

Auszug aus dem Entscheid SRK 2003-136 der Eidgenössischen Steuerrekurskommission vom 14. Juli 2005 in Sachen Baugesellschaft X.

Mehrwertsteuer (MWSTV). Einfache Gesellschaft. Baugewerblicher Eigenverbrauch und Bauzinsen.

Art. 8 Abs. 2 und Art. 26 Abs. 3 MWSTV.

- Die Steuerpflicht einer angeblich aufgelösten einfachen Gesellschaft ist unabhängig von deren zivilrechtlicher Natur gegeben, wenn die Beteiligten zumindest nach aussen (gegenüber Behörden und Privatpersonen) weiterhin als einfache Gesellschaft auftreten (E. 4c).

- Bauzinsen stellen auf Grund der bezweckten Gleichstellung des Bauunternehmers mit dem Nicht-Bauunternehmer, welcher eine Mehrwertsteuerbelastung auf den Kostenelementen der Finanzierung tragen muss, ein (Anlage-)Kostenelement im Rahmen der Bemessungsgrundlage für den bauhandwerklichen Eigenverbrauch dar (E. 3c/bb, 5b).

- Rückweisung an die Vorinstanz, um bei der Ermittlung der geschuldeten Steuer auf den Eigenverbrauch die getätigten Verkäufe von Stockwerkeinheiten unter den Anlagekosten zu berücksichtigen (E. 5c).

Taxe sur la valeur ajoutée (OTVA). Société simple. Prestations à soi-même dans le domaine de la construction et intérêts sur crédits de construction.

Art. 8 al. 2 et art. 26 al. 3 OTVA.

- L'assujettissement d'une société simple prétendument dissoute est donné, indépendamment des circonstances de droit civil, lorsque les sociétaires continuent à apparaître du moins envers l'extérieur (envers les autorités et les privés) en tant que société simple (consid. 4c).

- En raison de l'égalité recherchée entre les entrepreneurs de construction et les autres assujettis, qui doivent supporter une charge de TVA sur les éléments de coûts du financement, les intérêts sur crédits de construction représentent un élément de coût (d'investissement) entrant dans la base d'imposition dans le cadre des prestations à soi-même dans les métiers du bâtiment (consid. 3c/bb, 5b).

- Renvoi à l'autorité inférieure afin que celle-ci tienne compte des ventes d'étages effectuées, dans le cadre des frais d'investissements, pour déterminer l'impôt dû sur les prestations à soi-même (consid. 5c).

Imposta sul valore aggiunto (OIVA). Società semplice. Consumo proprio nell'ambito della costruzione e interessi sui crediti di costruzione.

Art. 8 cpv. 2 e art. 26 cpv. 3 OIVA.

- L'assoggettamento di una società semplice dichiarata sciolta è dato indipendentemente dagli aspetti di diritto civile, se i soci almeno verso l'esterno (nei confronti di autorità e privati) continuano ad apparire quale società semplice (consid. 4c).

- Tenuto conto che si vuole ottenere una parità di trattamento fra gli imprenditori attivi nel campo delle costruzioni e gli altri contribuenti che devono sopportare un onere di IVA sugli elementi di costo del finanziamento, gli interessi sui crediti di costruzione costituiscono un elemento di costo (d'investimento) della base di calcolo per il consumo proprio nell'ambito delle costruzioni (consid. 3c/bb, 5b).

- Rinvio all'autorità inferiore perché tenga conto, nel quadro dei costi di investimento, delle vendite effettive di unità di proprietà per piani ai fini del calcolo dell'imposta dovuta sul consumo proprio (consid. 5c).

Zusammenfassung des Sachverhalts:

A. Die Herren A., B. und C. haben sich mit Vertrag vom 1. November 1990 zu der im Geschäftsverkehr unter der Kurzbezeichnung Baugesellschaft X. bzw. BG X. auftretenden einfachen Gesellschaft im Sinne von Art. 530 ff. des Bundesgesetzes vom 30. März 1911 betreffend die Ergänzung des Schweizerischen Zivilgesetzbuches (Fünfter Teil: Obligationenrecht [OR], SR 220) zusammengeschlossen. Gemäss den Bestimmungen des Vertrages beabsichtigt die Gesellschaft den Erwerb von Grundstücken, deren Überbauung, Bewirtschaftung und eventuelle Wiederveräusserung, insbesondere im Gebiet W. (Stadt E.). Im Vertrag wurde zudem festgehalten, dass die Gesellschaft beim Ableben eines Gesellschafters unter den verbleibenden Gesellschaftern fortgesetzt werde. Aufgrund einer entsprechenden Vereinbarung schied B. per 28. Mai 1991 aus der Gesellschaft aus, wobei er mit Fr. 300'000.- abgefunden wurde. Anfangs 1992 verstarb C. Mit (nicht datiertem) Vertrag zwischen A. und der Erbengemeinschaft C. (bestehend aus F., G., H. und I.) verkauften die Erben ihren Anteil an der Baugesellschaft zum Preis von Fr. 399'156.70 (zahlbar in zwei Raten bis am 20. Juni 1992 bzw. 20. Juli 1992) an A. bzw. an eine von ihm zu bestimmende Person.

Mit Fragebogen vom 28. November 1994 meldete sich die Baugesellschaft X. bei der Eidgenössischen Steuerverwaltung (ESTV), Hauptabteilung Mehrwertsteuer, zur Eintragung als Mehrwertsteuerpflichtige an. Dabei wurde als Rechtsform einfache Gesellschaft angegeben, allerdings ohne Nennung von Namen und Adressen aller Mitglieder, wie dies eigentlich verlangt worden wäre. In der Folge wurde die Baugesellschaft X. per 1. Januar 1995 in dem von der ESTV geführten Register der Mehrwertsteuerpflichtigen eingetragen. Sie rechnete daraufhin unter der ihr zugeteilten Mehrwertsteuernummer über ihre Umsätze ab, wobei sie auch von ihrem Vorsteuerabzugsrecht Gebrauch machte. An mehreren Tagen im Oktober 1998 führte die ESTV bei der Steuerpflichtigen eine Kontrolle gemäss Art. 50 der Verordnung vom 22. Juni 1994 über die Mehrwertsteuer (MWSTV von 1994, AS 1994 1464) durch. Gestützt auf deren Ergebnis erhob sie mit Ergänzungsabrechnung (EA) Nr. ... vom 8. (recte: 28.) Oktober 1998 für die Steuerperioden 1. Quartal 1995 bis 2. Quartal 1998 (Zeit vom 1. Januar 1995 bis zum 30. Juni 1998) Steuernachforderungen im Betrag von Fr. 54'940.- zuzüglich Verzugszins ab 30. April 1997, welche einerseits (im Umfang von Fr. 53'030.-) die Eigenverbrauchssteuer im Zusammenhang mit der Erstellung von zum Verkauf bestimmten Bauwerken (Art. 8 Abs. 2 Bst. a

MWSTV), andererseits die Rückbelastung von Vorsteuern, welche die ESTV nicht als abzugsberechtigt anerkannte, betrafen.

B. Auf Verlangen des damaligen Vertreters der Steuerpflichtigen bestätigte die ESTV ihre Nachforderung von Fr. 54'940.- Mehrwertsteuer zuzüglich Verzugszins ab 30. April 1997 mit Entscheid im Sinne von Art. 51 MWSTV vom 25. Juni 1999. Zur Begründung ihrer Verfügung hielt sie im Wesentlichen fest, die Überbauung J. gelte als für eigene Rechnung erstellt, da bei Baubeginn nicht sämtliche Miteigentumsanteile oder Bauten verkauft gewesen seien. Folglich sei sie im Eigenverbrauch abzurechnen, wobei der zu versteuernde Wert der Bauten vom Preis (ohne Wert des Bodens) zu berechnen sei, der im Falle einer Lieferung einem unabhängigen Dritten in Rechnung gestellt würde. Dieser Preis entspreche gemäss Verwaltungspraxis den Anlagekosten, mindestens aber dem Schätzungswert der Gebäudeversicherung für Feuerschaden zuzüglich Aufwendungen für allfällige Abbrucharbeiten, Wert der Umgebungsarbeiten, Bauzinsen sowie Gebühren im Zusammenhang mit der Erstellung der Bauten.

Gegen diesen Entscheid liess die Baugesellschaft X. mit Eingabe ihres Rechtsvertreters vom 16. August 1999 Einsprache erheben. Sie beantragte, der angefochtene Entscheid sei vollumfänglich aufzuheben. Eventuell sei die Steuernachforderung für die Zeit vom 1. Januar 1995 bis zum 30. Juni 1998 um Fr. 32'571.- auf Fr. 22'369.- zu reduzieren. Zur Begründung dieser Anträge wurde im Wesentlichen angeführt, die Gesellschaft habe vor Beginn der Bautätigkeit aus A. und C. bestanden. Der Tod von C. habe rechtlich zur Auflösung der Baugesellschaft X. geführt, weil kein Eintritt der Erben in die Gesellschaft vereinbart worden sei. Nach dem Tod von C. im Jahre 1992 hätten sich die Erben entschlossen, ihren gesamten Gesellschaftsanteil an A. zu verkaufen; der entsprechende Kaufvertrag sei im Sommer 1994 rechtsgültig abgeschlossen worden. Somit sei A. von Anfang der Bautätigkeit an alleiniger Bauherr gewesen. Aus Publizitätsgründen sei er aber nach wie vor unter dem Namen Baugesellschaft X. nach aussen aufgetreten. Als private Einzelperson sei er aber für diese Tätigkeit nicht mehrwertsteuerpflichtig gewesen. Ohnehin sei die veranlagte Steuer auch falsch bemessen worden, indem die Kapitalzinsen (von insgesamt Fr. 501'094.-) zu den Anlagekosten hinzugezählt worden seien. Die auf den errechneten Zinsen erhobene Steuer (Fr. 32'571.-) widerspreche der gesetzgeberischen Absicht einer Nettoallphasensteuer mit Vorsteuerabzug und sei daher bundesrechtswidrig, zumal der private Bauherr, welcher der Mehrwertsteuerpflicht nicht untersteht, auf den Kapitalzinsen keine Steuer entrichten müsse, was ihm insbesondere erlaube, die Mieten tiefer zu gestalten.

C. Die ESTV wies die Einsprache mit Entscheid vom 8. Juli 2003 kostenfällig ab und bestätigte ihre Steuerforderung gemäss EA Nr. ....

D. Mit Eingabe ihres Vertreters vom 9. September 2003 erhebt die BG X. (Beschwerdeführerin) gegen diesen Einspracheentscheid Beschwerde an die Eidgenössische Steuerrekurskommission (SRK), mit dem Antrag, der angefochtene Einspracheentscheid sei vollumfänglich aufzuheben; eventuell sei die Mehrwertsteuernachbelastung für die Zeit vom 1. Januar 1995 bis zum 30. Juni 1998 um Fr. 32'571.- auf Fr. 22'369.- zu reduzieren. Eventualiter sei die nachzuentrichtende Steuer um Fr. 32'571.- d. h. um jenen Teil, der die ungerechtfertigte Mehrwertsteuer auf den Kapitalzinsen ausmache - zu kürzen. Auf den von der ESTV angenommenen Zinsen (auf durchschnittlich 50% der Anlagekosten) könne der Beschwerdeführer keinen Vorsteuerabzug vornehmen, weil gar kein vorausgehender steuerpflichtiger Umsatz bestehe.

In ihrer Vernehmlassung vom 3. November 2003 beantragt die ESTV, die Beschwerde sei kostenfällig abzuweisen.

Aus den Erwägungen:

1. (Formelles, anwendbares Recht [MWSTV] und Kognition)

2. (zu Treu und Glauben im Verwaltungsrecht)

3. a. Laut Art. 196 Ziff. 14 Abs. 1 Bst. a Ziff. 1 der neuen Bundesverfassung vom 18. April 1999 (BV, SR 101), bzw. Art. 8 Abs. 2 Bst. a Ziff. 1 der Übergangsbestimmungen der alten Bundesverfassung vom 29. Mai 1874 (UeB aBV)[1] unterliegen die Lieferungen von Gegenständen und die Dienstleistungen, die ein Unternehmen im Inland gegen Entgelt ausführt (einschliesslich Eigenverbrauch), der Steuer. Damit ein Umsatz steuerbar ist, muss er grundsätzlich durch einen subjektiv Steuerpflichtigen getätigt werden (Art. 4 MWSTV; vgl. Art. 196 Ziff. 14 Abs. 1 Bst. g Ziff. 1 BV; Art. 8 Abs. 2 Bst. g Ziff. 1 UeB aBV). Mehrwertsteuerpflichtig ist gemäss Art. 17 Abs. 1 MWSTV, wer eine mit der Erzielung von Einnahmen verbundene gewerbliche oder berufliche Tätigkeit selbständig ausübt, selbst wenn die Gewinnabsicht fehlt, sofern seine Lieferungen, seine Dienstleistungen und sein Eigenverbrauch im Inland jährlich gesamthaft Fr. 75'000.- übersteigen (vgl. auch Art. 196 Ziff. 14 Abs. 1 Bst. d Ziff. 1 BV; Art. 8 Abs. 2 Bst. d Ziff. 1 UeB aBV). Um steuerpflichtig zu sein, muss die Tätigkeit gemäss Art. 17 Abs. 1 MWSTV also auf die Erzielung von Einnahmen ausgerichtet sein, d. h. sie darf nicht unentgeltlich erfolgen. Ausdrücklich nicht verlangt

wird vom Gesetzgeber eine Gewinnabsicht. Die Verfassungsmässigkeit dieser Bestimmung wurde bereits verschiedentlich bestätigt, weshalb darauf nicht erneut einzugehen ist (vgl. Entscheide der SRK vom 29. Juli 1999, publiziert in MWST-Journal 3/1999, S. 114 ff., bestätigt durch Urteil des Bundesgerichts vom 27. Oktober 2000, publiziert in Archiv für Schweizerisches Abgaberecht [ASA] 71 S. 651 ff.; Entscheid der SRK vom 23. März 1999, publiziert in VPB 63.91 E. 3b und vom 21. Januar 1997, publiziert in VPB 64.46 E. 2a und E. 4). Von der Mehrwertsteuerpflicht ausgenommen sind Unternehmer mit einem Jahresumsatz zwischen Fr. 75'000.- und Fr. 250'000.-, sofern der nach Abzug der Vorsteuer verbleibende Mehrwertsteuerbetrag regelmässig nicht mehr als Fr. 4'000.- betragen würde (Art. 19 Abs. 1 Bst. a MWSTV; Art. 196 Ziff. 14 Abs. 1 Bst. d Ziff. 2 BV; Art. 8 Abs. 2 Bst. d Ziff. 2 UeB aBV). Der für die Feststellung der Steuerpflicht massgebende Umsatz bemisst sich nach den vereinnahmten Entgelten für die der Steuer unterliegenden Lieferungen und Dienstleistungen sowie - im Rahmen des Eigenverbrauchs nach Art. 8 Abs. 2 MWSTV - nach dem Wert der Arbeiten an Bauwerken für Zwecke, die den Vorsteuerabzug ausschliessen (Art. 17 Abs. 5

MWSTV). Abgestellt wird somit auf den Gesamtumsatz aus Lieferungen, Dienstleistungen und Eigenverbrauch. Dabei kann Herstellereigenverbrauch im Sinne von Art. 8 Abs. 2 MWSTV auch für sich allein die Steuerpflicht auslösen (Urteil des Bundesgerichts vom 10. September 2003, publiziert in ASA 73 S. 671 f. E. 3; Alois Camenzind/Niklaus Honauer, Handbuch zur neuen Mehrwertsteuer, Eine Wegleitung für Unternehmer und Steuerberater, Bern/Stuttgart/Wien 1995, S. 180 Rz. 636).

Rechtsprechung und Lehre bezeichnen als gewerblich oder beruflich jede Art von Tätigkeit, die Dritten gegenüber nachhaltig zur Erzielung von Einnahmen ausgeübt wird (Camenzind/Honauer, a.a.O., S. 181 Rz. 637; Daniel Riedo, Vom Wesen der Mehrwertsteuer als allgemeine Verbrauchsteuer und von den entsprechenden Wirkungen auf das schweizerische Recht, Bern 1999, S. 173 f.). Nachhaltig ist eine Tätigkeit, wenn mehrere gleichartige Handlungen unter Ausnutzung derselben Gelegenheit oder desselben dauernden Verhältnisses vorgenommen werden oder wenn ein Dauerverhältnis geschaffen wird (Heinz Keller, Subjektive Steuerpflicht, in Beiträge zum neuen schweizerischen Mehrwertsteuerrecht, Hrsg.: Weber/Thürer/Zäch, Zürich 1994,

S. 13 ff.). Eine gewerbliche Tätigkeit kann beispielsweise auch ein gemeinnütziger oder wohltätiger Verband ausüben, selbst wenn er nur seinen Mitgliedern gegenüber tätig wird (Camenzind/Honauer, a.a.O., S. 181 Rz. 638). Auch ein Baukonsortium, das nur für die Ausführung eines einzigen Bauwerkes geschaffen wurde, ist nachhaltig (Camenzind/Honauer, a.a.O., S. 183 Rz. 651). Dasselbe gilt nach der Rechtsprechung des Bundesgerichts im Falle der Erstellung eines Mehrfamilienwohnhauses durch eine Genossenschaft

(Urteil des Bundesgerichts vom 10. September 2003, publiziert in ASA 73 S. 671, E. 2.2). Das Kriterium der selbständigen Ausübung einer (beruflichen oder gewerblichen) Tätigkeit weist zwei verschiedene Aspekte auf. Einerseits geht es darum, die Steuerpflicht derjenigen Personen auszuschliessen, welche in einem Anstellungsverhältnis bzw. allenfalls in einem vergleichbaren Abhängigkeitsverhältnis zu einem Unternehmer stehen (vgl. Dieter Metzger, Handbuch der Warenumsatzsteuer, Muri/Bern 1983, S. 87 f. Rz. 153, betreffend die frühere Warenumsatzsteuer). Gemäss Lehre und Rechtsprechung ist dementsprechend zu prüfen, ob die betroffene Person die Tätigkeit auf eigenes wirtschaftliches und unternehmerisches Risiko und in arbeitsorganisatorischer Unabhängigkeit von einem Arbeitgeber erbringt (vgl. Entscheide der SRK vom 21. Januar 1997, a.a.O., E. 2a und vom 23. März 1999, a.a.O., E. 3b; Entscheid vom 30. September 1999 i.S. L. [SRK 1998-076], E. 3a; Stephan Kuhn/Peter Spinnler, Mehrwertsteuer, Muri/Bern 1994, S. 72; Camenzind/Honauer, a.a.O., S. 181 f. Rz. 639 ff.). Andererseits gilt nur derjenige als selbständig im Sinne des Umsatzsteuerrechts, der nach aussen, insbesondere gegenüber den Personen, denen er Leistungen erbringt, im eigenen Namen auftritt. Wer nach aussen in fremdem Namen auftritt, ist hingegen als unselbständig zu betrachten. Dies galt schon unter dem Recht der Warenumsatzsteuer (Metzger, a.a.O., S. 87 Rz. 151 f.) und ergibt sich unter dem Recht der Mehrwertsteuerordnung aus Art. 10 MWSTV. Eine Leistung ist somit immer der Person zuzurechnen, welche nach aussen (gegenüber Dritten) in eigenem Namen, d. h. so aufgetreten ist, dass sie aus den Leistungsbeziehungen berechtigt und verpflichtet ist (Peter Spinnler, Die subjektive Steuerpflicht im neuen schweizerischen Mehrwertsteuerrecht, in ASA 63 S. 402; Entscheid der SRK vom 15. November 2002 i.S. Verein V. [SRK 2002-017], E. 2b; Entscheid der SRK vom 3. Februar 2000 i.S. P. [SRK 1999-072], E. 3a, bestätigt durch Urteil des Bundesgerichts vom 21. Juni 2000, publiziert in ASA 70 S. 92 ff.).

b. aa. Steuerpflichtig sind insbesondere natürliche Personen, Personengesellschaften, juristische Personen des privaten und öffentlichen Rechts, unselbständige öffentliche Anstalten sowie Personengesamtheiten ohne Rechtsfähigkeit, die unter gemeinsamer Firma Umsätze tätigen (Art. 17 Abs. 2 MWSTV; vgl. auch BGE 125 II 337 E. 8a; Jean-Marc Rivier/Annie Rochat Pauchard, Droit fiscal suisse - La taxe sur la valeur ajoutée, Freiburg 2000, S. 103).

Die einfache Gesellschaft ist die vertragsmässige Verbindung von zwei oder mehreren Personen zur Erreichung eines gemeinsamen Zweckes mit gemeinsamen Kräften oder Mitteln (Art. 530 Abs. 1 OR). Bei der Gesellschaft werden durch den Zusammenschluss gemeinsame Interessen gefördert. Zweck einer einfachen Gesellschaft kann auch der gemeinschaftliche Abschluss eines Erwerbs- oder Veräusserungsgeschäftes sein. Die Entstehung des Gesellschaftsvertrages folgt den allgemein gesetzlich festgelegten Vertragsregeln; der Abschluss eines Gesellschaftsvertrages kann in beliebiger Form, auch stillschweigend, erfolgen und sich aus dem blossen Verhalten der Partner ergeben, wobei den Beteiligten nicht bewusst sein muss, dass eine einfache Gesellschaft entsteht (BGE 124 III 363 E. II/2a; BGE 116 II 710 E. 2a, mit weiteren Hinweisen; vgl. auch BGE 99 II 321 f. E. 5a, wo im Falle des gemeinsamen Kaufs eines Wagens für eine Ferienreise eine einfache Gesellschaft angenommen wurde; Arthur Meier-Hayoz/Peter Forstmoser, Schweizerisches Gesellschaftsrecht, 9. Auf., Zürich 2004, S. 300 Rz. 74). Gemäss Art. 530 Abs. 2 OR ist eine Gesellschaft als einfache Gesellschaft zu qualifizieren, wenn nicht die Voraussetzungen einer anderen im Gesetz geregelten

Gesellschaftsform erfüllt sind. Daraus erhellt, dass der einfachen Gesellschaft subsidiärer Charakter, mithin eine Auffangfunktion zukommt. Die einfache Gesellschaft ist schliesslich eine Personengemeinschaft ohne eigene Rechtspersönlichkeit, keine juristische Person und kein Träger eigener Rechte und Pflichten; berechtigt und verpflichtet sind immer nur die einzelnen Gesellschafter (Art. 543 ff. OR; vgl. Christoph M. Pestalozzi/Suzanne Wettenschwiler, in: Heinrich Honsell/Nedim Peter Vogt/Rolf Watter [Herausgeber], Kommentar zum Schweizerischen Privatrecht, Obligationenrecht II, Basel 1994, S. 2, Art. 530 OR Rz. 6). Diese haften für gemeinschaftlich oder durch Stellvertretung eingegangene Verpflichtungen persönlich, primär und ausschliesslich, unbeschränkt und solidarisch (Pestalozzi/Wettenschwiler, a.a.O., S. 39, Art. 544 OR Rz. 14, mit weiteren Hinweisen).

Das Wesensmerkmal der einfachen Gesellschaft liegt im animus societatis, in den konzentrisch auf ein gemeinsames Ziel gerichteten Anstrengungen und Leistungen der Vertragspartner, im Wissen und Willen, gemeinsame Sache zu machen (vgl. auch Theo Guhl/Jean Nicolas Druey, Das Schweizerische Obligationenrecht, 9. Auf., Zürich 2000, § 61 Rz. 27 f.). Daneben hat jeder Gesellschafter einen Beitrag zu leisten; darunter fällt alles, was geeignet ist, den Gesellschaftszweck auf irgendeine Art zu fördern (Meier-Hayoz/Forstmoser, a.a.O., S. 291 Rz. 37). Der Gesellschafter kann die Leistung in Geld, Sachen, Forderungen oder Arbeit erbringen (Art. 531 Abs. 1 OR). Gemäss Art. 530 Abs. 2 OR ist eine Gesellschaft dann als einfache Gesellschaft zu qualifizieren, wenn nicht die Voraussetzungen einer anderen im Gesetz geregelten Gesellschaftsform erfüllt sind. Die drei charakteristischen Eigenschaften einer einfachen Gesellschaft sind damit der gemeinsame Zweck, die Beitragsleistung und der Ausschluss einer anderen Gesellschaftsform. Abgrenzungsschwierigkeiten können sich insbesondere im Verhältnis zu Austausch- oder Auftragsverträgen ergeben (vgl. auch Urteil des Bundesgerichtes vom 29. Juni 2004 [2A.520/2003], E. 3.1). Schliessen sich

etwa nur zwei Personen zusammen oder werden die Rechte und Pflichten der Beteiligten ungleich geregelt, so nähert sich die einfache Gesellschaft dem zweiseitigen Vertrag. Bei der Gesellschaft werden durch den Zusammenschluss jedoch gemeinsame Interessen gefördert; jeder Gesellschafter hat durch seine Leistungen, deren Inhalt sehr verschieden sein kann und nicht von vornherein bestimmt sein muss, etwas zum gemeinsamen Zwecke beizutragen. Sachleistungen des einen gehen dabei nicht auf einen anderen Gesellschafter über und Dienstleistungen erfolgen im Interesse aller. Die synallagmatischen oder vollkommen zweiseitigen Verträge, zu denen auch die Auftragsverhältnisse gehören, sind demgegenüber durch den Interessengegensatz zwischen den Vertragsparteien sowie durch die Bestimmtheit ihres Gegenstandes charakterisiert; durch den Austausch von Gütern oder Dienstleistungen werden entgegengesetzte Interessen befriedigt. Auftrag und einfache Gesellschaft voneinander abzugrenzen kann namentlich dann schwierig sein, wenn sowohl der Auftraggeber wie der Beauftragte an der Ausführung des Auftrages interessiert sind (vgl. zum Ganzen BGE 104 II 112 E. 2).

bb. Mit Art. 17 Abs. 2 MWSTV wurde die schon unter dem Recht der Warenumsatzsteuer bestehende Praxis übernommen und kodifiziert, wonach die subjektive Steuerpflicht auch bei Personengesamtheiten ohne Rechtsfähigkeit bejaht wurde, wenn diese nach aussen in Erscheinung traten und unter gemeinsamer Firma Umsätze tätigten. Darunter fielen insbesondere einfache Gesellschaften im Sinne von Art. 530 ff. OR, beispielsweise in Form von Gemeinschaftsunternehmen des Baugewerbes. Nicht steuerpflichtig werden konnten allerdings reine Innengesellschaften, weil sie nicht nach aussen in Erscheinung traten (Metzger, a.a.O., S. 84 ff. Rz. 146 ff.). Auch unter dem Recht der Mehrwertsteuer gilt somit, dass nicht die (zivil)rechtliche Form, sondern die Art der Tätigkeit, die Fähigkeit, selbständig gewerbliche oder berufliche Tätigkeiten zu verrichten, massgebend ist (Riedo, a.a.O., S. 179). Die SRK hat bereits entschieden, dass die Regelung, wonach eine einfache Gesellschaft bei der Mehrwertsteuer

subjektiv steuerpflichtig sein kann, verfassungskonform sei (Entscheide vom 6. Februar 2001 i.S. P. [SRK 1999-048/049 und SRK 2000-033/042], E. 4a/bb. Auf die dagegen erhobenen Beschwerden ist das Bundesgericht mit Urteilen vom 3. Mai 2001 nicht eingetreten). In seiner neuesten Rechtsprechung hat auch das Bundesgericht nunmehr ausdrücklich bestätigt, dass auch einfache Gesellschaften unter die subjektive Steuerpflicht im Sinne von Art. 17 Abs. 2 MWSTV fallen können (Urteil des Bundesgerichtes vom 29. Juni 2004, a.a.O., E. 2.2). Das höchste Gericht stellte sogar fest, dass bei Erfüllen der allgemeinen Voraussetzungen ohne weiteres auch Personengemeinschaften subjektiv steuerpflichtig werden, die keinen animus societatis aufweisen, denn die zivilrechtliche Ansicht sei für eine mehrwertsteuerliche Streitigkeit letztlich nicht entscheidend. Damit unterliegen selbst Personengesamtheiten, die nicht einmal eine einfache Gesellschaft bilden, der Mehrwertsteuerpflicht, sofern sie im Verkehr mit Dritten als Gemeinschaft auftreten (vgl. zum Ganzen das soeben zitierte Urteil, E. 4.1).

c. aa. Nach Art. 4 Bst. c MWSTV unterliegt der Steuer der durch Steuerpflichtige getätigte Eigenverbrauch. Gemäss Art. 8 Abs. 1 MWSTV liegt Eigenverbrauch vor, wenn der Steuerpflichtige aus seinem Unternehmen Gegenstände entnimmt, die oder deren Bestandteile ihn zum vollen oder teilweisen Vorsteuerabzug berechtigt haben, und die er (unter anderem) für unternehmensfremde Zwecke, insbesondere für seinen privaten Bedarf, oder für eine von der Steuer ausgenommene Tätigkeit verwendet. Eigenverbrauch liegt nach Art. 8 Abs. 2 MWSTV überdies vor, wenn der Steuerpflichtige 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 (Art. 8 Abs. 2 Bst. a MWSTV) oder wenn der Steuerpflichtige Arbeiten der genannten Art für private Zwecke oder für eine von der Steuer ausgenommene Tätigkeit vornimmt (Art. 8 Abs. 2 Bst. b MWSTV). Gemäss den Ausführungen im Kommentar des Eidgenössischen Finanzdepartementes (EFD) zur Mehrwertsteuer vom 24. Juni 1994 (im Folgenden: Kommentar EFD) soll die Eigenverbrauchsbesteuerung

gemäss Art. 8 Abs. 2 Bst. a MWSTV sicherstellen, dass Bauwerke, die für den Verkauf oder für die Überlassung zum Gebrauch oder zur Nutzung bestimmt sind, also für Zwecke verwendet werden, die den Vorsteuerabzug ganz oder teilweise ausschliessen, steuerlich im gleichen Ausmass erfasst werden, wie wenn sie von Dritten steuerbelastet bezogen worden wären. Aufgrund dieser Bestimmung werde nicht nur das bei der Besorgung der Arbeiten verwendete Material, sondern auch die dabei erzielte Wertschöpfung von der Steuer getroffen. Dieser Eigenverbrauch finde Anwendung sowohl beim Bauunternehmer, der Arbeiten an unbeweglichen Gegenständen selber besorgt, als auch beim Generalunternehmer des Baugewerbes, der die Arbeiten am Bauwerk nicht selber ausführt. Dadurch lasse sich auch der vom Generalunternehmer bei der Verwendung von Bauwerken zum Zwecke der Veräusserung, der Vermietung und Verpachtung erzielte Gewinn besteuern (Kommentar EFD ad Art. 8 Abs. 2 Bst. a MWSTV). Das Bundesgericht hat festgehalten, mit der Eigenverbrauchssteuer solle dem Grundsatz der Allgemeinheit und Gleichheit der Besteuerung folgend eine Gleichbehandlung erreicht werden zwischen dem nicht steuerpflichtigen Unternehmer und privaten Eigenverbraucher einerseits

und denjenigen Steuerpflichtigen, die Gegenstände für einen nicht steuerbaren Zweck verwenden, andererseits. Beim Entnahmeeigenverbrauch liege ein Endverbrauch vor, welcher mit der Eigenverbrauchssteuer der Mehrwertsteuer unterstellt werde. Die Eigenverbrauchssteuer diene insofern der Korrektur von nicht oder nicht mehr gerechtfertigten Vorsteuerabzügen. Insbesondere beim Herstellungs- und Bearbeitungsgegenverbrauch werde aber nicht oder nicht nur der Vorsteuerabzug rückgängig gemacht. Vielmehr würden bei diesen Tatbeständen auch eigentliche Wertschöpfungskomponenten steuerlich miteingefasst. Dieser Eigenverbrauchstatbestand werde demnach aus steuersystematischen Gründen eingeführt. Das Ziel von Art. 8 Abs. 2 MWSTV sei es, Wettbewerbsverzerrungen zu vermeiden zwischen steuerpflichtigen Unternehmen, die Arbeiten an ihren Bauwerken selber vornehmen bzw. durch ihre Angestellten vornehmen lassen, und Unternehmen, die für diese Arbeiten Drittunternehmen beiziehen und auf deren Leistungen die Mehrwertsteuer zu entrichten haben. Ohne die Besteuerung dieser Leistungen an sich selber wären diejenigen Unternehmen, welche die fraglichen Arbeiten selber vornehmen, besser gestellt. Durch diese Gleichstellung werde auch gewährleistet,

dass Mieter unabhängig davon gleich belastet werden, ob der Vermieter die Arbeiten selber ausführt oder durch sein Personal ausführen lässt oder ob er diese an Drittunternehmen überträgt. Art. 8 Abs. 2 MWSTV bewirke nach dem Willen des Gesetzgebers bei Arbeiten an Bauwerken, bei denen der vom Unternehmer für sich selber geschaffene Mehrwert als besonders gewichtig erachtet wird, eine *taxe occulte*. Diese werde als Kostenfaktor an die Endkonsumenten weitergegeben und schränke indirekt die Ausnahmen von der Steuer nach Art. 14 Ziff. 16 und 17 MWSTV (für die Übertragung und Begründung von dinglichen Rechten an Grundstücken und die Gebrauchsüberlassung von Grundstücken) ein. Es werde insofern eine Gleichstellung erreicht, als sowohl für Steuerpflichtige, die an Bauwerken Arbeiten vornehmen lassen, wie für andere Steuerpflichtige die gleiche wettbewerbliche Ausgangslage geschaffen werde, indem beide mit einer *taxe occulte* belastet werden, beide mithin gleich schlecht gestellt werden. Der Bundesrat bewege sich mit der Einführung dieses steuersystematischen Eigenverbrauchstatbestands im Rahmen der Verfassung, die einen weiten Spielraum offen lasse. Art. 8 Abs. 2 Bst. a Ziff. 1 UeB aBV beschränke die Besteuerung des

Eigenverbrauchs in keiner Art und Weise. Was darunter im Einzelnen zu verstehen sei, ergebe sich weder aus dem Verfassungstext selber noch aus den dazugehörenden Materialien. Mit der Eigenverbrauchsbesteuerung nach Art. 8 Abs. 2 Bst. a MWSTV stelle der Verordnungsgeber die Gleichbehandlung von vergleichbaren Umsätzen sicher und entspreche insofern dem Grundsatz der Rechtsgleichheit (Art. 8 und 127 BV). Da damit vor allem innerhalb der Baubranche sämtliche direkten Konkurrenten gleich betroffen würden, liege auch kein Verstoß gegen Art. 31 aBV bzw. Art. 27 BV (Wirtschaftsfreiheit) vor. Die in Art. 8 Abs. 2 MWSTV vorgesehene Lösung entspreche damit bei den betroffenen Branchen dem Prinzip der Wettbewerbsneutralität. Zusammenfassend ergebe sich somit, dass sich die vom Bundesrat in der Mehrwertsteuerverordnung vorgesehene Besteuerung von Hauswartsleistungen als Bearbeitungs- bzw. Herstellungseigenverbrauch an den Rahmen der Verfassung halte (Urteil des Bundesgerichts vom 30. März 2001, in ASA 72 S. 159 E. 2a, S. 161 f. E. 2c/bb und E. 2c/cc und S. 166 f. E. 3b/cc und E. 3b/dd).

bb. Beim Eigenverbrauch gemäss Art. 8 Abs. 2 MWSTV wird die Steuer vom Preis (ohne den Wert des Bodens) berechnet, der im Falle der Lieferung einem unabhängigen Dritten in Rechnung gestellt würde (Art. 26 Abs. 3 Bst. c MWSTV). Gemäss Ziff. 4.1.2 der von der ESTV im November 1996 herausgegebenen Broschüre Eigenverbrauch (Nr. 610.507-29)[2] entspricht dieser Preis in der Praxis den Anlagekosten ohne Wert des Bodens, mindestens aber dem Schatzungswert für Feuerschaden der Gebäudeversicherung zuzüglich Aufwendungen für allfällige Abbrucharbeiten, Wert der Umgebungsarbeiten, Bauzinsen (Fremd- und Eigenkapitalzinsen) und Gebühren jeder Art im Zusammenhang mit dem Erstellen des Bauwerkes. Als Anlagekosten gilt das Total der Grundstücks-, Planungs- und Baukosten inklusive Aufwendungen für allfällige Abbrucharbeiten, Umgebungsarbeiten, Bauzinsen (Fremd- und Eigenkapitalzinsen), allgemeine Geschäftskosten wie z. B. der anteilmässige Verwaltungsaufwand sowie sämtliche Gebühren im Zusammenhang mit der Erstellung der Baute, abzüglich Wert des Bodens (inkl. darauf entfallende Zinsen). Der Schatzungswert umfasst sämtliche Planungs- und Baukosten, die für die Erstellung eines Gebäudes in gleicher Art und mit gleichem Ausbau erforderlich sind (aktueller Wiederbeschaffungswert, gemäss Baukostenindex angepasst). Die Eigenverbrauchsdeklaration hat nach Massgabe des Baufortschritts, d. h. im Zeitpunkt der Ausführung jedes Teils der Herstellung und nicht erst bei Fertigstellung der Baute zu erfolgen. Vorsteuern im Zusammenhang mit der Erstellung eines Bauwerkes für eigene Rechnung sind

abzugsberechtigt, sofern die entsprechenden, für den Vorsteuerabzug im Allgemeinen geltenden Voraussetzungen (vgl. Art. 29 Abs. 2 sowie Art. 28 Abs. 1 MWSTV) erfüllt sind. Die von der ESTV herausgegebene Spezialbroschüre Nr. 04 / Eigenverbrauch (Nr. 610.530-04)[3] vom Juli 2000 enthält unter Ziff. 7 (ebenso wie die Branchenbroschüre Nr. 04 / Baugewerbe [Nr. 610.540-04] unter Ziff. 17) detaillierte Weisungen betreffend den Eigenverbrauch im Sinne des - mit Art. 8 Abs. 2 MWSTV soweit hier von Interesse im Wesentlichen übereinstimmenden - Art. 9 Abs. 2 des Bundesgesetzes vom 2. September 1999 über die Mehrwertsteuer (MWSTG, SR 641.20). Es findet sich in der Spezialbroschüre Nr. 04 / Eigenverbrauch (unter Ziff. 7.3.5.5, auf S. 64 f.) insbesondere auch ein Schema zur Berechnung der Bestandteile der Anlagekosten und damit der Bemessungsgrundlage bildenden Bauzinsen (Fremd- und Eigenkapitalzinsen), welches in casu in ähnlicher Form auch für die Berechnung der Eigenverbrauchssteuer nach Art. 8 Abs. 2 MWSTV verwendet worden ist.

Die SRK hat in einem Entscheid vom 12. August 2002 i.S. X. (veröffentlicht in VPB 67.18 E. 5b) festgehalten, die ESTV gehe zu Recht davon aus, dass die Bauzinsen ein Kostenelement im Rahmen der Bemessungsgrundlage gemäss Art. 26 Abs. 3 Bst. c MWSTV darstellen würden. Es stehe ausser Frage, dass Finanzierungsmassnahmen mittels Reserven nicht vom Anwendungsbereich der Mehrwertsteuer erfasst würden und dass die Fremdfinanzierung (Gewährung von Krediten gegen Zinszahlung) eine von der Steuer ausgenommene (unecht befreite) Leistung darstelle. Solche Vorgänge würden auch nicht die Möglichkeit eines Vorsteuerabzugs eröffnen. Sie würden jedoch zweifellos in den Preis des Bauwerks eingehen, wenn dieses selber Gegenstand einer Lieferung des Bauunternehmers an den Nicht-Bauunternehmer sei. Letzterer habe, wenn er ein Bauwerk käuflich erwerbe, zweifelsohne die Mehrwertsteuer auf den genannten Kostenelementen im Zusammenhang mit - auf der Vorstufe steuerlich nicht erfassten - Finanzierungsmassnahmen zu tragen. Art. 8 Abs. 2 Bst. a MWSTV bezwecke gerade, den Bauunternehmer, welcher zwecks Vermietung oder Weiterveräusserung baut, dem Nicht-Bauunternehmer gleichzustellen. Logischerweise müsse daher die Bemessungsgrundlage der Eigenverbrauchssteuer im Sinne von Art. 8 Abs. 2 Bst. a MWSTV auch die Kostenelemente der Finanzierung, wie sie bei der Erstellung eines Bauwerks üblicherweise anfallen, mitumfassen. Es sei genau das Ziel dieser Bestimmung, die Gleichstellung mit einer gleichartigen Lieferung durch einen Bauunternehmer sicherzustellen. Auch auf Stufe des Konsumenten würde keine Gleichstellung vorliegen, wenn der Mieter im Falle einer durch einen Bauunternehmer für sich selber errichteten Baute eine Miete entrichten müsste, welche - anders als im Falle, wo der Vermieter das Bauwerk schlüsselfertig erworben hat - keine anteilige Mehrwertsteuerbelastung auf den Finanzierungskosten enthält (Entscheid der SRK vom 12. August 2002, publiziert in VPB 67.18 E. 5a/cc und E. 5b/bb-dd).

cc. Mit ihrem Merkblatt Nr. 14 vom 31. Juli 1995 (Nr. 610.549-14) hat die ESTV allerdings eine Toleranz eingeführt. Demnach wird, sofern der Bauherr das Bauwerk ausschliesslich durch Dritte erstellen lässt, angenommen, dass weder der Steuertatbestand des Eigenverbrauchs nach Art. 8 Abs. 2 MWSTV noch, für sich allein, die subjektive Steuerpflicht nach Art. 17 MWSTV gegeben ist, sofern die folgenden vier Voraussetzungen kumulativ erfüllt sind:

- Die im Geschäftsverkehr (z. B. auf Geschäftspapier, in Verträgen, Statuten oder in amtlichen Eintragungen) genannte oder tatsächlich ausgeübte Geschäftstätigkeit hat nicht das Planen, Erstellen, Sanieren oder Renovieren von Bauten als Haupt- oder Nebentätigkeit zum Zwecke.
- Nach aussen besteht keine Bereitschaft, an Bauwerken Arbeiten vorzunehmen oder vornehmen zu lassen.
- Weder der Inhaber noch alle oder ein einzelner Gesellschafter noch Aktionäre oder Personal sind aufgrund beruflicher Kenntnisse in der Lage, fachliche/technische Leistungen an Bauwerken zu erbringen oder sich dafür als Arbeitskraft gegenüber Dritten zur Verfügung zu stellen.
- Es werden keine Waren oder Materialien eingekauft, die beauftragten Dritten zur Verarbeitung zur Verfügung gestellt oder geliefert werden.

Das Merkblatt 14 ist per 1. Januar 2001 - auf das Inkrafttreten des Mehrwertsteuergesetzes hin - durch Ziff. 7.3.1 der Spezialbroschüre 04/Eigenverbrauch bzw. Ziff. 17.1 der Branchenbroschüre 04/Baugewerbe abgelöst worden, wobei die massgebenden Kriterien im Wesentlichen unverändert übernommen worden sind. Die Praxis gemäss Merkblatt 14 ist von der SRK grundsätzlich bestätigt worden. Die von der ESTV aufgestellten Bedingungen sind dabei als adäquat und rechtmässig beurteilt worden. Insbesondere ist auch festgestellt worden, dass sie mit dem Grundsatz der Rechtsgleichheit vereinbar seien, da die vom Merkblatt 14 anvisierte Unterscheidung zwischen Personen, die in der Baubranche tätig sind und solchen, bei denen dies nicht der Fall ist, sachgerecht sei (Entscheid der SRK vom 12. August 2002, publiziert in VPB 67.18 E. 4b und E. 5b/ff).

4. a. Im vorliegenden Fall wird in der Beschwerde vom 9. September 2003 die Auffassung vertreten, die Baugesellschaft X. habe bereits im Zeitpunkt der Einführung der Mehrwertsteuer am 1. Januar 1995 nicht mehr existiert. Sie habe zuletzt aus den Gesellschaftern A. und C. bestanden. Mit dem Tod von C. habe jedoch ihre Existenz aufgehört, werde doch die Gesellschaft von Gesetzes wegen mit dem Tod eines Gesellschafters aufgelöst, es sei denn, es wäre schon vorher vereinbart worden, dass sie mit den Erben fortbestehen solle. Eine solche Vereinbarung liege hier nicht vor. Vielmehr sehe der Gesellschaftsvertrag unmissverständlich vor, dass die Gesellschaft beim Ableben eines Gesellschafters unter den verbleibenden Gesellschaftern fortgesetzt werde, die Erben des Verstorbenen dagegen abgefunden würden, sodass ihnen nur ein schuldrechtlicher Abfindungsanspruch verbleibe, ohne dass sie überhaupt je Mitglieder der Gesellschaft würden. Mit dem Tod von C. sei deshalb die Baugesellschaft X. von Gesetzes wegen und auch nach vertraglicher Vereinbarung aufgelöst worden. Der Begriff der Auflösung sei allerdings insofern missverständlich, als eine Gesellschaft ab dem Zeitpunkt der Auflösung nicht einfach aufhöre zu existieren. Solange noch gemeinsame Aktiven und Passiven vorhanden seien, bestehe die Gesellschaft fort, mit dem einzigen Zweck, das Vermögen und die Schulden unter die Gesellschafter (bzw. deren Erben) aufzuteilen. Erst wenn die Liquidation abgeschlossen sei und sämtliche Gesellschafter von der Auflösung Kenntnis genommen hätten, ende die Existenz der Gesellschaft. Mit dem Vertrag über die Veräusserung ihres Gesellschaftersanteils seien die Erben von C. von jeglichen schuldrechtlichen Verpflichtungen für und gegenüber der BG X. entlastet worden. Die vereinbarte Abgeltung von Fr. 399'156.70 sei mit Zahlungen vom 18. Juni, 1. Juli und 11. August 1992 vollständig geleistet worden. Die Existenz der BG X. sei damit beendet gewesen. A. sei von da an alleiniger Bauherr der Überbauung W. gewesen. Zivilrechtlich nicht mehr existierende Rechtssubjekte könnten auch vom Steuerrecht nicht erfasst werden. Im vorliegenden Falle habe zu keinem Zeitpunkt seit Einführung der Mehrwertsteuer eine Personengesamtheit oder eine Mehrzahl von Personen bestanden, sondern alleiniger Bauherr seit Einführung der Mehrwertsteuer sei stets nur A. als Einzelperson gewesen. Die Bezeichnung BG X. sei in erster Linie der Name für das Projekt der Überbauung gewesen. Die Bezeichnung habe sich bis zum Tode von C. und der Auflösung der einfachen Gesellschaft so stark eingebürgert, dass sie die anfänglich dahinter stehende Gesellschaft völlig verdrängt habe und von A. ohne irgendwelche Bedenken zur Projektbezeichnung

auch weiterhin einfach übernommen worden sei. Zudem sei mit dem Stadtrat vereinbart worden, dass das Projekt auch nach der Auflösung und Liquidation der einfachen Gesellschaft als Überbauung BG X. in den Akten weitergeführt werde, in voller Kenntnis der Auflösung der Gesellschaft. Wäre A. nach der Beendigung der einfachen Gesellschaft nun plötzlich unter seinem Namen aufgetreten, hätte dies zu einer grossen Verwirrung auch bei Banken und Behörden geführt. Er habe zudem vermeiden wollen, seinen Namen gegen aussen hin mit dem Bauprojekt in Verbindung zu bringen. Dies ändere jedoch nichts daran, dass die ESTV nicht ein Steuersubjekt besteuern könne, das es im Zeitpunkt der angeblichen Steuerpflicht gar nicht mehr gegeben habe.

b. Die ESTV hält demgegenüber in ihrer Vernehmlassung zu Recht fest, dass sie die Beschwerdeführerin gemäss deren eigenen Angaben in dem ihr eingereichten Fragebogen - gestützt auf das Prinzip der Selbstveranlagung und im Vertrauen auf die gemachten Angaben - ins Register der Mehrwertsteuerpflichtigen eingetragen habe. Die Beschwerdeführerin sei in der Folge - während der fraglichen Steuerperioden 1. Quartal 1995 bis 2. Quartal 1998 - stets als Baugesellschaft X. aufgetreten. In dieser Eigenschaft habe sie jeweils unterschriftlich die Richtigkeit der in den Abrechnungen gemachten Angaben bestätigt. Zudem habe sie als einfache Gesellschaft Vollmachten erteilt und sei in diversen Schreiben an die ESTV - wie auch gegenüber Dritten und anderen Behörden, was sich denn auch aus dem vorliegenden Grundbuchauszug ergebe - als Baugesellschaft X. aufgetreten. Die ESTV habe - auf die Angaben der Steuerpflichtigen vertrauend - annehmen müssen, es handle sich bei dieser um eine einfache Gesellschaft.

Es mutet in der Tat seltsam an, dass die Beschwerdeführerin sich mit Fragebogen vom 28. November 1994 - ausdrücklich als einfache Gesellschaft - bei der ESTV zur Eintragung als Mehrwertsteuerpflichtige angemeldet haben will, obwohl die Beteiligten davon ausgegangen sein sollen, dass eine solche einfache Gesellschaft in jenem Zeitpunkt gar nicht mehr bestanden habe. Dies erstaunt umso mehr, als der ESTV in der Folge während Jahren - unter der Bezeichnung Baugesellschaft X. und mit einem entsprechenden Stempel versehen - die Quartalsabrechnungen eingereicht worden sind. Dabei hat die Beschwerdeführerin (gemäss den Angaben in der EA Nr. ...) die von ihr für die Steuerperioden 1. Quartal 1995 bis 2. Quartal 1998 geschuldete Mehrwertsteuer auf insgesamt Fr. 249'391.- beziffert. Andererseits hat sie Vorsteuern - deren genauer Betrag aus den vorliegenden Akten nicht ersichtlich ist - zurückgefordert. Teilweise hat sie, wie die bei den Akten befindlichen Abrechnungen für das 1. und 2. Quartal 1997 zeigen, dabei sogar die Auszahlung von Vorsteuerüberschüssen beantragt. Wenn sie tatsächlich gar nie mehrwertsteuerpflichtig geworden wäre, hätte die Beschwerdeführerin eigentlich auch die Rückzahlung der aufgrund ihrer Abrechnungen

bezahlten Beträge (Ausgangssteuern von Fr. 249'391.- abzüglich die geltend gemachten Vorsteuern) verlangen müssen. Ob eine solche Rückforderung allerdings überhaupt (noch) möglich wäre, kann indessen offen gelassen werden, da die Beschwerdeführerin, wie die nachstehenden Ausführungen zeigen, sehr wohl als subjektiv steuerpflichtig zu gelten hat.

Nicht nur gegenüber der ESTV ist die Beschwerdeführerin auch nach dem Tod von C. weiterhin als Baugesellschaft X. aufgetreten. Gemäss den bei den Akten befindlichen Grundbuchauszügen vom 26. April 2000 war in jenem Zeitpunkt nach wie vor die einfache Gesellschaft Baugesellschaft X., bestehend aus A. und der Erbengemeinschaft C. (F. sowie G., H. und I.) als Eigentümerin der Parzellen (...) eingetragen. Aus den Grundbuchauszügen ist ferner ersichtlich, dass in den Jahren 1994 bis 1996 verschiedene Stockwerkeigentumsanteile verkauft worden sind. Gegenüber den Käufern dieser Anteile muss die Beschwerdeführerin somit als Vertragspartnerin und als Leistungserbringerin aufgetreten sein. Auch den Werkvertrag für Generalunternehmer vom 3. Dezember 1992 (betreffend die Überbauung S.) hat die Beschwerdeführerin als Bauherrin (Bestellerin) abgeschlossen und unterzeichnet, obwohl C. bereits im Februar 1992 verstorben war und den Erben schon in den Monaten Juni bis August 1992 der Betrag von insgesamt Fr. 399'156.70, welcher in der vorliegenden, undatierten Vereinbarung als Kaufpreis für ihren Anteil an der Baugesellschaft X. bezeichnet wird, überwiesen worden war.

c. Es trifft zu, dass die einfache Gesellschaft gemäss Art. 545 Ziff. 2 und 6 OR aufgelöst wird, sobald auch nur ein Gesellschafter ausscheidet. Vertraglich kann jedoch vorgesehen werden, dass die Gesellschaft trotz Ausscheidens einzelner Gesellschafter weitergeführt werden solle (so genannte Fortsetzungsklausel, die auch konkludent vereinbart werden kann), sei es, dass die verbleibenden Gesellschafter die Gesellschaft unter sich weiterführen, sei es, dass für den Ausscheidenden ein Nachfolger beitrifft (Meier-Hayoz/Forstmoser, a.a.O., S. 303 f.). Es kann aber auch erst im Zeitpunkt des Todes eines Gesellschafters vereinbart werden, dass die Gesellschaft zwischen den übrigen Gesellschaftern oder zusammen mit den Erben des ausgeschiedenen Teilhabers fortgesetzt werde (BGE 100 II 379 E. 2a, mit Hinweisen). Zudem führt die Auflösung der Gesellschaft, wie dies ja auch in der Beschwerdeschrift ausdrücklich festgehalten wird, nicht unmittelbar zur Beendigung der Gesellschaft, sondern nur zur Beendigung der bisherigen Zweckverfolgung. Ziel ist von da an regelmässig die Liquidation des Gesellschaftsvermögens (Meier-Hayoz/Forstmoser, a.a.O., S. 301). Erst wenn diese abgeschlossen ist, endet die Existenz der Gesellschaft. Solange

allerdings im Grundbuch noch Liegenschaften als im Gesamteigentum der einfachen Gesellschaft bzw. der daran Beteiligten stehend eingetragen sind, kann von einem Abschluss der Liquidation keine Rede sein, zumal Gesamteigentum nicht unabhängig von einem ihm zugrunde liegenden Gesamthandsverhältnis bestehen kann. Weil in casu im Grundbuch auch im Jahre 2000 noch die Baugesellschaft X. als Eigentümerin der in Frage stehenden Liegenschaften eingetragen war und offenbar bis dahin nichts unternommen worden war, um das Gesamthandsverhältnis aufzulösen, drängt sich der Schluss auf, dass zwischen A. und den an der Erbengemeinschaft C. Beteiligten die Fortsetzung des Gesellschaftsverhältnisses, wenn auch wohl mit einer gegenüber dem Gesellschaftsvertrag vom 1. November 1990 veränderten Zwecksetzung, vereinbart worden sein dürfte. Daran vermögen auch der Vertrag über die Veräusserung des Gesellschaftsanteils der Erben an A. sowie die Zahlungen im Betrage von insgesamt Fr. 399'156.70 nichts zu ändern. In diesem Zusammenhang ergeben sich ohnehin einige Fragen. So wurde in der Einsprache vom 16. August 1999 behauptet, der Vertrag sei im Sommer 1994 rechtsgültig abgeschlossen worden. Die Zahlung des Betrages von Fr. 399'156.70 ist

jedoch bereits in den Monaten Juni bis August 1992 erfolgt. Die Formulierung von Ziff. 3 des Vertrages lässt zudem eher darauf schliessen, dass die Zahlungen im Zeitpunkt des Abschlusses der Vereinbarung noch nicht geleistet worden waren. Sodann wurde die vertraglich vorgesehene, bis am 20. Juli 1992 zu entrichtende zweite Teilzahlung von Fr. 199'156.70 in zwei Teilbeträgen (Fr. 100'000.- und Fr. 99'156.70) erbracht, wobei die zweite Zahlung erst am 11. August 1992 eingegangen ist. Schliesslich lautete das Konto, auf das die Überweisungen erfolgten, nicht auf die Erben von Herrn C., sondern auf die Architekturbüro C. AG. Wie es sich mit diesen Ungereimtheiten genau verhält, kann indessen offen gelassen werden. Darauf dass die Beteiligten zumindest gegen aussen - nicht nur gegenüber den Behörden wie der ESTV oder dem Grundbuchamt, sondern auch sonst im Rechtsverkehr, gegenüber den Käufern von Stockwerkeigentumsanteilen, den Bauunternehmern usw. - weiterhin als einfache Gesellschaft aufgetreten sind, müssen sie sich behaften lassen. Dies gilt unabhängig davon, ob tatsächlich von einer auch im Innenverhältnis - wenn auch mit geänderter Zweckverfolgung und modifizierten Recht-/Pflichtbeziehung zwischen den Gesellschaftern

- weiter bestehenden einfachen Gesellschaft oder aber allenfalls von einem bloss simulierten Gesellschaftsverhältnis auszugehen ist. Wie bereits gesagt (vgl. E. 3b/bb hievon), unterliegen nach der Rechtsprechung des Bundesgerichts selbst Gemeinschaften, die nicht einmal eine einfache Gesellschaft bilden, der Mehrwertsteuerpflicht, sofern sie im Verkehr mit Dritten als Gemeinschaft

auftreten. Bei Erfüllen der allgemeinen Voraussetzungen werden damit ohne weiteres auch Personengemeinschaften subjektiv steuerpflichtig, die keinen *animus societatis* aufweisen, denn die zivilrechtliche Ansicht sei für eine mehrwertsteuerliche Streitigkeit letztlich nicht entscheidend (Urteil des Bundesgerichtes vom 29. Juni 2004, a.a.O., E. 4.1). Abgesehen davon ist darauf hinzuweisen, dass auch im Zivilrecht dem Auftreten gegenüber Dritten eine grosse Bedeutung zukommt. So wird die so genannte faktische Gesellschaft, d. h. eine infolge mangelhafter vertraglicher Grundlage nicht gültig entstandene Gesellschaft, die trotzdem als solche im Rechtsverkehr auftritt, grundsätzlich wie eine rechtsgültige behandelt. Dies wird aus dem Grundsatz des Vertrauensschutzes (Schutz des Rechtsverkehrs) abgeleitet (Meier-Hayoz / Forstmoser, a.a.O., S. 15 f.).

Dem Antrag, die Besteuerung der BG X. als einfache Gesellschaft sei mit Wirkung ex tunc rückgängig zu machen, obwohl sich diese erst nach der angeblichen Beendigung ihrer Existenz selber als Mehrwertsteuerpflichtige bei der ESTV angemeldet und in der Folge während Jahren über die Steuer abgerechnet und notabene regelmässig auch Vorsteuern zurückgefordert hat, könnte schliesslich auch deshalb nicht stattgegeben werden, weil darin klarerweise ein *venire contra factum proprium* und ein rechtsmissbräuchliches Verhalten zu erblicken wäre. Aus allen diesen Gründen ergibt sich, dass die Baugesellschaft X. für die Belange der Mehrwertsteuer als subjektiv steuerpflichtige Personengemeinschaft zu gelten hat, und zwar selbst dann, wenn sie allenfalls während dem fraglichen Zeitraums zivilrechtlich nicht mehr als rechtsgültige einfache Gesellschaft zu qualifizieren gewesen wäre. Weil ihre Tätigkeit einzig und allein darin bestand, Überbauungen (S. und W.) zu realisieren, die von ihr ausgeübte Geschäftstätigkeit mithin das Planen und Erstellen von Bauten als Haupttätigkeit zum Zwecke hatte, was im Übrigen schon aus der von ihr im Geschäftsverkehr verwendeten Bezeichnung (Baugesellschaft X.) hervorgeht, unter der sie auch im Grundbuch eingetragen worden ist, kann sie sich auch nicht auf die Toleranz gemäss dem seinerzeitigen Merkblatt Nr. 14 der ESTV berufen, denn diese kann nur in Anspruch genommen werden, wenn die entsprechenden Voraussetzungen kumulativ erfüllt sind. Die ESTV hat die Beschwerdeführerin deshalb zu Recht im Register der Mehrwertsteuerpflichtigen eingetragen.

d. Da nach dem Gesagten die einfache Gesellschaft BG X. als Steuerpflichtige zu gelten hat, stellt sich die Frage nicht, ob A. selber, wie die ESTV dies im Einspracheentscheid in Erwägung gezogen hat, die fraglichen Umsätze als Einzelunternehmer hätte versteuern müssen. Immerhin ist in diesem Zusammenhang festzuhalten, dass die Realisierung der Überbauungen S. und W. sicher nicht seiner Privatsphäre zugerechnet werden könnte. Auch mag seine Anwaltstätigkeit zwar nichts mit dem Planen und Erstellen von Bauwerken zu tun haben. Es müsste jedoch davon ausgegangen werden, dass die Realisierung der Überbauungen S. und W. im Rahmen einer zweiten Einzelunternehmung erfolgt wäre, deren Zweck in der Planung und Erstellung von Bauwerken bestanden hätte. Auch diesfalls wären mithin die Voraussetzungen der Toleranz gemäss Merkblatt Nr. 14 der ESTV nicht erfüllt und nach Massgabe des Grundsatzes der Einheit der Unternehmung wäre die Steuer sowohl auf den Umsätzen aus der Anwaltstätigkeit als auch auf denjenigen im Zusammenhang mit der Realisierung der Überbauungen geschuldet.

5. a. Die Beschwerdeführerin beantragt im Weiteren, der erhobene Steuerbetrag sei zu reduzieren. Auf den von der ESTV angenommenen Zinsen (auf durchschnittlich 50% der Anlagekosten) könne kein Vorsteuerabzug vorgenommen werden, weil gar kein vorausgehender steuerpflichtiger Umsatz bestehe. Damit widerspreche die auf den errechneten Zinsen erhobene Mehrwertsteuer der gesetzgeberischen Absicht einer Nettoallphasensteuer mit Vorsteuerabzug. Da die Kapitalzinsen keinen Umsatz darstellen würden, führe deren Belastung mit Mehrwertsteuern auf systemwidrige Weise zu einer Ungleichbehandlung mit dem nicht der Mehrwertsteuer unterworfenen Bauherrn. Daher sei die Mehrwertsteuernachforderung um jenen Teil (Fr. 32'571.-) zu kürzen, welcher der ungerechtfertigten Mehrwertsteuer auf den Kapitalzinsen entspreche.

Die ESTV hält dazu in ihrer Vernehmlassung fest, gemäss der klaren Regelung von Art. 26 Abs. 3 MWSTV sei der Preis der ganzen Immobilie massgebend, d. h. der Preis, der einem unabhängigen Käufer in Rechnung gestellt würde, wäre das Gebäude oder Grundstück diesem geliefert statt im Eigenverbrauch verwendet worden. Damit werde auch die Wertschöpfung des Herstellers Teil der Bemessungsgrundlage. In dieser sei somit auch der Zins enthalten, gleichgültig, ob der Besteller die Baute mit Fremd- oder Eigenkapital finanziere. Dass nun auf dem Anteil der Zinsen, anders als auf den Arbeiten an Gegenständen zwecks Verwendung im Eigenverbrauch nach Art. 8 Abs. 2 MWSTV, der Vorsteuerabzug nicht geltend gemacht werden könne, stehe ihrem Miteinbezug in die Bemessungsgrundlage, gleich wie bei (andern) Eingangsleistungen, bei welchen ein Vorsteuerabzug aus welchen Gründen auch immer nicht vorgenommen wurde bzw. nicht vorgenommen werden konnte, gerade nicht entgegen.

b. Die SRK hat bereits entschieden, dass die Bauzinsen ein Kostenelement im Rahmen der Bemessungsgrundlage gemäss Art. 26 Abs. 3 Bst. c MWSTV darstellen. Art. 8 Abs. 2 Bst. a MWSTV bezwecke ja gerade, den Bauunternehmer, welcher zwecks Vermietung oder Weiterveräusserung baut, dem Nicht-Bauunternehmer gleichzustellen, welcher eine Mehrwertsteuerbelastung auf den Kostenelementen der Finanzierung tragen musste. Logischerweise müsse daher die Bemessungsgrundlage der Eigenverbrauchssteuer im Sinne von Art. 8 Abs. 2 Bst. a MWSTV auch die Kostenelemente der Finanzierung, wie sie bei der Erstellung eines Bauwerks üblicherweise anfallen, mitumfassen. Es sei genau das Ziel dieser Bestimmung, die Gleichstellung mit einer gleichartigen Lieferung durch einen Bauunternehmer sicherzustellen (Entscheid der SRK vom 12. August 2002, publiziert in VPB 67.18 E. 5a/cc und E. 5b/bb-dd; vgl. E. 3c/bb hievor). An dieser Rechtsprechung ist auch im vorliegenden Falle festzuhalten. Der Umstand, dass die Beschwerdeführerin im Zusammenhang mit der Finanzierung keinen Vorsteuerabzug vornehmen kann, weil gar kein vorausgehender steuerpflichtiger Umsatz besteht, ändert nichts daran, dass auch die entsprechenden Kosten Teil der Bemessungsgrundlage im Sinne von Art. 26 Abs. 3 Bst. c MWSTV sind. Diese Bestimmung enthält denn auch keinerlei Einschränkung in dem Sinne, dass nur auf der Vorstufe steuerpflichtige Umsätze darstellende Kostenfaktoren Eingang in die Bemessungsgrundlage finden dürften. Die mit Art. 8 Abs. 2 Bst. a MWSTV angestrebte Gleichstellung mit einer entsprechenden Lieferung durch einen Bauunternehmer bedingt eben gerade den Einbezug auch der Finanzierungskosten. Demnach hat die ESTV im Rahmen ihrer Berechnung der Eigenverbrauchssteuer im Zusammenhang mit den von der Beschwerdeführerin realisierten Überbauungen grundsätzlich zu Recht auch die Bauzinsen miteinbezogen.

c. Die SRK ist, wie bereits gesagt, nicht an die vorgebrachten rechtlichen Überlegungen der Parteien gebunden, weshalb sie eine Beschwerde insbesondere auch aus andern als den geltend gemachten Gründen gutheissen oder abweisen kann. Sie hat aber nach der bundesgerichtlichen Rechtsprechung zumindest jene Fragen zu klären, die sich aufgrund der Parteivorbringen oder anderer sich aus den Akten ergebender Anhaltspunkte stellen und allfällige Fehler von sich aus zu korrigieren, selbst wenn die betreffende Rechtsfrage von den Verfahrensbeteiligten nicht aufgeworfen wird (nicht publiziertes Urteil des Bundesgerichts vom 23. August 2001 i.S. S. [BGE 2A.122/2001], E. 2c; vgl. E. 1c hievor sowie die dortigen Hinweise). Wie aus den Akten, insbesondere aus den Grundbuchauszügen vom 26. April 2000, hervorgeht, ist in den Jahren 1994 bis 1996 eine grössere Anzahl Stockwerkeigentumsanteile verkauft worden. Den Ergänzungen zum Kontrollbericht der ESTV ist zudem zu entnehmen, dass die Beschwerdeführerin ab 1. Januar 1995 die Verkäufe (ohne Bodenpreis) als Umsatz deklariert und darauf die Mehrwertsteuer abgerechnet hat. Bei der Berechnung der Teil der Bemessungsgrundlage der Eigenverbrauchssteuer bildenden Bauzinsen ist indessen diesen Verkäufen offenbar nicht Rechnung getragen worden. Auf der Aufstellung zu Ziff. 1 der EA Nr. ..., welche dem Schema gemäss Ziff. 7.3.5.5 der Spezialbroschüre 04 / Eigenverbrauch vom Juli 2000 entspricht (vgl. E. 3c/bb hievor), findet sich zwar jeweils die

Position Verkäufe (soweit in Anlagekosten enthalten). Ein Abzug erfolgt indessen unter diesem Titel in keinem einzigen Quartal. Dies führt dann dazu, dass beispielsweise im letzten Quartal der Kontrollperiode (2. Quartal 1998) die Zinsberechnung auf einem Betrag von Fr. 4'147'810.- erfolgt, was Bauzinsen von Fr. 51'848.- ergibt, während der Zuwachs der Anlagekosten nur noch Fr. 7'610.- beträgt.

Gemäss den Ausführungen unter Ziff. 7.3.5.5 der von der ESTV herausgegebenen Spezialbroschüre 04 / Eigenverbrauch (S. 63; ebenso: Branchenbroschüre 04 / Baugewerbe, S. 30) sind dann, wenn einzelne Teile von für eigene Rechnung erstellten Bauwerken (z. B. Stockwerkeinheiten einer einzelnen Liegenschaft oder einzelne Häuser einer Überbauung) verkauft oder vermietet werden, bevor das ganze Bauwerk oder die Überbauung fertig gestellt ist, auf diesen Teilen (Wert wie er in den Anlagekosten enthalten ist) ab dem Zeitpunkt ihrer Fertigstellung keine Bauzinsen mehr zu berechnen. Diese Praxisfestlegung ist zwar im Hinblick auf die Einführung des Mehrwertsteuergesetzes per 1. Januar 2001 erfolgt. Es sind jedoch keine Gründe ersichtlich, weshalb dasselbe nicht schon vorher gegolten haben sollte, zumal die Bestimmungen betreffend die Bemessungsgrundlage des Eigenverbrauchs im Sinne von Art. 8 Abs. 2 Bst. a MWSTV bzw. Art. 9 Abs. 2 Bst. a MWSTG (Art. 26 Abs. 3 Bst. c MWSTV und Art. 34 Abs. 4 MWSTG) übereinstimmen. Es dürfte sich denn auch von selbst verstehen, dass sich die Anlagekosten, auf denen die Bauzinsen zu berechnen sind, entsprechend vermindern, wenn Teile des Bauwerks verkauft werden.

Es ist für die SRK in casu nicht nachvollziehbar, weshalb die Anlagekosten - im Rahmen der Berechnung der Bauzinsen - nicht nach Massgabe der getätigten Verkäufe von Stockwerkeinheiten reduziert worden sind. In den Ergänzungen zu seinem Kontrollbericht hält der Inspektor der ESTV selber ausdrücklich fest, ab 1. Januar 1995 seien die Verkäufe (ohne Bodenpreis) als Umsatz deklariert worden. Da bisher noch nicht alle Einheiten verkauft worden seien, müsse die Überbauung indessen im Eigenverbrauch abgerechnet werden. Eine grössere Anzahl Einheiten ist also offensichtlich während der Kontrollperiode verkauft worden, was die ESTV bei der Ermittlung der geschuldeten Eigenverbrauchssteuer jedoch soweit ersichtlich nicht berücksichtigt hat. In diesem Punkt ist die Berechnung der Steuernachforderung daher nochmals zu überprüfen und soweit nötig zu korrigieren. In diesem Sinne ist die Beschwerde teilweise gutzuheissen. Da es nicht Aufgabe der SRK sein kann, die voraussichtlich notwendigen Ergänzungen in Bezug auf die Feststellung des rechtserheblichen Sachverhalts und die erforderlichen Kalkulationen vorzunehmen, ist die Sache zu neuer Beurteilung an die ESTV zurückzuweisen.

6. (Kosten des Entscheidverfahrens; vgl. VPB 69.88, VPB 69.110)

7. Nach dem Gesagten ist die Beschwerde teilweise gutzuheissen, der angefochtene Einspracheentscheid aufzuheben und die Sache zu neuer Beurteilung im Sinne der Erwägungen an die ESTV zurückzuweisen.

(Verfahrenskosten)

[1] Zu lesen auf der Internetseite des Bundesamtes für Justiz unter [http://www.ofj.admin.ch/etc/medialib/data/staat\\_buerger/gesetzgebung/bundesverfassung.Par.0006.File.tmp/bv-alt-d.pdf](http://www.ofj.admin.ch/etc/medialib/data/staat_buerger/gesetzgebung/bundesverfassung.Par.0006.File.tmp/bv-alt-d.pdf) (letzter Besuch: 17. März 2006).

[2] Die Drucksachen zur alten MWSTV von 1994 sind erhältlich bei der Eidgenössischen Steuerverwaltung, Hauptabteilung Mehrwertsteuer, Schwarztorstrasse 50, 3003 Bern, oder per Fax 031 325 72 80.

[3] Einsicht und Online-Bestellung auf der Webseite der Eidgenössischen Steuerverwaltung unter <http://www.estv.admin.ch/data/mwst/index.htm> unter Dokumentation. Bestellung in Papierform: Bundesamt für Bauten und Logistik (BBL), 3003 Bern, oder: [verkauf.zivil@bbl.admin.ch](mailto:verkauf.zivil@bbl.admin.ch).

Dokumente der SRK