



Abteilung I
A-2081/2007
{T 0/2}

Urteil vom 31. August 2009

Besetzung

Richterin Salome Zimmermann (Vorsitz),
Richter Michael Beusch, Richter Pascal Mollard,
Gerichtsschreiber Johannes Schöpf.

Parteien

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

gegen

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

Gegenstand

Mehrwertsteuer (MWSTG / 1. Quartal 2001 bis
2. Quartal 2006; Privatanteile an Fahrzeugen).

Sachverhalt:**A.**

Die X._____ bezweckt insbesondere die Ausführung von Hoch- und Tiefbauarbeiten, den Betrieb einer Zimmerei, einer Bau- und Möbeltischlerei sowie einer Sägerei, den Betrieb eines Architekturbüros und den Handel mit Baumaterialien und Möbeln. Die Gesellschaft ist seit dem 1. Januar 1995 in dem von der Eidgenössischen Steuerverwaltung (ESTV) geführten Register der Mehrwertsteuerpflichtigen eingetragen. A._____ amtet seit der Gründung der Gesellschaft im Jahre 1969 als Präsident des Verwaltungsrats, B._____ und C._____ sind leitende Mitarbeiter, seit 2. Februar 2006 Mitglieder der Geschäftsleitung mit Zeichnungsberechtigung (Kollektivunterschrift zu zweien) bzw. seit 27. Juni 2007 Mitglieder des Verwaltungsrats.

Im Zeitraum vom 4. bis 12. September 2006 führte die ESTV im Betrieb der X._____ eine Kontrolle im Sinne von Art. 62 des Bundesgesetzes vom 2. September 1999 über die Mehrwertsteuer (MWSTG, SR 641.20) durch und der Inspektor der Verwaltung bemängelte die Mehrwertsteuer-Abrechnungen unter anderem – soweit hier interessierend – im Bereich Privatanteil Geschäftsfahrzeuge. Mit Ergänzungsabrechnungen (EA) Nr. ... und Nr. ... je vom 14. September 2006 machte die ESTV Mehrwertsteuernachforderungen von Fr. ... bzw. Fr. ... (nebst Verzugszins) für die Steuerperioden 1. Quartal 2001 bis 2. Quartal 2006 (Zeitraum vom 1. Januar 2001 bis 30. Juni 2006) bei der Gesellschaft geltend.

Am 23. Oktober 2006 verlangte die X._____ bezüglich Ziff. 6 der EA Nr. ... (Privatanteile Geschäftsfahrzeuge) von der Verwaltung einen anfechtbaren Entscheid. Mit Entscheid vom 29. November 2006 hielt die ESTV an der bestrittenen EA Nr. ... und der Nachforderung von Fr. ... fest. Die Gesellschaft habe im kontrollierten Zeitraum insgesamt neun Personenwagen als Geschäftsfahrzeuge verwendet, auf dem Kaufpreis von sieben der neun Fahrzeuge habe sie den Vorsteuerabzug vorgenommen und schulde daher auf dem Privatanteil die Lieferungssteuer. Die ESTV habe diese Lieferungssteuer anhand der pauschalen Ermittlung mit Fr. ... festgesetzt (entsprechend Ziff. 6 der EA Nr. ...).

B.

Am 22. Dezember 2006 erhob die X. _____ gegen diesen Entscheid bei der Verwaltung Einsprache und beantragte, die aufgerechneten Privatanteile für die private Benutzung der Geschäftsfahrzeuge seien von Fr. ... um Fr. ... auf Fr. ... herabzusetzen, dies führe zu einer Reduktion des geschuldeten Mehrwertsteuerbetrags von Fr. ... auf Fr.

Mit Einspracheentscheid vom 16. Februar 2007 wies die ESTV die Einsprache ab, hielt fest, dass der Entscheid vom 29. November 2006 im Umfang von Fr. ... (nebst Verzugszins) in Rechtskraft erwachsen sei und verpflichtete die Gesellschaft, den Betrag von Fr. ... Mehrwertsteuer zuzüglich 5 % Verzugszins seit dem 31. August 2004 (mittlerer Verfall) zu bezahlen; die am 22. Oktober 2006 geleistete Zahlung von Fr. ... werde an die Mehrwertsteuerforderung angerechnet. Zur Begründung führte die Verwaltung insbesondere aus, der Argumentation der Mehrwertsteuerpflichtigen, wonach die Mitglieder der Geschäftsleitung bzw. des Verwaltungsrats A. _____, B. _____ und C. _____ ihre Geschäftsfahrzeuge niemals für Privatfahrten benützt hätten, könne nicht gefolgt werden. Erfahrungsgemäss müsse davon ausgegangen werden, dass auch Geschäftsfahrzeuge zuweilen für private Fahrten benutzt würden und sei es nur für Fahrten zwischen Wohn- und Arbeitsort. Bei den fraglichen Fahrzeugen handle es sich zumeist um Fahrzeuge der Luxusklasse und nicht um typische "Baustellenfahrzeuge", sodass eine private Nutzung sehr nahe liege. Die Gesellschaft habe insbesondere keine Aufzeichnungen über die tatsächliche Verwendung der Fahrzeuge (Fahrtenkontrolle) geführt, sodass sie den Nachweis der ausschliesslichen geschäftlichen Nutzung schuldig geblieben sei.

C.

Mit Eingabe vom 20. März 2007 erhebt die X. _____ (Beschwerdeführerin) gegen den Einspracheentscheid vom 16. Februar 2007 Beschwerde an das Bundesverwaltungsgericht und verlangt die Herabsetzung des geschuldeten Mehrwertsteuerbetrags von Fr. ... auf Fr. Zur Begründung führt die Mehrwertsteuerpflichtige insbesondere aus, die fraglichen Fahrzeuge hätten sich im Eigentum der Gesellschaft befunden und alle damit zusammen hängenden Aufwendungen habe diese bezahlt. Die Fahrzeuge seien während der Ferien und täglich auf dem Firmengelände abgestellt und nur für

geschäftliche Zwecke verwendet worden. Die drei genannten Personen würden für ihre privaten Fahrten über private Fahrzeuge verfügen.

In der Vernehmlassung vom 24. April 2007 schliesst die ESTV auf kostenpflichtige Abweisung der Beschwerde und führt insbesondere aus, eine angeblich von der Beschwerdeführerin erstellte Fahrtenkontrolle sei dem Inspektor der Verwaltung weder vorgelegt noch der Verwaltungsbeschwerde beigelegt worden. Vielmehr müsse daher davon ausgegangen werden, es existiere keine Fahrtenkontrolle, der Nachweis der ausschliesslich geschäftlichen Nutzung sei nicht erbracht worden.

Auf die weiteren Begründungen in den Eingaben wird – soweit entscheidungswesentlich – im Rahmen der Erwägungen eingegangen.

Das Bundesverwaltungsgericht zieht in Erwägung:

1.

1.1 Gemäss Art. 31 des Bundesgesetzes vom 17. Juni 2005 über das Bundesverwaltungsgericht (Verwaltungsgerichtsgesetz, VGG, SR 173.32) beurteilt das Bundesverwaltungsgericht 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.

1.2 Das Bundesverwaltungsgericht kann den angefochtenen Einspracheentscheid grundsätzlich in vollem Umfang überprüfen. Die Beschwerdeführerin kann neben der Verletzung von Bundesrecht (Art. 49 Bst. a VwVG) und der unrichtigen oder unvollständigen Feststellung des rechtserheblichen Sachverhaltes (Art. 49 Bst. b VwVG) auch die Rüge der Unangemessenheit erheben (Art. 49 Bst. c VwVG; ANDRÉ MOSER/MICHAEL BEUSCH/LORENZ KNEUBÜHLER, Prozessieren vor dem Bundesverwaltungsgericht, Basel 2008, S. 73 Rz. 2.149; ULRICH HÄFELIN/GEORG MÜLLER/FELIX UHLMANN, Allgemeines Verwaltungsrecht, 5. Aufl., Zürich 2006, Rz. 1758 ff.).

2.

Die Beweiswürdigung endet mit dem richterlichen Entscheid darüber, ob eine rechtserhebliche Tatsache als erwiesen zu gelten hat oder nicht. Der Beweis ist geleistet, wenn der Richter bzw. die Richterin gestützt auf die freie Beweiswürdigung zur Überzeugung gelangt ist, dass sich der rechtserhebliche Sachumstand verwirklicht hat. Gelangt der Richter bzw. die Richterin aufgrund der Beweiswürdigung nicht zur Überzeugung, die feststellungsbedürftige Tatsache habe sich verwirklicht, so fragt es sich, ob zum Nachteil der Steuerbehörde oder des Steuerpflichtigen zu entscheiden ist, wer also die Folgen der Beweislosigkeit zu tragen hat. Nach der objektiven Beweislastregel ist bei Beweislosigkeit zu Ungunsten desjenigen zu urteilen, der die Beweislast trägt (FRITZ GYGI, Bundesverwaltungsrechtspflege, Bern 1983, S. 279 f.; MARTIN ZWEIFEL, Die Sachverhaltsermittlung im Steuerveranlagungsverfahren, Zürich 1989, S. 109 f.). Die Steuerbehörde trägt die Beweislast für Tatsachen, welche die Steuerpflicht als solche begründen oder die Steuerforderung erhöhen, das heisst für die steuerbegründenden und -mehrenden Tatsachen. Demgegenüber ist der Steuerpflichtige für die steueraufhebenden und -mindernden Tatsachen beweibelastet, das heisst für solche Tatsachen, welche Steuerbefreiung oder Steuerbegünstigung bewirken (Urteil des Bundesgerichts vom 14. Juli 2005, veröffentlicht in Archiv für Schweizerisches Abgaberecht [ASA] 75 S. 495 ff. E. 5.4; statt vieler: Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-680/2007 vom 8. Juni 2009; Entscheid der SRK vom 18. November 2002, veröffentlicht in Verwaltungspraxis der Bundesbehörden [VPB] 67.49 E. 3b/bb).

3.

3.1 Der Mehrwertsteuer unterliegen die im Inland gegen Entgelt erbrachten Lieferungen von Gegenständen und Dienstleistungen sowie der Eigenverbrauch (Art. 5 Bst. a bis c MWSTG).

3.2 Eigenverbrauch liegt vor, wenn die mehrwertsteuerpflichtige Person aus ihrem Unternehmen Gegenstände dauernd oder vorübergehend entnimmt, die oder deren Bestandteile sie zum vollen oder teilweisen Vorsteuerabzug berechtigt haben, und die sie unter anderem für unternehmensfremde Zwecke, insbesondere für ihren privaten Bedarf oder für den Bedarf ihres Personals verwendet (Art. 9 Abs. 1 Bst. a MWSTG; Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-3974/2008 vom 20. Mai 2009 E. 2.2). Der Unternehmer führt den Gegenstand,

dessen Einkauf ihn zum Vorsteuerabzug berechtigte, einem Bereich ausserhalb seiner unternehmerischen Tätigkeit zu (Ivo Gut, Mwst.com; Kommentar zum Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer, Basel 2000, Rz. 4 zu Art. 9 Abs. 1 MWSTG).

Bei der vorübergehenden Entnahme von Gegenständen oder ihrer Bestandteile zum Eigenverbrauch nach Art. 9 Abs. 1 oder 3 MWSTG wird der Mehrwertsteuerbetrag von der Miete berechnet, die einem unabhängigen Dritten dafür in Rechnung gestellt würde (Art. 34 Abs. 3 MWSTG). Die Eigenverbrauchsbesteuerung erweist sich im Wesentlichen als Vorsteuerkorrekturregel, da diese den – sich im Nachhinein als ungerechtfertigt erweisenden – Vorsteuerabzug rückgängig zu machen hat (DANIEL RIEDO, Mwst.com; Kommentar zum Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer, Basel 2000, Rz. 13 f. zu Art. 9 MWSTG).

3.3 Verwendet der Mehrwertsteuerpflichtige solche Gegenstände (z. B. Geschäftsfahrzeuge) – die ihm dank des Vorsteuerabzuges ganz oder teilweise steuerfrei zur Verfügung stehen – sowohl für Zwecke, die zum Vorsteuerabzug berechtigen, als auch für andere Zwecke, so ist der Vorsteuerabzug im Verhältnis der Verwendung zu kürzen (bereits zur Verordnung vom 22. Juni 1994 über die Mehrwertsteuer [MWSTV, AS 1994 1464] erlassenes Urteil des Bundesgerichts 2A.406/2002 vom 31. März 2003 E. 3.2). Besteht ein Mehrwertsteuerpflichtiger trotz gegenteiliger Anhaltspunkte darauf, dass das Fahrzeug nicht für unternehmensfremde Zwecke verwendet wird, so hat er diese im Ergebnis steuermindernde Tatsache – weil die Steuerbehörde anders als etwa die Strafverfolgungsbehörden über keine besonderen Sachverhaltsermittlungsbefugnisse verfügt – nicht nur zu behaupten, sondern auch zu belegen (Urteil des Bundesgerichts 2A.406/2002 E. 3.4).

3.4 Gemäss Verwaltungspraxis zur Verwendung von Fahrzeugen für unternehmensfremde Zwecke kann der Mehrwertsteuerpflichtige den Anteil der privaten bzw. unternehmensfremden Verwendung entweder effektiv oder pauschal ermitteln (vgl. Wegleitung 2001 zur Mehrwertsteuer, herausgegeben von der ESTV im Sommer 2000, Rz. 497; Merkblatt Nr. 3 über die Vereinfachungen bei Privatanteilen / Naturalbezügen / Personalverpflegung [Nr. 610.545-03], gültig für den Zeitraum vom 1. Januar 2001 bis 31. Dezember 2007). Bei der effektiven Ermittlung ist eine Fahrtenkontrolle zu führen, welche zuverlässig über

die Verwendung des Fahrzeugs für geschäftliche bzw. private Fahrten Auskunft gibt (Merkblatt Nr. 3, Ziff. 6.1).

Die pauschale Ermittlung können alle Mehrwertsteuerpflichtigen anwenden, welche Personenwagen vorwiegend geschäftlich, aber auch privat verwenden; auf die Art des Betriebes oder die Rechtsform kommt es nicht an. Die pauschale Ermittlung ist nur bei Personenwagen zulässig, welche zu höchstens 50 % für Privatfahrten verwendet werden. Bestand beim Kauf des Fahrzeugs ein Vorsteuerabzugsrecht, gilt pro Monat 1 % des Bezugspreises (exkl. Mehrwertsteuer) des Fahrzeugs – mindestens aber Fr. 150.-- – als Privatanteil, der zum Normalsatz zu versteuern ist. Beim Leasing tritt anstelle des Bezugspreises der im Leasingvertrag festgehaltene Wert des Fahrzeugs (Merkblatt Nr. 3 Ziff. 2). Bestand beim Kauf des Fahrzeugs kein Vorsteuerabzugsrecht, gilt pro Monat 0.5 % des Bezugspreises des Fahrzeugs – mindestens aber Fr. 150.-- (exkl. Mehrwertsteuer) – als Privatanteil, der zum Normalsatz zu versteuern ist.

4.

4.1 Im vorliegenden Fall stützt die ESTV ihre Auffassung, dass die Fahrzeuge nicht nur geschäftlich genutzt worden seien, primär auf die Erfahrungstatsache, dass Mitglieder der Geschäftsleitung bzw. des Verwaltungsrats ihre Geschäftsautos zuweilen auch für private Fahrten benutzen und gerade bei den beiden Fahrzeugen des Typs BMW 540 und BMW 550 eine private Nutzung sehr nahe liege. Zudem handle es sich nicht um typische "Baustellenfahrzeuge". Die Beschwerdeführerin ist hingegen der Auffassung, A._____ habe in den Jahren 2001 bis 2006 (2006: vier Monate) den BMW 540 und im Jahr 2006 (zwei Monate) den BMW 550 ausschliesslich als Geschäftsfahrzeug verwendet. B._____ habe in den Jahren 2001 bis 2006 (2006: vier Monate) den Ford Mondeo bzw. im Jahr 2006 (zwei Monate) den Audi A4 von der Beschwerdeführerin als Geschäftsfahrzeug zur Verfügung gestellt erhalten und nur dafür benutzt. C._____ habe in den Jahren 2001 bis 2006 (2006: sechs Monate) einen VW Golf 2900 VR6 Syncro ausnahmslos als Geschäftsfahrzeug benutzt. Sämtliche Benutzer der Personenwagen hätten Wohnsitz in der Nähe des Firmengeländes und besäßen eigene private Fahrzeuge.

4.2 Der ESTV ist beizupflichten, dass erfahrungsgemäss Geschäftsfahrzeuge auch für private Zwecke benutzt werden, und sei es nur für kurze Fahrten zwischen Wohn- und Arbeitsort, die ebenfalls als Privat-

fahrten gelten, bzw. für private Erledigungen. Eine Person, die am Arbeitsplatz ein Geschäftsauto "greifbar" hat, wird nicht zuerst zu Fuss vom Arbeitsort zum (wenn auch nahe gelegenen) Wohnort gehen, um das dort abgestellte Privatfahrzeug für eine private Fahrt in Betrieb zu setzen, sondern das Geschäftsfahrzeug benutzen. Offen bleiben kann, ob die Auffassung der Verwaltung zutrifft, dass diese Folgerung umso mehr für die Benutzung von Fahrzeugen der oberen Preiskategorie (Kaufpreis ohne Mehrwertsteuer über Fr. 100'000.--) durch Mitglieder der Geschäftsleitung bzw. des Verwaltungsrats gerechtfertigt ist. Hingegen ist klar, dass der Schluss bei "reinen Baustellenfahrzeugen" nicht gerechtfertigt wäre. Indem sich das Bundesverwaltungsgericht auf die allgemeine Lebenserfahrung abstützt, ist der Beweis erbracht, ohne dass es weiterer Beweismittel bedarf (MOSER/BEUSCH/KNEUBÜHLER, a.a.O., Rz. 3.141).

4.3 Gemäss bundesgerichtlicher Rechtsprechung (E. 3.3) hat die Mehrwertsteuerpflichtige bei Vorliegen von Anhaltspunkten für eine private Nutzung von Fahrzeugen die Möglichkeit, die steuermindernde Tatsache der ausschliesslichen geschäftlichen Nutzung zu belegen. Die Frage, ob es sich wirklich um den Beweis einer steuermindernden Tatsache handelt oder nicht vielmehr um den Gegenbeweis, dass eine steuerbegründende Tatsache nicht vorliegt, kann offen bleiben.

Der Umstand, dass die Fahrzeuge im Eigentum der Beschwerdeführerin stehen und diese den Unterhalt bestreitet, ändert nichts daran, dass die Fahrzeuge auch privat benutzt werden können. Ohne Einfluss ist auch die Tatsache, dass sie nach der Darstellung der Gesellschaft aus Gegengeschäften stammen.

Die Beschwerdeführerin wurde bereits im Rahmen der Kontrolle vom Inspektor der ESTV aufgefordert, Nachweise für die ausschliessliche geschäftliche Verwendung der fraglichen Fahrzeuge zu erbringen, beispielsweise durch Vorlegen einer Fahrtenkontrolle. Sie hat dies weder damals, noch im Einsprache- oder im Verfahren vor dem Bundesverwaltungsgericht getan, obwohl die Verwaltung sowohl im Einspracheentscheid als auch in der Vernehmlassung ausdrücklich auf das Fehlen von Fahrtenkontrollen hingewiesen hat. Vorgelegt hat sie lediglich andere Unterlagen, so die Fahrzeugausweise für die Privatautos der Mitglieder der Geschäftsleitung bzw. des Verwaltungsrats; damit kann aber der Nachweis der ausschliesslichen geschäftlichen Nutzung der Geschäftsfahrzeuge nicht erbracht werden. Für ihre wei-

teren Behauptungen, nämlich dass A._____ den BMW nur bei geschäftlichen Fahrten über weite Strecken benützt habe, da er normalerweise für kürzere Strecken einen Honda CR-V2.0i der Beschwerdeführerin eingesetzt habe, dass für den BMW und den Honda eine Wechselnummer eingelöst gewesen sei, dass A._____ für private Fahrten ausschliesslich einen Renault Mégane verwendet habe sowie die Frau von A._____ diesen auf sie eingelösten Wagen nie benützt habe, hat die Beschwerdeführerin keinerlei Beweise beigebracht, so dass die ausschliesslich geschäftliche Nutzung der fraglichen Fahrzeuge nicht nachgewiesen ist.

4.4 Damit ist die ESTV zu Recht davon ausgegangen, dass die Fahrzeuge auch privat genutzt worden sind. Sie hat zulässigerweise den Privatanteil unter Verwendung der pauschalen Methode aufgerechnet, dessen zahlenmässige Ermittlung durch die Beschwerdeführerin nicht beanstandet wurde.

5.

Die Beschwerde ist daher in allen Punkten abzuweisen. Bei diesem Verfahrensausgang sind der Beschwerdeführerin als unterliegender Partei sämtliche Kosten für das Beschwerdeverfahren vor dem Bundesverwaltungsgericht aufzuerlegen (vgl. Art. 63 Abs. 1 VwVG). Die Verfahrenskosten werden auf Fr. ... festgesetzt (Art. 4 des Reglements vom 21. Februar 2008 über die Kosten und Entschädigungen vor dem Bundesverwaltungsgericht [VGKE, SR 173.320.2]), der Beschwerdeführerin zur Zahlung auferlegt und sind mit dem Kostenvorschuss von Fr. ... zu verrechnen.

Demnach erkennt das Bundesverwaltungsgericht:

1.

Die Beschwerde wird abgewiesen.

2.

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

3.

Dieses Urteil geht an:

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

Die vorsitzende Richterin:

Der Gerichtsschreiber:

Salome Zimmermann

Johannes Schöpf

Rechtsmittelbelehrung:

Gegen diesen Entscheid kann innert 30 Tagen nach Eröffnung beim Bundesgericht, 1000 Lausanne 14, Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten geführt werden (Art. 82 ff., 90 ff. und 100 des Bundesgerichtsgesetzes vom 17. Juni 2005 [BGG, SR 173.110]). Die Rechtsschrift ist in einer Amtssprache abzufassen und hat die Begehren, deren Begründung mit Angabe der Beweismittel und die Unterschrift zu enthalten. Der angefochtene Entscheid und die Beweismittel sind, soweit sie die beschwerdeführende Partei in Händen hat, beizulegen (vgl. Art. 42 BGG).

Versand: