



Abteilung I
A-1564/2006
{T 0/2}

Urteil vom 26. Juni 2009

Besetzung

Richter Michael Beusch (Vorsitz), Richter Daniel Riedo,
Richter Pascal Mollard,
Gerichtsschreiberin Sonja Bossart.

Parteien

Baugesellschaft X. _____ (einfache Gesellschaft ...)
vertreten durch ...,
Beschwerdeführerin,

gegen

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

Gegenstand

Mehrwertsteuer (2. Quartal 1996 bis 2. Quartal 2000).
Abgrenzung zwischen Lieferung nach Art. 5 Abs. 2 Bst. a
MWSTV und Eigenverbrauch nach Art. 8 Abs. 2 Bst. a
MWSTV.

Sachverhalt:**A.**

Die Baugesellschaft X._____, bestehend aus ..., wurde gestützt auf ihre Anmeldung per 1. April 1996 im Register der Mehrwertsteuerpflichtigen der Eidgenössischen Steuerverwaltung (ESTV) eingetragen. Als Zweck gab sie die Erstellung von zwei Mehrfamilienhäusern als Generalbauunternehmung an. Nach einer Kontrolle vor Ort machte die ESTV mit Ergänzungsabrechnung (EA) Nr. 102463 vom 5. Oktober 2000 eine Steuernachforderung von Fr. ...- zuzüglich Verzugszins geltend. Unter anderem betraf dies eine Umsatzkorrektur infolge Eigenverbrauchs statt der deklarierten Steuer auf Lieferungen (Ziff. 1 EA). Die diesbezügliche Forderung von Fr. ... ergab sich aus der von der ESTV errechneten Eigenverbrauchssteuer von Fr. ... abzüglich der von der Steuerpflichtigen in der Abrechnung für die Periode 1. April 1996 bis 31. Dezember 1996 deklarierten (Lieferungs-)Steuer von Fr. ... Mit Entscheid vom 15. März 2001 bestätigte die ESTV die Forderung über Fr. ... nebst Verzugszins betreffend die Steuerperioden 2. Quartal 1996 bis 2. Quartal 2000. Dagegen erhob die Baugesellschaft X._____ am 17. April 2001 Einsprache mit dem Antrag, die Steuerforderung sei um Fr. ..., also im Umfang der Nachforderung betreffend Eigenverbrauch, zu reduzieren.

B.

Mit Einspracheentscheid vom 7. Februar 2006 wies die ESTV die Einsprache ab und bestätigte die Steuerforderung von Fr. ...- zuzüglich Verzugszins. Die namentlich genannten einfachen Gesellschafter hafteten solidarisch für die Steuerschuld. Zum Sachverhalt erläuterte sie, mit aus dem Jahr 1994 datierendem Werkvertrag zwischen der Einsprecherin (als Generalunternehmerin) und der A._____ (...) sei die Erstellung von zwei Mehrfamilienhäusern plus einer Einstellhalle auf der der Einsprecherin gehörenden Parzelle Nr. 6... vereinbart worden. Dieses Bauvorhaben sei aber nicht realisiert worden. Eine noch auf der Parzelle Nr. 6... stehende Fabrik sei sodann abgerissen worden. Darauf habe im Frühjahr 1996 eine Abparzellierung stattgefunden. Die neue Parzelle Nr. 2... sei gleichzeitig der A._____ verkauft worden. Die Stammparzelle Nr. 6... sei mit bereits begonnener Baute am 15. August 1996 an eine neu gegründete B._____ (...) verkauft worden. In rechtlicher Hinsicht hielt die ESTV im Wesentlichen dafür, die Bauten der Einsprecherin auf den Parzellen Nr. 6... und 2... stellten keine steuerbaren Lieferungen nach Art. 5 Abs. 2 Bst. a der

Verordnung vom 22. Juni 1994 über die Mehrwertsteuer (MWSTV, AS 1994 1464) dar, sondern seien im Eigenverbrauch nach Art. 8 Abs. 2 Bst. a MWSTV abzurechnen. Sie erachtete mit dem Abbruch der noch auf den fraglichen Parzellen stehenden alten Fabrik, der auch Erdarbeiten umfasst habe, den Beginn der Bautätigkeit als gegeben. Da in diesem Zeitpunkt aber kein Vertrag auf Übertragung des Eigentums bzw. kein Werkvertrag vorgelegen habe, sei der Tatbestand des Eigenverbrauchs (Baute auf eigene Rechnung) erfüllt. Dem aus dem Jahr 1994 datierenden Werkvertrag könne nicht die Bindungswirkung auf Übertragung der Verfügungsmacht zugesprochen werden und das seinerzeitige Bauprojekt sei nicht realisiert worden. Weiter habe im Zeitpunkt des Vertragsabschlusses die Baubewilligung nicht vorgelegen und die Finanzierung noch nicht festgestanden. Was die Parzelle Nr. 6... anbelange, so sei sie erst am 15. August 1996 verkauft worden, als bereits eine angefangene Baute darauf gestanden habe. In der Einsprache werde nicht ausgeführt, weshalb diese Baute nicht auf eigene Rechnung errichtet worden sei. Für die Berechnung der Eigenverbrauchssteuer sei auf den Gebäudeversicherungswert von total Fr. ... abzustellen, der wesentlich über den gemäss Buchhaltung zusammengestellten Anlagekosten von Fr. ... liege.

C.

Mit Beschwerde vom 10. März 2006 an die Eidgenössische Steuerrekurskommission (SRK) lässt die aus den drei genannten Gesellschaftern bestehende Baugesellschaft X._____ (Beschwerdeführerin) die Aufhebung des Einspracheentscheids (Ziff. 2-4) beantragen. Sie vertritt, Eigenverbrauch sei nicht gegeben. Das für die Abgrenzung zwischen Lieferung und Eigenverbrauch relevante Verpflichtungsgeschäft sei mit dem Werkvertrag mit der A._____ vom 16. Dezember 1994, also vor Baubeginn (ab Ende März 1996), abgeschlossen worden. Damit liege eine Bautätigkeit auf fremde Rechnung vor. Die Annahme der ESTV, dass das mit dem Werkvertrag geplante Bauvorhaben nicht realisiert worden sei, sei unzutreffend. Es habe zwar eine Parzellierung mit separaten Bauträgern stattgefunden und die A._____ habe auf dem (abparzellierten) Grundstück Nr. 2... nicht zwei, sondern nur ein Mehrfamilienhaus errichten lassen. Abgesehen davon sei der Werkvertrag aber wie vereinbart erfüllt worden. Er sei nur geändert, nicht aber aufgehoben worden. Weiter wird bestritten, dass der Baubeginn mit den Abbrucharbeiten betreffend die alte Fabrik zusammenfalle. Das alte Gebäude sei nicht unterkellert und der Abbruch nur ebenerdig gewesen, es sei kein Aushub vorgenommen worden. Weiter

sei (sofern Eigenverbrauch bejaht würde) das Heranziehen des Gebäudeversicherungswertes als Bemessungsgrundlage rechtswidrig. Es sei auf die Anlagekosten (Fr. ...) abzustellen.

D.

Mit Vernehmlassung vom 19. Mai 2006 beantragt die ESTV die Abweisung der Beschwerde, bekräftigt ihren zuvor vertretenen Standpunkt und nimmt Stellung zu verschiedenen Vorbringen in der Beschwerde. Auf Antrag gewährt die SRK der Beschwerdeführerin die Gelegenheit zur Stellungnahme zur Vernehmlassung, welche diese am 15. August 2006 einreichte. Sie widerspricht darin erneut der Ansicht der ESTV, dass bereits vor dem Datum des Kaufvertrags bauliche Arbeiten am Grundstück ausgeführt worden seien. Am 11. September 2006 teilt die ESTV mit, sie verzichte auf eine Stellungnahme zur Replik.

E.

Auf die weiteren Begründungen der Parteien wird – soweit entscheidungsrelevant – in den folgenden Erwägungen eingegangen.

Das Bundesverwaltungsgericht zieht in Erwägung:

1.

1.1 Auf dem Gebiet der Mehrwertsteuer konnten Einspracheentscheidungen der ESTV nach Art. 65 des Mehrwertsteuergesetzes vom 2. September 1999 (MWSTG, SR 641.20) bzw. Art. 53 MWSTV mit Beschwerde bei der SRK angefochten werden. Die SRK ist per 31. Dezember 2006 aufgelöst worden und das Bundesverwaltungsgericht hat am 1. Januar 2007 seine Tätigkeit aufgenommen. Gemäss Art. 31 des Bundesgesetzes vom 17. Juni 2005 über das Bundesverwaltungsgericht (VGG, SR 173.32) beurteilt dieses 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. Im Bereich der Mehrwertsteuer liegt eine solche Ausnahme nicht vor. Das Bundesverwaltungsgericht ist für die Beurteilung der vorliegenden Beschwerde zuständig. Es wendet das neue Verfahrensrecht an (Art. 53 Abs. 2 VGG). Auf die Beschwerde ist einzutreten.

1.2 Am 1. Januar 2001 sind das MWSTG sowie die zugehörige Verordnung in Kraft getreten. Der zu beurteilende Sachverhalt bezieht

sich auf die Jahre 1996 bis 2000, so dass vorliegend noch die MWSTV anwendbar ist (Art. 93 Abs. 1 MWSTG).

2.

2.1 Der Mehrwertsteuer unterliegen gegen Entgelt erbrachte Lieferungen und Dienstleistungen (Art. 4 Bst. a und b MWSTV). Sie fallen nur in den Geltungsbereich der Steuer, wenn Entgeltlichkeit vorliegt. Es muss ein Leistungsaustausch zwischen dem steuerpflichtigen Leistungserbringer und dem Empfänger bestehen. Typischerweise, aber nicht notwendigerweise, beruht der Leistungsaustausch auf einem zweiseitigen Vertrag (statt vieler: BGE 126 II 443 E. 6; 126 II 249 E. 4a; Urteil des Bundesgerichts vom 25. August 2000, veröffentlicht in Steuer-Revue [StR] 1/2001 S. 55 ff. E. 6). Dem ebenfalls der Steuer unterliegenden Eigenverbrauch (Art. 4 Bst. c MWSTV) fehlt es demgegenüber naturgemäss an einem Leistungsaustausch (vgl. etwa Urteil des Bundesgerichts vom 30. März 2001, Archiv für Schweizerisches Abgaberecht [ASA] 72 668 E. 2c/dd).

Die Beurteilung, ob ein Leistungsaustausch besteht, hat in erster Linie nach wirtschaftlichen, tatsächlichen Kriterien zu erfolgen (sog. wirtschaftliche Betrachtungsweise). Die zivil- bzw. vertragsrechtliche Sicht ist nicht entscheidend, hat aber immerhin Indizwirkung (statt vieler: Urteil des Bundesgerichts 2A.304/2003 vom 14. November 2003 E. 3.6.1; Urteil des Bundesverwaltungsgerichts [BVGer] A-1342/2006 vom 3. Mai 2007 E. 2.3.2; Entscheid der SRK vom 5. Juli 2005, Verwaltungspraxis der Bundesbehörden [VPB] 70.7 E. 2a).

2.2

2.2.1 Eine Lieferung liegt vor, wenn die Befähigung verschafft wird, im eigenen Namen über einen Gegenstand wirtschaftlich zu verfügen (Art. 5 Abs. 1 MWSTV). Dieser Lieferungstatbestand 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 (BGE 118 Ib 308; Urteil des Bundesgerichts vom 1. April 2004, ASA 74 761 E. 3.1; Entscheid der SRK vom 4. Dezember 2003, VPB 68.71 E. 2a).

2.2.2 Gemäss Art. 5 Abs. 2 Bst. a MWSTV liegt eine Lieferung auch vor, wenn ein Gegenstand, an dem Arbeiten besorgt worden sind (z.B.

gestützt auf einen Werkvertrag nach Art. 363 ff. des Obligationenrechts vom 30. März 1911 [OR, SR 220] oder einen Auftrag nach Art. 394 ff. OR), 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 (ALOIS CAMENZIND/NIKLAUS HONAUER/KLAUS A. VALLENDER, Handbuch zum Mehrwertsteuergesetz [MWSTG], Bern 2003, 2. Aufl., Rz. 214 ff.).

Diese Konzeption des Lieferungstatbestandes ist auf die Warenumsatzsteuer (WUST) zurückzuführen, mit welcher "reine" Dienstleistungen nicht besteuert wurden, aber dennoch gewisse Arbeitsleistungen an Waren als steuerbare Lieferungen erfasst werden sollten (Urteil des BVGer A-1536/2006 vom 16. Juni 2008 E. 2.2.1; vgl. hierzu DIETER METZGER, Handbuch der Warenumsatzsteuer, Bern 1983, Rz. 32, 64, 293 ff.). Als Warenlieferung galt die Ablieferung der auf Grund eines Werkvertrags oder Auftrags hergestellten Ware (Art. 15 Abs. 2 des Bundesratsbeschlusses vom 29. Juli 1941 über die Warenumsatzsteuer [WUB, BS 6 173 und nachträgliche Änderungen]) und die Herstellung von Bauwerken für fremde Rechnung (sog. baugewerbliche Lieferung; Art. 15bis WUB; s.a. Urteil des Bundesgerichts 2A.277/2002 vom 4. November 2002 E. 3.1).

Unter Art. 5 Abs. 2 Bst. a MWSTV können Fälle blosser Bearbeitung subsumiert werden, in denen – anders als beim Tatbestand von Art. 5 Abs. 1 MWSTV – die Übertragung der wirtschaftlichen Verfügungsmacht am bearbeiteten Gegenstand nicht erforderlich ist, weil diese bereits beim Besteller liegt (vgl. Urteil des BVGer A-1536/2006 vom 16. Juni 2008 E. 2.2.1 mit Hinweis; CAMENZIND/HONAUER/VALLENDER, a.a.O., Rz. 221). Anders verhält es sich bei der ebenfalls unter Art. 5 Abs. 2 Bst. a MWSTV fallenden Werklieferung (zum Begriff: CAMENZIND/HONAUER/VALLENDER, a.a.O., Rz. 217; vgl. auch Entscheid der SRK vom 28. September 2001 [SRK 2001-017] E. 3a, 4b), wie sie etwa bei Bauarbeiten gestützt auf auf einen Werkvertrag vorliegt. Bei der Werklieferung hat der Unternehmer die Verfügungsmacht über den zu bearbeitenden und abzuliefernden Gegenstand, und die Lieferung im Sinn von Art. 5 Abs. 2 Bst. a MWSTV bedingt deren Übertragung auf den Besteller. Diese Ablieferung erfolgt mit Übergabe und Abnahme des fertiggestellten Werks (zum Ganzen CAMENZIND/HONAUER/VALLENDER, a.a.O., Rz. 217, 220, 226).

2.3 Art. 8 Abs. 2 MWSTV enthält zwei als Herstellungs- und Bearbeitungseigenverbrauch bezeichnete Tatbestände. Nach Bst. a ist Eigenverbrauch gegeben, wenn der Mehrwertsteuerpflichtige an bestehenden oder neu zu erstellenden Bauwerken, die zur entgeltlichen Veräusserung oder entgeltlichen Überlassung zum Gebrauch oder zur Nutzung bestimmt sind (Art. 14 Ziff. 16 und 17 MWSTV), Arbeiten vornimmt oder vornehmen lässt und hierfür nicht für die Versteuerung optiert. Abzugsberechtigt sind im Gegenzug die Vorsteuern im Zusammenhang mit Arbeiten an Gegenständen, die in einen solchen Eigenverbrauch nach Art. 8 Abs. 2 MWSTV münden (Art. 29 Abs. 2 Bst. d MWSTV).

Art. 8 Abs. 2 Bst. a MWSTV erfasst keinen eigentlichen Eigenverbrauch und namentlich keinen Endverbrauch, denn die Bauwerke sind vom Steuerpflichtigen für die Erbringung von Leistungen – wenn auch von der Steuer ausgenommenen – bestimmt. Dieser Eigenverbrauchstatbestand, welcher hauptsächlich die Wertschöpfung des Unternehmers miteinfassen will, dient der Gleichstellung mit steuerpflichtigen Unternehmen, die für diese Arbeiten Drittunternehmen beziehen und betreffend diese bezogenen Leistungen mit der Mehrwertsteuer belastet sind. Die von Art. 8 Abs. 2 MWSTV vorgesehene Lösung wurde entsprechend vom Bundesgericht als gerechtfertigt erachtet (Urteile des Bundesgerichts vom 30. März 2001, ASA 72 159 E. 2, 3; vom 10. September 2003, ASA 73 668 E. 3.1; vom 7. März 2003, ASA 73 493 E. 2.1; 2A.129/2005 vom 16. März 2006 E. 3; Urteil des BVGer A-1420/2006 vom 10. April 2008 E. 2.1.1; Entscheide der SRK vom 14. Juli 2005, VPB 70.6 E. 3c/aa; vom 29. Juli 1998, ASA 72 159 E. 4; DANIEL RIEDO, Vom Wesen der Mehrwertsteuer als allgemeine Verbrauchsteuer und von den entsprechenden Wirkungen auf das schweizerische Recht, Bern 1999, S. 163 f.).

Schon unter dem Regime der WUST galt die Herstellung von Bauwerken für eigene Rechnung als Eigenverbrauch, wobei – anders als für die Mehrwertsteuer – zusätzlich Gewerbsmässigkeit verlangt war (Art. 16 Abs. 2 WUB; s.a. BGE 108 Ib 39; 100 Ib 56; ASA 60 59).

2.4 Bei der Erstellung von Bauwerken spielt demnach die Abgrenzung zwischen Lieferung nach Art. 5 Abs. 2 Bst. a MWSTV und Eigenverbrauch nach Art. 8 Abs. 2 Bst. a MWSTV eine entscheidende Rolle.

Eine Lieferung nach Art. 5 Abs. 2 Bst. a MWSTV bedingt einen Leistungsaustausch (vgl. E. 2.1) 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. 2.2.2). Eigenverbrauch nach Art. 8 Abs. 2 Bst. a MWSTV kommt demgegenüber nur in Betracht, wenn die Ausführung der Bauarbeiten nicht auf einem solchen Leistungsaustauschverhältnis beruht (vgl. E. 2.1), sie also ohne Bestellung durch einen Dritten und damit auf eigene Rechnung des Unternehmers vorgenommen wird (vorn E. 2.3 in fine; zur selben Abgrenzung bei der WUST: BGE 108 Ib 39). Zu einem Leistungsaustausch und einer Lieferung kommt es im Anwendungsfall von Art. 8 Abs. 2 Bst. a MWSTV erst später anlässlich der – nach Art. 14 Ziff. 16 bzw. 17 MWSTV ausgenommenen – Vermietung (Lieferung nach Art. 5 Abs. 2 Bst. b MWSTV) oder Veräusserung (Lieferung nach Art. 5 Abs. 1 MWSTV) des Grundstücks inklusive bereits erstellter Bauten.

Die besagte Abgrenzung macht auch die ESTV in ihrer Praxis, sie unterscheidet danach, ob die Baute auf fremde oder auf eigene Rechnung des Unternehmers erstellt wird (Branchenbroschüre Baugewerbe vom Dezember 1994 [BB Baugewerbe] S. 14; Spezialbroschüre Eigenverbrauch vom November 1996 [SB Eigenverbrauch 1996] Ziff. 4.1.1; s.a. SB Eigenverbrauch zum MWSTG gültig ab 2008 Ziff. 7.1; vgl. auch CAMENZIND/HONAUER/VALLENDER, a.a.O., Rz. 224, 399).

3.

3.1 Die ESTV nimmt an, die beiden hier fraglichen Mehrfamilienhäuser (MFH) auf Parzelle Nr. 2... und Nr. 6... seien im Eigenverbrauch nach Art. 8 Abs. 2 Bst. a MWSTV erstellt worden. Es handle sich – anders als von der Beschwerdeführerin deklariert – nicht um Lieferungen. Sie begründet die Annahme einer Baute auf eigene Rechnung damit, dass zum Zeitpunkt des Baubeginns kein Vertrag auf Übertragung des Eigentums bzw. kein Werkvertrag vorgelegen habe. Die Beschwerdeführerin hält dafür, es liege eine Bautätigkeit auf fremde Rechnung vor. Relevantes Verpflichtungsgeschäft sei der Werkvertrag vom 16. Dezember 1994.

3.2 Der Sachverhalt präsentiert sich – soweit unbestritten – wie folgt: Die Beschwerdeführerin bzw. die an ihr beteiligten Gesellschafter war Eigentümerin der (noch unparzellierten) Liegenschaft Nr. 6.... Am 16. Dezember 1994 hat sie als Generalunternehmerin mit der A._____ als Bestellerin einen Werkvertrag betreffend Erstellung von zwei MFH (inklusive einer Einstellhalle) auf diesem Grundstück abge-

schlossen. Am 6. Februar 1995 wurde dafür die Baubewilligung erteilt. Auf dem Grundstück stand noch ein altes Fabrikgebäude, welches Ende 1995/Anfang 1996 abgerissen wurde. Am 27. März 1996 wurde die Parzelle Nr. 2... von der bisherigen Nr. 6... abparzelliert. Mit notarieller Beurkundung vom gleichen Tag verkaufte die Beschwerdeführerin die Parzelle Nr. 2... an die A._____. Die Restparzelle Nr. 6... verkaufte sie am 15. August 1996 (notarielle Beurkundung) mit bereits begonnener Baute an die B._____.

Die Parteien sind sich in sachverhaltlicher Hinsicht nicht einig über den Zeitpunkt des Baubeginns. Die ESTV ist der Auffassung, die Abbrucharbeiten betreffend die alte Fabrik hätten bereits Aushub- und Erdarbeiten im Hinblick auf den Neubau der beiden MFH umfasst und somit den Baubeginn markiert. Dem kann nicht gefolgt werden. Die Rechnung vom 14. Februar 1996 betreffend die Abbrucharbeiten (vgl. act. 4), auf welche sich die ESTV beruft, lässt diese Interpretation nicht zu. Die darin enthaltene Umschreibung "Abbrechen ... bis UK. Fundamente" bedeutet nur, dass der Abbruch bis zur Unterkante des Fundaments erfolgte. Selbst wenn, was die Beschwerdeführerin bestreitet, Kellerräume bestanden hätten und damit ebenfalls entfernt worden wären, könnte noch nicht geschlossen werden, dass die fragliche Firma auch den Aushub für die zwei neu – und offensichtlich nicht genau am durch den Abbruch "ausgehobenen" Platz der alten Fabrik – zu erstellenden MFH vorgenommen hat. Auch andere Hinweise auf die Richtigkeit der Annahme der ESTV enthalten die Akten nicht. Im Gegenteil wurden die Erdarbeiten, namentlich der Aushub, von einer anderen Firma (Baumeister) offeriert (vgl. Beschwerdebeilage 14, 2. Teil S. 2 ff.). Daran, dass der Baubeginn nicht mit den Abbrucharbeiten betreffend die alte Fabrik zusammenfällt, vermag auch die von der ESTV (Vernehmlassung S. 4) erwähnte Rechnung vom 22. März 1996, wonach am 15. März 1996 Einbaukellerfenster geliefert worden seien, nichts zu ändern. Nicht abschliessend geprüft zu werden braucht die Angabe in der Replik, es habe sich um eine Falschliefierung gehandelt. Zu erwähnen ist immerhin, dass die Rechnung vom 22. März 1996 kein Vermerk "bezahlt" enthält und sich in den Akten eine spätere Rechnung vom 16. Juli 1996 mit späterem Lieferdatum vom 5. Juli 1996 über eine ähnliche Lieferung Einbaukellerfenster findet. Insgesamt kann entsprechend der Angabe der Beschwerdeführerin geschlossen werden, dass der Baubeginn erst Ende März 1996 stattfand.

3.3 Die beiden Bauten auf Parzelle Nr. 2... bzw. 6... werden nachfolgend separat auf ihre Steuerbarkeit hin geprüft. Als Erstes wird bezüglich des auf Parzelle Nr. 2... gebauten MFH untersucht, ob – wie die Beschwerdeführerin vertritt – eine Lieferung nach Art. 5 Abs. 2 Bst. a MWSTV an die A. _____ angenommen werden kann.

3.3.1 Von der ESTV wird nicht in Abrede gestellt, dass für das Bauwerk ein Entgelt geleistet und das fertige Werk auch abgeliefert wurde. Die entsprechenden Voraussetzungen für eine steuerbare Lieferung nach Art. 5 Abs. 2 Bst. a MWSTV, also die Entgeltlichkeit (E. 2.1) und die Ablieferung bzw. die Übertragung der Verfügungsmacht (E. 2.2.2), sind damit nicht umstritten. Diese Elemente allein führen jedoch noch nicht zur Bejahung einer Lieferung nach Art. 5 Abs. 2 Bst. a MWSTV, denn sie liegen im Prinzip auch dann vor, wenn es im Anschluss an einen Eigenverbrauch nach Art. 8 Abs. 2 Bst. a MWSTV zur – nach Art. 14 Ziff. 16 MWSTV ausgenommenen – Lieferung des fertigen Gebäudes im Sinn von Art. 5 Abs. 1 MWSTV kommt (vorn E. 2.4).

3.3.2 Entscheidend ist für eine Lieferung nach Art. 5 Abs. 2 Bst. a MWSTV – und für die Abgrenzung vom Eigenverbrauch – das Bestehen eines Leistungsaustauschs in Bezug auf die besorgten Bauarbeiten. Vorliegend ist zu prüfen, ob sich die Beschwerdeführerin der A. _____ gegenüber zur Erstellung des Baus verpflichtet hat und von einem Bau auf deren Rechnung ausgegangen werden kann (siehe vorn E. 2.2.2, 2.4).

Der Werkvertrag vom 16. Dezember 1994 enthielt die Erstellung von zwei MFH auf dem noch nicht parzellierten Grundstück Nr. 6.... Danach kam es aber zu einer Aufteilung in zwei Parzellen Nr. 6... und 2.... Letztere wurde von der A. _____ gekauft und darauf wurde eines der beiden im Werkvertrag vorgesehenen MFH gebaut. Dieses entsprach soweit ersichtlich dem bereits anlässlich des Abschlusses des Werkvertrags geplanten (anders als beim zweiten MFH; vgl. Beiblatt zum Kontrollbericht). Entgegen der Ansicht der ESTV ist es plausibel, wenn die Beschwerdeführerin angibt, der Werkvertrag sei – was im Übrigen ohne Weiteres auch mündlich möglich war (Art. 6 des Werkvertrags bezieht sich im Übrigen nicht auf diese Konstellation) – zwar geändert (also auf ein MFH und auf die Parzelle Nr. 2... beschränkt), nicht aber aufgehoben worden und er sei insoweit wie vereinbart erfüllt worden. Nicht erheblich ist unter diesen Umständen das von der ESTV vorgebrachte Argument, im Zeitpunkt des Werkvertrags

habe noch keine Baubewilligung vorgelegen und sei die Finanzierung noch nicht gesichert gewesen. Die Angaben der Beschwerdeführerin werden insbesondere auch gestützt durch die Tatsache, dass die A._____ die Parzelle Nr. 2... am 27. März 1996, also kurz vor Baubeginn (hierzu oben E. 3.2), gekauft hat. Der Kaufvertrag, welcher nur das Grundstück und nicht die zu erstellende Baute beinhaltet, ist zwar für den Entscheid, ob in Bezug auf die Baute eine Lieferung nach Art. 5 Abs. 2 Bst. a MWSTV vorliegt, nicht allein entscheidend (hierzu auch unten E. 3.3.3.1). Zusammen mit dem bestehenden Werkvertrag führt die Tatsache des Kaufs des Grundstücks durch die A._____ noch vor Baubeginn aber zum Schluss, dass ein Bau auf deren Rechnung vorliegt; unter diesen Umständen kann nicht ernsthaft angenommen werden, der Bau sei von der Beschwerdeführerin auf eigene Rechnung erstellt und erst dann (im Sinn einer nach Art. 14 Ziff. 16 MWSTV ausgenommenen Lieferung nach Art. 5 Abs. 1 MWSTV) an die A._____ geliefert worden. Ein weiteres Indiz für den Bau auf fremde Rechnung ergibt sich ferner aus der Bewilligung des Baukredits ... (Beschwerdebeilage 17), wonach das 6-Familienhaus "für die A._____" erstellt werde.

Insgesamt ist genügend dokumentiert, dass die Beschwerdeführerin von der A._____ mit der Ausführung der Bauarbeiten beauftragt war, und ein Leistungsaustausch im Sinn einer Lieferung nach Art. 5 Abs. 2 Bst. a MWSTV vorliegt. Nach dem Gesagten ist auch nicht zweifelhaft, dass die Ausführung der Bauarbeiten auf Rechnung der A._____ bereits vor Baubeginn vereinbart worden ist.

3.3.3 Die ESTV beruft sich auf die Verwaltungspraxis zur MWSTV, wonach ein Bau für fremde Rechnung (also eine Lieferung nach Art. 5 Abs. 2 Bst. a MWSTV) bejaht wird, wenn der Unternehmer vor Baubeginn Dritten gegenüber eine Verpflichtung zur Übertragung des Eigentums am ganzen Bauwerk bzw. (bei Überbauungen mit mehreren Bauten) an sämtlichen Bauten eingeht. Wenn eine solche Verpflichtung bei Baubeginn nicht gegeben ist, wird nach dieser Praxis hingegen ein Bau auf eigene Rechnung (Eigenverbrauch nach Art. 8 Abs. 2 Bst. a MWSTV) angenommen (BB Baugewerbe S. 14; SB Eigenverbrauch 1996 Ziff. 4.1.1).

Gestützt auf diese Praxis wurde etwa in der EA erläutert, damit bei der Erstellung von Bauten die Umsätze als Lieferungssteuer abgerechnet werden könnten, müssten sämtliche Objekte vor Baubeginn "verkauft"

sein, was hier nicht gegeben sei. In der Vernehmlassung (S. 3) sodann wird argumentiert, es müsste beim Werkvertrag vom 16. Dezember 1994 (wenn man sich auf diesen abstützen wollte) von einem Gesamtüberbauungsprojekt ausgegangen werden (betreffend beide Parzellen), und auch dann wäre die Eigenverbrauchssteuer geschuldet, weil nicht sämtliche Wohneinheiten "vor Baubeginn verkauft" worden seien. Auch im Einspracheentscheid wird auf die erwähnte Praxis Bezug genommen (Ziff. 2.3, 3.2 in fine, ferner Ziff. 3.6). Diese Argumentation ist in zweierlei Hinsicht nicht stichhaltig:

3.3.3.1 Ausschlaggebend für die Annahme einer Lieferung nach Art. 5 Abs. 2 Bst. a MWSTV (und den Ausschluss eines Eigenverbrauchs) ist nach dem Gesagten, dass die Bauarbeiten im Rahmen eines Leistungsaustauschs ausgeführt werden (vorn E. 2.2.2, 2.4, 3.3.2). Die Art der Vereinbarung, mit welcher die Ausführung von Bauarbeiten für den Besteller verabredet wird, ist mehrwertsteuerlich irrelevant. Sollte die ESTV, wenn sie in der Praxis zur MWSTV für die Annahme einer Lieferung nach Art. 5 Abs. 2 Bst. a MWSTV eine vor Baubeginn bestehende "Verpflichtung zur Übertragung des Eigentums" am Bauwerk zur Bedingung machte, einen öffentlich zu verurkundenden Kauf- oder Vorvertrag nach Art. 216 OR gemeint haben, so scheint dies ein untaugliches Kriterium. Dies gilt zumal in der vorliegenden Konstellation, in welcher nicht etwa ein einziger gemischter Vertrag mit Kauf des Grundstücks und gleichzeitigem Werkvertrag, sondern zuerst (vor Baubeginn) ein separater Werkvertrag geschlossen wird und erst später ein Verkauf des Grundstücks stattfindet. Der Werkvertrag verpflichtet den Unternehmer zur Erstellung der Baute auf Rechnung des Bestellers und nach Fertigstellung zu deren Ablieferung (hierzu: GAUDENZ G. ZINDEL/URS PULVER, Basler Kommentar zum Schweizerischen Privatrecht, Obligationenrecht I, 4. Aufl. 2007, Rz. 2 zu Art. 363), womit eine Lieferung nach Art. 5 Abs. 2 Bst. a MWSTV nicht angezweifelt werden kann. Die bei Werklieferungen nötige Verschaffung der wirtschaftlichen Verfügungsmacht (Ablieferung, vorn E. 2.2.2) wird zwar, sofern der Unternehmer Eigentümer ist, im Normalfall auch die Übertragung des zivilrechtlichen Eigentums am Grundstück bedingen (CAMENZIND/HONAUER/VALLENDER, a.a.O., Rz. 211). Die zivilrechtliche Eigentumsübertragung oder eine Verpflichtung hierzu im Sinn von Art. 216 OR ist jedoch nicht vor Ablieferung des (fertigen) Werks und schon gar nicht vor Baubeginn erforderlich. Entsprechend geht die ESTV in der Praxis zum MWSTG neu davon aus, dass eine Lieferung anzunehmen ist, wenn für das Bauwerk "vor Baubeginn Werkverträge nach Art. 363 OR

und/oder rechtsgültig abgeschlossene Kauf- oder Vorverträge nach OR 216 Abs. 1 und 2 vorliegen" (SB Eigenverbrauch gültig ab 2001 bzw. 2008 Ziff. 7.1.1; BB Baugewerbe gültig ab 2008 Ziff. 15.1 a).

Nicht zu beurteilen ist nach dem Gesagten (E. 3.3.2), wie es sich verhielte, wenn ein Werk- oder ein anderer Vertrag erst nach Baubeginn abgeschlossen würde (vgl. die alte Praxis: BB Baugewerbe S. 14; SB Eigenverbrauch 1996 Ziff. 4.1.1 und die neue Praxis: Ziff. 7.1.1 SB Eigenverbrauch 2001 und 2008 mit der Möglichkeit der Aufteilung nach Bauetappen).

3.3.3.2 Das in der Vernehmlassung (S. 3) vorgebrachte Argument, es liege eine Überbauung vor und in diesem Fall müsse betreffend sämtliche Bauten vor Baubeginn ein Vertrag bestehen (wobei nach dem soeben Gesagten ein Werkvertrag genüge), dringt ebensowenig durch. Wie erläutert erfolgte noch vor Baubeginn die Parzellierung und der Verkauf nur der einen Parzelle Nr. 2... an die A._____. Ebenso wurde der Werkvertrag mit dieser auf ein MFH beschränkt (hierzu oben E. 3.3.2). Unter diesen Umständen ist die Frage, ob bezüglich dieser einen Baute eine Lieferung oder vielmehr ein Eigenverbrauch vorliegt, unabhängig vom Schicksal des Baus auf der anderen Parzelle Nr. 6... zu beurteilen. Ob diese (alte) Verwaltungspraxis zur MWSTV in anderen Fällen zulässig sein kann, braucht hier nicht geprüft zu werden (neu ist gemäss Ziff. 7.1.1 der SB Eigenverbrauch 2001 und 2008 eine Aufteilung nach Objekten möglich).

3.3.4 Schliesslich ist zum Argument der ESTV, es sei fraglich, ob die A._____ als von der Beschwerdeführerin unabhängiges Rechts-subjekt angesehen werden könne, da die beteiligten Teilhaber zum überwiegenden Teil identisch seien (vgl. Vernehmlassung S. 3), Folgendes festzuhalten:

Juristische Personen werden – unabhängig von allfälligen Abhängigkeitsverhältnissen und den dahinter stehenden natürlichen Personen – grundsätzlich als selbständige Steuersubjekte qualifiziert. Ebenso bilden rechtlich selbständige, bloss wirtschaftlich eng verbundene Unternehmungen je für sich selbständige Steuersubjekte (vgl. statt vieler BGE 126 I 122 E. 5b; 110 Ib 222 E. 3b). Bei der Mehrwertsteuer gilt dies für alle gemäss Art. 17 Abs. 2 MWSTV als Steuerpflichtige in Frage kommenden Personengesamtheiten (Urteil des Bundesgerichts 2C_742/2008 vom 11. Februar 2009 E. 5.2). Die von den Steuerpflichtigen gewählte zivilrechtliche Gestaltung wird von den Steuerbehörden

grundsätzlich respektiert. Vorbehalten bleibt (einzig) die Annahme einer Steuerumgehung (für die Mehrwertsteuer: Urteile des Bundesgerichts 2C_742/2008 vom 11. Februar 2009 E. 5.6 f.; 2A.61/2006 vom 29. November 2006, E. 3.1, 3.2; im Allgemeinen [statt vieler]: BGE 131 II 627 E. 5.2; 98 Ib 314 E. 3d).

Auch vorliegend ist die zivilrechtliche Gestaltung und das Bestehen verschiedener juristischer Personen zu respektieren. Es ist von unterschiedlichen, selbständigen Steuersubjekten auszugehen, solange nicht eine Steuerumgehung zu bejahen ist. Eine solche wird von der ESTV jedoch nicht behauptet und ist auch nicht ersichtlich.

3.3.5 Insgesamt ist erstellt, dass der Bau auf Parzelle Nr. 2... auf Rechnung der A._____ ausgeführt wurde. Es handelt sich um eine Lieferung nach Art. 5 Abs. 2 Bst. a MWSTV. Ein Eigenverbrauch nach Art. 8 Abs. 2 Bst. a MWSTV steht damit nicht zur Debatte. Die Beschwerde ist insofern gutzuheissen. Die Beschwerdeführerin hat zu Recht die Lieferungssteuer deklariert (die Höhe der Bemessungsgrundlage im Fall der Lieferung ist hier nicht Streitgegenstand) und die Aufrechnung der Eigenverbrauchssteuer erfolgte zu Unrecht.

3.4 Als Nächstes ist auf die Zulässigkeit der Erhebung der Eigenverbrauchssteuer auf dem Bau auf Parzelle Nr. 6... einzugehen.

3.4.1 Die Beschwerdeführerin ficht gemäss Beschwerdeantrag die gesamte Steuerforderung von Fr. ... an, also die Eigenverbrauchssteuer auf den beiden MFH auf Parzelle Nr. 2... sowie 6.... Trotzdem befassen sich sämtliche Ausführungen in der Beschwerde (und ebenso in der Einsprache) zur Unbegründetheit der Eigenverbrauchssteuer (Bst. A und B der Beschwerde) ausschliesslich mit dem Bau auf Parzelle Nr. 2... und den entsprechenden Verträgen mit der A._____, nämlich dem Werkvertrag und dem Kaufvertrag vom 27. März 1996. Eine Begründung, weswegen der Bau auf Parzelle Nr. 6... nicht im Eigenverbrauch erfolgt sei, fehlt gänzlich. Das Bestehen einer Lieferung nach Art. 5 Abs. 2 Bst. a MWSTV wird nicht einmal (explizit) behauptet und schon gar nicht begründet. Abgesehen von der Erwähnung des Kaufvertrags vom August 1996 mit der B._____ fehlen zudem jegliche Angaben zum Sachverhalt betreffend des Baus auf dieser Parzelle. Es ist nicht Aufgabe des Bundesverwaltungsgerichts, den Sachverhalt für die Beschwerdeführerin vollkommen neu zu erforschen (ANDRÉ MOSER/ MICHAEL BEUSCH/LORENZ KNEUBÜHLER, Prozessieren vor dem Bundesverwaltungsgericht, Basel 2008, Rz. 1.52), wes-

halb auf die Ausführungen der ESTV abgestellt werden kann, soweit sie nicht aktenwidrig sind.

3.4.2 Mangels Begründung durch die Beschwerdeführerin ist schon nicht bekannt, wer überhaupt Besteller einer – allfälligen – Lieferung nach Art. 5 Abs. 2 Bst. a MWSTV sein sollte. Nachdem bereits vor Baubeginn (hierzu vorn E. 3.2) die Parzellierung stattfand und die A._____ gleichzeitig nur die Parzelle Nr. 2... kaufte, kann von vornherein nicht angenommen werden, auch das zweite MFH auf Parzelle Nr. 6... sei auf deren Rechnung erstellt worden. Vielmehr käme – wenn schon – als Bestellerin nur die B._____ in Betracht, welche die Parzelle Nr. 6... am 15. August 1996 gekauft hat. Dieser Kaufvertrag beinhaltete sodann nur die zu diesem Zeitpunkt bereits angefangene Baute (vgl. Vertrag in act. 2, Ziff. 1 S. 3) und nicht auch den noch zu erstellenden Teil, womit er von vornherein keine Vereinbarung über eine Lieferung nach Art. 5 Abs. 2 Bst. a MWSTV enthält.

Der Werkvertrag von Ende 1995, an dem die zu diesem Zeitpunkt noch gar nicht bestehende (vgl. Beiblatt zum Kontrollbericht, act. 4; Handelsregisterauszug) B._____ nicht Vertragspartei war, kann für den Bau auf Parzelle 6... keine Bestellung von Bauarbeiten im Sinn von Art. 5 Abs. 2 Bst. a MWSTV begründen. Dass die B._____ diesen Werkvertrag (beschränkt auf das zweite MFH) übernommen hätte, wird nicht geltend gemacht und ergibt sich aus den Akten nicht. Hinzu kommt, dass das auf Parzelle Nr. 6... erstellte MFH nach den unbestrittenen Angaben der ESTV nicht mehr mit dem gemäss Werkvertrag projektierten MFH übereinstimmt; statt 12 fasst es nur 9 Wohnungen (vgl. Beiblatt zum Kontrollbericht). Auch sonst ist kein Vertrag aktenkundig, der eine Lieferung nach Art. 5 Abs. 2 Bst. a MWSTV an die B._____ zu belegen vermöchte.

Entgegen der Aktenlage wurde allerdings im Beiblatt zum Kontrollbericht (act. 4) bemerkt, es sei betreffend die Parzelle 6... gleichzeitig mit dem Kaufvertrag ein Werkvertrag mit der B._____ abgeschlossen worden. Ferner wird auch in Ziff. 4 (S. 4) des Kaufvertrags mit der B._____ vom 15. August 1996 festgehalten, über die Fertigstellung der angefangenen Bauten bzw. die Übernahme der bestehenden Werkverträge einigten sich die Parteien ausserhalb dieses Kaufvertrags. Es wäre jedoch an der Beschwerdeführerin gewesen, einen solchen Vertrag zum Beweis einzureichen. Nachdem dies unterlassen wurde und das Bestehen eines Werkvertrags überdies gar nicht

(explizit) behauptet wurde, bleibt daran festzuhalten, dass eine Ausführung von Bauarbeiten auf Rechnung der B._____ und eine Lieferung nach Art. 5 Abs. 2 Bst. a MWSTV nicht als erstellt gelten kann. Die Annahme der ESTV, die Beschwerdeführerin habe die Baute auf eigene Rechnung erstellt, ist nicht zu beanstanden.

Unter diesen Umständen kann wiederum (vgl. schon vorn E. 3.3.3.1 in fine) offen bleiben, welche Konsequenzen sich aus der Tatsache ergäben, dass ein – allfälliger – Vertrag ohnehin erst nach Baubeginn abgeschlossen worden sein könnte, weil die B._____ erst im August 1996 gegründet wurde.

3.4.3 Nur am Rand ist schliesslich festzuhalten, dass selbst wenn ein solcher Werkvertrag existiert hätte, eine Lieferung nach Art. 5 Abs. 2 Bst. a MWSTV zu verneinen wäre. Gemäss den – unwidersprochenen – Angaben im Kontrollbericht (Beiblatt, act. 4) hat die B._____ nie ein Entgelt an die Beschwerdeführerin bezahlt. Weiter habe die Beschwerdeführerin auch die Mieteinnahmen (zu jenem Zeitpunkt) immer noch vereinnahmt. Letzteres lässt darauf schliessen, dass die wirtschaftliche Verfügungsmacht nicht an die B._____ übergegangen ist. Damit wäre es – trotz allenfalls bestehendem Vertrag – mangels Entgeltlichkeit (hierzu E. 2.1) und mangels Ablieferung des Werks (hierzu E. 2.2.2) zu keinem mehrwertsteuerlichen Leistungsaustausch im Sinn einer Lieferung nach Art. 5 Abs. 2 Bst. a MWSTV gekommen.

3.4.4 Die übrigen Voraussetzungen für einen Eigenverbrauch nach Art. 8 Abs. 2 Bst. a MWSTV sind nicht bestritten und ebenfalls als erfüllt zu betrachten. Namentlich wurde die Baute für die Veräusserung oder die Vermietung nach Art. 14 Ziff. 16 bzw. Ziff. 17 MWSTV erstellt. Die ESTV hat folglich die Eigenverbrauchssteuer auf dem Bau auf Parzelle Nr. 6... zu Recht erhoben. Zu prüfen bleibt im Folgenden deren Bemessung.

4.

4.1 Beim Eigenverbrauch gemäss Art. 8 Abs. 2 MWSTV wird die Steuer vom Preis (ohne den Wert des Bodens) berechnet, der im Fall der Lieferung einem unabhängigen Dritten in Rechnung gestellt würde (Art. 26 Abs. 3 Bst. c MWSTV).

4.1.1 Massgebend ist der Preis (ohne Wert des Bodens), der einem unabhängigen Käufer in Rechnung gestellt würde, wäre das Gebäude

oder Grundstück diesem geliefert statt im Eigenverbrauch verwendet worden. Damit wird auch die Wertschöpfung des Herstellers Teil der Bemessungsgrundlage (vgl. Bericht der Kommission für Wirtschaft und Abgaben [WAK] des Nationalrates vom 28. August 1996 zur Parlamentarischen Initiative Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer [Dettling], Bundesblatt [BBl] 1996 V 769). Art. 26 Abs. 3 Bst. c MWSTV knüpft also an den Verkehrs- bzw. Veräußerungswert an. Als solcher gilt der Erlös, der am Stichtag bei einem Verkauf an einen unabhängigen Dritten, unter normalen Verhältnissen und im gewöhnlichen Geschäftsverkehr hätte erzielt werden können. Es handelt sich in der Regel um einen Schätz- bzw. Vergleichswert (Urteile des BVGer A-1370/2006 vom 8. Juli 2008 E. 2.2.1; A-1348/2006 vom 30. Mai 2007 E. 5.3.2, 6.3.1; A-1364/2006 vom 30. Mai 2007, E. 3.2.1; Entscheid der SRK vom 10. Januar 2006, VPB 70.56 E. 2c, d, 3a, je mit Hinweisen).

4.1.2 Nach der Verwaltungspraxis entspricht der Drittpreis nach Art. 26 Abs. 3 Bst. c MWSTV den Anlagekosten ohne Wert des Bodens, mindestens aber dem Schätzungswert für Feuerschaden der Gebäudeversicherung zuzüglich Aufwendungen für allfällige Abbrucharbeiten, Wert der Umgebungsarbeiten, Bauzinsen (Fremd- und Eigenkapitalzinsen) und Gebühren jeder Art im Zusammenhang mit der Erstellung der Baute (SB Eigenverbrauch 1996 Ziff. 4.1.2).

4.1.3 Diese Praxis vermag nichts daran zu ändern, dass der Drittpreis bzw. der Veräußerungspreis (immer ohne Wert des Bodens), auf den Art. 26 Abs. 3 Bst. c MWSTV explizit abstellt, primär massgeblich bleibt. Könnte ein effektiver Drittpreis vom Steuerpflichtigen belegt werden, hätte sich die Bemessung an diesen zu halten. Erfolgt ein solcher Nachweis nicht, muss der Drittpreis als Schätz- bzw. Vergleichswert (E. 4.1.1) annäherungsweise bestimmt werden (vgl. Urteil des BVGer A-1370/2006 vom 8. Juli 2008 E. 2.2.3, 3.2.1).

4.1.4 Jede Schätzung, und namentlich jene des Verkehrswerts eines Grundstücks, ist mit einer gewissen Ungenauigkeit verbunden (vgl. etwa BGE 128 I 240 E. 3.2.1 f.). Im Fall einer Schätzung hat die ESTV eine Methode zu wählen, die auf plausiblen Angaben beruht und deren Ergebnis der wirklichen Situation möglichst nahe kommt. Existieren keine konkreten Vergleichswerte, die herangezogen werden könnten, muss auf andere geeignete Methoden Rückgriff genommen werden. Zulässig ist dann auch die schematische Bestimmung nach objektiven Kriterien (statt vieler: Urteile des BVGer A-1364/2006 vom 30. Mai

2007, E. 3.2, 4.4 [betr. Marktwert gemäss Art. 83 Abs. 3 MWSTV]; A-1376/2006 vom 20. November 2007 E. 4.4 [betr. Drittpreis nach Art. 26 Abs. 2 Satz 3 MWSTV] mit Hinweisen).

4.1.5 Bereits geschützt wurde von der Rechtsprechung, dass bei einer solchen annäherungsweise Ermittlung des Werts nach Art. 26 Abs. 3 Bst. c MWSTV praxisgemäss (E. 4.1.2) auf die Anlagekosten abgestellt wird (Urteil des BVGer A-1370/2006 vom 8. Juli 2008 E. 2.2.3, E. 3.2.1; ferner Entscheide der SRK vom 14. Juli 2005, VPB 70.6 E. 3c/bb und 5b; vom 12. August 2002, VPB 67.18 E. 5a/cc und E. 5b/bb-dd).

4.1.6 Neben der Frage, ob die ESTV überhaupt zu einer Schätzung befugt war, wird – zumal ausserhalb der Schätzung aufgrund einer Verletzung der Mitwirkungspflicht bzw. des Selbstveranlagungsprinzips wie insbesondere im Fall der Ermessensveranlagung nach Art. 48 MWSTV – auch jene nach der Übereinstimmung einer Schätzungsmethode bzw. -grundlage mit den gesetzlichen Grundlagen grundsätzlich frei überprüft und die Beweislast dafür darf nicht dem Steuerpflichtigen auferlegt werden (vgl. etwa betreffend Schätzung des Verkehrswerts: Entscheid der SRK vom 14. Dezember 2004 [SRK 2002-042] E. 2f). Durfte die ESTV die Schätzung vornehmen und hat sie sich auf eine zulässige Schätzungsmethode abgestützt, so obliegt es hingegen – analog zur Rechtslage bei den Ermessenseinschätzungen – dem Steuerpflichtigen, die Schätzung zu erschüttern und etwa nachzuweisen, dass das Ergebnis mit den tatsächlichen Gegebenheiten nicht vereinbar ist (so für eine Schätzung des Drittpreises: Urteil des BVGer A-1376/2006 vom 20. November 2007 E. 4.3 mit Hinweisen; zur Ermessenseinschätzung statt vieler mit Hinweisen: Urteil des BVGer 1578/2006 vom 2. Oktober 2008 E. 5).

4.2 Im vorliegenden Fall stützte sich die ESTV bei der Berechnung der Eigenverbrauchssteuer auf den Schätzungswert der Gebäudeversicherung, welcher gemäss Praxis (E. 4.1.2) um verschiedene Posten korrigiert wurde (vgl. Anhang zur EA "Ermittlung der Eigenverbrauchssteuer", act. 4). Sie begründet dies damit, dass die Erstellungskosten von Fr. ... unter dem Gebäudeversicherungswert von Fr. ... (Werte je für beide MFH plus Einstellhalle) lägen und die Beschwerdeführerin einen Grund für diese Differenz nicht habe nennen können. Die Beschwerdeführerin verlangt das Heranziehen der Gestehungskosten (Anlagekosten). Für das Abstellen auf den Gebäudeversicherungswert fehle es an einer gesetzlichen Grundlage. Weiter sei dieser Wert auch

kein geeigneter Ersatzwert für den Marktwert. Er sei rein substanzorientiert und berücksichtige die Ertragsfaktoren (Mietträge) nicht. Er sei auch untauglich, weil er ein kantonal, nach unterschiedlichen Gesichtspunkten erstellter Wert sei, was zu Rechtsungleichheiten führen könne. Die Gestehungskosten hätten zudem entgegen der (sinngemässen) Unterstellung der ESTV den Marktbedingungen entsprochen. Die Arbeitsvergabe sei in eine Phase sinkender Preise im Baugewerbe gefallen, weswegen die Leistungen günstig hätten eingekauft werden können.

4.3 Gesetzliche Bemessungsgrundlage der Eigenverbrauchssteuer ist nach Art. 26 Abs. 3 Bst. c MWSTV der Drittpreis bzw. Veräusserungswert (E. 4.1.1). Ein solcher wird von der Beschwerdeführerin nicht geltend gemacht. Für die Baute auf Parzelle Nr. 6... kam es soweit ersichtlich zudem zu keinem Verkauf (hierzu vorn E. 3.4.3), womit ein effektiver Vergleichswert nicht existiert. Damit war die annäherungsweise Bestimmung des Drittpreises ohne Weiteres zulässig (E. 4.1.3). Es versteht sich von selbst, dass die ESTV bei einer solchen Schätzung auf zur Verfügung stehende Grundlagen zurückgreifen muss. Dass die gewählte Schätzungsgrundlage eine explizite gesetzliche Grundlage hat, ist – entgegen der Annahme der Beschwerdeführerin – nicht erforderlich. Zu prüfen ist aber, ob der Gebäudeversicherungswert als Ersatzwert geeignet ist, d.h. ob damit im Allgemeinen eine Annäherung an den gesetzlich vorgesehenen Drittpreis möglich ist (E. 4.1.4). Selbst wenn dies zu bejahen wäre, bliebe zu prüfen, ob die Beschwerdeführerin aufzuzeigen vermochte, dass diese Grundlage in ihrem konkreten Fall nicht zu einem richtigen Ergebnis führt (vgl. hierzu E. 4.1.6).

4.4 Zur generellen Eignung des Gebäudeversicherungswerts als Schätzungsgrundlage kann Folgendes festgehalten werden:

4.4.1 Nicht durchzudringen vermag die Beschwerdeführerin vorab mit ihrem Einwand, der Gebäudeversicherungswert berücksichtige die Ertragsfaktoren (Mietträge) nicht. Art. 26 Abs. 3 Bst. c MWSTV stellt auf den Verkehrswert und nicht auf den – von diesem unterschiedlichen – Ertragswert ab. Insbesondere sieht diese Bestimmung – anders als etwa Art. 14 Abs. 1 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (StHG, SR 642.14) nicht einen besonderen "Steuerwert"

vor, der neben dem Verkehrswert (Substanzwert) auch den Ertragswert berücksichtigen würde.

4.4.2 Der Gebäudeversicherungswert (Neubauwert) soll grundsätzlich den Wiederbeschaffungswert repräsentieren. Er umfasst sämtliche Planungs- und Baukosten, die für die Erstellung eines Gebäudes in gleicher Art und mit gleichem Ausbau erforderlich sind (BB Baugewerbe Ziff. 4.1.2; Art. 9 des Dekrets über die Gebäudeversicherung vom 3. Februar 1971 des Kantons Bern). Gemeint ist dabei der Preis, der für die Erstellung eines gleichwertigen Objekts durch einen Dritten bezahlt werden müsste, mithin der Drittpreis bzw. Marktwert für die Wiederbeschaffung (siehe Art. 9 Abs. 1 des Gesetzes über die Gebäudeversicherung des Kantons Bern vom 6. Juni 1971; vgl. auch etwa BGE 113 Ib 41 E. 2a). Grundsätzlich ist der Wiederbeschaffungswert nicht identisch mit der in Art. 26 Abs. 3 Bst. c MWSTV vorgesehenen Bemessungsgrundlage des Veräusserungspreises, also des Preises, der im Fall des Verkaufs (Lieferung) durch den Steuerpflichtigen an einen Dritten verlangt würde (oben E. 4.1.1). Es ist zu prüfen, ob der Gebäudeversicherungswert trotzdem als Ersatzwert im Rahmen einer Schätzung herangezogen werden kann.

4.4.3 Vorab soll der Gebäudeversicherungswert nach dem Gesagten wie der von Art. 26 Abs. 3 Bst. c MWSTV vorgesehene Veräusserungswert den Drittpreis wiedergeben und insbesondere die Wertschöpfung auf den Bauleistungen enthalten. Damit erfüllt er das Ziel von Art. 8 Abs. 2 Bst. a MWSTV, die Wertschöpfung des selbst bauenden Unternehmers zu erfassen, ihn also gleich zu stellen, wie ein Unternehmen, das diese Arbeiten von Dritten bezieht (hierzu vorn E. 2.3, 4.1.1).

4.4.4 Die Verwaltungspraxis zählt sodann verschiedene – im Gebäudeversicherungswert als Wiederbeschaffungswert nicht enthaltene – Aufwendungen hinzu (vgl. vorn E. 4.1.2). Damit erfolgt eine weitere Annäherung an den Verkehrswert im Sinn von Art. 26 Abs. 3 Bst. c MWSTV (vgl. hierzu auch Vernehmlassung S. 5 f.).

4.4.5 Zwischen dem aus Gebäudeversicherungswert plus verschiedene Aufwendungen zusammengesetzten Wert und dem Drittverkaufspreis nach Art. 26 Abs. 3 Bst. c MWSTV verbleibt – immer in der Theorie – ein weiterer Unterschied. Letzterer würde im Prinzip auch einen allfälligen (Veräusserungs-)Verlust bzw. Gewinn im Sinn der Differenz zwischen Gestehungskosten und erzielbarem Marktwert bei Veräusserung beinhalten. Massgeblich wäre dabei der Verkehrswert

zum Zeitpunkt des Eintritts des Eigenverbrauchs (vgl. Art. 34 Bst. b MWSTV), also in der Regel bei Fertigstellung der Baute. Demgegenüber umfasst der Gebäudeversicherungswert als Wiederbeschaffungswert (plus von der Praxis hinzugerechneten Kosten) diesen Veräusserungsgewinn bzw. -verlust nicht. Diese – allfällige – Diskrepanz kann aber im Rahmen einer mangels Bekanntsein eines effektiven Veräusserungswerts vorzunehmenden Schätzung (hierzu E. 4.1.4) grundsätzlich hingenommen werden. Zudem stellt auch der Gebäudeversicherungswert als Neubauwert auf den Wert im Zeitpunkt der Fertigstellung der Baute ab. In diesem Moment sollte sich die besagte aus Wertveränderungen resultierende Differenz noch in Grenzen halten. Ein nach Fertigstellung der Baute noch eintretender Gewinn/Verlust aufgrund von Veränderungen des Marktwerts ist im Übrigen auch im Wert nach Art. 26 Abs. 3 Bst. c MWSTV nicht enthalten.

4.4.6 Der Gebäudeversicherungswert als Wiederbeschaffungswert stimmt zudem (wiederum zumindest theoretisch) mit den – von der Rechtsprechung als zulässige Schätzungsgrundlage erachteten (vorn E. 4.1.5) – Anlagekosten, wie sie die ESTV in ihrer Praxis versteht, überein (so auch Einspracheentscheid S. 9). Auch die Anlagekosten reflektieren die Kosten für die Erstellung des Bauwerks durch einen Dritten, denn im Fall von Eigenleistungen des Steuerpflichtigen ist ein Drittpreis einzusetzen (vgl. Bsp. in Ziff. 4.1.2 der SB Eigenverbrauch 1996; ebenso SB Eigenverbrauch 2001 und 2008 Ziff. 7.3.5 bzw. Ziff. 7.3.4 f.). Sodann sind gemäss Praxis in beiden Fällen die gleichen weiteren Aufwände hinzuzuzählen (vorn E. 4.1.2). Entsprechend besteht die soeben festgestellte Diskrepanz (E. 4.4.5) auch beim Abstellen auf die gemäss Verwaltungspraxis berechneten Anlagekosten.

Trotzdem werden im konkreten Fall die Anlagekosten gemäss Praxis und der Gebäudeversicherungswert regelmässig auseinanderfallen. Letzterer beruht grundsätzlich auf einer reinen, schematischen Schätzung anhand von Erfahrungswerten (vgl. hierzu etwa BGE 109 Ia 325 E. 6a), wobei – wie auch die Beschwerdeführerin bemängelt – die Praxis in den Kantonen unterschiedlich ausgestaltet sein dürfte. Demgegenüber berücksichtigen die Anlagekosten im Sinn der Praxis abgesehen vom Drittpreis bei Eigenleistungen die effektiven Aufwendungen für die Erstellung des Gebäudes. Sie werden den individuellen Gegebenheiten grundsätzlich besser entsprechen und sich zur Schätzung deswegen besser eignen (s.a. E. 4.1.4) als der Gebäudeversicherungswert. Aus diesen Gründen ist es fraglich, ob es sachgerecht ist,

wenn die Praxis diesen immer dann heranzieht, wenn er höher ist als die Anlagenkosten (E. 4.1.2). Die Abstützung auf den Gebäudeversicherungswert ist jedenfalls dann nicht zu beanstanden, wenn die (praxisgemäss eruierten) Anlagekosten im Einzelfall als nicht sachgerecht anzusehen sind. Dies kann etwa der Fall sein, wenn der Gebäudeversicherungswert (massgeblich) höher ist als diese und die Differenz nicht erklärbar ist bzw. wenn anzunehmen ist, dass von Dritten bezogene Bauleistungen nicht zu Drittpreisen fakturiert wurden (in diesem Sinn auch die von jener zur MWSTV abweichende Praxis zum MWSTG gemäss SB Eigenverbrauch 2001 Ziff. 7.3.3 i.V.m. Ziff. 7.3.7).

4.4.7 Zusammenfassend erlaubt das Abstellen auf den Gebäudeversicherungswert zuzüglich der nach der Praxis hinzuzuzählenden Aufwände eine Annäherung an den Verkehrswert im Sinn von Art. 26 Abs. 3 Bst. c MWSTV. Im Rahmen einer Schätzung darf die ESTV auf bestehende Grundlagen zurückgreifen (vorn E. 4.1.4) und es kann von der ESTV nicht verlangt werden, dass sie eigene, aufwändige Grundstücksschätzungen durchführt, wenn bereits bestehende Schätzungen existieren. Die Gebäudeversicherungssumme weckt aber Bedenken, weil sie eine reine Schätzung aufgrund von Erfahrungswerten ist und zudem kantonall unterschiedlich festgelegt wird. Den Anlagenkosten ist deswegen tendenziell Vorrang zu geben. Nur wenn diese aus einem rechtserheblichen Grund im konkreten Fall nicht als geeignet anzusehen sind, sollte der Gebäudeversicherungswert herangezogen werden. So oder so muss im Übrigen dem Steuerpflichtigen immer der Nachweis offen bleiben, dass die gewählte Schätzungsgrundlage bzw. das daraus resultierende Ergebnis seinem Fall nicht gerecht wird (vorn E. 4.1.4, 4.1.6).

4.5 Vorliegend lagen die Anlagenkosten gemäss Buchhaltung beträchtlich unter den Gebäudeversicherungswerten (oben E. 4.2). Der ESTV ist darin zuzustimmen, dass die Beschwerdeführerin diese Diskrepanz nicht genügend zu erklären vermochte. Insbesondere ist, trotz der Behauptung der Beschwerdeführerin, sie habe die Arbeiten zu marktkonformen Preisen bezogen, nicht auszuschliessen, dass die von den Gesellschaftern erbrachten Bauleistungen nicht zu Marktpreisen verrechnet wurden. Weiter vermag die Beschwerdeführerin insbesondere nicht nachvollziehbar zu erläutern, weswegen die Gebäudeversicherungswerte zu hoch ausgefallen sein sollen. Sie stellt deren Höhe grundsätzlich gar nicht in Frage; sie macht einzig geltend, die Arbeitsvergebungen seien in eine Phase sinkender Preise im Baugewerbe

gefallen, wodurch sie die Leistungen günstig einkaufen konnte, und diese negative Preisentwicklung werde durch den "langfristig orientierten" Gebäudeversicherungswert offenbar nicht reflektiert. Dies dringt insofern nicht durch, als der Gebäudeversicherungswert den Wiederbeschaffungswert bei Fertigstellung der Baute und zu in diesem Moment auf dem Markt zu bezahlenden Drittpreisen darstellen sollte (E. 4.4.2). Dass dies vorliegend nicht der Fall ist, vermochte die Beschwerdeführerin nicht darzutun. Nachdem begründete Zweifel bestehen, ob die Anlagekosten gemäss Buchhaltung zu einem sachgerechten Ersatzwert führen würden, ist das Heranziehen des Gebäudeversicherungswerts nicht zu beanstanden (hierzu vorn E. 4.4.2 ff.).

Auf die Abnahme der angebotenen Beweismittel wie Zeugenbefragungen und Gutachten kann verzichtet werden, da in antizipierter Beweiswürdigung angenommen werden kann, dass sie nichts am vorstehenden Ergebnis zu ändern vermöchten (hierzu statt vieler: BGE 131 I 153 E. 3; 124 I 208 E. 4a; 122 II 464 E. 4a, je mit Hinweisen; Urteil des Bundesgerichts 2C_115/2007 vom 11. Februar 2008 E. 2.2).

4.6 Die weitere Berechnung der Eigenverbrauchssteuer wird von der Beschwerdeführerin nicht explizit beanstandet, so insbesondere, dass zum Schätzungswert gemäss der Praxis zur MWSTV (E. 4.1.2) weitere Posten, namentlich Kosten für Abbrucharbeiten, Umgebungsarbeiten, Bauzinsen und Gebühren im Zusammenhang mit dem Erstellen des Bauwerks hinzugezählt wurden (vgl. Anhang zur EA, act. 4). Die neue Praxis der ESTV zum MWSTG enthält nun aber eine neue Berechnungsweise, indem verschiedene Aufwendungen (namentlich etwa die Bauzinsen und verschiedene Gebühren) nicht mehr zu den Anlagekosten bzw. zum Gebäudeversicherungswert hinzugezählt werden (Broschüre "Praxisänderungen ab 1. Januar 2005" Ziff. 2.2.2; ebenso SB Eigenverbrauch 2008 Ziff. 7.3.5.2). Das Bundesverwaltungsgericht hat diese neue, sich zu Gunsten der Steuerpflichtigen auswirkende Praxis bereits rückwirkend auf einen der MWSTV unterstehenden Fall angewendet (Urteil des BVGer A-1370/2006 vom 8. Juli 2008 E. 3.2.2). Dies kann auch vorliegend geschehen. Eine Stellungnahme der ESTV einzuholen ist nicht erforderlich, da die ESTV im zitierten Fall bereits kundgetan hat, eine solche Rückwirkung sei ihrer Ansicht nach möglich. Betreffend die Berechnung der Eigenverbrauchssteuer auf dem Bau auf Parzelle Nr. 6... ist die Beschwerde entsprechend teilweise gutzuheissen und die Sache zur neuen Berechnung unter Berücksichtigung der genannten neuen Praxis zurückzuweisen.

5.

Die Beschwerde ist demnach betreffend die Aufrechnung der Eigenverbrauchssteuer auf dem Bau auf Parzelle Nr. 2... gutzuheissen (E. 3.3). Betreffend die Eigenverbrauchsbesteuerung auf Parzelle Nr. 6... wird die Beschwerde teilweise (in Bezug auf die Bemessung, E. 4.6) gutgeheissen, ansonsten aber abgewiesen. Die Sache ist zur Neuberechnung der noch geschuldeten Steuer und zu neuem Entscheid an die ESTV zurückzuweisen.

Angesichts der teilweisen Guttheissung werden die Verfahrenskosten von Fr. 4'000.-- der Beschwerdeführerin im reduzierten Umfang von Fr. 2'000.-- auferlegt (Art. 63 Abs. 1 VwVG). Die ESTV hat zudem der teilweise obsiegenden und vertretenen Beschwerdeführerin eine reduzierte Parteientschädigung zu entrichten (Art. 64 Abs. 1 und 2 VwVG). Diese wird in Anwendung von Art. 14 des Reglements vom 21. Februar 2008 über die Kosten und Entschädigungen vor dem Bundesverwaltungsgericht (VGKE, SR 173.320.2) auf Fr. 3'000.-- (inkl. Auslagen und Mehrwertsteuer) festgesetzt.

Demnach erkennt das Bundesverwaltungsgericht:**1.**

Die Beschwerde wird im Sinn der Erwägungen teilweise gutgeheissen und die Sache zur Neuberechnung der noch geschuldeten Steuer und zur Fällung eines neuen Einspracheentscheids an die ESTV zurückgewiesen.

2.

Die Verfahrenskosten werden in reduziertem Umfang von Fr. 2'000.-- der Beschwerdeführerin auferlegt. Sie werden mit dem geleisteten Kostenvorschuss von Fr. 4'000.-- verrechnet. Der Überschuss von Fr. 2'000.-- wird der Beschwerdeführerin nach Eintritt der Rechtskraft zurückerstattet.

3.

Die ESTV hat der Beschwerdeführerin eine Parteientschädigung von Fr. 3'000.-- zu entrichten.

4.

Dieses Urteil geht an:

- die Beschwerdeführerin (Gerichtsurkunde)
- die Vorinstanz (Ref-Nr. ESTV ...; Gerichtsurkunde)

Der vorsitzende Richter:

Die Gerichtsschreiberin:

Michael Beusch

Sonja Bossart

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: