



SRK 2003-073

Der Präsident: Pascal Mollard
Die Richter: Daniel Riedo, Peter Spinnler
Die Gerichtsschreiberin: Jeannine Müller

Entscheid vom 11. Januar 2006

in Sachen

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

gegen

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

betreffend

Mehrwertsteuer (MWSTV) / Eigenverbrauch bei Nutzungsänderung von Grundstücken / Bemessungsgrundlage (Marktwert)

Sachverhalt:

A.- Die X. AG ist ein Generalunternehmen für Stahl- und Metallbuarbeiten und ist seit 1. Januar 1995 im von der Eidgenössischen Steuerverwaltung (ESTV) geführten Register für Steuerpflichtige eingetragen. Am 29. November 1996 beantragte die X. AG, betreffend die Liegenschaft „Produktionswerkstätte“ an der ... in B für die Steuerpflicht zu optieren. Gleichzeitig verpflichtete sie sich, die bei Nutzungsänderung oder Verkauf der Liegenschaft geschuldete

Steuer zu bezahlen. Die ESTV bewilligte am 10. Dezember 1996 die beantragte Option mit Wirkung ab 1. Oktober 1996. Im Jahre 1998 verkaufte die Steuerpflichtige die Liegenschaft an ein nichtsteuerpflichtiges Ehepaar.

B.- Am 18. Februar 1999 führte die ESTV bei der X. AG eine Kontrolle durch und revidierte die Steuerperioden 1/1995-4/1998. Gestützt darauf forderte sie mit Ergänzungsabrechnung (EA) Nr. ... vom 5. März 1999 von der X. AG insgesamt Fr. 28'996.25 Mehrwertsteuer (Eigenverbrauchsteuer: Fr. 26'674.40; Steuer aus Umsatzabstimmung: Fr. 2'321.85) zuzüglich Verzugszinsen nach. Die Verwaltung hielt der Steuerpflichtigen im Wesentlichen vor, die Eigenverbrauchsteuer auf dem Verkauf der Liegenschaft an Nichtsteuerpflichtige, für welche optiert worden ist, falsch berechnet zu haben. Zudem seien die deklarierten Umsätze nur ungenügend mit der Buchhaltung abgestimmt worden.

C.- Die X. AG liess in der Folge diesen Standpunkt der ESTV mit Bezug auf die Eigenverbrauchsteuer bestreiten. Sie räumte zwar ein, in casu sei eine Eigenverbrauchsteuer vom Marktwert (abzüglich Bodenwert) geschuldet und die Feststellung der ESTV, der Verkaufspreis der Liegenschaft entspreche dem Marktwert, treffe zu. Unzutreffend sei dagegen die durch die ESTV erfolgte Berechnung des abzuziehenden Landwertes. Der Marktwert für Bauland in der fraglichen Industriezone betrage nicht Fr. 138.--/m², sondern zwischen Fr. 200.-- und Fr. 250.--/m². Die Steuerpflichtige ersuchte die ESTV, die nachzufordernde Eigenverbrauchsteuer entsprechend zu korrigieren.

D.- Mit Entscheid vom 19. Januar 2000, gerichtet an die X. AG, bestätigte die ESTV die Nachforderung gemäss EA im Betrag von Fr. 28'996.25, stellte zusätzliche Fr. 1'220.-- Mehrwertsteuern zuzüglich Verzugszinsen in Rechnung und auferlegte ihr die Verfahrenskosten im Umfang von Fr. 240.--. Zur Begründung führte die ESTV im Wesentlichen an, die fragliche Liegenschaft sei als Geschäftsgebäude infolge Option durch die X. AG für eine steuerpflichtige Tätigkeit (Vermietung) genutzt worden. Durch den Verkauf dieser Liegenschaft an ein nichtsteuerpflichtiges Ehepaar sei die Eigenverbrauchsteuer geschuldet. Diese sei vom Marktwert (abzüglich Wert des Bodens) zu berechnen. Der Marktwert entspreche hier dem Verkaufspreis, was nicht bestritten werde. Der Verkaufspreis betrage insgesamt Fr. 860'000.--. Gemäss Kaufvertrag und amtlicher Schätzung betrage der Verkehrswert und der Preis des Bodens Fr. 265'000.--. Dieser Wert sei entgegen der Auffassung der Steuerpflichtigen massgebend und deshalb hier zur Berechnung der Eigenverbrauchsteuer vom Verkaufspreis der Liegenschaft abzuziehen. Insofern sei auch der Inspektor anlässlich der Steuerkontrolle von einem unzutreffenden Bodenwert ausgegangen und die ursprüngliche Nachforderung um Fr. 1'220.-- zu erhöhen.

Dagegen liess die Steuerpflichtige am 16. Februar 2000 Einsprache erheben und den Antrag stellen, den angefochtenen Entscheid insofern zu korrigieren, als dass der Wert des Bodens zum effektiven Marktwert (Handelswert) für erschlossenes Industrieland von

Fr. 230.--/m², total Fr. 474'490.--, veranschlagt wird. Zur Begründung brachte die Einsprecherin im Wesentlichen vor, nicht nur beim Verkaufspreis der Liegenschaft, sondern konsequenterweise auch beim abzuziehenden Wert des Bodens sei von einem Preis auszugehen, der im Fall der Lieferung einem unabhängigen Dritten in Rechnung gestellt würde. Zur Ermittlung des Bodenwertes seien handelsübliche Ansätze für erschlossenes Industriebauland an vergleichbarer Lage heranzuziehen und nicht der Verkehrswert (Steuerwert). Der so ermittelte Marktwert betrage hier Fr. 230.--/m².

E.- Mit Einspracheentscheid vom 27. März 2003 wies die ESTV die Einsprache ab, stellte fest, der erste Entscheid sei im Umfang von Fr. 2'321.85 (Umsatzabstimmung) in Rechtskraft erwachsen und auferlegte der Einsprecherin die Verfahrenskosten in Höhe von Fr. 270.-- sowie jene des Entscheidverfahrens in Höhe von Fr. 240.--. Zur Begründung hielt die Verwaltung im Wesentlichen dafür, Bemessungsgrundlage der Steuer auf dem Verkauf der Liegenschaft an einen Nichtsteuerpflichtigen sei der Marktwert ohne Wert des Bodens. Die ESTV stützt sich dabei auf Art. 26 Abs. 3 Bst. a Ziff. 3 MWSTV. Der Kaufvertrag zwischen der Beschwerdeführerin und den Käufern habe die amtlichen Wertansätze für das Werkgebäude einerseits und den Boden andererseits als Basis für den vereinbarten Preis festgelegt. Von dieser amtlichen Schätzung des Bodenwertes in Höhe von Fr. 265'000.-- sei vorliegend auszugehen. Es sei nicht glaubhaft, dass die Vertragsparteien angeblich einvernehmlich einen Wert des Bodens von Fr. 230.--/m² ansetzen, dann aber in der Fixierung dieser mündlichen Verhandlungen im Kaufvertrag doch den Wert der amtlichen Schätzung der Liegenschaft übernehmen. Überdies sei nicht ungewöhnlich, dass der Bodenpreis eines unbebauten Grundstückes den eines im gleichen Gebiet gelegenen, (wie hier) bebauten und damit in der Nutzung festgelegten Grundstückes übersteigt.

F.- Am 21. April 2003 lässt die X. AG bei der SRK Beschwerde führen und beantragen, den Einspracheentscheid aufzuheben, insbesondere sei der Kaufpreisanteil des Bodens zum Marktwert mit total Fr. 474'490.-- zu berechnen. Zur Begründung hält die Beschwerdeführerin dafür, die ESTV stelle fälschlicherweise einen Zusammenhang her zwischen Verkehrswert und Kaufpreis (Marktwert). Die amtlich festgelegten und im Kaufvertrag übernommenen Verkehrswerte seien lediglich Teil des vertraglichen Liegenschaftsbeschriebs. Im Kanton C diene der Verkehrswert nur als Steuerwert und dieser stehe keinesfalls im Zusammenhang mit dem Marktwert oder Kaufpreis. Diese im Kaufvertrag festgehaltenen Verkehrswerte hätten rein informativen Charakter, müssten von Amtes wegen zwingend mit dem übrigen Liegenschaftsbeschrieb aufgeführt sein und entsprächen deshalb und entgegen der Auffassung der ESTV nicht dem vertraglich festgelegten Kaufpreis. Dieser werde ausschliesslich in der Verhandlung zwischen Käufer und Verkäufer ermittelt. Es stehe den Vertragsparteien frei, wie sie die Anteile „Werkgebäude“ einerseits und „Boden“ andererseits preismässig festlegen. Der tatsächliche Kaufpreisanteil des Bodens (Fr. 230.--/m²) habe der Käufer mit Schreiben vom 15. Februar 2002 (recte: 2000) bestätigt.

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

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

Erwägungen:

1.- a) Am 1. Januar 2001 sind das Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer vom 2. September 1999 (MWSTG; SR 641.20) sowie die zugehörige Verordnung vom 29. März 2000 (MWSTGV; SR 641.201) in Kraft getreten. Der zu beurteilende Sachverhalt hat sich in den Jahren 1995 bis 1998 zugetragen, so dass auf die vorliegende Beschwerde grundsätzlich noch bisheriges Recht anwendbar ist (Art. 93 und 94 MWSTG). Die SRK ist zur Behandlung der Beschwerde zuständig (Art. 71a Abs. 1 des Bundesgesetzes über das Verwaltungsverfahren [VwVG; SR 172.021] i.V.m. Art. 53 der Verordnung über die Mehrwertsteuer vom 22. Juni 1994 [MWSTV; aSR 641.201]). Die Beschwerdeführerin hat den Einspracheentscheid vom 27. März 2003 frist- und auch formgerecht angefochten (Art. 50 ff. VwVG). Auf die Beschwerde ist einzutreten.

b) Zwischen den Verfahrensbeteiligten unbestritten ist, dass der fragliche Verkauf der Liegenschaft an ein nichtsteuerpflichtiges Ehepaar die Eigenverbrauchsteuer auslöst. Im Ergebnis ebenso unstrittig ist, dass die Steuer vom Marktpreis (ohne Wert des Bodens) zu berechnen ist, und dass dieser Preis im vorliegenden Fall Fr. 860'000.-- (Verkaufspreis) beträgt. Im Streit liegt lediglich der Wert des Bodens, der für die Steuerberechnung vom Verkaufspreis abzuziehen ist. Nach Angaben der Beschwerdeführerin ist von einem Wert in Höhe von Fr. 474'490.-- auszugehen, wonach eine Eigenverbrauchsteuer im Betrag von Fr. 23'528.80 (Fr. 860'000.-- \cdot $\frac{Fr. 474'490.--}{Fr. 860'000.--}$ = Fr. 385'510.-- \cdot $\frac{Fr. 23'528.80}{Fr. 385'510.--}$ [x 6.5 : 106.5]) zuzüglich Verzugszins geschuldet wäre. Angesichts der Wertannahme durch die ESTV von Fr. 265'000.-- und der dadurch geforderten Eigenverbrauchsteuer in Höhe von Fr. 36'314.55 (Fr. 860'000.-- \cdot $\frac{Fr. 265'000.--}{Fr. 860'000.--}$ = Fr. 595'000.-- \cdot $\frac{Fr. 36'314.55}{Fr. 595'000.--}$ [x 6.5 : 106.5]), beträgt in casu der Streitwert Fr. 12'785.75 (Fr. 36'314.55 \cdot $\frac{Fr. 265'000.--}{Fr. 595'000.--}$).

2.- a) Der Steuer unterliegen die im Inland gegen Entgelt erbrachten Lieferungen von Gegenständen, Dienstleistungen sowie Eigenverbrauch (Art. 4 Bst. a - c MWSTV). Als Dienstleistung gilt jede Leistung, die keine Lieferung eines Gegenstandes ist (Art. 6 Abs. 1 MWSTV). Eine Lieferung liegt vor, wenn die Befähigung verschafft wird, im eigenen Namen über einen Gegenstand wirtschaftlich zu verfügen, wie beispielsweise gestützt auf einen Kaufvertrag (Art. 5 Abs. 1 MWSTV). Eigenverbrauch liegt vor, wenn der Steuerpflichtige aus seinem Unternehmen Gegenstände entnimmt, die oder deren Bestandteile ihn zum vollen Vorsteuerabzug berechtigt haben, und die er im Wesentlichen für unternehmensfremde Zwecke oder für eine unecht steuerbefreite Tätigkeit verwendet (Art. 8 Abs. 1 MWSTV). Eigenverbrauch liegt überdies vor, wenn der Steuerpflichtige an bestehenden oder neu zu erstellenden Bauwerken, die zur entgeltlichen

Veräusserung oder entgeltlichen Überlassung zum Gebrauch oder zur Nutzung bestimmt sind, Arbeiten vornimmt oder vornehmen lässt (Art. 14 Ziff. 16 und 17 MWSTV) und hierfür nicht für die Versteuerung optiert (Art. 8 Abs. 2 Bst. a MWSTV).

b) Unecht steuerbefreit (d.h. ohne Recht auf Vorsteuerabzug [Art. 13 MWSTV]) ist die Übertragung von dinglichen Rechten an Grundstücken (Art. 14 Ziff. 16 MWSTV) sowie die Überlassung von Grundstücken zum Gebrauch oder zur Nutzung (Art. 14 Ziff. 17 MWSTV). Unter gewissen Voraussetzungen ist die Option für die Versteuerung (d.h. die freiwillige Versteuerung mit Recht auf Vorsteuerabzug) der in Art. 14 Ziff. 16 und 17 MWSTV erwähnten Umsätze (ohne den Wert des Bodens) möglich, soweit sie nachweislich gegenüber Steuerpflichtigen erbracht werden (Art. 20 Abs. 1 Bst. b MWSTV). Aufgrund dieser Bestimmungen wird die Option ex lege beendet, wenn dingliche Rechte an Grundstücken an Nichtsteuerpflichtige übertragen oder die Grundstücke zum Gebrauch oder zur Nutzung an solche nichtsteuerpflichtige Leistungsempfänger überlassen werden. Es kann nun für diese an nichtsteuerpflichtige Leistungsempfänger erbrachten Umsätze nicht einfach nur die Regel von Art. 14 Ziff. 16 und 17 MWSTV (d.h. Steuerfreiheit) gelten, da der Leistungserbringer aufgrund seiner Optierung vorgängig zum Vorsteuerabzug berechtigt war und für Leistungen gemäss Art. 14 MWSTV der Vorsteuerabzug aber grundsätzlich ausgeschlossen ist. Deshalb ist nach der Intention des Verordnungsgebers der sich im Nachhinein – infolge der Leistung an einen Nichtsteuerpflichtigen – als ungerechtfertigt erweisende Abzug der Mehrwertsteuer, welche auf den Leistungen an den Bauwerken lastete (vgl. Kommentar des EFD zur Mehrwertsteuerverordnung, ad Art. 20 Abs. 1 Bst. b), durch die Eigenverbrauchsbesteuerung zu korrigieren.

c) Die Mehrwertsteuer wird vom Entgelt berechnet. Dazu gehört alles, was der Leistungsempfänger oder ein Dritter für ihn als Gegenleistung für die Leistung aufwendet (Art. 26 Abs. 1 und 2 MWSTV). Beim Eigenverbrauch gemäss Art. 8 Abs. 1 Bst. b MWSTV für in Gebrauch genommene unbewegliche Gegenstände ist die Steuer von deren Marktwert (abzüglich Wert des Bodens) zu berechnen, aber höchstens vom Wert der Aufwendungen, der seinerzeit zum Vorsteuerabzug berechtigte (Art. 26 Abs. 3 Bst. a Ziff. 3 MWSTV; vgl. den Drittvergleich gemäss Art. 26 Abs. 3 Bst. c MWSTV). Vom Marktwert (oder vom Drittvergleich) auszugehen, ist steuersystematisch nicht konsequent. Es genügte, die Eigenverbrauchsteuer nach Massgabe der tatsächlichen Aufwendungen des Steuerpflichtigen bzw. der durch ihn zu Unrecht abgezogenen Vorsteuer zu berechnen (zum Ganzen ausführlich: Daniel Riedo, Vom Wesen der Mehrwertsteuer als allgemeine Verbrauchsteuer und von den entsprechenden Wirkungen auf das schweizerische Recht, Bern 1999, S. 167-172). Auf diese Weise wäre der sich im Nachhinein – wie unter E. b hievor gezeigt – als unrechtmässig erweisende Vorsteuerabzug rückgängig gemacht, was nach steuersystematischen Überlegungen genügte. Der Verordnungsgeber hat für die Berechnungsgrundlage aber den komplizierten und – wie der vorliegende Fall beweist – im Einzelfall zu Berechnungsstreitigkeiten führenden Marktwert (oder Drittvergleich) gewählt. Hintergrund ist, dass sich durch die Eigenverbrauchsbesteuerung nach dieser Massgabe „(...) auch die Wertschöpfung des Herstellers“ oder „auch der vom Generalunternehmer bei der Verwendung von Bauwerken zum Zwecke der Veräusserung (...) erzielte Gewinn besteuern“ lässt (Kommentar des EFD zur Mehrwertsteuerverordnung, ad Art. 26 Abs. 3 in fine, ad Art. 8 Abs. 2 Bst. a).

Da der Gesetzgeber die hier fragliche Steuerbemessungsgrundlage mit dem Mehrwertsteuergesetz bestätigte (Art. 34 Abs. 2 oder Art. 34 Abs. 4 MWSTG), besteht im vorliegenden Fall indes kein Anlass, die Rechtmässigkeit von Art. 26 Abs. 3 Bst. a Ziff. 3 MWSTV (bzw. Art. 26 Abs. 3 Bst. c MWSTV) in Frage zu stellen. Überdies fanden die Vorschriften über die Steuerbemessung, die an den Marktwert oder an den Drittvergleich knüpfen, in der Rechtsprechung in konkreten Fällen bereits Anwendung, ohne dass deren Rechtswidrigkeit festgestellt worden wäre (Entscheide der SRK vom 3. Juni 2005 [SRK 2004-018], vom 5. Oktober 2004 [SRK 2003-079], vom 22. April 2004 [SRK 2002-135]). Die Verfassungsmässigkeit des Drittvergleichs gemäss Art. 26 Abs. 2 Satz 3 MWSTV hat die SRK gar ausdrücklich bejaht (Entscheid vom 16. Februar 2000, veröffentlicht in Verwaltungspraxis der Bundesbehörden [VPB] 64.81 E. 5c; vgl. auch Entscheid der SRK vom 4. März 2002, in VPB 66.58 E. 4b/bb, c und d).

d) Der Begriff des Marktwerts wird regelmässig mit demjenigen des Verkehrswerts gleichgesetzt. Dabei handelt es sich nach der Rechtsprechung denn auch um übereinstimmende Begriffe (BGE 128 I 249 E. 3.1.2; 124 I 158 E. 6a). Der Verkehrswert im steuerrechtlichen Sinn stellt nicht eine mathematisch exakt bestimmbare Grösse, sondern in der Regel einen Schätz- oder Vergleichswert dar (BGE 128 I 249 E. 3.2.1). Als Verkehrswert eines Gegenstandes gilt der Erlös, der am Stichtag bei einem Verkauf an einen unabhängigen Dritten hätte erzielt werden können (Urteil des Bundesgerichts vom 3. Juli 2002 [2A.5/2002], E. 2.3, betreffend Eigenmietwertbesteuerung, mit weiteren Hinweisen auf die Rechtsprechung; vgl. auch das Urteil des Bundesgerichts vom 8. Januar 2003 [2A.43/2002], E. 3.3.2, wo der in Art. 26 Abs. 2 Satz 3 MWSTV umschriebene "Wert, der unter unabhängigen Dritten vereinbart würde" als Marktwert bezeichnet wird). In der Lehre wird der Verkehrswert (bzw. Marktwert) etwa umschrieben als der Wert, der einem Vermögensgegenstand im wirtschaftlichen Tauschverkehr, bei Kauf und Verkauf, unter normalen Verhältnissen beigemessen wird bzw., vom Standpunkt des Eigentümers aus gesehen, der Wert, der bei Veräusserung im gewöhnlichen Geschäftsverkehr mutmasslich zu erzielen wäre (Karl Käfer, Berner Kommentar zum schweizerischen Privatrecht, Bern 1981, N 41 zu Art. 960 OR, S. 954; zum Ganzen: Entscheid der SRK vom 14. Dezember 2004 [SRK 2002-042], E. 5a).

e) Die Beweiswürdigung endet mit dem richterlichen Entscheid darüber, ob eine rechts- erhebliche Tatsache als erwiesen zu gelten hat oder nicht. Der Beweis ist geleistet, wenn der Richter gestützt auf die freie Beweiswürdigung zur Überzeugung gelangt ist, dass sich der rechtserhebliche Sachumstand verwirklicht hat. Gelangt der Richter aufgrund der Beweiswürdigung nicht zur Überzeugung, die feststellungsbedürftige Tatsache habe sich verwirklicht, so fragt es sich, ob zum Nachteil der Steuerbehörde oder des Steuerpflichtigen zu entscheiden ist, wer also die Folgen der Beweislosigkeit zu tragen hat. Nach der objektiven Beweislastregel ist bei Beweislosigkeit zu Ungunsten desjenigen zu urteilen, der die Beweislast trägt (Fritz Gygi, Bundesverwaltungsrechtspflege, Bern 1983, S. 279 f.; Martin Zweifel, Die Sachverhaltsermittlung im Steuerveranlagungsverfahren, Zürich 1989, S. 109 f.). Die Steuerbehörde trägt die Beweislast für Tatsachen, welche die Steuerpflicht als solche begründen oder die Steuerforderung erhöhen, d.h. für die steuerbegründenden und -mehrenden Tatsachen. Demgegenüber ist der Steuerpflichtige für die steueraufhebenden und -mindernden Tatsachen beweisbelastet, d.h. für solche Tatsa-

chen, welche Steuerbefreiung oder Steuerbegünstigung bewirken (vgl. Archiv für Schweizerisches Abgaberecht [ASA] 60 416, 59 634, 55 627; Ernst Blumenstein/Peter Locher, System des Steuerrechts, 6. Auflage, Zürich 2002, S. 454; Zweifel, a.a.O., S. 48).

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

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

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

b) Die Beschwerdeführerin stellt in Abrede, dass der Wert von Fr. 265'000.--, bei dem es sich sowohl nach ihren eigenen Angaben als auch nach jenen der ESTV um den amtlich festge-

stellten Verkehrswert des Bodens handelt, dem Marktwert zum massgeblichen Zeitpunkt des Verkaufs und damit dem vertraglich festgelegten Bodenwert entspricht. (Beim undatierten Kaufvertrag zwischen der Beschwerdeführerin und dem Ehepaar K., dem dieser Bodenwert und übrigens auch der unumstrittene Verkaufspreis der Liegenschaft entnommen wird, handelt es sich lediglich um einen „Entwurf“. Da sich indes beide Verfahrensbeteiligten in sachverhältnismässiger Hinsicht übereinstimmend darauf berufen, sieht sich die SRK nicht veranlasst, an den vorgetragenen Sachverhaltselementen zu zweifeln).

Mit der Rechtsprechung davon ausgehend, beim Marktwert einerseits und beim Verkehrswert andererseits handle es sich gewöhnlich um übereinstimmende Begriffe (E. 2d hievor), könnte man sich fragen, ob die Beschwerde nicht von vornherein als unbegründet erscheint. Da nach übereinstimmender Darstellung der Verfahrensbeteiligten jedoch ein amtlich festgelegter Verkehrswert des Bodens (und datierend mehr als zwei Jahre vor dem Verkauf) zur Diskussion steht, ist der Beschwerdeführerin wohl insofern beizupflichten, dass vorliegend der tatsächliche Marktwert und dieser Verkehrswert differieren können (vgl. auch Merkblatt Nr. 22 der ESTV zur Eigenverbrauchsbesteuerung bei Nutzungsänderungen, Ziff. 5.2.2.1, wonach der Wert des Bodens aufgrund des zum betreffenden Zeitpunkt am Ort oder in vergleichbarer Lage für gleichwertiges Land erzielbaren Preises zu ermitteln ist). Das heisst jedoch nicht auch gleichzeitig, die Annahme der ESTV sei unzulässig, wonach der amtlich festgelegte Verkehrswert des Bodens zum zeitgleich amtlich festgelegten Verkehrswert der Liegenschaft (Werkgebäude inklusive Boden) im gleichen zahlenmässigen Verhältnis stehe wie der zu ermittelnde Marktwert des Bodens zum Marktwert der Liegenschaft (Werkgebäude inklusive Boden). Vielmehr durfte sich die ESTV bei der Wertermittlung des Bodens mangels anderer Anhaltspunkte auf dieses Werteverhältnis stützen. Der Verkaufspreis (unbestrittenermassen dem Marktwert entsprechend) der Liegenschaft von Fr. 860'000.-- entspricht mit Bezug auf den Wert des Werkgebäudes inklusive Boden (Fr. 860'000.-- ./ Fr. 80'000.-- [Anlagen] = Fr. 780'000.-) in etwa dem amtlich festgelegten und in den Kaufvertrag aufgenommenen Verkehrswert (Fr. 800'000.-- [Fr. 535'000.-- für Werkgebäude + Fr. 265'000.-- für Boden]). Folglich ermittelt die ESTV den Marktwert des Bodens in etwa nach dem gleichen Werteverhältnis, wenn sie annimmt, dieser entspreche dem amtlich festgesetzten Verkehrswert in Höhe von Fr. 265'000.--. Schliesslich erweist sich in diesem Zusammenhang die Wertannahme der Beschwerdeführerin – wenn man denn davon ausgehen wollte – auch deshalb als unglaubwürdig, weil sich der Wert des Bodens gegenüber der amtlichen Schätzung innerhalb von etwa zwei Jahren bis zum Verkauf um fast 80 % erhöht hätte (von Fr. 265'000.-- auf Fr. 474'490.--), währenddem der Wert des Werkgebäudes um ca. 43 % abgenommen hätte (von Fr. 535'000.-- auf Fr. 305'510.-- [s. gleich hienach]). Für eine solch divergierende Wertentwicklung innerhalb so kurzer Zeit liefert die Beschwerdeführerin keine plausible Erklärung.

Überdies verkennt die Beschwerdeführerin mit ihrer Wertbehauptung des Bodens in Höhe von Fr. 474'490.--, dass auf das Werkgebäude ein Verkaufswert von gerade mal Fr. 305'510.-- entfallen würde (Fr. 860'000.-- ./ Fr. 474'490.-- ./ Fr. 80'000.-- [Anlagen]). Eine solche Wertannahme für das Werkgebäude ist höchst unrealistisch. Alleine in der „Teilabrechnung“ für das Jahr 1995 vom 31. Oktober 1996 hat die Beschwerdeführerin eine für die Erstellung des Werk-

gebäudes angefallene Vorsteuer von über Fr. 50'283.-- geltend gemacht, was einem Investitionsumsatz von beinahe Fr. 824'000.-- entspricht ($50'283 \times 106.5 : 6.5$). Angesichts einer solchen Investition in das Gebäude kann nicht davon ausgegangen werden, dessen Marktwert betrage ca. drei Jahre später nur noch Fr. 305'510.-- (dies selbst dann nicht, wenn die höchstmöglichen buchhalterischen Abschreibungssätze berücksichtigt würden, was indes bei einem Verkauf zum Marktwert wohl kaum der Fall ist).

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

c) Die Beschwerdeführerin hatte im Verlaufe des gesamten Verfahrens (vor dem ersten Entscheid; im Einspracheverfahren; im vorliegenden Beschwerdeverfahren) ausreichend Gelegenheit, den Nachweis zu erbringen für die geltend gemachte Tatsache, der Marktwert des Bodens habe im Zeitpunkt des Verkaufs nicht Fr. 265'000.--, sondern Fr. 474'490.-- betragen. Diesen Nachweis blieb die Beschwerdeführerin schuldig, obwohl sie von allem Anfang an einen höheren Marktwert des Bodens behauptete. Ursprünglich bezifferte sie den Bodenwert zwischen Fr. 200.-- bis Fr. 250.--/m², ohne ein Beweismittel vorzulegen (Schreiben vom 16. März 1999). Das nachträglich verfasste Bestätigungsschreiben eines Käuferteils vom 15. Februar 2000, worin gegenüber der Beschwerdeführerin bestätigt wird, während den Verhandlungsgesprächen über den fraglichen Liegenschaftsverkauf habe die Preisbasis für das Land Fr. 230.--/m² betragen, vermag den Wahrheitsgehalt ihrer Behauptung nicht zu belegen. Zunächst widerspricht diese Preisangabe, welche mündlich verhandelt worden sein soll, den schriftlichen Vereinbarungen, in denen die Parteien lediglich den amtlichen Verkehrswert ausdrücklich festhielten. Hätten sie dem Boden tatsächlich einen anderen, höheren Wert beimessen wollen, ist nicht nachvollziehbar, dass sie diesen anderen Wert nicht auch schriftlich festgehalten haben. Ferner lässt eine gewisse Widersprüchlichkeit der Beschwerdeführerin an der Glaubwürdigkeit dieses Bestätigungsschreibens zweifeln. Denn mit Recht weist die Vorinstanz auf den Umstand hin, dass die mit 15. Februar 2000 datierende Bestätigung, worin behauptet wird, die Verkaufsparteien hätten einen Bodenwert von Fr. 230.--/m² mündlich vereinbart, erst anlässlich der Einsprache ins Recht gelegt worden ist. Bis zu diesem Zeitpunkt machte die Beschwerdeführerin indes noch geltend, Bauland in dieser Industriezone werde zwischen Fr. 200.-- und Fr. 250.--/m² gehandelt, es sei auf den effektiven Marktwert zum Zeitpunkt des Verkaufs abzustellen. Hätten die Vertragsparteien in ihren Verhandlungen in der Tat dem Boden zwar mündlich, aber doch ausdrücklich einen Wert von Fr. 230.--/m² beigemessen, ist nicht zu erklären, weshalb die Beschwerdeführerin dies nicht schon früher im Verfahren erwähnte. Es drängt sich die Schlussfolgerung auf, dass der fraglichen Bestätigung nicht mehr als der Wert eines Gefälligkeitsschreibens eines der Käufer an die Beschwerdeführerin beigemessen werden kann. Die steuermindernde Tatsache eines höheren Marktwertes des Bodens belässt die Beschwerdeführerin jedenfalls unbewiesen, weshalb vorliegend zu ihren Ungunsten zu entscheiden ist (E. 2e hievor).

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

Art. 68 Abs. 1 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. Nach der bundesgerichtlichen Rechtsprechung sind neue Verfahrensvorschriften sofort anzuwenden, wenn die Kontinuität des materiellen Rechts dadurch nicht gefährdet wird und Übergangsbestimmungen nicht ausdrücklich etwas anderes vorsehen. Das gilt namentlich für Bestimmungen über die Verfahrenskosten oder wenn die Bestimmungen für die betroffene Person günstiger sind (Urteile des Bundesgerichts vom 31. August 2004 in Sachen E. AG [2A.68/2003], E. 9, und D. SA [2A.69/2003], E. 9; vgl. ASA 67 409, E. 3b; BGE 115 II 101; 111 V 47; vgl. Alfred Kölz/Isabelle Häner, Verwaltungsverfahren und Verwaltungsrechtspflege des Bundes, 2. Auflage, Zürich 1998, S. 29 Rz. 79; Pierre Moor, Droit administratif, Band I, 2. Auflage, Bern 1994, S. 171). Die Übergangsbestimmungen des Mehrwertsteuergesetzes betreffend Kosten bzw. Parteientschädigungen schliessen die sofortige Anwendung der neuen Vorschrift für am 1. Januar 2001 vor der ESTV hängige Verfahren nicht aus. Das Bundesgericht hat eine entgegenstehende Praxis der Verwaltung aufgehoben (Urteile des Bundesgerichts vom 31. August 2004 in Sachen E. AG [2A.68/2003], E. 9, und D. SA [2A.69/2003], E. 9).

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

b) Dem Gesagten zufolge ist die Beschwerde hinsichtlich der Auferlegung von Kosten in den vorinstanzlichen Verfahren gutzuheissen, im Übrigen in allen Punkten abzuweisen. Bei diesem Verfahrensausgang hat die Beschwerdeführerin nur in einem untergeordneten Punkt obsiegt, sodass ihr als im Hauptpunkt unterliegender Partei dennoch sämtliche Verfahrenskosten für das Beschwerdeverfahren vor der SRK aufzuerlegen sind (vgl. Art. 63 Abs. 1 VwVG). Die Verfahrenskosten werden auf Fr. 1'500.-- (bestehend aus Spruch- und Schreibgebühren) festgesetzt und der Beschwerdeführerin zur Zahlung auferlegt. Die Beschwerdeinstanz hat im Dispositiv den Kostenvorschuss (Fr. 1'500.--) mit den Verfahrenskosten zu verrechnen und einen allfälligen Überschuss zurückzuerstatten (Art. 63 Abs. 1 VwVG; Art. 1 ff., insbesondere Art. 5 Abs. 3 der Verordnung über Kosten und Entschädigungen im Verwaltungsverfahren [SR 172.041.0]). Es ist keine Parteientschädigung zuzusprechen (Art. 64 Abs. 1 VwVG e contrario).

Aus diesen Gründen hat die SRK nach Art. 23 Abs. 1 der Verordnung vom 3. Februar 1993 über Organisation und Verfahren eidgenössischer Rekurs- und Schiedskommissionen (SR 173.31) auf dem Zirkulationsweg

erkannt:

- 1.- Die Beschwerde der X. AG vom 21. April 2003 wird hinsichtlich der Auferlegung von Kosten in den vorinstanzlichen Verfahren gutgeheissen, im Übrigen in allen Punkten abgewiesen. Der Einspracheentscheid der ESTV vom 27. März 2003 wird abgesehen vom Kostenpunkt 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.- Der Beschwerdeführerin wird keine Parteientschädigung zugesprochen.
- 4.- Dieser Entscheid wird 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 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.

Eidg. Steuerrekurskommission

Der Präsident:

Die Gerichtsschreiberin:

Pascal Mollard

Jeannine Müller