VPB 67.121

(Entscheid der Eidgenössischen Steuerrekurskommission vom 21. August 2002 in Sachen Golf Club X [SRK 2000-050], bestätigt durch Urteil des Bundesgerichts vom 7. März 2003 [2A.476/2002]).

Mehrwertsteuer. Eigenverbrauch bei baugewerblichen Arbeiten (Art. 8 Abs. 2 Bst. b MWSTV).

- Die Mehrwertsteuerpflicht auf den sich selber erbrachten Hauswartsleistungen ist zu bejahen, soweit Arbeiten an Bauwerken vorliegen, dies selbst dann, wenn es sich beim Mehrwertsteuerpflichtigen nicht um einen Vertreter des Baugewerbes (z. B. Bauunternehmer, Generalunternehmer) handelt (E. 2d).

- Werden Arbeiten an Bauwerken für private Zwecke oder für steuerausgenommene Tätigkeiten verwendet, liegt mehrwertsteuerlicher Eigenverbrauch im Sinne von Art. 8 Abs. 2 Bst. b MWSTV vor (E. 2e).

- Wenn ein Golfclub seinen Mitgliedern die Golfanlage gegen Entrichtung eines statutarisch festgelegten Mitgliederbeitrages zur Verfügung stellt und das vom Golfclub angestellte Personal die Anlagen («Greens», «Löcher», Clubhaus, usw.) unterhält, liegen die Voraussetzungen für die Anwendung der Eigenverbrauchsbesteuerung vor, da die fraglichen Arbeiten an Bauwerken vorgenommen sowie für steuerausgenommene Tätigkeiten verwendet werden (E. 3).

Taxe sur la valeur ajoutée. Prestations à soi-même en cas de travaux immobiliers (art. 8 al. 2 let. b OTVA).

- Il existe une obligation de s'assujettir à la taxe sur la valeur ajoutée pour les prestations de services de conciergerie faites à soi-même, dans la mesure où les travaux s'effectuent sur des constructions, et ce même s'il ne s'agit pas d'un représentant de l'entreprise de bâtiment (entrepreneur, entrepreneur général; consid. 2d).

- Lorsque des travaux immobiliers sont effectués à des fins privées ou en vue d'une activité exclue du champ de l'impôt, il y a prestation à soi même soumise à l'impôt au sens de l'art. 8 al. 2 let. b OTVA (consid. 2e).

- Lorsqu'un club de Golf met à disposition de ses membres les installations de golf contre versement d'un montant à titre de membre fixé dans les statuts et que le personnel du club de Golf entretient les installations («green», «trous», la maison du club, etc.), les conditions d'un assujettissement à l'impôt pour des prestations à soi-même sont réalisées, puisque les prestations en question s'effectuent sur des constructions en vue d'une activité exclue du champ de l'impôt (consid. 3).

Imposta sul valore aggiunto. Consumo proprio in caso di lavori immobiliari (art. 8 cpv. 2 lett. b OIVA).

- Vi è l'obbligo di pagare l'imposta sul valore aggiunto su prestazioni di portineria fatte per sé stessi, nella misura in cui si tratta di lavori effettuati per immobili, anche se l'assoggettato all'imposta sul valore aggiunto non è un rappresentante dell'artigianato dell'edilizia (ad es. impresario costruttore, imprenditore generale; consid. 2d).

- Se i lavori per immobili sono utilizzati per scopi privati o per attività esentate dall'imposta, dal punto di vista dell'imposta sul valore aggiunto vi è consumo ai sensi dell'art. 8 cpv. 2 lett. b OIVA (consid. 2e).

- Se un club di golf mette a disposizione dei suoi soci il terreno di golf in cambio di una tassa sociale determinata dagli statuti e il personale assunto dal club effettua la manutenzione degli impianti («greens», «buche», «Club House», ecc.), vi sono le condizioni per l'applicazione della tassazione per consumo proprio, poiché i lavori in questione sono svolti per stabili e per un'attività esentata dall'imposta (consid. 3).

Zusammenfassung des Sachverhalts:

A. Der Golf Club X ist ein Verein gemäss Art. 60 ff. des Schweizerischen Zivilgesetzbuches vom 10. Dezember 1907 (ZGB, SR 210). Er betreibt eine Golfanlage und stellt diese seinen Mitgliedern gegen Entrichtung eines jährlichen Mitgliederbeitrages zur Verfügung. Der Golf Club X ist seit dem 1. Januar 1995 gemäss Art. 17 der Verordnung über die Mehrwertsteuer vom 22. Juni 1994 (MWSTV, AS 1994 1464) in dem von der Eidgenössischen Steuerverwaltung, Hauptabteilung Mehrwertsteuer (ESTV) geführten Register der Mehrwertsteuerpflichtigen eingetragen.

B. Im Monat März 1999 führte die ESTV beim Steuerpflichtigen eine Kontrolle betreffend die Steuerperioden 1. Quartal 1995 bis 4. Quartal 1998 (Zeitraum vom 1. Januar 1995 bis 31. Dezember 1998) durch. Dabei stellte die Verwaltung unter anderem fest, dass der Golf Club X den Unterhalt des Golfplatzes nicht im Eigenverbrauch versteuerte. Mit Ergänzungsabrechnung (EA) vom 10. März 1999 forderte die ESTV für den fraglichen Zeitraum gesamthaft Fr. 87'953.- Mehrwertsteuern (nebst Verzugszins von 5% seit 30. August 1997 [mittlerer Verfall]) nach. Der Golf Club X bestritt diese Nachforderung.

C. Mit Entscheid vom 9. November (recte: Dezember) 1999 bestätigte die ESTV die Nachforderung in der Höhe von Fr. 87'953.- nebst Verzugszins. Zur Begründung hielt sie dafür, bei den fraglichen Unterhaltsarbeiten handle es sich um baugewerblichen Eigenverbrauch im Sinne von Art. 8 Abs. 2 Bst. b MWSTV.

Am 20. Januar liess der Golf Club X dagegen Einsprache erheben mit den Anträgen, den angefochtenen Entscheid aufzuheben. Das Verfahren sei bis zum Vorliegen eines abschliessenden Urteils des Bundesgerichts in der Frage der mehrwertsteuerlichen Behandlung von Hauswartsleistungen zu sistieren. Zur Begründung brachte er vor, es fehle an einer verfassungsmässigen Grundlage für die Erhebung einer so genannten baugewerblichen Eigenverbrauchsteuer. Der Einbezug der «Green Keeper» und Hauswarte unter die Norm der baugewerblichen Eigenverbrauchsbesteuerung sei nicht rechtmässig, da vom Gesetzgeber so nie beabsichtigt und durch den Wortlaut der Bestimmung nicht gedeckt. Die vom Einsprecher erbrachten «Green Keeper»-Leistungen seien Gegenstand des Outputs und könnten deshalb nicht Gegenstand eines irgendwie gearteten Eigenverbrauchs darstellen, da dieser stets und ausschliesslich die Input-Seite eines Mehrwertsteuerpflichtigen beschlage. Schliesslich hätten die «Green Keeper»-Leistungen als Nebenleistungen zum Erreichen des Vereinszweckes kein eigenes mehrwertsteuerliches Schicksal.

D. Mit Einspracheentscheid vom 13. April 2000 wies die ESTV die Einsprache ab und bestätigte die Nachforderung in der Höhe von Fr. 87'953.- nebst Verzugszins von 5% seit 30. August 1997 (und Kosten). Zur Begründung führte die Verwaltung an, die baugewerbliche Eigenverbrauchsteuer sei durchaus verfassungsmässig. Die Auslegung von Art. 8 Abs. 2 Bst. b MWSTV ergebe

klar, dass auch die vorliegenden Arbeiten von «Green Keepern» im Eigenverbrauch zu versteuern sind. Der Eigenverbrauch betreffe entgegen der Auffassung des Mehrwertsteuerpflichtigen die Leistungseingangs- und nicht die Leistungsausgangsseite. Mit den Unterhalts- und Hauswartsleistungen erbringe der Steuerpflichtige keine Umsätze direkt an die Golfspieler, vielmehr handle es sich dabei um Vorumsätze. Demzufolge bildeten die Vorumsätze weder einen einheitlichen wirtschaftlichen Vorgang mit den Leistungen an die Vereinsmitglieder und Golfspieler noch eine untergeordnete Nebenleistung zu diesen Leistungen. Der Golf Club X erbringe Unterhaltsleistungen am Golfplatz, dem «Club House» und er verrichte Hauswartsarbeiten in den Räumlichkeiten des Clubgebäudes. Da er diese Arbeiten für eine von der Mehrwertsteuer ausgenommene Tätigkeit verwende, habe er darauf die Eigenverbrauchsteuer zu entrichten.

E. Mit Eingabe vom 30. Mai 2000 erhebt der Golf Club X (Beschwerdeführer) gegen den Einspracheentscheid vom 13. April 2000 Beschwerde an die Eidgenössische Steuerrekurskommission (SRK). Er beantragt, der angefochtene Einspracheentscheid sei aufzuheben und bringt zur Begründung vor, es sei festzustellen, dass der Beschwerdeführer aus dem Titel baugewerblicher Eigenverbrauch auf den Leistungen der bei ihm angestellten so genannten «Green Keeper» keine Mehrwertsteuer schulde; eventualiter sei eine Ausscheidung der Bemessungsgrundlage nach den Bestimmungen von Ziff. 3.2 der Branchenbroschüre 13 «Liegenschaftsverwaltung» derart vorzunehmen, dass der effektiven Tätigkeit der «Green Keeper» Rechnung getragen wird; das vorliegende Verfahren sei bis zum Urteil des Bundesgerichts in Sachen mehrwertsteuerliche Behandlung von Hauswartsentschädigungen bei Pensionskassen zu sistieren. Zur Begründung in der Sache stützte sich der Beschwerdeführer im Wesentlichen auf den Entscheid der SRK vom 29. Juli 1998 in Sachen M. (SRK 1997-063).

F. Mit Verfügung vom 13. September 2000 sistierte die SRK das hängige Beschwerdeverfahren bis zum Entscheid des Bundesgerichts im «Pilot-Verfahren» (SRK 1997-063). Nachdem das Bundesgericht am 30. März 2001 die Sache dem Grundsatze nach entschieden, jedoch zu neuem Entscheid an die Vorinstanz bzw. an die Verwaltung zurückgewiesen hatte, verfügte die SRK am 23. August 2001, das vorliegende Verfahren bleibe bis zum Vorliegen eines rechtskräftigen Entscheides im Verfahren SRK 1997-063 sistiert. Nachdem der Neuentscheid der ESTV in jener Sache in Rechtskraft erwachsen war, nahm die SRK das vorliegende Beschwerdeverfahren mit Verfügung vom 25. März 2002 wieder auf. Gleichzeitig räumte die SRK dem Beschwerdeführer die Gelegenheit ein, vorliegendenfalls - insbesondere im Lichte des Bundesgerichtsurteils zum Verfahren SRK 1997-063 - nochmals Stellung zu nehmen. Nachdem sich der Beschwerdeführer nicht vernehmen liess, forderte die SRK mit Schreiben vom 2. Mai 2002 die ESTV zur Duplik (recte: Vernehmlassung) auf. Mit ihrer Eingabe vom 10. Juni 2002 beantragt die Verwaltung, die Beschwerde kostenpflichtig abzuweisen.

Aus den Erwägungen:

1.a. (Formelles)

b. (Erwägungen zur Anwendbarkeit der MWSTV: vgl. VPB 65.84). Vorliegend kommt Art. 94 des Bundesgesetzes vom 2. September 1999 über die Mehrwertsteuer (MWSTG, SR 641.20) nicht zur Anwendung. Die hier in Frage stehende Steuerforderung bezieht sich auf die Steuerperioden 1. Quartal 1995 bis 4. Quartal 1998 (Zeitraum vom 1. Januar 1995 bis zum 31. Dezember 1998). Somit finden die Bestimmungen der Mehrwertsteuerverordnung auf den vorliegend zu beurteilenden Sachverhalt weiterhin Anwendung.

c. Gemäss Art. 25 Abs. 2 des Bundesgesetzes über das Verwaltungsverfahren vom 20. Dezember 1968 (VwVG, SR 172.021) ist dem Begehren um Erlass einer Feststellungsverfügung zu entsprechen, wenn der Gesuchsteller ein entsprechendes schutzwürdiges Interesse nachweist. Laut bundesgerichtlicher Rechtsprechung ist der Anspruch auf Erlass einer Feststellungsverfügung gegeben, wenn der Gesuchsteller ein rechtliches oder tatsächliches Interesse an der sofortigen Feststellung seines Rechts hat, dem keine erheblichen öffentlichen oder privaten Interessen entgegenstehen, und wenn dieses schutzwürdige Interesse nicht durch eine rechtsgestaltende Verfügung gewahrt werden kann (BGE 119 V 13 E. 2a, BGE 114 V 203; René A. Rhinow/Beat Krähenmann, Schweizerische Verwaltungsrechtsprechung, Ergänzungsband, Basel und Frankfurt am Main 1990, Nr. 36, S. 109 f.).

Soweit der Beschwerdeführer seinen Hauptantrag (Ziff. 2) formell als Feststellungsbegehren stellt, fehlt ihm folglich ein schutzwürdiges Interesse an dessen Behandlung, weil bereits das negative Leistungsbegehren, der Antrag auf Aufhebung der angefochtenen Nachforderung, soweit er die Leistungen der «Green Keeper» betrifft, gestellt worden ist. Damit kann anhand eines konkreten Falles entschieden werden, ob die fraglichen Leistungen die Mehrwertsteuer auslösen, was das Feststellungsinteresse hinfällig werden lässt (BGE vom 26. Februar 2001 in Sachen E. [2A.90/1999], E. 1).

Mit dieser Einschränkung ist auf die form- und fristgerecht (Art. 50 ff. VwVG) eingereichte Beschwerde mithin einzutreten. Das Verfahren bestimmt sich nach dem VwVG (Art. 71a Abs. 2 VwVG), soweit nicht spezialgesetzliche Normen des Steuerrechts anzuwenden sind.

d. Nicht bestritten ist die sachverhalts-, namentlich zahlenmässige Ermittlung der nachgeforderten Mehrwertsteuer.

2.a. Der Mehrwertsteuer unterliegt der durch Mehrwertsteuerpflichtige getätigte Eigenverbrauch (Art. 4 Bst. c MWSTV). Eigenverbrauch liegt vor, wenn der Mehrwertsteuerpflichtige aus seinem Unternehmen Gegenstände entnimmt, die oder deren Bestandteile ihn zum vollen oder teilweisen Vorsteuerabzug berechtigt haben, und die er (unter anderem) für unternehmensfremde Zwecke, insbesondere für seinen privaten Bedarf verwendet (Art. 8 Abs. 1 MWSTV). Eigenverbrauch liegt überdies 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).

b. Gemäss Kommentar des Eidgenössischen Finanzdepartementes zur Mehrwertsteuer vom 24. Juni 1994 (Kommentar EFD[242], ad Art. 8 Abs. 2 Bst. a MWSTV) soll die Eigenverbrauchsbesteuerung gemäss Art. 8 Abs. 2 Bst. a MWSTV sicherstellen, dass Bauwerke, die für den Verkauf oder für die Überlassung zum Gebrauch oder zur Nutzung bestimmt sind, also für Zwecke verwendet werden, die den Vorsteuerabzug ganz oder teilweise ausschliessen, steuerlich im gleichen Ausmass erfasst werden, wie wenn sie von Dritten steuerbelastet bezogen worden wären. Aufgrund dieser Bestimmung werde nicht nur das bei der Besorgung der Arbeiten verwendete Material, sondern auch die dabei erzielte Wertschöpfung von der Mehrwertsteuer getroffen. Dieser Eigenverbrauch finde Anwendung sowohl beim Bauunternehmer, der Arbeiten an unbeweglichen Gegenständen selber besorgt, als auch beim Generalunternehmer des Baugewerbes, der die Arbeiten am Bauwerk nicht selber ausführt.

Dadurch lasse sich auch der vom Generalunternehmer bei der Verwendung von Bauwerken zum Zwecke der Veräusserung, der Vermietung und Verpachtung erzielte Gewinn besteuern. Bei dieser Bestimmung werde ausdrücklich der Ausdruck «Bauwerk» verwendet, damit klargestellt sei, dass es sich keinesfalls
um Grundstücke handeln könne. Besorgt der Mehrwertsteuerpflichtige Arbeiten an Bauwerken, die er zu privaten Zwecken oder für eine nicht steuerbare Tätigkeit verwendet, so ist der Tatbestand des Eigenverbrauchs ebenfalls gegeben (Kommentar EFD, ad Art. 8 Abs. 2 Bst. b MWSTV).

c. Nach der Praxis der ESTV gelten als steuerbarer Eigenverbrauch (Arbeit an Bauwerken) beispielsweise nachfolgende Tätigkeiten von Hauswarten: Reinigung/Unterhalt/Schneeräumung von Wegen, Plätzen und Parkflächen; Reinigungen am Gebäude (z. B. Treppenhaus, Fenster); selbst ausgeführte Reparaturen aller Art; Überwachung/Einstellung/Wartung von Heizungs-/Lüftungs-/Klimaanlagen. Nicht im Eigenverbrauch zu versteuern sind demgegenüber Arbeiten wie Rasen- und Pflanzenpflege; Administration bei Reparaturen durch Dritte; Administration bei Mieterwechsel; allgemeine Dienstleistungen (Waschpläne, Mieterstreitigkeiten, Container bereitstellen, Türschliessung usw.; Branchenbroschüre Nr. 13 für Liegenschaftsverwaltung/Immobilien vom November 1995[243] [Broschüre Nr. 13] Ziff. 3.1).

d. Das Bundesgericht hatte in einem konkreten Anwendungsakt bereits Gelegenheit, zum baugewerblichen Eigenverbrauch gemäss Art. 8 Abs. 2 Bst. a MWSTV Stellung zu nehmen (Urteil des Bundesgerichts vom 30. März 2001 in Sachen M. [2A.451/1998], veröffentlicht in Revue de droit administratif et de droit fiscal [RDAF] 2001 II S. 376 ff.). Es hob den Entscheid der SRK auf und erwog, eine Mehrwertsteuerpflicht auf den sich selber erbrachten Hauswartsleistungen sei zu bejahen, soweit es sich um Arbeiten an Bauwerken im Sinne dieser Bestimmung handle (BGE, a.a.O., E. 2d), und dies selbst dann, wenn es sich beim Mehrwertsteuerpflichtigen nicht um einen Vertreter des Baugewerbes (z. B. Bauunternehmer, Generalunternehmer) handelt. Die ESTV habe die Abgrenzung von steuerbaren Leistungen an Bauwerken korrekt wiedergegeben. Steuerbar seien demnach insbesondere: Reinigung, Unterhalt und Schneeräumung von Wegen, Plätzen und Parkflächen; Reinigung am Gebäude (z. B. Treppenhaus, Fenster); selbst ausgeführte Reparaturen aller Art sowie die Überwachung, Einstellung und Wartung von Heizungs-, Lüftungs- und Klimaanlagen. Steuerfreie Hauswartsleistungen seien dagegen, weil es sich dabei nicht um Arbeiten an Bauwerken handle, namentlich: Rasen-
und Pflanzenpflege; Administration bei Reparaturen durch Dritte; Administration bei Mieterwechsel sowie allgemeine Dienstleistungen (Waschpläne, Mieterstreitigkeiten, Container bereitstellen, Türschliessung usw.; BGE, a.a.O., E. 2d).

Die SRK ist nach wie vor überzeugt, dass die durch das Bundesgericht geschützte Verwaltungspraxis zu Art. 8 Abs. 2 MWSTV dem Wesen des Eigenverbrauchs und namentlich dem Willen des Verordnungsgebers hinsichtlich Zielgruppe der Vorschrift (baugewerblicher Eigenverbrauch) widerspricht (ausführlich: aufgehobener Entscheid der SRK vom 29. Juli 1998 in Sachen M. [SRK 1997-063]). Dennoch anerkennt die SRK die Präjudizwirkung des zitierten bundesgerichtlichen Urteils und schliesst sich diesem für vergleichbare Fälle an.

Das am 1. Januar 2001 in Kraft getretene Mehrwertsteuergesetz nimmt solche Leistungen von Hauswarten ausdrücklich von der Eigenverbrauchsbesteuerung aus (Art. 9 Abs. 2 Bst. a letzter Satz MWSTG).

e. Mit der Formulierung «Arbeiten der genannten Art» nimmt Art. 8 Abs. 2 Bst. b MWSTV 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, auch wenn dies nicht ausdrücklich dem Verordnungstext zu entnehmen ist. Werden also Arbeiten an Bauwerken für private Zwecke oder für steuerausgenommene Tätigkeiten verwendet, liegt mehrwertsteuerlicher Eigenverbrauch vor (siehe Kommentar EFD, ad Art. 8 Abs. 2 Bst. b MWSTV; davon geht implizite auch das Bundesgericht im zitierten Entscheid aus [E. 2d und 3b/cc], das dort sowohl für Bst. a als auch für Bst. b dieser Vorschrift von Arbeiten an Bauwerken spricht; selbst der Beschwerdeführer hält ausdrücklich fest, für den vorliegenden Fall bestehe zwischen Bst. a und Bst. b des Art. 8 Abs. 2 MWSTV kein rechtswesentlicher Unterschied).

3.a. Im vorliegenden Fall beschäftigt der Beschwerdeführer verschiedene Personen, welche den Golfplatz (inklusive Clubhaus) unterhalten. Diese so genannten «Green Keeper» haben im Wesentlichen dafür zu sorgen dass die «Fairways» gemäht und die «Greens» sauber und kurz geschnitten sind sowie die «Löcher» sich in einem tadellosen Zustand befinden. Der Beschwerdeführer stellt die Golfanlage seinen Mitgliedern gegen Entrichtung eines statutarisch festgelegten Mitgliederbeitrages zur Verfügung. Zu entscheiden ist über die Rechtsfrage, ob die Tätigkeit der eigenen «Green Keeper» des Beschwerdeführers den Eigenverbrauch gemäss Art. 8 Abs. 2 Bst. b MWSTV auslöst.

b. Unbestritten ist, dass der Beschwerdeführer die fraglichen Arbeiten der «Green Keeper» für steuerausgenommene Tätigkeiten (Art. 14 Ziff. 11 MWSTV) im Sinne von Art. 8 Abs. 2 Bst. b MWSTV verwendet, indem er die Golfanlage seinen Mitgliedern gegen deren Beitrag zur Verfügung hält.

Das Bundesgericht hat für den zeitlichen Geltungsbereich der Mehrwertsteuerverordnung den baugewerblichen Eigenverbrauch über das Baugewerbe hinaus auf eine Pensionskasse ausgeweitet mit der Begründung, diese verrichte Arbeiten an Bauwerken im Sinne von Art. 8 Abs. 2 MWSTV. Als steuerfreie Hauswartsleistungen hat das Bundesgericht dagegen jene Arbeiten bezeichnet, die nicht an Bauwerken verrichtet werden (E. 2d hievor). Im Lichte dieses Bundesgerichtsurteils handelt es sich bei den vorliegenden Unterhaltsarbeiten der «Green Keeper» folglich dann um im Eigenverbrauch zu versteuernde Tätigkeiten, wenn sie an einem Bauwerk im Sinne von Art. 8 Abs. 2 MWSTV verrichtet werden. Nicht nur aufgrund des umfassenden Steuerobjekts der Mehrwertsteuer oder der ratio von Art. 8 Abs. 2 MWSTV liegt auf der Hand, dass unter Bauwerken in diesem Sinne nicht lediglich eigentliche Gebäude zu verstehen sind. Darunter fallen selbstredend gleicherweise Brücken oder Strassen und vieles mehr. Mit Recht hält die Vorinstanz dafür, dass auch eine Golfanlage ein Bauwerk in diesem Sinne darstellt, denn sie entsteht gewöhnlich durch Erdbewegungen, Wege- und Gewässerbau, Anlegen bzw. Aufschütten von Hügeln, Erschliessung von Grünflächen und
Bepflanzungen, Bau der Spielflächen und -bahnen, Gebäude- und Parkflächen, usw.

Sämtliche Voraussetzungen von Art. 8 Abs. 2 Bst. b MWSTV sind erfüllt. Den Unterhalt dieser Bauwerke durch seine Angestellten hat der Beschwerdeführer im Eigenverbrauch zu versteuern.

Die Beschwerde ist folglich im Hauptantrag abzuweisen.

c. Eventualiter hält der Beschwerdeführer dafür, selbst in Anwendung der rechtswidrigen Branchenbroschüre sei die Rasen- und Pflanzenpflege von der Bemessungsgrundlage der Eigenverbrauchsteuer ausgeschlossen. Die Tätigkeit der «Green Keeper» beschränke sich in erster Linie nämlich auf die Rasen- und Pflanzenpflege. Der Beschwerdeführer verkennt, dass die Rasen-

und Pflanzenpflege von Hauswarten deshalb nicht im Eigenverbrauch zu versteuern ist, weil sie nicht als Arbeit an einem Bauwerk gilt (siehe BGE, a.a.O., E. 2d); der ein Gebäude umgebende Grünbereich stellt in der Regel kein Bauwerk in diesem Sinne dar. Anders verhält es sich bei den Unterhaltsarbeiten - inklusive der Rasen- und Pflanzenpflege - der «Green Keeper», die wesensgemäss an einem Bauwerk im Sinne von Art. 8 Abs. 2 MWSTV, an der Golfanlage, verrichtet werden. Der Eventualantrag ist daher ebenfalls abzuweisen.

4. Es bleibt auf die übrigen Argumente des Beschwerdeführers zum Hauptantrag einzugehen, soweit sie nicht bereits durch die vorangehenden Erwägungen ausdrücklich oder implizite widerlegt sind.

a. Zunächst macht er geltend, die Besteuerung des baugewerblichen Eigenverbrauchs sei durch die Bundesverfassung nicht hinreichend gedeckt, jedenfalls soweit nicht, als es sich dabei nicht um einen wirklichen Eigenverbrauch und also um die Besteuerung eines eigentlichen Endverbrauchs handle. Die Leistungen der «Green Keeper» würden durch den Mehrwertsteuerpflichtigen nicht selber endverbraucht, entsprechend erweise sich die Besteuerung als verfassungswidrig.

Das Bundesgericht hat sich im erwähnten Entscheid mit der Frage der Verfassungsmässigkeit des baugewerblichen Eigenverbrauchs auseinandergesetzt (BGE, a.a.O., E. 3) und kam zum Schluss, dieser sei mit der Bundesverfassung vereinbar. Mit Art. 8 Abs. 2 Bst. a und b MWSTV solle sichergestellt werden, dass selber ausgeführte Arbeiten an Bauwerken, die für private oder für unecht befreite Zwecke verwendet werden, mehrwertsteuerlich gleich behandelt werden, wie wenn sie von einem Dritten steuerbelastet bezogen worden wären. Mit der in der Verordnung vorgesehenen Lösung werde insofern eine Gleichstellung erreicht, als sowohl für Mehrwertsteuerpflichtige, die an Bauwerken Arbeiten vornehmen lassen, wie für andere Mehrwertsteuerpflichtige die gleiche wettbewerbliche Ausgangslage geschaffen wird, indem beide mit einer «taxe occulte» belastet werden, beide mithin gleich «schlecht» gestellt werden. Mit diesem so genannten steuersystematischen Eigenverbrauch bewege sich der Bundesrat im Rahmen der Verfassung, die ihm einen weiten Spielraum offen lasse. Es weise auch nichts darauf hin, dass der Verfassungsgeber den Eigenverbrauchsbegriff auf reine Endverbrauchstatbestände habe beschränken wollen (BGE, a.a.O., E. 3b/cc). Der
Beschwerdeführer dringt mit seiner Rüge der Verfassungswidrigkeit des baugewerblichen Eigenverbrauchs nicht durch.

b. Des Weiteren hält der Beschwerdeführer dafür, die Praxis der Verwaltung widerspreche Art. 8 Abs. 2 Bst. b MWSTV. Der Verordnungsgeber bezwecke lediglich eine Herstellung der gleichen wettbewerblichen Ausgangslage für Erbringer von Leistungen im Sinne von Art. 14 MWSTV, das heisst für Bauunternehmer einerseits und übrige Mehrwertsteuerpflichtige andererseits. Die Ansicht der ESTV, der Verordnungsgeber habe bezweckt, diejenigen Eigentümer, welche ihre Arbeiten an Immobilien von Dritten beziehen, mit denjenigen Eigentümern gleichzustellen, welche die vorliegend in Frage stehenden baugewerblichen Arbeiten mit eigenem Personal erbringen, decke sich nicht mit der historischen und teleologischen Auslegung von Art. 8 Abs. 2 Bst. b MWSTV. Die Praxis der ESTV stelle vielmehr eine unzulässige Ausweitung des Steuerobjekts dar. Zielgruppe von Art. 8 Abs. 2 MWSTV sei lediglich die Baubranche.

Das Bundesgericht hat präjudizierend die Praxis der Verwaltung geschützt, dergemäss selbst eine Pensionskasse den baugewerblichen Eigenverbrauch auslösen kann. Es ist der Ansicht, dieser Eigenverbrauchstatbestand sei nicht auf die Baubranche beschränkt. Unter diesen Umständen ist es nicht gerechtfertigt, einen Golfclub anders zu behandeln als eine Pensionskasse oder andere Mehrwertsteuerpflichtige in der vergleichbaren Situation. Der Beschwerdeführer hat die Unterhaltsarbeiten seiner «Green Keeper» im Eigenverbrauch zu versteuern. Die vorliegende Nachforderung der ESTV stützt sich auf die bundesgerichtliche Rechtsprechung und ist zu bestätigen.

c. Ferner bringt der Beschwerdeführer vor, seine Aufwendungen für die «Green Keeper» würden den Mitgliedern nicht nur direkt in Rechnung gestellt, sondern seien wesensgemäss untrennbar mit dem Ausgangsumsatz «Mitgliederbeitrag» (recte: mit dem Umsatz gemäss Art. 14 Ziff. 11 MWSTV) verbunden. Bildeten die Leistungen der «Green Keeper» Bestandteil des Ausgangsumsatzes des Beschwerdeführers, sei es nicht möglich, dass sie gleichzeitig den Tatbestand des Eigenverbrauchs auslösen.

Unter anderem das Argument, es sei von Verfassungs wegen und auch steuersystematisch unzulässig bzw. unmöglich, dass eine Tätigkeit dem Ausgangsumsatz des Leistungserbringers zugeordnet wird und gleichzeitig auch dessen Eigenverbrauch auslöst, hat die SRK ihrem Entscheid betreffend die Pensionskassen zugrunde gelegt (ausführlich: aufgehobener Entscheid der SRK vom 29. Juli 1998 in Sachen M. [SRK 1997-063], E. 5d/aa). Das hat das Bundesgericht nicht daran gehindert, diesen Entscheid aufzuheben, ohne die entsprechenden Ausführungen der SRK zu widerlegen. Ungeachtet dessen ist hier nicht anders zu entscheiden, da der Fall der Pensionskasse, dessen Präjudizwirkung die SRK anerkennt, auch unter diesem Gesichtspunkt mit dem in casu zu beurteilenden Fall vergleichbar ist.

d. Gleich verhält es sich schliesslich mit dem Vorbringen, die Tätigkeit der «Green Keeper» und die Leistungen des Mehrwertsteuerpflichtigen gegenüber den Mitgliedern gehörten wirtschaftlich zusammen und bildeten ein unteilbares Ganzes mit der Folge, dass die Unterhaltsarbeiten kein eigenes mehrwertsteuerliches Schicksal haben können; selbst wenn von zwei verschiedenen Leistungen auszugehen wäre, sei nicht anders zu entscheiden, da die Unterhaltsleistungen als Nebenleistung das steuerliche Schicksal des beschwerdeführerischen Umsatzes im Sinne von Art. 14 Ziff. 11 MWSTV als Hauptleistung teilten. Auch diese Überlegung im aufgehobenen Entscheid der SRK (a.a.O., E. 5d/bb) fand beim Bundesgericht kein Gehör. Sie vermag deshalb auch im vorliegenden Fall nicht durchzudringen.

5. Dem Gesagten zufolge ist die Beschwerde abzuweisen, soweit darauf einzutreten ist.

[242] Zu beziehen bei der Eidgenössischen Steuerverwaltung (ESTV), Abteilung Mehrwertsteuer, Schwarztorstr. 50, CH-3003 Bern.
[243] Die Drucksachen zur alten MWSTV von 1994 sind erhältlich bei der Eidgenössischen Steuerverwaltung, Hauptabteilung Mehrwertsteuer, Schwarztorstrasse 50, 3003 Bern, oder per Fax 031 325 72 80.

Dokumente der SRK