



Abteilung I  
A-373/2023

## Urteil vom 14. März 2024

Besetzung

Richter Keita Mutombo (Vorsitz),  
Richterin Iris Widmer, Richter Jürg Steiger,  
Gerichtsschreiberin Karolina Yuan.

Parteien

**A. \_\_\_\_\_ GMBH,**  
vertreten durch  
lic. iur. Pascal Riedo, Rechtsanwalt,  
Beschwerdeführerin,

gegen

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

Gegenstand

Mehrwertsteuer (Steuerperioden 2015 und 2016).

**Sachverhalt:****A.**

Die A. \_\_\_\_\_ GMBH, (...) (nachfolgend: Steuerpflichtige), bezweckt gemäss Auszug aus dem Handelsregister des Kantons (...) insbesondere die Planung und Ausführung von Bauvorhaben jeglicher Art sowie den Handel mit Liegenschaften. Sie ist seit dem 15. Januar 2015 im Register der Mehrwertsteuerpflichtigen bei der Eidgenössischen Steuerverwaltung (nachfolgend: ESTV) eingetragen und rechnet nach vereinnahmten Entgelten sowie in Anwendung der Saldosteuersatzmethode ab.

**B.**

Im Februar 2018 führte die ESTV bei der Steuerpflichtigen eine Kontrolle betreffend die Steuerperioden 2015 und 2016 (Zeit vom 1. Januar 2015 bis 31. Dezember 2016) gemäss Art. 78 des Mehrwertsteuergesetzes vom 12. Juni 2009 (MWSTG, SR 641.20) durch. Im Rahmen dieser Kontrolle stellte die ESTV unter anderem fest, dass die Steuerpflichtige die in zwei Generalunternehmen-Werkverträgen (nachfolgend: GU-Verträge) vom 17. Juli 2014 und 27. März 2015 vereinbarten Werkpreise nur teilweise verbucht und mit der Mehrwertsteuer abgerechnet hatte. Deshalb war nach Ansicht der ESTV auf der Differenz zwischen den vereinbarten bzw. bereits abgerechneten Erträgen die Mehrwertsteuer nachzubelasten.

Die Kontrolle schloss die ESTV mit der Einschätzungsmitteilung (nachfolgend: EM) Nr. (...) vom 5. September 2019 ab, aus welcher eine Mehrwertsteuernachforderung von insgesamt Fr. 146'838.- zuzüglich Verzugszins resultierte.

**C.**

**C.a** Mit Schreiben vom 10. September 2019 bestritt die Steuerpflichtige die Steuernachbelastung bezüglich den beiden oben genannten GU-Verträgen.

In der Folge bestätigte die ESTV mit Verfügung vom 11. August 2021 die mit besagter EM Nr. (...) vorgenommene Nachbelastung vollumfänglich.

**C.b** Dagegen liess die Steuerpflichtige am 13. September 2021 durch ihren neuen, im Rubrum genannten Rechtsvertreter Einsprache erheben und beantragen, die angefochtene Verfügung vom 11. August 2021 sei aufzuheben und die Nachbelastung der Mehrwertsteuer neu zu berechnen.

**C.c** Mit Einspracheentscheid vom 7. Dezember 2022 wies die ESTV die Einsprache der Steuerpflichtigen ab. Sie setzte in ihren Erwägungen die Steuerforderung gegenüber der Steuerpflichtigen fest und erkannte, dass Letztere ihr (der ESTV) für die Steuerperioden 2015 bis 2016 – zusätzlich zu ihrer Selbstdeklaration – noch einen Betrag von Fr. 146'838.- an Mehrwertsteuern zuzüglich Verzugszins von 4 % ab dem 31. Mai 2016 zu bezahlen habe. Für den Zeitraum vom 20. März 2020 bis zum 31. Dezember 2020 sei kein Verzugszins geschuldet. Für das Einspracheverfahren erhob die ESTV weder Kosten noch richtete sie eine Parteientschädigung aus.

**D.**

**D.a** Gegen diesen Einspracheentscheid erhob die Steuerpflichtige (nachfolgend: Beschwerdeführerin) am 23. Januar 2023 vor dem Bundesverwaltungsgericht Beschwerde. Sie beantragt, der Entscheid der ESTV (nachfolgend auch: Vorinstanz) vom 7. Dezember 2022 und die zugrundeliegende Verfügung vom 11. August 2021 seien in Bezug auf die darin vorgenommenen Nachbelastungen vollumfänglich aufzuheben und die Mehrwertsteuer neu zu berechnen resp. zur Neuberechnung an die Vorinstanz zurückzuweisen. Dabei seien die Kosten dieses Verfahrens der Vorinstanz zu überbinden und ihr (der Beschwerdeführerin) sei eine angemessene Parteientschädigung zuzusprechen.

In ihrer Begründung moniert die Beschwerdeführerin im Wesentlichen, die Vorinstanz verkenne bei der Nachbelastung zum einen, dass der GU-Vertrag vom 17. Juli 2014 mit der [zwischenzeitlich aus dem Handelsregister gelöschten] B. \_\_\_\_\_ GmbH, (...), und nicht mit ihr (der Beschwerdeführerin) geschlossen wurde. Zum anderen habe sie (die Beschwerdeführerin) die B. \_\_\_\_\_ GmbH nicht übernommen. Vielmehr sei Letztere in Konkurs gegangen, und sie (die Beschwerdeführerin) sei nicht in die Rechte und Pflichten der Konkursitin eingetreten. Es bestehe folglich keine rechtliche Grundlage, sie (die Beschwerdeführerin) über die bereits steuerlich korrekt verbuchten Erträge von Fr. 1'295'028.- hinaus zu belasten.

**D.b** In ihrer Vernehmlassung vom 24. Februar 2023 beantragt die Vorinstanz, die vorerwähnte Beschwerde unter Kostenfolge zulasten der Beschwerdeführerin abzuweisen und den angefochtenen Einspracheentscheid zu bestätigen. Zur Begründung hält sie insbesondere fest, die Beschwerdeführerin habe von der B. \_\_\_\_\_ GmbH, einer unbestrittenermassen nahestehenden Person, ein Teilvermögen übernommen. Folglich liege nach der einschlägigen Rechtsprechung eine partielle Steuernachfolge nach Art. 16 Abs. 2 MWSTG vor. Als Steuernachfolgerin der

B. \_\_\_\_\_ GmbH sei die Beschwerdeführerin in deren Rechte und Pflichten eingetreten und schulde die Mehrwertsteuer im Zusammenhang mit dem GU-Vertrag vom 17. Juli 2014.

**E.**

Mit unaufgeforderter Stellungnahme vom 13. März 2023 bekräftigt die Beschwerdeführerin nochmals, dass in der massgeblichen Steuerperiode im Rahmen der hier fraglichen Überbauung einzig die von ihr (der Beschwerdeführerin) angegebenen und von der kantonalen Steuerverwaltung (...) bestätigten Umsätze erzielt worden seien. Im Übrigen verweist die Beschwerdeführerin vollumfänglich auf ihre Beschwerde.

*Auf die weiteren Vorbringen der Verfahrensbeteiligten und die Akten wird – soweit dies für den Entscheid wesentlich ist – im Rahmen der folgenden Erwägungen eingegangen.*

**Das Bundesverwaltungsgericht zieht in Erwägung:**

**1.**

**1.1** Das Bundesverwaltungsgericht beurteilt gemäss Art. 31 des Verwaltungsgerichtsgesetzes vom 17. Juni 2005 (VGG, SR 173.32) Beschwerden gegen Verfügungen nach Art. 5 des Verwaltungsverfahrensgesetzes vom 20. Dezember 1968 (VwVG, SR 172.021), sofern keine Ausnahme nach Art. 32 VGG gegeben ist. Eine solche liegt hier nicht vor. Der angefochtene Einspracheentscheid stellt eine Verfügung im Sinne von Art. 5 VwVG dar. Die Vorinstanz ist eine Behörde im Sinne von Art. 33 VGG. Das Bundesverwaltungsgericht ist demnach für die Beurteilung der vorliegenden Beschwerde zuständig.

**1.2** Das Verfahren vor dem Bundesverwaltungsgericht richtet sich nach dem VwVG, soweit das VGG oder das MWSTG nichts anderes bestimmen (Art. 37 VGG i.V.m. Art. 81 Abs. 1 MWSTG). Die Beschwerdeführerin ist als Adressatin des angefochtenen Entscheids grundsätzlich zur Beschwerdeführung berechtigt (Art. 48 Abs. 1 VwVG). Auf die im Übrigen frist- und formgerecht (Art. 50 Abs. 1 und Art. 52 Abs. 1 VwVG) eingereichte Beschwerde ist demnach – unter Vorbehalt des nachfolgend in Erwägung 1.3 Dargelegten – einzutreten.

**1.3** 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-2320/2021 vom 14. März 2023 E. 1.2.3, A-2893/2016 vom 19. Oktober 2016 E. 1.2; MOSER/BEUSCH/KNEUBÜHLER/KAYSER, Prozessieren vor dem Bundesverwaltungsgericht, 3. Aufl. 2022, Rz. 2.7).

Soweit die Beschwerdeführerin die Aufhebung der Verfügung vom 11. August 2021 beantragt, ist daher auf ihre Beschwerde nicht einzutreten. Immerhin gilt die besagte Verfügung als inhaltlich mit angefochten, da die Beschwerdeführerin auch die Aufhebung des Einspracheentscheids vom 7. Dezember 2022 beantragt (vgl. Sachverhalt Bst. D.a).

**1.4** Das Bundesverwaltungsgericht kann den angefochtenen Entscheid grundsätzlich in vollem Umfang überprüfen. Die Beschwerdeführerin kann mit der Beschwerde neben der Verletzung von Bundesrecht auch die unrichtige oder unvollständige Feststellung des rechtserheblichen Sachverhalts sowie die Unangemessenheit rügen (vgl. Art. 49 VwVG).

## **1.5**

**1.5.1** 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; Art. 81 Abs. 1 MWSTG, wonach im Mehrwertsteuerverfahren Art. 2 Abs. 1 VwVG, der die Anwendung namentlich von Art. 12 VwVG im Steuerverfahren ausschliesst, nicht gilt). Demnach muss die entscheidende Behörde den Sachverhalt von sich aus abklären. Sie trägt die Beweisführungslast (sog. subjektive oder formelle Beweislast). Der Untersuchungsgrundsatz wird im Mehrwertsteuerverfahren indes dadurch relativiert, dass der steuerpflichtigen Person Mitwirkungspflichten auferlegt werden (Art. 13 VwVG i.V.m. Art. 81 Abs. 1 MWSTG). Dazu zählt namentlich das spezialgesetzlich statuierte (modifizierte) Selbstveranlagungsprinzip (vgl. Art. 66 Abs. 1 und 3, Art. 68 Abs. 1, Art. 71 Abs. 1 und Art. 72 MWSTG; BGE 140 II 202 E. 5.4; Urteile des BGer 2C\_998/2021 vom 12. Mai 2022 E. 7.1, 2C\_443/2020 vom 8. Oktober 2020 E. 3.2.3; Urteile des BVGer A-2397/2022 vom 19. Juni 2023 E. 1.6.1, A-4282/2021 vom 24. August 2022 E. 1.6.2 f. und 2.1.1, A-4569/2020 vom 4. Juli 2022 E. 1.3.1, A-4155/2021 vom 31. Mai 2022 E. 1.7).

**1.5.2** Im Verfahren vor dem Bundesverwaltungsgericht gilt der Grundsatz der freien Beweiswürdigung (vgl. BGE 130 II 482 E. 3.2). Die Beweiswürdigung endet mit dem richterlichen Entscheid 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 des Schweizerischen Zivilgesetzbuches vom 10. Dezember 1907 (ZGB, SR 210) – 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 (BGE 146 II 6 E. 4.2, 140 II 248 E. 3.5; Urteile des BVGer A-4569/2020 vom 4. Juli 2022 E. 1.3.2, A-5842/2020 vom 31. März 2021 E. 2.3).

**1.6** Im Beschwerdeverfahren gilt ferner der Grundsatz der Rechtsanwendung von Amtes wegen. Das Bundesverwaltungsgericht ist verpflichtet, auf den unter Mitwirkung der Verfahrensbeteiligten festgestellten Sachverhalt die richtigen Rechtsnormen und damit jenen Rechtssatz anzuwenden, den es als den zutreffenden erachtet, und ihm jene Auslegung zu geben, von der es überzeugt ist (BGE 119 V 347 E. 1a; Urteil des BVGer A-623/2021 vom 4. Februar 2022 E. 1.6 mit Hinweisen). Aus der Rechtsanwendung von Amtes wegen folgt, dass das Bundesverwaltungsgericht als Beschwerdeinstanz nicht an die rechtliche Begründung der Begehren gebunden ist (Art. 62 Abs. 4 VwVG). Es kann eine Beschwerde auch aus anderen als den geltend gemachten Gründen (allenfalls auch nur teilweise) gutheissen oder den angefochtenen Entscheid im Ergebnis mit einer von derjenigen der Vorinstanz abweichenden Begründung bestätigen (sog. Motivsubstitution; BGE 140 II 353 E. 3.1 mit Hinweisen).

## **1.7**

**1.7.1** In Anwendung von Art. 65 Abs. 3 MWSTG ist die ESTV gehalten, alle Praxisfestlegungen ohne zeitlichen Verzug zu veröffentlichen. Die von den Verwaltungsbehörden veröffentlichten Broschüren, Kreisschreiben und Merkblätter stellen lediglich Verwaltungsverordnungen dar, das heisst generelle Dienstanweisungen, die sich an nachgeordnete Behörden oder Personen wenden und worin die Verwaltungen ihre Sichtweise darlegen. Sie dienen der Sicherstellung einer einheitlichen, gleichmässigen und sachrichtigen Praxis des Gesetzesvollzugs (vgl. BGE 142 II 113 E. 9.1;

BVGE 2010/33 E. 3.3.1; MARTIN KOCHER, in: Zweifel/Beusch/Glauser/Robinson [Hrsg.], Kommentar zum schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer, 2015 [nachfolgend: Kommentar MWSTG], Art. 65 N 31; MICHAEL BEUSCH, Was Kreisschreiben dürfen und was nicht, in: Der Schweizer Treuhänder [ST] 2005, S. 613 ff.). Als solche sind sie für die als eigentliche Adressaten figurierenden Verwaltungsbehörden verbindlich, wenn sie nicht klarerweise einen verfassungs- oder gesetzeswidrigen Inhalt aufweisen (Urteile des BGer 2C\_758/2020 vom 29. Juni 2021 E. 6.2, 2C\_264/2014 vom 17. August 2015 E. 2.4.1; Urteil des BVGer A-2704/2020 vom 22. März 2022 E. 1.4.3 mit weiteren Hinweisen; MICHAEL BEUSCH, in: Zweifel/Beusch [Hrsg.], Kommentar zum schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer [DBG], 3. Aufl. 2017, Art. 102 N 15 ff.).

**1.7.2** Nicht verbindlich sind Verwaltungsverordnungen, welche keine von der gesetzlichen Ordnung abweichenden Bestimmungen enthalten dürfen, dagegen für die Justizbehörden, deren Aufgabe es ist, die Einhaltung von Verfassung und Gesetz im Einzelfall zu überprüfen. Die Gerichtsbehörden sollen Verwaltungsverordnungen bei ihrer Entscheidung allerdings mitberücksichtigen, sofern diese eine dem Einzelfall angepasste und gerecht werdende Auslegung der anwendbaren gesetzlichen Bestimmungen zulassen. Dies gilt umso mehr, als es nicht Aufgabe der Gerichte ist, als Zweitinterpreten des der Verwaltungsverordnung zugrunde liegenden Erlasses eigene Zweckmässigkeitsüberlegungen an die Stelle des Vollzugskonzepts der zuständigen Behörde zu setzen (vgl. BGE 146 I 105 E. 4.1, 146 II 359 E. 5.3, 141 V 139 E. 6.3.1; BVGE 2010/33 E. 3.3.1, 2007/41 E. 3.3). Von selbst versteht sich angesichts der herausragenden Bedeutung, welche dem Legalitätsprinzip im Schweizer Steuerrecht zukommt, dass eine Verwaltungsverordnung oder gar eine bloss nicht schriftlich festgehaltene Praxis unter keinen Umständen alleinige Grundlage für die wie auch immer ausgestaltete steuerliche Erfassung eines Sachverhalts darstellen kann (vgl. BGE 131 II 1 E. 4.1; BVGE 2010/33 E. 3.3.1, 2007/41 E. 4.1; Urteile des BVGer A-2704/2020 vom 22. März 2022 E. 1.4.3, A-5601/2019 vom 6. Mai 2020 E. 1.7.2).

**1.8** Streitgegenstand des vorliegenden Verfahrens bildet die Frage, ob die Vorinstanz bundesrechtskonform zum Schluss gelangte, die Beschwerdeführerin sei als Steuernachfolgerin der B. \_\_\_\_\_ GmbH in deren Rechte und Pflichten eingetreten und schulde daher die Mehrwertsteuer im Zusammenhang mit dem fraglichen GU-Vertrag. Da die Jahre 2015 und 2016

betroffen sind, kommt vorliegend das am 1. Januar 2010 in Kraft getretene MWSTG zur Anwendung.

## **2.**

**2.1** Der Bund erhebt eine allgemeine Verbrauchssteuer nach dem System der Netto-Allphasensteuer mit Vorsteuerabzug (Mehrwertsteuer; Art. 130 der Bundesverfassung der Schweizerischen Eidgenossenschaft vom 18. April 1999 [SR 101; nachfolgend: BV]; Art. 1 Abs. 1 MWSTG).

**2.1.1** Der Mehrwertsteuer unterliegen unter anderem die im Inland von steuerpflichtigen Personen gegen Entgelt erbrachten Leistungen; sie sind steuerbar, soweit das MWSTG keine Ausnahme vorsieht (Inlandsteuer, Art. 18 Abs. 1 MWSTG). Als Leistung gilt die Einräumung eines verbrauchsfähigen wirtschaftlichen Wertes an eine Drittperson in Erwartung eines Entgelts (Art. 3 Bst. c MWSTG). Sie besteht in einer Lieferung oder einer Dienstleistung (vgl. Art. 3 Bst. d und e MWSTG). Das Erbringen von Leistungen an eng verbundene Personen gilt als Leistungsverhältnis; die Bemessung richtet sich nach Artikel 24 Absatz 2 MWSTG (Art. 26 der Mehrwertsteuerverordnung vom 27. November 2009 [MWSTV, SR 641.201]). Danach gilt unter eng verbundenen Personen (Art. 3 Bst. h MWSTG) als Entgelt der Wert, der unter unabhängigen Dritten vereinbart würde.

**2.1.2** Mehrwertsteuerpflichtig und damit Steuersubjekt der Mehrwertsteuer ist, wer unabhängig von Rechtsform, Zweck und Gewinnabsicht ein Unternehmen betreibt und nicht von der Steuerpflicht befreit ist. Ein Unternehmen betreibt, wer eine auf die nachhaltige Erzielung von Einnahmen aus Leistungen ausgerichtete berufliche oder gewerbliche Tätigkeit selbständig ausübt und unter eigenem Namen nach aussen auftritt (Art. 10 Abs. 1 Bst. a und b MWSTG [in der bis 31. Dezember 2017 geltenden Fassung gemäss AS 2009 5203]). Befreit von der Steuerpflicht ist ein Steuerpflichtiger unter anderem, wenn er im Inland innerhalb eines Jahres weniger als Fr. 100'000.-- Umsatz aus steuerbaren Leistungen erzielt, sofern er nicht auf die Befreiung von der Steuerpflicht verzichtet (Art. 10 Abs. 2 Bst. a MWSTG [in der bis 31. Dezember 2017 geltenden Fassung gemäss AS 2009 5203]).

## **2.2**

**2.2.1** Wer ein Unternehmen übernimmt, tritt in die steuerlichen Rechte und Pflichten des Rechtsvorgängers oder der Rechtsvorgängerin ein (Art. 16 Abs. 2 MWSTG). Gemäss Rechtsprechung und Lehre zum alten Recht



(Art. 30 Abs. 2 des Mehrwertsteuergesetzes vom 2. September 1999 [aMWSTG; AS 2000 1300]) trat eine Steuernachfolge dann ein, wenn das bisherige Unternehmen wegfiel und eine Gesamt- oder Einzelnachfolge von Aktiven und Passiven einer Unternehmung erfolgte. Dabei genügte – ungeachtet der etwaigen Nichterfüllung von Formvorschriften – das tatsächliche Zusammenführen zweier Unternehmungen, falls das Vorgehen im Ergebnis der Übernahme von Aktiven und Verbindlichkeiten gleichkam (BGE 146 II 73 E. 2.2.3; Urteile des BGer 2A.349/2004 vom 1. Dezember 2004 E. 2 und 2A.351/2004 vom 1. Dezember 2004 E. 2; Urteile des BVGer A-5649/2017 und A-5657/2017 vom 6. September 2018 E. 2.6.1 f. sowie A-3141/2015 und A-3144/2015 vom 18. Januar 2017 E. 7.1). Jedenfalls war stets von der Übernahme einer juristischen Person bzw. einer Unternehmung «mit Aktiven und Passiven» die Rede, wobei laut bundesgerichtlicher Praxis sämtliche Aktiven und Verbindlichkeiten übertragen werden mussten (BGE 146 II 73 E. 2.2.4; Urteil des BVGer A-4326/2019 vom 22. Juni 2021 E. 2.9.1).

Im aktuell geltenden und hier anwendbaren Art. 16 Abs. 2 MWSTG ist das Erfordernis der Übernahme mit Aktiven und Passiven nicht mehr enthalten und es wird nur noch daran angeknüpft, dass die übernehmende steuerpflichtige Person ein «Unternehmen übernimmt» (vgl. zum Begriff des Unternehmens gemäss Art. 16 Abs. 2 MWSTG: E. 2.2.2). Hierdurch wurde Art. 16 Abs. 2 MWSTG in Übereinstimmung mit dem Fusionsgesetz vom 3. Oktober 2003 (FusG, SR 221.301) gebracht (BGE 146 II 73 E. 2.3.1 f.; vgl. Urteil des BVGer A-5649/2017 und A-5657/2017 vom 6. September 2018 E. 2.6.1 sowie A-3141/2015 und A-3144/2015 vom 18. Januar 2017 E. 7.1; Botschaft zur Vereinfachung der Mehrwertsteuer vom 25. Juni 2008, BBI 2008 6885 ff. [nachfolgend: Botschaft], 6957 f.; CLAUDIO FISCHER, Kommentar MWSTG, Art. 16 N 12; zum Ganzen: Urteil des BVGer A-4326/2019 vom 22. Juni 2021 E. 2.9.1).

**2.2.2** Ob eine Unternehmensübernahme vorliegt, muss im Einzelfall beurteilt werden. Damit eine solche Übernahme vorliegt, müssen gemäss FusG insbesondere nicht sämtliche Aktiven und Passiven oder wesentliche Bestandteile davon übernommen werden. Eine Fusion nach Art. 3 ff. FusG gilt in jedem Fall als Unternehmensübernahme. Demgegenüber stellen Umwandlungen im Sinne des Fusionsgesetzes keine Unternehmensübernahme dar, da in diesem Fall kein Rechtsübergang stattfindet, mithin gar kein Unternehmen übertragen wird, sondern lediglich das Rechtskleid des Unternehmensträgers ändert (Botschaft, 6957 f.; vgl. auch: FISCHER, Kommentar MWSTG, Art. 16 N 16). Sofern ein Unternehmen als Einheit

übertragen wird, ist die Art der Übertragung nicht relevant. Sie kann gestützt auf eine Singularsukzession (z.B. die Überführung einer Einzelfirma in eine Kapitalgesellschaft nach Obligationenrecht) oder durch eine Fusion, Spaltung oder Vermögensübertragung nach Fusionsgesetz erfolgen (Botschaft, 6958; vgl. auch: FISCHER, Kommentar MWSTG, Art. 16 N 19). Unterschiede zeigen sich hingegen darin, dass der übertragende Unternehmensträger entweder fortbesteht (Singularsukzession) oder als Rechtssubjekt untergeht (Fusion; FISCHER, Kommentar MWSTG, Art. 16 N 19; vgl. zum ganzen Abschnitt auch: BGE 146 II 73 E. 2.3.2; Urteil des BVGer A-4326/2019 vom 22. Juni 2021 E. 2.9.2).

Ausgehend davon – so das Bundesgericht in BGE 146 II 73 –, dass das Fusionsrecht insbesondere auch die Vermögensübertragung eines Teilvermögens (Art. 69 ff. FusG) zulasse und damit nicht zwangsläufig die gesamten Aktiven und Passiven übertragen werden müssten, scheine die Meinung des Bundesrats dahinzugehen, neurechtlich auch eine partielle Steuernachfolge zuzulassen. Auch die Literatur befürwortete teils die Möglichkeit der partiellen Steuernachfolge, womit die angestrebte Übereinstimmung zwischen Art. 16 Abs. 2 MWSTG und Art. 69 Abs. 1 FusG hergestellt wäre. Das Bundesgericht fährt fort, der Wortlaut von Art. 16 Abs. 2 MWSTG lasse diese Gleichstellung zu. Die Steuernachfolge könne unabhängig davon eintreten, ob der übertragende Unternehmensträger zivilrechtlich untergehe (zum Ganzen ausführlich: BGE 146 II 73 E. 2.3.2 f. mit weiteren Hinweisen; Urteil des BVGer A-4326/2019 vom 22. Juni 2021 E. 2.9.2; BOSSART MEIER/CLAVADETSCHER, MWSTG Kommentar, Art. 16 N 16 f. mit Verweis auf Art. 15 N 26 ff.; vgl. auch: SUTER/WARTMANN/BRUSA, Bundesgericht öffnet Tore für partielle Steuersukzessionen, in: Expert Focus [EF] 8/20, S. 562 ff., S. 563; a.M.: FISCHER, Kommentar MWSTG, Art. 16 N 13 und Urteile des BVGer A-3141/2015 und A-3144/2015 vom 18. Januar 2017 E. 7.2; vgl. ferner die [bisher – soweit ersichtlich – nicht gerichtlich überprüfte] jüngere Praxis der ESTV zur Übernahme eines Teilvermögens: Mehrwertsteuer-Info Nr. 11 «Meldeverfahren» Ziff. 5.4, publiziert am 20. Mai 2021).

Als «Unternehmen» nach Art. 16 Abs. 2 MWSTG ist jedoch nicht ein Unternehmen i.S.v. Art. 10 MWSTG gemeint (BOSSART MEIER/CLAVADETSCHER, MWSTG Kommentar, Art. 15 N 34; IVO P. BAUMGARTNER ET AL., Vom alten zum neuen Mehrwertsteuergesetz, 2010, § 3 Rz. 104; MARC VOGELANG, Ausweitung der Steuersukzession im Mehrwertsteuerrecht, in: Steuer Revue [StR] 75/2020, S. 630 ff., S. 635 f.). Vielmehr ist wohl ein «organisch in sich geschlossene[r] Teil des Vermögens oder Geschäftes»

gemeint (Urteil des BGer 4A\_256/2008 vom 29. Oktober 2008 E. 4.1; Urteil des BVGer A-4326/2019 vom 22. Juni 2021 E. 2.9.2; vgl. auch: BOSSART MEIER/CLAVADETSCHER, MWSTG Kommentar, Art. 15 N 34, welche von einem betriebswirtschaftlichen Begriff ausgehen).

Ein wichtiges Indiz dafür, dass eine Steuersukzession vorliegt, bildet die Tatsache, dass mit der Transaktion auch Geschäftsunterlagen, namentlich die Buchhaltung, auf den Übernehmenden übertragen werden (Urteil des BVGer A-4326/2019 vom 22. Juni 2021 E. 2.9.2; BAUMGARTNER ET AL., a.a.O., § 3 Rz. 107; a.M.: VOGELSANG, a.a.O., S. 630 ff., S. 637 [Fn. 43]).

**2.2.3** Rechtsfolge der Steuersukzession ist der Eintritt des Nachfolgers in alle Rechte und Pflichten des bisherigen Steuerpflichtigen. Dazu gehören neben der Haftung für die Steuerschulden (sog. «Zahlungssukzession») sämtliche Verfahrens- und materiellen Rechte und Pflichten im Bereich der Mehrwertsteuer für die übernommene Unternehmung (sog. «Verfahrenssukzession»); zum Ganzen: Urteile des BGer 2A.349/2004 vom 1. Dezember 2004 E. 2.2 und 2A.351/2004 vom 1. Dezember 2004 E. 2.2, je mit weiterem Hinweis; Urteil des BVGer A-4326/2019 vom 22. Juni 2021 E. 2.9.3; BOSSART MEIER/CLAVADETSCHER, MWSTG Kommentar, Art. 16 N 1 mit weiteren Hinweisen; FISCHER, Kommentar MWSTG, Art. 16 N 1; vgl. auch: VOGELSANG, a.a.O., S. 630 ff., insb. S. 633; SUTER/WARTMANN/BRUSA, a.a.O., S. 562 ff., S. 563 f.).

### 3.

Strittig und zu prüfen ist vorliegend, ob die Steuernachforderung der Vorinstanz gegenüber der Beschwerdeführerin in der Höhe von insgesamt Fr. 146'838.- zzgl. Verzugszins rechtmässig ist. Diesbezüglich muss nach der Darlegung der weiteren Parteivorbringen (E. 3.1 f.) sowie der Aktenlage (E. 3.3) als erstes geklärt werden, ob die Beschwerdeführerin im Sinn von Art. 16 Abs. 2 MWSTG (partielle) Steuernachfolgerin der B. \_\_\_\_\_ GmbH geworden ist, indem sie von dieser ein Unternehmen übernommen hat (E. 3.4). Ist die Übernahme eines Unternehmens im Sinn von Art. 16 Abs. 2 MWSTG gegeben, ist sodann die Frage zu klären, zu welchem Wert und zu welchem Zeitpunkt die Beschwerdeführerin die streitige Leistungserbringung gemäss den beiden GU-Verträgen zu versteuern hat (E. 3.6).

### 3.1

**3.1.1** Die Vorinstanz führt im angefochtenen Entscheid aus, sie habe anlässlich der Kontrolle vor Ort festgestellt, dass die Buchhaltung der Beschwerdeführerin nicht vollständig gewesen sei. Zudem habe sie festgestellt, dass die B. \_\_\_\_\_ GmbH und die Beschwerdeführerin im Zusammenhang mit dem GU-Vertrag vom 17. Juli 2014 (betreffend [...], [...]) [nachfolgend: Überbauung 1]) diverse Erträge verbucht hatten (act. 28):

Erträge der B. \_\_\_\_\_ GmbH

25.11.2014 (2014-035)	Fr.	64'886.40
25.11.2014 (2014-037)	Fr.	75'148.70
22.12.2014 (2014-040)	Fr.	43'304.60
23.12.2014 (2014-041)	Fr.	<u>27'995.75</u>
	Fr.	211'335.45

Erträge der Beschwerdeführerin

18.02.2015 (2015-001)	Fr.	115'560.00
17.03.2015 (2015-002)	Fr.	221'940.00
24.04.2015 (2015-003)	Fr.	284'688.00
23.06.2015 (2015-008)	Fr.	300'240.00
25.08.2015 (2015-011)	Fr.	237'600.00
20.10.2015 (2015-014)	Fr.	<u>135'000.00</u>
	Fr.	1'295'028.00

**Total** **Fr. 1'506'363.45**

Gestützt auf diese Feststellungen habe sie (die Vorinstanz) auf der Differenz zwischen dem vereinbarten Werkpreis (gemäss vorgenanntem GU-Vertrag) von Fr. 4'010'000.- und den verbuchten Erträgen von total Fr. 1'506'363.45 die Mehrwertsteuer für die Steuerperiode 2015 nachbelastet.

Nach den Feststellungen der Vorinstanz übten die Beschwerdeführerin und die B. \_\_\_\_\_ GmbH am gleichen Domizil die gleiche Tätigkeit aus. Die beiden Gesellschaften hätten [zum massgebenden Zeitraum] den gleichen Geschäftszweck, den identischen Aussen- bzw. Internetauftritt, den gleichen Alleingesellschafter und Geschäftsführer und teilweise die gleichen Mitarbeiter, die gleichen Fahrzeuge und den gleichen Lagerbestand (Werkzeuge und Material) gehabt. Diese Tatsache lasse keinen anderen Schluss zu, als dass es vorliegend um ein und dasselbe (Bau-)Geschäft handle. Mit

anderen Worten habe die Beschwerdeführerin das Unternehmen der B. \_\_\_\_\_ GmbH übernommen und weitergeführt. Hierfür spreche insbesondere, dass die Beschwerdeführerin die Bauarbeiten an der Überbauung 1 vollendet habe. In Gesamtwürdigung der vorliegenden Umstände sei hier im Sinn der zitierten Rechtsprechung eine Steuernachfolge nach Art. 16 Abs. 2 MWSTG gegeben. Folglich sei die Beschwerdeführerin als Steuernachfolgerin der B. \_\_\_\_\_ GmbH in deren Rechte und Pflichten eingetreten. Deshalb habe sie – so die Vorinstanz im Sinn eines Zwischenergebnisses – die Mehrwertsteuer im Zusammenhang mit dem GU-Vertrag vom 17. Juli 2014 zu Recht der Beschwerdeführerin nachbelastet.

**3.1.2** Die Vorinstanz führt aus, sie habe anlässlich der Kontrolle vor Ort des Weiteren festgestellt, dass die Beschwerdeführerin im Zusammenhang mit dem GU-Vertrag vom 27. März 2015 (betreffend [...], [...]) [nachfolgend: Überbauung 2]) in den Steuerperioden 2015 und 2016 diverse Erträge verbucht hatte. Gestützt auf diese Feststellung habe sie (die Vorinstanz) auf der Differenz zwischen dem vereinbarten Werkpreis (gemäss dem zuletzt genannten GU-Vertrag) von Fr. 3'734'850.- und den verbuchten Erträgen von total Fr. 1'509'680.- (gemäss nachstehender Übersicht) die Mehrwertsteuer für die Steuerperiode 2016 nachgefordert:

20.10.2015 (2015-015)	Fr.	264'600.00
14.12.2015 (2015-019)	Fr.	91'800.00
22.01.2016 (2016-001)	Fr.	366'120.00
15.04.2016	Fr.	212'760.00
30.06.2016	Fr.	299'000.00
18.10.2016	Fr.	<u>275'400.00</u>
<b>Total</b>	<b>Fr.</b>	<b>1'509'680.00</b>

Die Vorinstanz hält dazu fest, entgegen den Ausführungen der Beschwerdeführerin im Rahmen der Einsprache gehe aus den Akten nirgends hervor, dass Letztere das (betreffende) Land verkauft haben soll und somit der Landpreis auch im Werkpreis mitenthalten sein müsste. Ziffer 3 des diesbezüglich einschlägigen Werkvertrags zähle ausdrücklich die Leistungen auf, die im Werkpreis inbegriffen seien, wobei hier nicht erwähnt werde, dass das Bauland miteingeschlossen sei. Vielmehr sei aktenkundig, dass Herr C. \_\_\_\_\_ das Land im eigenen Namen von der Erbengemeinschaft D. \_\_\_\_\_ gekauft und dieses sodann zusammen mit dem durch die Beschwerdeführerin erstellten Einfamilienhaus weiterverkauft habe. Das Land sei somit nie Gegenstand des GU-Vertrages vom 27. März 2015 gewesen und könne daher bei der Mehrwertsteuerberechnung nicht

berücksichtigt werden. Dass ein erheblicher Verlust resultieren würde, sollte der Landwert zum Werkpreis hinzugerechnet werden, habe keinen Einfluss auf die vorliegende mehrwertsteuerliche Beurteilung.

**3.2** Die Beschwerdeführerin hält dem entgegen, dass der GU-Vertrag vom 17. Juli 2014 nicht mit ihr, sondern mit der [inzwischen aus dem Handelsregister gelöscht] B. \_\_\_\_\_ GmbH geschlossen wurde. Dieser Vertrag könne deshalb keine Grundlage bilden, um ihr (der Beschwerdeführerin) Mehrwertsteuerbeträge nachzubelasten. Weder habe sie die B. \_\_\_\_\_ GmbH übernommen noch bestehe ein Vertrag, welcher eine Unternehmensübernahme bestätigen würde. Sie (die Beschwerdeführerin) habe einzig Fahrzeuge für Fr. 57'000.- und Werkzeuge für Fr. 34'000.- von der zwischenzeitlich in Konkurs gegangenen B. \_\_\_\_\_ GmbH abgekauft. Von einer kompletten Unternehmensübernahme könne jedoch keine Rede sein. Demnach sei sie (die Beschwerdeführerin) nicht in die Rechte und Pflichten der Konkursitin eingetreten. Es bestehe folglich keine rechtliche Grundlage, sie (die Beschwerdeführerin) über die von ihr erwirtschafteten und bereits mehrwertsteuerlich korrekt verbuchten Erträge von Fr. 1'295'028.- hinaus zu belasten. Auch wenn sie (die Beschwerdeführerin) gewisse «Sachen» wie beispielsweise bestimmte Mitarbeitende, gewisse Fahrzeuge und Werkzeuge übernommen als auch das Logo und die Webseite gleich gestaltet habe wie die B. \_\_\_\_\_ GmbH, bedeute dies noch nicht automatisch, dass sie auch in die Verpflichtungen des GU-Vertrages vom 17. Juli 2014 eingetreten sei. Auch sei in diesem GU-Vertrag anstelle der B. \_\_\_\_\_ GmbH kein neuer Vertragspartner eingetragen. Vielmehr seien die Verpflichtungen aus dem GU-Vertrag vom 17. Juli 2014 mit dem Konkurs der B. \_\_\_\_\_ GmbH untergegangen und nicht auf sie (die Beschwerdeführerin) übergegangen. Eine Nachbesteuerung aufgrund dieses GU-Vertrages bei ihr (der Beschwerdeführerin) sei nicht zulässig.

Im Übrigen müsse festgehalten werden, so die Beschwerdeführerin weiter, dass selbst bei einer (ihrerseits bestrittenen) Übernahme des GU-Vertrages vom 17. Juli 2014 die Berechnung der Nachbesteuerung nicht korrekt erfolgt wäre. Denn die vereinnahmten Erträge würden sich bei der Überbauung 1 auf Fr. 1'295'028.- und bei der Überbauung 2 auf Fr. 1'509'680.- belaufen. In der Verfügung vom 11. August 2021 habe die ESTV aber fälschlicherweise die komplette Summe aus den GU-Verträgen vom 17. Juli 2014 und 27. März 2015 als Entgelt verwendet und von dieser Summe die vereinnahmten Entgelte abgezogen. Die Differenz davon habe die ESTV im Anschluss an sie (die Beschwerdeführerin) mit Mehrwertsteuer belastet. Die ESTV habe jedoch nicht geprüft, ob die angegebenen

Beträge der GU-Verträge auch effektiv erwirtschaftet worden seien. Die ESTV gehe bei der Berechnung folglich unzutreffenderweise von vereinbarten und nicht vereinnahmten Erträgen aus und weiche dadurch von der eigenen Vereinbarung mit ihr (der Beschwerdeführerin) ab.

### 3.3

**3.3.1** Aus den Akten ist mit Bezug auf den GU-Vertrag vom 17. Juli 2014 (Überbauung 1) – worauf die Vorinstanz im angefochtenen Entscheid zu Recht hinweist – Folgendes zu entnehmen:

Mit GU-Vertrag vom 17. Juli 2014 (Akten ESTV [act.] 6) verpflichtete sich die B.\_\_\_\_\_ GmbH, (...), gegenüber ihrem Alleingesellschafter, Herrn C.\_\_\_\_\_, auf dessen Grundstück GB (...) Nr. (...) einen schlüsselfertigen Neubau eines Einfamilienhauses inkl. Carport (...) und eines Mehrfamilienhauses inkl. Einstellhalle (...) zu erstellen (Überbauung 1). Als Werkpreis haben die Parteien einen «Definitivpreis» von Fr. 4'010'000.- (inkl. 8 % MWST) vereinbart. Baubeginn war gemäss Formular «Anmeldung zur Bauversicherung» (act. 14), eingereicht bei der E.\_\_\_\_\_ Gebäudeversicherung, der 25. August 2014.

Unter Ziffer 4 des GU-Vertrags vom 17. Juli 2014 wird festgehalten, dass die Werkpreis-Zahlungen vor Fälligkeit (gemäss vereinbarter Etappen, beginnend «1. Bei Unterzeichnung Werkvertrag» und endend «6. Bei Schlüsselübergabe»), in Rechnung gestellt werden.

Im Werkpreis inbegriffen sind laut GU-Vertrag vom 17. Juli 2014:

- Der Schlüsselfertige Neubau des MFH (Mehrfamilienhauses) u. EFH (Einfamilienhauses) (...) inklusive «Carport» für EFH und Einstellhalle für MFH und «Umgebung beide Liegenschaften»
- 5 % der Anschlussgebühren
- Sämtliche Arbeiten (wie Baubewilligungen etc.), Gebühren und Budget inkl. Baubeschrieb
- Die Leistung und das Honorar für den Ersteller
- Sämtliche Anschlussgebühren wie z.B. für «Elektrisch», Wasser, Kanalisation und «GGA/TT»
- Die Mehrwertsteuer von 8.0 %

Am 10. Dezember 2015 wurde über die B.\_\_\_\_\_ GmbH der Konkurs eröffnet. Laut unbestritten gebliebenen Ausführungen der Vorinstanz führte

die am 14. Januar 2015 ins Handelsregister eingetragenen Beschwerdeführerin die angefangenen Bauarbeiten an den beiden Liegenschaften (...) fort. Gemäss vorerwähntem Formular «Anmeldung zur Bauversicherung» (act. 14) wurde der Bau der Liegenschaft (...) im Frühjahr 2015, derjenige der Liegenschaft (...) im Herbst 2015 vollendet. Die Wohnungen verkaufte Herr C.\_\_\_\_\_ im eigenen Namen an verschiedene Käufer (s. Kaufverträge unter act. 15).

Aus den Akten ergibt sich sodann, dass die damalige Domiziladresse der Beschwerdeführerin (...) derjenigen der B.\_\_\_\_\_ GmbH vor deren Löschung aus dem Handelsregister entsprach (act. 4 und 5; auch zum Folgenden). Auch ihr Geschäftszweck (Planung und Ausführung von Bauvorhaben, Handel mit Liegenschaften, Verlegung von Wand- und Bodenbelägen, Handel mit Baumaterialien, Betrieb einer Kundenmaureri, Führung einer Bauunternehmung umfassend die Tätigkeiten Renovationen, Umbauten, Gipserarbeiten, Trockenbau und Unterlagsböden) ist mit dem Geschäftszweck der (gelöschten) B.\_\_\_\_\_ GmbH im Wesentlichen identisch. Einziger Gesellschafter und Geschäftsführer der Beschwerdeführerin ist Herr C.\_\_\_\_\_, der dieselbe Funktion auch bei der (gelöschten) B.\_\_\_\_\_ inne hatte.

Weiter ist aus den Akten (s. amtshilfweise erteilte Auskunft der Ausgleichskasse der Wirtschaftskammer [...]; act. 10 und 11) zu entnehmen, dass im Jahr 2015 sechs Arbeitsverhältnisse mit der B.\_\_\_\_\_ GmbH auf die Beschwerdeführerin übergingen. Dabei handelt es sich unbestrittenermassen um die folgenden Arbeitnehmenden – darunter auch der Geschäftsführer C.\_\_\_\_\_ –, die allesamt zuerst bei der B.\_\_\_\_\_ GmbH und in der Folge nahtlos bei der Beschwerdeführerin beschäftigt waren:

Arbeitnehmer/in	Beschäftigt bei der B._____ GmbH	Beschäftigt bei der Beschwerdeführerin
C._____	bis 31.01.2015	ab 01.02.2015
F._____	bis 31.01.2015	ab 02.01.2015
G._____	bis 31.01.2015	ab 01.02.2015
H._____	bis 31.01.2015	ab 01.02.2015
I._____	bis 28.02.2015	ab 01.03.2015



J. _____	bis 31.01.2015	ab 01.02.2015
----------	----------------	---------------

Schliesslich ist aus den Akten ersichtlich (s. amtshilfeweise erteilte Auskunft der Motorfahrzeugkontrolle [MFK] des Kantons ([...]; act.12) und nicht bestritten, dass vier Geschäftsfahrzeuge der B. \_\_\_\_\_ GmbH kurz nach der Gründung der Beschwerdeführerin auf diese übertragen wurden. Gemäss Auskunft der MFK des Kantons (...) handelt es sich um die folgenden vier Fahrzeuge:

Marke	Stammnummer	Kontrollschild	eingelöst auf die B. _____ GmbH	eingelöst auf die Beschwerdeführerin
Audi / Q5 SUV 3.0 TDI	(...)	(...)	19.12.2008 – 03.03.2015	03.03.2015 – 13.04.2017
Opel / Vivaro20TDHF27/30	(...)	(...)/(...)	07.07.2011 – 03.03.2015	03.03.2015 – 15.01.2019
Opel / Combo Van	(...)	(...)/(...)	01.07.2011 – 03.03.2015	03.03.2015 – 13.04.2016
VW / Golf 2.0 GTI	(...)	(...)	15.10.2013 – 03.03.2015	03.03.2015 – 21.12.2017

Für den Kauf dieser vier Fahrzeuge sowie eines Baggers zahlte die Beschwerdeführerin der B. \_\_\_\_\_ GmbH am 24. März 2015 eingestandenemassen total Fr. 57'000.- (vgl. Konto-Nr. 1021; act. 27).

Schliesslich ist den Buchhaltungsunterlagen zu entnehmen, dass die Beschwerdeführerin von der B. \_\_\_\_\_ GmbH weitere Vermögenswerte entgeltlich übernommen hat: So kaufte die Beschwerdeführerin von der B. \_\_\_\_\_ GmbH diverse Werkzeuge und Material und hat dieser hierfür am 24. März 2015 Fr. 34'000.- überwiesen (vgl. Konto-Nr. 1021; act. 27).

**3.3.2** Mit Bezug auf den GU-Vertrag vom 27. März 2015 (Überbauung 2) ist aus den Akten ferner – worauf die Vorinstanz ebenfalls zu Recht hinweist – Folgendes zu entnehmen:

Mit GU-Vertrag vom 27. März 2015 (act. 7) verpflichtete sich die Beschwerdeführerin gegenüber ihrem Alleingesellschafter, Herrn C.\_\_\_\_\_, auf dessen Grundstück GB (...) Nr. (...) einen schlüsselfertigen Neubau eines Mehrfamilienhauses inkl. Einstellhalle zu erstellen. Als Werkpreis haben die Parteien (erneut) einen «Definitivpreis» von Fr. 4'010'000.- (inkl. 8 % MWST) vereinbart, wobei unter Ziffer 4 des besagten GU-Vertrags («Zahlungsplan») ein «Total Werkpreis def.» von Fr. 3'734'850.- zu bezahlen war. Gemäss Formular «Anmeldung zur Bauversicherung» (act. 14), eingereicht bei der E.\_\_\_\_\_ Gebäudeversicherung, begann der Bau im April 2015 und wurde im Sommer 2016 vollendet.

Unter Ziffer 4 des GU-Vertrags vom 27. März 2015 wird (zudem erneut) festgehalten, dass die Werkpreis-Zahlungen vor Fälligkeit (gemäss vereinbarter Etappen, beginnend «1. Bei Unterzeichnung Werkvertrag» und endend «6. Bei Schlüsselübergabe»), in Rechnung gestellt werden.

Im Werkpreis inbegriffen sind laut GU-Vertrag vom 27. März 2015:

- Der Schlüsselfertige Neubau des MFH (Mehrfamilienhauses) (...) und Einstellhalle und «Umgebung beide Liegenschaften»
- 5 % der Anschlussgebühren
- Sämtliche Arbeiten (wie Baubewilligungen etc.), Gebühren und Budget inkl. Baubeschrieb
- Die Leistung und das Honorar für den Ersteller
- Sämtliche Anschlussgebühren wie z.B. für «Elektrisch», Wasser, Kanalisation und «GGA/TT»
- Die Mehrwertsteuer von 8.0 %

**3.4** Nach dem Gesagten kann als erstellt gelten, dass der Bau der fraglichen Liegenschaften, welche Gegenstand der beiden vorerwähnten GU-Verträge waren, seit dem Herbst 2015 (Überbauung 1) bzw. Sommer 2016 (Überbauung 2) vollendet wurden. Als erstellt gilt auch, dass, obwohl der GU-Vertrag vom 17. Juli 2014 zwischen der B.\_\_\_\_\_ GmbH und Herrn C.\_\_\_\_\_ geschlossen wurde, spätestens ab dem 18. Februar 2015 die Beschwerdeführerin mehrere namhafte Werkpreis-Zahlungen verbucht hat (act. 31 f. [Kontoblätter Nr. (...) und Nr. (...), für das Jahr 2015] sowie

act. 36 [Jahresrechnung 2015 der Beschwerdeführerin]; vgl. E. 3.1]). Daraus kann geschlossen werden, dass die Beschwerdeführerin die Bautätigkeit für die Liegenschaften der Überbauung 1 zumindest zu Ende geführt hat. Den GU-Vertrag vom 27. März 2015 (betreffend Überbauung 2) schloss Herr C. \_\_\_\_\_ ohnehin bereits mit der Beschwerdeführerin ab. Diese erwirtschaftete und verbuchte die objektbezogenen Erträge für die Planung und den Bau der betreffenden Liegenschaft denn auch von Anfang an selber. Die Beschwerdeführerin hat ihre Geschäftstätigkeit als Generalunternehmerin laut Handelsregistereintrag ab dem 14. Januar 2015 (Eintragsdatum) aufgenommen. Dafür hat die Beschwerdeführerin von der B. \_\_\_\_\_ GmbH mehrheitlich ab 1. Februar 2015 nicht nur das gesamte Personal (d.h. insgesamt sechs Mitarbeitende) übernommen und fortan deren Gehälter bezahlt, sondern am 24. März 2015 auch vier Fahrzeuge sowie anderweitige Vermögenswerte (wie Werkzeuge und Material) käuflich erworben (oben E. 3.3.1).

Auch wenn die B. \_\_\_\_\_ GmbH erst am 19. April 2016 aus dem kantonalen Handelsregister gelöscht wurde, ist aus den Akten ab der Gründung der Beschwerdeführerin keinerlei operative Tätigkeit der Erstgenannten feststellbar. Solches wird von der Beschwerdeführerin denn auch nicht geltend gemacht. Vielmehr wurde die B. \_\_\_\_\_ GmbH mit Verfügung der Konkursrichterin vom 10. Dezember 2015 mit Wirkung ab demselben Tag aufgelöst. Es ist davon auszugehen, dass die B. \_\_\_\_\_ GmbH bereits ab Februar 2015 keinerlei Umsätze mehr abrechnete. Zumindest sind aus den Akten keine Belege ersichtlich, die auf eine Fortführung der Geschäftstätigkeit hindeuten könnten. Damit hat die Beschwerdeführerin in freier Beweiswürdigung (E. 1.5.2) die operative Tätigkeit der B. \_\_\_\_\_ GmbH als Generalunternehmerin ab Februar 2015 übernommen. Davon zeugt nicht zuletzt auch der aktenkundige und widersprüchliche Internetauftritt der erst anfangs Jahr 2015 gegründeten Beschwerdeführerin (vgl. Ausdrucke vom 7. Februar 2023; act. 8): Danach hält die Beschwerdeführerin unter der Rubrik «Über uns» fest, «Seit der Gründung von A. \_\_\_\_\_ GmbH am 27. April 2008 steht das Bauen im Mittelpunkt unseres Engagements [...]». Auf der Startseite der Beschwerdeführerin wird sodann festgehalten, «Seit der Gründung im Jahr 2008 ist unser Unternehmen A. \_\_\_\_\_ GMBH in der Region verankert [...]». Bezeichnenderweise hat die Beschwerdeführerin unter anderem auch das Geschäftslogo «B. \_\_\_\_\_ GmbH» der übertragenden Gesellschaft sowohl auf ihrer Internetseite (act. 8) als auch auf Lohnabrechnungen (act. 34) übernommen.

Infolge der festgestellten Betriebsaufgabe der B.\_\_\_\_\_ GmbH bereits per Ende Januar 2015 erübrigt sich angesichts der aktenkundigen Vermögensübertragung (vgl. Art. 69 Abs. 1 FusG) die Frage, ob (nur) eine partielle Steuersukzession stattgefunden habe. Offen bleiben kann mithin auch die Rechtmässigkeit der diesbezüglichen Praxis der Vorinstanz, gemäss welcher bei Übernahme eines Teilvermögens eine Steuernachfolge nach Art. 16 Abs. 2 MWSTG nur dann vorliege, wenn es sich bei den beteiligten Unternehmen um eng verbundene Personen im Sinn von Art. 3 Bst. h MWSTG handelt (vgl. hierzu: MWST-Info Nr. 11 «Meldeverfahren», Ziff. 5.4). Die Steuernachfolge im Sinn von Art. 16 Abs. 2 MWSTG durch die Beschwerdeführerin ist nach dem Gesagten so oder anders gegeben.

**3.5** Aufgrund der Steuernachfolge tritt die übernehmende steuerpflichtige Person in die vermögens- und verfahrensrechtlichen Rechte und Pflichten der übertragenden steuerpflichtigen Partei ein (E. 2.2.3). Die Vorinstanz hat die Beschwerdeführerin im angefochtenen Entscheid daher auch mit Bezug auf den GU-Vertrag vom 17. Juli 2014 grundsätzlich zu Recht in die Pflicht genommen.

**3.6** Für die Bemessung der Leistung ist wesentlich und vorliegend zu berücksichtigen, dass es sich bei den beteiligten Gesellschaften und dem einzigen Gesellschafter unstrittig um nahestehende Personen handelt. Der diesbezüglich anwendbare Art. 24 Abs. 2 MWSTG besagt, dass in solchen Fällen als Entgelt der Wert gilt, der unter unabhängigen Dritten *vereinbart* worden wäre. Zusammen mit der Formulierung in Art. 26 MWSTV (oben E. 2.1.1) wird damit bei (teilweise) «unentgeltlichen» Leistungen an eng verbundene Personen die Entgeltlichkeit fingiert. Vorausgesetzt ist aber, dass die identische Leistung unter Dritten «üblicherweise entgeltlich wäre» (Urteil des BGer 2C\_403/2022 vom 12. Dezember 2022 E. 5.4.2 mit weiteren Hinweisen auf Rechtsprechung und Doktrin; vgl. zum «fiktiven Entgelt» als Ausnahme vom Grundsatz, dass die Steuer vom tatsächlich empfangenen Entgelt berechnet wird, auch Botschaft, 6971). Bereits deshalb greift die Argumentation der Beschwerdeführerin, wonach vorliegend «kein Raum für fiktive Aufrechnungen von Umsatz unter irgendeinem Titel [verbleibt], nachdem der in der massgeblichen Periode effektiv erzielte Umsatz buchhalterisch ausgewiesen und [von der örtlichen Steuerverwaltung und damit] behördlicherseits geprüft und bestätigt worden ist», zu kurz.

Die Vorinstanz hat den Wert, der unter unabhängigen Dritten als Entgelt vereinbart würde, vorliegend nicht nach den gemäss Rechtsprechung zulässigen Methoden zur Bestimmung des sog. Drittpreises («dealing at

arm's length»; vgl. dazu: Urteil des BGer 2C\_403/2022 vom 12. Dezember 2022 E. 6.2 ff. mit zahlreichen Hinweisen) geschätzt. Vielmehr hat die Vorinstanz als Entgelt die in den beiden gegenständlichen GU-Verträgen vereinbarten Werkpreise verwendet und von dieser Summe die von der Beschwerdeführerin vereinnahmten Erträge abgezogen. Die Differenz davon belastete die Vorinstanz im Anschluss der Beschwerdeführerin mit Mehrwertsteuer. Dies ist für das Bundesverwaltungsgericht nachvollziehbar und grundsätzlich nicht zu beanstanden. Jedenfalls macht die Beschwerdeführerin nicht geltend und vermag ebenso wenig nachzuweisen, dass das einst im Rahmen der GU-Verträge vereinbarte Werkentgelt sich im Nachhinein als offensichtlich überhöht oder infolge Entgeltsminderung als falsch erwiesen hat. Das Bundesverwaltungsgericht verkennt dabei nicht, dass einzelne Erträge der Beschwerdeführerin (wie namentlich die Rechnung Nr. [...] vom 10. Mai 2015 in Höhe von Fr. 10'589.80 oder Nr. [...] vom 8. Oktober 2015 in Höhe von Fr. 4'160.95; beide act. 28) von der Vorinstanz offenbar nicht berücksichtigt wurden (vgl. Übersichten unter E. 3.1). Allerdings hat es die Beschwerdeführerin in Missachtung ihrer Mitwirkungspflichten (E. 1.5.1) vorliegend unterlassen, für die betreffenden unberücksichtigt gebliebenen Erträge den Nachweis der erfolgswirksamen Verbuchung sowie der effektiven mehrwertsteuerlichen Abrechnung gegenüber der Vorinstanz zu erbringen. Für diese steuermindernden Tatsachen wäre die Beschwerdeführerin beweispflichtig gewesen, weshalb sie die Folgen der Beweislosigkeit zu tragen hat (E. 1.5.2).

Hinsichtlich des Zeitpunkts der Versteuerung der Leistungserbringung ist schliesslich zu erwägen, dass – worauf die Vorinstanz mit Hinweis auf die Botschaft (BBl 2008 6885, 6971) zu Recht hinweist – «bei Leistungen an Nahestehende [...] eine tatsächliche Zahlung des Entgelts mit einer sofortigen Ausschüttung fingiert [wird]». Für den konkreten Fall bedeutet dies, dass die von der Vorinstanz errechnete Differenz zwischen den Werkpreisen gemäss den besagten GU-Verträgen und den von der Beschwerdeführerin verbuchten Erträgen infolge Leistungen an Nahestehende ohne Weiteres und unabhängig von der gewählten Abrechnungsmethode (vereinbahmt oder vereinbart) als tatsächliche Zahlungen an die Beschwerdeführerin zu werten sind. Die Vorinstanz hat die nicht abgerechneten Umsätze somit bundesrechtskonform und periodengerecht nachbelastet.

**3.7** Zusammenfassend hat die Vorinstanz die Beschwerdeführerin im Zusammenhang mit den streitbetroffenen GU-Verträgen zu Recht als Steuer-nachfolgerin der übergebenden und nahestehenden B.\_\_\_\_\_ GmbH qualifiziert. Die Höhe der nachbelasteten Mehrwertsteuer ist

nachvollziehbar und nicht zu beanstanden, zumal die Beschwerdeführerin nicht nachzuweisen vermag, dass das seinerzeit vereinbarte Werkentgelt sich im Nachhinein als offensichtlich überhöht oder infolge Entgeltsminderung als falsch erwiesen hat. Die Nachbelastung der nicht abgerechneten Umsätze durch die Vorinstanz erfolgte zu Recht und periodengerecht. Damit ist die Beschwerde abzuweisen, soweit darauf einzutreten ist.

#### **4.**

**4.1** Ausgangsgemäss hat die unterliegende Beschwerdeführerin die Verfahrenskosten zu tragen (Art. 63 Abs. 1 VwVG). Diese sind auf Fr. 7'000.-- festzusetzen (vgl. Art. 1, 2 und 4 des Reglements vom 21. Februar 2008 über die Kosten und Entschädigungen vor dem Bundesverwaltungsgericht [VGKE, SR 173.320.2]). Der in gleicher Höhe einbezahlte Kostenvorschuss ist zur Bezahlung der Verfahrenskosten zu verwenden.

**4.2** Eine Parteientschädigung ist nicht zuzusprechen (vgl. Art. 64 Abs. 1 VwVG e contrario und Art. 7 Abs. 1 VGKE e contrario sowie Art. 7 Abs. 3 VGKE).

*Für das Dispositiv wird auf die nächste Seite verwiesen.*

**Demnach erkennt das Bundesverwaltungsgericht:**

**1.**

Die Beschwerde wird abgewiesen, soweit darauf eingetreten wird.

**2.**

Die Verfahrenskosten von Fr. 7'000.- werden der Beschwerdeführerin auferlegt. Der im gleichen Umfang einbezahlte Kostenvorschuss wird zur Bezahlung der Verfahrenskosten verwendet.

**3.**

Es wird keine Parteientschädigung zugesprochen.

**4.**

Dieses Urteil geht an die Beschwerdeführerin und die Vorinstanz.

*Für die Rechtsmittelbelehrung wird auf die nächste Seite verwiesen.*

Der vorsitzende Richter:

Die Gerichtsschreiberin:

Keita Mutombo

Karolina Yuan

**Rechtsmittelbelehrung:**

Gegen diesen Entscheid kann innert 30 Tagen nach Eröffnung beim Bundesgericht, Schweizerhofquai 6, 6004 Luzern, Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten geführt werden (Art. 82 ff., 90 ff. und 100 BGG). Die Frist ist gewahrt, wenn die Beschwerde spätestens am letzten Tag der Frist beim Bundesgericht eingereicht oder zu dessen Händen der Schweizerischen Post oder einer schweizerischen diplomatischen oder konsularischen Vertretung übergeben worden ist (Art. 48 Abs. 1 BGG). 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 die beschwerdeführende Partei in Händen hat, beizulegen (Art. 42 BGG).

Versand: