Bundesverwaltungsgericht
Tribunal administratif fédéral
Tribunale amministrativo federale
Tribunal administrativ federal



Abteilung I
A-3527/2010

Urteil vom 7. Juni 2011

Besetzung

Richter Daniel Riedo (Vorsitz),
Richter Pascal Mollard, Richter Michael Beusch,
Gerichtsschreiber Urban Broger.

Parteien

A._____ AG,
Beschwerdeführerin,

gegen

Eidgenössische Steuerverwaltung ESTV,
Hauptabteilung Mehrwertsteuer,
Vorinstanz.

Gegenstand

MWST; Eigenverbrauch; Vorsteuerabzug;
1. Quartal 2005 bis 4. Quartal 2008.

Sachverhalt:

A.
Die A._____ AG bezweckt gemäss Handelsregistereintrag den Erwerb, die Überbauung, Verwaltung und Veräusserung von in der Schweiz gelegenen Grundstücken sowie von Wohn- und Gewerbeliegenschaften als Generalunternehmerin. Sie ist seit dem 1. Januar 1995 im von der Eidgenössischen Steuerverwaltung (ESTV) geführten Register der Mehrwertsteuerpflichtigen eingetragen. Vom 15. bis 19. Juni 2009 führte die ESTV bei ihr eine Kontrolle durch, die sich auf die Steuerperioden 1. Quartal 2005 bis 4. Quartal 2008 erstreckte. Dabei stellten die Inspektoren fest, dass eine im 2. Quartal 2004 mit Vorsteuerbelastung erworbene Liegenschaft im 1. Quartal 2005 wieder veräussert, aber keine Eigenverbrauchssteuern (Nutzungsänderung) deklariert worden waren. Weiter entdeckten sie Differenzen zwischen dem deklarierten Umsatz und demjenigen gemäss Buchhaltung und stellten fest, dass geldwerte Leistungen an nahestehende Personen nicht deklariert und Vorsteuern auf dem allgemeinen Betriebsaufwand und den Investitionen nicht sachgerecht gekürzt worden waren.

B.
Nach diversen Korrespondenzen erliess die ESTV am 10. November 2009 zwei Entscheide. Der erste betraf die Ergänzungsabrechnung (EA) Nr. XXX'XX**5**, beinhaltete Nachforderungen in der Höhe von Fr. 1'187'466.— zuzüglich Verzugszins ab 31. August 2007 und bezog sich auf den nicht abgerechneten Eigenverbrauch, die Umsatzabstimmung sowie die nicht abgerechneten Leistungen an nahestehende Personen. Der zweite Entscheid betraf die EA Nr. XXX'XX**6** und enthielt Nachforderungen in der Höhe von Fr. 900'392.— zuzüglich Verzugszins ab 31. August 2007. Dieser Entscheid hatte im Wesentlichen Nachbelastungen infolge einer weitergehenden Vorsteuerabzugskürzung zum Inhalt.

C.

Gegen beide Entscheide erhob die A._____ AG am 10. Dezember 2009 Einsprache bei der ESTV. Formell beantragte sie die Vereinigung der Verfahren, materiell die Herabsetzung der Steuerschuld um gesamthaft Fr. 714'099.—. Zur Begründung brachte sie vor, sie selber habe zuweilen zu viel Eigenverbrauchssteuer abgerechnet. Die ESTV habe dies jedoch in beiden EA unberücksichtigt gelassen und einzig zu Lasten, nicht auch zu Gunsten der Steuerpflichtigen korrigiert. Sodann sei

der von der ESTV verwendete Kürzungsschlüssel für Vorsteuern (Umsatzschlüssel) vorliegend nicht sachgerecht, weil er dem wesentlich höheren administrativen Aufwand, den die Sanierungstätigkeiten im Vergleich zu den Liegenschaftsverkäufen bewirkten, nicht ausreichend Rechnung trage. Während es für einen Liegenschaftsverkauf nur einen Vertrag brauche, der an sich bereits einen Umsatz in Millionenhöhe bewirken könne, würden Sanierungsleistungen die betriebliche Infrastruktur stärker belasten, führten aber gleichzeitig zu einem verhältnismässig geringeren Umsatz.

D.

Mit zwei Einspracheentscheiden, beide datierend vom 14. April 2010, lehnte die ESTV die beantragte Verfahrensvereinigung ab, da den Verfahren verschiedene Sachverhalte zu Grunde lägen. Auf die Einsprache gegen den Entscheid zur EA Nr. XXX'XX**5** trat sie sodann nicht ein, da es der Einsprache an einer hinreichenden Begründung fehle. Auf die Einsprache gegen den Entscheid zur EA Nr. XXX'XX**6** trat die ESTV ein, wies sie aber ab. Sie begründete dies damit, dass die von der A._____ AG auf den Vorsteuern für den allgemeinen Betriebsaufwand und den Investitionen vorgenommene Kürzung nur Fr. 158'922.— betrage, gesamthaft im erwähnten Bereich Vorsteuern in der Höhe von Fr. 1'274'940.— angefallen seien. Die steuerbare Tätigkeit belaufe sich (im Verhältnis zur von der Steuer ausgenommenen Tätigkeit) auf nur rund 10%, weshalb eine weitergehende Vorsteuerabzugskürzung gerechtfertigt sei. Aus Sicht der ESTV sei ein Umsatzschlüssel zu verwenden, woraus eine Vorsteuerabzugskürzung von Fr. 900'392.— resultiere, welche die ESTV als notwendig, sachgerecht und im Übrigen als für die A._____ AG günstigste Variante erachte. Festzuhalten sei, dass sich die ESTV für die Vorsteuerabzugskürzung an die Angaben aus den Geschäftsbüchern der A._____ AG gehalten habe und der Schlüssel gemäss der sog. Pauschalvariante 2 berechnet worden sei. Die Auffassung der A._____ AG, sie habe zu viel Eigenverbrauchssteuern abgerechnet, der entsprechende Umsatz betrage in der Kontrollperiode Fr. 54 Mio. und nicht Fr. 62.7 Mio., lehnte die ESTV ab. Ein Abweichen vom ursprünglich Deklarierten würde bedeuten, dass die in den Jahresrechnungen der A._____ AG ausgewiesenen Erträge nicht der Realität entsprochen hätten und damit die Grundsätze der ordnungsgemässen Rechnungslegung verletzt worden wären.

E.

Gegen den Einspracheentscheid vom 14. April 2010 betreffend die EA Nr. XXX'XX**6** erhob die A._____ AG (Beschwerdeführerin) mit Eingabe

vom 17. Mai 2010 Beschwerde beim Bundesverwaltungsgericht. Sie stellte die sinngemässen Anträge, der Einspracheentscheid sei aufzuheben und die Steuernachforderung sei unter Kosten und Entschädigungsfolgen zu Lasten des Bundes auf maximal Fr. 186'293.— (eventualiter auf Fr. 132'961.—) zu reduzieren. Gleichzeitig wies sie darauf hin, dass sie den zweiten Einspracheentscheid der ESTV vom gleichen Datum (den Nichteintretensentscheid betreffend die EA Nr. XXX'XX**5**) nicht anfechte. Sie sei sich bewusst, dass gemäss ihrer Berechnung die Kürzung des Vorsteuerabzuges höher ausfalle als gemäss der von der ESTV vorgenommenen Berechnung. Den Eventualantrag stelle sie daher für den Fall, dass sich die Berechnung der ESTV als richtig erweise. Der Einspracheentscheid der ESTV befasse sich praktisch ausschliesslich mit der Kürzung des Vorsteuerabzugs. Die Frage des baugewerblichen Eigenverbrauchs, von welchem sie ihrer Ansicht nach zu viel deklariert habe, werde hingegen äusserst knapp behandelt. Das einzige Argument der ESTV, dass nämlich bei Gewährung der beantragten Korrektur der in den Geschäftsbüchern ausgewiesene Ertrag nicht korrekt wäre, sei darüber hinaus noch falsch. Der baugewerbliche Eigenverbrauch werde auf den Anlagekosten, mithin auf dem Aufwand bemessen und weise keine direkte Verknüpfung mit dem Ertrag aus. Weiter führte die Beschwerdeführerin aus, sie kaufe sämtliche Planungs- und Projektierungsleistungen sowie alle Sanierungsleistungen von Dritten zu und erfasse diese buchhalterisch unter dem Betriebszweig «Generalbau». Eigenleistungen erbringe sie keine. Somit könnten die als Bemessungsgrundlage für den baugewerblichen Eigenverbrauch massgeblichen Anlagekosten ermittelt werden, indem die direkt auf diesen Betriebszweig entfallenden Vorsteuern «kapitalisiert» würden. Hinzuzählen seien dann nur noch die allgemeinen Geschäftsunkosten.

F.

Mit Vernehmlassung vom 16. Juli 2010 beantragte die ESTV, die Beschwerde unter Kostenfolge zu Lasten der Beschwerdeführerin abzuweisen. Die Argumentation der Beschwerdeführerin, die darauf abziele, die von ihr selbst deklarierten Umsätze nachträglich herabzusetzen, stehe und falle mit der Behauptung, ihre steuerbaren Umsätze setzten sich nur aus baugewerblichem Eigenverbrauch zusammen sowie der Behauptung, es seien keine Eigenleistungen erbracht worden. Beides sei nachweislich falsch. Fakt sei, dass die Beschwerdeführerin neben dem baugewerblichen Eigenverbrauch steuerbare Umsätze aus optierten Mietzinserträgen sowie aus

werkvertraglichen Leistungen im Inland erzielt habe. Die ESTV gehe mit der Beschwerdeführerin darin einig, dass sie während der Kontrolldauer nie deren Geschäftsbücher abgelehnt habe. Hingegen ergebe sich aus den Akten, dass die Beschwerdeführerin beispielsweise im Jahre 2007 bei der B._____ AG Baumaterial eingekauft habe. Weiter sei einer Zusammenstellung über die geleisteten Arbeitsstunden zu entnehmen, dass deren 64% auf den Bereich «Bau» entfallen seien. Die Beschwerdeführerin aber habe die Lohnkosten in ihrer Aufstellung zum baugewerblichen Eigenverbrauch völlig ausgeklammert. Der von der Beschwerdeführerin in ihrer Berechnung aufgeführte Zuschlag der Generalunternehmerin (GU) in der Höhe von 10% auf den vorsteuerbelasteten Kosten genüge denn auch in keiner Weise, die auf diesen Bereich entfallende Lohnsumme abzudecken. Sodann möge die Behauptung, wonach die verbuchten Erträge nie mit der Bemessungsgrundlage des baugewerblichen Eigenverbrauchs gleichgesetzt werden könnten, weil in den verbuchten Erträgen auch die zu versteuernden Gewinne aus dem späteren Verkauf der Liegenschaften enthalten seien, grundsätzlich zutreffen. Im vorliegenden Fall jedoch habe der Ertrag der Beschwerdeführerin aus ihrer Tätigkeit als Generalunternehmerin (ca. Fr. 80 Mio.) tiefer gelegen als die Selbstkosten (ca. Fr. 86 Mio. vor Berücksichtigung der allgemeinen Betriebsunkosten). Dies sei ein gewichtiges Indiz dafür, dass in den verbuchten Erträgen unmöglich die anteiligen Verkaufsgewinne enthalten sein könnten. Anlässlich der Kontrolle habe deshalb für die ESTV kein Anlass bestanden, diesbezüglich eine Korrektur vorzunehmen.

G.
Mit Replik vom 22. November 2010 bzw. Duplik vom 4. Februar 2011 hielten sowohl die Beschwerdeführerin als auch die ESTV an ihren jeweiligen Anträgen fest.

H.
Auf weitere Eingaben und Vorbringen der Parteien wird – soweit entscheidwesentlich – in den nachfolgenden Erwägungen eingegangen.

Das Bundesverwaltungsgericht zieht in Erwägung:

1.
1.1. Angefochten ist ein Einspracheentscheid der ESTV und damit eine Verfügung nach Art. 5 des Bundesgesetzes vom 20. Dezember 1968 über das Verwaltungsverfahren (VwVG, SR 172.021). Das

Bundesverwaltungsgericht ist zuständige Beschwerdeinstanz (Art. 31, Art. 32 e contrario und Art. 33 Bst. d des Bundesgesetzes vom 17. Juni 2005 über das Bundesverwaltungsgericht [VGG, SR 173.32]). Auf die form- und fristgerecht eingereichte Beschwerde ist einzutreten.

1.2. Im Verfahren der nachträglichen Verwaltungsrechtspflege gilt als Streitgegenstand das Rechtsverhältnis, das Gegenstand der angefochtenen Verfügung bildet, in dem Umfang, in dem es im Streit liegt. Beschwerdebegehren, die neue, in der angefochtenen Verfügung nicht geregelte Fragen aufwerfen, überschreiten den Streitgegenstand und sind deshalb unzulässig. Im Rechtsmittelverfahren kann der Streitgegenstand grundsätzlich nur eingeschränkt, aber nicht ausgeweitet werden (BGE 131 II 200 E. 3.2). Was Streitgegenstand ist, bestimmt sich nach dem angefochtenen Entscheid und den Parteibegehren (BGE 133 II 35 E. 2).

Vorliegend beschränkt sich der Streitgegenstand auf das im Einspracheentscheid vom 14. April 2010 betreffend die EA Nr. XXX'XX**6** Geregelte, soweit es die Beschwerdeführerin anficht. Nicht Streitgegenstand bildet das im anderen Einspracheentscheid vom selben Datum betreffend EA Nr. XXX'XX**5** geregelte Rechtsverhältnis, was die Beschwerdeführerin ausdrücklich anerkennt. Festzuhalten ist, dass dem Bundesverwaltungsgericht verborgen bleibt, weshalb die ESTV in der Folge ein und derselben Kontrolle (gleiches Steuersubjekt und -objekt, gleiche Steuerperioden) zwei getrennte Verfahren anstrebte.

1.3. Im Beschwerdeverfahren gilt der Grundsatz der Rechtsanwendung von Amtes wegen. Das Bundesverwaltungsgericht ist verpflichtet, auf den unter Mitwirkung der Verfahrensbeteiligten festgestellten Sachverhalt die richtige Rechtsnorm und damit jenen Rechtssatz anzuwenden, den es als den zutreffenden erachtet, und ihm jene Auslegung zu geben, von der es überzeugt ist (ANDRÉ MOSER/MICHAEL BEUSCH/LORENZ KNEUBÜHLER, Prozessieren vor dem Bundesverwaltungsgericht, Basel 2008, N 1.54, unter Verweis auf BGE 119 V 347 E. 1a). Aus der Rechtsanwendung von Amtes wegen folgt, dass das Bundesverwaltungsgericht als Beschwerdeinstanz nicht an die rechtliche Begründung der Begehren gebunden ist (Art. 62 Abs. 4 VwVG) und eine Beschwerde auch aus anderen als den geltend gemachten Gründen (teilweise) gutheissen oder den angefochtenen Entscheid im Ergebnis mit einer von der Vorinstanz abweichenden Begründung bestätigen kann (sog. Motivsubstitution; vgl. BVGE 2007/41 E. 2 mit Hinweisen). Soll sich dabei dieser neue

Entscheid auf Rechtsnormen stützen, mit deren Anwendung die Parteien nicht rechnen mussten, so ist ihnen Gelegenheit zu geben, sich hierzu vorgängig zu äussern (BGE 124 I 49 E. 3c; BVGE 2007/41 E. 2).

1.4. Am 1. Januar 2010 ist ein neues Mehrwertsteuergesetz in Kraft getreten (Bundesgesetz vom 12. Juni 2009 über die Mehrwertsteuer [MWSTG, SR 641.20]). Die bisherigen gesetzlichen Bestimmungen sowie die darauf gestützt erlassenen Vorschriften bleiben grundsätzlich weiterhin auf alle während ihrer Geltungsdauer eingetretenen Tatsachen und entstandenen Rechtsverhältnisse anwendbar (Art. 112 Abs. 1 MWSTG). Der vorliegende Sachverhalt, der sich in den Jahren 2005 bis 2008 verwirklicht hat, ist damit nach dem Bundesgesetz vom 2. September 1999 über die Mehrwertsteuer (aMWSTG, AS 2000 1300) zu beurteilen.

1.5. Demgegenüber ist das neue mehrwertsteuerliche Verfahrensrecht im Sinne von Art. 113 Abs. 3 MWSTG auf sämtliche im Zeitpunkt des Inkrafttretens hängige Verfahren anwendbar. Allerdings ist Art. 113 Abs. 3 MWSTG insofern restriktiv auszulegen, als gemäss höchstrichterlicher Rechtsprechung nur eigentliche Verfahrensnormen sofort auf hängige Verfahren anzuwenden sind und es dabei nicht zu einer Anwendung von neuem materiellen Recht auf altrechtliche Sachverhalte kommen darf (Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-1113/2009 vom 23. Februar 2010 E. 1.3). Kein Verfahrensrecht in diesem engen Sinne stellt die Korrektur von Mängeln in der Abrechnung dar, so dass vorliegend diesbezüglich noch altes Recht anwendbar ist und damit die Bindungswirkung einer vorbehaltlosen Abrechnung noch jene des alten Rechts ist (Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-7712/2009 vom 21. Februar 2011 E. 3.2). Demnach ist der Steuerpflichtige an seine Abrechnung gebunden, wenn er in Bezug auf Steuerpflicht, Steuerbetrag, Abzüge usw. keinen Vorbehalt anbringt. Er kann auf die Abrechnung bzw. Selbstveranlagung – ausser in den gesetzlich vorgesehenen Fällen – nicht mehr zurückkommen (Urteil des Bundesgerichts 2A.320/2002 vom 2. Juni 2003, veröffentlicht in Archiv für Schweizerisches Abgaberecht 74 S. 672 E. 3.4.3.3; Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-4785/2007 vom 23. Februar 2010 E. 2.4 mit weiteren Hinweisen). Erfolgt später eine Kontrolle durch die ESTV und wird dabei festgestellt bzw. müsste dabei festgestellt werden, dass die Deklaration des Steuerpflichtigen nicht dem geltenden Recht entsprach, hat die ESTV auch dann eine Korrektur vorzunehmen, wenn sich eine solche zu Gunsten des Steuerpflichtigen

auswirkt (Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-7712/2009 vom 21. Februar 2011 E. 11.2).

2.

2.1. Aus Art. 29 Abs. 2 der Bundesverfassung der Schweizerischen Eidgenossenschaft vom 18. April 1999 (BV, SR 101) lässt sich ein Anspruch auf Begründung eines Entscheides ableiten. Demnach muss die Begründung so abgefasst sein, dass die betroffene Person den Entscheid sachgerecht anfechten kann. Dies ist nur möglich, wenn sowohl sie wie auch die Rechtsmittelinstanz sich über die Tragweite des Entscheides ein Bild machen können. In diesem Sinne müssen wenigstens kurz die Überlegungen genannt werden, von denen sich die Behörde leiten liess und auf welche sie ihren Entscheid stützt (BGE 134 I 83 E. 4.1, BGE 129 I 232 E. 3.2; BVGE 2007/21 E. 10.2; statt vieler: Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-2925/2010 vom 25. November 2010 E. 1.2.2.3 mit Hinweisen).

2.2. Die Behörde ist hingegen nicht verpflichtet, sich zu allen Rechtsvorbringen der Parteien zu äussern. Vielmehr kann sie sich auf die für den Entscheid wesentlichen Gesichtspunkte beschränken (statt vieler: BGE 133 III 439 E. 3.3; Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-3123/2008 vom 27. April 2010 E. 2.2.2, A-3862/2007 vom 22. Januar 2008 E. 4.2). Der genaue Umfang der Begründungspflicht lässt sich nur begrenzt abstrakt erfassen; er muss im Einzelfall individuell bestimmt werden. An die Begründung sind umso strengere Anforderungen zu stellen, je unbestimmter die Rechtsgrundlage und je grösser der der Behörde eingeräumte Spielraum ist (grundlegend: BGE 112 Ia 107 E. 2b, vgl. auch: BGE 129 I 232 E. 3.3; BVGE 2008/47 E. 3.2; LORENZ KNEUBÜHLER, Die Begründungspflicht: Eine Untersuchung über die Pflicht der Behörden zur Begründung ihrer Entscheide, Bern 1998, S. 33, 186 f.).

2.3. Nach der Rechtsprechung kann eine Verletzung des Gehörsanspruchs als geheilt gelten, wenn die unterbliebene Gewährung des rechtlichen Gehörs (also etwa die unterlassene Anhörung, Akteneinsicht, Begründung) in einem Rechtsmittelverfahren nachgeholt wird, in dem die Beschwerdeinstanz mit der gleichen Prüfungsbefugnis entscheidet wie die untere Instanz. Die Heilung ist aber ausgeschlossen, wenn es sich um eine besonders schwerwiegende Verletzung der Parteirechte handelt, zudem darf dem Beschwerdeführer kein Nachteil erwachsen und die Heilung soll die Ausnahme bleiben (statt vieler: BGE 133 I 201 E. 2.2; BVGE 2009/53 E. 7.3, BVGE 2008/47 E. 3.3.4; Urteile

des Bundesverwaltungsgerichts A-1681/2006 vom 13. März 2008 E. 2.4, A-1737/2006 vom 22. August 2007 E. 2.2; ULRICH HÄFELIN/GEORG MÜLLER/FELIX UHLMANN, Allgemeines Verwaltungsrecht, 6. Aufl., Zürich/St. Gallen 2010, Rz. 1710 f.).

3.

3.1. Der Bund erhebt eine allgemeine Verbrauchssteuer nach dem System der Netto-Allphasensteuer mit Vorsteuerabzug (Mehrwertsteuer; Art. 130 BV; Art. 1 Abs. 1 aMWSTG). Mehrwertsteuerpflichtig wird gemäss dem hier anwendbaren aMWSTG, wer eine mit der Erzielung von Einnahmen verbundene gewerbliche oder berufliche Tätigkeit selbständig ausübt – auch wenn die Gewinnabsicht fehlt –, sofern seine Lieferungen, seine Dienstleistungen und sein Eigenverbrauch im Inland jährlich gesamthaft Fr. 75'000.— übersteigen (Art. 21 Abs. 1 aMWSTG).

3.2. Gemäss Art. 5 Bst. c aMWSTG bildet der Eigenverbrauch im Inland einen eigenen Steuertatbestand. Eigenverbrauch liegt gemäss Art. 9 Abs. 2 Bst. a aMWSTG insbesondere vor, wenn die steuerpflichtige Person an bestehenden oder neu zu erstellenden Bauwerken, die zur entgeltlichen Veräusserung oder entgeltlichen Überlassung zum Gebrauch oder zur Nutzung bestimmt sind (Art. 18 Ziff. 20 und 21 aMWSTG), Arbeiten vornimmt oder vornehmen lässt und hierfür nicht für die Versteuerung optiert. Der baugewerbliche Eigenverbrauch soll 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 in gleichem Ausmass erfasst werden, wie wenn sie von Dritten steuerbelastet bezogen worden wären (Parlamentarische Initiative betreffend Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer, Bericht der Kommission für Wirtschaft und Abgaben des Nationalrats vom 28. August 1996, BBl 1996 V 713, 735). Das eigentliche Ziel des Eigenverbrauchs ist es, unbesteuerten Endverbrauch zu verhindern, und zwar dort, wo der Steuerpflichtige steuerentlastete Leistungsbezüge und eigene Leistungen bestimmungswidrig nicht der entgeltlichen Fremdversorgung, sondern der unentgeltlichen Selbstversorgung zuführt (DANIEL RIEDO, Vom Wesen der Mehrwertsteuer als allgemeine Verbrauchsteuer und von den entsprechenden Wirkungen auf das schweizerische Recht, Bern 1999, S. 148 ff. mit Hinweisen, insbesondere S. 155; DANIEL RIEDO, mwst.com, Kommentar zum Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer, Basel 2000, N 20 ff. zu Art. 9 aMWSTG; ALOIS CAMENZIND/ NIKLAUS HONAUER/KLAUS

A. VALLENDER, Handbuch zum Mehrwertsteuergesetz [MWSTG], 2. Aufl., Bern 2003, S. 141 ff.).

3.3. Was Bemessungsgrundlage beim Eigenverbrauchstatbestand ist, wird in Art. 34 aMWSTG geregelt. Für den baugewerblichen Eigenverbrauch gemäss Art. 9 Abs. 2 Bst. a aMWSTG wird die Steuer vom Preis (ohne den Wert des Bodens) berechnet, wie er im Falle der Lieferung einem unabhängigen Dritten in Rechnung gestellt würde (Art. 34 Abs. 4 aMWSTG). Der Gesetzgeber belässt es damit nicht bei der Korrektur des Vorsteuerabzugs, sondern er berücksichtigt auch die eigenen Wertschöpfungskomponenten des steuerpflichtigen Eigenverbrauchers (Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-3974/2008 vom 20. Mai 2009 E. 2.4). Die ESTV hat in der Spezialbroschüre Nr. 04 («Eigenverbrauch», vorliegend ist die Ausgabe vom Juli 2000, gültig vom 1. Januar 2001 bis am 31. Dezember 2007, einschlägig) ihre Praxis zur Berechnung des baugewerblichen Eigenverbrauchs festgelegt (vgl. Ziff. 7.3 der erwähnten Spezialbroschüre). Demnach lässt die ESTV im Sinne einer annäherungsweisen Ermittlung die Berechnung des baugewerblichen Eigenverbrauchs mit Hilfe der *Anlagekosten* zu. Die Anlagekosten umfassen u.a. sämtliche Grundstücks-, Planungs- und Baukosten, den Wert der Umgebungsarbeiten, die Bauzinsen (Fremd- und Eigenkapitalzinsen), die allgemeinen Geschäftsunkosten sowie alle Gebühren im Zusammenhang mit der Erstellung der Bauwerke. Per 1. Januar 2005 wurde die Praxis insofern geändert, als dass Gebühren nicht mehr in die Anlagekosten einbezogen wurden (vgl. Spezialbroschüre Nr. 04 [«Eigenverbrauch»] in der Ausgabe vom Dezember 2007, S. 66).

3.4. Festzuhalten bleibt, dass es sich bei der dargestellten Praxis der ESTV in keiner Art und Weise um für das Bundesverwaltungsgericht verbindliches Recht handelt (MOSER/BEUSCH/KNEUBÜHLER, a.a.O., N 2.173 f.). Verwaltungsverordnungen (Merkblätter, Richtlinien, Kreisschreiben etc.) sind nur, aber immerhin, Meinungsäusserungen der Verwaltung über die Auslegung der anwendbaren Gesetzesbestimmungen. Sie dienen der Sicherstellung einer einheitlichen, gleichmässigen und sachrichtigen Praxis des Gesetzesvollzugs (BVGE 2010/33 E. 3.3.1, BVGE 2007/41 E. 4.1; MICHAEL BEUSCH, Was Kreisschreiben dürfen und was nicht, in Der Schweizer Treuhänder 2005 S. 613 ff.). Als solche sind sie für die als eigentliche Adressaten figurierenden Verwaltungsbehörden verbindlich, wenn sie nicht klarerweise einen verfassungs- oder gesetzeswidrigen

Inhalt aufweisen (MICHAEL BEUSCH, in: Zweifel/Athanas [Hrsg.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Teil I/Bd. 2b, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer [DBG], 2. Aufl., Basel 2008, Art. 102 N 15 ff.). Die Gerichtsbehörden sollen Verwaltungsverordnungen bei ihrer Entscheidung denn auch mitberücksichtigen, sofern diese eine dem Einzelfall angepasste und gerecht werdende Auslegung der anwendbaren gesetzlichen Bestimmungen zulassen. Dies gilt umso mehr, als es nicht Aufgabe der Gerichte ist, als Zweitinterpreten des der Verwaltungsverordnung zugrunde liegenden Erlasses eigene Zweckmässigkeitsüberlegungen an die Stelle des Vollzugskonzepts der zuständigen Behörde zu setzen (BGE 126 II 275 E. 4, BGE 123 II 16 E. 7a; BVGE 2010/33 E. 3.3.1, BVGE 2007/41 E. 3.3, Entscheid der Eidgenössischen Steuerrekurskommission vom 28. Juni 2005, veröffentlicht in Verwaltungspraxis der Bundesbehörden 69.125 E. 3b mit Hinweisen).

3.5. Festzuhalten bleibt denn auch, dass das Bundesverwaltungsgericht mit Urteil A-1370/2006 vom 8. Juli 2008 E. 2.2.3 (mit weiteren Hinweisen) die oben in E. 3.3. erwähnte Praxis der ESTV zur Berechnung des baugewerblichen Eigenverbrauchs als grundsätzlich statthaft erachtete, gleichzeitig aber anmerkte, dass der Dritt- bzw. der Marktpreis, auf den das Gesetz abstelle, primär massgeblich bleibe (damals Art. 26 Abs. 3 der Verordnung vom 22. Juni 1994 über die Mehrwertsteuer [AS 1994 1464]; später Art. 34 Abs. 4 aMWSTG). Könne ein effektiver Drittpreis vom Steuerpflichtigen belegt werden, habe sich die Bemessung an diesen zu halten. Erfolge ein solcher Nachweis nicht, müsse die Bemessungsgrundlage, also der Drittpreis, annäherungsweise bestimmt werden. Dabei könne ein Abstellen auf die Anlagekosten, wie es die Praxis der ESTV vorsehe, nicht beanstandet werden (Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-1370/2006 vom 8. Juli 2008 E. 2.2.3).

4.

4.1. Verwendet der Steuerpflichtige Gegenstände oder Dienstleistungen für steuerbare Ausgangsleistungen, kann er in seiner Steuerabrechnung die ihm von anderen Steuerpflichtigen in Rechnung gestellte Steuer für Lieferungen und Dienstleistungen oder die von ihm für den Bezug von Dienstleistungen aus dem Ausland deklarierte Steuer abziehen, sofern die entsprechenden formellen Voraussetzungen erfüllt sind (Art. 38 aMWSTG). Diese Vorsteuer kann auch abgezogen werden, wenn die Gegenstände oder Dienstleistungen für Tätigkeiten nach Art. 19 Abs. 2 aMWSTG oder für Tätigkeiten verwendet werden, die steuerbar wären,

wenn sie in der Schweiz bewirkt würden (Art. 38 Abs. 3 aMWSTG). Voraussetzung für den Vorsteuerabzug ist u.a., dass die mit der Vorsteuer belasteten Dienstleistungen für einen geschäftlich begründeten Zweck, namentlich für steuerbare Lieferungen und Dienstleistungen verwendet werden, wobei ein objektiver wirtschaftlicher Zusammenhang zwischen steuerbarer Eingangs- und Ausgangsleistung bestehen muss (BGE 132 II 353 E. 8.2 f. [Praxis 2007 Nr. 89 S. 596]).

4.2. Werden bezogene Leistungen nicht für einen geschäftlich begründeten Zweck bzw. nicht für einen steuerbaren Ausgangsumsatz verwendet, liegt Endverbrauch beim Steuerpflichtigen vor, welcher nicht zum Vorsteuerabzug berechtigt (BGE 132 II 353 E. 8.2 und E. 10 [Praxis 2007 Nr. 89 S. 596] und bestätigt mit Urteil des Bundesgerichts 2C_309/2009 vom 1. Februar 2010; statt vieler: Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-1357/2006 vom 27. Juni 2007 E. 2.1 und E. 2.2). Ebenfalls nicht zum Vorsteuerabzug berechtigen ausgenommene Umsätze (Art. 17 aMWSTG), zu denen u.a. verschiedene Umsätze aus der Überlassung von Grundstücken und Grundstücksteilen zum Gebrauch oder nur Nutzung zählen (Art. 18 Ziff. 21 aMWSTG).

4.3. Verwendet der Steuerpflichtige Gegenstände oder Dienstleistungen sowohl für Zwecke, die ihn zum Vorsteuerabzug berechtigen, als auch für andere Zwecke, ist der Vorsteuerabzug nach dem Verhältnis der Verwendung zu kürzen (Art. 41 Abs. 1 aMWSTG). Eine detaillierte Regelung der Kürzungsmethoden lässt sich dem aMWSTG nicht entnehmen. Gemäss der Rechtsprechung hat die Kürzung «sachgerecht» zu erfolgen und muss «den tatsächlichen Verhältnissen des Einzelfalls soweit als möglich entsprechen» (Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-1595/2006 vom 2. April 2009 E. 2.7, bestätigt mit Urteil des Bundesgerichts 2C_309/2009 vom 1. Februar 2010). Gemäss der von der ESTV als gesetzlich bzw. effektiv bezeichneten Methode erfolgt die Kürzung primär nach dem Verhältnis der effektiven Verwendung. Dabei sind zuerst sämtliche Aufwendungen und Investitionen aufgrund ihrer Verwendung entweder den steuerbaren oder den von der Mehrwertsteuer ausgenommenen Tätigkeiten zuzuordnen, wobei für jeden einzelnen Gegenstand und jede Dienstleistung soweit möglich aufgrund von betriebswirtschaftlichen, sachgerechten Kriterien eine direkte Zuordnung vorzunehmen ist. Soweit eine direkte Zuordnung zu abzugsberechtigenden und nicht abzugsberechtigenden Umsätzen nicht möglich ist, muss die Zuordnung mit Hilfe von Schlüsseln erfolgen, welche auf betrieblich-objektiven Kriterien beruhen (z.B. Fläche,

Volumen, Umsätze, Lohnsumme). Weil die gesetzliche Methode oft als wenig praktikabel erscheint bzw. dem Steuerpflichtigen unverhältnismässig hohen Aufwand verursacht, sieht die Praxis der ESTV die Möglichkeit vor, den Vorsteuerabzug anhand von Pauschalmethoden zu kürzen (Art. 58 Abs. 3 aMWSTG; zum Ganzen statt vieler: Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-1595/2006 vom 2. April 2009 E. 2.7 mit Hinweisen, bestätigt mit Urteil des Bundesgerichts 2C_309/2009 vom 1. Februar 2010; zu den einzelnen Pauschalmethoden vgl. statt vieler: Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-1394/2006 vom 3. Juni 2008 E. 2.5).

4.4. Hat die ESTV die Kürzung beispielsweise vorzunehmen, weil der Steuerpflichtige eine solche unterlassen hat, steht ihr bei der Wahl der anzuwendenden Methode ein weiter Ermessensspielraum zu. Vom Gericht ist nur zu prüfen, ob die gewählte Methode «sachgerecht» ist und ob die Verwaltung sich bei der vorgenommenen Vorsteuerkürzung innerhalb ihres Ermessensspielraums bewegt hat. Dass die Ermittlung der Vorsteuerkürzung durch die ESTV den konkreten Gegebenheiten bei der Beschwerdeführerin nicht gerecht wird, hätte diese sodann selbst nachzuweisen (statt vieler: Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-1595/2006 vom 2. April 2009 E. 2.7.2).

5.

5.1. Nicht mehr strittig ist vorliegend, dass die Bücher der Beschwerdeführerin korrekt waren. Strittig geblieben ist hingegen die Höhe des Eigenverbrauchs. Gemäss Kontrollbericht der ESTV vom 30. Juni 2009, welcher spätestens im Rahmen des zweiten Schriftenwechsels auch der Beschwerdeführerin vorgelegen hatte, kamen die Inspektoren zum Schluss, dass die Steuerpflichtige im Zusammenhang mit den auf eigene Rechnung erstellten Bauten regelmässig die auf Bilanzdurchlaufkonti bzw. «Aufwand GU» erfassten Aufwendungen mit einem Zuschlag von 10% als Erlös aus der GU-Tätigkeit deklarierte. Der Kontrollbericht hielt aber auch fest, dass *«aufgrund des Buchungsablaufs und der wenig transparenten Abwicklung»* die Bestimmung *«des zu deklarierenden steuerbaren Eigenverbrauchs (bzw. der Lieferungsentgelte) kaum möglich»* sei. Auch könnten die verbuchten Erlöse aufgrund der unzähligen Rückstellungen und Abgrenzungen nur mit unverhältnismässigem Aufwand mit den Deklarationen abgestimmt werden. Vorfrageweise ist nun zu klären, ob die Beschwerdeführerin überhaupt auf die ihrer Ansicht nach zu hohe Deklaration von (baugewerblichem) Eigenverbrauch zurückkommen kann

bzw. konnte. Dies wäre zulässig, wenn sie bei ihrer Deklaration einen Vorbehalt angebracht hätte, was nicht der Fall war, oder wenn sich die Deklaration im Rahmen der Kontrolle, wie sie hier stattfand, als gesetzeswidrig herausgestellt hätte. Träfe Letzteres zu, drängte sich eine Korrektur auf und zwar unabhängig davon, ob eine solche zu Gunsten oder zu Ungunsten der Beschwerdeführerin ausfiele (oben E. 1.5.).

5.2. Es ist richtig, dass gemäss der Praxis der ESTV der (baugewerbliche) Eigenverbrauch ausgehend vom Aufwand berechnet wird (oben E. 3.3). Dabei handelt es sich jedoch nicht um ein für die Steuerpflichtige zwingendes, vom Gesetzgeber selbst angeordnetes Vorgehen (oben E. 3.4.), sondern um eine Praxis der ESTV zur annäherungsweisen Bestimmung des an sich massgeblichen Drittpreises (oben E. 3.5.). Die Beschwerdeführerin selbst ging bereits in ihren ursprünglichen Berechnungen bzw. Deklarationen von einer Aufwandposition aus, wie sie dies in ihrer Einsprache vom 10. Dezember 2009 in Ziff. 3.3 auch festhielt und wie es sich, wie bereits erwähnt, auch aus dem Kontrollbericht der ESTV ergibt. Dass sie in einigen Fällen für die allgemeinen Geschäftsunkosten einen Zuschlag von mehr als 10% anwendete, genügt allerdings nicht, eine nachträgliche Korrektur des von ihr selbst Deklarierten zuzulassen. Weder legt die Beschwerdeführerin dar noch ist aus den Akten ersichtlich, dass ihre Selbstdeklaration in diesem Punkt geradezu gesetzeswidrig gewesen wäre. Insofern bestand weder für die ESTV noch besteht für das Bundesverwaltungsgericht ein rechtgenügender Anlass, der Beschwerdeführerin ein Zurückkommen auf das selbst Deklarierte zu gestatten.

5.3. Einzugehen bleibt in diesem Zusammenhang aber auf die Begründung der ESTV im Einspracheentscheid. Die ESTV lehnte dort den Antrag der Beschwerdeführerin auf eine nachträgliche Reduktion des Eigenverbrauchs mit dem Argument ab, ein Zurückkommen auf die Höhe des Eigenverbrauchs würde bedeuten, dass die in den Jahresrechnungen ausgewiesenen *Erträge* nicht korrekt und die Grundsätze der ordnungsgemässen Rechnungslegung verletzt wären. Die Argumentation der ESTV ist zwar mit Blick auf ihre eigene Praxis, die auf den Aufwand und nicht auf den Ertrag abstellt (oben E. 3.3.), und auch mit Blick auf ihre früheren Ausführungen in diesem Verfahren (so etwa im Kontrollbericht vom 30. Juni 2009 oder in den sog. «Weisungen» vom 24. Juni 2006) wenig überzeugend. Derart *«falsch und somit willkürlich, dass diese nicht ernst genommen werden kann»*, wie die Beschwerdeführerin vorbringt, war die Begründung der ESTV allerdings

nicht, liesse sie sich doch immerhin mit dem Gesetzeswortlaut vereinbaren, der wie dargestellt vom Drittpreis und damit – wenn auch steuersystematisch fragwürdig – vom Ertrag (und nicht vom Aufwand) ausgeht.

5.4. Im Übrigen wäre selbst dann, wenn sich die Deklaration der Beschwerdeführerin als gesetzeswidrig erwiesen hätte und nachträglich eine Korrektur zugelassen würde, keine Reduktion des deklarierten Eigenverbrauchs vorzunehmen. Wie die ESTV zu Recht vortrug, mangelte es der Berechnung der Beschwerdeführerin am Einbezug anteilsmässiger Personalkosten. Weder erklärte die Beschwerdeführerin noch wies sie nach, weshalb die von der ESTV geltend gemachte, auf den Bereich «Bau» entfallene Lohnsumme (ca. Fr. 13 Mio. für die Jahre 2005 bis 2008) nicht zu berücksichtigen war. Die Beschwerdeführerin brachte diesbezüglich lediglich vor, es sei ihr bewusst, dass nicht alle verbuchten Lohnkosten über den Generalunternehmerzuschlag von 10% auf den vorsteuerbelasteten Kosten abgedeckt waren und verwies zur Begründung auf ihre Einsprache, in welcher zum fraglichen 10%-Zuschlag allerdings im Wesentlichen nur ausgeführt wurde, dieser halte einem «Drittvergleich» stand. Zusammen mit der ESTV ist jedoch festzuhalten, dass ein 10%-Zuschlag auf den vorsteuerbelasteten Kosten im vorliegenden Fall ganz offensichtlich nicht ausreichte, die auf den Bereich «Bau» entfallende Lohnsumme abzudecken. Deshalb unterläge – würde denn eine nachträgliche Korrektur der Deklaration zugelassen – die Beschwerdeführerin mit ihrem Antrag auch materiell.

6.

6.1. Strittig bleibt schliesslich die von der ESTV vorgenommene Nachbelastung aufgrund einer weitergehenden Vorsteuerabzugskürzung. Dass überhaupt eine Korrektur der Vorsteuerabzugskürzung erfolgen musste, wird von der Beschwerdeführerin hingegen nicht in Frage gestellt.

6.2. Die Beschwerdeführerin erzielte Umsätze aus baugewerblichem Eigenverbrauch bzw. baugewerblichen Arbeiten für nahestehende Personen, steuerbaren werkvertraglichen Leistungen sowie von der Steuer ausgenommene Umsätze aus dem Handel und der Vermietung bzw. Verpachtung von Grundstücken. Weil die Zuordnung der Aufwendungen und Investitionen nicht direkt möglich war, nahm die ESTV die Aufteilung anhand eines Schlüssels vor. Hierbei prüfte sie diverse Möglichkeiten, insbesondere eine Berechnung nach

Spartenbruttogewinnen sowie nach Umsätzen (jeweils mit und ohne Liegenschaftsverwaltung). Nach verschiedenen Bereinigungen resultierte in Anwendung des Umsatzschlüssels eine Vorsteuerabzugskürzung in der Höhe von Fr. 900'392.—. Die ESTV hat sich für diese Vorsteuerabzugskürzung an die Angaben aus den Geschäftsbüchern der Beschwerdeführerin gehalten und den Schlüssel gemäss Pauschalvariante 2 der Spezialbroschüre Nr. 06 («Kürzung des Vorsteuerabzugs bei gemischter Verwendung», in der Ausgabe vom September 2000, Ziff. 5) verwendet. Davon abgesehen, dass die ESTV bei der Wahl der anzuwendenden Methode ohnehin einen weiten Ermessensspielraum hatte (oben E. 4.4.), kommt auch das Bundesverwaltungsgericht zum Schluss, dass die von der ESTV gewählte Methode sachgerecht war und sich die ESTV bei der vorgenommenen Vorsteuerabzugskürzung innerhalb ihres Ermessensspielraums bewegte. Im Übrigen anerkennt die Beschwerdeführerin selbst, dass die von der ESTV vorgenommene Vorsteuerabzugskürzung – solange, wie hier, die Höhe des Eigenverbrauchs nicht korrigiert wird – das für sie günstigste Ergebnis darstellt. Die Behauptung, die Sanierungstätigkeit sei gegenüber der Verkaufstätigkeit quasi «vorsteuerintensiver», ist nicht belegt. Dass die Ermittlung der Vorsteuerabzugskürzung durch die ESTV den konkreten Gegebenheiten nicht gerecht wird, kann von der Beschwerdeführerin nicht rechtsgenügend nachgewiesen werden.

7.

7.1. Schliesslich bleibt auf das Vorbringen der Beschwerdeführerin einzugehen, sie sei durch die *«fachlich völlig falschen Aussagen, die man von der für die MWST zuständigen Behörde in dieser Form nie erwarten würde, in ein kostspieliges Verfahren»* getrieben worden *«nur um zu ihrem – zumindest für Fachleute – offensichtlichen Recht zu gelangen»*. Da sie die Vorinstanz unter Verletzung verfassungsrechtlicher Verfahrensgarantien *«förmlich zu einer Anfechtung des Einspracheentscheides gezwungen»* habe, sei – unabhängig vom Verfahrensausgang – auf die Erhebung von Verfahrenskosten zu verzichten und der Beschwerdeführerin eine angemessene Parteientschädigung auszurichten.

7.2. Wie dargestellt (oben E. 5.3.), waren die Ausführungen der ESTV zur Berechnung des Eigenverbrauchs im Einspracheentscheid wenig überzeugend. Sie waren aber sachlich nicht derart falsch, wie es die Beschwerdeführerin darzustellen versucht. Wenn auch eher knapp, so

hat die ESTV immerhin ihre Überlegungen genannt, von denen sie sich leiten liess und auf welche sie ihren Entscheid stützte (oben E. 2.1.). Inwiefern die ESTV die Beschwerdeführerin *«förmlich zu einer Anfechtung des Einspracheentscheides gezwungen»* haben sollte, ist für das Bundesverwaltungsgericht daher nicht nachvollziehbar. Selbst wenn – was nicht der Fall ist – die Begründung des Einspracheentscheides vor den Anforderungen der bundesgerichtlichen Rechtsprechung an die Begründungsdichte nicht standhielte und diesbezüglich eine Verletzung des Gehörsanspruchs bejaht werden müsste, wäre eine solche Verletzung mittlerweile als geheilt zu betrachten (oben E. 2.3.). So setzte sich die ESTV im Rechtsmittelverfahren vor dem Bundesverwaltungsgericht (und zwar sowohl in ihrer Vernehmlassung wie auch in der Duplik) ausführlich mit den Vorbringen der Beschwerdeführerin zur Frage der Berechnung des Eigenverbrauchs auseinander. Das Bundesverwaltungsgericht kann somit keine Verletzung verfassungsrechtlicher Verfahrensgarantien erkennen. Dass das Bundesverwaltungsgericht in der Sache selbst die Beschwerde aus anderen Gründen abweist als dies die ESTV getan hat (Motivsubstitution), spielt dabei keine Rolle (oben E. 1.3.). Die Parteien mussten mit der Anwendung der entsprechenden Bestimmungen rechnen. Eine vorgängige Anhörung zur Motivsubstitution konnte deshalb unterbleiben (oben E. 1.3).

8.
Demzufolge ist die Beschwerde vollumfänglich abzuweisen. Ausgangsgemäss hat die unterliegende Beschwerdeführerin die Verfahrenskosten zu tragen (Art. 63 Abs. 1 VwVG). Diese sind auf Fr. 12'500.— festzulegen (vgl. Art. 2 Abs. 1 in Verbindung mit Art. 4 des Reglements vom 21. Februar 2008 über die Kosten und Entschädigungen vor dem Bundesverwaltungsgericht [VGKE, SR 173.320.2]) und im entsprechenden Umfang mit dem geleisteten Kostenvorschuss von Fr. 12'500.— zu verrechnen. Parteientschädigungen sind bei diesem Verfahrensausgang nicht zuzusprechen (vgl. Art. 64 Abs. 1 VwVG e contrario und Art. 7 Abs. 1 VGKE e contrario sowie Art. 7 Abs. 3 VGKE).

Demnach erkennt das Bundesverwaltungsgericht:

1.
Die Beschwerde wird abgewiesen.

2.
Die Verfahrenskosten von Fr. 12'500.— werden der Beschwerdeführerin auferlegt. Sie werden mit dem geleisteten Kostenvorschuss von Fr. 12'500.— verrechnet.

3.
Eine Parteientschädigung wird nicht zugesprochen.

4.
Dieses Urteil geht an:

– die Beschwerdeführerin (Gerichtsurkunde)
– die Vorinstanz (Ref-Nr. _____; Gerichtsurkunde)

Der vorsitzende Richter: Der Gerichtsschreiber:

Daniel Riedo Urban Broger

Rechtsmittelbelehrung:

Gegen diesen Entscheid kann innert 30 Tagen nach Eröffnung beim Bundesgericht, 1000 Lausanne 14, Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten geführt werden (Art. 82 ff., 90 ff. und 100 des Bundesgerichtsgesetzes vom 17. Juni 2005 [BGG, SR 173.110]). Die Rechtsschrift ist in einer Amtssprache abzufassen und hat die Begehren, deren Begründung mit Angabe der Beweismittel und die Unterschrift zu enthalten. Der angefochtene Entscheid und die Beweismittel sind, soweit sie der Beschwerdeführer in Händen hat, beizulegen (Art. 42 BGG).

Versand: