Bundesverwaltungsgericht

Tribunal administratif fédéral

Tribunale amministrativo federale

Tribunal administrativ federal

Abteilung I
A-1370/2006
{T 0/2}

Urteil vom 8. Juli 2008

Besetzung

Kammerpräsident Thomas Stadelmann (Vorsitz),
Richter Pascal Mollard, Richterin Salome Zimmermann,
Gerichtsschreiberin Sonja Bossart.

Parteien

X._____, ...,
vertreten durch ...,
Beschwerdeführer,

gegen

Eidgenössische Steuerverwaltung,
Hauptabteilung Mehrwertsteuer, Schwarztorstrasse 50,
3003 Bern,
Vorinstanz.

Gegenstand

Mehrwertsteuer (2. Quartal 1995 bis 1. Quartal 1997).
Bemessungsgrundlage beim Eigenverbrauch nach Art. 8 Abs. 2 MWSTV (Art. 26 Abs. 3 Bst. c MWSTV); Vorsteuerabzug.

Sachverhalt:

A.
Die einfache Gesellschaft A., war vom 1. Juni 1995 bis 31. Januar 1997 bei der Eidgenössischen Steuerverwaltung (ESTV), Hauptabteilung Mehrwertsteuer, im Register der Steuerpflichtigen eingetragen. Als Art der Geschäftstätigkeit wurde auf dem Fragebogen zur Eintragung als Mehrwertsteuerpflichtige der Bau von Wohneinheiten und als Gesellschafter X. und Y. genannt. Auf Anfrage hin liess die ESTV der einfachen Gesellschaft mit Datum vom 29. August 1996 ein Schreiben zukommen, in dem sie ausführte, wie jene die Eigenverbrauchssteuer zu berechnen habe, wann sie jeweils zu deklarieren und zu entrichten sei, sowie wann der Eigenverbrauchstatbestand beginne und wann er ende. Im Oktober 1997 nahm die ESTV die Löschung der einfachen Gesellschaft im Register der Steuerpflichtigen per 30. September 1997 vor, gestützt auf ein Schreiben vom gleichen Datum. Aufgrund der Schlussabrechnung bei Beendigung der Steuerpflicht wurde von Seiten der Gesellschafter am 16. September 1999 gegenüber der ESTV ein Guthaben von Fr. 57'412.50 geltend gemacht. Nach verschiedenen mit den Gesellschaftern geführten Telefongesprächen und diversen Korrespondenzen erstellte die ESTV am 9. November 1999 für die Steuerperioden 2. Quartal 1995 bis 1. Quartal 1997 die Ergänzungsabrechnung (EA) Nr. 7225199 in der Höhe von Fr. 81'092.--. Mit Eingabe vom 27. Januar 2000 ersuchten die Gesellschafter um die Ausfällung eines einsprachefähigen Entscheids. Mit Entscheid vom 15. Mai 2000 hielt die ESTV fest, dass die inzwischen aufgelöste einfache Gesellschaft für die Steuerperioden 2. Quartal 1995 bis 3. Quartal 1997 noch Fr. 65'180.-- Mehrwertsteuer nebst Verzugszins ab 15. Juli 1996 (mittlerer Verfall) zu bezahlen habe. Zudem wurden der einfachen Gesellschaft die Verfahrenskosten von Fr. 250.-- auferlegt.

B.
Dagegen erhob X. mit Eingaben vom 22. Mai und 14. Juni 2000 Einsprache. Darauf führte die ESTV am 11. und 12. August sowie am 26. September 2003 eine Steuerkontrolle durch. Anlässlich dieser Kontrolle wurde die für die vorgenannten Steuerperioden geschuldete Eigenverbrauchssteuer unter Berücksichtigung der anrechenbaren bzw. bereits ausbezahlten Vorsteuern berechnet, und die ESTV erstellte am 24. Februar 2004 die EA Nr. 255'655. Demnach beläuft sich die geschuldete Mehrwertsteuer für die Steuerperioden 2. Quartal 1995

bis 1. Quartal 1997 auf insgesamt Fr. 63'685.-- zuzüglich Verzugszins seit 15. Juli 1996. Mit Einspracheentscheid vom 29. Juni 2004 wies die ESTV die Einsprache ab und erkannte, dass X. als solidarisch haftender Gesellschafter der aufgelösten einfachen Gesellschaft A. für die Steuerperioden 2. Quartal 1995 bis 1. Quartal 1997 noch Fr. 63'186.60 Mehrwertsteuer (Fr. 63'685.-- abzüglich Fr. 248.40 Konkursdividende aus dem Konkurs von Y. sowie der Zahlung vom 10. Juni 2000 von Fr. 250.--) zuzüglich Verzugszins von 5% ab 15. Juli 1996 (mittlerer Verfall) sowie Fr. 84.-- Verzugszins (5% auf den Zahlungen von Fr. 248.40 und Fr. 250.--, berechnet vom mittleren Verfall bis zum jeweiligen Zahlungsdatum) schulde. Zudem wurden ihm Verfahrenskosten von insgesamt Fr. 870.-- auferlegt.

C.

Mit Eingabe vom 19. August 2004 lässt X. (Beschwerdeführer) gegen den Einspracheentscheid der ESTV vom 29. Juni 2004 durch seinen Rechtsvertreter Beschwerde bei der Eidgenössischen Steuerrekurskommission (SRK) erheben mit dem Antrag, die Mehrwertsteuer sei gemäss der durch den Beschwerdeführer korrigierten Schlussabrechnung (Beschwerdebeilage 3) festzusetzen (Mehrwertsteuerguthaben des Steuerpflichtigen gegenüber der ESTV von Fr. 40'144.--), eventualiter sei die Mehrwertsteuer gemäss der durch ihn neu erstellten Berechnungen (Beilagen 4 und 5) festzusetzen (geschuldete Mehrwertsteuer von Fr. 36'070.--). Zur Begründung wird im Wesentlichen ausgeführt, A. habe unbestrittenermassen Bauten auf eigene Rechnung erstellt bzw. erstellen lassen. Die fraglichen Bauten hätten aber infolge des Konkurses des ehemaligen Mitkonsortialen sowie infolge Konkurses diverser Lieferanten nie vollständig fertig gestellt werden können, so dass der Eigenverbrauchstatbestand gar nie erfüllt worden sei. Selbst wenn man steuerbaren Eigenverbrauch annehmen würde, so wäre unter den gegebenen Umständen der letztendliche Preis bei Freihandsverkauf wohl derjenige Preis, der im damaligen Zeitpunkt einem unabhängigen Dritten hätte in Rechnung gestellt werden können. Dieser Preis könne, wenn überhaupt, Bemessungsgrundlage für den steuerbaren Eigenverbrauch darstellen. Zum Eventualbegehren wird dargelegt, jene mehrwertsteuerpflichtigen Handwerker, die ihre Zahlungen nachweisbar erhalten hätten, hätten die darauf geschuldete Mehrwertsteuer abgerechnet und mehrheitlich auch bezahlt. Wenn nun die Vorsteuer nicht auf allen gemäss Baukreditabrechnung bezahlten Leistungen gewährt werde, nur weil diese Lieferanten entweder ebenfalls Konkurs gegangen seien oder

weil der Pflichtige nicht mehr in der Lage sei, von diesen Lieferanten mehrwertsteuerkonforme Rechnungen oder mindestens Bestätigungen "Formular 1310" beizubringen, so dürfe dies nicht zu seinem Nachteil gereichen.

D.
Auf die Aufforderung der SRK vom 27. August 2004, vor der Behandlung der Beschwerde einen Kostenvorschuss von Fr. 3'500.-- bis spätestens zum 13. September 2004 zu leisten, stellt der Vertreter des Beschwerdeführers mit Schreiben vom 6. September 2004 bei der Rekurskommission den sinngemässen Antrag auf Zuerkennung des Rechts der unentgeltlichen Prozessführung oder eventualiter auf eine für den Beschwerdeführer angemessene Herabsetzung des Kostenvorschusses. Mit Zwischenentscheid vom 5. November 2004 weist die SRK den Hauptantrag um Gewährung des Rechts auf unentgeltliche Prozessführung ab. Der diesbezügliche Eventualantrag wird gutgeheissen und der Kostenvorschuss im Sinne eines Erlasses auf Fr. 2'500.-- herabgesetzt.

E.
Mit Vernehmlassung vom 14. März 2005 beantragt die ESTV, die Beschwerde sei im Umfange von Fr. 10'707.-- sowie bezüglich der dem Beschwerdeführer im Entscheid- und Einspracheverfahren auferlegten Verfahrenskosten gutzuheissen, ansonsten sei sie unter Kostenfolge abzuweisen. Zur Begründung des Antrags um Gutheissung im Betrag von Fr. 10'707.-- führt die ESTV aus, sie habe mit Wirkung per 1. Januar 2005 u.a. eine Praxisänderung betreffend die Steuerberechnungsgrundlage des Eigenverbrauchs nach Art. 9 Abs. 2 des Mehrwertsteuergesetzes vom 2. September 1999 (MWSTG, SR 641.20) vorgenommen. Die neue Praxis sei auch in Bezug auf den vorliegenden Fall anzuwenden und gewisse Kostenelemente seien nicht mehr in die für die Bemessung des Eigenverbrauchs nach Art. 8 Abs. 2 der Verordnung vom 22. Juni 1994 über die Mehrwertsteuer (MWSTV, AS 1994 1464) massgeblichen Anlagekosten einzubeziehen. Weiter sei die Eigenverbrauchssteuer jeweils im Umfange des Baufortschrittes geschuldet. Auf einen allfällig erzielten Gewinn komme es nicht an. Schliesslich führt die ESTV betreffend Vorsteuerabzug aus, sie müsse den Vorsteuerabzug grundsätzlich verweigern, wenn die vorgewiesenen Belege die vorgesehenen Bedingungen nicht erfüllten. Könne ein Steuerpflichtiger keine formell korrekten Vorsteuerbelege mehr beschaffen, da beispielsweise die Unternehmen, welche die damalige

Leistung erbracht haben, nicht mehr existieren, so habe er die sich daraus ergebenden Folgen selber zu tragen.

F.
Im Rahmen des Instruktionsverfahrens ersuchte das Bundesverwaltungsgericht, welches das Verfahren von der SRK übernommen hatte, am 13. März 2008 die ESTV um Stellungnahme zur Frage der Anwendbarkeit und der Auswirkungen von Art. 15a und Art. 45a der Verordnung vom 29. März 2000 zum Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer (MWSTGV, SR 641.201) auf das hängige Verfahren. Mit Eingabe vom 14. April 2008 erläuterte die ESTV, sie habe die vom Beschwerdeführer geltend gemachten Vorsteuern teilweise nicht zum Abzug zugelassen, weil entweder keine oder formell nicht korrekte Belege vorhanden gewesen seien. Eine Ausscheidung in vorhandene und nicht vorhandene Belege und damit die Prüfung, ob Art. 15a bzw. 45a MWSTGV anwendbar sein könnten, sei nicht mehr möglich. Die ESTV schlage als pragmatisches Vorgehen vor, auf bestimmten Rechnungen die Vorsteuer (von Fr. 23'303.--) zuzulassen. Hingegen könnten die Vorsteuerabzüge insoweit nicht gewährt werden, als die jeweiligen Leistungserbringer nach dem Wissenstand der ESTV zum damaligen Zeitpunkt noch gar nicht steuerpflichtig gewesen seien bzw. die Steuer auf den entsprechenden Leistungen nicht an die ESTV abgeliefert wurde, wodurch dem Bund bei Anerkennung der Vorsteuer beim Beschwerdeführer ein Steuerausfall entstehen würde. Folglich sei die Beschwerde im Umfang von Fr. 23'303.-- bzw. aufgrund des Antrag in der Vernehmlassung um teilweise Gutheissung insgesamt im Betrag von Fr. 34'010.-- gutzuheissen. Von der ihm mit Schreiben des Bundesverwaltungsgerichts vom 15. April 2008 eingeräumten Gelegenheit zur Stellungnahme zur Eingabe der ESTV machte der Beschwerdeführer keinen Gebrauch.

G.
Auf die weitere Begründung in den Eingaben der Parteien wird – soweit notwendig – im Rahmen der nachfolgenden Erwägungen eingegangen.

Das Bundesverwaltungsgericht zieht in Erwägung:

1.

1.1 Bis zum 31. Dezember 2006 unterlagen Einspracheentscheide der ESTV der Beschwerde an die SRK. Das Bundesverwaltungsgericht übernimmt, sofern es zuständig ist, die Ende 2006 bei der SRK hängigen Rechtsmittel. Die Beurteilung erfolgt nach neuem Verfahrensrecht (Art. 53 Abs. 2 des Bundesgesetzes vom 17. Juni 2005 über das Bundesverwaltungsgericht [Verwaltungsgerichtsgesetz, VGG, SR 173.32]). Soweit das VGG nichts anderes bestimmt, richtet sich gemäss Art. 37 VGG das Verfahren nach dem Bundesgesetz vom 20. Dezember 1968 über das Verwaltungsverfahren (VwVG, SR 172.021). Das Bundesverwaltungsgericht ist zur Behandlung der Beschwerde sachlich wie funktionell zuständig (Art. 31 und 33 Bst. d VGG).

1.2 Am 1. Januar 2001 sind das MWSTG sowie die zugehörige Verordnung (MWSTGV, SR 641.201) in Kraft getreten. Der zu beurteilende Sachverhalt hat sich indessen in den Jahren 1995 bis 1997 zugetragen. Auf die vorliegende Beschwerde ist damit grundsätzlich noch die MWSTV anwendbar (Art. 93 und 94 MWSTG).

1.3 Das Bundesverwaltungsgericht kann den angefochtenen Entscheid prinzipiell in vollem Umfang überprüfen. Gerügt werden kann die Verletzung von Bundesrecht, einschliesslich Überschreitung oder Missbrauch des Ermessens (Art. 49 Bst. a VwVG), die unrichtige oder unvollständige Feststellung des rechtserheblichen Sachverhalts (Art. 49 Bst. b VwVG) sowie die Unangemessenheit (Art. 49 Bst. c VwVG). Infolge des Grundsatzes der Rechtsanwendung von Amtes wegen ist das Bundesverwaltungsgericht als Beschwerdeinstanz verpflichtet, auf den festgestellten Sachverhalt jenen Rechtssatz anzuwenden, den es als den zutreffenden erachtet, und ihm jene Auslegung zu geben, von der es überzeugt ist (BGE 119 V 347 E. 1a; FRITZ GYGI, Bundesverwaltungsrechtspflege, 2. Auflage, Bern 1983, S. 212). Demnach ist das Bundesverwaltungsgericht als Beschwerdeinstanz an die rechtliche Begründung der Begehren nicht gebunden (Art. 62 Abs. 4 VwVG) und kann eine Beschwerde auch aus anderen als den geltend gemachten Gründen gutheissen oder den angefochtenen Entscheid im Ergebnis mit einer Begründung bestätigen, die von jener der Vorinstanz abweicht (Urteil des Bundesverwaltungsgerichts [BVGer] A-1342/2006 vom 3. Mai 2007 E. 1.3). Der Untersuchungsgrundsatz und das Prinzip der Rechtsanwendung von Amtes wegen finden je-

doch ihre Grenze darin, dass die Beschwerdeinstanz nicht von sich aus zusätzliche Sachverhaltsabklärungen vornimmt oder weitere Rechtsstandpunkte untersucht, für die sich aus den vorgebrachten Rügen oder den Akten nicht zumindest Anhaltspunkte ergeben (BGE 119 V 349 E. 1a; 117 V 263 E. 3b; 117 Ib 117 E. 4a; 110 V 53 E. 4a; ANDRÉ GRISEL, Traité de droit administratif, Bd. II, Neuchâtel 1984, S. 927; GYGI, a.a.O, S. 211 ff.; ALFRED KÖLZ/ISABELLE HÄNER, Verwaltungsverfahren und Verwaltungsrechtspflege des Bundes, 2. Auflage, Zürich 1998, S. 40, Rz. 114, S. 216 f., Rz. 603 und S. 240 f., Rz. 677). Die Beschwerdeinstanz ist nicht gehalten, nach allen möglichen Rechtsfehlern zu suchen, für entsprechende Fehler müssen sich mindestens Anhaltspunkte aus den Parteivorbringen oder den Akten ergeben (vgl. BGE 121 III 274 E. 2b; ANDRÉ MOSER, in: André Moser/ Peter Uebersax, Prozessieren vor eidgenössischen Rekurskommissionen, Basel und Frankfurt am Main 1998, Rz. 1.8 f.; vgl. zum Ganzen auch Urteil des BVGer A-1359/2006 vom 26. Juli 2007 E. 1.3).

2.

2.1 Der Mehrwertsteuer unterliegt u.a. der durch Mehrwertsteuerpflichtige getätigte Eigenverbrauch (Art. 4 Bst. c MWSTV). Eigenverbrauch liegt insbesondere vor, wenn der Mehrwertsteuerpflichtige an bestehenden oder neu zu erstellenden Bauwerken, die zur entgeltlichen Veräusserung oder entgeltlichen Überlassung zum Gebrauch oder zur Nutzung bestimmt sind (Art. 14 Ziff. 16 und 17 MWSTV), Arbeiten vornimmt oder vornehmen lässt und hiefür nicht für die Versteuerung optiert (Art. 8 Abs. 2 Bst. a MWSTV). Nimmt der Mehrwertsteuerpflichtige Arbeiten der genannten Art für private Zwecke oder für eine von der Mehrwertsteuer ausgenommene Tätigkeit vor, liegt gleicherweise Eigenverbrauch vor (Art. 8 Abs. 2 Bst. b MWSTV; zu diesen beiden Tatbeständen ausführlich: Urteil des BVGer A-1420/2006 vom 10. April 2008 E. 2.1).

Abgesehen vom in Art. 8 Abs. 2 Bst. b 1. Teil MWSTV erwähnten Fall erfasst Art. 8 Abs. 2 MWSTV Tatbestände, in welchen kein Endverbrauch und mithin kein eigentlicher Eigenverbrauch vorliegt. Bei diesen Eigenverbrauchstatbeständen geht es auch nicht primär um die Rückgängigmachung des Vorsteuerabzugs. Vielmehr werden damit eigentliche Wertschöpfungskomponenten miterfasst. Ziel ist die Vermeidung von Wettbewerbsverzerrungen zwischen steuerpflichtigen Unternehmen, die Arbeiten an ihren Bauwerken selber vornehmen und Unter-

nehmen, die für diese Arbeiten Drittunternehmen beiziehen und auf deren Leistungen die Mehrwertsteuer zu entrichten haben. Die von Art. 8 Abs. 2 MWSTV vorgesehende Lösung entspricht gemäss Bundesgericht dem Prinzip der Wettbewerbsneutralität und wird als gerechtfertigt erachtet (Urteile des Bundesgerichts vom 30. März 2001, Archiv für Schweizerisches Abgaberecht [ASA] 72 159 ff. E. 2a, 2c/bb, 2c/cc, 3b/cc, 3b/dd; vom 10. September 2003, ASA 73 668 ff. E. 3.1; vom 7. März 2003, ASA 73 493 ff. E. 2.1; 2A.129/2005 vom 16. März 2006 E. 3; vgl. auch Entscheid der SRK vom 14. Juli 2005, Verwaltungspraxis der Bundesbehörden [VPB] 70.6 E. 3c/aa; DANIEL RIEDO, mwst.com, Kommentar zum Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer, Basel 2000, N. 20 ff. zu Art. 9, A).

2.2

2.2.1 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; ebenso Art. 34 Abs. 4 MWSTG). Dieser Drittpreis entspricht grundsätzlich dem Marktwert (vgl. Entscheid der SRK vom 10. Januar 2006, VPB 70.56 E. 2c, 3a; vgl. auch betr. den in Art. 26 Abs. 2 Satz 3 MWSTV genannten Drittpreis statt vieler: Urteil des BVGer A-1376/2006 vom 20. November 2007 E. 3.3 mit Hinweisen). Der Marktwert wiederum wird von der Rechtsprechung im Prinzip dem Verkehrs-/Veräusserungswert gleichgesetzt. Der Drittpreis wie auch der Markt- bzw. Verkehrswert sind in der Regel Schätz- bzw. Vergleichswerte (vgl. Urteile des BVGer A-1348/2006 vom 30. Mai 2007 E. 5.3.2, 6.3.1; A-1376/2006 vom 20. November 2007 E. 4.3, je mit zahlreichen Hinweisen). Als Verkehrswert gilt der Erlös, der am Stichtag bei einem Verkauf an einen unabhängigen Dritten hätte erzielt werden können. Massgeblich ist der Preis, der bei einem Verkauf unter normalen Verhältnissen und im gewöhnlichen Geschäftsverkehr mutmasslich erhältlich gewesen wäre (Urteil des BVGer A-1348/2006 vom 30. Mai 2007 E. 5.3.2; Entscheid der SRK vom 10. Januar 2006, VPB 70.56 E. 2d, je mit Hinweisen).

2.2.2 Nach der Verwaltungspraxis der ESTV entspreche der einem unabhängigen Dritten in Rechnung zu stellende Preis (Art. 26 Abs. 3 Bst. c MWSTV) in der Praxis den Anlagekosten ohne Wert des Bodens. Als Anlagekosten gilt das Total der Grundstücks-, Planungs- und Baukosten inklusive Aufwendungen für allfällige Abbrucharbeiten, Umge-

bungsarbeiten, Bauzinsen (Fremd- und Eigenkapitalzinsen), allgemeine Geschäftsunkosten wie z.B. der anteilsmässige Verwaltungsaufwand sowie sämtliche Gebühren im Zusammenhang mit der Erstellung der Baute, abzüglich Wert des Bodens (inkl. darauf entfallende Zinsen). Mindestbemessungsgrundlage ist der Schatzungswert für Feuerschaden der Gebäudeversicherung zuzüglich bestimmter Aufwendungen (Broschüre Eigenverbrauch der ESTV vom November 1996 [MWSTV] Ziff. 4.1.2; ebenso Spezialbroschüre [SB] Eigenverbrauch vom Juli 2000 [MWSTG] Ziff. 7.3.3).

Gemäss Broschüre "Praxisänderungen ab 1. Januar 2005" vom November 2004 sind neu nicht mehr in die Anlagekosten einzubeziehen: Baukredit- und andere Kreditzinsen, Kreditkommissionen (Bauzinsen); Baubewilligungs- und Baupolizeigebühren; die in der Regel einmalig zu zahlenden Anschlussgebühren für Strom, Gas, Wasser, Kanalisation, Telekommunikation; Prämien für die Bauherrenhaftpflicht- und Bauwesenversicherung; Prämien für die Gebäudeversicherung während der Bauphase; Ersatzabgaben an die öffentliche Hand (z.B. für Schutzräume und Parkplätze); Schätzungskosten der kantonalen Gebäudeversicherung oder von anderen Dritten (a.a.O., Ziff. 2.2.2; ebenso SB Eigenverbrauch vom März 2008, gültig ab 1. Januar 2008 Ziff. 7.3.5.2).

2.2.3 Die Verwaltungspraxis stützt sich zur Eruierung der Bemessungsgrundlage in Fällen von Art. 8 Abs. 2 MWSTV also anders als Art. 26 Abs. 3 Bst. c MWSTV (Drittpreis bzw. Verkehrswert) auf die Anlagekosten ohne Wert des Bodens, dies "im Sinn einer annäherungsweisen Ermittlung" des Preises nach Art. 26 Abs. 3 Bst. c MWSTV bzw. (gleichlautend) Art. 34 Abs. 4 MWSTG (vgl. SB Eigenverbrauch zum MWSTG Ziff. 7.3.3).

Diese Praxis ist zwar grundsätzlich als statthaft anzusehen (vgl. Entscheide der SRK vom 14. Juli 2005, VPB 70.6 E. 3c/bb und 5b; vom 12. August 2002, VPB 67.18 E. 5a/cc und E. 5b/bb-dd; s.a. DANIEL RIEDO, Vom Wesen der Mehrwertsteuer als allgemeine Verbrauchsteuer und von den entsprechenden Wirkungen auf das schweizerische Recht, Bern 1999, S. 171). Es ist aber zu präzisieren, dass der Drittpreis bzw. der Marktpreis, auf den Art. 26 Abs. 3 Bst. c MWSTV explizit abstellt (immer ohne Wert des Bodens), primär massgeblich bleibt. Könnte ein effektiver Drittpreis vom Steuerpflichtigen belegt werden, hätte sich die Bemessung an diesen zu halten. Erfolgt ein solcher Nachweis nicht, muss die Bemessungsgrundlage, d.h. der Drittpreis,

bei dem es sich grundsätzlich um einen Schätz- bzw. Vergleichswert handelt (oben E. 2.2.1), annäherungsweise bestimmt werden. Dabei kann ein Abstellen auf die Anlagekosten, wie von der Praxis der ESTV vorgesehen, nicht beanstandet werden.

3.
Im vorliegenden Fall ist unbestritten, dass die aufgelöste einfache Gesellschaft A. grundsätzlich steuerpflichtig ist und dass der Beschwerdeführer als solidarisch haftender Gesellschafter für die geschuldeten Steuern haftet. Umstritten ist dagegen einerseits das Vorliegen eines Eigenverbrauchtatbestandes und andererseits die allfällige Bemessungsgrundlage bei Annahme von Eigenverbrauch.

3.1 Der Beschwerdeführer bestreitet das Vorliegen eines Eigenverbrauchstatbestandes damit, dieser beruhe auf der Annahme, dass erstens die Baute vollständig fertiggestellt wurde und dass zweitens bei einem Verkauf regelmässig mindestens ein Preis in der Höhe der Baukosten und Baukreditzinsen inklusive der verrechneten Eigenhonorare erzielt werden könne. Unter den gegebenen Umständen, wo er nicht einmal seine eigenen Honorare vollständig erhalten und seine investierten Eigenmittel gänzlich verloren habe, mache die Annahme eines konstruierten Eigenverbrauchtatbestandes keinen Sinn. Die baugewerbliche Eigenverbrauchssteuer führe im Gegenteil diesfalls zu einem willkürlichen Ergebnis.

Der Beschwerdeführer übersieht bei dieser Argumentation einerseits, dass die Besteuerung des Herstellungs- und Bearbeitungseigenverbrauchs aus steuersystematischen Gründen erfolgt, indem dadurch die erbrachte Wertschöpfung steuerlich erfasst werden soll (oben E. 2.1). Dass eine Wertschöpfung erfolgt, wenn – wie vorliegend – ein Gebäude erstellt wird, erscheint als offensichtlich. Ob bei einem Verkauf mindestens ein Preis in Höhe von Baukosten und Baukreditzinsen inklusive der verrechneten Eigenhonorare erzielt werden kann, hat darauf keinen Einfluss. Andererseits ist festzuhalten, dass es sich bei der Mehrwertsteuer um eine Umsatzsteuer handelt, es mithin ohnehin nicht auf einen allfälligen Gewinn ankommt, sondern das Entgelt für die vom Steuerpflichtigen erbrachten Lieferungen und Dienstleistungen (Art. 26 Abs. 1 MWSTV) bzw. – wie vorliegend – der für die Bemessung des Eigenverbrauchs heranzuziehende Wert (Art. 26 Abs. 3 MWSTV) Ausgangspunkt für die Steuerberechnung bilden. Ob der damit erzielte Umsatz indes zu einem Betriebsgewinn oder zu einem Be-

triebsverlust geführt hat, ist für die Mehrwertsteuer unerheblich (vgl. BVGE 2007/23 E. 7.1; Entscheid der SRK vom 9. Januar 2001, VPB 65.107 E. 5c). Insofern geht der Hinweis des Beschwerdeführers auf den Grundsatz der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit fehl. Er verkennt, dass dieser Grundsatz im Bereiche der Mehrwertsteuer als Verbrauchssteuer zwar durchaus seine Relevanz haben kann, jedoch nicht mit Blick auf die Mehrwertsteuerpflichtigen zu beachten ist, sondern bezogen auf die Endverbraucher, welche die Steuer nach der Absicht des Verfassungsgebers tragen sollen (XAVIER OBERSON, mwst.com, a.a.O., N. 46 zu Art. 1; RIEDO, a.a.O., S. 35 f.; vgl. auch Urteil des Bundesgerichts 2C_518/2007 vom 11. März 2008 E. 3.4).

3.2 Sodann macht der Beschwerdeführer geltend, selbst wenn man steuerbaren Eigenverbrauch annehmen würde, so wäre unter den gegebenen Umständen der letztendliche Freihandsverkaufspreis wohl derjenige Preis, der im damaligen Zeitpunkt einem unabhängigen Dritten überhaupt noch in Rechnung hätte gestellt werden können. Wenn schon, dann sei dieser Preis Bemessungsgrundlage für den steuerbaren Eigenverbrauch.

3.2.1 Vorab ist festzuhalten, dass für die Bemessung der Eigenverbrauchssteuer vorliegend der Sachverhalt (Zustand des Baus) im Zeitpunkt der Beendigung der Steuerpflicht der einfachen Gesellschaft massgeblich ist. Allfällige Veränderungen am Bau, die nach Beendigung der Steuerpflicht noch erfolgt wären, könnten – schon weil sie nicht der Steuerpflichtige ausgeführt hat bzw. hat ausführen lassen – nicht unter Art. 8 Abs. 2 MWSTV fallen und nicht Bestandteil der Bemessungsgrundlage sein. Wann die Steuerpflicht geendet hat, ist nicht ganz klar (gemäss EA und Einspracheentscheid per Ende Januar 1997; Löschung aber per Ende September 1997, vgl. act. 31), braucht aber nicht näher abgeklärt zu werden. Es kann davon ausgegangen, dass der (unvollendete) Zustand des Baus im Zeitpunkt des vom Beschwerdeführer angerufenen Freihandverkaufs am 6. Januar 1998 (vgl. act. 30) mit jenem bei Ende der Steuerpflicht übereinstimmte. Etwas anderes ergibt sich jedenfalls nicht aus den Akten und für diese Annahme spricht auch der geringe Verkaufspreis (von Fr. 800'000.--, vgl. act. 30). Eine Berücksichtigung des Freihandverkaufspreises bei der Bemessung der Eigenverbrauchssteuer kann also nicht von vornherein ausgeschlossen werden.

Art. 26 Abs. 3 Bst. c MWSTV bezeichnet den Drittpreis (ohne Wert des Bodens) als Bemessungsgrundlage. Dieser entspricht wie erläutert im Prinzip dem Verkehrs- bzw. Marktwert, d.h. dem bei einem Verkauf an unabhängige Dritte unter normalen Verhältnissen und im gewöhnlichen Geschäftsverkehr erzielbaren Preis (E. 2.2.1, 2.2.3). Es handelt sich bei Drittpreis grundsätzlich um einen objektiven Wert (vgl. Urteil des BVGer vom 20. November 2007 E. 3.3, 4.4.1). Der vom Beschwerdeführer vorgebrachte Freihandverkaufspreis (von welchem überdies der Wert des Bodens abzuziehen wäre) erfüllt diese Voraussetzungen nicht. Der Verkauf erfolgte zwar soweit ersichtlich an einen "unabhängigen Dritten". Nach Angaben des Beschwerdeführers hat die Baute aber auf Druck der baukreditgebenden Bank und im Einverständnis mit den Konsortialen und dem Konkursamt im Rohbau an einen Unternehmer verkauft werden müssen, der sich bereit erklärt hatte, das unvollständige Bauwerk fertigzustellen (Beschwerde S. 2 unten, vgl. auch act. 30). Von einem objektiven Drittpreis, der bei einem Verkauf "unter normalen Verhältnissen" und "im gewöhnlichen Geschäftsverkehr" zu erzielen wäre, kann unter diesen Umständen nicht gesprochen werden. Dies ergibt sich auch aus der grossen Diskrepanz zwischen den von der ESTV berechneten Anlagekosten und dem erzielten Verkaufspreis, weswegen der Verkauf – wie auch der Beschwerdeführer geltend macht – mit hohem Verlust erfolgte. Es wurde nicht dargetan, dass der unter diesen Gegebenheiten (Verkauf unter Druck im Rahmen eines Konkurses) erzielte Freihandverkaufspreis einem objektiven Drittpreis bzw. Marktwert entspricht. Der Beschwerdeführer hat auch keinen anderen Drittpreis im Sinn von Art. 26 Abs. 3 Bst. c MWSTV genannt, auf den abgestellt werden könnte. Es war damit die Bemessungsgrundlage annäherungsweise zu bestimmen und das Abstellen der ESTV auf die Anlagekosten ist dabei nicht zu beanstanden (E. 2.2.2, 2.2.3).

3.2.2 Die ESTV führt in ihrer Vernehmlassung aus, gemäss ihrer neuen, mit Wirkung ab 1. Januar 2005 geltenden Praxis seien einige explizit aufgezählte Aufwendungen nicht mehr in die Berechnung der Anlagekosten einzubeziehen (hierzu oben E. 2.2.2). Nachdem sich die Praxisänderung zugunsten des Beschwerdeführers auswirkt, besteht für das Bundesverwaltungsgericht kein Anlass, diese nicht – rückwirkend – zur Anwendung zu bringen. Entsprechend den insoweit unbestrittenen Berechnungen der ESTV und dem Antrag auf teilweise Gutheissung in der Vernehmlassung ergibt sich daraus eine teilweise Gutheissung der Beschwerde und eine Verminderung der Mehrwertsteuer-

schuld im Umfange von Fr. 10'707.--. Im übrigen sind die Berechnungen der ESTV zur Eruierung der Anlagekosten nicht bestritten.

4.

4.1 Verwendet der Steuerpflichtige Gegenstände oder Dienstleistungen für steuerbare Ausgangsleistungen, so kann er in seiner Steuerabrechnung die ihm von anderen Steuerpflichtigen in Rechnung gestellte Steuer für Lieferungen und Dienstleistungen abziehen. Die Rechnungen bzw. Belege müssen mit den Angaben nach Art. 28 MWSTV versehen sein (Art. 29 Abs. 1 und 2 MWSTV). Erfüllen die Vorsteuerbelege die formellen Anforderungen nicht, muss der Vorsteuerabzug verweigert werden (siehe ausführlich: Urteile des BVGer A-1476/2006 vom 26. April 2007 E. 4.2.1; A-1438/2006 vom 11. Juni 2007 E. 3.1, 3.2). Da es sich bei den Vorsteuern um steuermindernde Tatsachen handelt, obliegt der formgerechte Beweis (vgl. Art. 29 Abs. 1 Bst. a in Verbindung mit Art. 28 Abs. 1 MWSTV) für deren Vorliegen dem Steuerpflichtigen (Urteil des Bundesgerichts 2A.406/2002 vom 31. März 2004, E. 3.4; Entscheide der SRK vom 15. Oktober 1999, VPB 64.47 E. 5b; vom 14. Januar 2005, VPB 69.88 E. 3c/bb mit Hinweis).

Nach neuem Verordnungsrecht hat die ESTV auch Rechnungen und Rechnungen ersetzende Dokumente anzuerkennen, welche die Anforderungen an die Angaben zu Namen und Adresse der steuerpflichtigen Person und zum Empfänger der Lieferung oder der Dienstleistung nach Artikel 37 Abs. 1 Bst. a und b MWSTG (bzw. Art. 28 Abs. 1 Bst. a und b MWSTV) nicht vollumfänglich erfüllen, sofern die tatsächlich vorhandenen Angaben die betreffenden Personen eindeutig identifizieren (Art. 15a MWSTGV). Allein aufgrund von Formmängeln wird überdies keine Steuernachforderung erhoben, wenn erkennbar ist oder die steuerpflichtige Person nachweist, dass durch die Nichteinhaltung einer Formvorschrift des MWSTG oder der zugehörigen Verordnung für die Erstellung von Belegen für den Bund kein Steuerausfall entstanden ist (Art. 45a MWSTGV) (zu diesen neuen Bestimmungen und deren rückwirkenden Anwendung ausführlich: Urteile des BVGer A-1438/2006 vom 11. Juni 2007 E. 3.3; A-1476/2006 vom 26. April 2007 E. 4.2.3, A-1352/2006 vom 25. April 2007 E. 6; A-1455/2006 vom 25. April 2007 E. 5.4). Das Vorhandensein einer Rechnung (oder eines entsprechenden Belegs) allerdings bleibt eine unabdingbare, materiellrechtliche Voraussetzung für den Vorsteuerabzug. Fehlt die Rechnung, kann die-

ser Mangel nicht durch Art. 15a oder 45a MWSTGV geheilt werden. Hingegen können die einzelnen formellen Anforderungen betreffend den Inhalt der Rechnung von Art. 15a und 45a MWSTGV gegebenenfalls erfasst werden (Urteile des BVGer A-1476/2006 vom 26. April 2007 E. 5.2.2; A-1438/2006 vom 11. Juni 2007 E. 3.2, 3.3).

4.2 Der Beschwerdeführer bringt vor, die ESTV habe zu Unrecht geltend gemachte Vorsteuern nicht anerkannt. Er begründet dies damit, jene mehrwertsteuerpflichtigen Handwerker, die ihre Zahlungen nachweisbar erbracht hätten, hätten die darauf geschuldete Mehrwertsteuer abgerechnet und mehrheitlich auch abgeliefert. Es dürfe ihm nicht zum Nachteil gereichen, wenn diese Lieferanten ebenfalls in Konkurs gegangen seien oder er nicht mehr in der Lage sei, von diesen Lieferanten mehrwertsteuerkonforme Rechnungen oder mindestens Bestätigungen "Form. 1310" beizubringen. Der Beschwerdeführer verlangt die Anerkennung zusätzlicher Vorsteuern im Umfange von Fr. 25'848.--.

Auf Ersuchen des Bundesverwaltungsgerichts an die ESTV, sich zur Anwendbarkeit von Art. 15a und Art. 45a MWSTGV zu äussern, erläuterte diese, sie habe die vom Beschwerdeführer geltend gemachten Vorsteuern teilweise nicht zum Abzug zugelassen, weil keine bzw. formell nicht korrekte Belege vorhanden gewesen seien. Bei der damaligen Kontrolle habe die ESTV nicht unterschieden, ob ein Beleg vorhanden war oder nicht und wenn ja, an welchem Formerfordernis es dem Beleg gemangelt hat. Aus diesem Grund sei eine Ausscheidung in nicht vorhandene Belege – bei denen Art. 15a bzw. 45a MWSTGV von vornherein nicht anwendbar seien – und vorhandene Belege – bei denen diese Bestimmungen möglicherweise angewendet werden könnten – nicht möglich. Um vorliegend zu einer Lösung zu kommen, schlage die ESTV als pragmatisches Vorgehen vor, auf bestimmten Rechnungen im Umfang von Fr. 358'504.-- die Vorsteuer (Fr. 23'303.--) zuzulassen. Hingegen blieben die Belastungen gemäss Ziff. 1 EA Nr. 255'655 soweit bestehen (betrifft Rechnungen im Umfang von Fr. 65'000.--), als die jeweiligen Leistungserbringer nach dem Wissenstand der ESTV zum damaligen Zeitpunkt noch gar nicht steuerpflichtig gewesen seien (betr. ...) bzw. die Steuer auf den entsprechenden Leistungen der ESTV nicht abgeliefert worden sei (betr. ...), wodurch dem Bund bei Anerkennung der Vorsteuer beim Beschwerdeführer ein Steuerausfall entstehen würde. Folglich sei die Beschwerde im Umfang von Fr. 23'303.-- bzw. aufgrund des Antrag in der

Vernehmlassung um teilweise Gutheissung insgesamt im Betrag von Fr. 34'010.-- gutzuheissen.

Dem Antrag der ESTV auf teilweise Gutheissung kann entsprochen werden. Vorliegend ist ungeklärt, ob bloss formell mangelhafte oder aber gar keine Vorsteuerbelege der Grund für die Verweigerung des Vorsteuerabzugs waren. Dies ist jedoch insbesondere darauf zurückzuführen, dass die ESTV es unterlassen hat, die bemängelten Belege in Bezug auf die Art der Fehlerhaftigkeit auszuscheiden. Auch wenn eine Schätzung von Vorsteuern im Allgemeinen ausgeschlossen ist, kann unter den gegebenen speziellen Umständen der "pragmatische Vorschlag" der ESTV, der auch vom Beschwerdeführer nicht verworfen wird, akzeptiert werden (vgl. ferner betr. eine schätzungsweise Ermittlung der unzulässigen Vorsteuerabzüge: Entscheid der SRK vom 12. Mai 2005 [SRK 2003-167] E. 4b/bb/ccc und 5b/aa). Was die daneben noch strittigen Vorsteuern betrifft, so ist vorab festzustellen, dass das Vorhandensein einer Rechnung eine materiellrechtliche Voraussetzung für den Vorsteuerabzug ist, woran auch Art. 15a und Art. 45a MWSTGV nichts ändern (E. 4.1). Der Beschwerdeführer hat keine Belege beigebracht und es kann durch das Bundesverwaltungsgericht somit nicht überprüft werden, ob überhaupt Belege vorhanden waren und falls ja, ob solche den Anforderungen an Vorsteuerbelege – auch unter den gelockerten Anforderungen – genügten. Art. 45a MWSTGV kann zudem nicht angewendet werden, da die Negativvoraussetzung, dass kein Steuerausfall resultieren darf (E. 4.1), nicht erfüllt ist. Zu den diesbezüglichen Ausführungen der ESTV hat sich der Beschwerdeführer nicht geäussert, obwohl ihm hierzu mit Schreiben des Bundesverwaltungsgericht vom 15. April 2008 Gelegenheit eingeräumt wurde. Es besteht somit kein Anlass, an der Richtigkeit der Angaben der ESTV zu zweifeln. Die Beschwerde ist in Bezug auf die Vorsteuern entsprechend dem Antrag der ESTV im Umfang von Fr. 23'303.-- gutzuheissen, im Übrigen aber abzuweisen.

5.

Art. 68 Abs. 1 MWSTG (zur Anwendbarkeit von Art. 68 MWSTG vgl. Urteile des Bundesgerichts 2A.68/2003 und 2A.69/2003 vom 31. August 2004, je E. 9; ausführlich: Entscheid der SRK vom 10. Januar 2006, VPB 70.56, E. 4a) sieht – unabhängig vom Verfahrensausgang – die Kostenlosigkeit des Veranlagungs- und des Einspracheverfahrens vor. Gemäss Abs. 2 können hingegen Kosten von Untersuchungshandlungen derjenigen Person auferlegt werden, die sie schuldhaft verur-

sacht hat. Vorliegend ist nicht ersichtlich, welche speziellen Untersuchungshandlungen – mit entsprechenden Kostenfolgen – der Beschwerdeführer schuldhaft verursacht haben könnte (zum Anwendungsbereich von Art. 68 Abs. 2 MWSTG siehe Entscheid der SRK vom 23. April 2003, VPB 67.123, E. 5c). Die Auferlegung von Verfahrenskosten durch die Vorinstanz ist somit – entsprechend dem eigenen Antrag der ESTV – aufzuheben.

6.
Dem Gesagten zufolge ist die Beschwerde im Umfange von Fr. 10'707.-- (E. 3.2.2) und Fr. 23'303.-- (E. 4.2), insgesamt Fr. 34'010.--, gutzuheissen und die Steuerschuld gemäss Ziff. 2 Dispositiv des Einspracheentscheids (Fr. 63'186.60) ist um diesen Betrag zu reduzieren, womit sich eine verbleibende Steuerforderung von Fr. 29'176.60 zuzüglich Verzugszinses ergibt (daneben besteht eine Verzugszinsforderung von Fr. 84.--, die vorliegend nicht strittig war). Ebenfalls wird die Beschwerde hinsichtlich der Auferlegung von Verfahrenskosten im Verfahren vor der ESTV (Fr. 870.--) gutgeheissen. Im Übrigen ist die Beschwerde abzuweisen.

Die Verfahrenskosten sind in der Regel dem unterliegenden Beschwerdeführer aufzuerlegen. Unterliegt dieser nur teilweise, werden die Verfahrenskosten ermässigt (Art. 63 Abs. 1 VwVG). Im vorliegenden Fall rechtfertigt es sich angesichts der teilweisen Gutheissung, die Verfahrenskosten von Fr. 2'500.-- auf Fr. 1'200.-- zu reduzieren. Die ESTV hat zudem dem teilweise obsiegenden und vertretenen Beschwerdeführer eine reduzierte Parteientschädigung zu entrichten (Art. 64 Abs. 1 und 2 VwVG). Diese wird in Anwendung von Art. 14 des Reglements vom 11. Dezember 2006 über die Kosten und Entschädigungen vor dem Bundesverwaltungsgericht (VGKE; SR 173.320.2) auf Fr. 1'500.-- (inkl. Auslagen und Mehrwertsteuer) festgesetzt.

Demnach erkennt das Bundesverwaltungsgericht:

1.
Die Beschwerde wird im Sinn der Erwägungen (E. 6) teilweise gutgeheissen und der angefochtene Einspracheentscheid insoweit aufgehoben.

2.
Der Beschwerdeführer hat der ESTV Mehrwertsteuern von Fr. 29'176.60 nebst Verzugszins von 5% ab 15. Juli 1996 sowie Verzugszins von Fr. 84.-- zu entrichten.

3.
Die Kosten für das Beschwerdeverfahren vor dem Bundesverwaltungsgericht werden dem Beschwerdeführer im reduzierten Betrag von Fr. 1'200.-- auferlegt und mit dem von ihm geleisteten Kostenvorschuss von Fr. 2'500.-- verrechnet. Der Überschuss von Fr. 1'300.-- wird dem Beschwerdeführer nach Eintritt der Rechtskraft zurückerstattet.

4.
Die ESTV hat dem Beschwerdeführer für das Beschwerdeverfahren vor dem Bundesverwaltungsgericht eine reduzierte Parteientschädigung von Fr. 1'500.-- zu entrichten.

5.
Dieses Urteil wird eröffnet:

- dem Beschwerdeführer (mit Gerichtsurkunde)
- der Vorinstanz (Ref-Nr. ...; mit Gerichtsurkunde)

Der vorsitzender Richter: Die Gerichtsschreiberin:

Thomas Stadelmann Sonja Bossart

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 Begeh-

ren, 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 (vgl. Art. 42 BGG).

Versand: