



Urteil vom 24. Mai 2018

Besetzung

Richter Daniel Riedo (Vorsitz),
Richter Pascal Mollard,
Richter Michael Beusch,
Gerichtsschreiber Beat König.

Parteien

A._____ SA,
vertreten durch RA Dr. Markus Weidmann, dipl. Steuerex-
perte,
Beschwerdeführerin,

gegen

Eidgenössische Steuerverwaltung ESTV,
Hauptabteilung Mehrwertsteuer,
Vorinstanz.

Gegenstand

MWST; Eigenverbrauch (2009).

Sachverhalt:**A.**

A.a Die A. _____ SA (nachfolgend: Steuerpflichtige) mit Sitz in B. _____ ist seit dem 1. Februar 2002 im Register der Mehrwertsteuerpflichtigen Personen der Eidgenössischen Steuerverwaltung (ESTV) eingetragen. Die Gesellschaft ist in den Bereichen Immobilienhandel, Wohnungsbau und Renovationen tätig.

Nach einer im August und September 2014 bei der Steuerpflichtigen durchgeführten mehrwertsteuerlichen Kontrolle setzte die ESTV mit Einschätzungsmittlung Nr. [...] die Steuerforderung für die Steuerperioden 1. Quartal bis 4. Quartal 2009 (Zeit vom 1. Januar bis 31. Dezember 2009) auf Fr. 410'865.- fest. Zugleich machte sie die Differenz von Fr. 405'058.- zwischen dieser Steuerforderung und der von der Steuerpflichtigen deklarierten Steuer zuzüglich Verzugszins geltend.

A.b Nach weiterer Korrespondenz, in deren Rahmen die Steuerpflichtige die Nachbelastung und den Verzugszins bestritt, erliess die ESTV am 2. Oktober 2015 eine Verfügung. Damit bestätigte die ESTV, dass ihr die Steuerpflichtige für die Steuerperioden 1. Quartal bis 4. Quartal 2009 noch Fr. 405'058.- zuzüglich Verzugszins schulde.

A.c Eine gegen die erwähnte Verfügung erhobene Einsprache der Steuerpflichtigen vom 5. November 2015 wurde von der ESTV (nachfolgend auch: Vorinstanz) mit Einspracheentscheid vom 19. Mai 2017 abgewiesen.

B.

Mit Beschwerde an das Bundesverwaltungsgericht vom 21. Juni 2017 lässt die Steuerpflichtige (nachfolgend auch: Beschwerdeführerin) beantragen, der Einspracheentscheid der ESTV vom 19. Mai 2017 sei unter Kosten- und Entschädigungsfolgen zuzüglich Mehrwertsteuerzuschlag aufzuheben.

C.

Die Vorinstanz beantragt mit innert erstreckter Frist eingereicherter Vernehmlassung vom 4. September 2017, die Beschwerde sei unter Kosten- und Entschädigungsfolge zu Lasten der Beschwerdeführerin abzuweisen.

D.

Auf die Vorbringen der Verfahrensbeteiligten und die vorliegenden Akten wird – soweit erforderlich – im Folgenden 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 (Verwaltungsverfahrensgesetz, VwVG, SR 172.021), sofern keine Ausnahme nach Art. 32 VGG gegeben ist. Eine solche liegt nicht vor. Die ESTV ist eine Behörde im Sinne von Art. 33 VGG, gegen deren Verfügungen die Beschwerde zulässig ist. Das Bundesverwaltungsgericht ist daher für die Beurteilung der vorliegenden Beschwerde zuständig. Soweit das VGG nichts anderes bestimmt, richtet sich gemäss dessen Art. 37 das Verfahren nach dem VwVG.

Die Beschwerdeführerin ist zur Erhebung der Beschwerde berechtigt (vgl. Art. 48 Abs. 1 VwVG) und hat diese rechtzeitig sowie formgerecht eingereicht (vgl. Art. 50 Abs. 1 und Art. 52 Abs. 1 VwVG).

1.2

1.2.1 Gegenstand des Beschwerdeverfahrens kann nur sein, was Gegenstand des vorinstanzlichen Verfahrens war oder nach richtiger Gesetzesauslegung hätte sein sollen. Gegenstände, über welche die Vorinstanz nicht entschieden hat und über die sie nicht zu entscheiden hatte, sind aus Gründen der funktionellen Zuständigkeit durch die zweite Instanz nicht zu beurteilen (Urteile des BGer 2C_642/2007 vom 3. März 2008 E. 2.2, 2A.121/2004 vom 16. März 2005 E. 2.1). Der Streitgegenstand wird zudem durch die Parteianträge definiert und braucht mit dem Anfechtungsobjekt nicht übereinzustimmen. Anfechtungsobjekt ist die Verfügung, welche Rahmen und Begrenzung des Streitgegenstandes bildet. Dieser darf sich im Laufe des Beschwerdeverfahrens nur verengen, kann aber nicht erweitert oder qualitativ verändert werden (BGE 136 II 165 E. 5; Urteil des BGer 2A.121/2004 vom 16. März 2005 E. 2.1). Was Streitgegenstand ist, bestimmt sich nach dem angefochtenen Entscheid und den Parteibegehren (BGE 136 II 457 E. 4.2, 133 II 35 E. 2).

1.2.2

1.2.2.1 Die vorliegend im Streit liegende Mehrwertsteuernachforderung von Fr. 405'058.- beruht gemäss dem Anhang I zur Einschätzungsmitteilung Nr. [...] unter anderem auf den Positionen «Baugewerblicher EV [= Eigenverbrauch] (auf Wertschöpfung)» sowie auf einer separaten Position

«Bereich Bauten (inkl. MWST)» betreffend die Objekte «C._____» und «D._____» (vgl. Akten Vorinstanz, act. 2 Blatt 3).

Die ESTV hat nach Erlass ihrer Einschätzungsmitteilung Nr. [...] mit E-Mail an die Beschwerdeführerin vom 26. Februar 2015 nähere Ausführungen zur Begründung ihrer Nachforderung gemacht (Akten Vorinstanz, act. 5). Nach diesem E-Mail ist die ESTV zum Schluss gekommen, dass die Beschwerdeführerin im Rahmen der Erstellung des Bauobjektes «C._____» sowie in Bezug auf einen Teil der Stockwerkeigentümerschaft «D._____» die Lieferungssteuer zu Unrecht nicht deklariert und abgerechnet habe. Ferner habe die Beschwerdeführerin nach Darstellung in diesem E-Mail hinsichtlich eines (anderen) Teiles der genannten Stockwerkeigentümerschaft die Eigenverbrauchssteuer unrichtigerweise weder deklariert noch entrichtet.

Es ergibt sich somit, dass die Vorinstanz ihre Nachforderung ursprünglich zum einen mit der Annahme von steuerpflichtigen Lieferungstatbeständen im Zusammenhang mit den Objekten «C._____» und «D._____» sowie zum anderen mit der Bejahung eines Eigenverbrauchstatbestandes hinsichtlich eines Teiles des letzteren Objektes begründete.

1.2.2.2 Im Rahmen der im Anschluss an das E-Mail vom 26. Februar 2015 und vor Erlass der Verfügung vom 2. Oktober 2015 geführten Korrespondenz zwischen der Beschwerdeführerin (bzw. ihrer damaligen Vertreterin) und der ESTV wurde einzig der von dieser Behörde angenommene Eigenverbrauchstatbestand thematisiert. Hingegen waren die nach Ansicht der Vorinstanz erfolgten steuerbaren Lieferungen im Zusammenhang mit den Objekten «C._____» und «D._____» kein Gegenstand dieser Korrespondenz. Folgerichtig hat denn die ESTV auch in ihrer Verfügung vom 2. Oktober 2015 einzig geprüft, ob die Beschwerdeführerin für einen Teil der im Jahr 2009 erstellten Baute «D._____» zu Unrecht keinen Eigenverbrauch deklariert und abgerechnet hat.

Da die Beschwerdeführerin mit ihrer Einsprache lediglich Rügen betreffend den fraglichen Eigenverbrauch bei der Erstellung des Objektes «D._____» erhob, hatte die ESTV im Einspracheentscheid – wenngleich sie dort darauf hinwies, dass die gesamte Steuernachbelastung von mehr als Fr. 400'000.- teilweise aufgrund von Lieferungstatbeständen im Zusammenhang mit den beiden Bauwerken «C._____» und «D._____» erfolgte (vgl. E. 3.6 des angefochtenen Einspracheentscheids) – zu Recht einzig über den Eigenverbrauch befunden. Die Lieferungstatbestände

mussten im Einspracheentscheid angesichts des Gegenstandes der Verfügung vom 2. Oktober 2015 und der auf den Eigenverbrauch beschränkten Ausführungen in der Einsprache keiner materiellen Prüfung unterzogen werden. Daran ändert nichts, dass in der Verfügung vom 2. Oktober 2015 fälschlicherweise die gesamte Nachbelastung von Fr. 405'058.- auf den (angeblichen) Eigenverbrauch bei der Erstellung eines Teiles der Baute «D. _____» zurückgeführt sowie im Ergebnis bestätigt worden war (E. 3.1 f. sowie Dispositiv-Ziff. 1 der Verfügung) und die Beschwerdeführerin mit der Einsprache formell einen Antrag auf (vollumfängliche) Aufhebung dieser Verfügung gestellt hatte. Denn angesichts der vor Erlass dieser Verfügung geführten Korrespondenz hätte die Beschwerdeführerin nach Treu und Glauben die damals zum Ausdruck gekommene Annahme der ESTV, es hätten (auch) steuerpflichtige Lieferungen vorgelegen, bestritten müssen, wenn sie die Lieferungstatbestände zum Thema des Einspracheverfahrens hätte machen wollen.

1.2.3 Nach dem Gesagten greift die Beschwerdeführerin über das, was Gegenstand des vorliegenden Beschwerdeverfahrens sein kann, hinaus, soweit sie die nachbelastete Lieferungssteuer bestreitet. Denn – wie gesehen – bildet diese Lieferungssteuer keinen Gegenstand des angefochtenen Einspracheentscheids und hätte sie es bei richtiger Rechtsanwendung auch nicht sein müssen. In Bezug auf die sinngemäss geforderte Aufhebung der Nachbelastung von Mehrwertsteuern aufgrund von Lieferungen und hinsichtlich des sinngemäss verlangten Verzichts auf die Erhebung von Verzugszinsen im Zusammenhang mit diesen Mehrwertsteuern ist das vorliegende Rechtsmittel somit nicht an die Hand zu nehmen.

1.3 Mit der vorgenannten Einschränkung (E. 1.2.3) ist auf die Beschwerde einzutreten.

2.

Am 1. Januar 2010 ist das Bundesgesetz vom 12. Juni 2009 über die Mehrwertsteuer (MWSTG, SR 641.20) in Kraft getreten. Das MWSTG löst das Bundesgesetz vom 2. September 1999 über die Mehrwertsteuer (aMWSTG, AS 2000 1300) ab. 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). Die Beurteilung des vorliegenden Sachverhalts richtet sich demnach, da die Steuerperioden 1. Quartal bis 4. Quartal 2009 betroffen sind, in materieller Hinsicht nach dem aMWSTG.

Unter Vorbehalt der hier nicht relevanten Bestimmungen über die Bezugsverjährung ist das neue Verfahrensrecht im Sinne von Art. 113 Abs. 3 MWSTG auf sämtliche im Zeitpunkt des Inkrafttretens hängigen Verfahren anwendbar (vgl. zum Begriff des Verfahrensrechts im Sinne dieser Vorschrift Urteile des BVGer A-1192/2017 und A-1197/2017 vom 6. Februar 2018 E. 2, A-1129/2016 vom 27. Juli 2016 E. 1.3, A-7029/2013 vom 20. Februar 2015 E. 1.4.2).

3.

3.1 Das Bundesverwaltungsgericht kann den angefochtenen Entscheid in vollem Umfang überprüfen. Die Beschwerdeführerin kann neben der Verletzung von Bundesrecht und der unrichtigen oder unvollständigen Feststellung des rechtserheblichen Sachverhalts auch die Rüge der Unangemessenheit erheben (Art. 49 VwVG).

3.2 Der im Beschwerdeverfahren geltende Grundsatz der Rechtsanwendung von Amtes wegen verpflichtet das Bundesverwaltungsgericht, auf den festgestellten Sachverhalt jenen Rechtssatz anzuwenden, den es als den zutreffenden erachtet, und ihm jene Auslegung zu geben, von der es überzeugt ist. Aufgrund des Rügeprinzips, welches in abgeschwächter Form zur Anwendung gelangt, ist die Beschwerdeinstanz jedoch nicht gehalten, nach allen möglichen Rechtsfehlern zu suchen; für entsprechende Fehler müssen sich mindestens Anhaltspunkte aus den Parteivorbringen oder den Akten ergeben (anstelle vieler: Urteil des BVGer A-2080/2016 vom 26. Januar 2017 E. 2.3, mit Hinweisen).

3.3 Als Ausgangspunkt jeder Auslegung ist der Wortlaut der betreffenden Vorschrift zu betrachten. Ist dieser nicht ganz klar bzw. bestehen Gründe für die Annahme, er gebe nicht den wahren Sinn der Vorschrift wieder, muss unter Berücksichtigung aller Auslegungselemente nach der wahren Tragweite gesucht werden. Diesfalls ist namentlich auf die Entstehungsgeschichte der Norm (historische Auslegung), auf ihren Sinn und Zweck (teleologische Auslegung) und auf die Bedeutung, die der Norm im Kontext mit anderen Bestimmungen zukommt (systematische Auslegung), abzustellen. Das Bundesgericht hat sich dabei stets von einem Methodenpluralismus leiten lassen (vgl. BGE 143 V 114 E. 5.2; Urteile des BVGer A-5069/2016 vom 3. Oktober 2017 E. 2.3, A-6503/2016 vom 12. September 2017 E. 1.7).

3.4 Verwaltungsverordnungen (wie MWST-Infos, MWST-Branchen-Infos, Merkblätter, Richtlinien, Kreisschreiben etc.) sind für die Justizbehörden

nicht verbindlich (ANDRÉ MOSER et al., Prozessieren vor dem Bundesverwaltungsgericht, 2. Aufl. 2013, N. 2.173 f.). Die Gerichte sollen Verwaltungsverordnungen bei ihrer Entscheidung allerdings mitberücksichtigen, sofern diese eine dem Einzelfall angepasste und gerecht werdende Auslegung der anwendbaren gesetzlichen Bestimmungen zulassen (statt vieler: BGE 142 II 113 E. 9.1; Urteile des BVGer A-5069/2016 vom 3. Oktober 2017 E. 2.4, A-6503/2016 vom 12. September 2017 E. 1.5).

4.

4.1 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). Der Mehrwertsteuer unterliegen die im Inland gegen Entgelt erbrachten Lieferungen von Gegenständen und Dienstleistungen (Art. 5 Bst. a und b aMWSTG). Als Dienstleistung gilt jede Leistung, die keine Lieferung eines Gegenstandes ist (Art. 7 Abs. 1 aMWSTG). Damit überhaupt eine steuerbare Leistung vorliegt, muss sie im Austausch mit einem Entgelt erfolgen (sog. «Leistungsverhältnis»; vgl. hierzu statt vieler: IVO P. BAUMGARTNER et al., Vom alten zum neuen Mehrwertsteuergesetz, 2010, § 4 Rz. 3). Die Entgeltlichkeit stellt – vom Eigenverbrauch abgesehen – ein unabdingbares Tatbestandsmerkmal einer mehrwertsteuerlichen Leistung dar (statt vieler: BGE 132 II 353 E. 4.3, mit Hinweisen; Urteil des BVGer A-3031/2013 vom 6. Februar 2014 E. 2.1).

4.2

4.2.1 Eine Lieferung liegt vor, wenn die Befähigung verschafft wird, im eigenen Namen über einen Gegenstand wirtschaftlich zu verfügen (Art. 6 Abs. 1 aMWSTG). Dieser Lieferungsstatbestand bedingt die Verschaffung der wirtschaftlichen Verfügungsmacht. Sie kommt dem Abnehmer dann zu, wenn er wie ein Eigentümer über den Gegenstand verfügen kann. Der Übergang des zivilrechtlichen Eigentums und Besitzes ist dabei nicht (allein) entscheidend (Urteil des BVGer A-3031/2013 vom 6. Februar 2014 E. 2.2.1).

4.2.2 Gemäss Art. 6 Abs. 2 Bst. a aMWSTG liegt eine Lieferung auch vor, wenn ein Gegenstand, an dem Arbeiten besorgt worden sind, abgeliefert wird. Dieser Tatbestand betrifft also die Herstellung oder Bearbeitung eines Gegenstandes auf fremde Rechnung, in der Regel beruhend auf einem Werkvertrag oder einem Auftrag (Urteil des BVGer A-1933/2011 vom 29. Mai 2012 E. 4.2.3, mit Hinweisen; ALOIS CAMENZIND et al., Handbuch

zum Mehrwertsteuergesetz [MWSTG], 2. Aufl. 2003, N. 214 ff.). Unter Art. 6 Abs. 2 Bst. a aMWSTG können Fälle blosser Bearbeitung subsumiert werden, in denen – anders als beim Tatbestand von Art. 5 Abs. 1 aMWSTG – die Übertragung der wirtschaftlichen Verfügungsmacht am bearbeiteten Gegenstand nicht erforderlich ist, weil diese bereits beim Besteller liegt. Anders verhält es sich bei der ebenfalls unter Art. 6 Abs. 2 Bst. a aMWSTG fallenden Werklieferung, wie sie etwa bei Bauarbeiten gestützt auf einen Werkvertrag vorliegt. Bei der Werklieferung hat der Unternehmer die Verfügungsmacht über den zu bearbeitenden und abzuliefernden Gegenstand, und die Lieferung im Sinne von Art. 6 Abs. 2 Bst. a aMWSTG bedingt deren Übertragung auf den Besteller. Diese Ablieferung erfolgt mit Übergabe und Abnahme des fertiggestellten Werks (zum Ganzen: Urteil des BVGer A-3031/2013 vom 6. Februar 2014 E. 2.2.2; CAMENZIND et al., a.a.O., N. 217, 220, 226; RALF IMSTEFF, Der Einfluss des EU-Rechts auf das schweizerische Mehrwertsteuerrecht, 2011, S. 152 ff.).

4.3 Von der Mehrwertsteuer ausgenommen sind unter anderem Umsätze aus der Übertragung und Bestellung von dinglichen Rechten an Grundstücken (Art. 18 Ziff. 20 aMWSTG) sowie gewisse Umsätze aus der 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 (vgl. Urteil des BVGer A-1179/2012 vom 18. September 2013 E. 2.1.1).

4.4

4.4.1 Gemäss Art. 5 Bst. c aMWSTG bildet der Eigenverbrauch im Inland einen eigenen Steuertatbestand. Nach Art. 9 Abs. 2 Bst. a aMWSTG liegt ein steuerbarer Bearbeitungs- und Herstellungseigenverbrauch 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), Arbeiten vornimmt oder vornehmen lässt und hierfür nicht für die Versteuerung optiert; davon ausgenommen sind die durch die steuerpflichtige Person oder durch deren Angestellte erbrachten ordentlichen Reinigungs-, Reparatur- und Unterhaltsarbeiten».

Mit der Besteuerung des Herstellungs- und Bearbeitungseigenverbrauches (bzw. baugewerblichen Eigenverbrauches) nach Art. 9 Abs. 2 Bst. a aMWSTG soll sichergestellt werden, dass Bauwerke, welche für den Verkauf oder für die Vermietung bzw. Verpachtung bestimmt sind, also für Zwecke verwendet werden, die den Vorsteuerabzug ganz oder teilweise ausschliessen, steuerlich gleich behandelt werden, wie wenn sie von Dritten steuerbelastet bezogen worden wären (Parlamentarische Initiative betreffend Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer [Dettling], Bericht der Kommission für Wirtschaft und Abgaben des Nationalrats [WAK-N] vom 28. August 1996 [nachfolgend: Bericht WAK-N], BBl 1996 V 713 ff., 735; Urteil des BGer 2C_650/2011 vom 16. Februar 2012 E. 2.3.1; Urteile des BVGer A-1179/2012 vom 18. September 2013 E. 2.4.1, A-3527/2010 vom 7. Juni 2011 E. 3.2, A-3003/2009 vom 26. Juli 2010 E. 2.3). Ziel der Besteuerung des Eigenverbrauches ist hier insbesondere das Vermeiden von Wettbewerbsverzerrungen (ausführlich: Urteil des BGer 2A.451/1998 vom 30. März 2001 E. 2c/cc; siehe auch: Urteile des BGer 2C_361/2008 vom 4. November 2008 E. 2.1, 2A.129/2005 vom 16. März 2006, veröffentlicht in: ASA 76 S. 786 E. 3, 2A.476/2002 vom 7. März 2003, veröffentlicht in: ASA 73 S. 493 E. 2.1; Urteile des BVGer A-3974/2008 vom 20. Mai 2009 E. 2.3, A-1370/2006 vom 8. Juli 2008 E. 2.1; DANIEL RIEDO, in: Kompetenzzentrum MWST der Treuhänder-Kammer [Hrsg.], mwst.com, Kommentar zum Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer, 2000 [nachfolgend: mwst.com], Art. 9, Eigenverbrauch, N. 20 ff.; ders., Vom Wesen der Mehrwertsteuer als allgemeine Verbrauchsteuer und von den entsprechenden Wirkungen auf das schweizerische Recht, 1999, S. 164). Auf das weitere Ziel der Eigenverbrauchsbesteuerung, nämlich das Rückgängigmachen des nicht oder nicht mehr gerechtfertigten Vorsteuerabzuges, braucht mangels Relevanz für die vorliegende Konstellation nicht eingegangen zu werden.

Nach Art. 9 Abs. 2 Bst. b aMWSTG liegt baugewerblicher Eigenverbrauch auch vor, wenn die steuerpflichtige Person «Arbeiten der [in Art. 9 Abs. 2 Bst. a aMWSTG] genannten Art für private Zwecke oder für eine von der Steuer ausgenommene Tätigkeit vornimmt, für deren Versteuerung sie nicht optiert». Art. 9 Abs. 2 Bst. b aMWSTG zieht den Kreis des Steuergegenstandes dabei enger als Art. 9 Abs. 2 Bst. a aMWSTG; während Bst. a auch Arbeiten in den Tatbestand des baugewerblichen Eigenverbrauchs einschliesst, die der Steuerpflichtige «vornehmen lässt», trifft dies gemäss Wortlaut von Bst. b nur für Arbeiten zu, die der Steuerpflichtige «vornimmt» (Urteil des BVGer A-3974/2008 vom 20. Mai 2009 E. 3.1).

4.4.2 Bei der Erstellung von Bauwerken spielt nach dem Ausgeführten die Abgrenzung zwischen Lieferung nach Art. 6 Abs. 2 Bst. a aMWSTG und Eigenverbrauch nach Art. 9 Abs. 2 Bst. a aMWSTG eine entscheidende Rolle. Eine solche Lieferung bedingt ein Leistungsverhältnis in Bezug auf die Bauarbeiten, indem der Unternehmer die Baute für einen Dritten, also auf dessen Rechnung, erstellt. Dies geschieht regelmässig gestützt auf einen Werkvertrag oder einen Auftrag (E. 4.2.2). Eigenverbrauch im genannten Sinne kommt demgegenüber in Betracht, wenn die Ausführung der Bauarbeiten nicht auf einem solchen Leistungsverhältnis beruht, sie also ohne Bestellung durch einen Dritten und damit auf eigene Rechnung des Unternehmers vorgenommen wird. Zu einem Leistungsverhältnis und einer Lieferung kommt es im Anwendungsfall von Art. 9 Abs. 2 Bst. a aMWSTG allenfalls erst später anlässlich der – nach Art. 18 Ziff. 20 und 21 aMWSTG ausgenommenen – Vermietung (Lieferung nach Art. 6 Abs. 2 Bst. b aMWSTG) oder Veräusserung (Lieferung nach Art. 6 Abs. 1 aMWSTG) des Grundstückes inklusive bereits erstellter Bauten (zum Ganzen: Urteile des BVGer A-3031/2013 vom 6. Februar 2014 E. 2.3.3, A-1564/2006 vom 26. Juni 2009 E. 2.4).

Auch die ESTV unterscheidet in ihrer Praxis im Ergebnis danach, ob die Baute auf fremde oder auf eigene Rechnung des Unternehmers erstellt wird. Sie führt aus, dass dann, wenn an bestehenden Bauwerken Arbeiten vorgenommen werden oder Neubauten erstellt werden, derjenige, welcher die Arbeiten ausführt und/oder durch Dritte ausführen lässt, entweder die Lieferungssteuer oder die Eigenverbrauchssteuer zu entrichten habe. Es müsse deshalb abgeklärt werden, ob die Arbeiten in mehrwertsteuerlicher Hinsicht für fremde Rechnung (Lieferung) oder für eigene Rechnung (Eigenverbrauch) vorgenommen werden. Nach der Verwaltungspraxis spricht dabei massgeblich für Arbeiten für fremde Rechnung, wenn vor Baubeginn Werkverträge nach Art. 363 des Obligationenrechts vom 30. März 1911 (OR, SR 220) und/oder Kauf- oder Vorverträge nach Art. 216 Abs. 1 und 2 OR vorliegen (vgl. dazu im Einzelnen Ziff. 15 [insbesondere Ziff. 15.1] Branchenbroschüre Nr. 04 «Baugewerbe» [gültig vom 1. Januar 2008 bis zum 31. Dezember 2009; nachfolgend: BB 04] sowie Ziff. 7.1 [insbesondere Ziff. 7.1.1] der Spezialbroschüre Nr. 04 «Eigenverbrauch» [gültig vom 1. Januar 2008 bis zum 31. Dezember 2009; nachfolgend: SB 04]; zur entsprechenden früheren Praxis der ESTV siehe Urteil des BVGer A-3031/2013 vom 6. Februar 2014 E. 2.3.4).

4.5

4.5.1 Gemäss der Verwaltungspraxis kann ein Eigenverbrauch im Sinne von Art. 9 Abs. 2 Bst. a aMWSTG grundsätzlich auch vorliegen, «wenn beispielsweise ein Investor als reiner Geldgeber ein Bauwerk ausschliesslich durch Dritte (Handwerker, Architekt, evtl. Generalunternehmer) erstellen lässt und sich seine (eigenen) Leistungen auf die kaufmännische Betreuung und auf Überwachungstätigkeiten beschränken», der Investor also nur Funktionen übernimmt, «wie sie jeder andere Bauherr auch wahrnimmt (Bauherrenaufsicht)» (Ziff. 17.1 BB 04 und Ziff. 7.3.1 SB 04). Auch in der Rechtsprechung wurde erkannt, dass der Herstellungs- und Bearbeitungseigenverbrauchstatbestand selbst dann greifen kann, wenn ein Investor, also ein reiner Geldgeber, Bauten zur entgeltlichen Nutzung erstellen lässt (vgl. Entscheid der Eidgenössischen Steuerrekurskommission [SRK] 2003-079 vom 5. Oktober 2004 E. 3a, abrufbar auf http://www.vpb.admin.ch/roh-texte/R/2004/SRK_2003-079.pdf [zuletzt eingesehen am 24. April 2018]).

Nach Ziff. 17.1 BB 04 und Ziff. 7.3.1 SB 04 «verzichtet» die ESTV aber «sowohl in subjektiver als auch in objektiver Hinsicht» auf eine Eigenverbrauchsbesteuerung nach Art. 9 Abs. 2 Bst. a aMWSTG, wenn (kumulativ)

- (a) mit Ausnahme der allenfalls selbst vorgenommenen Überwachungstätigkeiten (Bauherrenaufsicht) alle Leistungen an den Bauwerken, d.h. auch die eigentliche Bauführung/-leitung, durch Dritte erbracht werden,
- (b) nach aussen keine Bereitschaft besteht, «an Bauwerken für fremde Rechnung Arbeiten vorzunehmen oder vornehmen zu lassen», und
- (c) den beauftragten Dritten «für die auszuführenden Arbeiten keine Waren/Materialien und/oder Infrastruktur (Maschinen usw.) zur Verfügung gestellt» werden.

Ob diese Voraussetzungen erfüllt sind, ist nach den beiden Verwaltungsverordnungen «je nachdem, ob die Beurteilung aufgrund eines Gesamtprojektes, nach Bauetappe oder Objekt vorgenommen wird», «jeweils neu zu beurteilen». Bei kumulativer Erfüllung der Voraussetzungen besteht nach der Praxis kein Anspruch auf Vorsteuerabzug (zur vorliegend nicht interessierenden Praxis bei Arbeiten an bestehenden Bauwerken vgl. Ziff. 17.1 BB 02 und Ziff. 7.3.1 SB 04).

Zur erwähnten Voraussetzung der nach aussen fehlenden Bereitschaft, an Bauwerken auf fremde Rechnung Arbeiten vorzunehmen oder vornehmen

zu lassen, wird in Ziff. 17.1 BB 04 und Ziff. 7.3.1 SB 04 Folgendes präzisiert:

«Diese Voraussetzung ist in erster Linie dann nicht erfüllt, wenn Arbeiten an Bauwerken aufgrund von Generalunternehmer-/Werkverträgen nach Artikel 363 OR oder Aufträgen nach Artikel 394 OR ausgeführt werden.

Das Gleiche gilt, wenn die Angabe der Geschäftstätigkeit auf baugewerbliche beziehungsweise Planungsarbeiten schliessen lässt (z.B. aufgrund von Inseraten, Brief- und Rechnungspapieren, Telefonbucheintragungen, der Homepage im Internet, Baureklametafeln).

Beispiele

*„Peter Muster AG, **Baugeschäft**“, „Beat Meier GmbH, **Architekturbüro**“.*

*Sinn gemäss werden auch Angebote jeglicher Art behandelt wie beispielsweise 'Wir **erstellen** für Sie ...', 'Wir **bauen** für Sie ...', 'Wir **planen** für Sie ...'. Demgegenüber ist der Geschäftszweck gemäss Handelsregistereintrag nicht von Bedeutung.*

Für die Beurteilung der hier zur Diskussion stehenden Bedingung wird hingegen in der Verwaltungspraxis der Abschluss von (rechtsgültigen) Kauf- oder Vorverträgen nach Artikel 216 Absatz 1 und 2 OR nicht als Bereitschaft angesehen, Bauwerke für fremde Rechnung zu erstellen oder erstellen zu lassen [...]. Dies gilt selbst dann, wenn schlüsselfertige Einfamilienhäuser oder Eigentumswohnungen unter Berücksichtigung zusätzlicher Ausbaumünsche vereinbart werden.

[...]»

4.5.2 Eine mit der vorstehend genannten Verwaltungspraxis vergleichbare Praxis wurde seitens der ESTV schon unter der früheren Verordnung über die Mehrwertsteuer vom 22. Juni 1994 verfolgt. Letztere Praxis wurde in der Rechtsprechung für rechtmässig befunden, und zwar insbesondere auch die damals von der ESTV für die Nichtanwendung des fraglichen Eigenverbrauchstatbestandes aufgestellte, neben weiteren Erfordernissen zu erfüllende Voraussetzung, dass nach aussen keine Bereitschaft besteht, an Bauwerken Arbeiten vorzunehmen oder vornehmen zu lassen (vgl. Entscheid der SRK vom 12. August 2002, VPB 67.18 E. 4b).

4.6 Mehrwertsteuerliche Bemessungsgrundlage beim baugewerblichen Eigenverbrauch kann nicht ein Entgelt sein, denn ein solches wird gar nicht bezahlt (vgl. CAMENZIND et al., a.a.O., S. 421, N. 1232). Bemessungsgrundlage bildet der Preis (ohne den Wert des Bodens), wie er im Fall der Leistung an einen unabhängige Dritten in Rechnung gestellt würde (Art. 34 Abs. 4 aMWSTG). Der Gesetzgeber berücksichtigt hier die eigenen Wertschöpfungskomponenten des steuerpflichtigen «Eigenverbrauchers».

Fehlt es an einem Drittvergleich, lässt die ESTV eine annäherungsweise Ermittlung anhand der Anlagekosten zu (Ziff. 17.3 f. BB 04 und Ziff. 7.3.3 f. SB 04; vgl. zu dieser Praxis Urteile des BGer 2C_678/2012 vom 17. Mai 2013 E. 2.6, 2C_650/2011 vom 16. Februar 2012 E. 2.3.1 und 3.3.4; Urteil des BVGer A-3031/2013 vom 6. Februar 2014 E. 2.4 f.). Demnach setzten sich die Anlagekosten im Wesentlichen zusammen aus den Positionen «Projektierungskosten», «Baukosten» und «allgemeine Geschäftskosten».

4.7 Der baugewerbliche Eigenverbrauch berechtigt zum entsprechenden Vorsteuerabzug (Art. 38 Abs. 2 Bst. d aMWSTG; vgl. dazu Urteile des BVGer A-1179/2012 vom 18. September 2013 E. 2.4.3, A-3527/2010 vom 7. Juni 2011 E. 3.3, A-3974/2008 vom 20. Mai 2009 E. 2.4).

5.

5.1 Streitig ist vorliegend, ob die ESTV im Zusammenhang mit der Erstellung eines Teiles des Bauwerkes «D. _____» bei der subjektiv steuerpflichtigen Beschwerdeführerin zu Recht einen steuerpflichtigen baugewerblichen Eigenverbrauch angenommen hat. Nicht in Abrede gestellt wird dabei, dass die in Frage stehenden Teile dieses Bauwerkes bzw. die entsprechenden Stockwerkeigentümerschaften erst nach Baubeginn verkauft wurden. Dementsprechend scheidet eine Qualifikation der Erstellung dieser Teile des Bauwerkes «D. _____» als Lieferung durch die Beschwerdeführerin aus (vgl. E. 4.4.2).

5.2 Die Baute «D. _____» war für die Veräusserung ohne Option bestimmt. Deshalb kommt ein Eigenverbrauchstatbestand im Sinne von Art. 9 Abs. 2 Bst. a aMWSTG im Zusammenhang mit den Bauarbeiten für die Teile dieses Objektes, welche erst nach Baubeginn verkauft wurden, grundsätzlich in Frage.

Die Verfahrensbeteiligten gehen überdies übereinstimmend davon aus, dass die Beschwerdeführerin selbst keine Arbeiten am Objekt «D. _____» im Sinne von Art. 9 Abs. 2 Bst. a aMWSTG vorgenommen hat. Indessen besteht Uneinigkeit hinsichtlich der Frage, ob die Beschwerdeführerin gemäss dieser Bestimmung Arbeiten am erwähnten Objekt vornehmen liess: Nach Auffassung der Vorinstanz ist diese Frage aufgrund des (in tatsächlicher Hinsicht unbestrittenen) Umstandes zu bejahen, dass die Beschwerdeführerin Arbeiten zur Überbauung der entsprechenden Liegenschaft in Auftrag gegeben hat. Demgegenüber kann nach Meinung der Beschwerdeführerin keine Rede davon sein, dass sie Arbeiten im Sinne

von Art. 9 Abs. 2 Bst. a aMWSTG vornehmen liess. Sie stellt sich auf den Standpunkt, der Passus «Arbeiten [...] vornehmen lässt» in dieser Bestimmung sei einschränkend dahingehend zu interpretieren, dass darunter lediglich Konstellationen fallen, bei welchen die Ausführung der Arbeiten Angestellten der steuerpflichtigen Person übertragen wird. Würden – wie im Fall der Beschwerdeführerin – sämtliche Tätigkeiten im Zusammenhang mit der Erstellung der Bauten bei (externen) Dritten in Auftrag gegeben und von diesen zu marktüblichen Preisen zuzüglich Mehrwertsteuer in Rechnung gestellt, sei der Passus «Arbeiten [...] vornehmen lässt» von Art. 9 Abs. 2 Bst. a aMWSTG nicht einschlägig.

5.3 Vor dem genannten Hintergrund ist mittels Auslegung (vgl. E. 3.3) von Art. 9 Abs. 2 Bst. a aMWSTG zu klären, ob nur dann im Sinne dieser Vorschrift davon gesprochen werden kann, dass die steuerpflichtige Person «Arbeiten [...] vornehmen lässt», wenn die Arbeiten durch Angestellte dieser Person ausgeführt werden.

5.3.1 Nach dem klaren Wortlaut des Gesetzes («Arbeiten vornimmt oder vornehmen lässt») greift die Vorschrift von Art. 9 Abs. 2 Bst. aMWSTG (bei Erfüllung der weiteren Voraussetzungen) unabhängig davon, ob die steuerpflichtige Person die Arbeiten ihren Angestellten oder externen Dritten anvertraut. Jedenfalls besteht keine ausdrückliche Einschränkung auf Arbeiten, welche die steuerpflichtige Person durch ihre Angestellten vornehmen lässt.

5.3.2 Gründe, um vom klaren Wortlaut des Gesetzes abzuweichen, bestehen nicht:

5.3.2.1 Zum einen wird der Wortlaut des Gesetzes durch das historische Auslegungselement zweifelsfrei gestützt. In diesem Zusammenhang ist nämlich zu berücksichtigen, dass im Bericht der WAK-N vom 28. August 1996 ausdrücklich davon die Rede ist, dass der Herstellungs- und Bearbeitungseigenverbrauch (von Art. 9 Abs. 2 Bst. a aMWSTG) insbesondere beim Generalunternehmer Anwendung findet, der Arbeiten an Bauwerken durch Dritte besorgen lässt. Gemäss dem Bericht lässt sich dadurch auch die vom Generalunternehmer «bei der Verwendung von Bauwerken zum Zwecke der Veräusserung, der Vermietung und Verpachtung erzielte Marge besteuern» (Bericht WAK-N, BBl 1996 V 713 ff., 735). Diese Ausführungen der WAK-N machen deutlich, dass der Gesetzgeber die Besorgung der Bauarbeiten durch Personen, die nicht Angestellte des Steuer-

pflichtigen sind, steuerlich erfassen wollte. Anhaltspunkte dafür, dass ausnahmsweise etwas anderes gelten sollte, wenn die steuerpflichtige Person nicht einmal als Generalunternehmer, sondern als blosser Investor fungiert, sind nicht ersichtlich.

5.3.2.2 In systematischer Hinsicht muss berücksichtigt werden, dass der Tatbestand von Art. 9 Abs. 2 Bst. a aMWSTG nicht nur erfüllt sein kann, wenn die steuerpflichtige Person im Sinne dieser Vorschrift «Arbeiten [...] vornehmen lässt», sondern auch dann, wenn sie gemäss dieser Bestimmung «Arbeiten vornimmt». Die Bedeutung der Wendung «Arbeiten [...] vornehmen lässt» in Art. 9 Abs. 2 Bst. a aMWSTG kann mit anderen Worten nur unter Einbezug der Tragweite des in dieser Vorschrift genannten Passus «Arbeiten vornimmt» ermittelt werden.

Schon nach der allgemeinen Mehrwertsteuersystematik gelten als Arbeiten, welche der Steuerpflichtige «vornimmt», sowohl solche, die er selbst durchführt, als auch solche, welche er durch seine Angestellten vornehmen lässt. Der Passus «Arbeiten vornimmt» in Art. 9 Abs. 2 Bst. a aMWSTG ist daher in diesem Sinne zu verstehen. Dies gilt umso mehr, als auch beim – auf Arbeiten, welche der Steuerpflichtige (selbst) «vornimmt», beschränkten – Eigenverbrauchstatbestand von Art. 9 Abs. 2 Bst. b aMWSTG (vgl. vorn E. 4.4.1 am Ende) nach der bundesgerichtlichen Rechtsprechung als Eigenleistung (beim Tatbestand der für eine von der Steuer ausgenommene Tätigkeit vorgenommenen Arbeiten an Bauwerken) nebst Arbeiten, welche der Steuerpflichtige persönlich vornimmt, auch solche zählen, welche von Angestellten oder Familienangehörigen des Steuerpflichtigen ausgeübt werden und Letzterem zuzurechnen sind (Urteil des BGer 2C_361/2008 vom 4. November 2008 E. 2.3; vgl. dazu auch Urteil des BVGer A-3974/2008 vom 20. Mai 2009 E. 2.2, 3.1 und 3.3).

Geht man von der genannten, Arbeiten von Angestellten der steuerpflichtigen Person mit umfassenden Bedeutung des Passus «Arbeiten vornimmt» im Sinne von Art. 9 Bst. a aMWSTG aus, kann die Wendung «Arbeiten [...] vornehmen lässt» in dieser Vorschrift nur so verstanden werden, dass darunter (auch oder gar ausschliesslich) Arbeiten fallen, welche Dritte für den Steuerpflichtigen vornehmen. Andernfalls, d.h. wenn die Wendung «Arbeiten [...] vornehmen lässt» in Art. 9 Abs. 2 Bst. a aMWSTG *nur* für Arbeiten gelten sollte, welche von Angestellten des Steuerpflichtigen ausgeführt werden, wäre diese Wendung weitgehend obsolet. Dies spricht ebenfalls gegen das von der Beschwerdeführerin vertretene Verständnis der Wendung «Arbeiten [...] vornehmen lässt».

Mit der Wendung «Arbeiten [...] vornehmen lässt» müssen somit aufgrund des Umstandes, dass in Art. 9 Abs. 2 Bst. a aMWSTG in einem Zug von Arbeiten der steuerpflichtigen Person die Rede ist, welche sie «vornimmt oder vornehmen lässt», sowie aufgrund der Bedeutung des Passus «Arbeiten vornimmt», (namentlich oder ausschliesslich) auf Veranlassung der steuerpflichtigen Person durch Dritte durchgeführte Arbeiten gemeint sein. Nichts daran zu ändern vermag der Umstand, dass am Ende von Art. 9 Abs. 2 Bst. a aMWSTG (mit der Formulierung «davon ausgenommen sind die durch die steuerpflichtige Person oder durch deren Angestellte erbrachten ordentlichen Reinigungs-, Reparatur- und Unterhaltsarbeiten») Arbeiten von Angestellten der steuerpflichtigen Person ausdrücklich genannt sind. Der entsprechende Teil der Gesetzesvorschrift beschlägt nämlich nur eine Ausnahmeregelung, so dass daraus – anders als in der Beschwerde suggeriert wird (vgl. Beschwerde, S. 12 f.) – für die Tragweite der hier entscheidenden Termini «Arbeiten vornimmt» und «Arbeiten [...] vornehmen lässt» nichts abgeleitet werden kann (im Übrigen zeigen schon die vorstehend genannten Ausführungen der WAK-N, dass mit dem Passus «Arbeiten [...] vornehmen lässt» im ersten Teil von Art. 9 Abs. 2 Bst. a aMWSTG nicht wie am Ende dieser Bestimmung nur durch Angestellte der steuerpflichtigen Person geleistete Arbeiten gemeint sind [vgl. vorn E. 5.3.2.1]).

5.3.2.3 Die Beschwerdeführerin macht geltend, aufgrund des Zwecks von Art. 9 Abs. 2 Bst. a aMWSTG, Tatbestände zu erfassen, welche andernfalls unbesteuert blieben, könne die Vorschrift nur im Fall von «Arbeiten» angewendet werden, welche von der steuerpflichtigen Person selbst oder von ihren Angestellten als eigene Leistungen für einen nicht steuerbaren Zweck erbracht werden (Beschwerde, S. 13). Im vorliegenden Fall sei eine Eigenverbrauchsbesteuerung mit Blick auf den erwähnten Sinn von Art. 9 Abs. 2 Bst. a aMWSTG schon deshalb ausgeschlossen, weil die Beschwerdeführerin sämtliche Arbeiten an der Baute steuerbelastet bezogen habe.

Damit stösst die Beschwerdeführerin ins Leere. Wie der erwähnte Hinweis auf die Besteuerung der Marge des Generalunternehmers im Bericht der WAK-N aufzeigt (vgl. E. 5.3.2.1), ist die ratio legis in einer Konstellation wie der vorliegenden, die von der steuerpflichtigen Person erbrachte Wertschöpfung steuerlich zu belasten. Diese Wertschöpfung besteht in der Auswahl und Beauftragung der Personen, welche für die steuerpflichtige Person Arbeiten an der Baute ausführen. Nicht massgebend ist hingegen, ob die Bauarbeiten selbst steuerbelastet bezogen wurden oder nicht. Die steuerpflichtige Person bleibt nämlich – wie die ESTV in ihrer Vernehmlass-

sung zutreffend erklärt – auch bei Vorliegen eines steuerbaren Eigenverbrauchstatbestandes im Sinne von Art. 9 Abs. 2 Bst. a aMWSTG im Rahmen von Art. 38 aMWSTG zum Vorsteuerabzug berechtigt (vgl. dazu E. 4.7).

5.4 Nach dem Gesagten ist in Übereinstimmung mit dem Gesetz und der Verwaltungspraxis davon auszugehen, dass die Beschwerdeführerin im Sinne von Art. 9 Abs. 2 Bst. a aMWSTG Arbeiten am hier in Frage stehenden Bauwerk vornehmen liess, indem sie Arbeiten zum Bau des Objektes in Auftrag gegeben hat. Dieser Schluss bedeutet keine unzulässige Ausdehnung des entsprechenden Eigenverbrauchstatbestandes.

5.5 Die formell-gesetzlichen Voraussetzungen für eine Besteuerung des Eigenverbrauches nach Art. 9 Abs. 2 Bst. a aMWSTG sind nach dem Gesagten erfüllt. Deshalb lässt sich insbesondere nicht mit Erfolg ins Feld führen, die Annahme eines steuerbaren Eigenverbrauchstatbestandes stehe vorliegend im Widerspruch zum abgaberechtlichen Legalitätsprinzip (so jedoch Beschwerde, S. 16; zum abgaberechtlichen Legalitätsprinzip vgl. Art. 127 Abs. 1 und Art. 164 Abs. 1 Bst. d BV sowie anstelle vieler Urteil des BVGer A-1123/2017 vom 6. Dezember 2017 E. 2.4).

Es fragt sich indessen, ob im Fall der Beschwerdeführerin von der Eigenverbrauchsbesteuerung entsprechend der vorn in E. 4.5.1 Abs. 2 ff. erwähnten Verwaltungspraxis abzusehen ist.

Aufgrund des Internetauftritts der Beschwerdeführerin im Jahr 2009, bei welchem unter dem Namen dieser Gesellschaft «Architektur und Immobilienverkauf» und unter ihrer Adresse «Architektur und Bau von Chalets und Wohnungen in E. _____» stand (Akten Vorinstanz, act. 13), erachtet die ESTV die in ihrer Praxis aufgestellte Voraussetzung der nach aussen fehlenden Bereitschaft, «an Bauwerken für fremde Rechnung Arbeiten vorzunehmen oder vornehmen zu lassen», als nicht erfüllt. Dieser Schluss ist nicht zu beanstanden, entspricht doch der Internetauftritt just den von der ESTV in der BB 04 und der SB 04 genannten Beispielen einer nach aussen bestehenden Bereitschaft, für fremde Rechnung an Bauwerken Arbeiten vorzunehmen oder vornehmen zu lassen. Insofern lässt sich entgegen der Meinung der Beschwerdeführerin insbesondere nicht von einer unrichtigen Sachverhaltsfeststellung durch die Vorinstanz sprechen. Auch spielt in diesem Kontext entgegen der Darstellung in der Beschwerde keine Rolle, ob die Beschwerdeführerin im konkreten Einzelfall – nament-

lich mit ihrem Baubeschrieb für das Projekt «D. _____» – die Durchführung oder das Vornehmenlassen von Arbeiten an Bauwerken angeboten hat (vgl. dazu Beschwerde, S. 11). Zudem gebricht es beim Abstellen auf den erwähnten Internetauftritt schon deshalb nicht an einer im Sinne von Ziff. 17.1 BB 02 und Ziff. 7.3.1 SB 04 «jeweils neuen Beurteilung» der Voraussetzung der nach aussen fehlenden Bereitschaft, Arbeiten an Bauten auf fremde Rechnung vorzunehmen oder vornehmen zu lassen, weil das hier in Frage stehende Objekt «D. _____» auf der erwähnten Homepage der Beschwerdeführerin des Jahres 2009 mit den Tätigkeitsbezeichnungen «Architektur und Immobilienverkauf» und «Architektur und Bau von Chalets und Wohnungen in E. _____» aufgeführt ist (vgl. Akten Vorinstanz, act. 13 S. 1).

Zwar genügt für die fragliche Bereitschaft – wie gesehen – nach der Verwaltungspraxis der Abschluss von Kauf- oder Vorverträgen nach Art. 216 Abs. 1 OR selbst bei Vereinbarungen über schlüsselfertige Einfamilienhäuser oder Eigentumswohnungen unter Berücksichtigung zusätzlicher Ausbauwünsche nicht (vgl. E. 4.5.1). Daraus lässt sich indes ebenso wenig etwas zugunsten der Beschwerdeführerin ableiten wie aus dem angeblichen Fehlen rechtsgeschäftlicher Verhältnisse in Form eines Generalunternehmer- oder Werkvertrages (vgl. dazu Beschwerde, S. 11). Denn statt auf konkret abgeschlossene Verträge kommt es nach der Verwaltungspraxis entscheidend auf den Aussenauftritt und die damit bekundete (generelle) Bereitschaft, für fremde Rechnung Arbeiten an Bauten vorzunehmen oder vornehmen zu lassen, an.

Da die hiervor genannte Verwaltungspraxis nach dem Gesagten wegen der bei der Beschwerdeführerin nach aussen bekundeten Bereitschaft, Arbeiten an Bauten auf fremde Rechnung vorzunehmen oder vornehmen zu lassen, nicht greift, gibt es keinen Grund, von der gesetzeskonformen Eigenverbrauchsbesteuerung abzusehen. Dies gilt umso mehr, als die verwaltpungspraxisgemässe Unterscheidung zwischen im Baugewerbe (nach aussen) aktiven und nicht aktiven Personen – entgegen der Auffassung der Beschwerdeführerin (Beschwerde, S. 18) – sachgerecht ist und damit weder gegen das Gleichbehandlungsgebot von Art. 8 Abs. 1 BV noch gegen das Willkürverbot von Art. 9 BV verstösst (vgl. Entscheid der SRK vom 12. August 2002, VPB 67.18 E. 4b). Mit dem entsprechenden Kriterium wird nämlich dem Umstand Rechnung getragen, dass bei steuerpflichtigen Personen, die nach aussen hin als zum Baugewerbe zugehörig erscheinen, die Differenz zwischen der Eigenverbrauchssteuer und dem im Falle der Eigenverbrauchsbesteuerung zulässigen Abzug der Vorsteuern auf

den bezogenen Drittleistungen infolge einer regelmässig höheren Marge beim Verkauf des Bauobjektes tendenziell eher positiv ausfällt als bei Personen, die gegen aussen nicht als Angehörige des Baugewerbes auftreten. Aufgrund der bei ersterem Personenkreis grösseren Gefahr eines Steuer ausfalles rechtfertigt es sich bei diesen Personen daher – anders als bei letzterem Personenkreis – nicht, von vornherein und in Einschränkung des Anwendungsbereiches von Art. 9 Abs. 2 Bst. a aMWSTG auf die Eigenverbrauchsbesteuerung zu verzichten.

Angesichts der genannten sachlichen Gründe für die von der ESTV in ihrer Verwaltungspraxis getroffene Unterscheidung nach der nach aussen bestehenden Bereitschaft, für fremde Rechnung Arbeiten an Bauten vorzunehmen oder vornehmen zu lassen, lässt sich auch nicht mit Recht behaupten, diese Unterscheidung sei mit dem verfassungsrechtlichen Grundsatz der Wettbewerbsneutralität unvereinbar (so jedoch Beschwerde, S. 18 f.). Letzteres gilt selbst dann, wenn das fragliche Kriterium der ESTV im Ergebnis mehr kleinere Investoren als Grossinvestoren wie Immobiliengesellschaften, Versicherungen sowie Pensionskassen treffen sollte. Denn es steht keine Massnahme in Frage, welche vom Grundsatz der Wirtschaftsfreiheit (Art. 27 und Art. 94 BV) abweicht und sich gegen den freien Wettbewerb richtet oder den Wettbewerb unter direkten Konkurrenten (im Sinne einer nicht gerechtfertigten und/oder unverhältnismässigen Abweichung vom Gebot der Gleichbehandlung direkter Konkurrenten) verzerrt (vgl. zum Grundsatz der staatlichen Wettbewerbsneutralität und dem Grundsatz der Gleichbehandlung der Gewerbetreibenden BGE 143 II 325 E. 4.2, 128 I 136 E. 3.1.2, 121 I 279 E. 4a [je mit Hinweisen]). Vielmehr werden durch Art. 9 Abs. 2 Bst. a aMWSTG im Interesse der Gleichbehandlung von vergleichbaren Umsätzen sämtliche direkten Konkurrenten der Beschwerdeführerin gleich betroffen und entspricht dies dem Prinzip der Wettbewerbsneutralität (vgl. zum früheren Recht Urteil des BGer 2A.451/1998 vom 30. März 2001 E. 3b/dd).

Dahingestellt bleiben kann, ob die Beschwerdeführerin die übrigen Voraussetzungen der Verwaltungspraxis für ein Absehen von einer Eigenverbrauchsbesteuerung nach Art. 9 Abs. 2 Bst. a aMWSTG erfüllt.

5.6 Die Beschwerdeführerin bringt im Übrigen ohne Erfolg vor, die von ihr getätigten Liegenschaftsverkäufe seien steuerausgenommen. Denn der vorliegende Eigenverbrauchstatbestand beschlägt das Vornehmenlassen von Arbeiten an der Baute «D. _____» und nicht etwa die spätere, steuerausgenommene Grundstücksübertragung.

6.

Nach dem Gesagten hat die ESTV zu Recht aufgrund eines baugewerblichen Eigenverbrauches im Sinne von Art. 9 Abs. 2 Bst a aMWSTG bei der Beschwerdeführerin Mehrwertsteuern nacherhoben.

In Bezug auf die Bemessung des Eigenverbrauches – insbesondere in rechnerischer Hinsicht – und hinsichtlich der angeordneten Verzugszinsfolgen im Zusammenhang mit der Eigenverbrauchssteuer wird der angefochtene Einspracheentscheid zu Recht nicht beanstandet.

Die Beschwerde ist somit abzuweisen, soweit darauf einzutreten ist.

7.

7.1 Die Verfahrenskosten sind unter Berücksichtigung des Umstandes, dass hinsichtlich der Lieferungstatbestände nicht auf die Beschwerde einzutreten ist, auf Fr. 3'000.- festzusetzen und der Beschwerdeführerin aufzuerlegen (Art. 63 Abs. 1 VwVG in Verbindung mit Art. 4 des Reglements vom 21. Februar 2008 über die Kosten und Entschädigungen vor dem Bundesverwaltungsgericht [VGKE, SR 173.320.2]). Der Betrag von Fr. 3'000.- ist dem geleisteten Kostenvorschuss von Fr. 9'000.- zu entnehmen. Der Restbetrag von Fr. 6'000.- ist der Beschwerdeführerin nach Eintritt der Rechtskraft des vorliegenden Urteils zurückzuerstatten.

7.2 Eine Parteientschädigung an die unterliegende Beschwerdeführerin ist nicht zuzusprechen (vgl. Art. 64 Abs. 1 VwVG e contrario; Art. 7 Abs. 1 VGKE e contrario). Auch die Vorinstanz hat keinen Anspruch auf eine Parteientschädigung (Art. 7 Abs. 3 VGKE).

(Das Dispositiv befindet sich auf der nächsten Seite.)

Demnach erkennt das Bundesverwaltungsgericht:

1.

Die Beschwerde wird abgewiesen, soweit darauf eingetreten wird.

2.

Die Verfahrenskosten werden auf Fr. 3'000.- festgesetzt und der Beschwerdeführerin auferlegt. Dieser Betrag wird dem geleisteten Kostenvorschuss von Fr. 9'000.- entnommen. Der Restbetrag von Fr. 6'000.- wird der Beschwerdeführerin nach Eintritt der Rechtskraft des vorliegenden Urteils zurückerstattet.

3.

Es werden keine Parteientschädigungen zugesprochen.

4.

Dieses Urteil geht an:

- die Beschwerdeführerin (Gerichtsurkunde;
Beilage: Rückerstattungsformular)
- die Vorinstanz (Ref-Nr. [...]; Gerichtsurkunde)

Der vorsitzende Richter:

Der Gerichtsschreiber:

Daniel Riedo

Beat König

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 BGG). Die Rechtschrift 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 (Art. 42 BGG).

Versand: