



SRK 2003-079

Der Präsident: Pascal Mollard
Die Richter: Sarah Protti Salmina; Daniel Riedo
Der Gerichtsschreiber ad hoc: Martin V. Würmli

Entscheid vom 5. Oktober 2004

in Sachen

X. AG, ..., Beschwerdeführerin, vertreten durch ...

gegen

Eidgenössische Steuerverwaltung, Hauptabteilung Mehrwertsteuer, Schwarztorstrasse 50,
3003 Bern (Ref.: ...)

betreffend

Mehrwertsteuer (MWSTV);
Eigenverbrauch, Art. 8 Abs. 2 Bst. a MWSTV

Sachverhalt:

A.- Die X. AG ist seit dem (...) bei der Eidgenössischen Steuerverwaltung (ESTV) im Register der Mehrwertsteuerpflichtigen eingetragen. Sie wurde im Jahre (...) gegründet und bezweckt gemäss Handelsregistereintrag die Ausführung sämtlicher Hoch- und Tiefbauarbeiten, den Betrieb einer Zimmerei, An- und Verkauf von sowie Beteiligung an Liegenschaften, Autotransporte und die Durchführung sämtlicher damit zusammenhängender Geschäfte.

B.- Am 13./14. August 1998 und zwischen dem 24. und 27. August 1998 führte die ESTV bei der X. AG eine Kontrolle gemäss Art. 50 der Verordnung über die Mehrwertsteuer (MWSTV; aSR 641.201) durch und überprüfte dabei die Abrechnungsperioden vom 1. Januar 1995 bis 30. März 1998. Aufgrund der durchgeführten Kontrolle forderte die ESTV von der Steuerpflichtigen mit Ergänzungsabrechnung (EA) Nr. (...) vom 4. September 1998 Steuern in Höhe von Fr. 43'901.— zuzüglich Verzugszins zu 5 % nach. Die Nachforderung resultierte insbesondere aus dem Saldo der Differenz zwischen Eigenverbrauch bei Bauwerken und der diesbezüglich anrechenbaren Vorsteuer plus einer Berichtigung von vorgenommenen Vorsteuerabzügen.

C.- Mit Schreiben vom 25. August 1998 führte die Steuerpflichtige aus, dass vorliegend der Tatbestand des Eigenverbrauchs nicht erfüllt sei und verlangte deshalb am 3. November 1998 von der ESTV einen anfechtbaren Entscheid. Aufgrund diverser von der Steuerpflichtigen zusätzlich eingereichten Unterlagen korrigierte die ESTV die EA Nr. (...) mit Gutschriftsanzeige Nr. (...) vom 26. November 1998 um einen Betrag von Fr. 17'108.—.

D.- In Anwendung von Art. 51 MWSTV erliess die ESTV am 30. September 2002 einen Entscheid zur Bestätigung ihrer Forderung in Höhe von Fr. 26'793.—. Gegen diesen erhob die X. AG am 31. Oktober 2002 Einsprache, mit dem Antrag, auf eine Eigenverbrauchsbesteuerung sei zu verzichten. Mit Schreiben vom 3. Dezember 2002 ergänzte sie diese Einsprache. Die ESTV wies mit Einspracheentscheid vom 24. März 2003 die Einsprache der X. AG ab. Insbesondere führte sie dabei aus, dass der Tatbestand des Eigenverbrauchs im vorliegenden Fall erfüllt sei und eine subjektive Steuerpflicht vorliege.

E.- Gegen diesen Einspracheentscheid erhebt die X. AG am 5. Mai 2003 Beschwerde bei der Eidgenössischen Steuerrekurskommission (SRK). Sie stellt das Begehren, auf eine Eigenverbrauchsbesteuerung gemäss Art. 8 Abs. 2 MWSTV sei zu verzichten und die Forderung der ESTV über Fr. 26'793.— für den Zeitraum vom 1. Januar 1995 bis 1. März 1998 sei abzuweisen. Eventualiter sei die Steuerschuld neu zu berechnen, so dass die X. AG der ESTV lediglich einen Betrag von Fr. 11'737.30 zu überweisen habe. Der Vernehmlassung der ESTV vom 23. Juni 2003 folgte am 16. September 2003 eine Replik der Beschwerdeführerin bzw. eine Duplik der ESTV vom 17. Oktober 2003.

Auf die in den einzelnen Eingaben an die SRK enthaltenen Begründungen wird - soweit entscheidungswesentlich - im Rahmen der nachstehenden Erwägungen eingegangen.

Erwägungen:

1.- a) Am 1. Januar 2001 sind das Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer (MWSTG; SR 641.20) sowie die zugehörige Verordnung (MWSTGV; SR 641.201) in Kraft getreten. Der zu beurteilende Sachverhalt hat sich indessen in den Jahren 1995 bis 1998 zugetragen, so dass im vorliegenden Verfahren grundsätzlich noch bisheriges Recht gemäss der alten Mehrwertsteuerverordnung anwendbar ist. Auf dem Gebiet der Mehrwertsteuer unterliegen Einspracheentscheide der ESTV der Beschwerde an die SRK (Art. 71a Abs. 1 des Bundesgesetzes über das Verwaltungsverfahren [VwVG; SR 172.021] i.V.m. Art. 53 MWSTV). Die SRK ist somit zur Behandlung der Beschwerde sachlich und funktionell zuständig. Die Beschwerdeführerin ist mit ihren Anträgen im vorinstanzlichen Verfahren nicht durchgedrungen. Sie ist daher beschwert und zur Anfechtung befugt (Art. 48 VwVG). Die Beschwerdeführerin hat den Einspracheentscheid der ESTV vom 24. März 2003 mit Eingabe vom 5. Mai 2003 – unter Berücksichtigung der Gerichtsferien über Ostern (Art. 22a VwVG) – frist- und formgerecht angefochten (Art. 50 ff. VwVG). Der von der Beschwerdeführerin gestützt auf Art. 63 Abs. 4 VwVG einverlangte Kostenvorschuss von Fr. 1'500.— ist fristgerecht bezahlt worden. Auf die Beschwerde ist daher einzutreten. Das Verfahren bestimmt sich nach dem Verwaltungsverfahrensgesetz (Art. 71a Abs. 2 VwVG), soweit nicht spezialgesetzliche Normen des Steuerrechts anwendbar sind.

b) Die SRK überprüft die gestützt auf die Mehrwertsteuerverordnung erlassenen Ausführungsverordnungen des Finanzdepartements sowie die Auslegung der Mehrwertsteuerverordnung durch die ESTV (z.B. Wegleitung, Broschüren und Merkblätter) frei. Sie orientiert sich dabei an den gleichen sachbezogenen Vorgaben der Verfassung wie bei der Überprüfung der Verfassungsmässigkeit der Mehrwertsteuerverordnung (vgl. BGE 123 II 30, E. 7; BGE 123 II 299, E. 3b).

2.- a) Die Mehrwertsteuerverordnung unterstellt den Eigenverbrauch der Mehrwertsteuer (Art. 4 Bst. c MWSTV). Eigenverbrauch liegt vor, wenn der Mehrwertsteuerpflichtige 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 verwendet (Art. 8 Abs. 1 MWSTV). Eigenverbrauch liegt überdies vor, 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 (Art. 8 Abs. 2 Bst. a MWSTV). Nimmt der Mehrwertsteuerpflichtige Arbeiten der genannten Art für private Zwecke oder für eine von der Mehrwertsteuer ausgenommene Tätigkeit vor, liegt gleicherweise Eigenverbrauch vor (Art. 8 Abs. 2 Bst. b MWSTV; vgl. Entscheide der SRK vom 21. August 2002 in Sachen G. [SRK 2000-050], publiziert in Verwaltungspraxis der Bundesbehörden [VPB] 67.121, E. 2a; vom 19. November 2002 in Sachen K. AG [SRK 2001-133], E. 2b).

b) Gemäss Kommentar EFD zu Art. 8 Abs. 2 Bst. a MWSTV soll diese Eigenverbrauchsbesteuerung 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 Mehrwertsteuer 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. Bei dieser Bestimmung werde ausdrücklich der Ausdruck „Bauwerk“ verwendet, damit klargestellt sei, dass es sich keinesfalls um Grundstücke handeln könne. Besorgt der Mehrwertsteuerpflichtige Arbeiten an Bauwerken, die er zu privaten Zwecken oder für eine nicht steuerbare Tätigkeit verwendet, so ist der Tatbestand des Eigenverbrauchs ebenfalls gegeben (Kommentar EFD, ad Art. 8 Abs. 2 Bst. b MWSTV; vgl. Entscheid der SRK vom 21. August 2002, a.a.O., E. 2b).

c) Das Bundesgericht hatte bereits mehrfach Gelegenheit, zum Eigenverbrauch gemäss Art. 8 Abs. 2 Bst. a MWSTV Stellung zu nehmen (Entscheid des Bundesgerichts vom 30. März 2001 in Sachen M. [2A.451/1998], veröffentlicht in: *Revue de Droit Administratif et de Droit Fiscal [RDAF]* 2001 II, S. 376 ff.; vgl. auch Entscheid des Bundesgerichts vom 10. September 2003 in Sachen H. [2A.125/2003], E. 4, veröffentlicht in: *Steuer Revue [StR]* 3/2004, S. 231; Entscheid des Bundesgerichts vom 7. März 2003 in Sachen M. [2A.476/2002], E. 2.2, veröffentlicht in: *StR* 7-8/2003, S. 546 ff.). Im erstzitierten Urteil – den Entscheid der SRK aufhebend – erwog es, eine Mehrwertsteuerpflicht auf den für eigene Rechnung erbrachten Hauswartsleistungen sei zu bejahen, soweit es sich um Arbeiten an Bauwerken im Sinne dieser Bestimmung handle (BGE vom 30. März 2001, a.a.O., E. 2d), und dies selbst dann, wenn es sich beim Mehrwertsteuerpflichtigen nicht um einen Vertreter des Baugewerbes (z.B. Bauunternehmer, Generalunternehmer) handle, sondern - wie im dort zu beurteilenden Fall - um eine Pensionskasse. Die SRK ist nach wie vor überzeugt, dass die durch das Bundesgericht geschützte Verwaltungspraxis zu Art. 8 Abs. 2 MWSTV dem Wesen des Eigenverbrauchs hinsichtlich Zielgruppe der Vorschrift (baugewerblicher Eigenverbrauch) widerspricht (ausführlich: aufgehobener Entscheid der SRK vom 29. Juli 1998 in Sachen M. [SRK 1997-063]). Dennoch anerkennt die SRK die Präjudizwirkung des zitierten bundesgerichtlichen Urteiles und schliesst sich diesem an (Entscheid der SRK vom 21. August 2002, a.a.O., E. 2d).

Das Bundesgericht hat sich ausführlich auch mit der Frage der Verfassungsmässigkeit dieses speziellen Eigenverbrauchs auseinandergesetzt (BGE vom 30. März 2001, a.a.O., E. 3) und kam zusammen mit der SRK zum Schluss, er sei mit der Bundesverfassung vereinbar. Mit Art. 8 Abs. 2 Bst. a und b MWSTV solle sichergestellt werden, dass selber ausgeführte Arbeiten an Bauwerken, die für private oder für unecht befreite Zwecke verwendet werden, steuerlich gleich behandelt werden, wie wenn sie von einem Dritten steuerbelastet bezogen worden wären. Mit der in der MWSTV vorgesehenen Lösung werde insofern eine Gleichstellung erreicht, als

sowohl für Mehrwertsteuerpflichtige, die an Bauwerken Arbeiten vornehmen lassen, wie für andere Mehrwertsteuerpflichtige die gleiche wettbewerbliche Ausgangslage geschaffen wird, indem beide gleich „schlecht“ gestellt werden. Mit diesem sogenannten steuersystematischen Eigenverbrauch bewege sich der Bundesrat im Rahmen der Bundesverfassung, die ihm einen weiten Spielraum offen lasse (BGE vom 30. März 2001, a.a.O., E. 3b/cc, mit Hinweisen). Damit bezeichnet das Bundesgericht gleichzeitig ausdrücklich als verfassungsmässig, dass Eigenverbrauch nicht nur durch denjenigen ausgelöst wird, der Arbeiten der genannten Art selber vornimmt, sondern auch durch jeden, der solche Arbeiten vornehmen lässt (Entscheid der SRK vom 19. November 2002 in Sachen K. AG [SRK 2001-133], E. 2e).

Im Lichte dieser bundesgerichtlichen Rechtsprechung kommt es auf die Ausführungen in den beschwerdeführerischen Rechtsschriften, wonach nur baugewerbliche Tätigkeiten durch den Eigenverbrauch nach Art. 8 Abs. 2 MWSTV erfasst werden sollen (im Wesentlichen: Beschwerde, S. 5 ff. Ziff. 11-15, sowie Replik, S. 6 ff. Ziff. 5-8), von vornherein nicht an.

d) Nach der Praxis der ESTV kommt die Bestimmung von Art. 8 Abs. 2 Bst. a MWSTV selbst dann zur Abwendung, wenn jemand wie ein Investor, also als reiner Geldgeber, ein Bauwerk ausschliesslich durch Dritte (Handwerker, Architekt, eventuell Generalunternehmer) erstellen lässt und sich seine Leistungen auf die kaufmännische Betreuung und auf die Überwachungstätigkeiten beschränken, also auf Funktionen wie sie jeder andere Bauherr auch wahrnimmt.

Nur für bestimmte Ausnahmefälle sieht die ESTV vor, dass auf Zusehen hin die Verwaltung nicht von einem Eigenverbrauchstatbestand ausgeht. Solche Fälle liegen vor, wenn die nachfolgenden Voraussetzungen kumulativ erfüllt sind (vgl. Merkblatt Nr. 14 über den „Eigenverbrauch bei Arbeiten an Bauwerken und über die Option beim Realisieren von Bauvorhaben“[Merkblatt Nr. 14]):

- 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 Zweck;
- 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 Kenntnis 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 zugeliefert werden.

Die Rechtsprechung hat die Rechtmässigkeit dieser Praxis festgestellt; die im Merkblatt Nr. 14 festgelegten Voraussetzungen seien angemessen und mit dem Bundesrecht vereinbar

(Entscheid der SRK vom 12. August 2002 in Sachen S. [SRK 2001-051], publiziert in VPB 67.18, E. 4b; vgl. auch Entscheide der SRK vom 21. Februar 2003 in Sachen H. [SRK 2002-008], E. 3c und 4a/cc, sowie vom 19. November 2002 in Sachen K. AG [SRK 2001-133], E. 2d und 3d).

e) Damit ein Umsatz steuerbar ist, muss er grundsätzlich durch einen subjektiv Steuerpflichtigen getätigt werden (Art. 4 MWSTV). Mehrwertsteuerpflichtig ist gemäss Art. 17 Abs. 1 MWSTV, wer eine mit der Erzielung von Einnahmen verbundene gewerbliche oder berufliche Tätigkeit selbständig ausübt, selbst wenn eine Gewinnabsicht fehlt, sofern seine Lieferungen, seine Dienstleistungen und sein Eigenverbrauch im Inland gesamthaft jährlich Fr. 75'000.— übersteigen. 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; vgl. Entscheid der SRK vom 11. Februar 2000 in Sachen N. [SRK 1999-064], E. 2b, mit weiteren Hinweisen).

aa) Selbständig ist, wer nach aussen im eigenen Namen auftritt, wenn er der Mehrwertsteuer unterliegende Leistungen erbringt. Als Merkmale selbständiger Tätigkeit gelten vor allem die Haftung für den Arbeitserfolg, das Auftreten im eigenen Namen, die Gewinnbeteiligung bzw. das Verlustrisiko (vgl. zum Ganzen: Entscheid des Bundesgerichts vom 14. November 2003 in Sachen S. [2A.304/2003], E. 3.3 ff., veröffentlicht in: StR 3/2004, S. 232; Entscheid des Bundesgerichts vom 27. Oktober 2000 in Sachen R. [2A.468/1999], E. 4 ff., veröffentlicht in: Archiv für Schweizerisches Abgaberecht [ASA] 71/2003, S. 651 ff.). Nebst dem Element der Selbständigkeit verlangt die Verordnung eine gewerbliche oder berufliche Tätigkeit, definiert den Begriff selber jedoch nicht. Rechtsprechung und Lehre bezeichnen als gewerblich oder beruflich „jede Art von Tätigkeit, die Dritten gegenüber nachhaltig zu Erzielung von Einnahmen ausgeübt wird“ (Entscheid der SRK vom 23. Oktober 2000 in Sachen M. AG [SRK 1999-019], E. 2a; Alois Camenzind/Niklaus Honauer, Handbuch zur neuen Mehrwertsteuer, Bern 1995, 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 ff.). Nachhaltig ist eine Tätigkeit, wenn mehrere gleichartige Handlungen unter Ausnutzung derselben Gelegenheit oder desselben dauernden Verhältnisses vorgenommen werden oder wenn ein Dauerverhältnis geschaffen wird (vgl. BGE vom 10. September 2003, a.a.O., E. 2.2; Entscheid des Bundesgerichts vom 27. Mai 2002 in Sachen S. [2A.501/2001], E. 2.1 ff., veröffentlicht in: StR 10/2002, S. 674; Heinz Keller, Subjektive Steuerpflicht, Hrsg.: Weber/Thürer/Zäch, Zürich 1994, S. 13 ff.). Eine gewerbliche Tätigkeit kann auch ein gemeinnütziger oder wohltätiger Verband ausüben, auch wenn er nur seinen Mitgliedern gegenüber tätig wird (Camenzind/Honauer, a.a.O., S. 181, Rz. 638). Die Steuerpflicht darf jedenfalls mit dem Begriffsmerkmal gewerblich oder beruflich nicht auf Aktivitäten von Gewerbebetreibenden, d.h. Handels-, Fabrikations-, Gewerbe- und Dienstleistungsbetriebe beschränkt werden (Riedo, a.a.O., S. 174).

bb) Um steuerpflichtig zu sein, muss die Tätigkeit gemäss Art. 17 Abs. 1 MWSTV auf die Erzielung von Einnahmen ausgerichtet sein, darf also nicht unentgeltlich erfolgen. Ausdrücklich nicht verlangt wird vom Gesetzgeber eine Gewinnabsicht (Art. 17 Abs. 1 MWSTV). Bei der Berechnung des steuerauslösenden Umsatzes müssen die Lieferungen, die Dienstleistungen und der Eigenverbrauch im Inland jährlich gesamthaft 75'000.— übersteigen. Zu beachten ist, dass auch der Eigenverbrauch für sich allein die subjektive Steuerpflicht auslösen kann (Art. 17 Abs. 5 Bst. b MWSTV; Stephan Kuhn/Peter Spinnler, Mehrwertsteuer, Muri/Bern 1994, S. 53 f.).

3.- Im vorliegenden Fall hat die Beschwerdeführerin in den Jahren 1995 bis 1996 zwei Wohnblöcke zwecks späteren Verkaufs oder Vermietung durch Drittfirmen erstellen lassen. Sie tat dies zu einem Zeitpunkt, in dem sie gemäss Handelsregistereintrag u.a. die Ausführung sämtlicher Hoch- und Tiefbauarbeiten, den Betrieb einer Zimmerei, An- und Verkauf von sowie Beteiligung an Liegenschaften bezweckte. Es gilt nun zu prüfen, ob diese Tätigkeit unter den Eigenverbrauch im Sinne von Art. 8 Abs. 2 MWSTV fällt und weiter, ob die Beschwerdeführerin überhaupt der subjektiven Mehrwertsteuerpflicht untersteht. Unbestritten ist, dass die Beschwerdeführerin bezüglich jenes Bereichs der Liegenschaft (Stockwerkeinheit Goldschmied), für welchen sie für eine Versteuerung optiert hat, Mehrwertsteuern schuldet. Es bleibt folglich also nur zu prüfen, ob auf der restlichen Überbauung, wofür die Beschwerdeführerin nicht optierte, Eigenverbrauch geschuldet ist.

a) Die Beschwerdeführerin hat unbestrittenermassen Arbeiten zur Überbauung der Liegenschaft bzw. zum Bau von Wohngebäuden in Auftrag gegeben. Folglich hat sie im Sinne von Art. 8 Abs. 2 MWSTV „Arbeiten vornehmen lassen“. Wie bereits hievor erwähnt, findet diese Vorschrift auch im Falle eines Investors, der Bauten zur entgeltlichen Nutzung erstellen lässt, Anwendung (E. 2d). Dass es sich bei den von der Beschwerdeführerin erstellten Bauten überdies um Bauwerke im Sinne der Bestimmung handelt, steht ebenso ausser Zweifel wie die Tatsache, dass sie für Ausgangsleistungen im Sinne von Art. 14 Ziff. 16 und 17 MWSTV bestimmt sind. Zudem wird die Besteuerung des Eigenverbrauchs nach Art. 4 Bst. c MWSTV nicht von der Leistung eines Entgelts bzw. eines Leistungsaustausches abhängig gemacht (vgl. Entscheid der SRK in Sachen H. vom 21. Februar 2003 [SRK 2002-008], E. 4a/aa).

b) Die ESTV hat der Ausdehnung des Eigenverbrauchs von Art. 8 Abs. 2 MWSTV in ihrem Merkblatt Nr. 14 Schranken gesetzt. Erfüllen die Arbeiten alle darin aufgezählten Voraussetzungen, wird angenommen, dass die Tätigkeit kein Eigenverbrauch darstellt (E. 2d hievor).

aa) Gemäss der ersten Voraussetzung darf die im Geschäftsverkehr (beispielsweise in Statuten oder in amtlichen Registern) genannte oder tatsächlich ausgeübte Geschäftstätigkeit nicht das Planen, Erstellen, Sanieren oder Renovieren von Bauten als Haupt- oder Nebentätigkeit zum Zweck haben. Die Beschwerdeführerin war während Jahren als Baugeschäft tätig. Ihr Hauptzweck gemäss Statuten bestand in der hier massgeblichen Zeitspanne in der Ausführung sämtlicher Hoch- und Tiefbauarbeiten. Damit ist bereits die erste der kumulativen Voraussetzungen für die Anwendbarkeit der Ausnahmepraxis der ESTV nicht erfüllt. Der Eigenverbrauchstatbestand ist folglich grundsätzlich gegeben.

bb) Die Beschwerdeführerin bringt dagegen vor, dass sie laufend redimensioniert worden sei und dabei weder die Statuten noch der Handelsregistereintrag den tatsächlichen Gegebenheiten angepasst worden sei. So sei die Schreinerei bereits im Jahre 1965 und die Zimmerei im Jahre 1976 aufgegeben worden, Transporte für Dritte seien zu keinem Zeitpunkt ausgeführt worden, sondern nur Transporte im Rahmen der Tätigkeit im Bereich des Baugeschäftes. Ende März 1994 sei dann das Baugeschäft geschlossen und die Mitarbeiter entlassen und das Betriebsmobiliar verkauft worden. Die Aufgabe der baugewerblichen Tätigkeit sei der Bevölkerung bekannt gewesen. Als Beweis legt die Beschwerdeführerin einen Artikel aus der Lokalzeitung „Die Botschaft“ vom 14. Dezember 1994 zu den Akten. Die Beschwerdeführerin vertritt die Ansicht, dass beide Mehrfamilienhäuser nach der faktischen Aufgabe des Betriebes erstellt worden seien und die Beschwerdeführerin deshalb zu Unrecht eine Eigenverbrauchsteuer zu bezahlen habe. So sei die Beschwerdeführerin seit April 1994 nie mehr als Bauunternehmung in irgend einer Form tätig gewesen und als solche nie in Erscheinung getreten. Die Überbauung des ehemaligen Betriebsareals mit Wohnungen dokumentiere nämlich gerade die Endgültigkeit der Betriebsaufgabe. Entscheidend sei vorliegend, dass deswegen faktisch die Gleichstellung mit einem Nichtsteuerpflichtigen erreicht sei und die Firma gar nicht in der Lage gewesen wäre, einen Vorsteuerabzug geltend zu machen. Somit sei keine Wertschöpfung erzielt worden. Die vier Kriterien gemäss Merkblatt Nr. 14 seien in ihrem Fall erfüllt. Es schade nicht, dass die Zweckbestimmung im Handelsregister nach der Betriebsaufgabe nicht geändert worden sei und sie sei nicht verpflichtet, den dort registrierten Gesellschaftszwecken nachzuleben. Es genüge zivilrechtlich, wenn die aktuelle Tätigkeit durch die Zweckbestimmung in den Statuten abgedeckt sei. Entscheidend sei überdies, wie die Beschwerdeführerin im Geschäftsverkehr tatsächlich in Erscheinung trete. So sei sie zu besagtem Zeitpunkt nicht mehr baugewerblich tätig gewesen.

cc) Die Beschwerdeführerin verkennt im Wesentlichen, dass der Eigenverbrauch gemäss Art. 8 Abs. 2 MWSTV nicht voraussetzt, dass der Steuerpflichtige die entsprechenden Arbeiten an der Baute gleich selber verrichtet. Es genügt, wenn er sie durch einen Dritten ausführen lässt. So stellt denn die ESTV in ihrer in Merkblatt Nr. 14 festgelegten Praxis zur Einschränkung der Anwendbarkeit von Art. 8 Abs. 2 MWSTV nicht entscheidend auf die Frage ab, ob der Betroffene überhaupt geschäftstätig ist (bzw. die Geschäftstätigkeit aufgegeben hat), sondern darauf, dass der Betroffene nicht dem Bausektor angehören darf. Nicht nur, wenn er die dort genannten Bauarbeiten tatsächlich verrichtet, fällt er nicht mehr unter die Ausnahmepaxis der ESTV, sondern bereits dann, wenn er gemäss seinen Statuten oder einer amtlichen Eintragung eine solche Bautätigkeit bezweckt. Eines der – durch die Rechtsprechung geschützten – Kriterien der ESTV zur Abgrenzung desjenigen einerseits, der den Eigenverbrauch auslösen soll, und etwa dem Privaten (oder dem Nichtsteuerpflichtigen wie ihn die Beschwerdeführerin nennt) andererseits, der mittels Ausnahmepaxis gemäss Merkblatt Nr. 14 nicht eigenverbrauchssteuerpflichtig werden soll, besteht eben gerade in dieser mittels Statuten oder Handelsregister nach aussen manifestierten Zwecksetzung, im Bausektor tätig zu sein. Im vorliegenden Fall ist unbestritten, dass die Beschwerdeführerin in der massgeblichen Zeit sowohl nach ihren Statuten als auch nach dem Handelsregistereintrag solche Bauarbeiten bezweckte.

Im Übrigen kommt es entgegen der Auffassung der Beschwerdeführerin im Mehrwertsteuerrecht nicht entscheidend auf die zivilrechtliche Betrachtungsweise an (statt Vieler: Entscheid der SRK vom 18. Mai 1998 [SRK 14/97], E. 7, publiziert in MWST-Journal 3/98, S. 138; ausführlich: Riedo, a.a.O., S. 112; vgl. Ivo P. Baumgartner, in Kommentar zum Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer, Basel/Genf/München 2000, ad Art. 33 Abs. 1 und 2, Rz. 12). Ohnehin wäre ihr entgegenzuhalten, dass jede Änderung einer im Handelsregister eingetragenen Tatsache wiederum eingetragen werden muss (Art. 937 des Bundesgesetzes betreffend die Ergänzung des Schweizerischen Zivilgesetzbuches [Fünfter Teil: Obligationenrecht/OR; SR 220]). Ein Zeitungsartikel in der lokalen Presse vermag den Handelsregistereintrag jedenfalls nicht zu berichtigen. Ausserdem hat die Beschwerdeführerin ja nicht nur im Handelsregister ihre Zweckbestimmung unverändert belassen, sondern auch in ihren Statuten.

dd) Da bereits die erste der kumulativen Voraussetzungen gemäss Merkblatt Nr. 14 als nicht erfüllt zu betrachten ist, erübrigt sich zu prüfen, wie es sich mit der dritten Voraussetzung verhält, wonach weder der Inhaber noch alle oder ein einzelner Gesellschafter noch Aktionäre oder Personal aufgrund ihrer beruflichen Kenntnis in der Lage sein dürfen, fachliche/technische Leistungen an Bauwerken zu erbringen oder sich dafür als Arbeitskraft gegenüber Dritten zur Verfügung zu stellen. Auf die Vorbringen der Beschwerdeführerin, X. sei in der massgeblichen Zeit gesundheitlich sehr stark angeschlagen gewesen bzw. er habe fachlich gar keine genügenden Kenntnisse gehabt und sei deshalb gar nicht in der Lage gewesen, die dritte Bedingung von Merkblatt Nr. 14 zu erfüllen, ist deshalb vorliegend nicht näher einzugehen.

c) Auch das Argument der Beschwerdeführerin, sie sei früher gar nie im Immobilienbereich gewerblich tätig gewesen und sie sei zwar als Bauunternehmung mit der Erstellung von Bauten beauftragt gewesen, diese Bauten seien jedoch ausnahmslos auf Rechnung von Dritten erstellt worden, vermag ihr nicht zu helfen. Die Beschwerdeführerin verkennt mit dieser Argumentation insbesondere, dass die Anwendbarkeit von Art. 8 Abs. 2 MWSTV nicht auf die Baubranche und die eigentliche Bautätigkeit beschränkt ist (E. 2c).

d) Schliesslich hält die Beschwerdeführerin dafür, vor Baubeginn seien nicht sämtliche Wohnungen verkauft oder vermietet gewesen. Die fraglichen Mehrfamilienhäuser seien somit nicht zur entgeltlichen Veräusserung oder Überlassung zum Gebrauch im Sinne von Art. 8 Abs. 2 Bst. a MWSTV bestimmt gewesen. Folglich komme höchstens der Entnahmeeigenverbrauch gemäss Art. 8 Abs. 1 MWSTV in Frage. Da die Beschwerdeführerin aber nicht subjektiv steuerpflichtig gewesen sei und keine Vorsteuerabzüge getätigt habe, komme auch diese Bestimmung nicht zur Anwendung.

Das Vorbringen erweist sich bereits deshalb als unbegründet, weil die Beschwerdeführerin nicht ernsthaft behaupten kann, vor der oder in der Bauphase beabsichtigt gehabt zu haben, die beiden Mehrfamilienhäuser ausschliesslich selbst nutzen zu wollen und diese deshalb nicht Ausgangsumsätzen gemäss Art. 14 Ziff. 16 und 17 MWSTV zuzuführen. Sie

legt denn auch keinerlei Unterlagen ins Recht, welche belegen würden, sie habe sämtliche Wohnungen zunächst selbst genutzt (immer mit Ausnahme jener Bauteile, für welche sie für die Versteuerung optierte, welche hier aber nicht im Streit liegen). Im Übrigen weist die Vorinstanz mit Recht darauf hin, dass die Beschwerdeführerin, wenn sie vor Baubeginn Dritten gegenüber keine Verpflichtung eingegangen ist zur Übertragung des Eigentums am ganzen Bauwerk oder an einzelnen Miteigentumsanteilen und deshalb für eigene Rechnung handelte, unter den gegebenen weiteren Umständen zweifelsfrei den Eigenverbrauchstatbestand gemäss Abs. 2 des Art. 8 MWSTV erfüllte.

4.- Nachdem somit das Vorliegen von Eigenverbrauch feststeht, muss nun geprüft werden, ob die Beschwerdeführerin die Voraussetzungen für die subjektive Steuerpflicht nach Art. 17 Abs. 1 MWSTV erfüllt. Hierzu muss die Aktiengesellschaft eine gewerbliche oder berufliche Tätigkeit ausüben. Bei der hier in Frage stehenden Bautätigkeit, welche sich mindestens über eine Dauer von mehr als einem Jahr erstreckte, wurde ein Dauerverhältnis geschaffen, das ohne Weiteres als gewerblich oder beruflich im Sinne von Art. 17 Abs. 1 MWSTV zu bezeichnen ist. Im Übrigen kann die Tatbestandsvoraussetzung der Gewerblichkeit auch durch andere Leistungen als die baugewerbliche Tätigkeit erfüllt sein. Die Beschwerdeführerin selber gibt an, die Vermietung der Wohnungen bezweckt zu haben und übt damit unzweifelhaft eine gewerbliche Tätigkeit aus. Ebenso wenig wird die Nachhaltigkeit dieser Tätigkeit in Frage gestellt. Die Nachhaltigkeit ist nämlich nur schon deshalb zu bejahen, weil das Planen und Erstellen der Liegenschaft – selbst wenn es sich dabei um eine einmalige Tätigkeit handelt – eine gewisse Zeit beanspruchte (vgl. dazu Entscheid des Bundesgerichts vom 10. September 2003, a.a.O., E. 2.2). Unbestritten ist die Beschwerdeführerin als juristische Person selbständig tätig. Die Beschwerdeführerin ist nämlich als Aktiengesellschaft organisiert und verfügt über eine eigenständige Rechtspersönlichkeit, sie hat – unabhängig von ihren Mitgliedern – Rechte und Pflichten, kann im eigenen Namen handeln und Rechtsgeschäfte eingehen. Die Aktiengesellschaft ist damit ein von den Gesellschaftern zu unterscheidendes Rechtssubjekt. Die Beschwerdeführerin ist damit steuerpflichtig im Sinne von Art. 17 MWSTV.

5.- Im Eventualantrag macht die Beschwerdeführerin geltend, sie schulde lediglich Fr. 11'737.30 Mehrwertsteuer. Leistungen, welche im Jahre 1994 erbracht worden sind, seien aus der Berechnungsgrundlage auszuklammern. Die MWSTV sei per 1. Januar 1995 in Kraft getreten und eine rückwirkende Anwendung, wie sie die ESTV vornehme, verstosse gegen das Verbot der Rückwirkung von Gesetzen. Es sei nicht zulässig, Leistungen mit Eigenverbrauchsteuer zu belegen, welche wie die Abbruch- und Aushubarbeiten im Jahre 1994 der Warenumsatzsteuer unterlegen seien. Das Gleiche gelte für die im Jahre 1994 erbrachten Architekturleistungen und Gebührenrechnungen der Gemeinde, da darauf unter dem Regime der Warenumsatzsteuer keine Steuer geschuldet gewesen sei. Als Beweismittel legt die Beschwerdeführerin einen Auszug des Kontos (...) (Baukosten) per 31. Dezember 1994 zu den Akten.

a) Beim Eigenverbrauch gemäss Art. 8 Abs. 2 MWSTV wird die Steuer vom Preis (ohne Wert des Bodens) berechnet, der im Falle der Lieferung an einen unabhängigen Dritten in

Rechnung gestellt würde (Art. 26 Abs. 3 Bst. c MWSTV). Das Warenumsatzsteuerrecht bleibt grundsätzlich weiterhin auf alle während dessen Geltungsdauer eingetretenen Tatsachen und entstandenen Rechtsverhältnisse anwendbar (Art. 83 Abs. 1 MWSTV). Das neue Recht gilt für Umsätze, die ab Inkrafttreten der MWSTV getätigt werden (Art. 84 Abs. 1 MWSTV).

b) Gemäss unwiderlegter Darstellung der Vorinstanz erfolgte der Spatenstich für die fragliche Überbauung im Februar 1995. Ab diesem Zeitpunkt ist Eigenverbrauchsteuer gemäss Art. 8 Abs. 2 MWSTV geschuldet. Berechnungsgrundlage für diese Steuer bildet der Preis wie für einen unabhängigen Dritten, wobei die ESTV den Wert des Bodens nicht berücksichtigen darf. Demgegenüber würde jeder Verkäufer Planungsleistungen, Abbrucharbeiten und Gebühren, welche im unmittelbaren Zusammenhang mit der Überbauung stehen, in den Preis einfließen lassen. Insofern ist nicht zu beanstanden, dass die ESTV die fraglichen Kosten für die Architekturleistungen, Abbrucharbeiten und Gebühren in die Bemessungsgrundlage der auf dem Bau geschuldeten Eigenverbrauchsteuer mit einbezieht. Dabei geht es entgegen der Auffassung der Beschwerdeführerin nicht darum, diese angeblich noch 1994 erbrachten Leistungen steuerbar werden zu lassen bzw. dem Steuerobjekt der MWSTV zu unterstellen. Sie sind einzig als Kostenfaktoren des Preises, wie er für einen unabhängigen Dritten festgelegt würde, bei der Bemessung der Steuer für den Eigenverbrauch auf der Überbauung ab Februar 1995 zu berücksichtigen. Die ESTV unterstellt damit nur diese Bauarbeiten ab 1995 dem Steuerobjekt der MWSTV. Folglich ist weder ein Rückwirkungsverbot von Gesetzen noch Übergangsrecht der MWSTV verletzt.

6.- Dem Gesagten zufolge ist die Beschwerde abzuweisen. Bei diesem Verfahrensausgang hat die Beschwerdeführerin als unterliegende Partei die Verfahrenskosten (Spruch- und Schreibgebühren) vor der SRK, die auf Fr. 1'500.— festgesetzt werden, zu tragen (vgl. Art. 63 Abs. 1 VwVG). Die Beschwerdeinstanz hat im Dispositiv den Kostenvorschuss von Fr. 1'500.— mit den Verfahrenskosten zu verrechnen (Art. 63 Abs. 1 VwVG und Art. 1 ff., insbesondere Art. 5 Abs. 3 der Verordnung über Kosten und Entschädigungen im Verwaltungsverfahren [VwKV; SR 172.041.0]).

Aus diesen Gründen hat die Eidgenössische Steuerrekurskommission nach Art. 23 Abs. 1 der Verordnung über Organisation und Verfahren eidgenössischer Rekurs- und Schiedskommissionen (SR 173.31) auf dem Zirkulationsweg

erkannt:

- 1.- Die Beschwerde der X. AG vom 5. Mai 2003 wird abgewiesen und der Einspracheentscheid der Eidgenössischen Steuerverwaltung vom 24. März 2003 bestätigt.

- 2.- Die Verfahrenskosten im Betrage von Fr. 1'500.— (Spruch- und Schreibgebühren) werden der Beschwerdeführerin auferlegt und mit dem geleisteten Kostenvorschuss von Fr. 1'500.— verrechnet.
- 3.- Dieser Entscheid wird dem Vertreter der Beschwerdeführerin und der Eidgenössischen Steuerverwaltung schriftlich eröffnet.

Rechtsmittelbelehrung

Der Entscheid kann innerhalb von dreissig Tagen seit der Eröffnung mit Verwaltungsgerichtsbeschwerde (Art. 97 ff. des Bundesgesetzes vom 16. Dezember 1943 über die Organisation der Bundesrechtspflege [OG; SR 173.110]) beim Schweizerischen Bundesgericht angefochten werden; **ausgenommen sind Entscheide über Erlass oder Stundung geschuldeter Abgaben (Art. 99 Abs. 1 Bst. g OG)**. Die Beschwerdeschrift ist dem Bundesgericht, 1000 Lausanne 14, in drei Ausfertigungen einzureichen. Sie hat die Begehren, deren Begründung mit Angabe der Beweismittel und die Unterschrift der Beschwerdeführerin oder ihres Vertreters zu enthalten; die Ausfertigung des angefochtenen Entscheides und die als Beweismittel angerufenen Urkunden sind beizulegen, soweit die Beschwerdeführerin sie in Händen hat (Art. 106 Abs. 1 und Art. 108 Abs. 1 und 2 OG). Die Beschwerdefrist steht still (Art. 34 Abs. 1 OG):

- a) vom siebten Tage vor Ostern bis und mit dem siebten Tage nach Ostern;
- b) vom 15. Juli bis und mit dem 15. August;
- c) vom 18. Dezember bis und mit dem 1. Januar.

Eidg. Steuerrekurskommission

Der Präsident:

Der Gerichtsschreiber ad hoc:

Pascal Mollard

Martin V. Würmli