsteuer (MWSTG, SR 641.20). Demnach ist grundsätzlich steuerpflichtig, 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 Steuerpflicht 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.

E. 2.1.2

Die Mehrwertsteuerpflicht gemäss Art. 21 Abs. 1 MWSTG beginnt grundsätzlich nach Ablauf desjenigen Kalenderjahres, in dem der massgebende Umsatz erzielt worden ist (Art. 28 Abs. 1 MWSTG). Wird die für die Mehrwertsteuerpflicht massgebende Tätigkeit hingegen neu aufgenommen oder durch Geschäftsübernahme oder durch Eröffnung eines neuen Betriebszweiges erweitert, so beginnt die Mehrwertsteuerpflicht (bereits) mit der Aufnahme der Tätigkeit oder mit der Geschäftsübernahme, wenn zu erwarten ist, dass der für die Steuerpflicht massgebende Umsatz innerhalb der nächsten zwölf Monate Fr. 75'000.-- übersteigen wird (Art. 28 Abs. 2 MWSTG). Diese Regelung in Art. 28 Abs. 2 MWSTG orientiert sich in erster Linie am Überwälzbarkeitsprinzip, sieht sie doch vor, dass im Sinne einer Beurteilung ex ante (d.h. einer zukunftsgerichteten Betrachtungsweise) auf den in den ersten zwölf Monaten erwarteten und nicht auf den in dieser Zeit tatsächlich erzielten - erst nachträglich genau bekannten - Umsatz abzustellen ist. Auch wenn sich die

Umsatzerwartungen rückblickend nicht erfüllt haben, ändert dies nichts an der Richtigkeit der Eintragung, wenn seinerzeit die begründete Erwartung des Überschreitens der Umsatzgrenzen bestand (Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-1375/2006 vom 27. September 2007 E. 2.3, A-1371/2006 vom 26. Juli 2007 E. 2.1.2 mit Hinweisen; Entscheid der Eidgenössischen Steuerrekurskommission [SRK] vom 6. Oktober 1999 [SRK 1998-162] E. 2c). Damit eine Unternehmung im Sinne von Art. 28 Abs. 2 MWSTG mehrwertsteuerpflichtig wird, ist überdies in Anwendung von Art. 28 Abs. 3 Satz 2 MWSTG erforderlich, dass das Überschreiten einer der beiden Betragsgrenzen von Art. 25 Abs. 1 Bst. a MWSTG, also ein Jahresumsatz über Fr. 250'000.-- oder eine Steuerzahllast über Fr. 4'000.--, zu erwarten ist. Der Beginn der (obligatorischen) subjektiven Steuerpflicht hängt nach dem Wortlaut der anwendbaren Bestimmungen (Art. 21 Abs. 1 und Art. 28 Abs. 1 MWSTG) somit grundsätzlich untrennbar vom Erreichen der massgeblichen Umsatzgrenzen ab, wobei diese Bedingung bereits im Vorjahr erfüllt worden sein muss (vgl. GERHARD SCHAFROTH/DOMINIK ROMANG, in: mwst.com, Kommentar zum Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer, Basel/Genf/München 2000, Rz. 3 zu Art. 21; Peter Spinnler, Die subjektive Steuerpflicht im neuen schweizerischen Mehrwertsteuerrecht, in: Archiv für Schweizerisches Abgaberecht [ASA] 63 S. 399 f.; Daniel Riedo, Vom Wesen der Mehrwertsteuer als allgemeine Verbrauchsteuer und von den entsprechenden Wirkungen auf das schweizerische Recht, Bern 1999, S. 135, 180). Als Ausnahme hiervon beginnt im Anwendungsbereich von Art. 28 Abs. 2 MWSTG die obligatorische subjektive Steuerpflicht allerdings bereits mit der Aufnahme der Tätigkeit, wenn die begründete Erwartung besteht, dass eine der beiden Betragsgrenzen innerhalb der nächsten zwölf Monate überschritten wird (vgl. Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-1369/2006 vom 26. November 2007 E. 2.1.1, A-1371/2006 vom 26. Juli 2007 E. 2.1.2 in fine [zur MWSTV]; Entscheid der SRK vom 7. November 2003, veröffentlicht in Verwaltungspraxis der Bundesbehörden [VPB] 68.55 E. 2b).

E. 2.2.1

Zur Wahrung der Wettbewerbsneutralität oder zur Vereinfachung der Steuererhebung kann die ESTV unter den von ihr festzusetzenden Bedingungen derjenigen Person, welche nach Art. 21 Abs. 1 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 ALOIS CAMENZIND/NIKLAUS HONAUER/KLAUS A. VALLENDER, Handbuch zum Mehrwertsteuergesetz [MWSTG], Bern 2003, 2. Aufl., Rz. 876). Die von der Rechtsprechung als zulässig erachtete 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; Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-1534/2006 vom 9. Mai 2007 E. 4.1.2 Entscheid der SRK vom 25. März 2004, veröffentlicht in VPB 68.130 E. 2c/aa und bb, vom 6. August 2003, veröffentlicht in VPB 68.20 E. 2c).

E. 2.2.2

Mit Art. 27 Abs. 2 MWSTG besteht eine weitere Optionsmöglichkeit, welche keinen bereits zu erreichenden Mindestumsatz vorsieht. 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 Steuerpflicht eingeräumt. Die Steuerpflicht beginnt dabei mit Aufnahme der Tätigkeit (Art. 27 Abs. 2 MWSTG). Diese Regelung ist auf sogenannte "Jungunternehmen" ausgerichtet. Sie soll es Unternehmen in der Gründungs- und Investitionsphase ermöglichen, sich freiwillig der Steuerpflicht zu unterstellen, damit sie die auf den Investitionen und Aufwendungen lastenden Vorsteuern, die vollumfänglich im Zusammenhang mit steuerbaren Umsätzen stehen, zurückfordern können. Insbesondere sollen 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, Forschungs- und Entwicklungsinstitute (AB 1998 S 979 f., Voten Brändli, Schüle, Bloetzer; Parlamentarische Initiative Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer [Dettling] Bericht der Kommission für Wirtschaft und Abgaben des Nationalrats vom 28. August 1996, S. 51; Schafroth/Romang, mwst.com, a.a.O., Rz. 7 ff. zu Art. 27; Klaus A. Vallender, Freiwillige Steuerpflicht bei Aufnahme der Tätigkeit, in ASA 69 S. 489 ff., 498 ff.). Die ESTV verfügt im Rahmen der gesetzlichen Vorgaben über die Kompetenz zur Festsetzung der Bedingungen für die freiwillige Unterstellung unter die Steuerpflicht (Art. 27 Abs. 1 MWSTG). Gemäss Verwaltungspraxis sind der ESTV zusammen mit dem Gesuch um freiwillige Eintragung weitere Unterlagen wie Businessplan, Investitionsbudget, Werkverträge, Vereinbarungen, Mandatsnachweise und dergleichen einzureichen (Wegleitung 2001, Rz. 692 f., Spezialbroschüre Nr. 02, Rz. 4.2.3, Merkblatt Nr. 17 "Option nach Artikel 27 Absatz 2 MWSTG", Rz. 2). Diese Unterlagen dienen dazu, der ESTV die geforderte Umsatzhöhe innert spätestens fünf Jahren glaubhaft zu machen (vgl. Entscheid der SRK vom 3. November 2006 [SRK 2004-029/030] E. 2b/bb). Weist die Planung des Wirtschaftssubjekts nicht offensichtliche Mängel auf - wobei es nicht Aufgabe der ESTV ist, Marktchancen zu prüfen -, hat die ESTV den Antragsteller als Steuerpflichtigen zu registrieren (Schafroth/Romang, mwst.com, a.a.O., Rz. 9 zu Art. 27).

E. 2.3

Die Steuerpflicht endet - unter Vorbehalt von Art. 27 MWSTG - 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 MWSTG). Das bedeutet, dass die Mehrwertsteuerpflicht nicht bereits in jenem Jahr entfällt, in welchem die Grenzbeträge nicht mehr erreicht werden, sondern frühestens im Folgejahr (statt vieler: Urteil des Bundesverwaltungsgerichts 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). Wenn die Steuerpflicht gemäss Art. 29 Bst. a und b MWSTG endet, oder die Voraussetzungen einer Option für die Steuerpflicht wegfallen, obliegt es dem Steuerpflichtigen, die ESTV unverzüglich schriftlich zu benachrichtigen (Art. 56 Abs. 2 MWSTG).

E. 2.4

Unterlässt es der Unternehmer, der die für die Steuerpflicht massgebliche Umsatzgrenze nicht mehr erreicht (Art. 29 Bst. b MWSTG), sich bei der Verwaltung abzumelden, wird angenommen, dass er für die Steuerpflicht 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 (Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-1369/2006 vom 26. November 2007 E. 2.2; Entscheide der SRK vom 12. Oktober 1999, veröffentlicht in VPB 64.48 E. 5a). Diesfalls nimmt die ESTV die Streichung aus dem Register 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, siehe dazu sogleich E. 2.4.1 und 2.4.2). Während unter dem Recht der Mehrwertsteuerverordnung vom 22. Juni 1994 (MWSTV, AS 1994 1464) die Löschung im 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 Lösungsdatum allenfalls auch rückwirkend festzusetzen (siehe Spezialbroschüre Nr. 02, Rz. 6.4).

E. 2.4.1

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). Art. 56 Abs. 3 MWSTG ist ebenfalls anwendbar, wenn die Steuerpflicht aufgrund von Art. 28 Abs. 2 MWSTG begann, sich aber rückblickend herausstellt, dass sich die Erwartungen nicht erfüllten und die für die subjektive Steuerpflicht notwendigen Umsätze gar nie erreicht worden sind, sich also die positive Prognose mit Bezug auf die Umsatzhöhe nach Art. 28 Abs. 2 MWSTG nachträglich als falsch herausstellt (Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-1375/2006 vom 27. September 2007 E. 2.5, A-1371/2006 vom 26. Juli 2007 E. 2.3, 3.5.2; siehe Entscheide der SRK vom 12. Oktober 1999, veröffentlicht in VPB 64.48 E. 5a, vom 3. November 2006 [SRK 2004-029/030] E. 3b/aa/aaa). Nach Auffassung des Bundesverwaltungsgerichts sind die Unternehmungen diesfalls auch ohne formelle Optionsgesuche als freiwillig Steuerpflichtige einzutragen (Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-1375/2006 vom 27. September 2007 E. 7.3.3, A-1534/2006 vom 1. Mai 2007 E. 4.1.3, 4.2, A-1411/2006 vom 14. Mai 2007 E. 4.2, 4.2.2, 4.2.3; siehe auch Entscheid der SRK vom 4. November 2005, veröffentlicht in VPB 70.40 E. 4b/bb). Das Bundesverwaltungsgericht hat sodann in diesem Zusammenhang im Grundsatz die Zulässigkeit der Praxis der ESTV (siehe Spezialbroschüre Nr. 02, Rz. 6.4), gemäss derer sie 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 ESTV mitteile, dass sie den für die Mehrwertsteuerpflicht erforderlichen Umsatz nicht mehr erreiche bzw. die Verwaltung dies feststelle (Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-1371/2006 vom 26. Juli 2007 E. 2.3.2, 3.8, 3.8.3).

E. 2.4.2

Gemäss der Rechtsprechung des Bundesverwaltungsgerichts ist Art. 56 Abs. 3 MWSTG hingegen nicht anwendbar, wenn es nicht darum geht, die Mehrwertsteuerpflicht zu beenden, d.h. in Fällen, in denen der Steuerpflichtige nie die entsprechenden Voraussetzungen weder für die obligatorische Steuerpflicht noch für die Option erfüllte (Urteil des Bundesverwaltungsgericht A-1371/2006 vom 26. Juli 2007 E. 2.5.2 [betreffend die analoge Bestimmung in der MWSTV]). Die Regelung spreche sich nämlich nur über die Konsequenzen davon aus, dass bei einem Mehrwertsteuerpflichtigen, das heisst bei einer Person, welche diese Voraussetzungen der subjektiven Steuerpflicht erfüllte, diese nachträglich wegfallen, bzw. die Prognose nach Art. 28 Abs. 2 MWSTG sich bezogen auf die Umsatzhöhe nachträglich als falsch herausstellt. Nur dann wird die mangelnde Abmeldung wie eine Option für die Mehrwertsteuerpflicht behandelt oder genauer, dann fingiert das Gesetz, dass sich die Mehrwertsteuerpflichtige freiwillig - weiterhin - der Mehrwertsteuerpflicht unterstellt (Schafroth/Romang, mwst.com, a.a.O., Rz. 12 zu Art. 56). Art. 56 Abs. 3 MWSTG kann somit nicht zur Begründung der Mehrwertsteuerpflicht einer subjektiv nicht oder noch nicht mehrwertsteuerpflichtigen Person führen (Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-1371/2006 vom 26. Juli 2007 E. 2.5.2). Das Bundesverwaltungsgericht hat entschieden, dass in solchen Fällen eine rückwirkende Löschung - diesmal auf den Zeitpunkt der ungerechtfertigten Eintragung - auch dort erfolgen müsse, wo die Voraussetzungen einer Eintragung von Anfang an fehlen würden und nicht bloss zu einem späteren Zeitpunkt entfallen seien. Nur mittels einer Löschung ex tunc könne der Fehler effektiv behoben werden (Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-1371/2006 vom 26. Juli 2007 E. 2.3.2, 3.8, 3.8.3).

E. 2.5

Verwendet eine steuerpflichtige Person Gegenstände oder Dienstleistungen für steuerbare Ausgangsleistungen, so kann sie in ihrer Steuerabrechnung die ihr von anderen Steuerpflichtigen in Rechnung gestellte Steuer für Lieferungen und Dienstleistungen abziehen (Art. 38 Abs. 1 und 2 MWSTG).

E. 2.5.1

Erste Voraussetzung eines Anspruchs auf Vorsteuerabzug ist die subjektive Steuerpflicht, sei es von Gesetzes wegen (Art. 21 ff. MWSTG) oder aufgrund freiwilliger Unterstellung (Art. 27 MWSTG). Vorsteuerabzugsberechtigt sind nur diejenigen Unternehmen, die der Mehrwertsteuerpflicht unterstehen und als solche registriert sind (BGE 123 II 303 E. 6, Urteil des Bundesgerichts 2A.349/2004 vom 1. Dezember 2004 E. 4.2; Camenzind/Honauer/Vallender, a.a.O., Rz. 1080; URS BEHNISCH, mwst.com, a.a.O., Rz. 16 zu Vorbem. zu Art. 38 ff.).

E. 2.5.2

Die Vorsteuerabzugsberechtigung setzt ferner voraus, dass die Mehrwertsteuerpflichtige die vorsteuerbelastete Eingangsleistung ("Input") für steuerbare Umsätze ("Output") verwendet. Nach der Rechtsprechung bedarf es eines "objektiven wirtschaftlichen Zusammenhangs zwischen steuerbarer Eingangs- und Ausgangsleistung". Eine Verknüpfung zwischen den steuerbaren Eingangs- und Ausgangsumsätzen ist zwingend

erforderlich, wobei neben der unmittelbaren, direkten Verwendung der Eingangsleistung für den Ausgangsumsatz auch eine mittelbare Verwendung genügt, bei welcher die Eingangsleistung nur indirekt in den Ausgangsumsatz einfließt (BGE 132 II 353 E. 8.3, ferner E. 10, Urteil des Bundesgerichts 2A.650/2005 vom 16. August 2006 E. 3.4; Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-1538/2006 vom 28. Mai 2008 E. 2.2, A-1376/2006 vom 20. November 2007 E. 5.1, A-1359/2006 vom 26. Juli 2007 E. 5.2 mit Hinweisen). Der Zusammenhang ist indirekt bzw. mittelbar, wenn eine steuerbare Leistung mit Hilfe der vorsteuerbelasteten Eingangsleistung ausgeführt wird, diese Eingangsleistung aber doch nicht direkt in die steuerbare Ausgangsleistung Eingang fand, so z.B. bei Produktionsmitteln, Investitionsgütern, Verwaltungsleistungen (BGE 132 II 353 E. 8.3; Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-1538/2006 vom 28. Mai 2008 E. 2.2, A-1357/2006 vom 27. Juni 2007 E. 2.1 mit Hinweisen; vgl. auch CAMENZIND/HONAUER/VALLENDER, a.a.O., Rz. 1395).

E. 2.5.3

Nicht genügend ist nach der Rechtsprechung eine lediglich für die Zukunft beabsichtigte Verwendung für steuerbare Ausgangsleistungen, denn das schweizerische Recht knüpft den Vorsteuerabzug an die tatsächliche Verwendung der Eingangsleistung für steuerbare Umsätze und nicht nur an die Unternehmenseigenschaft (Urteile des Bundesgerichts 2A.348/2004 vom 1. Dezember 2004 E. 3.3.2, 2A.351/2004 vom 1. Dezember 2004 E. 4.3.2, 2A.174/2002 vom 23. Dezember 2002 E. 3; Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-1538/2006 vom 28. Mai 2008 E. 2.3; Entscheid der SRK vom 14. März 2006, veröffentlicht in VPB 70.79 E. 3c/aa, vom 24. Oktober 2005, veröffentlicht in VPB 70.41 E. 2c/aa; RIEDO, a.a.O., S. 257 ff.; anderer Ansicht ein Teil der Lehre: CAMENZIND/HONAUER/VALLENDER, a.a.O., Rz. 1395; IVO P. BAUMGARTNER, mwst.com, a.a.O., Rz. 44, 46 ff. zu Art. 38, mit Verweisen auf die europäische Rechtsprechung; siehe auch ANNIE ROCHAT PAUCHARD, *Création d'une nouvelle entreprise et début d'assujettissement à la TVA*, in: *Der Schweizer Treuhänder [ST]* 2005 S. 927). Damit verstösst die schweizerische Gesetzgebung nicht gegen den Grundsatz der Steuerneutralität der Mehrwertsteuer, weil diese in der Schweiz bewusst nur innerhalb der Unternehmenskette, d.h. sofern Leistungen für steuerbare Zwecke verwendet werden, sichergestellt werden soll (Urteil des Bundesgerichts 2A.351/2004 vom 1. Dezember 2004 E. 4.3.2; Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-1538/2006 vom 28. Mai 2008 E. 2.3, A-1376/2006 vom 20. November 2007 E. 5.2, A-1361/2006 vom 19. Februar 2007 E. 5.2).

E. 2.5.4

Werden bezogene Leistungen nicht für einen geschäftlich begründeten Zweck bzw. nicht für einen steuerbaren Ausgangsumsatz verwendet, liegt Endverbrauch bei der steuerpflichtigen Person vor, welcher somit nicht zum Vorsteuerabzug berechtigt (BGE 132 II 353 E. 10, 8.2; Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-1538/2006 vom 28. Mai 2008 E. 2.4, A-3069/2007 vom 29. Januar 2008 E. 2.3, A-1351/2006 vom 29. Oktober 2007 E. 4.1; RIEDO, a.a.O., S. 254 f.). Endverbrauch ist nicht zwingend privat. Auch juristische Personen als Steuerpflichtige können (wie natürliche Personen) ein Nebeneinander von unternehmerischer und nichtunternehmerischer Betätigung aufweisen und im Umfang, in dem sie die Eingangsleistungen nicht für steuerbare Zwecke verwenden, findet Endverbrauch statt (sog. "Endverbrauch in der Unternehmenssphäre"), womit der Vorsteuerabzug zu verweigern ist (BGE 123 II 307 E. 7a; Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-1373/2006 vom 16. November 2007 E. 2.2.1, A-1357/2006

vom 27. Juni 2007 E. 2.2; Entscheid der SRK vom 4. März 2002, veröffentlicht in VPB 66.58 E. 6b, 6c). Endverbrauch im Sinne des Mehrwertsteuerrechts liegt demnach dann vor, wenn die fraglichen Güter oder Dienstleistungen nicht mehr Gegenstand von weiteren entgeltlichen Leistungen bilden (RIEDO, a.a.O., S. 254 f., 260, 283).

E. 2.6.1

Übersteigen die abziehbaren Vorsteuern die geschuldete Steuer, so wird der Überschuss nach Art. 48 Abs. 1 MWSTG der steuerpflichtigen Person ausbezahlt. Die Rechtsprechung hat bestätigt, dass Vorsteuerüberhänge zulässig sind (BGE 132 II 353 E. 8.4, Urteil des Bundesgerichts 2C.632/2007 vom 7. April 2008 E. 3; Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-1538/2006 vom 28. Mai 2008 E. 2.5.1). Ferner hat sich das Bundesgericht mit der Frage auseinandergesetzt, ob der Vorsteuerabzug verweigert werden darf bei einem offensichtlichen Missverhältnis zwischen der Höhe der Vorsteuern und der Höhe der steuerbaren Umsätze. Es hat jedoch festgestellt, dass (unter dem Vorbehalt der Steuerumgehung) auch bei quantitativem Ungleichgewicht zwischen Vorsteuern und Steuern eine Verweigerung des Vorsteuerabzugs nicht gerechtfertigt ist, wenn die bezogenen Leistungen effektiv im Sinne von Art. 38 Abs. 1 und 2 MWSTG für einen geschäftlich begründeten Zweck verwendet werden. Es hat deshalb eine qualitative Prüfung der Frage zu erfolgen, wozu die bezogenen Leistungen verwendet worden sind. Die alleinige Tatsache, dass die Vorsteuern höher sind als die Steuern, lässt noch nicht den Schluss zu, dass die Leistungsbezüge nicht steuerbaren Zwecken dienen (BGE 132 II 353 E. 10).

E. 2.6.2

Eine solche qualitative Prüfung entfällt, wenn ein steuerpflichtiges Unternehmen Vorsteuerguthaben geltend macht, in der Folge jedoch überhaupt keine Umsätze erwirtschaftet. Die Steuerpflicht kann zwar gemäss Art. 56 Abs. 3 MWSTG trotz Nichterzielung von weiteren Umsätzen grundsätzlich weiter bestehen, die Vorsteuerabzugsberechtigung ist hingegen aufgrund fehlender Ausgangsleistungen bzw. der fehlenden Verknüpfung mit solchen (vgl. E. 2.5) zu verneinen und der vorgenommene Vorsteuerabzug rückgängig zu machen (Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-1538/2006 vom 28. Mai 2008 E. 2.5.2; Entscheid der SRK vom 3. November 2006 [SRK 2004-029/030] E. 3c/aa, bestätigt durch das Urteil des Bundesgerichts 2A.791/2006 vom 15. Januar 2007 E. 3.1, 3.2, Hinweis in: Steuer Revue [StR] 2007 S. 586 f.).

E. 2.7

Das Mehrwertsteuergesetz stellt hohe Anforderungen an die steuerpflichtige Person, indem es ihr wesentliche, in anderen Veranlagungsverfahren der Steuerbehörde obliegende, Vorkehren überträgt (sog. Selbstveranlagungsprinzip, Art. 46 f. MWSTG; 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 (vgl. Urteil 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; Schafroth/Romang, mwst.com, a.a.O., Rz. 4 ff., 8 ff. zu Art. 56). Entsprechend gehört es zu ihren Obliegenheiten, sich allenfalls als Steuerpflichtige bei der ESTV an- bzw. abzumelden (Art. 56 MWSTG). Die Anmeldung hat indes insofern eine rein deklaratorische Wirkung, als die Steuerpflicht auch ohne Anmeldung beginnt, sofern die entsprechenden

Voraussetzungen (vgl. vorne E. 2.1) erfüllt sind. Entdeckt die ESTV nämlich zu einem späteren Zeitpunkt, dass ein Unternehmer steuerpflichtig war, so trägt sie ihn rückwirkend ins Register der Mehrwertsteuerpflichtigen ein (Camenzind/Honauer/Vallender, a.a.O., Rz. 1659 ff., 1661; Schafroth/Romang, mwst.com, a.a.O., Rz. 5 zu Art. 56). Konsequenterweise kommt auch dem Registereintrag selber eine bloss deklaratorische Wirkung zu. Die Eintragung (und die Löschung) stellt gemäss Rechtsprechung einen Verwaltungsakt ohne materielle Rechtskraft dar (Urteile des Bundesgerichts vom 25. Januar 1978, veröffentlicht in ASA 47 S. 525, vom 22. Dezember 1981, veröffentlicht in ASA 50 S. 576; [beide betreffend die Warenumsatzsteuer]).

E. 3.1

Die Beschwerdeführerin bringt vor, ihre mit dem "Fragebogen" erfolgte Anmeldung als obligatorisch Mehrwertsteuerpflichtige sei rückwirkend in ein Optionsgesuch im Sinne von Art. 27 Abs. 2 MWSTG umzuqualifizieren; dies sei jederzeit möglich. Der ESTV stehe bei der Anwendung dieser Bestimmung kein Ermessensspielraum zu. Die darin verankerte Fünfjahresfrist für die freiwillige Steuerpflicht sei noch nicht abgelaufen. Eine Löschung im Register der Mehrwertsteuerpflichtigen verstosse folglich gegen geltendes Recht. Jedenfalls sei eine rückwirkende Löschung unzulässig. Die ESTV handle diesbezüglich überspitzt formalistisch und willkürlich.

E. 3.2.1

Vorliegend ist unbestritten, dass die Beschwerdeführerin seit ihrer Eintragung im Register der Mehrwertsteuerpflichtigen auf Anfang des Jahres 2002 bis zum Ende des Jahres 2005 durchwegs jeweils keinen Umsatz (Fr. 0.--) erzielt hat. Daraus muss zwingend geschlossen werden, dass sie keine steuerbare Tätigkeit ausgeübt hat. Somit hat sie aber die Voraussetzungen für die subjektive Steuerpflicht gar nie erfüllt (vgl. E. 2.1) und ihre Mehrwertsteuerpflicht ist nicht entstanden. Der Eintrag ins Register der Mehrwertsteuerpflichtigen, auch wenn dieser aufgrund der eigenen Prognose der Beschwerdeführerin damals zu Recht erfolgt ist (vgl. E. 2.1.2), ändert daran nichts. Dieser ist rein deklaratorischer Natur (vgl. E. 2.7) und vermag eine Steuerpflicht nicht zu begründen. Angesichts des Umstandes, dass die Beschwerdeführerin keine mehrwertsteuerpflichtige Geschäftstätigkeit entwickelte und also regelmässig einen Umsatz von Fr. 0.-- auswies, hätte sie sich vielmehr bei der ESTV wieder abmelden müssen (vgl. E. 2.7).

E. 3.2.2

Selbst wenn die Beschwerdeführerin steuerpflichtig wäre, hätte sie die Vorsteuern zurückzuerstatten, denn die Berechtigung zum Vorsteuerabzug setzt voraus, dass die vorsteuerbelasteten Eingangsleistungen ("Input") auch tatsächlich für steuerbare Umsätze ("Output") verwendet werden (vgl. E. 2.5.2). Da die Beschwerdeführerin in der strittigen Periode überhaupt keine Umsätze erwirtschaftete, mithin keine Ausgangsleistungen erbracht hat, bestünde keine Vorsteuerabzugsberechtigung und der vorgenommene Vorsteuerabzug wäre rückgängig zu machen (vgl. E. 2.6.2). Eine für die Zukunft lediglich beabsichtigte Verwendung für steuerbare Ausgangsleistungen genügt nicht (vgl. E. 2.5.3). Es liegt Endverbrauch bei der Beschwerdeführerin vor (vgl. E. 2.5.4).

E. 3.2.3

Obwohl von der Beschwerdeführerin nicht geltend gemacht, ist der Vollständigkeit halber festzuhalten, dass die Fiktion der Optierung gemäss Art. 56 Abs. 3 in Verbindung mit Art.

27 Abs. 1 MWSTG vorliegend nicht greift (vgl. E. 2.4, 2.4.2). Diese Bestimmung setzt nämlich voraus, dass entweder die (tatsächlich entstandene) Mehrwertsteuerpflicht nachträglich wegfällt oder sich die Umsatzprognose als falsch herausstellt (vgl. E. 2.4.2), zumindest also überhaupt ein Umsatz erzielt worden ist. In einem Fall wie dem vorliegenden, in dem seit dem Eintrag ins Register der Mehrwertsteuerpflichtigen stets ein Nullumsatz ausgewiesen wurde und somit die Voraussetzungen der obligatorischen Steuerpflicht zu keinem Zeitpunkt erfüllt waren, findet Art. 56 Abs. 3 MWSTG keine Anwendung (vgl. E. 2.4.2). In derartigen Fällen erfolgt eine rückwirkende Löschung der ungerechtfertigten (und ohnehin deklaratorischen) Eintragung (E. 2.4.2, 2.7). Eine solche, rückwirkende Löschung hat die Rechtsprechung als zulässig erachtet (vgl. E. 2.4.1, 2.4.2), weshalb der Vorwurf der Beschwerdeführerin, dieses Vorgehen sei willkürlich, nicht zu hören ist.

E. 3.2.4

Demzufolge war die Beschwerdeführerin bis Ende des Jahres 2005 nicht steuerpflichtig. Nichts anderes gilt für das 1. Quartal 2006. Zwar liegt für das Jahr 2006 eine Rechnung der Beschwerdeführerin vom 3. Januar 2007 über Fr. 75'000.-- (zuzüglich Mehrwertsteuer, insgesamt ausmachend Fr. 80'700.--) vor. Sie betrifft Lizenzgebühren für die Marke "Y. _____" (vgl. E. G). Zum einen liegt diese Rechnung nur in Kopie vor, zum anderen entspricht der Rechnungsbetrag ausgerechnet exakt dem im Prinzip die Mehrwertsteuerpflicht auslösenden Umsatz (vgl. E. 2.1.1), so dass sich unter den vorliegenden Umständen grundsätzlich die Frage nach ihrem Beweiswert stellt. Diese kann jedoch letztlich offen bleiben, denn die Beschwerdeführerin hat den Nachweis nicht erbracht, dass der Umsatz in das strittige Quartal fällt, hat sie doch für das noch Streitgegenstand bildende 1. Quartal 2006 (wie übrigens auch für die - allerdings nicht in den strittigen Zeitraum fallenden - Quartale 2 und 3 des Jahres 2006) einen Umsatz von Fr. 0.-- deklariert (vgl. E. F und Beilage 3). Die Vorinstanz hat die Vorsteuern deshalb zu Recht zurückgefordert und die Beschwerdeführerin im Register gelöscht. Die Beschwerde ist bereits aus diesen Gründen abzuweisen.

E. 4.1

Zu untersuchen bleibt, ob die Beschwerdeführerin sich freiwillig der Steuerpflicht unterstellen kann, weil - wie sie behauptet - die ESTV ihre mit dem "Fragebogen" erfolgte Anmeldung als obligatorisch subjektiv Steuerpflichtige zwingend rückwirkend in ein Optionsgesuch gemäss Art. 27 Abs. 2 MWSTG umzuqualifizieren und entgegenzunehmen hat. Unbestritten ist indes, dass sie weder ein solches Gesuch noch weitere Unterlagen zur Glaubhaftmachung der Voraussetzungen gemäss dieser Bestimmung eingereicht hat.

E. 4.2

Das von der Beschwerdeführerin verlangte Vorgehen einer "rückwirkenden Umqualifizierung" findet im Gesetz keine Grundlage. Ein solches Vorgehen der ESTV stünde denn auch im Widerspruch zu Regelungsgegenstand und -intention der beiden Bestimmungen: Sinn und Zweck von Art. 27 Abs. 2 MWSTG ist es, für bestimmte Unternehmen in der Aufbauphase, in der diese die entsprechende Umsatzgrenze (noch) nicht erzielen können, Nachteile zu eliminieren, indem sie namentlich für ihre Investitionen und Aufwendungen zum Vorsteuerabzug zugelassen werden. Von dieser Regelung erfasst werden sollen Unternehmen, die ohne zeit- und kostenintensive Vorleistungen nicht zu einer produktiven Tätigkeit übergehen können. Die Aufbauphase soll dazu dienen, innert

fünf Jahren im Inland regelmässig steuerbare Jahresumsätze von mehr als Fr. 250'000.-- zu erreichen (vgl. E. 2.2.2). Auf eine gänzlich anderen Konstellation ist die Anmeldung als obligatorisch subjektiv Steuerpflichtige gemäss Art. 21 Abs. 1 in Verbindung mit Art. 28 und Art. 56 MWSTG (vgl. E. 2.1) zugeschnitten. Eine solche ist vorzunehmen, wenn davon auszugehen ist, dass mit der aufgenommenen Geschäftstätigkeit die gesetzlich vorgesehenen Umsatzgrenzen (vgl. E. 2.1) erreicht oder aufgrund der Prognose erwartet werden. Es liegt in solchen Fällen also gerade keine Unternehmung im Sinne von Art. 27 Abs. 2 MWSTG vor, die erst noch eine langdauernde und unproduktive Aufbauphase benötigt, in der keine oder nur geringe Umsätze erzielt werden. Eine Anmeldung als obligatorisch Steuerpflichtige und ein Optionsgesuch für "Jungunternehmer" unterscheiden sich also in tatbestandsmässiger Hinsicht derart grundlegend, dass eine Umqualifikation - entgegen der Meinung der Beschwerdeführerin - auch nicht einfach ohne Weiteres vorgenommen werden darf und keineswegs eine "blosse Formalie" darstellt. Die Verwaltung muss die Glaubhaftigkeit eines um die freiwillige Steuerpflicht ersuchenden "Jungunternehmens" vorgängig überprüfen können. Einen Rechtsanspruch auf freiwillige Unterstellung hat nur, wer auch die entsprechenden Voraussetzungen erfüllt (vgl. E. 2.2.2). Der Vorwurf, die Verweigerung der Umqualifikation sei Ausdruck eines überspitzten Formalismus, ist demnach von vornherein verfehlt. Im Übrigen bestehen keine Anhaltspunkte dafür, dass es sich bei der Beschwerdeführerin um ein solches "Jungunternehmen" handelt. Nicht nur wollte sie nach eigenen Angaben bereits im ersten Jahr ihrer Geschäftstätigkeit die Umsatzgrenze in erheblichem Umfang überschreiten (vgl. E. B), sondern noch im August 2004 gab sie an, sie werde - nachdem die markenrechtliche Auseinandersetzung Ende Juni 2004 zu ihren Gunsten entschieden worden war - durch die "sofortige Lancierung" der Produkte mit als "sehr gut" beurteilten "Absatzchancen" einen Umsatz erzielen, der ihre Steuerpflicht "ohne Weiteres" begründen werde (vgl. E. C). Aufgrund dieser Angaben konnte gerade nicht angenommen werden, dass die Ausübung ihrer Geschäftstätigkeit vorab noch einer langfristigen Investitions- und Entwicklungsphase bedarf. Diese Auffassung wird zudem durch den Umstand, dass die Beschwerdeführerin zum Zeitpunkt der Anmeldung über kein Personal verfügte und insgesamt nur wenig Leistungen von Dritten bezog, bestätigt. Schliesslich hat sie innerhalb der Fünfjahresfrist die Umsatzgrenze von Fr. 250'000.-- (vgl. E. 2.2.2) denn auch nicht erreicht.

E. 4.3

Folglich ist die verlangte rückwirkende Umqualifizierung ihrer Anmeldung als obligatorisch subjektiv Mehrwertsteuerpflichtige in ein Optionsgesuch gemäss Art. 27 Abs. 2 MWSTG ausgeschlossen. Die Beschwerde ist auch in diesem Punkt abzuweisen.

E. 5

Entsprechend ist die Beschwerde vollumfänglich abzuweisen. Die Verfahrenskosten im Betrage von Fr. 2'750.-- sind der Beschwerdeführerin aufzuerlegen und mit dem von ihr geleisteten Kostenvorschuss in gleicher Höhe zu verrechnen (Art. 63 Abs. 1 VwVG). Eine Parteientschädigung an die Beschwerdeführerin ist nicht zuzusprechen (Art. 64 Abs. 1 VwVG e contrario).

Export aus OpenCaseLaw (CC0). Verbindlich ist allein der vom erlassenden Gericht veröffentlichte Originaltext. Quellen-URL siehe oben.