

BVGer A-2253/2022 vom 29. Januar 2024

Bundesverwaltungsgericht, 2024-01-29, DE

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bvger_A-2253_2022

FR: TAF A-2253/2022 du 29 janvier 2024

IT: TAF A-2253/2022 del 29 gennaio 2024

Regeste

Mehrwertsteuer

Erwägungen

E. 1.1

Gemäss Art. 31 des Verwaltungsgerichtsgesetzes vom 17. Juni 2005 (VGG, SR 173.32) beurteilt das Bundesverwaltungsgericht Beschwerden gegen Verfügungen nach Art. 5 des Verwaltungsverfahrensgesetzes vom 20. September 1968 (VwVG, SR 172.021), sofern in sachlicher Hinsicht keine Ausnahme nach Art. 32 VGG vorliegt und es sich bei der Vorinstanz um eine Behörde im Sinn von Art. 33 VGG handelt. Diese Voraussetzungen sind vorliegend erfüllt. Das Bundesverwaltungsgericht ist damit zur Behandlung von Beschwerden gegen Einspracheentscheide der Vorinstanz auf dem Gebiet der Mehrwertsteuer sachlich und funktionell zuständig.

E. 1.2

Das Verfahren vor dem Bundesverwaltungsgericht richtet sich nach dem VwVG soweit das VGG nichts anderes bestimmt (Art. 37 VGG; vgl. auch Art. 81 Abs. 1 MWSTG).

E. 1.3

Die Beschwerdeführerin ist als Adressatin des Einspracheentscheids zur Beschwerdeführung berechtigt (Art. 48 Abs. 1 VwVG) und hat die Beschwerde rechtzeitig und formgerecht eingereicht (Art. 50 Abs. 1 und Art. 52 Abs. 1 VwVG). Den Kostenvorschuss hat sie fristgerecht geleistet (Art. 63 Abs. 4 i.V.m. Art. 21 Abs. 3 VwVG). Auf die Beschwerde ist damit - unter Vorbehalt des in Erwägung 1.4 Ausgeführten - einzutreten.

E. 1.4

Anfechtungsobjekt im Verfahren vor dem Bundesverwaltungsgericht bildet einzig der vorinstanzliche Entscheid; dieser ersetzt allfällige Entscheide unterer Instanzen (sog. Devolutiveffekt; vgl. BGE 134 II 142 E. 1.4; Urteile des BVGer A-2547/2022 vom 23. November 2022 E. 1.3.2 mit weiteren Hinweisen, A-6214/2018 vom 20. April 2020 E. 1.3, A-5624/2018 vom 19. Juli 2019 E. 1.2; André Moser et al., Prozessieren vor dem Bundesverwaltungsgericht, 3. Aufl. 2022, Rz. 2.7). Soweit die Beschwerdeführerin vorliegend die Korrektur der Verfügung vom 29. März 2021 (Sachverhalt Bst. C.a) beantragt, ist deshalb auf die Beschwerde nicht einzutreten. Immerhin gilt diese Verfügung als inhaltlich mitangefochten (zum Ganzen: Urteil des BVGer A-3818/2022 vom 15. Juni 2023 E. 1.3.2 mit weiteren Hinweisen).

E. 1.5

Das Bundesverwaltungsgericht kann den angefochtenen Entscheid in vollem Umfang überprüfen. Die Beschwerdeführerin kann neben der Verletzung von Bundesrecht und der unrichtigen oder unvollständigen Feststellung des rechtserheblichen Sachverhalts auch die Rüge der Unangemessenheit erheben (Art. 49 VwVG).

E. 1.6

Der vorliegend zu beurteilende Sachverhalt betrifft die Steuerperioden 2015 - 2017 (vgl. dazu Sachverhalt Bst. B.a). Somit ist das Mehrwertsteuergesetz vom 12. Juni 2009 (MWSTG, SR 641.20) mitsamt der zugehörigen Mehrwertsteuerverordnung vom 27. November 2009 (MWSTV, SR 641.201) in den in den Jahren 2015 - 2017 gültigen Fassungen (MWSTG: AS 2015 5339, 2017 249; MWSTV: AS 2014 3847, 2015 4917 5339, 2017 283) massgebend, worauf nachfolgend - wo nicht anders vermerkt - referenziert wird.

E. 2.1

Der Bund erhebt eine allgemeine Verbrauchssteuer nach dem System der Nettoallphasensteuer (Mehrwertsteuer, vgl. Art. 130 der Bundesverfassung der Schweizerischen Eidgenossenschaft vom 18. April 1999 [SR 101, nachfolgend: BV] und Art. 1 Abs. 1 MWSTG). Der Mehrwertsteuer im Inland unterliegen die im Inland durch steuerpflichtige Personen gegen Entgelt erbrachten Leistungen; sie sind steuerbar, soweit das MWSTG keine Ausnahme vorsieht (Steuerobjekt; Art. 18 Abs. 1 MWSTG).

E. 2.2

Damit überhaupt eine steuerbare Leistung vorliegt, muss sie im Austausch mit einem Entgelt erfolgen (sog. «Leistungsverhältnis»; vgl. hierzu Urteil des BVGer A-4155/2021 vom 31. Mai 2022 E. 2.2.1 mit Hinweisen). Auch das Erbringen von Leistungen an eng verbundene Personen gilt als Leistungsverhältnis (vgl. Art. 26 Satz 1 MWSTV in Verbindung mit Art. 24 Abs. 2 MWSTG), sofern es sich nicht um reine Innenleistungen handelt (Urteile des BVGer A-4155/2021 vom 31. Mai 2022 E. 2.4.1, A-4190/2020, A-4195/2020 vom 15. Dezember 2021 E. 2.3.2). Als eng verbundene Personen gelten dabei nach Art. 3 Bst. h MWSTG (in der bis zum 31. Dezember 2017 geltenden und vorliegend massgebenden Fassung [AS 2009 5203]) die Inhaber und Inhaberinnen von massgebenden Beteiligungen an einem Unternehmen oder ihnen nahestehende Personen. Eine massgebende Beteiligung lag vor, wenn die Schwellenwerte gemäss Art. 69 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die direkte Bundessteuer (DBG, SR 642.11) überschritten wurden oder wenn eine entsprechende Beteiligung an einer Personengesellschaft vorlag (Urteil des BGer 2C_403/2022 vom 12. Dezember 2022 E. 5.4.1; Urteile des BVGer A-4155/2021 vom 31. Mai 2022 E. 2.4.1, A-4190/2020, A-4195/2020 vom 15. Dezember 2021 E. 3.2.3.2).

E. 2.3.1

Das Entgelt stellt nicht nur Tatbestandselement des Steuerobjekts dar, sondern bildet auch die Bemessungsgrundlage der Mehrwertsteuer (Art. 24 MWSTG; vgl. statt vieler: BGE 132 II 353 E. 4.1; BVGE 2011/44 E. 3.1; Urteil des BVGer A-4155/2022 vom 31. Mai 2022 E. 2.4.2 auch zum Folgenden). Art. 24 Abs. 1 MWSTG hält fest, dass die Steuer vom tatsächlich empfangenen Entgelt berechnet wird. Der Grundsatz, gemäss dem das tatsächlich empfangene Entgelt massgeblich ist, wird durch Art. 24 Abs. 2 MWSTG eingeschränkt: Danach gilt im Fall einer Lieferung oder Dienstleistung an eine eng verbundene Person im Sinne von Art. 3 Bst. h MWSTG (in den vorerwähnten Fassungen) als Entgelt und Bemessungsgrundlage der Wert, der unter unabhängigen Dritten vereinbart

würde und nicht das tatsächliche Entgelt. Wird einer eng verbundenen Person eine Leistung zu einem Vorzugspreis erbracht, findet daher eine Preisauffüllung statt (Felix Geiger, in: Geiger/Schluckebier [Hrsg.], Kommentar MWSTG, Schweizerisches Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer, 2. Aufl., 2019, N 12 zu Art. 24 MWSTG).

E. 2.3.2

Dieser Wert bemisst sich nach dem Preis, den eine Drittperson der gleichen Abnehmerkategorie auf dem Markt zu bezahlen hätte («le principe de pleine concurrence»; «dealing at arm's length»; BGE 140 II 88 E. 4.1, 138 II 545 E. 3.2, 138 II 57 E. 2.3; Urteile des BGer 2C_343/2019 vom 27. September 2019 E. 4.3 mit Hinweisen, 2A.11/2007 vom 25. Oktober 2007 E. 2.3.2; Urteile des BVGer A-4190/2020, A-4195/2020 vom 15. Dezember 2021 E. 3.2.4, A-2490/2020 vom 18. November 2020 E. 2.2.2, A-6223/2019 vom 24. Juli 2020 E. 2.4.1, je mit Hinweisen). Um diesen sogenannten Drittpreis zu bestimmen, können die Methoden, die auch bei den direkten Steuern Anwendung finden, herangezogen werden. Nach bundesgerichtlicher Rechtsprechung erweisen sich hierzu etwa die Kostenaufschlags- («Cost Plus Method»), die Preisvergleichs- («Comparable Uncontrolled Price Method») und die Wiederverkaufspreismethode («Resale Price Method») als zulässig (Urteile des BGer 2C_403/2022 vom 12. Dezember 2022 E. 6.2, 2C_443/2020 vom 8. Oktober 2020 E. 3.2.2; Urteil des BVGer A-4155/2022 vom 31. Mai 2022 E. 2.4.3 mit Hinweisen). Zur Bewertung eines Besitzobjekts wie beispielsweise Grundstücke kommt hauptsächlich die Preisvergleichsmethode in Frage (Urteile des BGer 2C_785/2020 vom 18. März 2020 E. 2.5.3, 2C_68/2021 vom 22. Februar 2021 E. 3.3.4, 2C_785/2020 vom 18. Mai 2021 E. 2.5.3).

E. 2.4

Hinsichtlich der Wahl der Bewertungsmethode steht den Steuerbehörden ein gewisser Beurteilungsspielraum zu, weswegen sich die richterlichen Behörden insoweit bei der Überprüfung eine gewisse Zurückhaltung auferlegen (Urteil des BGer 2C_27/2021 vom 5. Oktober 2021 E. 3.1.3 mit Hinweisen).

E. 2.5.1

Als Grundstücke im Sinne des Schweizerischen Zivilgesetzbuches vom 10. Dezember 1907 (ZGB, SR 210) gelten unter anderem die in das Grundbuch aufgenommenen selbständigen und dauernden Rechte (Art. 655 Abs. 2 Ziff. 2 ZGB). Dazu zählt namentlich das Baurecht, wenn es als Dienstbarkeit in das Grundbuch eingetragen ist (vgl. Art. 675 Abs. 1 ZGB). Die Bestellung eines Baurechts an einzelnen Stockwerken eines Gebäudes ist ausgeschlossen (Art. 675 Abs. 2 ZGB).

E. 2.5.2

Haben mehrere Personen eine Sache nach Bruchteilen und ohne äusserliche Abteilung in ihrem Eigentum, so sind sie Miteigentümer (Art. 646 Abs. 1 ZGB). Jeder Miteigentümer hat das Recht, die Aufhebung des Miteigentums (d.h. die Teilung) zu verlangen, wenn sie nicht aus den im Gesetz umschriebenen Gründen ausgeschlossen ist (vgl. Art. 650 Abs. 1 ZGB).

E. 2.5.3

Stockwerkeigentum ist der Miteigentumsanteil an einem Grundstück, der dem Miteigentümer das Sonderrecht gibt, bestimmte Teile eines Gebäudes ausschliesslich zu benutzen und innen auszubauen (Art. 712a Abs. 1 ZGB; zum Verhältnis von

«gewöhnlichem» Miteigentum und Stockwerkeigentum: Philippe Eberhard, Miteigentum im Stockwerkeigentum, in: Schweizerische Juristenzeitung [SJZ] 8/2023, S. 419 ff). Das Baurecht, kraft dessen das Gebäude erstellt wird, kann dem Stockwerkeigentümer nicht zu Sonderrecht zugeschrieben werden (vgl. Art. 712b Abs. 2 Ziff. 1 ZGB). Infolge des Sonderrechts stellt das Stockwerkeigentum ein qualifiziertes Miteigentum dar (Brunner/Wichtermann, in: Geiser/Wolf [Hrsg.], Basler Kommentar, Zivilgesetzbuch II, 7. Aufl., N 6 zu Art. 646 ZGB; zum Sonderrecht: Pascal Wirz, Das Sondernutzungsrecht im Stockwerkeigentum - inhaltliche Unterschiede zum Sonderrecht, in: recht 1/2015, S. 32 ff.).

E. 2.5.4

Das Stockwerkeigentum wird durch Eintragung im Grundbuch begründet (Art. 712d Abs. 1 ZGB). Die Eintragung kann auf Grund eines Vertrags der Miteigentümer über die Ausgestaltung ihrer Anteile zu Stockwerkeigentum (Art. 712d Abs. 2 Ziff. 1 ZGB) oder auf Grund einer Erklärung des Eigentümers der Liegenschaft oder des Inhabers eines selbständigen und dauernden Baurechts über die Bildung von Miteigentumsanteilen und der Ausgestaltung zu Stockwerkeigentum (Art. 712d Abs. 2 Ziff. 2 ZGB) verlangt werden. Im Begründungsakt sind die räumliche Ausscheidung und der Anteil jedes Stockwerks am Wert der Liegenschaft oder des Baurechts in Bruchteilen mit einem gemeinsamen Nenner anzugeben (Art. 712e Abs. 1 ZGB). Die Wertquote kann mit dem Miteigentumsanteil gleichgesetzt werden. Der Wortlaut in Art. 712d Abs. 2 Ziff. 1 ZGB basiert auf der Grundannahme, dass bestehendes Miteigentum in Stockwerkeigentum umgewandelt wird (Gäumann/Bösch, in: Geiser/Wolf [Hrsg.], Basler Kommentar, Zivilgesetzbuch II, Art. 457 - 977 ZGB, 7. Aufl., N 3 f. zu Art. 712d ZGB).

E. 2.5.5

Die Eintragung von Stockwerkeigentum vor Erstellung des Gebäudes kann nur verlangt werden, wenn mit der Anmeldung der Aufteilungsplan eingereicht wird (Art. 69 Abs. 1 der Grundbuchverordnung vom 23. September 2011 [GBV, SR 211.432.1]; Urteil des BGER 5A_726/2021 vom 15. Juni 2022 E. 3.1). Trotz noch nicht fertig gestellter Baute liegt ab dem Grundbucheintrag aus rechtlicher Sicht «vollwertiges» Stockwerkeigentum vor, das weder provisorisch noch bedingt ist (BGE 143 III 537 E. 4.3.1 mit Hinweisen; Schmid/Hürlimann-Kaup, Gutachten vom 20. August 2018 zur Frage des gesetzgeberischen Handlungsbedarfs bei den Art. 712a ff. ZGB [Stockwerkeigentum], S. 22 [www.bj.admin.ch > Publikationen & Services > Externe Bericht und Gutachten; abgerufen am 27. November 2023]). Das Grundbuchamt trägt sodann auf dem Hauptbuchblatt des Stammgrundstücks und auf den Blättern der Stockwerke die Anmerkung «Begründung des StWE vor Erstellung des Gebäudes» ein (Art. 69 Abs. 2 GBV; zum Ganzen: Wolf/Kernen, Begründung von Stockwerkeigentum und nachträgliche Änderungen, in: Wolf [Hrsg.], Aktuelles zum Stockwerkeigentum - insbesondere aus Sicht des Notariats, 2017, S. 26 ff.). In vertraglicher Hinsicht handelt es sich dabei um den Erwerb von Stockwerkeigentum «ab Plan». Verpflichtet sich der Veräusserer sowohl zur Übertragung des Miteigentums als auch zur Erstellung der Stockwerkeinheit können die Parteien zwei Verträge - einen Grundstückskaufvertrag und einen Werkvertrag - oder einen gemischten Vertrag, d.h. einen Kauf- und Werkvertrag, abschliessen. Die Wahl der Vertragsart wirkt sich auf die Pflicht zur öffentlichen Beurkundung aus. Nicht der öffentlichen Beurkundungspflicht unterliegt der Werkvertrag, wenn er separat abgeschlossen wurde (zum Ganzen: Krauskopf/Märki, Erwerb einer Stockwerkeinheit ab Plan, in: Wolf [Hrsg.], Aktuelles zum Stockwerkeigentum - insbesondere aus Sicht des Notariats, 2017, S. 57 ff.).

E. 3.1

Die für die Entscheidungsfindung (Rechtsanwendung) vorzunehmende Tatsachenfeststellung setzt voraus, dass die Sachlage korrekt und vollständig ermittelt wurde. Das Verwaltungsverfahren und die Verwaltungsrechtspflege werden deshalb grundsätzlich von der Untersuchungsmaxime beherrscht (Art. 12 VwVG). Demnach muss die entscheidende Behörde den Sachverhalt von sich aus abklären. Sie trägt die Beweisführungslast (sog. subjektive oder formelle Beweislast). Der Untersuchungsgrundsatz kann indes dadurch relativiert werden, dass der betroffenen Person spezialgesetzlich statuierte Mitwirkungspflichten auferlegt werden (vgl. Art. 13 VwVG; BVGE 2009/60 E. 2.1.2). Diese Bestimmungen sind auch im Mehrwertsteuerverfahren anwendbar (Art. 81 Abs. 1 MWSTG), das als spezialgesetzliche Mitwirkungspflicht das Selbstveranlagungsprinzip vorsieht (BGE 137 II 136 E. 6.2; Urteile des BGer 2C_353/2013 vom 23. Oktober 2013 E. 3.3, 2C_970/2012 vom 1. April 2013 E. 4.1).

E. 3.2

Im Verfahren vor dem Bundesverwaltungsgericht gilt der Grundsatz der freien Beweiswürdigung (BGE 130 II 482 E. 3.2; Art. 81 Abs. 3 MWSTG). Die Beweiswürdigung endet mit der richterlichen Entscheidung darüber, ob eine rechtserhebliche Tatsache als erwiesen zu gelten hat oder nicht. Der Beweis ist geleistet, wenn das Gericht gestützt auf die freie Beweiswürdigung zur Überzeugung gelangt ist, dass sich der rechtserhebliche Sachumstand verwirklicht hat. Gelangt das Gericht nicht zu diesem Ergebnis, kommen die Beweislastregeln zur Anwendung. Dabei ist - in analoger Anwendung von Art. 8 ZGB - im Fall der Beweislosigkeit zuungunsten jener Partei zu urteilen, welche die Beweislast trägt. Im Steuerrecht gilt, dass die Steuerbehörde die Beweislast für die steuerbegründenden und -erhöhenden Tatsachen trägt, während die steuerpflichtige Person für die steueraufhebenden und -mindernden Tatsachen beweisbelastet ist (statt vieler: BGE 140 II 248 E. 3.5; Urteile des BGer 2C_562/2020 vom 21. Mai 2021 E. 5.2.6.1, 2C_66/2019 vom 23. Januar 2020 E. 4.2; Urteil des BVerfG A-4487/2019, A-4488/2019 vom 26. Oktober 2020 E. 1.4.2).

E. 4

Zu prüfen ist zunächst, ob die Attikawohnung 2 zum Preisvergleich bzw. Ermittlung des Drittpreises geeignet ist.

E. 4.1

Die Beschwerdeführerin ist der Auffassung, dass die Attikawohnung 2 fälschlicherweise als Vergleichspreis beigezogen worden sei. Insbesondere sei zu Unrecht nicht berücksichtigt worden, dass dieser Verkaufspreis einen Baurechtsanteil sowie einen Miteigentumsanteil mit Sonderrecht (nachfolgend: Stockwerkeigentum) enthalte. Ausserdem hätten die garantierte Lage der Attikawohnung 2 sowie das Baurecht einen grossen Einfluss auf deren Verkaufspreis. Dadurch sei auch der betragsmässige Unterschied zur Attikawohnung 1 entstanden, wenngleich die beiden Wohnungen ungefähr denselben Verkehrswert hätten. Weder das anteilmässige Baurecht noch das Stockwerkeigentum an der Attikawohnung 1 hätten sich je in ihrem Eigentum befunden und hätten von ihr daher auch nie auf dem Markt verwertet werden können. Dementsprechend habe auch nie eine Handänderung dieser Wohnung im Grundbuch stattgefunden. Es sei beim Erwerben eines gemeinsamen Baurechts ein normaler Vorgang, dieses anschliessend in Miteigentum aufzuteilen. Die anschliessende Begründung von Stockwerkeigentum erfolge logischerweise immer mit gleichzeitiger Realteilung. Die Vorinstanz liege daher falsch, wenn sie davon ausgehe, dass

sie dem Eigentümer der Attikawohnung 1 diese Wohnung verkauft und auf dessen Miteigentumsanteil verzichtet habe.

E. 4.2

Demgegenüber ist die Vorinstanz der Ansicht, dass die Attikawohnungen 1 und 2 gleiche oder zumindest vergleichbare Objekte seien und es sachgerecht und betriebswirtschaftlich sinnvoll sei, den Verkaufspreis der Attikawohnung 2 zur Berechnung des Drittpreises beizuziehen. Zudem habe die Beschwerdeführerin sehr wohl Stockwerkeigentum an den Eigentümer der Attikawohnung 1 übertragen, da dieser vor der Realteilung nur über einen Anteil am Baurecht von 1'126/10'000 am unbebauten Grundstück bzw. einem Miteigentumsanteil von 1'126/10'000 an dem noch zu erstellenden Bauwerk verfügt habe. Nach der Realteilung habe der Eigentümer der Attikawohnung 1 über Stockwerkeigentum verfügt (zuerst vorgemerkt, dann im Grundbuch eingetragen). Diesen Anteil am Baurecht habe die Beschwerdeführerin nur übertragen, weil es die Absicht des zukünftigen Eigentümers der Attikawohnung 1 gewesen sei, diese Wohnung zu Eigentum zu erwerben. Die Beschwerdeführerin habe sodann das gesamte Bauvorhaben alleine erstellt und nicht wie ursprünglich geplant mit dem Eigentümer der Attikawohnung 1 gemeinsam. Alle Transaktionen (Baurecht, Stockwerkeigentum) hätten nur dem Zweck gedient, Letzterem das Eigentum an der Attikawohnung 1 zu verschaffen. Im Fall einer Gutheissung der Beschwerde würde sich die Steuernachforderung zu Gunsten der Beschwerdeführerin ausserdem auf Fr. 36'199.- belaufen und nicht wie geltend gemacht auf Fr. 36'699.-. Dies weil sich die Korrektur von Fr. 500.- zu Gunsten der Beschwerdeführerin auf die Ziffer 2 der EM «Bauleistungen an den Eigentümer der Attikawohnung» beziehe, die bei einer Gutheissung aufgehoben würde.

E. 4.3

Zunächst ist nicht weiter bestritten, dass die Beschwerdeführerin dem Eigentümer der Attikawohnung 1 Architektur- und Bauleistungen in Rechnung gestellt hat und sie die Wohnüberbauung nicht gemeinsam in Auftrag gegeben haben. Unbestritten ist zudem, dass die Beschwerdeführerin diese Architektur- und Bauleistungen dem Eigentümer der Attikawohnung 1 zum Drittpreis verrechnen musste, da es sich bei diesem um eine mit ihr eng verbundene Person handelt.

E. 4.3.1

Festzuhalten ist sodann, dass hinsichtlich der Wahl der Bewertungsmethode zur Ermittlung des Drittpreises den Steuerbehörden ein gewisser Beurteilungsspielraum zusteht, weshalb sich das angerufene Gericht eine gewisse Zurückhaltung bei deren Überprüfung auferlegt (E. 2.4). Die von der Vorinstanz gewählte Preisvergleichsmethode eignet sich insbesondere zur Bewertung von Besitzobjekten wie beispielsweise Grundstücke (E. 2.3.2).

E. 4.3.2

Vorliegend hat die Vorinstanz den Preis der Attikawohnung 2 als Vergleichsobjekt zur Ermittlung des Drittpreises beigezogen. Dies ist nicht zu beanstanden: Beide Wohnungen befinden sich jeweils im obersten Stock eines Mehrfamilienhauses mit je fünf Wohnungen. Beide Mehrfamilienhäuser sind an der gleichen Lage im gleichen Zeitraum auf demselben Grundstück im Baurechtsverhältnis erstellt worden. Für beide Attikawohnungen wurde Stockwerkeigentum mit denselben Wertquoten am Gesamtgrundstück (je 1'106/10'000) errichtet. Mit der Vorinstanz ist somit einherzugehen, dass die Attikawohnung 2 sich für einen Preisvergleich eignet.

E. 4.3.3

Mit Bezug auf das Stockwerkeigentum für die einzelnen Einheiten ist jedoch mit der Beschwerdeführerin übereinzustimmen, dass sie nie (Mit-) Eigentümerin der Attikawohnung 1 war: Gemäss den Akten befand sich das Baurecht mit einer Wertquote von 8'874/10'000 in ihrem Miteigentum und mit einer solchen von 1'126/10'000 im Miteigentum des zukünftigen Eigentümers der Attikawohnung 1. Mit der Realteilung vom 26. Februar 2015 wurde das Stockwerkeigentum an der zu erstellenden Attikawohnung 1 mit einer Wertquote von 1'106/10'000 an deren zukünftigen Eigentümer ausgeschieden, was ein von Gesetzes wegen vorgesehener Vorgang ist (E. 2.6.4). Somit hat die Beschwerdeführerin nicht auf Stockwerkeigentum an der Attikawohnung 1 verzichtet. Dementsprechend bedurfte es betreffend den Miteigentumsanteil der Attikawohnung 1 auch keiner Handänderung. Anders verhält es sich bezüglich des Miteigentumsanteil an der Attikawohnung 2, der im Rahmen der Realteilung zunächst der Beschwerdeführerin zugewiesen und später mittels Handänderung auf die Ehegatten der zu erstellenden Attikawohnung 2 übertragen wurde. Der Kaufpreis für die Attikawohnung 2 beinhaltet somit - wie von der Beschwerdeführerin zu Recht geltend gemacht - einen Miteigentumsanteil. Dieser wäre bei einem Verkauf an einen Dritten, der bereits über ein Baurecht auf dem Grundstück verfügt, theoretisch nicht Bestandteil des Verkaufspreises. Der Wert des Miteigentumsanteils wird von der Beschwerdeführerin jedoch nicht beziffert und ist für das Bundesverwaltungsgericht auch nicht schätzbar. Da es sich in casu beim Wert des Miteigentumsanteils ausserdem um eine steuermindernde Tatsache (im Sinn einer entsprechenden Reduktion des Drittpreises) handelt, hat die Beschwerdeführerin diesbezüglich die Folgen der Beweislosigkeit zu tragen (E. 3.2). Im vorliegenden Fall bedeutet dies, dass der Wert des Miteigentumsanteils bei der Ermittlung des Drittpreises unberücksichtigt bleiben muss (E. 6.2.2).

E. 5

Weiter ist zu prüfen, ob die Beschwerdeführerin die Leistungen, die sie dem Eigentümer der Attikawohnung 1 erbrachte, zum Drittpreis verrechnet hat.

E. 5.1

Die Beschwerdeführerin macht geltend, dass der Eigentümer der Attikawohnung 1 für die von ihr erbrachten Architektur- und Bauleistungen 100 % des SIA-Tarifs bezahlt habe; dies im Umfang seiner Wertquote des Miteigentums. Diese Kosten würden jenen Kosten entsprechen, die eine Drittperson bezahlen würde, wobei bei Dritten nicht immer die vollen Kosten verrechnet werden könnten. Es würde gegen die Standesethik des Schweizerischen Ingenieur und Architektenverbands verstossen, wenn zusätzlich zum vollen Honorar noch irgendwelche Zuschläge verrechnet würden. Es habe ausserdem von Anfang an ihrem Ansinnen entsprochen, dass sie selbst 9 Wohnungen der Überbauung und der Eigentümer der Attikawohnung 1 Eigentum an einer Wohnung erwerben würde.

E. 5.2

Die Vorinstanz ist der Auffassung, dass die Beschwerdeführerin dem Eigentümer der Attikawohnung 1 für die schlüsselfertige Wohnung lediglich die anteilmässigen Baukosten ohne einen marktüblichen Gewinnzuschlag in Rechnung gestellt habe, den eine Drittperson hätte bezahlen müssen. Diesen Drittpreis habe sie nach Massgabe der baugleichen Attikawohnung 2 errechnet, wobei sie die abweichenden Merkmale jener Wohnung berücksichtigt habe.

E. 5.3

Zunächst ist festzuhalten, dass das Ruling der kantonalen Steuerbehörde (vgl. dazu Sachverhalt Bst. A.b) für die mehrwertsteuerliche Beurteilung nicht bindend ist, da diese Behörde nicht für die Veranlagung der Mehrwertsteuer zuständig ist (vgl. Urteil des BGer 2C_529/2014 vom 24. August 2015 E. 3.1 mit Hinweisen).

E. 5.3.1

Was den Drittpreis anbelangt, ist der Beschwerdeführerin zuzustimmen, dass der SIA-Tarif als Drittpreis für Architekturleistungen anerkannt ist (Urteil des BGer 2C_970/2012 vom 1. April 2013 E. 6.3). Zu welchen Tarifen die Beschwerdeführerin die Architektur- und die von der Generalunternehmerin bezogenen Bauleistungen an den Eigentümer der Attikawohnung 1 in Rechnung gestellt hat, lässt sich den Akten nicht entnehmen. Selbst wenn man aber davon ausgeht, dass die Beschwerdeführerin die Architekturleistungen zum vollen SIA-Tarif und damit zum Drittpreis dem Eigentümer der Attikawohnung 1 in Rechnung gestellt hat, trifft dies auf die Bauleistungen nicht zu: Der Abrechnung der Wohnüberbauung vom 21. August 2017 («Bauabrechnung Wohnung + EH Plätze»; BB 10) kann entnommen werden, dass als «Erfolg» (d.h. Gewinn bzw. Verlust) der Wohnungsverkäufe die jeweilige Differenz zwischen den Baukosten und dem Verkaufspreis ausgewiesen wird. Dies deutet darauf hin, dass die Baukosten nicht (zwingend) dem Drittpreis entsprechen. Weiter enthält die besagte «Bauabrechnung Wohnung + EH Plätze» zulasten des Eigentümers der Attikawohnung 1 fest, dass ihm die «Gestehungskosten» verrechnet wurden. Für die Attikawohnung 2, welche die gleiche Wertquote und Lage wie die Attikawohnung 1 aufweist, konnte auf dem Markt denn auch ein deutlich höherer Preis erzielt werden, als für die Erstellung Attikawohnung 1 bezahlt wurde (Fr. 1'550'000.- im Vergleich zu Fr. 1'013'850.-, je inkl. MWST). Diese Preisdifferenz lässt sich nicht einzig auf die Unterschiede zwischen den beiden Wohnungen zurückführen (zu den Unterschieden: E. 4.3.3, 6.6.2). Die Beschwerdeführerin hat somit darauf verzichtet, dem Eigentümer der Attikawohnung 1 für die bezogenen Leistungen den auf dem Markt erzielbaren Preis in Rechnung zu stellen. Dem Eigentümer der Attikawohnung 1 ist daher aufgrund seiner Eigenschaft als eng verbundene Person ein geldwerter Vorteil zugekommen. Als gewinnorientiertes Unternehmen hätte die Beschwerdeführerin diesen geldwerten Vorteil einer unabhängigen Drittperson nicht zukommen lassen (vgl. BGE 138 II 57 E. 2.3).

E. 5.3.2

Nach dem Gesagten hat die Beschwerdeführerin dem Eigentümer der Attikawohnung 1 als nahestehende Person die erbrachten Leistungen nicht bzw. nicht vollumfänglich zum Drittpreis verrechnet.

E. 6

Schliesslich ist zu prüfen, ob der Drittpreis von der Vorinstanz korrekt ermittelt wurde.

E. 6.1.1

Die Beschwerdeführerin geht davon aus, dass die Vorinstanz die Vermarktungskosten bei der Ermittlung des Drittpreises für die Attikawohnung 1 zu Unrecht berücksichtigt habe. Dies, weil sie keine Leistungen im Bereich der Marktanalyse, Verkaufsdokumentation, Festlegung der Verkaufspreise, Suche von Käufern und Verkauf ihrer Wohnungen zum höchstmöglichen Preis an Dritte an den Eigentümer der Attikawohnung 1 erbracht habe.

Entsprechend müsse dieser sich solche Leistungen auch nicht anrechnen lassen.

E. 6.1.2

Aus Sicht der Vorinstanz habe die Beschwerdeführerin nicht sämtliche Baukosten an den Eigentümer der Attikawohnung 1 weiterverrechnet, namentlich habe sie die Vermarktungskosten und die Vorsteuerkosten zu Unrecht vorab abgezogen. Diese Vermarktungsleistungen wie z.B. das Erstellen der Marktanalyse oder der Verkaufsdokumentation seien nicht für jede einzelne Wohneinheit separat, sondern für alle Wohneinheiten gemeinsam erbracht worden. Sie könnten nicht von den Bauleistungen getrennt werden und seien den Eigentümern der Attikawohnung 2 auch nicht separat in Rechnung gestellt worden. Es spiele somit keine Rolle, dass die Beschwerdeführerin für die Attikawohnung 1 habe darauf verzichten können, den Markt zu analysieren oder auch eine Verkaufsdokumentation zu erstellen. Vielmehr sei eine Sonderbehandlung des Eigentümers der Attikawohnung 1 auszuschliessen.

E. 6.2.1

Die Vorinstanz ist gestützt auf den Kauf- und Werkvertrag für die Attikawohnung 2 sowie der Bauabrechnung «Wohnung + EH Plätze» (BB 10) von folgender Berechnung zur Ermittlung des Drittpreises ausgegangen (inkl. 8 % MWST): Verkaufspreis der Attikawohnung 2Fr.1'550'000.- ./ Preis Bastelraum Fr.15'000.- ./ Abschlag 5 % der BaukostenFr.76'750.- TotalFr.1'458'250.- Dabei beinhaltet der Kaufpreis der Attikawohnung 2 gemäss Kauf- und Werkvertrag neben der Stockwerkeinheit (Wertquote 1'106/10'000) die Miteigentumsanteile zweier Einstellhallenparkplätze (Wertquote je 10/10'000) sowie einen Bastelraum (Wertquote 20/10'000). Sodann wurden die Baukosten für die Attikawohnung 2 um 5 % höher als für die Attikawohnung 1 veranschlagt, was bei der Ermittlung des Drittpreises berücksichtigt wurde (s. oben). Gemäss dem Kauf- und Werkvertrag für die Attikawohnung 2 (BB 12) ist der Baurechtszins separat geschuldet.

E. 6.2.2

Laut der besagten Abrechnung der Wohnüberbauung (BB 10) setzte sich der Verkaufspreis für die Attikawohnung 2 wie hiernach abgebildet aus den Baukosten ohne MWST (inkl. Bastelräume und die Einstellhallenparkplätze), den Erfolg sowie den Mehrwertsteuerzuschlag zusammen: Baukosten Attikawohnung 2Fr.1'064'266.- ErfolgFr.370'919.-

E. 6.2.3

Indessen erweist sich die Berechnung der Vorinstanz insoweit als nicht korrekt, als dass der Drittpreis der Ermittlung der Bemessungsgrundlage dient und diese vom tatsächlich empfangenen Entgelt berechnet wird, jedoch ohne die auf der Leistung geschuldete Mehrwertsteuer selbst (Art. 24 Abs. 1 und Abs. 6 Bst. a MWSTG). Die Mehrwertsteuer ist daher auch bei der Ermittlung des Drittpreises herauszurechnen (Betrag inkl. MWST / 108 x 100; vgl. für die Beträge oben E. 6.2.2).

E. 6.2.4

In Bezug auf die Vermarktungskosten ist jedoch mit der Vorinstanz übereinzustimmen, dass diese zu berücksichtigen sind. Dies deshalb, weil die Ergebnisse der Marktanalyse, die Verkaufsdokumentation etc. vorwiegend der ganzen Wohnüberbauung und so auch der Erstellung der Attikawohnung 1 dienten und auch für deren Erstellung entscheidend waren. Dem Eigentümer der Attikawohnung 1 sind die Vermarktungsleistungen für die

Wohnüberbauung somit zugutegekommen.

E. 6.2.5

Nach dem Gesagten ist von folgendem Drittpreis auszugehen (ohne MWST, gerundet):
Kaufpreis der Attikawohnung 2Fr.1'435'185.- ./ Preis BastelraumFr.13'889.- ./ Abschlag 5
% der BaukostenFr.71'065.- TotalFr.1'350'231.-

E. 6.3

Damit kann festgehalten werden, dass die Beschwerdeführerin dem Eigentümer der Attikawohnung 1 nicht den Drittpreis für die Erstellung dieser Wohnung in Rechnung gestellt hat. Die Vorinstanz hat den Drittpreis somit grundsätzlich zu Recht ausgehend vom Kaufpreis der (auch betr. Verkehrswert vergleichbaren) Attikawohnung 2 berechnet. Die Differenz zwischen dem dem Eigentümer der Attikawohnung 1 (laut Vorinstanz) in Rechnung gestellten Betrag von Fr. 1'012'920.- (inkl. MWST) und dem kalkulatorisch ermittelten Drittpreis von Fr. 1'458'250.- (inkl. MWST) beläuft sich auf Fr. 445'330.- (inkl. MWST; im Folgenden: Differenz 1). Von diesem Betrag hat die Vorinstanz die hier streitige Steuerkorrektur von Fr. 32'987.- ($[\text{Fr. } 445'330.- / 108 * 100] * 8 \%$) errechnet. Aufgrund der im Rahmen der Ermittlung des Drittpreises indes zu Unrecht inkludierten Mehrwertsteuer von 8 %, ist für die Steuerkorrektur vom Drittpreis exkl. MWST von 1'350'231.- auszugehen (E. 6.2.3 und 6.2.5). Die Differenz zwischen dem dem Eigentümer der Attikawohnung 1 in Rechnung gestellten Betrag von Fr. 938'750.- (exkl. MWST) und dem kalkulatorisch ermittelten Drittpreis von Fr. 1'350'231.- (exkl. MWST) beläuft sich nunmehr auf Fr. 411'481.- (im Folgenden: Differenz 2), wodurch sich die für die Steuerkorrektur massgebende Differenz um (gerundet) Fr. 862.- ($\text{Fr. } 412'343.- [\text{Differenz } 1 / 108 * 100] ./ \text{Fr. } 411'481.- [\text{Differenz } 2]$) reduziert. Die geschuldete Steuer reduziert sich entsprechend um rund Fr. 69.- (8 % von Fr. 862.-).

E. 6.4

Betreffend die Ausrichtung eines Vergütungszinses ist weder aktenkundig noch wird geltend gemacht, dass die Beschwerdeführerin ihr Steuerguthaben in irgendeiner Weise von sich aus geltend gemacht hätte (vgl. Art. 88 Abs. 4 MWSTG), bevor die Vorinstanz dieses mittels EM Nr. (...) vom 12. März 2020 festsetzte. Daher ist die Entrichtung eines Vergütungszinses ab dem 61. Tag nach Festsetzung des Steuerguthabens mittels besagter EM im vorliegenden Fall nicht zu beanstanden.

E. 6.5

Zusammenfassend kann festgehalten werden, dass die Vorinstanz den Drittpreis grundsätzlich korrekt berechnet hat. Zu Unrecht ist sie jedoch von einem Drittpreis inkl. MWST ausgegangen, was zu einer Reduktion der geschuldeten Steuer von Fr. 69.- führt. Die Beschwerde ist in diesem bescheidenen Umfang gutzuheissen, im Übrigen aber abzuweisen, soweit darauf einzutreten ist. 7. 7.1 Da die Beschwerdeführerin nur marginal teilweise obsiegt, sind ihr die auf Fr. 3'500.- festzusetzenden Verfahrenskosten dennoch vollumfänglich aufzuerlegen (Art. 63 Abs. 1 VwVG). Der einbezahlte Kostenvorschuss von Fr. 3'500.- ist zur Bezahlung der Verfahrenskosten zu verwenden. 7.2 Parteientschädigungen sind nicht zuzusprechen (vgl. Art. 9 Abs. 2 sowie Art. 7 Abs. 3 VGKE). Für das Dispositiv wird auf die nächste Seite verwiesen.

E. 8

% MWSTFr.114'815.- Total Fr.1'550'000.- Es ist davon auszugehen, dass in den Baukosten die anteiligen Vermarktungskosten und der im vorliegenden Fall nicht bezifferte Miteigentumsanteil (E. 4.3.3) mitenthalten sind. Dass mit Fr. 1'550'000.- (inkl. MWST) für die Attikawohnung 2 somit ein deutlich über den Gestehungskosten liegender Preis erzielt werden konnte, kann - wie von der Beschwerdeführerin geltend gemacht wird - durchaus an der Lage der Wohnung und den Bedingungen des Baurechtsvertrags liegen. Dennoch ist davon auszugehen, dass dieser Preis auch für die Attikawohnung 1 hätte erzielt werden können, unter Berücksichtigung, dass der Baurechtszins separat geschuldet ist und auch die Vermarktungskosten anteilig mitzutragen sind (E. 6.2.4). Die Beschwerdeführerin bestreitet denn auch nicht, dass die beiden Wohnungen ungefähr den gleichen Verkehrswert aufweisen. Daher vermögen weder Lage noch die Bedingungen des Baurechtsvertrags etwas an der Ermittlung des Drittpreises zu ändern.

Export aus OpenCaseLaw (CC0). Verbindlich ist allein der vom erlassenden Gericht veröffentlichte Originaltext. Quellen-URL siehe oben.