Bundesverwaltungsgericht

Tribunal administratif fédéral

Tribunale amministrativo federale

Tribunal administrativ federal

Abteilung I
A-3974/2008
{T 0/2}

Urteil vom 20. Mai 2009

Besetzung

Richter Daniel Riedo (Vorsitz), Richter Michael Beusch, Richterin Claudia Pasqualetto Péquignot, Gerichtsschreiberin Jeannine Müller.

Parteien

X._____,
Beschwerdeführer,

gegen

Eidgenössische Steuerverwaltung ESTV,
Hauptabteilung Mehrwertsteuer, 3003 Bern,
Vorinstanz.

Gegenstand

MWST; baugewerblicher Eigenverbrauch (1/01 – 4/05).

Sachverhalt:

A.
X._____, Innenausbau, Wand- und Bodenbeläge, wird seit dem 1. Januar 1995 im Register für Mehrwertsteuerpflichtige bei der Eidgenössischen Steuerverwaltung (ESTV) als Einzelfirma geführt. Infolge einer Kontrolle beim Steuerpflichtigen im Mai 2006 über die Quartale 1/2001 bis 4/2005 erhob die ESTV mit Ergänzungsabrechnung vom 15. Mai 2006 eine Mehrwertsteuernachforderung im Umfang von Fr. 5'087.-- (zuzüglich Verzugszins), im Wesentlichen unter dem Titel "baugewerblicher Eigenverbrauch" (Fr. 4'268.40). Der Steuerpflichtige habe im Jahr 2003 eine 4,5-Zimmerwohnung in Z._____ erworben, welche für seinen privaten Gebrauch erstellt worden sei. In den Jahren 2003 und 2004 habe er die Wohnung selber ausgebaut, weshalb die baugewerbliche Eigenverbrauchsteuer geschuldet sei.

B.
In der Folge liess der Steuerpflichtige die Ergänzungsabrechnung bestreiten, soweit sie im Zusammenhang mit dem baugewerblichen Eigenverbrauch stand. Mit Entscheid vom 28. November 2007 stellte die ESTV fest, der Steuerpflichtige habe für die fraglichen Steuerperioden Fr. 5'087.-- Mehrwertsteuer, zuzüglich Verzugszins, zu Recht bezahlt; geschuldet sei noch ein Verzugszins in Höhe von Fr. 607.--. Zur Begründung hielt die Verwaltung im Wesentlichen dafür, es liege bei selber ausgeführten Arbeiten an einem Bauwerk Eigenverbrauch nach Art. 9 Abs. 2 Bst. b des Mehrwertsteuergesetzes vom 2. September 1999 (MWSTG, SR 641.20) vor, wenn ein Steuerpflichtiger dieses Bauwerk für seinen privaten Gebrauch erstelle. Dieser Eigenverbrauchstatbestand sei entgegen der Auffassung des Steuerpflichtigen auch dann erfüllt, wenn nicht nur er selber, sondern auch entgeltlich oder unentgeltlich mitarbeitende Familienmitglieder (hier sein Vater) diese Arbeiten ausgeführt hätten. Die Bemessung der Eigenverbrauchsteuer richte sich nach den selber geleisteten Arbeiten im Umfang von Fr. 56'162.55, was dem nachgeforderten Mehrwertsteuerbetrag von Fr. 4'268.40 entspreche.

C.
Am 22. Dezember 2007 erhob der Steuerpflichtige Einsprache und beantragte, den angefochtenen Entscheid aufzuheben. Zur Begründung trug er im Wesentlichen vor, die Eigenverbrauchsteuer sei willkürlich erhoben worden. Die ESTV berücksichtige weder die auf dem Kauf-

preis der Wohnung gewährten Rabatte noch die zur Hauptsache von seinem pensionierten Vater (mit dessen eigenen Werkzeugen und Kleinmaschinen) unentgeltlich getätigten Ausbauarbeiten, welche ein Geschenk an die Familie darstellten und mit seiner Geschäftstätigkeit nichts zu tun hätten. Für das gesamte verwendete Material habe er keinerlei Vorsteuer geltend gemacht, denn die entsprechenden Kosten seien direkt seinem Privatkonto belastet worden. Zudem verfüge seine Wohnung über einen tieferen Ausbaustandard als vergleichbare Wohnungen, was ebenfalls unberücksichtigt geblieben sei. Seine eigene Arbeitsleistung sei ausserhalb der normalen Arbeitszeit erfolgt und es sei entgegen der Annahme der ESTV unmöglich gewesen, dass er Eigenleistungen im Umfang von 600 Stunden erbracht habe. Daraus folge, dass der Steuertatbestand von Art. 9 MWSTG nicht erfüllt sei.

D.
Aufforderungsgemäss verbesserte der Steuerpflichtige in der Folge die Einsprache und die ESTV hiess diese am 27. Mai 2008 teilweise (im Umfang von gerundet Fr. 1'590.--) gut, wies sie im Restbetrag von Fr. 2'678.95 (recte: Fr. 2'678.40 [Fr. 4'268.40 ./. Fr. 1'590.--]) jedoch ab (Dispositiv Ziff. 2). Zur Begründung ihres Einspracheentscheides im gutgeheissenen Punkt erwog die ESTV, sie habe bei der Berechnung der geschuldeten Eigenverbrauchsteuer vorsteuerbelastete Materialeinkäufe von sanitären Apparaten und Fenstern sowie vorsteuerbelastete Einkäufe von Gipser- bzw. Malerarbeiten und solche im Bereich der Haustechnik fälschlicherweise nicht in Abzug gebracht. Die Abweisung im übrigen Teil begründete die Vorinstanz im Wesentlichen mit den selben Argumenten, die zum abweisenden ersten Entscheid geführt hatten, wobei sie beifügte, sie habe der Steuerbemessung nicht den Preis gemäss den Verkaufsprospekten zugrunde gelegt, sondern nur die „Bau- und Erstellungskosten“; der Gewinnanteil der Verkäufer sei unberücksichtigt geblieben, weshalb selbstredend auch allfällige Rabatte nicht zu berücksichtigen seien. Den behaupteten vergleichsweise tieferen Ausbaustandard seiner Wohnung habe der Einsprecher nicht nachgewiesen.

E.
Am 16. Juni 2008 reicht der Steuerpflichtige gegen diesen Einspracheentscheid beim Bundesverwaltungsgericht Beschwerde ein und beantragt sinngemäss, diesen im Umfang von Fr. 2'678.95 (recte: Fr. 2'678.40) aufzuheben; ihm sei diese bereits bezahlte Steuer wieder gutzuschreiben. Mit Vernehmlassung vom 6. August 2008 stellt die

ESTV den Antrag, die Beschwerde unter Kostenfolge zulasten des Beschwerdeführers abzuweisen.

Auf die Begründung dieser Eingaben ans Bundesverwaltungsgericht wird – soweit entscheidwesentlich – im Rahmen der nachfolgenden Erwägungen eingegangen.

Das Bundesverwaltungsgericht zieht in Erwägung:

1.

1.1 Das Bundesverwaltungsgericht ist zur Behandlung der Beschwerde gegen die angefochtene Verfügung (Einspracheentscheid vom 27. Mai 2008) sachlich wie funktionell zuständig (Art. 31 und 33 Bst. d des Verwaltungsgerichtsgesetzes vom 17. Juni 2005 [VGG, SR 173.32]). Soweit das VGG nichts anderes bestimmt, richtet sich gemäss dessen Art. 37 das Verfahren nach dem Bundesgesetz vom 20. Dezember 1968 über das Verwaltungsverfahren (VwVG, SR 172.021). Der Beschwerdeführer hat den Einspracheentscheid frist- und auch formgerecht angefochten (Art. 50 und 52 VwVG). Er ist durch diesen beschwert und zur Anfechtung berechtigt (Art. 48 VwVG). Auf die Beschwerde ist einzutreten.

1.2 Nach dem Grundsatz der Rechtsanwendung von Amtes wegen ist das Bundesverwaltungsgericht als Beschwerdeinstanz an die rechtliche Begründung der Begehren nicht gebunden. Es 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 (Art. 62 Abs. 4 VwVG; BVGE 2007/41 E. 2; André Moser/Michael Beusch/Lorenz Kneubühler, Prozessieren vor dem Bundesverwaltungsgericht, Basel 2008, S. 21 Rz. 1.54).

2.

2.1 Der Mehrwertsteuer unterliegen die im Inland gegen Entgelt erbrachten Lieferungen von Gegenständen und Dienstleistungen sowie der Eigenverbrauch (Art. 5 Bst. a–c MWSTG).

2.2 Eigenverbrauch liegt vor, wenn die steuerpflichtige Person aus ihrem Unternehmen Gegenstände dauernd oder vorübergehend entnimmt, die oder deren Bestandteile sie zum vollen oder teilweisen Vorsteuerabzug berechtigt haben, und die sie u.a. für unternehmensfremde Zwecke, insbesondere für ihren privaten Bedarf oder für den Bedarf ihres Personals verwendet (Art. 9 Abs. 1 Bst. a MWSTG).

Baugewerblicher Eigenverbrauch gemäss Art. 9 Abs. 2 MWSTG liegt vor, wenn die steuerpflichtige Person: 1.) 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 MWSTG), Arbeiten vornimmt oder vornehmen lässt und hiefür nicht für die Versteuerung optiert (Bst. a); 2.) Arbeiten der genannten Art für private Zwecke oder für eine von der Steuer ausgenommene Tätigkeit vornimmt, für deren Versteuerung sie nicht optiert (Bst. b).

Zu den Eigenleistungen im Sinne von Art. 9 Abs. 2 Bst. b MWSTG (Tatbestand „für eine von der Steuer ausgenommene Tätigkeit verwendet“) zählt das Bundesgericht jene Arbeiten, die der Steuerpflichtige persönlich vornimmt, daneben solche, die von seinen Angestellten oder seinen Familienangehörigen ausgeübt werden und insofern ihm zuzurechnen seien (Urteil des Bundesgerichts 2C_361/2008 vom 4. November 2008 E. 2.3). Dementsprechend seien die Unterhaltsarbeiten am Golfplatz durch Angestellte des subjektiv steuerpflichtigen Golfclubs mehrwertsteuerlich Letzterem zuzurechnen und durch diesen im baugewerblichen Eigenverbrauch zu versteuern, auch wenn er sie nicht persönlich ausgeführt habe (vgl. Urteil des Bundesgerichts vom 7. März 2003, veröffentlicht in Archiv für Schweizerisches Abgaberecht [ASA] 73 S. 493). Gleich sei mit Bezug auf Hauswartsleistungen für den steuerpflichtigen Vermieter (vgl. Urteil des Bundesgerichts vom 30. März 2001, veröffentlicht in ASA 72 S. 158) sowie Bauarbeiten durch Häftlinge einer steuerpflichtigen Strafanstalt zu deren Gunsten (vgl. Urteil des Bundesgerichts vom 16. März 2006, veröffentlicht in ASA 76 S. 786) entschieden worden. Ebenso seien Frondienstleistungen an einem Bauwerk durch Vereinsmitglieder für den steuerpflichtigen Verein diesem zuzurechnen und im Eigenverbrauch zu versteuern (Urteil des Bundesgerichts 2C_361/2008 vom 4. November 2008 E. 2.3).

2.3 Das Ziel des Eigenverbrauchstatbestandes ist, unbesteuerten Endverbrauch zu verhindern, und zwar dort, wo der Steuerpflichtige steuerentlastete Leistungsbezüge und eigene Leistungen aus seinem unternehmerischen Bereich bestimmungswidrig nicht der entgeltlichen Fremdversorgung, sondern der unentgeltlichen Selbstversorgung, beispielsweise privaten Zwecken, zuführt. Die Eigenverbrauchsteuer soll die durch den Vorsteuerabzug beim Steuerpflichtigen eintretende Steuerentlastung rückgängig machen (DANIEL RIEDO, mwst.com, Kommentar zum Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer, Basel 2000, N. 5 und 8 zu Art. 9).

Der baugewerbliche Eigenverbrauch stellt beschränkt auf die hier interessierende *private Verwendung* gemäss Art. 9 Abs. 2 Bst. b MWSTG ebenfalls einen solchen mehrwertsteuerlichen Endverbrauch dar (vgl. JÖRG BÜHLMANN, mwst.com, a.a.O., N. 3 zu Art. 9 Abs. 2; vgl. RIEDO, a.a.O., Rz. 20 ff.). Dessen Besteuerung solle sicherstellen, dass Bauwerke, die für private Zwecke bestimmt sind, steuerlich in gleichem Masse erfasst werden, wie wenn sie von Dritten steuerbelastet bezogen worden wären (Bericht vom 28. August 1996 der Kommission für Wirtschaft und Abgaben des Nationalrats [WAK-N] zur parlamentarischen Initiative [Parlamentarische Initiative Dettling, 93.461] über den Erlass eines Bundesgesetzes über die Mehrwertsteuer, ad Art. 9 Abs. 2 Bst. a und b; vgl. Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-1370/2006 vom 8. Juli 2008 E. 2.1 mit Hinweisen auf Rechtsprechung und Lehre; vgl. auch Entscheid der SRK vom 14. Juli 2005, veröffentlicht in Verwaltungspraxis der Bundesbehörden [VPB] 70.6 E. 3c aa). Es gelte, Wettbewerbsverzerrungen zu vermeiden zwischen steuerpflichtigen Unternehmen, die Arbeiten an Bauwerken für private Zwecke selber vornehmen, und Unternehmen, die dafür steuerbelastete Drittleistungen in Anspruch nehmen. Das Ziel der Besteuerung sei die Gleichbehandlung von Steuerpflichtigen, die Arbeiten für einen nicht steuerbaren Zweck verwenden, sowie nicht steuerpflichtigen Unternehmen und Privaten; letztlich eine gleiche Belastung der Endkonsumenten herbeizuführen (vgl. Urteile des Bundesgerichts vom 30. März 2001, a.a.O., E. 2c bb und cc, vom 7. März 2003, a.a.O., E. 2.1).

2.4 Mehrwertsteuerliche Bemessungsgrundlage beim baugewerblichen Eigenverbrauch bildet der Preis (ohne den Wert des Bodens), wie er im Falle der Leistung an einen unabhängigen Dritten in Rechnung gestellt würde (Art. 34 Abs. 4 MWSTG). Der Gesetzgeber belässt

es also nicht bei der Korrektur des unberechtigten Vorsteuerabzugs, sondern er berücksichtigt auch die eigenen Wertschöpfungskomponenten des steuerpflichtigen Eigenverbrauchers.

Der baugewerbliche Eigenverbrauch berechtigt aber zum entsprechenden Vorsteuerabzug (Art. 38 Abs. 2 Bst. d MWSTG).

2.5 Gemäss der Praxis der ESTV schliesslich liegt Eigenverbrauch nach Art. 9 Abs. 2 Bst. b MWSTG nur bezüglich der durch den Steuerpflichtigen selbst ausgeführten Arbeiten vor. Zu den selbst ausgeführten Arbeiten, welche den Eigenverbrauchstatbestand „Arbeiten an Bauwerken für private Zwecke“ auslösen, zählt die ESTV nebst den durch den Steuerpflichtigen eigens verrichteten Tätigkeiten auch jene durch „seine Betriebsangehörigen (inkl. entgeltlich oder unentgeltlich mitarbeitende Familienmitglieder) oder durch zugemietetes Personal“ (vgl. Spezialbroschüre [Nr. 04] Eigenverbrauch der ESTV vom Juli 2000 bzw. vom Dezember 2007 [610.530.04] Ziff. 7.4.1).

2.6 Ziel der Auslegung ist die Ermittlung des Sinngehalts der Norm. Ausgangspunkt jeder Auslegung bildet der Wortlaut. Ist der Text nicht klar oder sind verschiedene Deutungen möglich, muss nach seiner wahren Tragweite gesucht werden unter Berücksichtigung der weiteren Auslegungselemente, wie namentlich der Entstehungsgeschichte der Norm und ihres Zwecks. Wichtig ist auch die Bedeutung, die der Norm im Kontext mit andern Bestimmungen zukommt. Die Gesetzesmaterialien sind zwar nicht unmittelbar entscheidend, dienen aber als Hilfsmittel, um den Sinn der Norm zu erkennen (BGE 130 II 202 E. 5.1, BGE 129 II 114 E. 3.1). Namentlich bei neueren Texten kommt den Materialien eine besondere Stellung zu, weil veränderte Umstände oder ein gewandeltes Rechtsverständnis eine andere Lösung weniger nahe legen (BGE 128 I 288 E. 2.4). Die Rechtsprechung lässt sich bei der Auslegung von Erlassen stets von einem Methodenpluralismus leiten und stellt nur dann allein auf das grammatikalische Element ab, wenn sich daraus zweifelsfrei eine sachlich richtige Lösung ergibt (BGE 125 II 333 mit Hinweisen; BVGE 2007/24 E. 2.3). Sind mehrere Lösungen denkbar, ist jene zu wählen, die der Verfassung entspricht (BGE 130 II 65 E. 4.2). Allerdings findet die verfassungskonforme Auslegung – auch bei festgestellter Verfassungswidrigkeit – im klaren Wortlaut und Sinn einer Gesetzesbestimmung ihre Schranke (Art. 190 der Bundesverfassung der Schweizerischen Eidgenossenschaft vom

18. April 1999 [BV; SR 101]; BGE 131 II 697 E. 4.1, BGE 129 II 249 E. 5.4).

2.7 Im Schweizer Steuerrecht kommt dem Legalitätsprinzip herausragende Bedeutung zu. Bereits auf Verfassungsebene ist festgehalten, dass die Ausgestaltung der Steuern, namentlich der Kreis der Steuerpflichtigen, der Gegenstand der Steuer und deren Bemessung in den Grundzügen im Gesetz selbst zu regeln sind (Art. 127 Abs. 1 BV), wobei unter dem Terminus “Gesetz“ das so genannte Gesetz im formellen Sinn zu verstehen ist (vgl. anstelle vieler BGE 128 II 112 E. 5). Kein dem Gesetzmässigkeitsprinzip genügender Rechtssatz ist eine Verwaltungsverordnung oder eine bestehende interne Praxis (BVGE 2007/41 E. 4.1, 7.4.2; Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-1543/2006 vom 14. April 2009 E. 3.5).

3.
Im vorliegenden Fall hatte der Beschwerdeführer im Jahre 2003 eine sich im Rohbau befindende 4,5-Zimmerwohnung für den späteren privaten Gebrauch erworben. Der Beschwerdeführer selbst, dessen Ehefrau und die Kinder, in erheblichem Ausmass aber auch sein Vater, nahmen Arbeiten an der Wohnung vor, welche danach als Privatwohnung der Familie des Beschwerdeführers diente.

Die Verfahrensbeteiligten sind sich uneinig darüber, ob für diese Arbeiten an der Wohnung überhaupt eine Eigenverbrauchsteuer geschuldet ist, überdies über die allfällige Bemessungsgrundlage.

3.1 Da eine private Verwendung der genannten Arbeiten erfolgte, gehen die Parteien vorliegend mit Recht von der Anwendbarkeit von Art. 9 Abs. 2 Bst. b MWSTG aus (und nicht von Bst. a). Mit der Formulierung „Arbeiten der genannten Art“ nimmt Abs. 2 Bst. b direkten Bezug auf Bst. a dieser Vorschrift. Damit wird klar, dass Eigenverbrauch gemäss Bst. b gleicherweise nur dann ausgelöst wird, wenn die Arbeiten an Bauwerken verrichtet werden (vgl. Bst. a), auch wenn dies dem Gesetzestext nicht ausdrücklich zu entnehmen ist. Dass im vorliegenden Fall solche Arbeiten an einem Bauwerk (die 4,5-Zimmerwohnung im Rohbau) gegeben sind, ist unbestritten. Ebenso wenig im Streit liegt der Umstand, dass Bst. b den Kreis des Steuergegenstandes enger zieht; während Bst. a auch Arbeiten in den Tatbestand des baugewerblichen Eigenverbrauchs einschliesst, die der Steuerpflichtige „vornehmen lässt“, trifft dies gemäss Wortlaut von Bst. b nur für

Arbeiten zu, die der Steuerpflichtige „vornimmt“.

Umstritten ist im Grunde genommen aber – nebst der Frage nach der Steuerbemessung –, ob die fraglichen Arbeiten seiner Familienangehörigen als durch den Beschwerdeführer „vorgenommen“ zu gelten haben bzw. diesem mehrwertsteuerlich zuzurechnen sind, auch wenn er sie nicht persönlich ausgeführt hatte. Das Bundesgericht hat wie erwähnt (E. 2.2) für den baugewerblichen Eigenverbrauch festgehalten, darunter fielen jene Arbeiten, die der Steuerpflichtige persönlich vornimmt, daneben solche, die von seinen Angestellten oder seinen Familienangehörigen ausgeübt werden und insofern ihm zuzurechnen seien. Mangels Streitgegenstand hatte das Bundesgericht nicht zu klären, wie weit der Kreis der „Familienangehörigen“ zu ziehen ist. Vorwiegend diese Frage ist vorliegend zu klären. Es gilt dabei und damit bei der Auslegung der Tatbestandsvoraussetzung von Art. 9 Abs. 2 Bst. b MWSTG „Arbeiten, die der Steuerpflichtige für private Zwecke vornimmt“ massgeblich zu berücksichtigen, dass anders als in den bisher höchstrichterlich entschiedenen Fällen (vgl. E. 2.2 hievor), die vorliegend zu beurteilenden Arbeiten nicht in steuerausgenommene Leistungen, sondern in eine private Verwendung, mithin in mehrwertsteuerlichen Endverbrauch, münden.

3.2 Zweifelsfrei sind für die durch den Beschwerdeführer persönlich und eigenhändig verrichteten Arbeiten an der Wohnung sämtliche Tatbestandselemente von Art. 9 Abs. 2 Bst. b MWSTG erfüllt (vgl. E. 2.2). Der Beschwerdeführer bestreitet denn auch nicht substantiell, für eigene Arbeiten eine Eigenverbrauchsteuer zu schulden. Vielmehr macht er geltend, als „Einmannbetrieb“ sei seine eigene Arbeitsleistung auf wenige Stunden beschränkt gewesen.

Die Eigenverbrauchsteuer bemisst sich nach dem Preis der selbst verrichteten Arbeiten, wie ihn der Beschwerdeführer im Falle der Leistung an einen unabhängigen Dritten in Rechnung stellen würde. Dieser baugewerbliche Eigenverbrauch berechtigt den Beschwerdeführer aber zum entsprechenden Vorsteuerabzug (E. 2.4).

Für die vom Beschwerdeführer eigenhändig verrichteten Arbeiten an der Privatwohnung ist folglich Eigenverbrauchsteuer geschuldet und die Beschwerde insoweit abzuweisen.

3.3 Gleich verhält es sich für die durch die Ehefrau und die Kinder des Beschwerdeführers verrichteten Arbeiten an der Wohnung im Rohbau. Der Beschwerdeführer räumt ausdrücklich ein, sie hätten einfachere Malerarbeiten ausgeführt.

Zwar sind solche Familienmitglieder nicht per se durch den Wortlaut von Art. 9 Abs. 2 Bst. b MWSTG abgedeckt. Da überdies nicht nachgewiesen ist, dass sie in einem Angestelltenverhältnis zum Beschwerdeführer stehen oder ihre Arbeiten auf andere Art entgeltlich verrichtet haben, ist auch nicht ohne weiteres davon auszugehen, sie seien zur betrieblichen Sphäre des Beschwerdeführers zu zählen bzw. sie seien „Betriebsangehörige“ (so aber die Verwaltungspraxis, E. 2.5).

Im erwähnten obiter dictum (E. 3.1) stellt das Bundesgericht aber fest, dem steuerpflichtigen Eigenverbraucher im Baugewerbe seien auch die Arbeiten seiner Familienmitglieder zuzurechnen. Dem kann mit Blick auf die ratio dieser Eigenverbrauchsteuer für jene Familienmitglieder, die – wie im vorliegenden Fall seine Ehefrau und die Kinder – zusammen mit dem Steuerpflichtigen das fragliche Bauwerk nachhaltig privat nutzen, im Ergebnis zugestimmt werden. Stellt der baugewerbliche Eigenverbrauch – wie hier – einen mehrwertsteuerlichen Endverbrauch dar, dann soll dessen Besteuerung mit Bezug auf die Endverbraucher sicherstellen, dass Bauwerke, die für private Zwecke bestimmt sind, steuerlich in gleichem Masse erfasst werden, wie wenn sie von Dritten steuerbelastet bezogen worden wären, bzw. soll letztlich eine gleiche Belastung der Endkonsumenten herbeigeführt werden (E. 2.3). Das Ziel dieser Eigenverbrauchsteuer wird dergestalt massgeblich aus der Sicht des Endverbrauchers definiert, was sich angesichts des Wesens der Mehrwertsteuer als Verbrauchsteuer (Art. 1 Abs. 1 MWSTG) nicht nur rechtfertigt, sondern geradezu aufdrängt. Werden also in der Praxis Arbeiten von Familienmitgliedern, die danach im gleichen Haushalt leben wie der steuerpflichtige Eigenverbraucher, diesem mehrwertsteuerlich zugerechnet, dann verletzt dies in teleologischer und systematischer Auslegung kein Bundesrecht. Denn der Endverbrauch der Familienmitglieder an der Wohnung wird aus mehrwertsteuerlicher Sicht dem Steuerpflichtigen zugeordnet, was rechtfertigt, dass mit deren Beitrag, der direkt zu diesem Endverbrauch führt, Gleiches zu geschehen hat. Den Materialien sind keinerlei einschlägige Hinweise zu entnehmen, auch keine solchen, die einen gegenteiligen Schluss zuliessen. Eine verfassungskonforme Auslegung führt zur gleichen Schlussfolgerung. Blieben diese Arbeiten seiner Fa-

milienmitglieder ohne Steuerfolgen, wäre der Beschwerdeführer im Wettbewerb mit Unternehmen bevorteilt, die für private Zwecke verwendete Bauwerke steuerbelastete Drittleistungen in Anspruch nehmen, was mit der fraglichen Eigenverbrauchsteuer ebenfalls vermieden werden wollte (E. 2.3).

Die Eigenverbrauchsteuer auf den vorsteuerabzugsberechtigten Arbeiten der Ehefrau und der Kinder des Beschwerdeführers an der fraglichen Privatwohnung bemisst sich ebenfalls nach dem Preis, wie ihn der Beschwerdeführer im Falle der Leistung an einen unabhängigen Dritten in Rechnung stellen würde (E. 3.2).

Auch diesbezüglich ist also die Beschwerde abzuweisen.

3.4 Es bleibt zu prüfen, wie es sich mit den durch den Vater des Beschwerdeführers verrichteten Arbeiten verhält.

Die Vorinstanz macht mit Recht nicht geltend, dass der Vater für sich selbst den Tatbestand des baugewerblichen Eigenverbrauchs erfüllt, denn er ist nicht subjektiv steuerpflichtig und nutzt die ausgebaute Wohnung nicht für eigene private Zwecke. Es kann sich wiederum höchstens fragen, ob seine Arbeiten dem Beschwerdeführer mehrwertsteuerlich zuzurechnen sind und deshalb dessen Eigenverbrauch auslösen.

Den Akten ist nicht zu entnehmen, dass der Vater in einem Angestelltenverhältnis zum Beschwerdeführer stand oder zugemietet wurde oder sonst in irgend einer Weise entgeltlich für den Sohn tätig war oder unter der betrieblichen Aufsicht der beschwerdeführerischen Firma stand. Solches macht die ESTV denn auch nicht geltend. Insofern ist nicht einzusehen, wie die Arbeiten des Vaters an der Privatwohnung des Beschwerdeführers dessen betrieblichen Sphäre zugerechnet werden könnten. Anders als die Ehefrau und die Kinder des Beschwerdeführers kann der Vater, der die fragliche Privatwohnung nicht mitbewohnt, auch nicht als Endverbraucher seiner eigenen Arbeiten gelten. Die privat verrichteten Arbeiten des Vaters können folglich unter dem Titel baugewerblicher Eigenverbrauch nicht dem Beschwerdeführer zugerechnet werden.

Wenn die ESTV in Anwendung ihrer eigenen Verwaltungsverordnung (E. 2.5) die Eigenverbrauchsbesteuerung auf solche Familienmitglieder

ausweitet, die weder zur betrieblichen Sphäre des steuerpflichtigen Eigenverbrauchers gehören noch die Baute bzw. die Arbeiten für eigene private Zwecke mitverwenden, ist dies mit dem strengen Legalitätsprinzip im Abgaberecht nicht zu vereinbaren bzw. stellt dieseine unzulässige Ausweitung des Steuersubjekts in Art. 9 Abs. 2 Bst. b MWSTG dar. Es stellt sich in diesem Zusammenhang überdies unweigerlich die Frage, wo denn die ESTV die Grenze ziehen will; lösen auch Familienmitglieder wie Grosseltern, Cousins und Cousinen, Neffen und Nichten oder gar noch entferntere Verwandte mit ihren Arbeiten für einen Steuerpflichtigen dessen Eigenverbrauch aus? Diese Fragestellung verdeutlicht, dass es nicht auf den Verwandtschaftsgrad ankommen kann, sondern darauf, ob die Familienmitglieder der betrieblichen Sphäre des Steuerpflichtigen oder dem Kreise der steuerpflichtigen Endverbraucher zuzurechnen sind.

Keines der Auslegungselemente führt zu einem gegenteiligen Schluss. Der Wortlaut von Art. 9 Abs. 2 Bst. b MWSTG beschränkt die Arbeiten, welche im Eigenverbrauch zu besteuern sind, auf jene des Steuerpflichtigen, umfasst also anders als Bst. a nicht auch jene, die er vornehmen lässt (E. 2.2 und 3.1). Deswegen und auch in einer systematischen Sicht (im Verhältnis zu Bst. a) ist der Passus „Arbeiten (...) vornimmt“ (Bst. b) eher restriktiv auszulegen, jedenfalls restriktiver als der Passus „Arbeiten vornimmt oder vornehmen lässt“ (Bst. a). Wenn also die ESTV diese Textstelle des Gesetzes so versteht, dass auch Arbeiten von Familienmitgliedern jeglicher Art, hier der Vater, die weder der betrieblichen Sphäre des Beschwerdeführers zuzurechnen sind noch die Baute privat mit diesem mitbenutzen, dann ist dies mit einer grammatikalischen und systematischen Auslegung kaum vereinbar. Das historische und teleologische Auslegungselement bestätigen dieses Ergebnis. Der Gesetzgeber wollte mit dieser Eigenverbrauchsteuer eine gleichmässige Belastung der Endverbraucher sicherstellen und auch die Wertschöpfung des steuerpflichtigen Eigenverbrauchers steuerlich belasten (E. 2.3, 2.4 sowie 3.3). Folgerichtig ist, wenn die ESTV alle Wertschöpfungskomponenten in die Steuerbemessung einbezieht, die dem Betriebsbereich des Beschwerdeführers zuzuordnen sind, unter Einschluss der Wertschöpfung jener Privaten, die, wie er selbst, dessen Leistungen und die eigenen verbrauchen wie namentlich die Familienangehörigen, die die Baute zusammen mit ihm bewohnen. Indes entspricht es weder dem Ziel dieser Eigenverbrauchsbesteuerung noch dem Willen des Gesetzgebers, auch Wertschöpfungskomponenten von unentgeltlich tätigen betriebsfremden Dritten, wie hier sein Va-

ter, steuerlich zu erfassen. Es verhält sich mit solchen Arbeiten nicht anders als mit allen übrigen Gefälligkeitsdiensten oder Fronarbeiten ausserhalb des Geltungsbereichs der Mehrwertsteuer. Das vorliegende Ergebnis erweist sich überdies als verfassungskonform. Der Beschwerdeführer als Endverbraucher der Arbeiten seines Vaters wird dem nichtsteuerpflichtigen Endverbraucher gleichgestellt, der die unentgeltliche Arbeit am Eigenheim durch dessen ebenfalls anderorts wohnenden Vater oder andere vergleichbare Personen in Anspruch nimmt (massgebliche Sicht des Verbrauchers, E. 3.3).

Die Beschwerde ist in diesem Punkt gutzuheissen. Es erübrigt sich deshalb eine Prüfung der zwischen den Parteien umstrittenen Frage nach der Bemessung der Steuer auf den Arbeiten des Vaters sowie nach der Relevanz des seitens des Beschwerdeführers geltend gemachten Umstandes, dass der Vater seine eigenen Werkzeuge und Kleingeräte verwendete.

3.5

Zusammenfassend hat der Beschwerdeführer seine selbst verrichteten Bauarbeiten und jene seiner Ehefrau und Kinder an der fraglichen Privatwohnung im Eigenverbrauch zu versteuern und zwar nach dem Preis, wie er sie unabhängigen Dritten in Rechnung gestellt hätte. Nicht Bemessungsgrundlage bilden jedoch die Arbeiten seines Vaters, da darauf keine Eigenverbrauchsteuer geschuldet ist.

Eine verbindliche Ausscheidung der Arbeiten des Beschwerdeführers (inkl. jener der Ehefrau sowie der Kinder) von jenen seines Vaters hat die ESTV nicht vorgenommen, weil sie eine solche – in der Annahme, die Arbeiten des Vaters seien zu berücksichtigen – zur Bemessung der geschuldeten Eigenverbrauchsteuer nicht benötigte. Lediglich beiläufig und ohne entsprechende Relevanz beziffert sie die eigenen Arbeiten des Beschwerdeführers mit rund 600 Stunden. Diese Annahme ist nicht belegt und wird vom Beschwerdeführer bestritten. Die Sache ist deshalb zur Berechnung des Umfangs der im Eigenverbrauch zu versteuernden Arbeiten des Beschwerdeführers und dessen Ehefrau sowie Kinder und damit zum Neuentscheid über die Steuerbemessung an die Vorinstanz zurückzuweisen.

Im Zusammenhang mit der Steuerbemessung ist zu berücksichtigen, dass der Beschwerdeführer im Verlaufe des Verfahrens vor der Vorinstanz mehrfach vorbrachte, seine Wohnung weise einen vergleichswei-

se tiefen „Ausbaustandard“ aus, was zu berücksichtigen sei. Er bot der Verwaltung wiederholt u.a. das Beweismittel des Augenscheins an. Die ESTV hat sich mit diesem Beweisantrag jedoch nie auseinandergesetzt und jeweils stillschweigend einzig auf die Beweislastverteilung verwiesen und festgehalten, der Beschwerdeführer trage für sein unbewiesenes Vorbringen als steuermindernde Tatsache die Beweislast, weshalb diesbezüglich zu seinen Ungunsten zu entscheiden sei. Dieses Vorgehen, die substantiiert angebotenen Beweismittel ohne jegliche sachgerechte Begründung abzulehnen, stellt eine Gehörsverletzung dar und ist rechtswidrig, kann hier jedoch so lange folgenlos bleiben, als die ESTV die Eigenverbrauchsteuer weisungsgemäss nach den durch den Beschwerdeführer, seine Ehefrau und die Kinder verrichteten Arbeiten bemisst. Auf den „Ausbaustandard“ kommt es diesfalls nicht mehr an (vgl. auch Einspracheentscheid Ziff. 4.2).

4.
Ausgangsgemäss ist die Beschwerde teilweise gutzuheissen, der vorinstanzliche Einspracheentscheid im entsprechenden Umfang aufzuheben und die Sache an die ESTV zu neuem Entscheid im Sinne der Erwägungen zurückzuweisen. Der Beschwerdeführer als teilweise unterliegende Partei hat die Verfahrenskosten (Fr. 700.--) im Umfange von Fr. 200.-- zu tragen. Der ESTV sind keine Verfahrenskosten aufzuerlegen (Art. 63 Abs. 1 und 2 VwVG). Der Kostenvorschuss ist mit den Verfahrenskosten zu verrechnen und der Überschuss (Fr. 500.--) zurückzuerstatten.

Da der teilweise obsiegende Beschwerdeführer weder vertreten ist noch weitere notwendige Auslagen ersichtlich sind, ist von einer Parteientschädigung abzusehen (Art. 64 Abs. 1 VwVG; Art. 7 - 9 und 13 des Reglements vom 21. Februar 2008 über die Kosten und Entschädigungen vor dem Bundesverwaltungsgericht [VGKE, SR 173.320.2]).

Demnach erkennt das Bundesverwaltungsgericht:

1.
Die Beschwerde wird teilweise gutgeheissen, der vorinstanzliche Einspracheentscheid im entsprechenden Umfang aufgehoben und die Sache an die ESTV zu neuem Entscheid im Sinne der Erwägungen zurückgewiesen.

2.
Die Verfahrenskosten im Betrage von Fr. 700.-- werden dem teilweise obsiegenden Beschwerdeführer im Umfang von Fr. 200.-- auferlegt und mit dem geleisteten Kostenvorschuss von Fr. 700.-- verrechnet. Der Überschuss von Fr. 500.-- wird nach Rechtskraft des vorliegenden Entscheides zurückerstattet. Der Vorinstanz werden keine Kosten auferlegt.

3.
Dem Beschwerdeführer wird keine Parteientschädigung zugesprochen.

4.
Dieses Urteil geht an:

- den Beschwerdeführer (Gerichtsurkunde)
- die Vorinstanz (Ref-Nr. ...; Gerichtsurkunde)

Der vorsitzende Richter:	Die Gerichtsschreiberin:
Daniel Riedo	Jeannine Müller

Rechtsmittelbelehrung:

Gegen diesen Entscheid kann innert 30 Tagen nach Eröffnung beim Bundesgericht, 1000 Lausanne 14, Beschwerde in öffentlichrechtlichen 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 (vgl. Art. 42 BGG).

Versand: