



---

Abteilung I  
A-2978/2022

## **Urteil vom 31. Januar 2024**

---

Besetzung

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

---

Parteien

**A.\_\_\_\_\_ AG,**  
vertreten durch  
TLT Thomas Lincke Treuhand AG,  
Hauptstrasse 32, 5070 Frick,  
Beschwerdeführerin,

gegen

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

---

Gegenstand

Leistungen an eng verbundene Personen  
(Steuerperioden 2012 – 2017).

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

**A.a** Die A. \_\_\_\_\_ AG (vormals: B. \_\_\_\_\_ AG) ist seit dem 1. Januar 1995 im Register der mehrwertsteuerpflichtigen Personen der Eidgenössischen Steuerverwaltung (nachfolgend: ESTV) eingetragen. Sie rechnet nach der effektiven Abrechnungsmethode sowie nach vereinnahmten Entgelten ab.

Gemäss Handelsregistrauszug bezweckt die A. \_\_\_\_\_ AG (nachfolgend: Steuerpflichtige) hauptsächlich die Übernahme und Ausführung von Bauprojekten als Generalunternehmerin. Sie kann sich zudem an anderen Unternehmungen mit gleichem oder ähnlichem Zweck im In- und Ausland beteiligen oder solche Unternehmungen übernehmen.

**A.b** Die A. \_\_\_\_\_ Immobilien AG (nachfolgend: Immobilien AG) ist seit dem 17. Dezember 2004 im Handelsregister eingetragen. Sie bezweckt laut Handelsregistrauszug vorrangig den Handel, das Erstellen und Verwalten von Grundstücken aller Art sowie die Erbringung von allgemeinen Baudienstleistungen. Weiter kann sich die Gesellschaft an anderen Unternehmen mit gleichem oder ähnlichem Zweck im In- und Ausland beteiligen oder solche Unternehmen übernehmen. Sie wird vom Bruder des Firmeninhabers der Steuerpflichtigen geführt.

**B.**

**B.a** Am 18. September 2017 sowie am 17. und 18. September 2018 führte die ESTV bei der Steuerpflichtigen eine Kontrolle für die Steuerperioden 2012 – 2017 durch. Die Kontrolle wurde wie folgt abgeschlossen:

- Mit Einschätzungsmitteilung (nachfolgend: EM) Nr. (...) vom 4. Oktober 2018 setzte die ESTV die Steuernachforderung für die Steuerperioden 2012 – 2016 auf Fr. 81'481.- fest.
- Mit EM Nr. (...) vom 4. Oktober 2018 setzte die ESTV die Steuernachforderung für die Steuerperiode 2017 auf Fr. 12'893.- fest.
- Mit Ergänzungsabrechnung (nachfolgend: EA) Nr. (...) vom 4. Oktober 2018 setzte die ESTV den Verzugszins zu Lasten der Steuerpflichtigen für die Steuerperioden 2012 – 2017 auf Fr. 3'625.- fest.

In der Begründung zu den erwähnten EM hielt die ESTV fest, dass die Steuerpflichtige die Leistungen, welche diese an das Baukonsortium

A. \_\_\_\_\_ erbracht habe, in ihren Buchhaltungen und Deklarationen nicht erfasst habe. Es handle sich dabei nicht um Innenumsätze, sondern um Aussenumsätze, da nicht nur die Steuerpflichtige, sondern auch die Immobilien AG am Baukonsortium beteiligt sei. Somit handle es sich beim Baukonsortium um eine einfache Gesellschaft und damit um ein selbständiges Steuersubjekt im Sinne der Mehrwertsteuer.

**B.b** Mit Eingabe vom 29. Oktober 2018 ersuchte die Steuerpflichtige um Erlass einer einsprachefähigen Verfügung, wobei sie die unverbuchten Leistungen an eng verbundene Personen gemäss Ziffer 1 der EM Nr. (...) sowie die EM Nr. (...) vollumfänglich bestritt.

**B.c** Mit Verfügung vom 23. September 2020 setzte die ESTV die Steuernachforderung für die Steuerperioden 2012 – 2017 auf Fr. 94'374.- zuzüglich Verzugszins ab dem 31. Dezember 2015 fest. Zudem bestätigte sie die Verzugszinsnachforderung für die Steuerperioden 2012 – 2017 in der Höhe von Fr. 3'625.-.

Gemäss der ESTV hat die Steuerpflichtige die Leistungen an das Baukonsortium trotz mehrmaliger Aufforderung nicht betragsmässig beziffert. Daher habe die ESTV die Leistungen nach pflichtgemäsem Ermessen geschätzt. Da es sich beim Baukonsortium und der Steuerpflichtigen um eng verbundene Personen handle, müssten die Entgelte dem Drittpreis entsprechen. Die Steuerpflichtige habe zudem bei den vier Überbauungen C. \_\_\_\_\_, D. \_\_\_\_\_, E. \_\_\_\_\_ und F. \_\_\_\_\_ (nachfolgend: vier Überbauungen) ebenfalls Leistungen erbracht, ohne die betreffenden Umsätze zu verbuchen und mit der ESTV abzurechnen. Auch für diese Umsätze habe die ESTV eine kalkulatorische Umsatzberechnung vorgenommen.

**B.d** Gegen diese Verfügung erhob die Steuerpflichtige am 23. Oktober 2020 Einsprache und beantragte insbesondere, dass von der Aufrechnung von insgesamt Fr. 98'489.05 [sic] unter dem Titel «Leistungen an eng verbundene Personen» abzusehen sei. Zur Begründung führte die Steuerpflichtige insbesondere aus, dass es sich bei den Leistungen, die sie und die Immobilien AG erbrächten, um Eigenleistungen handle und diese nicht als Aussenumsätze zu qualifizieren seien, da das Baukonsortium nicht unter eigenem Namen auftrete. Noch klarer fehle es an einem Aussenauftritt unter gemeinsamem Namen bei den Kaufverträgen der vier Überbauungen, für welche die Immobilien AG das Bauland alleine erworben und als Verkäuferin aufgetreten sei. Zudem habe sie in den Jahren 2012 – 2015

nicht nur Leistungen an das Baukonsortium erbracht, sondern auch mehrere Liegenschaften als Generalunternehmerin erstellt.

**B.e** Mit Einspracheentscheid vom 31. Mai 2022 hiess die ESTV die Einsprache teilweise gut und setzte die Steuernachforderung für die Steuerperioden 2012 – 2017 auf Fr. 48'533.- zuzüglich Verzugszins ab dem 31. Dezember 2015 fest. Für die Steuerperioden 2012 – 2017 forderte sie zudem einen Verzugszins von Fr. 3'625.- nach.

Zur Begründung hielt die ESTV fest, dass es sich beim Baukonsortium um eine einfache Gesellschaft handle, das nach aussen als solche explizit auftrete, wie aus den Kaufverträgen hervorgehe. Da es sich bei einer einfachen Gesellschaft um ein eigenständiges Steuersubjekt handle, könne es sich bei den Leistungen der Steuerpflichtigen an das Baukonsortium nicht um Innenleistungen handeln. Die Leistungen der Steuerpflichtigen zugunsten der vier Überbauungen seien nicht verbucht und nicht mit ihr (der ESTV) abgerechnet worden. Die Immobilien AG sei zwar als alleinige Käuferin des Baulands [der Überbauungen] aufgetreten, doch seien die späteren Verkäufe [der Überbauungen] in den Buchhaltungen des Baukonsortiums enthalten und die Gewinne aus diesen Überbauungen zwischen den beiden Gesellschaftern aufgeteilt worden.

### **C.**

**C.a** Gegen diesen Einspracheentscheid erhob die Steuerpflichtige (nachfolgend: Beschwerdeführerin) am 1. Juli 2022 «Einsprache» bei der ESTV. Darin beantragt sie, dass von der Aufrechnung von insgesamt Fr. 48'533.- an eng verbundene Personen abzusehen sei. Eventualiter sei bei der Berechnung der Leistungen an eng verbundene Personen darauf abzustellen, dass sie im Jahr 2016 Dienstleistungen im Umfang von Fr. 20'000.- abgerechnet habe und deshalb der kalkulatorische Umsatz entsprechend zu kürzen sei; dies unter Kosten- und Entschädigungsfolgen zu Lasten der ESTV.

**C.b** Die ESTV (nachfolgend: Vorinstanz) leitete die «Einsprache» (recte und nachfolgend: Beschwerde) zuständigkeitshalber am 7. Juli 2022 ans Bundesverwaltungsgericht weiter. Zur Begründung führte die ESTV aus, dass der angefochtene Einspracheentscheid versehentlich nicht die korrekte Rechtsmittelbelehrung enthalten habe und der betroffenen Person daraus kein Nachteil erwachsen dürfe.

**C.c** Nach einmalig gewährter Fristerstreckung beantragt die Vorinstanz mit Vernehmlassung vom 21. September 2022 die Beschwerde sei für die Steuerperiode 2016 im Umfang von Fr. 1'600.- gutzuheissen. Im Übrigen sei sie aber unter Kostenfolge zu Lasten der Beschwerdeführerin abzuweisen.

*Auf die einzelnen Vorbringen der Parteien wird – soweit dies für den Entscheid wesentlich ist – im Rahmen der Erwägungen eingegangen.*

## **Das Bundesverwaltungsgericht zieht in Erwägung:**

### **1.**

**1.1** Das Bundesverwaltungsgericht beurteilt gemäss Art. 31 des Verwaltungsgerichtsgesetzes vom 17. Juni 2005 (VGG, SR173.32) 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 Ausnahme liegt hier nicht vor. Die Vorinstanz ist eine Behörde im Sinne von Art. 33 VGG. Das Bundesverwaltungsgericht ist demnach für die Beurteilung der vorliegenden Beschwerde sachlich zuständig.

**1.2** Angefochten ist vorliegend der Einspracheentscheid der Vorinstanz vom 31. Mai 2022. Entsprechend der falschen Rechtsmittelbelehrung hat die Beschwerdeführerin gegen diesen Entscheid «Einsprache» bei der Vorinstanz erhoben. In der Folge hat die Vorinstanz die «Einsprache» als Beschwerde dem Bundesverwaltungsgericht weitergeleitet. Gemäss Art. 38 VwVG darf der Partei aus der mangelhaften Eröffnung kein Nachteil erwachsen. Das Bundesverwaltungsgericht hat daher die «Einsprache» als Beschwerde entgegengenommen und ist für deren Beurteilung auch funktionell zuständig.

**1.3** Das Verfahren vor dem Bundesverwaltungsgericht richtet sich nach dem VwVG, soweit das VGG und das Mehrwertsteuergesetz vom 12. Juni 2009 (MWSTG, SR 641.20) nichts anderes bestimmen (Art. 37 VGG, Art. 81 Abs. 1 MWSTG).

**1.4** Die Beschwerdeführerin ist als Adressatin des angefochtenen Einspracheentscheids von diesem betroffen. Sie ist damit zur Beschwerdeerhebung 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 einzutreten.

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

**1.6** Der vorliegend zu beurteilende Sachverhalt betrifft die Steuerperioden 2012 – 2017. Somit ist in casu das MWSTG gemäss den in den Jahren 2012 – 2017 gültigen Fassungen (AS 2011 4737, 2012 3551 4493 6679, 2013 231 585 3505, 2015 5339, 2016 2131, 2017 249) massgebend.

## **2.**

**2.1** Im öffentlichen Recht und damit auch im Steuerrecht führt der Eintritt der Verjährung zum Untergang der Forderung. Dies im Gegensatz zum Zivilrecht, in welchem der Eintritt der Verjährung lediglich die Durchsetzbarkeit einer Forderung betrifft (BVGE 2009/12 E. 6.3.2.1 ff.). Die Verjährung einer Mehrwertsteuerforderung ist von Amts wegen zu prüfen, wenn das Gemeinwesen Gläubiger der Forderung ist (BGE 142 II 182 E. 3.2.1; BVGE 2009/12 E. 6.3.1; Urteile des BVGer A-4948/2022 vom 13. September 2023 E. 2.2.2, A-245/2022 vom 14. November 2022 E. 2.2.1).

**2.2** Art. 42 Abs. 6 MWSTG sieht eine absolute Festsetzungsverjährung von zehn Jahren nach Ablauf der Steuerperiode vor, in welcher die Steuerforderung entstanden ist. Es kann folglich für die Steuerperioden 2012 und 2013 seit dem 1. Januar 2023 resp. seit dem 1. Januar 2024 keine zusätzliche Mehrwertsteuer mehr erhoben werden (Urteil des BGer 2C\_1021/2020 vom 28. Juli 2021 E. 4.1; Urteile des BVGer A-4948/2022 vom 13. September 2022 E. 2.2.3, A-245/2022 vom 14. November 2022 E. 2.2.2). Für die weiteren (vorliegend streitigen) Steuerperioden (2014 – 2017) ist die Festsetzungsverjährung noch nicht eingetreten.

**2.3** Somit ist die Beschwerde im Umfang der die Steuerperioden 2012 und 2013 betreffende Steuernachforderung in der Höhe von Fr. 3'988.- bzw. Fr. 3'930.- gutzuheissen (vgl. für eine vergleichbare Konstellation auch Urteil des BVGer A-245/2022 vom 14. November 2022 E. 2.2.3).

### 3.

**3.1** Der Bund erhebt eine allgemeine Verbrauchssteuer nach dem System der Nettoallphasensteuer (auch als Allphasensteuer mit Vorsteuerabzug bzw. Mehrwertsteuer bezeichnet [vgl. Art. 130 der Bundesverfassung der Schweizerischen Eidgenossenschaft vom 18. April 1999 {SR 101} und Art. 1 Abs. 1 MWSTG]). Der Belastungskonzeption der Mehrwertsteuer zufolge zielt diese auf den «nicht unternehmerischen Endverbrauch im Inland» ab (Art. 1 Abs. 1 Satz 2 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).

**3.2** Bis zum 31. Dezember 2017 war steuerpflichtig, wer unabhängig von Rechtsform, Zweck und Gewinnabsicht ein Unternehmen betrieb und nicht von der Steuerpflicht befreit war. Ein Unternehmen betrieb, wer eine auf die nachhaltige Erzielung von Einnahmen aus Leistungen ausgerichtete berufliche oder gewerbliche Tätigkeit selbständig ausübte (Art. 10 Abs. 1 Bst. a MWSTG [in der bis zum 31. Dezember 2017 geltenden und vorliegend massgebenden Fassung]; AS 2009 5203) und unter eigenem Namen nach aussen auftrat (Art. 10 Abs. 1 Bst. b MWSTG [in der bis zum 31. Dezember 2017 geltenden und vorliegend massgebenden Fassung [AS 2009 5203]]); BGE 141 II 199 E. 4.1, 142 II 488 E. 2.3.1; Urteil des BVGer A-5458/2021 vom 16. Dezember 2022 E. 2.2.1 mit Hinweis).

### 3.3

**3.3.1** Die subjektive Mehrwertsteuerpflicht knüpft bei demjenigen an, der ein Unternehmen betreibt. Steuerpflichtig wird somit streng genommen nicht das Unternehmen, sondern der Unternehmensträger (Urteil des BVGer A-4115/2021 vom 10. August 2022 E. 2.2; BAUMGARTNER/CLAVADETSCHER/KOCHER, vom alten zum neuen Mehrwertsteuergesetz, 2010, § 3 N 7, CAMENZIND/HONAUER/VALLENDER et al., Handbuch zum Mehrwertsteuergesetz, 3. Aufl. 2012, Rz. 422). Neben natürlichen und juristischen Personen kommen auch Personenzusammenschlüsse aller Art (z.B. einfache Gesellschaft im Sinn von Art. 530 ff. des Obligationenrechts vom 30. März 1911 (SR 220; nachfolgend: OR) wie Arbeitsgemeinschaften oder Konsortien) somit auch «Personengesamtheiten ohne Rechtsfähigkeit» als Unternehmensträger in Frage. Darunter fallen auch Personengesellschaften, die keinen «animus societatis» aufweisen und deshalb zivilrechtlich nicht einmal als einfache Gesellschaft gelten. Entscheidend ist nur, ob die Personengesamtheit im Verkehr gegen aussen bzw. im Verkehr mit Dritten als Leistungserbringerin auftritt (nachfolgend: Aussenauftritt; Urteil des

BGer 2C\_345/2020 vom 14. April 2021 E. 4.3.3 und 5.1 mit Hinweisen; Urteil des BVGer A-5458/2021 vom 18. Dezember 2022 E. 4.1.3.1 [betreffend eine einfache Gesellschaft, die im Rahmen einer einzelnen Vereinbarung/Projektdurchführung nach aussen aufgetreten ist]; REGINE SCHLUCKEBIER, in: Geiger/Schluckebier [Hrsg.], MWSTG Kommentar, 2. Aufl. 2019, N 28, 34 f. zu Art. 10 MWSTG).

**3.3.2** Wenn sich mehrere Personen zusammentun, um unter gemeinsamem Namen und auf gemeinsame Rechnung Leistungen zu erbringen, tritt die Gemeinschaft nach aussen auf und nicht die einzelnen Mitglieder (CLAUDIO FISCHER, in: Zweifel/Beusch/Glauser/Robinson [Hrsg.], Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer, 2015, N 50 ff. zu Art. 10 MWSTG, RALF IMSTEPF, Der mehrwertsteuerliche «Aussenauftritt», in: Archiv für Schweizerisches Abgaberecht [ASA] 82 S. 451 ff., S. 465). Ein Aussenauftritt liegt dann vor, wenn das Handeln der potentiell Steuerpflichtigen in seiner physischen, wirtschaftlichen Umwelt wahrnehmbar ist («un minimum d'apparence économique») und die Tätigkeit «in eigenem Namen» bzw. «eigenständig» erfolgt. Entscheidend sind hierbei grundsätzlich nicht die privatrechtlichen Verhältnisse, sondern die wirtschaftliche Betrachtungsweise. In Bezug auf zivilrechtliche Verträge stellt der Vertragsabschluss nichtsdestotrotz ein gewichtiges (und oftmals wohl auch entscheidendes Indiz) für das Vorliegen eines Aussenauftritts dar, da der Leistungserbringer für die Gegenpartei nach aussen auftretend und eigenständig wahrnehmbar ist (zum Ganzen: IMSTEPF, a.a.O., S. 458 f. [noch zum alten Recht, wobei der Begriff des Aussenauftritts gemäss dem Autor mit dem Inkrafttreten des neuen MWST per 1. Januar 2010 nicht in seiner Substanz verändert wurde]).

**3.3.3** Der Aussenauftritt dient auch der Abgrenzung zu reinen Innengesellschaften (stille Gesellschaft). Letztere ist mangels Aussenauftritts nicht fähig, Steuersubjekt zu werden. Ihre Leistungen sind jener Person zuzurechnen, die für die Gesellschaft nach aussen auftritt (FISCHER, a.a.O., N 52 zu Art. 10 MWSTG, SCHLUCKEBIER, a.a.O., N 35 zu Art. 10 MWSTG, CAMENZIND/HONAUER/VALLENDER et al., a.a.O., Rz. 464). Bei der Beantwortung der Frage, wem eine Leistung nach dem Aussenauftritt zuzuordnen ist, ist ein objektiver Massstab anzulegen bzw. die Sicht eines unbeteiligten Dritten zugrunde zu legen (Urteil des BVGer A-2273/2019 vom 19. Februar 2020 E. 3.2.1 [bestätigt durch Urteil des BGer 2C\_255/2020 vom 18. August 2020]).



**3.3.4** Der Aussenauftritt unter eigenem Namen stellt nicht nur ein Tatbestandselement der subjektiven Steuerpflicht im Sinne von Art. 10 Abs. 1 Bst. b MWSTG dar, sondern auch ein Kriterium für die Zuordnung von Leistungen nach Art. 20 Abs. 1 und 2 MWSTG, wobei von einem einheitlichen Verständnis des Begriffs auszugehen ist (Urteile des BGer 2C\_255/2020 vom 18. August 2020 E. 4.2, 2C\_727/2021 vom 11. Mai 2022 E. 4.1.4 mit Hinweisen; Urteil des BVGer A-4256/2021 vom 14. November 2022 E. 2.2.9; IMSTEPF, a.a.O., S. 464). Das Handeln wird grundsätzlich demjenigen mehrwertsteuerlich zugerechnet, der nach aussen, gegenüber Dritten in eigenem Namen auftritt (FISCHER, a.a.O. N 52 zu Art. 10 MWSTG, SCHLUCKEBIER, a.a.O., N 35 zu Art. 10 MWSTG, CAMENZIND/HONAUER/VALLENDER et al., a.a.O., Rz. 464). Ist eine Gesellschaft mehrwertsteuerpflichtig, schliesst dies nicht aus, dass einer ihrer Gesellschafter allein ihm selbst zuzuordnende, der Mehrwertsteuer unterliegende Umsätze tätigt. Für die Frage, ob Umsätze der Gesellschaft oder einem Gesellschafter zuzuordnen sind, ist massgebend, wer nach aussen als Leistungserbringer auftritt (Urteil des BGer 2C\_345/2020 vom 14. April 2021 E. 7.1).

**3.4** Eine Ermessenseinschätzung wird dann vorgenommen, wenn keine oder nur unvollständige Aufzeichnungen vorliegen (Verstoss gegen die Buchführungspflichten) oder die ausgewiesenen Ergebnisse mit dem wirklichen Sachverhalt offensichtlich nicht übereinstimmen (Verstoss gegen die materiellen Buchführungsregeln [vgl. Art. 79 Abs. 1 MWSTG; Urteil des BVGer A-2320/2021 vom 14. März 2023 E. 2.3.1]). Die Aufzeichnungen sind dann unvollständig, wenn sie die mehrwertsteuerlichen Tatsachen – vor allem die steuerbaren Leistungen – nicht vollständig abbilden und daher keine Festsetzung der Mehrwertsteuer anhand der tatsächlichen Verhältnisse erlauben (Urteil des BGer 2C\_727/2021 vom 11. Mai 2022 E. 3.4). Die buchhalterische Erfassung von Leistungen kann zwar ein Indiz für eine mehrwertsteuerrechtliche Qualifikation sein, vermag jedoch die wirtschaftliche Realität nicht zu ändern. Massgebend ist nicht die Sichtweise der Buchführung, sondern die wirtschaftliche Betrachtungsweise (Urteile des BVGer A-4078/2021 vom 31. Mai 2022 E. 2.2 [auf die dagegen gerichtete Beschwerde ist das BGer mit Urteil 2C\_563/2022 vom 31. Oktober 2022 nicht eingetreten], A-2244/2020 vom 13. Januar 2022 E. 2.4, je mit Hinweisen).

### 3.5

**3.5.1** Haben mehrere Personen, die durch Gesetzesvorschrift oder Vertrag zu einer Gemeinschaft verbunden sind, eine Sache kraft ihrer Gemeinschaft zu Eigentum, so sind sie Gesamteigentümer, und es geht das Recht eines jeden auf die ganze Sache (Art. 652 des Schweizerischen Zivilgesetzbuchs vom 10. September 1907 [SR 210; nachfolgend: ZGB]). Für Gesamteigentumsgemeinschaften (nachfolgend auch: Gesamthandschaften) besteht ein Numerus clausus: Als von Gesetzes wegen entstehende Gesamthandschaft anerkannt sind die Erbengemeinschaften und grundsätzlich die Schöpfergemeinschaften an Immaterialgütern. Auf vertraglicher Grundlage zustande kommen die Gütergemeinschaft, Gemeinderschaft, fortgesetzte Erbengemeinschaft, einfache Gesellschaft, Kollektivgesellschaft, Kommanditgesellschaft und Treuhändergemeinschaft (SCHMID/HÜRLIMANN-KAUP, Sachenrecht, 6. Aufl., Rz. 791 ff., JÜRIG WICHTERMANN, in: Geiser/Wolf [Hrsg.], Basler Kommentar, Zivilgesetzbuch II, N 17 f. zu Art. 652 ZGB mit Hinweisen, PAUL-HENRI STEINAUER, Les droits réels, Tome I, 6e édition, Rz. 1930 ff.).

**3.5.2** Für die einfache Gesellschaft als nicht rechtsfähige, formlos begründbare Rechtsgemeinschaft besteht die gesetzliche Vermutung, dass das Gesellschaftsvermögen im Gesamteigentum der beteiligten Gesellschafter steht (vgl. Art. 544 Abs. 1 OR). Die Gesellschafter können von der Vermutung der Gesamthandschaft abweichen, indem sie im Gesellschaftsvertrag Miteigentum vereinbaren (SCHMID/HÜRLIMANN-KAUP, a.a.O., Rz. 794, WICHTERMANN, a.a.O., N 24 zu Art. 652 ZGB).

**3.5.3** Befindet sich im Vermögen der Gesamthandschaft Grundeigentum, so ist dies im Grundbuch entsprechend zu vermerken. Hierbei sind grundsätzlich alle Mitglieder namentlich im Hauptbuch als (Gesamt-)Eigentümer aufzuführen, da es sich bei der Gesamthandschaft nicht um eine juristische Person handelt (Art. 90 Abs. 1 Einleitungssatz der Grundbuchverordnung vom 23. September 2011 [SR 211.432.1; nachfolgend: GBV]). Dies gilt explizit für die einfache Gesellschaft (Art. 90 Abs. 1 Bst. c GBV). Beizufügen ist das Grundverhältnis, das die Gesamteigentümer verbindet, d.h. die dem Gesamteigentum zugrundeliegende Gemeinschaft oder Gesellschaft (vgl. Art. 96 Abs. 3 GBV; zum Ganzen: WICHTERMANN, a.a.O., N 40 zu Art. 652 ZGB).

### 3.6

**3.6.1** 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).

**3.6.2** Auch das Erbringen von Leistungen an eng verbundene Personen gilt als Leistungsverhältnis (vgl. Art. 26 Satz 1 der Mehrwertsteuerverordnung vom 27. November 2009 [SR 641.201, 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 galten 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).

**3.6.3** Damit es sich nicht um «reine Innenleistungen» handelt, muss die Einräumung einer Leistung an eine Drittperson nach Art. 3 Bst. c MWSTG vorliegen. Damit soll zum Ausdruck kommen, dass der wirtschaftliche Wert vom «Leistungserbringer an den Leistungsempfänger» zugeführt wird. Ein Leistungsgegenstand wird einer Drittperson zugeführt und verlässt die betriebliche Sphäre. So ist ein Leistungsaustausch zwischen einer juristischen Person und eng verbundenen Personen im Grundsatz nicht anders zu behandeln als ein Leistungsaustausch zwischen einer juristischen Person und einem unabhängigen Dritten (Urteil des BGer 2C\_403/2022 vom 12. Dezember 2022 E. 5.4.1 mit Hinweisen).

### 4.

In Bezug auf den Sachverhalt ist umstritten und zu prüfen, ob das Baukonsortium unter eigenem Namen nach aussen aufgetreten ist und damit die Voraussetzung für das Vorliegen der subjektiven Steuerpflicht nach Art. 10 Abs. 1 Bst. b MWSTG erfüllt. Als Rechtsfrage sind sodann die Rechtsfolgen zu prüfen, die sich aus einem allfälligen Aussenauftritt ergeben (E. 5).

**4.1** Die Beschwerdeführerin macht zunächst geltend, dass sie bei Bedarf mit der Immobilien AG für Immobilienprojekte zusammenarbeite. Sie seien Investoren, die punktuell als strategische Oberaufsicht agieren würden. Es handle sich somit um eine Zusammenarbeitsvereinbarung, bei der zwei als Totalunternehmer tätige Gesellschaften den Kauf von Grundstücken gemeinsam finanzieren und den Verkaufserlös nach Abzug der Erstellungskosten der Bauten und des Landanteils je hälftig als Ertrag aus Immobilienlieferungen verbuchen würden. Diese Immobilienlieferungen seien von der Mehrwertsteuer ausgenommen. Diese von beiden etwa in gleichem Umfang erbrachten Leistungen würden Eigenleistungen und nicht Aussenumsätze darstellen. Das Baukonsortium trete nicht nach aussen unter eigenem Namen auf. Die vertraglichen Verpflichtungen würden nicht vom Baukonsortium, sondern von den beiden Gesellschaftern eingegangen. Insbesondere würde die Erwähnung der Begriffe «Gesamteigentümerinnen, einfache Gesellschaft» auf einzelnen Kaufverträgen keinen wirksamen Aussenaustritt begründen. Diese Formulierung seien einzig aufgrund der formellen Erfordernisse einer korrekten Grundbuchführung gewählt worden. Elemente für eine Aussenwirkung, wie z.B. ein Internetaustritt oder Werbematerial seien nicht vorhanden. Somit sei das Baukonsortium für Dritte nicht als selbständig tätiger Geschäftspartner erkennbar.

**4.2** Demgegenüber ist die Vorinstanz der Auffassung, dass das Baukonsortium als einfache Gesellschaft gegen aussen in eigenem Namen auftrete, was aus den Kaufverträgen hervorgehe.

**4.3** Vorab ist festzuhalten, dass es sich beim Baukonsortium um eine einfache Gesellschaft im Sinne von Art. 530 ff. OR handelt, da keine andere Gesellschaftsform gewählt wurde (Art. 530 Abs. 2 i.V.m. Abs. 1 OR). Dies lässt sich sowohl den beispielhaften vier Kaufverträgen (Beschwerdebeilage [nachfolgend: BB] 4-7; Einsprache vom 23. Oktober 2020, Beilagen 4-7 betreffend die Überbauungen G.\_\_\_\_\_, H.\_\_\_\_\_ und I.\_\_\_\_\_) als auch der Beschreibung der Beschwerdeführerin entnehmen, wonach es sich beim Baukonsortium um eine Zusammenarbeitsvereinbarung handelt, «wo zwei als Totalunternehmer tätige Gesellschaften den Kauf von Grundstücken gemeinsam finanzieren und den Verkaufserlös nach Abzug der Erstellungskosten der Bauten und des Landanteils je hälftig in ihren Gesellschaften als realisierten Ertrag aus von der Steuer ausgenommenen Immobilienlieferung verbuchen». Das Baukonsortium verfolgt somit gestützt auf einen (mündlichen) Vertrag einen gemeinsamen Zweck mit gemeinsamen Mitteln und hälftiger Gewinnteilung, wobei es sich um typische

Merkmale der einfachen Gesellschaft handelt (vgl. Art. 530 Abs. 1 und 533 Abs. 1 OR).

**4.4** Was den umstrittenen Aussenauftritt unter eigenem Namen anbelangt, ist zunächst festzuhalten, dass aus mehrwertsteuerlicher Sicht Leistungen als von derjenigen Person als erbracht gelten, die nach aussen als Leistungserbringerin auftritt (Art. 20 Abs. 1 MWSTG). Vorliegend bezeichnete sich das Baukonsortium gegenüber Dritten – soweit dies für das Bundesverwaltungsgericht erkennbar ist – zwar nicht explizit als solches (z.B. «Baukonsortium A. \_\_\_\_\_» oder dergleichen). Dennoch traten die Beschwerdeführerin und die Immobilien AG gemeinsam als Vertragspartei mit der Bezeichnung «Gesamteigentümerinnen, einfache Gesellschaft» auf (vgl. die Kaufverträge, BB 4-7, vgl. oben, E. 4.3). Damit waren sie Dritten gegenüber durchaus «eigenständig wahrnehmbar» im Sinne der Voraussetzungen an einen Aussenauftritt (E. 3.3.2). Entgegen der Behauptung der Beschwerdeführerin ergibt sich die Bezeichnung als einfache Gesellschaft und der Hinweis auf das Gesamteigentum nicht aufgrund von grundbuchrechtlichen Anforderungen. Es verhält sich vielmehr umgekehrt: Die grundbuchrechtlichen Anforderungen folgen aus den bestehenden gesellschafts- und eigentumsrechtlichen Verhältnissen (E. 3.5). Mit anderen Worten ist die Bezeichnung «Gesamteigentümerinnen, einfache Gesellschaft» in den Kaufverträgen eine gesellschaftsrechtliche Konsequenz aus der bestehenden einfachen Gesellschaft und dem daraus folgenden Gesamteigentum. Dass die einfache Gesellschaft – soweit ersichtlich – nicht über einen Internetauftritt, Werbematerial und dergleichen verfügt, vermag an diesem Ergebnis nicht zu ändern, da der Vertragsabschluss mit Dritten (Käuferschaft) im vorliegenden Fall ein hinreichendes Indiz für einen Aussenauftritt darstellt (vgl. E. 3.3.2).

**4.5** Zusammenfassend kann in Bezug auf den Sachverhalt festgehalten werden, dass das Baukonsortium als einfache Gesellschaft unter eigenem Namen nach aussen aufgetreten ist und damit die strittige Voraussetzung der subjektiven Steuerpflicht gemäss Art. 10 Abs. 1 Bst. b MWSTG erfüllt.

## **5.**

Zu prüfen sind sodann die Rechtsfolgen, die sich aus dem Aussenauftritt ergeben.

**5.1** Die Beschwerdeführerin ist der Ansicht, die Leistungen, die sie an das Baukonsortium erbracht habe, seien – mangels Erfüllens der Eigenschaft als MWST-Subjekt des Baukonsortiums – als Eigenleistungen zu

qualifizieren. Auf diesen Leistungen habe die Vorinstanz deshalb zu Unrecht die Mehrwertsteuer nachgefordert.

**5.2** Aus dem Aussenauftritt folgert die Vorinstanz, dass das Baukonsortium ein eigenständiges Steuersubjekt darstelle. Entsprechend handle es sich bei der Beschwerdeführerin und dem Baukonsortium um eng verbundene Personen. Demzufolge könne es sich bei den Leistungen der Beschwerdeführerin an das Baukonsortium auch nicht um Innenumsätze handeln. Daher habe sie die Umsätze aus den Leistungen, welche die Beschwerdeführerin dem Baukonsortium erbracht habe, zu Recht nachbelastet und folgerichtig die Vorsteuerkorrekturen infolge gemischter Verwendung (aufgrund Leistungen an das Baukonsortium) wieder gutgeschrieben. Gerade diese von der Beschwerdeführerin jeweils vorgenommenen Vorsteuerkorrekturen würden zeigen, dass sie dem Baukonsortium gegenüber Leistungen erbracht habe.

**5.3** Zunächst folgt aus dem Aussenauftritt der einfachen Gesellschaft, dass deren Leistungen (Verkauf von Stockwerkeigentum) der einfachen Gesellschaft selbst (und nicht den Gesellschaftern, d.h. der Beschwerdeführerin und der Immobilien AG getrennt) zuzuordnen sind. Aus dem Umstand, dass es sich bei der einfachen Gesellschaft um ein Steuersubjekt handelt, ist einerseits zu schliessen, dass es sich bei der Beschwerdeführerin und der einfachen Gesellschaft um nahestehende Personen handelt, da die Beschwerdeführerin zur Hälfte am Ertrag der einfachen Gesellschaft beteiligt ist (E. 4.1). Andererseits hat dies zur Folge, dass die Beschwerdeführerin auf ihren Leistungen an die einfache Gesellschaft die Mehrwertsteuer hätte entrichten müssen.

Inwiefern die Berechnung dieser Leistungen, d.h. die Ermittlung des kalkulatorischen Umsatzes im Rahmen der Ermessenseinschätzung, nicht korrekt erfolgt sein soll, wird von der Beschwerdeführerin – mit Ausnahme von Fr. 20'000.- für die Steuerperiode 2016 (Eventualantrag; E. 6) – nicht beanstandet und ist daher vorliegend nicht weiter zu prüfen. Die diesbezüglich bei der Vorinstanz vorgebrachten Einwände der Beschwerdeführerin wurden denn auch im angefochtenen Entscheid berücksichtigt.

**5.4** Nach dem Gesagten hat die Vorinstanz die Leistungen der Beschwerdeführerin an die einfache Gesellschaft zu Recht als mehrwertsteuerlich relevante Aussenumsätze qualifiziert und darauf die Mehrwertsteuer nachgefordert.

**6.**

Streitig und zu prüfen ist weiter, ob die Leistungen der Beschwerdeführerin zu Gunsten der vier Überbauungen (vgl. Sachverhalt, Bst. B.c) als Aussen- oder Innenumsätze zu qualifizieren sind.

**6.1** Die Beschwerdeführerin ist der Auffassung, dass bei ihren Leistungen zu Gunsten der vier Überbauungen noch eindeutiger kein Aussenauftritt unter eigenem Namen vorliege. Zum einen habe die Immobilien AG das Bauland allein erworben und sei nach aussen alleine als Verkäuferin aufgetreten (vgl. BB 8 und 9). Zum anderen habe sie – entgegen der Auffassung der Vorinstanz – die strittigen Leistungen auch nicht der Immobilien AG erbracht, sondern zu Gunsten ihres eigenen Anteils am Ertrag aus dem Zusammenwirken der beiden Gesellschaften als Investoren und strategische Oberaufsicht.

**6.2** Die Vorinstanz bringt vor, die Beschwerdeführerin habe bei vier Überbauungen Leistungen erbracht, ohne die betreffenden Umsätze verbucht und gegenüber der ESTV abgerechnet zu haben. Bei diesen vier Überbauungen sei nur die Immobilien AG als Verkäuferin in den Kaufverträgen aufgetreten, da diese das Bauland alleine erworben haben. Daher sei davon auszugehen, dass die Empfängerin der Leistungen die Immobilien AG gewesen sei, obschon auch diese Verkäufe – wohl fälschlicherweise – in den Buchhaltungen des Baukonsortiums enthalten und die Gewinne aus diesen Überbauungen hälftig aufgeteilt worden seien. Sowohl bei den Leistungen an das Baukonsortium als auch an die Immobilien AG handle es sich um von der Beschwerdeführerin nicht deklarierte steuerbare Leistungen an eng verbundene Personen.

**6.3** Die buchhalterische Erfassung von Leistungen kann zwar ein Indiz für eine mehrwertsteuerliche Qualifikation sein, massgebend ist jedoch die wirtschaftliche Betrachtungsweise (E. 3.4). Ob die Vorinstanz zu Recht von einem Buchhaltungsfehler und einer Leistungserbringung an die Immobilien AG ausgegangen ist oder ob eine (handelsrechtlich) korrekte Buchhaltung vorliegt und es sich um eine indirekte Stellvertretung im Sinne von Art. 20 Abs. 3 MWSTG handelt, kann offengelassen werden: Denn sowohl bei der Immobilien AG als auch der einfachen Gesellschaft (E. 4.5) handelt es sich um eigenständige Steuersubjekte, sodass die Umsätze bei der Beschwerdeführerin ohnehin als Aussenumsätze zu qualifizieren sind.

**6.4** Nach dem Gesagten hat die Vorinstanz die Leistungen der Beschwerdeführerin betreffend die vier Überbauungen zu Recht als Ausenumsätze qualifiziert und hierfür die Mehrwertsteuer nachgefordert.

## **7.**

Schliesslich ist der Eventualantrag der Beschwerdeführerin zu behandeln, wonach der kalkulatorische Umsatz für das Jahr 2016 um Fr. 20'000.- zu kürzen sei.

**7.1** Es ist vor Bundesverwaltungsgericht nicht mehr bestritten und auch aktenkundig (Beschwerdebeilage 11), dass die Beschwerdeführerin im Jahr 2016 einen Betrag in der Höhe von Fr. 20'000.- für Leistungen des Verwaltungsratspräsidenten der Immobilien AG abgerechnet hat. Der kalkulatorisch ermittelte Umsatz (ohne MWST) für die Steuerperiode 2016 reduziert sich demnach um diesen Betrag. Als Folge davon ist die nachgeforderte Mehrwertsteuer um Fr. 1'600.- zu reduzieren (8 % von Fr. 20'000.-).

**7.2** Nach dem Gesagten ist der Eventualantrag gutzuheissen und die Mehrwertsteuernachforderung für die Steuerperiode 2016 aufgrund übereinstimmender Anträge um Fr. 1'600.- zu reduzieren.

## **8.**

**8.1** Da die Beschwerdeführerin zu ca. 20% obsiegt, sind die auf Fr. 3'500.- festzusetzenden Verfahrenskosten der Beschwerdeführerin im Umfang von Fr. 2'800.- aufzuerlegen (Art. 63 Abs. 1 VwVG). Dieser Betrag ist dem einbezahlten Kostenvorschuss von Fr. 3'500.- zu entnehmen. Der Restbetrag von Fr. 700.- ist der Beschwerdeführerin nach Eintritt der Rechtskraft dieses Urteils zurückzuerstatten.

Der Vorinstanz können keine Verfahrenskosten auferlegt werden (Art. 63 Abs. 2 VwVG).

**8.2** Die teilweise obsiegende, nichtanwaltlich, aber berufsmässig vertretene Beschwerdeführerin hat Anspruch auf eine reduzierte Entschädigung zu Lasten der Vorinstanz (Art. 64 Abs. 1 VwVG i.V.m. Art. 7 ff. des Reglements über die Kosten und Entschädigungen vor dem Bundesverwaltungsgericht [SR 173.302.2, VGKE]). Mangels Kostennote ist diese Entschädigung praxismässig auf Fr. 1'050.- festzusetzen.

Der Vorinstanz ist keine Parteientschädigungen zuzusprechen (vgl. Art. 7 Abs. 3 VGKE).



**Demnach erkennt das Bundesverwaltungsgericht:**

**1.**

Die Beschwerde wird im Sinne der Erwägungen (E. 2.3, 7.4) teilweise gutgeheissen. Im Übrigen wird die Beschwerde abgewiesen.

**2.**

Die Verfahrenskosten in der Höhe von Fr. 3'500.- werden der Beschwerdeführerin im Umfang von Fr. 2'800.- auferlegt. Dieser Betrag wird dem einbezahlten Kostenvorschuss von Fr. 3'500.- entnommen. Der Restbetrag von Fr. 700.- wird der Beschwerdeführerin nach Eintritt der Rechtskraft dieses Urteils zurückerstattet.

**3.**

Die Vorinstanz hat der Beschwerdeführerin eine Parteientschädigung im Umfang von Fr. 1'050.- zu bezahlen.

**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: