

Auszug aus dem Entscheid SRK 2003-073 der Eidgenössischen Steuerrekurskommission vom 10. Januar 2006 in Sachen X AG
Mehrwertsteuer (MWSTV). Nutzungsänderung einer Immobilie. Eigenverbrauch nach Option. Bemessungsgrundlage. Verfahrenskosten im Einspracheverfahren.

Art. 8 Abs. 1 Bst. b und Abs. 2 Bst. a MWSTV. Art. 20 Abs. 1 Bst. b MWSTV. Art. 26 Abs. 3 Bst. a Ziff. 3 und Bst. c MWSTV. Art. 68 Abs. 1 MWSTG.

- Die Option gemäss Art. 20 Abs. 1 Bst. b MWSTV wird ex lege beendet, wenn dingliche Rechte an Grundstücken an Nicht-steuerpflichtige übertragen werden. Dieser Vorgang löst Eigenverbrauch aus, weil der sich im Nachhinein als ungerechtfertigt erweisende Abzug der Mehrwertsteuer, welche auf den Leistungen an den Bauwerken lastete, zu korrigieren ist (E. 2b).

- Rechtmässigkeit der Wahl des Ordnungsgebers, die Eigenverbrauchssteuer nach Massgabe des Marktwerts oder des Drittvergleichs zu bestimmen (E. 2c).

- Anwendung der bundesgerichtlichen Rechtsprechung, wonach der Begriff Marktwert mit demjenigen des Verkehrswerts gleichzusetzen ist. Gemeint ist der Erlös, der am Stichtag bei einem Verkauf an einen unabhängigen Dritten hätte erzielt werden können (E. 2d). Die von der ESTV vorgenommene Festsetzung des Marktwerts bei einem zeitlich zurückliegenden amtlich festgelegten Verkehrswert ist in casu nicht zu beanstanden (E. 3b und c).

- Art. 68 Abs. 1 MWSTG ist für sämtliche am 1. Januar 2001 vor der ESTV hängigen Verfahren anzuwenden (E. 4a).

Taxe sur la valeur ajoutée (OTVA). Changement d'affectation d'un immeuble. Prestation à soi-même après l'option. Base imposable. Frais de procédure en procédure de réclamation.

Art. 8 al. 1 let. b et al. 2 let. a OTVA. Art. 20 al. 1 let. b OTVA. Art. 26 al. 3 let. a ch. 3 et let. c OTVA. Art. 68 al. 1 LTVA.

- L'option selon l'art. 20 al. 1 let. b OTVA se termine ex lege, lorsque des droits réels sur des biens-fonds sont transférés à des non-assujettis. Cet événement donne lieu à une prestation à soi-même, car il faut corriger la déduction, qui se révèle par la suite injustifiée, de la taxe sur la valeur ajoutée qui grevait les prestations relatives aux constructions (consid. 2b).

- Légalité du choix de l'auteur de l'ordonnance consistant à déterminer l'impôt de prestation à soi-même en fonction de la valeur du marché ou par comparaison avec des tiers indépendants (consid. 2c).

- Application de la jurisprudence du Tribunal fédéral selon laquelle la notion de valeur du marché doit être considérée comme égale à celle de valeur vénale. On entend par là le produit qui aurait pu être réalisé le jour de référence par une vente à un tiers indépendant (consid. 2d). Il n'y a in casu pas lieu de formuler des objections quant au fait que l'AFC a procédé à la détermination de la valeur du marché en se basant sur une valeur vénale établie officiellement à un moment antérieur (consid. 3b et c).

- L'art. 68 al. 1 LTVA doit être appliqué à tous les cas pendants devant l'AFC au 1er janvier 2001 (E. 4a).

Imposta sul valore aggiunto (OIVA). Modifica dell'utilizzo di un immobile. Consumo proprio dopo l'opzione. Base di calcolo. Costi di procedura nella procedura di reclamo.

Art. 8 cpv. 1 lett. b e cpv. 2 lett. a OIVA. Art. 20 cpv. 1 lett. b OIVA. Art. 26 cpv. 3 lett. a n° 3 e lett. c OIVA. Art. 68 cpv. 1 LIVA.

- L'opzione secondo l'art. 20 cpv. 1 lett. b OIVA finisce ex lege quando vengono trasmessi diritti reali su fondi a persone non soggette all'imposta. Questo porta al consumo proprio, perché occorre correggere la deduzione dell'imposta sul valore aggiunto che a posteriori si rivela ingiustificata e che si riferiva alle prestazioni relative alle costruzioni (consid. 2b).

- Conformità al diritto della scelta dell'autore dell'ordinanza di determinare l'imposta sul consumo proprio secondo il valore di mercato o la comparazione con terzi (consid. 2c).

- Applicazione della giurisprudenza del Tribunale federale, secondo cui la nozione di valore di mercato è da equiparare a quella di valore venale. Si intende il ricavo che nel giorno di riferimento sarebbe stato ottenuto con la vendita ad un terzo indipendente (consid. 2d). In casu, è corretta la determinazione del valore di mercato effettuata dall'AFC basandosi sul valore venale fissato ufficialmente in un precedente momento (consid. 3b e c).

- L'art. 68 cpv. 1 LIVA deve essere applicato a tutte le procedure pendenti davanti all'AFC il 1° gennaio 2001 (consid. 4a).

Zusammenfassung des Sachverhalts:

A. Am 29. November 1996 beantragte die X. AG, betreffend die Liegenschaft «Produktionswerkstätte» an der ... in B für die Steuerpflicht zu optieren. Gleichzeitig verpflichtete sie sich, die bei Nutzungsänderung oder Verkauf der Liegenschaft geschuldete Steuer zu bezahlen. Die Eidgenössische Steuerverwaltung (ESTV) bewilligte am 10. Dezember 1996 die beantragte Option mit Wirkung ab 1. Oktober 1996. Im Jahre 1998 verkaufte die Steuerpflichtige die Liegenschaft an ein nichtsteuerpflichtiges Ehepaar.

B. Am 18. Februar 1999 führte die ESTV bei der X. AG eine Kontrolle durch und revidierte die Steuerperioden 1/1995-4/1998. Gestützt darauf forderte sie mit Ergänzungsabrechnung (EA) Nr. ... vom 5. März 1999 von der X. AG insgesamt Fr. 28'996.25 Mehrwertsteuer (Eigenverbrauchssteuer: Fr. 26'674.40; Steuer aus Umsatzabstimmung: Fr. 2'321.85) zuzüglich Verzugszinsen nach.

C. Die X. AG liess in der Folge diesen Standpunkt der ESTV mit Bezug auf die Eigenverbrauchssteuer bestreiten. Sie räumte zwar ein, in casu sei eine Eigenverbrauchssteuer vom Marktwert (abzüglich Bodenwert) geschuldet und die Feststellung der ESTV, der Verkaufspreis der Liegenschaft entspreche dem Marktwert, treffe zu. Unzutreffend sei dagegen die durch die ESTV erfolgte Berechnung des abzuziehenden Landwertes.

D. Mit Entscheid vom 19. Januar 2000, gerichtet an die X. AG, bestätigte die ESTV die Nachforderung gemäss EA im Betrag von Fr. 28'996.25, stellte zusätzliche Fr. 1'220.- Mehrwertsteuern zuzüglich Verzugszinsen in Rechnung und auferlegte ihr die Verfahrenskosten im Umfang von Fr. 240.-.

Dagegen liess die Steuerpflichtige am 16. Februar 2000 Einsprache erheben und den Antrag stellen, den angefochtenen Entscheid insofern zu korrigieren, als dass der Wert des Bodens zum effektiven Marktwert (Handelswert) für erschlossenes Industrieland von Fr. 230.-/m², total Fr. 474'490.-, veranschlagt wird.

E. Mit Einspracheentscheid vom 27. März 2003 wies die ESTV die Einsprache ab, stellte fest, der erste Entscheid sei im Umfang von Fr. 2'321.85 (Umsatzabstimmung) in Rechtskraft erwachsen und auferlegte der Einsprecherin die Verfahrenskosten in Höhe von Fr. 270.- sowie jene des Entscheidverfahrens in Höhe von Fr. 240.-.

F. Am 21. April 2003 lässt die X. AG bei der Eidgenössischen Steuerrekurskommission (SRK) Beschwerde führen und beantragen, den Einspracheentscheid aufzuheben, insbesondere sei der Kaufpreisanteil des Bodens zum Marktwert mit total Fr. 474'490.- zu berechnen.

Mit Vernehmlassung vom 5. Juni 2003 beantragt die ESTV, die Beschwerde unter Kostenfolge zu Lasten der Beschwerdeführerin vollumfänglich abzuweisen.

Aus den Erwägungen:

1.a. (Formelles und anwendbares Recht)

b. (Streitwert)

2.a. Der Steuer unterliegen die im Inland gegen Entgelt erbrachten Lieferungen von Gegenständen, Dienstleistungen sowie Eigenverbrauch (Art. 4 Bst. a - c der Verordnung über die Mehrwertsteuer vom 22. Juni 1994 [MWSTV], AS 1994 1464). Als Dienstleistung gilt jede Leistung, die keine Lieferung eines Gegenstandes ist (Art. 6 Abs. 1 MWSTV). Eine Lieferung liegt vor, wenn die Befähigung verschafft wird, im eigenen Namen über einen Gegenstand wirtschaftlich zu verfügen, wie beispielsweise gestützt auf einen Kaufvertrag (Art. 5 Abs. 1 MWSTV). Eigenverbrauch liegt vor, wenn der Steuerpflichtige aus seinem Unternehmen Gegenstände entnimmt, die oder deren Bestandteile ihn zum vollen Vorsteuerabzug berechtigt haben, und die er im Wesentlichen für unternehmensfremde Zwecke oder für eine unecht steuerbefreite Tätigkeit verwendet (Art. 8 Abs. 1 MWSTV). Eigenverbrauch liegt 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, Arbeiten vornimmt oder vornehmen lässt (Art. 14 Ziff. 16 und 17 MWSTV) und hierfür nicht für die Versteuerung optiert (Art. 8 Abs. 2 Bst. a MWSTV).

b. Unecht steuerbefreit (d. h. ohne Recht auf Vorsteuerabzug, Art. 13 MWSTV) ist die Übertragung von dinglichen Rechten an Grundstücken (Art. 14 Ziff. 16 MWSTV) sowie die Überlassung von Grundstücken zum Gebrauch oder zur Nutzung (Art. 14 Ziff. 17 MWSTV). Unter gewissen Voraussetzungen ist die Option für die Versteuerung (d. h. die freiwillige Versteuerung mit Recht auf Vorsteuerabzug) der in Art. 14 Ziff. 16 und 17 MWSTV erwähnten Umsätze (ohne den Wert des Bodens) möglich, soweit sie nachweislich gegenüber Steuerpflichtigen erbracht werden (Art. 20 Abs. 1 Bst. b MWSTV). Aufgrund dieser Bestimmungen wird die Option ex lege beendet, wenn dingliche Rechte an Grundstücken an Nichtsteuerpflichtige übertragen oder die Grundstücke zum Gebrauch oder zur Nutzung an solche nichtsteuerpflichtige Leistungsempfänger überlassen werden. Es kann nun für diese an nichtsteuerpflichtige Leistungsempfänger erbrachten Umsätze nicht einfach nur die Regel von Art. 14 Ziff. 16 und 17 MWSTV (d. h. Steuerfreiheit) gelten, da der Leistungserbringer aufgrund seiner Optierung vorgängig zum Vorsteuerabzug berechtigt war und für Leistungen gemäss Art. 14 MWSTV der Vorsteuerabzug aber grundsätzlich ausgeschlossen ist. Deshalb ist nach der Intention

des Verordnungsgebers der sich im Nachhinein - infolge der Leistung an einen Nichtsteuerpflichtigen - als ungerechtfertigt erweisende Abzug der Mehrwertsteuer, welche auf den Leistungen an den Bauwerken lastete (vgl. Kommentar des Eidgenössischen Finanzdepartements [EFD] zur Mehrwertsteuerverordnung, ad Art. 20 Abs. 1 Bst. b), durch die Eigenverbrauchsbesteuerung zu korrigieren.

c. Die Mehrwertsteuer wird vom Entgelt berechnet. Dazu gehört alles, was der Leistungsempfänger oder ein Dritter für ihn als Gegenleistung für die Leistung aufwendet (Art. 26 Abs. 1 und 2 MWSTV). Beim Eigenverbrauch gemäss Art. 8 Abs. 1 Bst. b MWSTV für in Gebrauch genommene unbewegliche Gegenstände ist die Steuer von deren Marktwert (abzüglich Wert des Bodens) zu berechnen, aber höchstens vom Wert der Aufwendungen, der seinerzeit zum Vorsteuerabzug berechnete (Art. 26 Abs. 3 Bst. a Ziff. 3 MWSTV; vgl. den Drittvergleich gemäss Art. 26 Abs. 3 Bst. c MWSTV). Vom Marktwert (oder vom Drittvergleich) auszugehen, ist steuersystematisch nicht konsequent. Es genügt, die Eigenverbrauchssteuer nach Massgabe der tatsächlichen Aufwendungen des Steuerpflichtigen bzw. der durch ihn zu Unrecht abgezogenen Vorsteuer zu berechnen (zum Ganzen ausführlich: Daniel Riedo, Vom Wesen der Mehrwertsteuer als allgemeine Verbrauchsteuer und von den entsprechenden Wirkungen auf das schweizerische Recht, Bern 1999, S. 167-172). Auf diese Weise wäre der sich im Nachhinein - wie unter E. 2b hievor gezeigt - als unrechtmässig erweisende Vorsteuerabzug rückgängig gemacht, was nach steuersystematischen Überlegungen genügt. Der Verordnungsgeber hat für die Berechnungsgrundlage aber den komplizierten und - wie der vorliegende Fall beweist - im Einzelfall zu Berechnungsstreitigkeiten führenden Marktwert (oder Drittvergleich) gewählt. Hintergrund ist, dass sich durch die Eigenverbrauchsbesteuerung nach dieser Massgabe «(...) auch die Wertschöpfung des Herstellers» oder «auch der vom Generalunternehmer bei der Verwendung von Bauwerken zum Zwecke der Veräusserung (...) erzielte Gewinn besteuern» lässt (Kommentar des EFD zur Mehrwertsteuerverordnung, ad Art. 26 Abs. 3 in fine, ad Art. 8 Abs. 2 Bst. a). Da der Gesetzgeber die hier fragliche Steuerbemessungsgrundlage mit dem Mehrwertsteuergesetz vom 2. September 1999 (MWSTG, SR 641.20) bestätigte (Art. 34 Abs. 2 oder Art. 34 Abs. 4 MWSTG), besteht im vorliegenden Fall indes kein Anlass, die Rechtmässigkeit von Art. 26 Abs. 3 Bst. a Ziff. 3 MWSTV (bzw. Art. 26 Abs. 3 Bst. c MWSTV) in Frage zu stellen. Überdies fanden die Vorschriften über die Steuerbemessung, die an den Marktwert oder an den Drittvergleich knüpfen, in der Rechtsprechung in konkreten Fällen bereits Anwendung, ohne dass deren Rechtswidrigkeit festgestellt worden wäre (Entscheide der SRK vom 3. Juni 2005 [SRK 2004-018], vom 5. Oktober 2004 [SRK 2003-079], vom 22. April 2004 [SRK 2002-135]). Die Verfassungsmässigkeit des Drittvergleichs gemäss Art. 26 Abs. 2 Satz 3 MWSTV hat die SRK gar ausdrücklich bejaht (Entscheid vom 16. Februar 2000, veröffentlicht in VPB 64.81 E. 5c; vgl. auch Entscheid der SRK vom 4. März 2002, in VPB 66.58 E. 4b/bb, c und d).

d. Der Begriff des Marktwerts wird regelmässig mit demjenigen des Verkehrswerts gleichgesetzt. Dabei handelt es sich nach der

Rechtsprechung denn auch um übereinstimmende Begriffe (BGE 128 I 249 E. 3.1.2; BGE 124 I 158 E. 6a). Der Verkehrswert im steuerrechtlichen Sinn stellt nicht eine mathematisch exakt bestimmbare Grösse, sondern in der Regel einen Schätz- oder Vergleichswert dar (BGE 128 I 249 E. 3.2.1). Als Verkehrswert eines Gegenstandes gilt der Erlös, der am Stichtag bei einem Verkauf an einen unabhängigen Dritten hätte erzielt werden können (Urteil des Bundesgerichts vom 3. Juli 2002 [2A.5/2002], E. 2.3, betreffend Eigenmietwertbesteuerung, mit weiteren Hinweisen auf die Rechtsprechung; vgl. auch das Urteil des Bundesgerichts vom 8. Januar 2003 [2A.43/2002], E. 3.3.2, wo der in Art. 26 Abs. 2 Satz 3 MWSTV umschriebene «Wert, der unter unabhängigen Dritten vereinbart würde» als Marktwert bezeichnet wird). In der Lehre wird der Verkehrswert (bzw. Marktwert) etwa umschrieben als der Wert, der einem Vermögensgegenstand im wirtschaftlichen Tauschverkehr, bei Kauf und Verkauf, unter normalen Verhältnissen beigemessen wird bzw., vom Standpunkt des Eigentümers aus gesehen, der Wert, der bei Veräusserung im gewöhnlichen

Geschäftsverkehr mutmasslich zu erzielen wäre (Karl Käfer, Berner Kommentar zum schweizerischen Privatrecht, Bern 1981, N 41 zu Art. 960 des Bundesgesetzes vom 30. März 1911 betreffend die Ergänzung des Schweizerischen Zivilgesetzbuches [Fünfter Teil: Obligationenrecht; [OR], SR 220, S. 954; zum Ganzen: Entscheid der SRK vom 14. Dezember 2004 [SRK 2002-042], E. 5a).

e. Die Beweiswürdigung endet mit dem richterlichen Entscheid darüber, ob eine rechtserhebliche Tatsache als erwiesen zu gelten hat oder nicht. Der Beweis ist geleistet, wenn der Richter gestützt auf die freie Beweiswürdigung zur Überzeugung gelangt ist, dass sich der rechtserhebliche Sachumstand verwirklicht hat. Gelangt der Richter aufgrund der Beweiswürdigung nicht zur Überzeugung, die feststellungsbedürftige Tatsache habe sich verwirklicht, so fragt es sich, ob zum Nachteil der Steuerbehörde oder des Steuerpflichtigen zu entscheiden ist, wer also die Folgen der Beweislosigkeit zu tragen hat. Nach der objektiven Beweislastregel ist bei Beweislosigkeit zu Ungunsten desjenigen zu urteilen, der die Beweislast trägt (Fritz Gygi, Bundesverwaltungsrechtspflege, Bern 1983, S. 279 f.; Martin Zweifel, Die Sachverhaltsermittlung im Steuerveranlagungsverfahren, Zürich 1989, S. 109 f.). Die Steuerbehörde trägt die Beweislast für Tatsachen, welche die Steuerpflicht als solche begründen oder die Steuerforderung erhöhen, d. h. für die steuerbegründenden und -mehrenden Tatsachen. Demgegenüber ist der Steuerpflichtige für die steueraufhebenden und -mindernden Tatsachen beweisbelastet, d. h. für solche Tatsachen, welche Steuerbefreiung oder Steuerbegünstigung bewirken (vgl. Archiv für Schweizerisches Abgaberecht [ASA] 60 S. 416, 59 S. 634, 55 S. 627; Ernst Blumenstein / Peter Locher, System des Steuerrechts, 6. Aufl., Zürich 2002, S. 454; Zweifel, a.a.O., S. 48).

3.a. Im vorliegenden Fall scheinen sich die ESTV und die Beschwerdeführerin uneinig zu sein darüber, welche Bestimmung der Bemessungsgrundlage dem Grundsatz nach bei Verkäufen von Immobilien, für deren Vermietung vorgängig optiert wurde, an Nichtsteuerpflichtige zur Anwendung gelangt. Die ESTV hält Art. 26 Abs. 3 Bst. a Ziff. 3 MWSTV für anwendbar (demzufolge es sich hier um einen Eigenverbrauch nach Massgabe von Art. 8 Abs. 1 Bst. b MWSTV handeln würde), währenddem sich die Beschwerdeführerin offenbar auf Art. 26 Abs. 3 Bst. c MWSTV beruft (demzufolge ein Eigenverbrauch nach Massgabe von Art. 8 Abs. 2 Bst. a MWSTV vorliegen würde), indem sie den Vergleich mit unabhängigen Dritten verlangt.

Die durch den Verkauf der fraglichen Liegenschaft an ein nichtsteuerpflichtiges Ehepaar und den entsprechenden Wegfall ex lege der Option (hier freiwillige Versteuerung des Vermietungsumsatzes gemäss Art. 14 Ziff. 17 MWSTV) zu kompensierenden Vorsteuerabzüge (s. E. 2b) dürften wohl nicht nur auf Arbeiten am Bauwerk (im Sinne von Art. 8 Abs. 2 Bst. a MWSTV) gelastet haben, sondern auch auf diversen weiteren Aufwendungen, die im Zusammenhang mit der Vermietung der Liegenschaft angefallen sind. Insofern dürfte der Verkauf einer Liegenschaft, für deren Vermietung vorgängig optiert wurde, an einen Nichtsteuerpflichtigen wohl eher einen Anwendungsfall von Art. 8 Abs. 1 Bst. b und Art. 26 Abs. 3 Bst. a Ziff. 3 MWSTV darstellen (als von Art. 8 Abs. 2 Bst. a und Art. 26 Abs. 3 Bst. c MWSTV). Die Frage kann aber letztlich offen bleiben, da beide Varianten im vorliegenden Fall zum selben Ergebnis führen. Denn sowohl Abs. 3 Bst. a Ziff. 3 als auch Abs. 3 Bst. c des Art. 26 MWSTV knüpfen klarerweise an den Marktwert bzw. an den Veräusserungswert der Liegenschaft im oben (E. 2d) umschriebenen Sinn. Der einzige Unterschied besteht darin, dass bei der ersten Variante die Steuer höchstens vom Wert der Aufwendungen berechnet werden darf,

der seinerzeit zum Vorsteuerabzug berechnete. Diese Höchstwertbeschränkung ist in casu jedoch unbestrittenermassen nicht relevant.

Mit der Beschwerdeführerin davon ausgehend, es sei Art. 26 Abs. 3 Bst. c MWSTV anzuwenden, wäre ihr ohnehin entgegen zu halten, beim vorliegend zu beurteilenden Fall handle es sich ja gerade um einen Verkauf an einen unabhängigen Dritten (das nichtsteuerpflichtige Ehepaar) im Sinne dieser Vorschrift. Insofern ist nicht zu beanstanden, dass die ESTV zur Steuerbemessung den vereinbarten bzw. in Rechnung gestellten Verkaufspreis heranzieht, womit die Beschwerdeführerin denn auch ausdrücklich einverstanden ist. Nicht anders müsste es sich aber auch für den vom Verkaufspreis abzuziehenden Bodenwert verhalten. Mit denselben unabhängigen Dritten hat die Beschwerdeführerin einen Bodenwert von Fr. 265'000.- vereinbart, welcher dadurch gleicherweise massgeblich wäre als Bemessungsgrundlage.

b. Die Beschwerdeführerin stellt in Abrede, dass der Wert von Fr. 265'000.-, bei dem es sich sowohl nach ihren eigenen Angaben als auch nach jenen der ESTV um den amtlich festgestellten Verkehrswert des Bodens handelt, dem Marktwert zum massgeblichen Zeitpunkt des Verkaufs und damit dem vertraglich festgelegten Bodenwert entspricht. (Beim undatierten Kaufvertrag zwischen der Beschwerdeführerin und dem Ehepaar K., dem dieser Bodenwert und übrigens auch der unumstrittene Verkaufspreis der Liegenschaft entnommen wird, handelt es sich lediglich um einen «Entwurf». Da sich indes beide Verfahrensbeteiligten in sachverhaltsmässiger Hinsicht übereinstimmend darauf berufen, sieht sich die SRK nicht veranlasst, an den vorgetragenen Sachverhaltselementen zu zweifeln).

Mit der Rechtsprechung davon ausgehend, beim Marktwert einerseits und beim Verkehrswert andererseits handle es sich gewöhnlich um übereinstimmende Begriffe (E. 2d hievon), könnte man sich fragen, ob die Beschwerde nicht von vornherein als unbegründet erscheint. Da nach übereinstimmender Darstellung der Verfahrensbeteiligten jedoch ein amtlich festgelegter Verkehrswert des Bodens (und datierend mehr als zwei Jahre vor dem Verkauf) zur Diskussion steht, ist der Beschwerdeführerin wohl insofern beizupflichten, dass vorliegend der tatsächliche Marktwert und dieser Verkehrswert differieren können (vgl. auch Merkblatt Nr. 22 der ESTV zur Eigenverbrauchsbesteuerung bei Nutzungsänderungen[1], Ziff. 5.2.2.1, wonach der Wert des Bodens aufgrund des zum betreffenden Zeitpunkt am Ort oder in vergleichbarer Lage für gleichwertiges Land erzielbaren Preises zu ermitteln ist). Das heisst jedoch nicht auch gleichzeitig, die Annahme der ESTV sei unzulässig, wonach der amtlich festgelegte Verkehrswert des Bodens zum zeitlich amtlich festgelegten Verkehrswert der Liegenschaft (Werkgebäude inklusive Boden) im gleichen zahlenmässigen Verhältnis stehe wie der zu ermittelnde Marktwert des Bodens zum Marktwert der Liegenschaft (Werkgebäude

inklusive Boden). Vielmehr dürfte sich die ESTV bei der Wertermittlung des Bodens mangels anderer Anhaltspunkte auf dieses Werteverhältnis stützen. Der Verkaufspreis (unbestrittenermassen dem Marktwert entsprechend) der Liegenschaft von Fr.

860'000.- entspricht mit Bezug auf den Wert des Werkgebäudes inklusive Boden (Fr. 860'000.- ./ Fr. 80'000.- [Anlagen] = Fr. 780'000.-) in etwa dem amtlich festgelegten und in den Kaufvertrag aufgenommenen Verkehrswert (Fr. 800'000.- [Fr. 535'000.- für Werkgebäude + Fr. 265'000.- für Boden]). Folglich ermittelt die ESTV den Marktwert des Bodens in etwa nach dem gleichen Werteverhältnis, wenn sie annimmt, dieser entspreche dem amtlich festgesetzten Verkehrswert in Höhe von Fr. 265'000.-. Schliesslich erweist sich in diesem Zusammenhang die Wertannahme der Beschwerdeführerin - wenn man denn davon ausgehen wollte - auch deshalb als unglaubwürdig, weil sich der Wert des Bodens gegenüber der amtlichen Schätzung innerhalb von etwa zwei Jahren bis zum Verkauf um fast 80% erhöht hätte (von Fr. 265'000.- auf Fr. 474'490.-), währenddem der Wert des Werkgebäudes um ungefähr 43% abgenommen hätte (von Fr. 535'000.- auf Fr. 305'510.- [s. gleich hienach]). Für eine solch divergierende Wertentwicklung innerhalb so kurzer Zeit liefert die Beschwerdeführerin keine plausible Erklärung.

Überdies verkennt die Beschwerdeführerin mit ihrer Wertbehauptung des Bodens in Höhe von Fr. 474'490.-, dass auf das Werkgebäude ein Verkaufswert von gerade mal Fr. 305'510.- entfallen würde (Fr. 860'000.- ./ Fr. 474'490.- ./ Fr. 80'000.- [Anlagen]). Eine solche Wertannahme für das Werkgebäude ist höchst unrealistisch. Alleine in der «Teilabrechnung» für das Jahr 1995 vom 31. Oktober 1996 hat die Beschwerdeführerin eine für die Erstellung des Werkgebäudes angefallene Vorsteuer von über Fr. 50'283.- geltend gemacht, was einem Investitionsumsatz von beinahe Fr. 824'000.- entspricht ($50'283 \times 106.5 : 6.5$). Angesichts einer solchen Investition in das Gebäude kann nicht davon ausgegangen werden, dessen Marktwert betrage ungefähr drei Jahre später nur noch Fr. 305'510.- (dies selbst dann nicht, wenn die höchstmöglichen buchhalterischen Abschreibungssätze berücksichtigt würden, was indes bei einem Verkauf zum Marktwert wohl kaum der Fall ist).

Die Behauptung, der Verkehrswert des Bodens werde im Kaufvertrag aus rein informativen Gründen genannt, entspreche aber nicht dem wirklichen Willen der Vertragsparteien, kann unter diesen Umständen nicht gehört werden.

c. Die Beschwerdeführerin hatte im Verlaufe des gesamten Verfahrens (vor dem ersten Entscheid, im Einspracheverfahren, im vorliegenden Beschwerdeverfahren) ausreichend Gelegenheit, den Nachweis zu erbringen für die geltend gemachte Tatsache, der Marktwert des Bodens habe im Zeitpunkt des Verkaufs nicht Fr. 265'000.-, sondern Fr. 474'490.- betragen. Diesen Nachweis blieb die Beschwerdeführerin schuldig, obwohl sie von allem Anfang an einen höheren Marktwert des Bodens behauptete. Ursprünglich bezifferte sie den Bodenwert zwischen Fr. 200.- bis Fr. 250.-/m², ohne ein Beweismittel vorzulegen (Schreiben vom 16. März 1999). Das nachträglich verfasste Bestätigungsschreiben eines Käuferteils vom 15. Februar 2000, worin gegenüber der Beschwerdeführerin bestätigt wird, während den Verhandlungsgesprächen über den fraglichen Liegenschaftsverkauf habe die Preisbasis für das Land Fr. 230.-/m² betragen, vermag den Wahrheitsgehalt ihrer Behauptung nicht zu belegen. Zunächst widerspricht diese Preisangabe, welche mündlich verhandelt worden sein soll, den schriftlichen Vereinbarungen, in denen die Parteien lediglich den amtlichen Verkehrswert ausdrücklich festhielten. Hätten sie dem Boden tatsächlich einen anderen, höheren Wert beimessen

wollen, ist nicht nachvollziehbar, dass sie diesen anderen Wert nicht auch schriftlich festgehalten haben. Ferner lässt eine gewisse Widersprüchlichkeit der Beschwerdeführerin an der Glaubwürdigkeit dieses Bestätigungsschreibens zweifeln. Denn mit Recht weist die Vorinstanz auf den Umstand hin, dass die mit 15. Februar 2000 datierende Bestätigung, worin behauptet wird, die Verkaufsparteien hätten einen Bodenwert von Fr. 230.-/m² mündlich vereinbart, erst anlässlich der Einsprache ins Recht gelegt worden ist. Bis zu diesem Zeitpunkt machte die Beschwerdeführerin indes noch geltend, Bauland in dieser Industriezone werde zwischen Fr. 200.- und Fr. 250.-/m² gehandelt, es sei auf den effektiven Marktwert zum Zeitpunkt des Verkaufs abzustellen. Hätten die Vertragsparteien in ihren Verhandlungen in der Tat dem Boden zwar mündlich, aber doch ausdrücklich einen Wert von Fr. 230.-/m² beigemessen, ist nicht zu erklären, weshalb die Beschwerdeführerin dies nicht schon früher im Verfahren erwähnte. Es drängt sich die Schlussfolgerung auf, dass der fraglichen Bestätigung nicht mehr als der Wert eines Gefälligkeitschreibens eines der Käufer an die Beschwerdeführerin beigemessen werden kann. Die steuermindernde Tatsache eines höheren Marktwertes des Bodens belässt die Beschwerdeführerin jedenfalls unbewiesen, weshalb vorliegend zu ihren Ungunsten zu entscheiden ist (E. 2e hievoro).

4.a. Die ESTV hat der Beschwerdeführerin Kosten des vorinstanzlichen Entscheid- und Einspracheverfahrens von insgesamt Fr. 510.- (Fr. 240.- für den Entscheid vom 19. Januar 2000 und Fr. 270.- für den Einspracheentscheid vom 27. März 2003) auferlegt.

Art. 68 Abs. 1 des Bundesgesetzes über die Mehrwertsteuer vom 2. September 1999 (Mehrwertsteuergesetz [MWSTG], SR 641.20) sieht - im Gegensatz zur entsprechenden Bestimmung der Mehrwertsteuerverordnung - vor, dass im Veranlagungs- und Entscheidungsverfahren in der Regel keine Kosten auferlegt und keine Parteientschädigungen ausgerichtet werden. Nach der bundesgerichtlichen Rechtsprechung sind neue Verfahrensvorschriften sofort anzuwenden, wenn die Kontinuität des materiellen Rechts dadurch nicht gefährdet wird und Übergangsbestimmungen nicht ausdrücklich etwas anderes vorsehen. Das gilt namentlich für Bestimmungen über die Verfahrenskosten oder wenn die Bestimmungen für die betroffene Person günstiger sind (Urteile des Bundesgerichts vom 31. August 2004 in Sachen E. AG [2A.68/2003], E. 9, und D. SA [2A.69/2003], E. 9; vgl. ASA 67 409, E. 3b; BGE 115 II 101; 111 V 47; vgl. Alfred Kölz/Isabelle Häner, *Verwaltungsverfahren und Verwaltungsrechtspflege des Bundes*, 2. Auflage, Zürich 1998, S. 29 Rz. 79; Pierre Moor, *Droit administratif*, Band I, 2. Auflage, Bern 1994, S. 171). Die Übergangsbestimmungen des Mehrwertsteuergesetzes betreffend Kosten bzw. Parteientschädigungen schliessen die sofortige Anwendung der neuen Vorschrift für

am 1. Januar 2001 vor der ESTV hängige Verfahren nicht aus. Das Bundesgericht hat eine entgegenstehende Praxis der Verwaltung aufgehoben (Urteile des Bundesgerichts vom 31. August 2004 in Sachen E. AG [2A.68/2003], E. 9, und D. SA [2A.69/2003], E. 9).

In casu hat die ESTV den Einspracheentscheid vom 27. März 2003 nach dem 1. Januar 2001, dem Zeitpunkt des Inkrafttretens des Mehrwertsteuergesetzes, erlassen. Die im angefochtenen Einspracheentscheid verfügte Auferlegung der Kosten von Fr. 510.- zu Lasten der Beschwerdeführerin ist daher aufzuheben.

b. (Kosten)

[1] 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.

Dokumente der SRK