



SRK 2003-136

Der Präsident: Pascal Mollard
Die Richter: Xavier Oberson; Peter Spinnler
Die Gerichtsschreiberin: Andrea Flubacher

Entscheid vom 14. Juli 2005

in Sachen

Baugesellschaft X., Beschwerdeführerin, vertreten durch...

gegen

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

betreffend

Mehrwertsteuer (MWSTV);
Eigenverbrauch; subjektive Steuerpflicht

Sachverhalt:

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, Hauptabteilung Mehrwertsteuer (im Folgenden: ESTV), 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: aSR 641.201) 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, lic. iur. K, 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. Sie erwog, die Baugesellschaft X habe in dem von ihr eingereichten „Fragebogen zur Eintragung als Mehrwertsteuerpflichtiger“ vom 28. November 1994 als Rechtsform „einfache Gesellschaft“, als Art der Geschäftstätigkeit „Baugesellschaft“ und als voraussichtlichen, massgebenden Umsatz 1994 Fr. 4'000'000.-- angegeben. Aus dem „Mutationsbeleg für Anmeldungen“ vom 12. Januar 1995 gehe hervor, dass als Gesellschafter A sowie die Erbengemeinschaft C figurieren würden. Die Einsprecherin sei in der Folge stets als „Baugesellschaft X“ aufgetreten und habe als solche unterschriftlich die Richtigkeit der Angaben in den Abrechnungen bestätigt. Auch gegenüber anderen Behörden und Dritten sei sie als einfache Gesellschaft aufgetreten. So sei sie gemäss den vorliegenden Grundbuchauszügen nach wie vor als Eigentümerin der in Frage stehenden Liegenschaften eingetragen. Sie habe mithin ihre Steuerpflicht anerkannt und die ESTV habe - auf ihre Angaben vertrauend - annehmen können und müssen, dass es sich bei ihr um eine einfache Gesellschaft handle. Das Auftreten bzw. Verhalten gegen aussen lasse den Schluss zu, dass die Fortführung der einfachen Gesellschaft konkludent beschlossen worden sei und dass es sich bei der „Liquidation“ um eine interne Abmachung unter den Gesellschaftern handle, die gegen aussen jedoch nie Rechtswirkung entfaltet habe. Darauf sei die Einsprecherin zu behaften. Es könne nicht angehen, dass diese mit ihren Angaben die ESTV, das Grundbuchamt und womöglich potenzielle Kunden täusche und sich schliesslich darauf berufe, sie habe als einfache Gesellschaft zum Zeitpunkt der Eintragung und auch später gar nicht mehr bestanden. Im Übrigen hätte, selbst wenn die Steuerpflicht der BG X. nicht gegeben wäre, A, der als Rechtsanwalt bei der ESTV ebenfalls als Steuerpflichtiger registriert sei, für die Steuernachbelastung einzustehen. Nach dem Grundsatz der Einheit des Unternehmens seien alle Umsätze des Unternehmens zusammenzurechnen; ausgenommen seien nur die der privaten oder hoheitlichen Sphäre zugehörenden Umsätze. Der Einbezug des Zinsaufwandes in die Bemessungsgrundlage werde von der Rechtsprechung als zulässig erachtet. Es handle sich lediglich um

eine rein kalkulatorische Berechnung, nicht um einen eigentlichen Umsatz, weshalb die Einsprecherin keinen Vorsteuerabzug vornehmen könne. Der Eigenverbrauch bezwecke für bestimmte Fälle die steuerliche Gleichstellung von Steuerpflichtigen und Nichtsteuerpflichtigen. Was bei der Einsprecherin als Eigenverbrauchssteuer anfalle, entspreche der Höhe der Steuer, die einem Dritten beim Verkauf überwälzt werde. Nach der Rechtsprechung des Bundesgerichts sei der baugewerbliche Eigenverbrauch gemäss Art. 8 Abs. 2 Bst. a MWSTV mit der Bundesverfassung vereinbar.

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. Zur Begründung dieser Begehren wird im Wesentlichen festgehalten, die BG X. habe mit dem Tod von C aufgehört zu existieren, da nur noch ein Gesellschafter (A) verblieben sei und eine Vereinbarung, wonach die Gesellschaft mit den Erben fortbestehen solle, nicht vorliege. Die Erben seien gar nie Mitglieder der Gesellschaft geworden; ihnen sei nur ein schuldrechtlicher Abfindungsanspruch verblieben. Die Existenz der Gesellschaft ende allerdings erst wenn die Liquidation abgeschlossen sei und alle Gesellschafter von der Auflösung Kenntnis genommen hätten. Der Vertrag zwischen A und den Erben belege aber genau diese Liquidation und Beendigung des Gesellschaftsverhältnisses. A sei von da an alleiniger Bauherr der Überbauung W. gewesen. Ein neuer Gesellschafter, mit dem eine neue Baugesellschaft hätte gegründet werden können, sei nie gefunden worden. Ein zivilrechtlich nicht mehr existierendes Rechtssubjekt könne auch vom Steuerrecht nicht erfasst werden. Daran ändere auch nichts, dass A die Bezeichnung „BG X.“ zur Projektbezeichnung auch weiterhin verwendet habe. Die Bezeichnung habe sich derart stark eingebürgert, dass die anfänglich dahinter stehende Gesellschaft völlig verdrängt worden sei. A habe es zudem aus verschiedenen Gründen vermeiden wollen, seinen Namen gegen aussen hin mit dem Bauprojekt in Verbindung zu bringen. Er habe somit die Überbauung als Privatmann realisiert. Als solcher sei er aber für die Erstellung von Bauten für seinen eigenen Bedarf nicht steuerpflichtig, fehle es doch insoweit am Kriterium des nachhaltigen gewerblichen Tätigseins. Die ganze Überbauung sei zudem völlig unabhängig von seiner Einzelfirma realisiert worden. Im Übrigen wären ohnehin alle vier Voraussetzungen gemäss dem seinerzeitigen Merkblatt Nr. 14 der ESTV erfüllt, bei deren Vorliegen gemäss Verwaltungspraxis angenommen werde, dass bei ausschliesslichem Erstellenlassen von Bauwerken durch Dritte weder der Steuertatbestand des Eigenverbrauchs nach Art. 8 Abs. 2 MWSTV noch, für sich allein, die subjektive Steuerpflicht des Bauherrn nach Art. 17 MWSTV vorliege. 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. Damit widerspreche die auf den Zinsen erhobene Mehrwertsteuer der gesetzgeberischen Absicht einer Nettoallphasensteuer mit

Vorsteuerabzug. Die Belastung der Kapitalzinsen mit Mehrwertsteuern führe auf systemwidrige Weise zu einer Ungleichbehandlung mit dem nicht der Mehrwertsteuer unterworfenen Bauherrn.

In ihrer Vernehmlassung vom 3. November 2003 beantragt die ESTV, die Beschwerde sei kostenfällig abzuweisen. Zur Begründung dieses Antrages führt sie im Wesentlichen dieselben Argumente an, die sie bereits ihrem Einspracheentscheid zugrunde gelegt hatte. Zusätzlich hält sie fest, der Aussage der Beschwerdeführerin, es sei davon auszugehen, dass A die Überbauung als Privatmann realisiert habe, sei zu widersprechen. Auch seien die Anforderungen gemäss Merkblatt 14 nicht erfüllt, da die Geschäftstätigkeit der Beschwerdeführerin das Planen, Erstellen, Sanieren oder Renovieren von Bauten zum Zwecke habe und nach aussen die Bereitschaft bestehe, an Bauwerken Arbeiten vorzunehmen oder vornehmen zu lassen. Schliesslich umfasse die Bemessungsgrundlage auch den Zins, gleichgültig, ob der Besteller die Baute mit Fremd- oder Eigenkapital finanziere. 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, wenn das Gebäude oder Grundstück diesem geliefert statt im Eigenverbrauch verwendet worden wäre. Damit werde auch die Wertschöpfung des Herstellers Teil der Bemessungsgrundlage.

Auf die weiteren Begründungen in den Eingaben an die SRK wird – soweit entscheidungswesentlich – im Rahmen der nachfolgenden Erwägungen eingegangen.

Erwägungen:

1.- a) Auf dem Gebiet der Mehrwertsteuer unterliegen Einspracheentscheide der ESTV der Beschwerde an die SRK (Art. 71a Abs. 1 des Bundesgesetzes vom 20. Dezember 1968 über das Verwaltungsverfahren [VwVG; SR 172.021] i.V.m. Art. 53 MWSTV bzw. Art. 65 des Bundesgesetzes vom 2. September 1999 über die Mehrwertsteuer [MWSTG; SR 641.20]). 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). Der angefochtene Einspracheentscheid vom 8. Juli 2003 ist der Beschwerdeführerin frühestens am 9. Juli 2003 zugestellt worden. Die am 9. September 2003 zuhanden der SRK der schweizerischen Post übergebene Beschwerde ist damit - unter Berücksichtigung des Fristenstillstandes in der Zeit vom 15. Juli bis und mit dem 15. August (Art. 22a Bst. b VwVG) - rechtzeitig erfolgt (Art. 21 Abs. 1 VwVG). Der von der Beschwerdeführerin gestützt auf Art. 63 Abs. 4 VwVG einverlangte Kostenvorschuss von Fr. 3'000.-- ist fristgerecht bezahlt worden. Auf die form- und fristgerecht (Art. 50 ff. VwVG) eingereichte Beschwerde ist mithin einzutreten. Das Verfahren bestimmt sich gemäss Art. 71a Abs. 2 VwVG grundsätzlich nach diesem Gesetz, soweit nicht spezialgesetzliche Normen des Steuerrechts anzuwenden sind.

b) Gemäss Art. 8 Abs. 1 der Übergangsbestimmungen der alten Bundesverfassung der Schweizerischen Eidgenossenschaft vom 29. Mai 1874 (ÜB-aBV), in Kraft bis zum 31. Dezember 1999 bzw. Art. 196 Ziff. 14 Abs. 1 der neuen Bundesverfassung vom 18. April 1999 (BV; SR 101) war der Bundesrat gehalten, die Ausführungsbestimmungen betreffend die Mehrwertsteuer bis zum In-Kraft-Treten eines Bundesgesetzes zu erlassen. Aufgrund dessen erliess der Bundesrat die Mehrwertsteuerverordnung. Am 2. September 1999 beschloss die Bundesversammlung das Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer. Dieses ist am 1. Januar 2001 in Kraft getreten (Beschluss des Bundesrates vom 29. März 2000; AS 2000 1346), woraus folgt, dass die Mehrwertsteuerverordnung aufgehoben wurde. Indessen bleiben nach Art. 93 Abs. 1 MWSTG die aufgehobenen Bestimmungen, unter Vorbehalt von Art. 94 MWSTG, weiterhin auf alle während deren Geltungsdauer eingetretenen Tatsachen und entstandenen Rechtsverhältnisse anwendbar. Vorliegend kommt Art. 94 MWSTG nicht zur Anwendung. Die hier in Frage stehende Steuerforderung betrifft Sachverhalte, welche in den Jahren 1995 bis 1998 verwirklicht worden sind. Somit finden die Bestimmungen der Mehrwertsteuerverordnung auf den vorliegend zu beurteilenden Sachverhalt weiterhin Anwendung.

c) Die SRK kann den angefochtenen Entscheid grundsätzlich in vollem Umfang überprüfen. Der Beschwerdeführer kann neben der Verletzung von Bundesrecht (Art. 49 Bst. a VwVG) und der unrichtigen oder unvollständigen Feststellung des rechtserheblichen Sachverhaltes (Art. 49 Bst. b VwVG) auch die Rüge der Unangemessenheit erheben (Art. 49 Bst. c VwVG). Die Beschwerdeinstanz hat den Sachverhalt von Amtes wegen festzustellen und ist dabei nicht ausschliesslich an die Parteibegehren gebunden. Sie darf im streitigen Verfahren durchaus auch weitere Sachverhaltsermittlungen vornehmen (Ulrich Häfelin/Georg Müller, Grundriss des Allgemeinen Verwaltungsrechts, 4. Auflage, Zürich 2002, Rz. 1809). Grundsätzlich hat die Beschwerdeinstanz das Recht von Amtes wegen anzuwenden. Sie ist an die vorgebrachten rechtlichen Überlegungen der Parteien nicht gebunden (vgl. Art. 62 Abs. 4 VwVG; Alfred Kölz/Isabelle Häner, Verwaltungsverfahren und Verwaltungsrechtspflege des Bundes, 2. Auflage, Zürich 1998, S. 39 Rz. 112), weshalb sie eine Beschwerde insbesondere auch aus andern als den geltend gemachten Gründen gutheissen oder abweisen kann (vgl. BGE 117 Ib 117 E. 4a; André Moser, in: Moser/Uebersax, Prozessieren vor eidgenössischen Rekurskommissionen, Basel/Frankfurt a.M. 1998, Rz. 1.8). Dies bedeutet indessen nicht, dass sie einen bei ihr angefochtenen Entscheid unter jedem erdenklichen Blickwinkel überprüfen muss. Sie hat aber zumindest jene Fragen zu klären, die sich aufgrund der Parteivorbringen oder anderer sich aus den Akten ergebender Anhaltspunkte stellen; dies selbst dann, wenn die betreffende Rechtsfrage von den Verfahrensbeteiligten nicht aufgeworfen wird. Fehler, wie beispielsweise eine ungerichtfertige Unterwerfung unter die Mehrwertsteuer, hat sie deshalb von sich aus zu korrigieren (nicht veröffentlichtes Urteil des Bundesgerichts vom 23. August 2001 i.S. S. [2A.122/2001], E. 2c).

2.- Das in Art. 9 BV enthaltene Gebot von Treu und Glauben gilt nach Rechtsprechung und Lehre auch im Verwaltungsrecht. Es handelt sich dabei um ein allgemeines, elementares Prinzip der gesamten Rechtsordnung, welches für die ganze Staatstätigkeit gilt, mit Einschluss

des Verhältnisses zwischen Richter und Parteien. Das Vertrauensschutzprinzip, welches überwiegend als Folgerung aus dem Grundsatz von Treu und Glauben verstanden wird, gibt dem Bürger Anspruch auf Schutz des berechtigten Vertrauens, das er in behördliche Zusicherungen und sonstiges, bestimmte Erwartungen begründendes Verhalten der Behörden setzt. Es müssen indessen verschiedene Voraussetzungen kumulativ erfüllt sein, damit sich der Private mit Erfolg auf Treu und Glauben berufen kann (vgl. zum Ganzen René A. Rhinow/Beat Krähenmann, Schweizerische Verwaltungsrechtsprechung, Ergänzungsband, Basel und Frankfurt am Main 1990, Nr. 74, S. 227 ff., mit Hinweisen auf die Rechtsprechung). Im Weiteren ergibt sich aus dem Prinzip von Treu und Glauben auch das Verbot widersprüchlichen Verhaltens. Dieses gilt - u.a. in der Form des Verbots eines Methodendualismus - für das Gemeinwesen als Ganzes bzw. für dessen handelnde Behörden. Aber auch widersprüchliches Verhalten Privater, das gegen Treu und Glauben verstösst (*venire contra factum proprium*), verdient keinen Rechtsschutz. Allenfalls ist ein derartiges Verhalten gar als rechtsmissbräuchlich zu qualifizieren (Rhinow/Krähenmann, a.a.O., Nr. 77, S. 246 ff.). Das Rechtsmissbrauchsverbot selber ist denn auch nach Auffassung des Bundesgerichts ebenfalls Teil des Grundsatzes von Treu und Glauben (BGE 110 Ib 336 f. E. 3a; vgl. dazu Rhinow/Krähenmann, a.a.O., Nr. 78, S. 249 ff., mit Hinweisen).

3.- a) Laut Art. 196 Ziff. 14 Abs. 1 Bst. a Ziff. 1 BV (Art. 8 Abs. 2 Bst. a Ziff. 1 ÜB-aBV) 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 ÜB-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 ÜB-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 i.S. R. [SRK 1998-015], publiziert in MWST-Journal 3/1999, S. 114 ff., bestätigt durch Entscheid des Bundesgerichts vom 27. Oktober 2000, publiziert in Archiv für Schweizerisches Abgaberecht [ASA] 71 S. 651 ff.; vom 23. März 1999 i.S. S. AG [SRK 1998-081], publiziert in Verwaltungspraxis der Bundesbehörden [VPB] 63.91, E. 3b und vom 21. Januar 1997 i.S. G. [SRK 1996-070], 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 ÜB-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 i.S. G., a.a.O., E. 2a und vom 23. März 1999 i.S. S., a.a.O., E. 3b; nicht publizierter 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 Mehrwertsteuerverordnung 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 Entscheid 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; 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. Auflage, 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. Auflage, 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 regel-

ten 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 Warenumsätze 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 (nicht publizierte Entscheide vom 6. Februar 2001 i.S. P. [SRK 1999-048/049 und 2000-033/042], E. 4a/bb. Auf die dagegen erhobenen Beschwerden ist das Bundesgericht mit Entscheiden 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 soeben zitiertes 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 (Bst. a) oder wenn der Steuerpflichtige Arbeiten der genannten Art für private Zwecke oder für eine von der Steuer ausgenommene Tätigkeit vornimmt (Bst. b). Gemäss den Ausführungen im Kommentar des Eidgenössischen Finanzdepartementes zur Mehrwertsteuer vom 24. Juni 1994 (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 Bearbeitungseigenverbrauch werde aber nicht oder nicht nur der Vorsteuerabzug rückgängig gemacht. Vielmehr würden bei diesen Tatbeständen auch eigentliche Wertschöpfungskomponenten steuerlich miterfasst. 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 ÜB-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 dazugehörigen 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 2c/cc und S. 166 f. E. 3b/cc und 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) entspricht dieser Preis in der Praxis den Anlagekosten ohne Wert des Bodens, mindestens aber dem Schätzungswert für Feuerschaden der Gebäudeversicherung zuzüglich Aufwendungen für allfällige Abbrucharbeiten, Wert der Umgebungsarbeiten, Bauzinsen (Fremd- und Eigenkapitalzinsen) und Gebühren jeder Art im Zusammenhang mit dem Erstellen des Bauwerkes. Als Anlagekosten gilt das Total der Grundstücks-, Planungs- und Baukosten inkl. Aufwendungen für allfällige Abbrucharbeiten, Umgebungsarbeiten, Bauzinsen (Fremd- und Eigenkapitalzinsen), allgemeine Geschäftsunkosten 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 Schätzungswert 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 ent-

sprechenden, 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) vom Juli 2000 enthält unter Ziff. 7 (ebenso wie die Branchenbroschüre Nr. 04/“Baugewerbe“ [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 MWSTG. Es findet sich dort (unter Ziff. 7.3.5.5, auf S. 64 f.) insbesondere auch ein Schema zur Berechnung der Bestandteil 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 (Anhang 2 zur EA Nr. ...).

Die SRK hat in einem Entscheid vom 12. August 2002 i.S. X. 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 (VPB 67.18 E. 5a/cc und 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 zugeliefert werden.

Das Merkblatt 14 ist per 1. Januar 2001 - auf das In-Kraft-Treten 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 (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 Gesellschaftsanteils 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 GB Nr.... (...; Stammparzelle), Nr. ... (...; Stammparzelle), Nr. ... (... und ...) und Nr. ... (...) 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 Erbgemeinschaft 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 Ungeheimheiten 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 Stockwerkeigentumseinheiten, 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-/Pflichtbeziehungen zwischen den Gesellschaftern - weiter bestehenden einfachen Gesellschaft oder aber allenfalls von einem bloss simulierten Gesellschaftsverhältnis auszugehen ist. Wie bereits gesagt (vgl. E. 3b/bb hievor), 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 des 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 W. 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 (VPB 67.18 E. 5a/cc und 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 veröffentlichtes Urteil des Bundesgerichts vom 23. August 2001 i.S. S. [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. ... (Anhang 2), welche dem Schema gemäss Ziff.

7.3.5.5 der Spezialbroschüre 04/“Eigenverbrauch“ vom Juli 2000 entspricht (vgl. E. 3c/bb hievon), 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.- a) Die ESTV hat der Beschwerdeführerin im Einspracheentscheid vom 8. Juli 2003 die Kosten des Einspracheverfahrens von Fr. 420.-- sowie die Kosten des Entscheidverfahrens von Fr. 250.-- auferlegt, mit der Begründung, diese sei mit ihrer Einsprache nicht durchgedrungen.

b) aa) Art. 68 Abs. 1 MWSTG sieht - im Gegensatz zur entsprechenden Bestimmung der Mehrwertsteuerverordnung - vor, dass im Veranlagungs- und Entscheidverfahren in der Regel keine Kosten auferlegt und keine Parteientschädigungen ausgerichtet werden. Einzig die Kosten von Untersuchungshandlungen können derjenigen Person, welche sie schuldhaft verursacht hat, ohne Rücksicht auf den Ausgang des Verfahrens auferlegt werden (Art. 68 Abs. 2 MWSTG).

Nach der bundesgerichtlichen Rechtsprechung sind neue Verfahrensvorschriften grundsätzlich sofort anzuwenden, wenn die Kontinuität des materiellen Rechts dadurch nicht gefährdet wird und Übergangsbestimmungen nicht ausdrücklich etwas anderes vorsehen. Das leuchtet namentlich dann ein, wenn das neue Recht für den Rechtssuchenden günstiger ist (BGE 115 II 101; 111 V 47; vgl. Kölz/Häner, a.a.O., S. 29 Rz. 79; Pierre Moor, Droit administratif, Band I, 2. Auflage, Bern 1994, S. 171). Die sofortige Anwendbarkeit gilt namentlich für neue Regelungen betreffend die Verfahrenskosten oder wenn die Bestimmungen für die betroffene Person günstiger sind (Urteile des Bundesgerichts vom 31. August 2004 i.S. E. AG [2A.68/2003], E. 9, und D. SA [2A.69/2003], E. 9; vgl. ASA 67 S. 409 E. 3b). Die Übergangsbestimmungen des Mehrwertsteuergesetzes schliessen betreffend Kosten bzw. Parteientschädigungen die sofortige Anwendung der neuen Vorschriften für am 1. Januar 2001 bereits vor der ESTV hängige Verfahren nicht aus. Das Bundesgericht hat eine entgegenstehende Praxis der Verwaltung aufgehoben (Urteile des Bundesgerichts vom 31. August 2004 i.S. E. AG [2A.68/2003], E. 9 und i.S. D. SA [2A.69/2003], E. 9).

bb) In casu hat die ESTV den Einspracheentscheid vom 8. Juli 2003 nach dem 1. Januar 2001, dem Zeitpunkt des In-Kraft-Tretens des Mehrwertsteuergesetzes, erlassen. In Bezug auf die Verfahrenskosten im Einspracheverfahren ist daher Art. 68 MWSTG massgebend, auch wenn noch das alte materielle Recht zur Anwendung gelangt. Die im angefochtenen Einspracheentscheid verfügte Auferlegung der Kosten für das Einsprache- und das Entscheidverfahren zu Lasten der Beschwerdeführerin ist daher vollumfänglich aufzuheben und die Beschwerde in Bezug auf diesen Punkt gutzuheissen.

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. Gemäss Art. 63 Abs. 1 VwVG auferlegt die Beschwerdeinstanz die Verfahrenskosten, bestehend aus Spruchgebühr, Schreibgebühren und Barauslagen, in der Regel der unterliegenden Partei. Unterliegt diese nur teilweise, so werden die Verfahrenskosten ermässigt. In casu sind daher die Kosten des Beschwerdeverfahrens, welche auf Fr. 3'000.-- festgesetzt werden, der Beschwerdeführerin im Umfang von Fr. 2'000.-- aufzuerlegen. Die Beschwerdeinstanz hat im Dispositiv den Kostenvorschuss (Fr. 3'000.--) mit den Verfahrenskosten zu verrechnen und einen allfälligen Überschuss (Fr. 1'000.--) zurückzuerstatten (Art. 63 Abs. 1 VwVG; Art. 1 ff., insbesondere Art. 5 Abs. 3 der Verordnung vom 10. September 1969 über Kosten und Entschädigungen im Verwaltungsverfahren [SR 172.041.0]). Die ESTV hat der Be-

schwerdeführerin eine reduzierte Parteientschädigung auszurichten, die auf Fr. 1'000.-- festgesetzt wird (Art. 64 Abs. 1 und 2 VwVG).

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

erkannt:

- 1.- Die Beschwerde der Baugesellschaft X vom 9. September 2003 wird im Sinne der Erwägungen teilweise gutgeheissen. Der Einspracheentscheid der Eidgenössischen Steuerverwaltung vom 8. Juli 2003 wird aufgehoben und die Sache wird zur ergänzenden Sachverhaltsfeststellung und zu neuem Entscheid im Sinne der Erwägungen (E. 5 betreffend die Höhe der Steuernachforderung und E. 6 betreffend Kostenaufgabe im Einsprache- und Entscheidverfahren) an die Eidgenössische Steuerverwaltung zurückgewiesen.
 - 2.- Die Verfahrenskosten für das Beschwerdeverfahren vor der Eidgenössischen Steuerrekurskommission im Betrage von Fr. 3'000.-- (Spruch- und Schreibgebühren) werden der Beschwerdeführerin im Umfang von Fr. 2'000.-- auferlegt und in diesem Betrag mit dem geleisteten Kostenvorschuss von Fr. 3'000.-- verrechnet. Der Überschuss (Fr. 1'000.--) ist der Beschwerdeführerin nach Eintritt der Rechtskraft des vorliegenden Entscheides zurückzuerstatten.
 - 3.- Die Eidgenössische Steuerverwaltung hat der Baugesellschaft X für das vorliegende Verfahren eine reduzierte Parteientschädigung von Fr. 1'000.-- auszurichten.
 - 4.- Dieser Entscheid wird der Beschwerdeführerin (durch Zustellung an deren Vertreter) 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 lit. 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 des Beschwerdeführers oder seines Vertreters zu enthalten; die Ausfertigung des angefochtenen Entscheides und die als Beweismittel angerufenen Urkunden sind beizulegen, soweit der Beschwerdeführer 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.

Eidgenössische Steuerrekurskommission

Der Präsident:

Die Gerichtschreiberin:

Pascal Mollard

Andrea Flubacher