



---

Abteilung I  
A-2430/2019

## **Urteil vom 29. Dezember 2020**

---

Besetzung

Richter Jürg Steiger (Vorsitz),  
Richterin Annie Rochat Pauchard, Richter Daniel Riedo,  
Gerichtsschreiber Roger Gisclon.

---

Parteien

**A. \_\_\_\_\_ AG,**  
vertreten durch  
Daniel Bader und Cyrill Diefenbacher,  
Beschwerdeführerin,

gegen

**Eidgenössische Steuerverwaltung ESTV,**  
Hauptabteilung Mehrwertsteuer,  
Vorinstanz.

---

Gegenstand

Mehrwertsteuer (1. Quartal 2011 bis 4. Quartal 2015).

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

Die A. \_\_\_\_\_ AG (fortan: Steuerpflichtige) bezweckt gemäss Handelsregistereintrag unter anderem die Erbringung von Dienstleistungen im Immobilienbereich, so insbesondere die Erstellung, den Erwerb, die Verwaltung und die Veräusserung von Liegenschaften und ist seit dem 1. Januar 2011 als Mehrwertsteuerpflichtige registriert.

**B.**

Im Februar 2017 führte die ESTV bei der Steuerpflichtigen eine Kontrolle betreffend die Steuerperioden 2011 bis 2015 durch. Dabei stellte die ESTV unter anderem fest, dass die Steuerpflichtige ihrer Tochtergesellschaft in der Steuerperiode 2015 Leistungen erbrachte, diese jedoch unter dem Drittpreis (und teilweise ohne MWST) oder überhaupt nicht fakturierte. Die ESTV belastete der Steuerpflichtigen in der Folge mit Einschätzungsmitteilung (EM) Nr. (...) vom 24. April 2017 betreffend die Steuerperioden 2011 bis 2015 Mehrwertsteuern im Betrag von insgesamt CHF 787'286.- zuzüglich Verzugszins ab dem 31. Januar 2016 nach.

**C.**

Nachdem die Rechtmässigkeit der EM Nr. (...) seitens der Steuerpflichtigen bestritten wurde, hielt die ESTV mit Verfügung vom 12. Juni 2017 an der Steuernachforderung im Betrag von insgesamt CHF 787'286.- zuzüglich Verzugszins ab dem 31. Januar 2016 fest.

**D.**

Am 12. Juli 2017 erhob die B. \_\_\_\_\_ AG im Namen und Auftrag der Steuerpflichtigen Einsprache gegen die Verfügung der ESTV vom 12. Juni 2017. Dabei wurden die seitens der ESTV vorgenommenen Korrekturen betreffend die Steuerperioden 2011 bis 2014 vollumfänglich akzeptiert, während die Korrekturen betreffend die Steuerperiode 2015 – mit Ausnahme einer Vorsteuerkorrektur von CHF 498.- zu Gunsten der Steuerpflichtigen sowie einer Umsatzsteuerkorrektur betreffend die vermietete Eigentumswohnung von CHF 54'496.- und einer Korrektur infolge von Steuersatzdifferenzen von CHF 370.- zu Lasten der Steuerpflichtigen – bestritten wurden. Dementsprechend beantragte die Steuerpflichtige, die Korrekturen betreffend die Steuerperiode 2015 seien neu auf insgesamt CHF 54'368.- zu ihren Lasten festzusetzen.

**E.**

Mit Einspracheentscheid vom 4. April 2019 hielt die ESTV fest, dass die Verfügung vom 12. Juni 2017 hinsichtlich der nicht bestrittenen Steuerperioden 2011 bis 2014 in Rechtskraft erwachsen sei, womit die Steuerpflichtige der ESTV für den genannten Zeitraum noch CHF 7'945.- Mehrwertsteuer zuzüglich Verzugszins ab dem 31. Januar 2016 zu bezahlen habe (Dispositiv-Ziffer 1). Darüber hinaus wies die ESTV die gegen die Verfügung vom 12. Juni 2017 erhobene Einsprache ab (Dispositiv-Ziffer 2) und hielt fest, dass die ESTV betreffend die Steuerperiode 2015 zu Recht CHF 779'341.- zuzüglich Verzugszins ab dem 31. Januar 2016 nachgefordert habe.

**F.**

Gegen diesen Einspracheentscheid der ESTV (fortan auch: Vorinstanz) lässt die Steuerpflichtige (fortan: Beschwerdeführerin) mit Schreiben vom 20. Mai 2019 Beschwerde erheben und folgende Anträge stellen:

1. Der Einspracheentscheid der ESTV vom 4. April 2019 sei aufzuheben und wie folgt zu ändern:

Von den Korrekturen bezüglich der Steuerperiode 2015 gemäss EM Nr. (...) (festgesetzt mit Verfügung der ESTV vom 12. Juni 2017) wird abgesehen, mit Ausnahme von:

- der Vorsteuerkorrektur zu Gunsten der Steuerpflichtigen im Umfang von CHF 498.-,
- der Umsatzkorrektur bezüglich der vermieteten Eigentumswohnung (...) zu Lasten der Steuerpflichtigen von CHF 54'496.-, sowie
- der Korrektur der Steuersatzdifferenz von CHF 370.- zu Lasten der Steuerpflichtigen.

Die Korrekturen in der Steuerperiode 2015 zu Lasten der Beschwerdeführerin sind entsprechend neu auf total CHF 54'368.- festzusetzen.

2. Eventualiter – im Fall eines auf den weiterverrechneten Leistungen vorzunehmenden Gewinnaufschlages («zu wenig fakturierter Ertrag betreffend Rechnung vom 17.3.2015 gemäss Anhang 3 Bst. A» der Einschätzungsmitteilung) – ist die Steuerkorrektur unter Verwendung eines Gewinnzuschlages von maximal 5% zu berechnen.

3. Eventualiter – im Fall eines Miteinbezuges der nicht weiterverrechneten Leistungen in das steuerbare Leistungsverhältnis («nicht fakturierte, aktivierte Aufwendungen per 31.12.2015 gemäss Anhang 3 Bst. B» der Einschätzungsmitteilung) – ist der Einspracheentscheid der ESTV vom 4. April 2019 aufzuheben und die Steuerkorrektur ohne Vornahme eines Gewinnaufschlages zu berechnen.
4. Sub-eventualiter – im Fall eines Miteinbezuges der nicht weiterverrechneten Leistungen in das steuerbare Leistungsverhältnis («nicht fakturierte, aktivierte Aufwendungen per 31.12.2015 gemäss Anhang 3 Bst. B» der Einschätzungsmitteilung) sowie der Berechnung der Steuerkorrektur unter Vornahme eines Gewinnzuschlages – ist diese Steuerkorrektur unter Verwendung eines Gewinnzuschlages von maximal 5% zu berechnen.

Unter o/e Kosten- und Entschädigungsfolge zu Lasten der Vorinstanz.

**G.**

Mit Vernehmlassung vom 11. Juli 2019 beantragt die ESTV, die Beschwerde vom 20. Mai 2019 sei unter Kostenfolge zulasten der Beschwerdeführerin abzuweisen und der Einspracheentscheid der ESTV vom 4. April 2019 (Steuerperioden 2011 bis 2015) sei zu bestätigen.

**H.**

Mit Replik vom 22. August 2019 hält die Beschwerdeführerin an den mit Beschwerde vom 20. Mai 2019 gestellten Anträgen fest.

**I.**

Mit Duplik vom 23. September 2019 hält die ESTV an dem mit Vernehmlassung vom 11. Juli 2019 gestellten Antrag fest.

**J.**

Auf die weiteren Ausführungen der Parteien sowie die eingereichten Unterlagen wird – soweit entscheidwesentlich – im Rahmen der nachfolgenden Erwägungen eingegangen.

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

### **1.**

**1.1** Das Verfahren vor dem Bundesverwaltungsgericht richtet sich nach dem VwVG, soweit das VGG nichts anderes bestimmt (Art. 37 VGG). Gemäss Art. 31 VGG beurteilt das Bundesverwaltungsgericht Beschwerden gegen Verfügungen nach Art. 5 VwVG, 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 zur Behandlung von Beschwerden gegen Einspracheentscheide der ESTV auf dem Gebiet der Mehrwertsteuern sachlich und funktionell zuständig. Die Beschwerdeführerin ist 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). Nachdem sie auch den Vorschuss für die Verfahrenskosten fristgerecht geleistet hat (Art. 64 Abs. 3 i.V.m. Art. 21 Abs. 3 VwVG), ist auf die Beschwerde einzutreten.

**1.2** Das Bundesverwaltungsgericht kann einen 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).

### **1.3**

**1.3.1** 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 wird im Mehrwertsteuerverfahren indes dadurch relativiert, dass der steuerpflichtigen Person spezialgesetzlich statuierte Mitwirkungspflichten auferlegt werden (vgl. Art. 13 VwVG; BVGE 2009/60 E. 2.1.2). Dazu zählt namentlich das im Mehrwertsteuerrecht geltende Selbstveranlagungsprinzip (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).

**1.3.2** Gemäss Art. 61 Abs. 1 VwVG entscheidet das Bundesverwaltungsgericht in der Sache selbst oder weist diese ausnahmsweise mit verbindli-

chen Weisungen an die Vorinstanz zurück. Bei der Wahl zwischen den beiden Entscheidarten steht dem Gericht ein weiter Ermessensspielraum zu. Liegen sachliche Gründe vor, ist eine Rückweisung regelmässig mit dem Untersuchungsgrundsatz sowie dem Prinzip eines einfachen und raschen Verfahrens vereinbar. Zur Rückweisung führt insbesondere eine mangelhafte Abklärung des Sachverhaltes durch die Vorinstanz, die ohne eine aufwändigere Beweiserhebung nicht behoben werden kann. Die Vorinstanz ist mit den tatsächlichen Verhältnissen besser vertraut und darum im Allgemeinen besser in der Lage, die erforderlichen Abklärungen durchzuführen; zudem bleibt der betroffenen Partei dergestalt der gesetzlich vorgesehene Instanzenzug erhalten (vgl. statt vieler BGE 131 V 407 E. 2.1.1; BVGE 2012/21 E. 5.1; Urteile des BVGer A-3285/2017 vom 21. Juni 2018 E. 1.6.2, A-5198/2016 vom 5. April 2017 E. 2.3; MOSER/BEUSCH/KNEUBÜHLER, Prozessieren vor dem Bundesverwaltungsgericht, 2. Aufl. 2013, N. 3.194).

#### **1.4**

**1.4.1** Im Verfahren vor dem Bundesverwaltungsgericht gilt der Grundsatz der freien Beweiswürdigung (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 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; Urteil des BGer 2C\_353/2013 vom 23. Oktober 2013 E. 3.3; Urteil des BVGer A-3285/2017 vom 21. Juni 2018 E. 1.7.1).

**1.4.2** Beim Entscheid darüber, ob eine rechtserhebliche Tatsache als erwiesen zu gelten hat oder nicht, ist die Frage des Beweismasses (bzw. Beweisgrades) zu berücksichtigen. Als Regelbeweismass gilt der volle (strikte) Beweis. Dieser ist erbracht, wenn das Gericht am Vorliegen der behaupteten Tatsache keine ernsthaften Zweifel mehr hat oder allenfalls verbleibende Zweifel als leicht erscheinen (BGE 130 III 321 E. 3.2; vgl. Urteil des BVGer A-992/2012 vom 6. August 2012 E. 1.4.3 mit Hinweisen).

Verlangt wird ein so hoher Grad der Wahrscheinlichkeit, dass vernünftigerweise mit der Möglichkeit des Gegenteils nicht mehr zu rechnen ist (Urteil des BVGer A-1192/2017 vom 6. Februar 2018 E. 3.3.3). Nicht ausreichend ist dagegen, wenn bloss eine überwiegende Wahrscheinlichkeit besteht, dass sich die behauptete Tatsache verwirklicht hat (BGE 128 III 271 E. 2b/aa; MOSER/BEUSCH/KNEUBÜHLER, a.a.O., N. 3.141; vgl. zum Ganzen: Urteil des BVGer A-4487/2019, A-4488/2019 vom 26. Oktober 2020 E. 1.4.3).

## **2.**

Die vorliegend zu beurteilende Sache betrifft (nur noch) die Steuerperiode 2015. Somit ist in casu das Bundesgesetz vom 12. Juni 2009 über die Mehrwertsteuer (Mehrwertsteuergesetz, MWSTG, SR 641.20) mitsamt der zugehörigen Mehrwertsteuerverordnung vom 27. November 2009 (MWSTV; SR 641.201) in der im Jahr 2015 gültigen Fassung massgebend, worauf nachfolgend – wo nicht anders vermerkt – referenziert wird.

Soweit im Folgenden auf die Rechtsprechung zum Bundesgesetz vom 2. September 1999 über die Mehrwertsteuer (aMWSTG; AS 2000 1300 ff.) verwiesen wird, liegt der Grund darin, dass diese im vorliegenden Fall auch für das MWSTG übernommen werden kann.

**2.1** Der Bund erhebt eine allgemeine Verbrauchssteuer nach dem System der Nettoallphasensteuer (auch als Allphasensteuer mit Vorsteuerabzug bzw. Mehrwertsteuer bezeichnet [vgl. Art. 130 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).

**2.2** Damit überhaupt eine steuerbare Leistung vorliegt, muss sie im Austausch mit einem Entgelt erfolgen (sog. "Leistungsverhältnis" oder "Leistungsaustauschverhältnis"; vgl. hierzu Urteil des BVGer A-6831/2013 vom 8. Juli 2015 E. 3.1.5, mit Hinweisen).

**2.3** 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 (Urteil des BVGer A-1715/2014 und A-4218/2014 vom 19. Januar 2015 E. 3.3.2). Als eng verbundene Personen gelten dabei nach Art. 3 Bst. h MWSTG die Inhaber und Inhaberinnen von massgebenden Beteiligungen

an einem Unternehmen oder ihnen nahe stehende Personen. Eine massgebende Beteiligung liegt vor, wenn die Schwellenwerte gemäss Art. 69 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die direkte Bundessteuer (DBG; SR 642.11) überschritten werden oder wenn eine entsprechende Beteiligung an einer Personengesellschaft vorliegt (Urteile des BVGer A-6223/2019 vom 24. Juli 2020 E. 2.3, A-3292/2015 vom 8. Januar 2016 E. 3.3).

## **2.4**

**2.4.1** Das Entgelt stellt nicht nur Tatbestandselement des Steuerobjekts dar, sondern bildet auch die Bemessungsgrundlage der Mehrwertsteuer (Art. 24 MWSTG; vgl. BGE 132 II 353 E. 4.1). Die Mehrwertsteuer wird vom tatsächlich empfangenen Entgelt berechnet. Zum Entgelt gehören namentlich auch der Ersatz aller Kosten, selbst, wenn diese gesondert in Rechnung gestellt werden, sowie die von der steuerpflichtigen geschuldeten öffentlich-rechtlichen Abgaben (Art. 24 Abs. 1 MWSTG). Massgeblich ist der tatsächliche Vermögenszugang beim Leistungserbringer (vgl. Urteil des BVGer A-5556/2019 vom 28. Mai 2020 E. 2.3.1).

**2.4.1.1** Nach Art. 24 Abs. 6 Bst. b MWSTG werden Beträge, welche die steuerpflichtige Person von der die Leistung empfangenden Person als Erstattung der in deren Namen und für deren Rechnung getätigten Auslagen erhält, sofern sie diese gesondert ausweist (durchlaufende Posten), nicht in die Bemessungsgrundlage einbezogen.

Die Regelung dient lediglich der Klarstellung, da sie sich bereits aus den allgemeinen Grundsätzen des MWST-Rechts ergibt. Tritt nämlich die steuerpflichtige Person lediglich als Vermittler auf, ist sie nicht in die Leistungskette eingebunden. Die weiterverrechneten Auslagen können folglich auch nicht Entgeltscharakter haben (GEIGER, in: Kommentar 2019, Art. 24 N. 27). Der Mittelsmann ist an diesem Leistungsverhältnis nicht beteiligt, er ist bloss in den Zahlungsverkehr involviert. Beim weiterbelasteten Betrag handelt es sich aus seiner Sicht um ein Nicht-Entgelt (BOSSART/CLAVADETSCHER, in: Kommentar 2015, Art. 24 N. 41).

**2.4.1.2** Nicht in die Bemessungsgrundlage einbezogen wird ausserdem der Anteil des Entgelts, der bei der Veräusserung eines unbeweglichen Gegenstandes auf den Wert des Bodens entfällt (Art. 24 Abs. 6 Bst. c MWSTG).

**2.4.2** Der Grundsatz, demgemäss 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 als Entgelt der Wert, der unter unabhängigen Dritten vereinbart würde. Diese Bestimmung entspricht dem im Steuerrecht bekannten Grundsatz des Drittvergleichs (sog. dealing at arm's length; vgl. Urteile des BGer 2C\_576/2015 vom 29. Februar 2016 E. 3.2; 2A.11/2007 vom 25. Oktober 2007 E. 2.3.2; Urteil des BVGer A-2137/2018 vom 15. Januar 2020 E. 3). Die Anwendbarkeit dieses Artikels bedingt eine Leistung zu einem Vorzugspreis, also zu einem Entgelt, welches nicht mit dem Preis übereinstimmt, den ein unabhängiger Dritter zu bezahlen hätte (sog. Drittpreis; vgl. Urteile des BVGer A-5556/2019 vom 28. Mai 2020 E. 2.3.3, A-6831/2013 vom 8. Juli 2015 E. 3.2.2.2). Im Weiteren muss es sich beim Empfänger der Leistung um eine eng verbundene Person im Sinne von Art. 3 Bst. h MWSTG handeln (vgl. E. 2.3).

**2.4.3** Gestützt auf den Aspekt, dass im Umfang des Differenzbetrages zum Drittpreis keine Vermögensverwendung stattfindet und Art. 24 Abs. 2 MWSTG damit dem Charakter der MWST als Verbrauchssteuer widerspricht (vgl. dazu DANIEL RIEDO, Vom Wesen der Mehrwertsteuer als allgemeine Verbrauchsteuer und den entsprechenden Wirkungen auf das schweizerische Recht, 1999, S. 229), müsste Art. 24 Abs. 2 MWSTG nach SONJA BOSSART/DIEGO CLAVADETSCHER eng ausgelegt bzw. auf Missbräuche beschränkt werden. Diese Aussage sei auch in der WAK-N geäussert worden (BOSSART/CLAVADETSCHER, in: Kommentar 2015, Art. 3 N. 163 und 165).

**2.4.4** Rechtsfolge einer solchen Leistung zu einem Vorzugspreis an eine eng verbundene Person ist, dass für die Bemessung der MWST eine besondere (fiktive) Bemessungsgrundlage herangezogen wird. Die Leistung wird auf den Wert korrigiert, der unter unabhängigen Dritten vereinbart würde. Massgebend ist der Drittpreis, d.h. der Preis, den ein Dritter der gleichen Abnehmerkategorie auf dem Markt üblicherweise für dieselbe Leistung zu bezahlen hätte (sog. Marktwert; vgl. Urteil des BGer 2C\_778/2008 vom 8. April 2009 E. 3.1; zum Ganzen auch: Urteile des BVGer A-2137/2018 vom 15. Januar 2020 E. 3 mit Hinweisen und A-6831/2013 vom 8. Juli 2015 E. 3.2.2.3).

Dieser Drittpreis ist in den meisten Fällen kein exakter Wert, sondern kann nur annäherungsweise bestimmt werden (Urteil des BVGer A-2137/2018 vom 15. Januar 2020 E. 3 mit weiteren Hinweisen). Zur Ermittlung des

Drittpreises können Methoden, die auch bei den direkten Steuern Anwendung finden, herangezogen werden (namentlich die Kostenaufschlags-, Preisvergleichs- oder die Wiederverkaufspreismethode; vgl. Urteile des BGer 2C\_443/2020 vom 8. Oktober 2020 E. 3.2.2 und 2C\_495/2017, 2C\_512/2017 vom 27. Mai 2019 E. 7.2.2 und E. 11.1; Urteile des BVGer A-5556/2019 vom 28. Mai 2020 E. 2.3.4, A-2304/2019 vom 20. April 2020 E. 2.2.4.4, A-1501/2006 vom 6. November 2008 E. 3.3.2 sowie E. 8.5; A-1355/2006 vom 21. Mai 2007 E. 3.4; BOSSART/CLAVADETSCHER, in: Kommentar 2015, Art. 24 N. 59 ff.).

**2.4.5** Die ESTV hat somit zur Ermittlung des Drittpreises grundsätzlich eine Schätzung durchzuführen und sich dabei an die im Zusammenhang mit der Ermessenseinschätzung von Art. 79 Abs. 1 MWSTG entwickelten Prinzipien zu halten. Dies gilt insbesondere für die Rechte und Pflichten der ESTV bei einer Veranlagung, für die Möglichkeit des Steuerpflichtigen die Veranlagung anzufechten, sowie für die Zurückhaltung, die das Bundesverwaltungsgericht bei der Überprüfung der Richtigkeit der Veranlagung an den Tag legt (Urteile des BVGer A-2137/2018 vom 15. Januar 2020 E. 3, A-6831/2013 vom 8. Juli 2015 E. 3.2.2.4, A-3376/2014 vom 10. Februar 2015 E. 3.3.4, A-3734/2011 vom 9. Januar 2013 E. 2.3.4). Letzteres bedeutet namentlich, dass das Bundesverwaltungsgericht grundsätzlich nur dann sein eigenes Ermessen an die Stelle desjenigen der Vorinstanz setzt, wenn dieser bei der Schätzung erhebliche Ermessensfehler unterlaufen sind. Aus den bei der Ermessenseinschätzung geltenden Grundsätzen ist ferner abzuleiten, dass falls die Voraussetzungen für eine Schätzung des Werts erfüllt sind (erste Stufe), und die vorinstanzliche Schätzung nicht bereits im Rahmen der durch das Bundesverwaltungsgericht mit der gebotenen Zurückhaltung vorzunehmenden Prüfung als pflichtwidrig erscheint (zweite Stufe), es in Umkehr der allgemeinen Beweislast dem Steuerpflichtigen obliegt, den Nachweis für die Unrichtigkeit der Schätzung zu erbringen (dritte Stufe; vgl. hierzu Urteile des BVGer A-5556/2019 vom 28. Mai 2020 E. 2.3.5, A-2137/2018 vom 15. Januar 2020 E. 4.3 und A-3292/2015 vom 8. Januar 2016 E. 3.5).

## **2.5**

**2.5.1** Im Mehrwertsteuerrecht stellt jede einzelne Leistung grundsätzlich ein selbständiges Steuerobjekt dar, das heisst voneinander unabhängige Leistungen werden selbständig behandelt (Art. 19 Abs. 1 MWSTG; FELIX GEIGER, in: Kommentar 2019, Art. 19 N. 1).

Leistungen, die miteinander verbunden sind (sog. Leistungskomplexe), werden mehrwertsteuerlich jedoch dann als einheitlicher wirtschaftlicher Vorgang betrachtet, wenn sie wirtschaftlich derart eng zusammengehören und ineinander greifen, dass sie ein unteilbares Ganzes bilden. Dabei wird zwischen einer Gesamtleistung und einer Hauptleistung mit akzessorischer Nebenleistung unterschieden (Art. 19 Abs. 3 und 4 MWSTG; Urteile des BVGer A-5789/2018 vom 27. Mai 2020 E. 2.6.2, A-1266/2013 vom 5. November 2013 E. 2.2).

**2.5.2** Eine Gesamtleistung, welche als einheitlicher wirtschaftlicher Vorgang behandelt wird, liegt vor, wenn mehrere Leistungen wirtschaftlich derart eng zusammen gehören und ineinander greifen, dass sie ein unteilbares Ganzes bilden (Art. 19 Abs. 3 MWSTG). Dabei müssen die einzelnen Leistungen gemäss konstanter Gerichts- und Verwaltungspraxis sachlich, zeitlich und vom wirtschaftlichen Gehalt her in einer derart engen Verbundenheit stehen, dass sie untrennbare Komponenten eines Vorgangs verkörpern, der das gesamte Handeln umfasst (Urteil des BGer 2A.567/2006 vom 25. April 2007 E. 4.3; BVGE 2007/14 E. 2.3; Urteil des BVGer A-517/2012 vom 9. Januar 2013 E. 2.3.1). Es kann nur dann von einem einheitlichen, wirtschaftlich unteilbaren Ganzen ausgegangen werden, wenn eine Gesamtleistung nicht in Einzelleistungen zerlegt werden kann, die für sich betrachtet einen wirtschaftlich sinnvollen Zweck erfüllen, oder die Gesamtleistung dadurch zerstört, beschädigt oder verändert würde (GEIGER, in: Kommentar 2019, Art. 19 N. 21). Liegt eine Leistungseinheit vor, erfolgt die mehrwertsteuerliche Behandlung nach der für diese wesentlichen Eigenschaft, d.h. nach der Leistung, welche wirtschaftlich betrachtet im Vordergrund steht (Art. 19 Abs. 3 MWSTG). Mit anderen Worten gelten für die einzelnen Leistungskomponenten des Leistungskomplexes die gleichen Vorschriften bezüglich Ort der Besteuerung, Steuersatz oder Steuerbefreiung (Urteil des BVGer A-358/2017 vom 31. August 2017 E. 2.2.2). Die einheitliche Leistung ist somit entweder insgesamt als Lieferung oder als Dienstleistung zu qualifizieren. So stehen etwa bei gastgewerblichen Leistungen die Dienstleistungskomponenten im Vordergrund, während die Lieferungskomponenten (i.e. die Abgabe von Speisen und Getränken) dahinter zurücktreten (vgl. zum Ganzen: Urteil des BVGer A-3285/2017 vom 21. Juni 2018 E. 2.5.2; GEIGER, in: Kommentar 2019, Art. 19 N. 24).

**2.5.3** Leistungen sind steuerlich ebenfalls dann einheitlich zu beurteilen, wenn sie zueinander im Verhältnis von Haupt- und untergeordneter (akzessorischer) Nebenleistung stehen (Art. 19 Abs. 4 MWSTG). Die Annahme einer solchen unselbständigen Nebenleistung, die das steuerliche

Schicksal der Hauptleistung teilt, setzt gemäss ständiger bundesgerichtlicher Rechtsprechung voraus, dass sie im Vergleich zur Hauptsache nebensächlich ist, mit der Hauptleistung wirtschaftlich eng zusammenhängt, die Hauptleistung wirtschaftlich ergänzt, verbessert oder abrundet und üblicherweise mit der Hauptleistung vorkommt. Die Hauptleistung stellt dabei den eigentlichen Kern des Leistungskomplexes dar. Nicht massgebend sind die Wertverhältnisse der einzelnen Leistungen (Urteil des BGer 2A.40/2007 vom 14. November 2007 E. 2.2; Urteil des BVGer A-2572/2010 und A-2574/2010 vom 26. August 2011 E. 3.3.1 f.). Eine Leistung ist insbesondere dann als Nebenleistung zu einer Hauptleistung anzusehen, wenn sie für die Kundschaft keinen eigenen Zweck, sondern das Mittel dafür darstellt, um die Hauptleistung des Leistungserbringers unter optimalen Bedingungen in Anspruch zu nehmen (Urteil des BVGer A-3285/2017 vom 21. Juni 2018 E. 2.5.3; GEIGER, in: Kommentar 2019, Art. 19 N. 27).

**2.5.4** Welche Konstellation – Gesamtleistung oder Haupt- mit Nebenleistung – im konkreten Einzelfall anzunehmen ist, beurteilt sich in Anwendung der wirtschaftlichen Betrachtungsweise, welche der zivilrechtlichen Beurteilung vorgeht (Urteil des BGer 2A.756/2006 vom 22. Oktober 2007 E. 2.4). Zudem ist diese Frage primär aus der Sicht des Verbrauchers, d.h. des Leistungsempfängers, zu beantworten (Urteil des BGer 2A.452/2003 vom 4. März 2003 E. 3.2; statt vieler: Urteil des BVGer A-517/2012 vom 9. Januar 2013 E. 2.3.3). Massgeblich ist die allgemeine Verkehrsauffassung einer bestimmten Verbrauchergruppe. Der subjektive Parteiwille ist sekundär (vgl. zum Ganzen: Urteil des BVGer A-3285/2017 vom 21. Juni 2018 E. 2.5.4).

## **2.6**

**2.6.1** Das Prinzip der Massgeblichkeit der Handelsbilanz gilt im Bereich der Mehrwertsteuer grundsätzlich ebenso wie direktsteuerlich (vgl. Urteil des Bundesgerichts 2C\_650/2011 vom 16. Februar 2012 E. 2.5.1). Danach ist die (formell und materiell) ordnungsgemässe handelsrechtliche Bilanz auch steuerlich massgebend, insoweit keine steuerlichen Korrekturvorschriften zu beachten sind (Art. 957 ff. des Bundesgesetzes vom 30. März 2011 betreffend die Ergänzung des Schweizerischen Zivilgesetzbuches [OR, SR 220]; vgl. ERNST BLUMENSTEIN/PETER LOCHER, System des schweizerischen Steuerrechts, 6. Aufl., Zürich 2002, S. 269; ROLAND BURKHALTER, Massgeblichkeitsgrundsatz, Bern/Stuttgart/Wien 2003, S. 63 ff.). Für die Zwecke der Mehrwertsteuer präzisiert Art. 58 aMWSTG, dass die steuerpflichtige Person ihre Geschäftsbücher ordnungsgemäss zu führen und so einzurichten hat, dass sich aus ihnen die für die Feststellung der

Steuerpflicht sowie für die Berechnung der Mehrwertsteuer und der abziehbaren Vorsteuern massgebenden Tatsachen leicht und zuverlässig ermitteln lassen (vgl. Urteile des Bundesgerichts 2C\_650/2011 vom 16. Februar 2012 E. 2.5.1, 2A.693/2006 vom 26. Juli 2007 E. 3; Urteil des BVGer A-720/2013 vom 30. Januar 2014 E. 2.4.1).

**2.6.2** Gemäss höchstrichterlicher Rechtsprechung ist eine formell korrekte Buchhaltung vermuthungsweise auch materiell richtig (vgl. BGE 134 II 207 E. 3.3, BGE 106 Ib 311 E. 3c und 3d; Urteile des Bundesgerichts 2C\_206/2012 vom 6. September 2012 E. 2.3, 2C\_592/2007 vom 22. Januar 2008 E. 2.3). Fehlt es an einer formell ordnungsgemässen Buchführung oder bestehen Anhaltspunkte, welche auf die (materielle) Unrichtigkeit der Geschäftsbücher schliessen lassen, entfällt auch die natürliche Vermutung der materiellen Richtigkeit (vgl. Urteile des Bundesgerichts 2C\_1173/2012 vom 28. Juni 2013 E. 3.1 mit Hinweis, 2C\_512/2007 vom 24. Januar 2008 E. 3.3, 2A.426/2004 vom 23. November 2004 E. 2.3).

**2.6.3** Im Bereich der Mehrwertsteuer ist nach konstanter Rechtsprechung nicht in erster Linie die Sichtweise der Buchführung, sondern die wirtschaftliche und tatsächliche Betrachtungsweise massgebend. Das Massgeblichkeitsprinzip steht insofern dem Nachweis, dass die buchhalterische Erfassung von Leistungen nicht der wirtschaftlichen Realität entspricht, nicht entgegen (vgl. Urteile des BVGer A-2911/2014 vom 9. Juli 2015 E. 4.1, A-720/2013 vom 30. Januar 2014 E. 2.4.3, A-6182/2012 vom 27. August 2013 E. 3.5, A-3579/2008 vom 17. Juli 2010 E. 3.3, A-1601/2006 vom 4. März 2010 E. 3.2.2; Entscheide der Eidgenössischen Steuerrekurskommission [SRK] vom 13. Dezember 2004 [SRK 2003-098] E. 4b, bestätigt durch das Urteil des Bundesgerichts 2A.65/2005 vom 17. Oktober 2005, sowie vom 24. September 2003 [SRK 2003-021] E. 4c, bestätigt durch das Urteil des Bundesgerichts 2A.520/2003 vom 29. Juni 2004).

**2.6.4** Tatsächliche (oder natürliche) Vermutungen können sich in allen Bereichen der Rechtsanwendung ergeben. Es handelt sich dabei um Wahrscheinlichkeitsfolgerungen, die aufgrund der Lebenserfahrung gezogen werden. Tatsächliche Vermutungen bewirken keine Umkehrung der Beweislast zu Gunsten des Vermutungsträgers, sondern betreffen die Beweiswürdigung. Um die tatsächliche Vermutung zu entkräften, muss der Vermutungsgegner nicht den Beweis des Gegenteils antreten. Er kann sich mit dem Gegenbeweis begnügen. Das bedeutet, dass er Zweifel an der Richtigkeit der Indizien (Vermutungsbasis) und der daraus gezogenen Schlussfolgerung (Vermutungsfolge) wecken muss (BGE 135 II 161 E. 3

mit Hinweisen). Gelingt dem Vermutungsgegner der Gegenbeweis, so greift die tatsächliche Vermutung nicht mehr und der Beweis ist gescheitert. Es stellt sich, sofern der Vermutungsgegner nicht weitergehend das Gegenteil beweist, die Beweislosigkeit ein, deren Folgen den beweisbelasteten Vermutungsträger treffen (Urteil des BGer 5A\_182/2017 vom 2. Februar 2018 E. 3.2.2, Urteil des BGer 2C\_1157/2016, 2C\_1158/2016 vom 2. November 2017 E. 4.2.3; vgl. auch MOSER/BEUSCH/KNEUBÜHLER, a.a.O., N. 3.143, N. 3.152).

### 3.

**3.1** Die ESTV legt den massgebenden Sachverhalt im Rahmen ihres Einspracheentscheids wie folgt dar:

Mit Abtretungsvertrag vom 29. März 2011 bzw. 14. April 2011 zwischen der C.\_\_\_\_\_ GmbH (fortan auch: [...]) und der Beschwerdeführerin erwarb Letztere ein Kaufs- und Vorkaufsrecht an sämtlichen Aktien der damaligen D.\_\_\_\_\_ AG (Im Zeitpunkt der Kontrolle: E.\_\_\_\_\_ AG; heute: F.\_\_\_\_\_ AG) sowie ein Kaufs- und Vorkaufsrecht an der im Eigentum der vorgenannten Gesellschaft stehenden Liegenschaft (Grundbuch [Gemeinde] Nr. [...], Parzelle [...]) und liess sich dabei sämtliche Rechte und Pflichten von der C.\_\_\_\_\_ GmbH aus den von dieser mit der D.\_\_\_\_\_ AG bzw. deren Aktionären abgeschlossenen Verträgen vom 26. Januar 2010 abtreten (vgl. dazu Ziff. 1 und 2 des obgenannten Abtretungsvertrags).

In der Folge begann die Beschwerdeführerin mit der Entwicklung eines Neubauprojekts namens (...), welches die Realisierung von (Anzahl) Mehrfamilienhäusern mit insgesamt (Anzahl) Wohneinheiten beinhaltet, und bezog diesbezüglich in den Jahren 2011 bis 2015 zahlreiche Leistungen (Planungs-, Beratungsleistungen usw.) von verschiedenen Leistungserbringern.

Mit Kaufvertrag vom 4. März 2015 erwarb die Beschwerdeführerin die E.\_\_\_\_\_ AG (ehemals: D.\_\_\_\_\_ AG) zu 100%. Anschliessend veräusserte die Beschwerdeführerin mit Kaufvertrag vom 17. März 2015 das Neubauprojekt (...) zu einem Preis von insgesamt CHF 8'895'360.50 (davon CHF 599'110.- MWST) an die E.\_\_\_\_\_ AG (fortan auch: Tochtergesellschaft) und verpflichtete sich dabei gegenüber der Letztgenannten zur Übergabe und Übertragung von sämtlichen im Zusammenhang mit dem besagten Projekt bestehenden Unterlagen und Rechten (vgl. Ziff. 2 und 3

des Kaufvertrags vom 4. März 2015). Im September 2015 erfolgte schliesslich der Baubeginn für die Wohnüberbauung «(...)». Folgende Kosten bzw. Leistungen wurden der Tochtergesellschaft seitens der Beschwerdeführerin in Rechnung gestellt (vereinfacht und zusammengefasst):

|                                                                                           |                 |
|-------------------------------------------------------------------------------------------|-----------------|
| Bauherrenberatung (netto)                                                                 | CHF 1'352'412.- |
| Bau-Nebenkosten (netto)                                                                   | CHF 5'590'501.- |
| Management Fee (netto)                                                                    | CHF 677'778.-   |
| Kapitalkosten (netto)                                                                     | CHF 675'559.-   |
| Total fakturierte Leistungen netto (gemäss<br>Ziff. 3 des Kaufvertrags vom 17. März 2015) | CHF 8'296'250.- |
| MWST                                                                                      | CHF 599'110.-   |
| Total fakturierte Leistungen brutto                                                       | CHF 8'895'360.- |

**3.2** Die ESTV rechnete der Beschwerdeführerin für die Steuerperiode 2015 Mehrwertsteuern im Betrag von gesamthaft (gerundet) CHF 779'341.- auf (vgl. Sachverhalt Bst. E f.). Hiervon bestreitet die Beschwerdeführerin Aufrechnungen von insgesamt CHF 724'973.55 (vgl. Sachverhalt Bst. F). Dieser Betrag setzt sich zusammen aus Mehrwertsteuern in Höhe von CHF 37'969.50, CHF 59'805.- und CHF 627'199.05, welche der Beschwerdeführerin im Zusammenhang mit dem eben dargestellten Sachverhalt aufgerechnet wurden.

**3.2.1** Die Aufrechnung in Höhe von CHF 37'969.50 begründet die ESTV damit, dass sämtliche im Kaufvertrag vom 17. März 2015 aufgeführten Kosten bzw. Leistungen zu «Bilanzwerten» (d.h. ohne Gewinnzuschlag) weiterfakturiert worden seien. Da es sich bei der Tochtergesellschaft um eine eng verbundene Person handle, habe die ESTV in Anwendung der «Cost-Plus»-Methode auf den seitens der Beschwerdeführerin weiterfakturierten Leistungen einen Zuschlag von 5% erhoben.

**3.2.2** Unter dem Titel Steuersatzdifferenzen rechnete die ESTV der Beschwerdeführerin sodann CHF 59'805.- auf. Dies sei darauf zurückzuführen, dass die Beschwerdeführerin der Tochtergesellschaft die «Kapitalkosten» von CHF 675'559.- ohne MWST und die «Bau-Nebenkosten» von CHF 5'590'501.- zu einem Steuersatz von nur 7.8% (anstatt 8%) in Rechnung gestellt habe. Diese Kosten bzw. Leistungen seien Teil der seitens der Beschwerdeführerin an die Tochtergesellschaft erbrachten Gesamtleistung und damit zum Normalsatz steuerbar.

**3.2.3** Schliesslich wurden aus Sicht der ESTV diverse weitere mit dem Bauprojekt angefallene Kosten bzw. Leistungsbezüge in der Höhe von insgesamt CHF 7'466'655.01, welche die Beschwerdeführerin auf den Buchhaltungskonten Nr. 1420 («[Name der Gemeinde, in welcher das Bauprojekt realisiert wird; fortan: Gemeinde]»), 1421 («Finanzierungskosten [Gemeinde]»), 1422 («Beratungsdienstleistungen [Gemeinde]») und 1423 («Mehrkosten [Gemeinde]») aktiviert habe, zu Unrecht nicht an die Tochtergesellschaft weiterfakturiert. In der Folge habe die ESTV auch diesbezüglich die «Cost-Plus»-Methode angewandt und für die betreffenden Kosten zuzüglich eines Zuschlags von 5% Mehrwertsteuern im Betrag von insgesamt CHF 627'199.05 aufgerechnet.

**3.3** Im Sinne einer Sachverhaltsergänzung bringt die Beschwerdeführerin unter anderem vor, sie habe in der Zeit zwischen dem Erwerb des Kaufs- und Vorkaufsrechts über die Anteile an der Tochtergesellschaft sowie des Kaufs- und Vorkaufsrechts an der sich in dieser Gesellschaft befindlichen Liegenschaft (im April 2011) und dem tatsächlichen Erwerb der Anteile im März 2015 verschiedene projektbezogene Vorleistungen in Auftrag gegeben und die resultierenden Kosten getragen. Darunter seien insbesondere verschiedenste, für die Erlangung einer Baubewilligung und die Erschliessung des Grundstücks zwingende Vorleistungen (u.a. Planungsleistungen Architekt, Ingenieur-Planungsleistungen, Baubewilligungsgebühren, Erschliessungskosten; mit Verweis auf Ziff. 1.1.2 des Kaufvertrags vom 17. März 2015). Diese Vorleistungen seien von der Beschwerdeführerin in Auftrag zu geben gewesen, weil in der Zeit zwischen 2011 (Erwerb Kaufsrechte) und 2014 (Rechtskraft Baubewilligung) das Projekt einerseits weiter zu entwickeln gewesen sei, die Beschwerdeführerin aber ihr Kaufsrecht noch nicht habe ausüben können. Letzteres sei gemäss Kaufsrechtsvertrag erst nach Rechtskraft der Baubewilligung möglich gewesen. Konkret sei die Baubewilligung am 24. März 2014 in Rechtskraft erwachsen und die Beschwerdeführerin habe ihr Kaufsrecht am 14. Oktober 2014 ausgeübt. Die Beschwerdeführerin habe in dieser Phase aufgrund des den bisherigen Aktionären zustehenden Wahlrechts nicht gewusst, ob sie Eigentümerin der Aktien der Tochtergesellschaft oder aber direkt Eigentümerin der fraglichen Liegenschaft werden würde. Sobald diesbezüglich Gewissheit bestanden habe, sei der Beschluss gefasst worden, die Tochtergesellschaft als Projektgesellschaft zu halten und dementsprechend die Projektkosten im steuerlich zulässigen Umfang an die künftige Tochtergesellschaft weiter zu verrechnen. Aus dem Gesagten folge, dass für die gewählte Projektorganisation nicht steuerliche Aspekte ausschlaggebend gewesen seien (S. 9 f. der Beschwerde).

Auf die weiteren beschwerdeseitigen Präzisierungen und Ergänzungen des in E. 3.1 dargestellten Sachverhalts wird, soweit erforderlich, in den nachstehenden Erwägungen zu den einzelnen strittigen Punkten eingegangen.

#### 4.

Zunächst ist auf die Aufrechnung in Höhe von CHF 37'969.50, welche die ESTV damit begründet, dass die im Kaufvertrag vom 17. März 2015 (betreffend den Verkauf der Projektvorleistungen an die Tochtergesellschaft) aufgeführten Kosten bzw. Leistungen zu «Bilanzwerten» (d.h. ohne Gewinnzuschlag) weiterfakturiert worden seien, einzugehen.

**4.1** Die Beschwerdeführerin führt hierzu im Rahmen der Beschwerde u.a. aus, (ebenfalls) am 17. März 2015 sei der Verkauf des rechtskräftig bewilligten Bauprojekts auf einer abparzellierten Liegenschaft durch die Tochtergesellschaft an eine unabhängige Dritte (G. \_\_\_\_\_ AG; fortan auch: Dritte) zu einem Preis von CHF 16 Mio. vereinbart worden. Im Zusammenhang mit diesem Verkauf sei mit der Käuferin ein separater Vertrag über den anteilmässigen Verkauf der durch die Beschwerdeführerin bzw. die Tochtergesellschaft beauftragten Vorleistungen abgeschlossen worden (zu einem Betrag von rund CHF 2.85 Mio.). Diese Vorleistungen seien ebenfalls zu Bilanzwerten von der Tochtergesellschaft an die Käuferin als unabhängige Dritte verrechnet worden. Inhaltlich hätte es sich im Wesentlichen um die gleichen Vorleistungen gehandelt, welche die Beschwerdeführerin bei Dritten in Auftrag gegeben und anschliessend an die Tochtergesellschaft verrechnet habe. Damit erbringe die Beschwerdeführerin den Nachweis der Drittpreiskonformität des zu Bilanzwerten erfolgten Verkaufs von analogen Vorleistungen an die Tochtergesellschaft. Für eine unter dem Titel von Art. 24 Abs. 2 MWSTG annäherungsweise gemachte Bestimmung des Drittpreises bestehe damit kein Raum.

**4.2** Die ESTV entgegnet hierzu, die Beschwerdeführerin lasse mit diesem Vorbringen ausser Acht, dass der mit der genannten Vereinbarung erfolgte Verkauf der Vorleistungen verknüpft sei mit dem Liegenschaftsverkauf der Tochtergesellschaft an die Dritte, weshalb ersterer nicht isoliert, sondern zusammen mit dem Liegenschaftsverkauf betrachtet werden müsse. Gemäss Ziffer 3 des Kaufvertrages vom 17. März 2015 zwischen der Tochtergesellschaft und der Dritten sei die abparzellierte Liegenschaft mit einer Fläche von 17'951 m<sup>2</sup> für CHF 16 Mio. an die Dritte verkauft worden, was einem Preis von CHF 891.- pro m<sup>2</sup> entspreche. Dagegen betrage der Quadratmeterpreis, welcher zwischen der Tochtergesellschaft bzw. deren

ehemaligen Aktionären und der C. \_\_\_\_\_ GmbH bzw. der Beschwerdeführerin als deren Rechtsnachfolgerin mit den beiden Kaufrechtsverträgen vom 26. Januar 2010 für den Verkauf der gesamten Liegenschaft bzw. als Ausgangswert für die Preisberechnung hinsichtlich eines allfälligen Aktienverkaufs vereinbart worden sei, CHF 500.- pro m<sup>2</sup> (CHF 22'056'000.- / 44'112 m<sup>2</sup>). Die Beschwerdeführerin habe den ehemaligen Aktionären der Tochtergesellschaft für den Erwerb sämtlicher Aktien gemäss Kaufvertrag vom 4. März 2015 schliesslich CHF 20'520'000.- bezahlt (inkl. einer Anzahlung von CHF 500'000.-), was umgerechnet einem Quadratmeterpreis von CHF 465.- (CHF 20'520'000.- / 44'112 m<sup>2</sup>) entspreche. Hätte die Tochtergesellschaft der Dritten die abparzellierte Liegenschaft ebenfalls zu CHF 465.- pro m<sup>2</sup> (anstatt zu CHF 891.- pro m<sup>2</sup>) verkauft, hätte der Kaufpreis bloss rund CHF 8.35 Mio. betragen (anstatt CHF 16 Mio.). Damit stehe fest, dass die Tochtergesellschaft aus dem Verkauf der besagten Liegenschaft an die Dritte einen beträchtlichen Gewinn habe erwirtschaften können. Folglich sei das Vorbringen der Beschwerdeführerin, die Tochtergesellschaft habe auf dem Verkauf der fraglichen Vorleistungen an die Dritte keinen Aufschlag erhoben, unzutreffend. Die Vereinbarung vom 17. März 2015 (zwischen der Tochtergesellschaft und der Dritten) über den Erwerb der Vorleistungen könne demnach nicht als Nachweis für die Drittpreiskonformität der von der Beschwerdeführerin an die Tochtergesellschaft fakturierten Leistungen herangezogen werden.

**4.3** Im Rahmen ihrer Replik bringt die Beschwerdeführerin hierzu vor, die Vorinstanz gehe bei ihrer Berechnung von falschen Grundlagen aus, weshalb auch die Schlussfolgerungen unzutreffend seien. Relevante Grösse sei bei Wohnbauprojekten wie dem fraglichen nicht die Landfläche, sondern die Nettowohnfläche (mit Verweis auf eine der Replik beiliegende Berechnung). Die Beschwerdeführerin habe pro m<sup>2</sup> Nettowohnfläche CHF 707.- bezahlt, während der seitens der Dritten pro m<sup>2</sup> Nettowohnfläche bezahlte Preis CHF 1'149.- betrage. Des Weiteren sei, auch wenn von einem beachtlichen Gewinn der Tochtergesellschaft ausgegangen werde, keineswegs erstellt, dass dieser auf die Vorleistungen zurückzuführen sei. Entscheidend sei vielmehr, dass die Tochtergesellschaft und die Dritte vertraglich explizit einen Verkauf der Vorleistungen zu Bilanzwerten vereinbart hätten. Nur weil beim Verkauf der Liegenschaft ein Gewinn resultiert habe, sei nicht erstellt, dass dieser ein Aufschlag auf den verkauften Vorleistungen darstelle.

**4.4** Im Rahmen der Duplik führt die Vorinstanz aus, dass der Verkauf des Grundstücks und die Veräusserung der betreffenden Vorleistungen untrennbar miteinander verknüpft seien, weshalb diese nicht unabhängig voneinander betrachtet werden könnten. Die Vorinstanz habe richterweise auf die Landfläche abgestellt und nicht auf die Nettowohnfläche. Selbst wenn auf die Nettowohnfläche abgestellt würde, resultiere jedoch ein hoher Gewinn.

#### **4.5**

**4.5.1** Grundsätzlich wird die Mehrwertsteuer vom tatsächlich empfangenen Entgelt berechnet, es sei denn, es liegt eine Leistung zum Vorzugspreis an eine eng verbundene Person vor; dann ist das Entgelt massgebend, das unter unabhängigen Dritten vereinbart würde (vgl. E. 2.4.1 f.). Im vorliegenden Fall ist somit zu prüfen, ob die Tochtergesellschaft für die ihr erbrachten Projektvorleistungen weniger bezahlt hat als ein unabhängiger Dritter zu bezahlen hätte. Hierzu ist zu klären, ob der von der Dritten bezahlte Preis für die ihr seitens der Tochtergesellschaft zum Einstandspreis weiterfakturierten Projektvorleistungen als Drittpreis herangezogen werden kann. Sollte dies der Fall sein, erübrigt sich die Aufrechnung in Höhe von CHF 37'969.50.

**4.5.2** Aus der Absichtserklärung vom 21. November 2014 zwischen der Dritten und der Beschwerdeführerin geht hervor, dass die Tochtergesellschaft als Verkäuferin und die Dritte als Käuferin einen Grundstückskaufvertrag über das Bauschild 2 abschliessen würden, die totale Nettowohnfläche 13'924 m<sup>2</sup> betragen und der Kaufpreis hierfür sich auf CHF 16 Mio. belaufen soll (Präambel und Ziffer 1 der Absichtserklärung vom 21. November 2014). Weiter beabsichtigt die Dritte die Vorleistungen der Beschwerdeführerin anteilmässig mit einem separaten Vertrag zu erwerben (Ziffer 4 der Absichtserklärung vom 21. November 2014). Dieser Anteil der Dritten am Bauprojekt beträgt 48.47% und wurde berechnet anhand der der Dritten zustehenden und noch zu realisierenden Nettowohnfläche im Verhältnis zur Nettowohnfläche, die das Gesamtprojekt umfassen soll. Der Preis des Landes (CHF 16 Mio.) wurde im Rahmen der «Berechnung Residualwert Bauschild 2» ermittelt unter Berücksichtigung der Gesamtkosten, der anteiligen Baukosten und weiterer Kosten, der prognostizierten Mieteinnahmen sowie der damit zu erzielenden Bruttorendite (Anlage 5 der Absichtserklärung vom 21. November 2014).

Gemäss Kaufvertrag zwischen der Beschwerdeführerin und der Tochtergesellschaft vom 17. März 2015 stellte die Beschwerdeführerin der Tochtergesellschaft – nachdem sie Letztere akquiriert hatte – folgende Vorleistungen betreffend das Neubauprojekt (...) in Rechnung:

|                                |                 |
|--------------------------------|-----------------|
| Bauherrenberatung (inkl. MWST) | CHF 1'460'605.- |
| Bau-Nebenkosten (inkl. MWST)   | CHF 6'027'196.- |
| Management Fee (inkl. MWST)    | CHF 732'000.-   |
| Kapitalkosten (ohne MWST)      | CHF 675'559.-   |
| Total (inkl. fakturierte MWST) | CHF 8'895'360.- |

Ebenfalls am 17. März 2015 verkaufte die Tochtergesellschaft der Dritten – wie mit Absichtserklärung vereinbart – die abparzellierte Liegenschaft Bauschild 2 (17'951 m<sup>2</sup> von gesamthaft 44'112 m<sup>2</sup>) zum Preis von CHF 16 Mio. Gleichentags erwarb die Dritte im Rahmen der Vereinbarung betreffend das Neubauprojekt Wohnüberbauung «(...)» (Gemeinde) – wie beabsichtigt – die im Zusammenhang mit dem Bauprojekt (...) erbrachten Vorleistungen anteilmässig (48.47%) und verpflichtete sich, der Tochtergesellschaft CHF 2'921'302.- zu bezahlen (48.47% der Bau-Nebenkosten von CHF 6'027'196.-; vgl. dazu auch Anlage 4 der Absichtserklärung vom 21. November 2014). Der Dritten nicht weiterfakturiert wurden hingegen die (anteilmässigen) Kosten für Bauherrenberatung, Management Fee und Kapital, welche der Tochtergesellschaft seitens der Beschwerdeführerin mit dem gleichentags erstellten Kaufvertrag noch in Rechnung gestellt wurden (vgl. Kostenaufstellung voriger Absatz).

**4.5.3** Soweit ersichtlich, ist unbestritten, dass die beiden Kaufverträge zwischen der Tochtergesellschaft und der Dritten vom 17. März 2015 gekoppelt sind, i.e. die Dritte kauft zum einen Land sowie zum anderen die bereits erbrachten Vorleistungen betreffend das auf diesem Land zu realisierende Bauprojekt. Dies geht bereits aus der Absichtserklärung vom 21. November 2014 hervor. Umstritten ist jedoch, ob aus dieser Koppelung abgeleitet werden kann, dass der hier an sich vorliegende Drittpreis nicht als Nachweis für die Drittpreiskonformität der von der Beschwerdeführerin an die Tochtergesellschaft fakturierten Leistungen herangezogen werden kann. Die Vorinstanz bringt vereinfacht ausgedrückt vor, die Weiterfakturierung der Vorleistungen an die Dritte sei in Wirklichkeit mit einem Kostenaufschlag erfolgt und dieser sei im Preis für das Land enthalten, welches mit hohem Gewinn verkauft worden sei.

Hierzu ist der Vorinstanz zu entgegnen, dass keinerlei Indizien ersichtlich sind, wonach die den Vorleistungen – nach Ansicht der ESTV – zustehende Marge in den Gewinn aus dem Landverkauf eingeflossen sein soll. Weiter ergibt sich aus dem Sachverhalt auch nicht, inwiefern für die Tochtergesellschaft und die Dritte überhaupt ein Anreiz bestanden haben soll, die den Vorleistungen angeblich zustehende Marge in den Landpreis einfließen zu lassen. Gemäss den für das Gericht verfügbaren Informationen ist die Tochtergesellschaft erst seit dem 1. Januar 2020 als Teil einer MWST-Gruppe steuerpflichtig. Demnach ist nicht ersichtlich, dass die Tochtergesellschaft mit ihrem Vorgehen zum Beispiel ihre Mehrwertsteuerschuld hätte verkürzen wollen. Sollte die Tochtergesellschaft im Jahre 2015 doch steuerpflichtig gewesen sein, hätte die ESTV konsequenterweise auch bei dieser eine Aufrechnung vornehmen müssen, was nicht aktenkundig ist. Demnach ist nicht ersichtlich, weshalb der von der Dritten bezahlte Preis für die ihr seitens der Tochtergesellschaft weiterfakturierten Projektvorleistungen nicht als Drittpreis herangezogen werden kann.

Damit erübrigt es sich im Prinzip auf die Vorbringen der Parteien betreffend die Höhe des Gewinnes aus dem Landverkauf näher einzugehen. Trotzdem sei an dieser Stelle erwähnt, dass der Gewinn aus dem Landverkauf – nach den Berechnungen der Vorinstanz – auch dann noch hoch gewesen wäre, wenn die Tochtergesellschaft einen Aufschlag von 5% auf den in Rechnung gestellten Vorleistungen vorgenommen hätte. Denn nach den Berechnungen der ESTV wurden für 44'112 m<sup>2</sup> CHF 20'520'000.-, d.h. für 17'951 m<sup>2</sup> CHF 8'350'438.- bezahlt, womit aus dem Landverkauf an die Dritte ein Gewinn von ca. CHF 7.65 Mio. (CHF 16 Mio. abzüglich CHF 8.35 Mio.) resultierte. Dieser Gewinn wäre ohnehin hoch, unabhängig davon, ob nun noch ein Kostenaufschlag von ca. CHF 150'000.- (ca. 5% der der Dritten in Rechnung gestellten Vorleistungen) dazukäme, womit der Hinweis auf den hohen Gewinn aus dem Landverkauf die seitens der ESTV daraus gezogenen Schlüsse nicht zulässt. Überdies ist durchaus plausibel, dass – wie die Beschwerdeführerin mit Verweis auf die gemäss ihr relevante Nettowohnfläche zurecht vorbringt – der Quadratmeterpreis der verkauften Parzelle höher ist als derjenige der bei der Tochtergesellschaft verbleibenden Parzelle, zumal die verkaufte Parzelle eine wesentlich höhere Ausnützung zulässt. Die Kaufpreisrelevanz der Ausnützung der Grundstücksfläche ergibt sich schon aus der Kaufpreisbestimmung, die im Rahmen der Kaufrechts- und Vorkaufrechtsverträge vom 26. Januar 2010 vorgenommen wurde (vgl. E. 3.1). Zu ergänzen ist sodann, dass der Gewinn pro Quadratmeter ohnehin tiefer sein müsste als die Berechnungen der Parteien suggerieren, da die Beschwerdeführerin nicht «bloss»

CHF 20'520'000.- für die Tochtergesellschaft bezahlte, zumal schon der Kauf der Kaufrechts- und Vorkaufsrechte von der C.\_\_\_\_\_ GmbH mit CHF 4.1 Mio. zu entschädigen war (vgl. dazu auch E. 6, wobei umstritten ist, inwiefern diese CHF 4.1 Mio. auch Projektvorleistungen enthielten).

Schliesslich bleibt zu ergänzen, dass auch die Tatsache, dass nicht sämtliche Vorleistungen, die seitens der Beschwerdeführerin an die Tochtergesellschaft weiterfakturiert wurden, auch der Dritten in Rechnung gestellt wurden (Kosten für Bauherrenberatung, Management Fee und Kapital), nichts am erbrachten Nachweis der Drittpreiskonformität des von der Tochtergesellschaft bezahlten Kaufpreises ändert. Die genannten Kosten generieren für die Dritte wohl keinen Mehrwert und konnten dieser demnach nicht weiterfakturiert werden. Damit ist davon auszugehen, dass – nebst den Bau-Nebenkosten – auch die der Tochtergesellschaft für Bauherrenberatung, Management Fee und Kapital in Rechnung gestellten Kosten drittpreiskonform sind.

**4.5.4** Damit ist die Beschwerde in Bezug auf die Aufrechnung in Höhe von CHF 37'969.50 gutzuheissen.

## **5.**

Weiter ist auf die Aufrechnung in Höhe von CHF 59'805.- unter dem Titel Steuersatzdifferenzen einzugehen. Die ESTV begründete diese damit, dass die Beschwerdeführerin der Tochtergesellschaft die «Kapitalkosten» von CHF 675'559.- ohne MWST und die «Bau-Nebenkosten» von CHF 5'590'501.- zu einem Steuersatz von nur 7.8% (anstatt 8%) in Rechnung gestellt habe. Diese Kosten bzw. Leistungen seien Teil der seitens der Beschwerdeführerin an die Tochtergesellschaft erbrachten Gesamtleistung und damit zum Normalsatz steuerbar.

**5.1** Die Beschwerdeführerin führt hierzu vorab aus, ihre Vorleistungen seien teilweise durch Fremdkapital finanziert worden. Um dieser Tatsache Rechnung zu tragen, seien Kapitalkosten auf den der Tochtergesellschaft verrechneten Vorleistungen zu einem Zinssatz von 3.75% für die Zeitperiode zwischen der Begleichung der Rechnungen durch die Beschwerdeführerin und dem Verkauf der Vorleistungen an die Tochtergesellschaft ermittelt und der Letzteren in Rechnung gestellt worden. Dies bedeute, mit der Verrechnung dieser Kapitalkosten in Form eines «kalkulatorischen Zinses» seien die auf der Stufe der Beschwerdeführerin im Zusammenhang mit den verrechneten Vorleistungen angefallenen und auf dem Konto 1421 (Finanzierungskosten) verbuchten Finanzierungskosten entschädigt worden. Als

kalkulatorischer Zins (von 3.75% p.a.) sei der damals zulässige Maximalzinssatz im Verhältnis zur Tochtergesellschaft gemäss ESTV-Rundschreiben zu den steuerlich anerkannten Zinssätzen verwendet worden. Damit habe die Tochtergesellschaft so gestellt werden sollen, wie wenn sie von der Beschwerdeführerin für die eigene Finanzierung der Vorleistungen ein Darlehen erhalten und für dieses Zinsen bezahlt hätte – der diesfalls maximal zulässige Zins wäre 3.75% gewesen.

Die Beschwerdeführerin führt weiter aus, vorliegend sei nicht ein gesamtes Neubauprojekt verkauft worden, sondern einzelne Leistungen. Die Voraussetzungen für das Vorliegen einer Gesamtleistung seien nicht erfüllt. Wie die übrigen Vorleistungen seien die Kapitalkosten damit – weil keine Gesamtleistung vorliege – individuell zu prüfen. Wenn die Beschwerdeführerin selbst auf dem Fremdkapitalzins an die die Vorleistungen finanzierenden Parteien keine Mehrwertsteuer zu bezahlen gehabt habe, sei bei der Weiterverrechnung dieser Kosten ebenfalls keine Mehrwertsteuer draufzuschlagen. Da die Kapitalkosten separat in Rechnung gestellt worden seien und der Fakturierung keine eigene Leistung der Beschwerdeführerin zugrunde liege, qualifizierten diese als «durchlaufende Posten» im Sinne von Art. 24 Abs. 6 Bst. b MWSTG und seien deshalb nicht in die Bemessungsgrundlage miteinzubeziehen. Das ausdrückliche Auftreten gegenüber den Dritten im Namen des Abnehmers (Tochtergesellschaft) sei für die Anwendung von Art. 24 Abs. 6 Bst. b MWSTG nicht entscheidend. Würde trotzdem eine mehrwertsteuerlich relevante Leistung angenommen, würde es sich dabei um eine von der Steuer ausgenommene Leistung im Sinne von Art. 21 Abs. 2 Ziff. 19 Bst. a MWSTG handeln.

Bei den Bau-Nebenkosten sei eine MWST von rechnerisch 7.8% (anstatt 8%) berechnet worden, da gewisse von der Beschwerdeführerin bezogene Leistungen nicht oder zu einem tieferen Satz steuerbar seien. Auch hier gelte, dass infolge der reinen Weiterverrechnung dieser Kosten die mehrwertsteuerliche Qualifikation der einzelnen Leistung beim Bezug auch massgebend sei für die Weiterverrechnung an die Tochtergesellschaft. Daraus folge, dass die Beschwerdeführerin auf Leistungen, die an sie mit keiner MWST (Kosten Baugenehmigung) bzw. mit einer MWST von nur 2.5% (Wasseranschluss) fakturiert worden seien, bei der Weiterfakturierung ebenfalls keine bzw. nur 2.5% MWST zu berechnen gehabt habe.

**5.2** Die Vorinstanz führt hierzu aus, gemäss Ziffer 2 des Kaufvertrags vom 17. März 2015 habe die Beschwerdeführerin der Tochtergesellschaft «das vom Gemeinderat (...) rechtskräftig bewilligte Bauprojekt (...) inklusive der

in vorstehender Ziffer 1 genannten Vorleistungen inkl. Kapitalkosten» verkauft. Die Beschwerdeführerin habe sich unter anderem dazu verpflichtet, der Tochtergesellschaft «sämtliche mit dem Kaufobjekt in Zusammenhang stehende Unterlagen (u.a. sämtliche Planerverträge, Plansatz, Nachträge, Nutzungsvereinbarungen, Protokolle etc.)» zu übergeben, damit die Letztgenannte in die Lage versetzt werde, die Bauten und Anlagen auch auszuführen. Von einer blossen Weiterverrechnung einzelner Vorleistungen bzw. vom Vorliegen von voneinander unabhängigen Leistungen könne vor diesem Hintergrund nicht die Rede sein. Vielmehr werde das rechtskräftig bewilligte Bauprojekt als Ganzes (inkl. daran bestehende Rechte und Unterlagen) verkauft. Es liege damit eine Gesamtleistung vor.

Die Kapitalkosten sowie die Bau-Nebenkosten seien Bestandteil der Gesamtleistung und damit zum Normalsatz steuerbar. Weiter weise die Beschwerdeführerin selbst darauf hin, dass die in den Jahren 2011 bis 2014 bezogenen Vorleistungen durch sie selbst – und nicht durch die Tochtergesellschaft – in Auftrag gegeben worden seien und dass sie in dieser Phase aufgrund des den bisherigen Aktionären zustehenden Wahlrechts nicht gewusst habe, ob sie Eigentümerin der Aktien der Tochtergesellschaft oder direkt Eigentümerin der fraglichen Liegenschaft würde. Von einem Handeln im Namen der Tochtergesellschaft – im Sinne von Art. 24 Abs. 6 Bst. b MWSTG – könne also keine Rede sein. Mangels Einräumung oder Vermittlung eines Kredites an die Tochtergesellschaft könne es bei der Weiterverrechnung der Kapitalkosten zudem nicht um eine von der Steuer ausgenommene Leistung handeln.

### 5.3

**5.3.1** Vorab ist kurz darauf einzugehen, ob es sich bei den Kapitalkosten und gewissen Bau-Nebenkosten, wie den Kosten für die Baubewilligung und den Wasseranschluss, um durchlaufende Posten im Sinne von Art. 24 Abs. 6 Bst. b MWSTG handelt, die nicht in die Bemessungsgrundlage einzubeziehen sind.

Die Anwendung von Art. 24 Abs. 6 Bst. b MWSTG bedingt, dass die Beschwerdeführerin betreffend die genannten Kosten nicht in die Leistungskette eingebunden ist, i.e. weder eine Leistung empfängt noch eine solche erbringt (E. 2.4.1.1).

Aus der Sachverhaltsdarstellung der Beschwerdeführerin geht klar hervor, dass sie zwischen dem Erwerb der Kaufrechte (April 2011) und dem Erwerb der Tochtergesellschaft (März 2015) verschiedene projektbezogene

Vorleistungen in Auftrag gegeben und die resultierenden Kosten getragen hatte. Darunter seien insbesondere verschiedenste, für die Erlangung einer Baubewilligung und die Erschliessung des Grundstücks zwingende Vorleistungen (u.a. Planungsleistungen Architekt, Ingenieur-Planungsleistungen, Baubewilligungsgebühren, Erschliessungskosten; mit Verweis auf Ziff. 1.1.2 des Kaufvertrags vom 17. März 2015). Die Beschwerdeführerin habe in der Phase zwischen dem Kauf der Kaufsrechte und der Ausübung eines dieser Kaufsrechte (am 14. Oktober 2014) aufgrund des den bisherigen Aktionären zustehenden Wahlrechts nicht gewusst, ob sie Eigentümerin der Aktien der Tochtergesellschaft oder aber direkt Eigentümerin der fraglichen Liegenschaft werden würde (E. 3.3).

Aus diesen Ausführungen der Beschwerdeführerin ergibt sich, dass in der genannten Phase auch denkbar war, dass sie das Bauprojekt (auf eigenem Land) selbst realisieren würde. Damit war die Beschwerdeführerin klarerweise selbst Empfängerin der genannten Vorleistungen und stellte (als Leistungserbringerin) diese sodann der Tochtergesellschaft wieder in Rechnung, was die Anwendung von Art. 24 Abs. 6 Bst. b MWSTG ausschliesst. Warum dies für die Kapitalkosten sowie für die Kosten der Baubewilligung und des Wasseranschlusses nicht gelten soll, bleibt im Dunkeln. Das Kapital musste die Beschwerdeführerin aufnehmen, um die Vorleistungen überhaupt finanzieren zu können; von einem durchlaufenden Posten kann keine Rede sein. Die Baubewilligung wurde sodann der Beschwerdeführerin erteilt und der Wasseranschluss für sie erstellt. Das Recht zu bauen und der Wasseranschluss wurden in der Folge – gemeinsam mit den weiteren Vorleistungen – von der Beschwerdeführerin als Leistungserbringerin an die Tochtergesellschaft weiterfakturiert als klar wurde, dass die Tochtergesellschaft das Land behalten und selbst bauen würde.

**5.3.2** Weiter ist zu klären, ob die der Tochtergesellschaft in Rechnung gestellten projektbezogenen Vorleistungen voneinander unabhängig sind und damit steuerlich selbstständig zu behandeln sind, wie die Beschwerdeführerin vorbringt.

Die Vorinstanz führt hierzu zurecht an, dass der Kaufvertrag vom 17. März 2015, wonach das rechtskräftig bewilligte Bauprojekt als Ganzes (inkl. daran bestehender Rechte und Unterlagen) verkauft werde, ein Indiz für das Vorliegen einer Gesamtleistung sei.

Mit Blick auf die hier in Frage stehenden Leistungen (Kapitalkosten sowie bestimmte Bau-Nebenkosten, wie die Kosten für die Baubewilligung und den Wasseranschluss) ergibt sich ohne Weiteres, dass diese das steuerliche Schicksal der übrigen Vorleistungen teilen und somit zum Normalsatz steuerbar sind. So diene das Kapital der Beschwerdeführerin dazu, überhaupt Vorleistungen beziehen zu können, i.e. ohne die genannten Kapitalkosten gäbe es gar keine Vorleistungen zu verkaufen. Oder anders ausgedrückt: Es ist völlig undenkbar, dass die Beschwerdeführerin der Tochtergesellschaft einzig Kapitalkosten in Rechnung stellt, ohne ihr auch die damit finanzierten Vorleistungen weiter zu geben. Die isolierte Fakturierung von Kapitalkosten – es liegt hier keine Finanzierung im Sinne von Art. 21 Abs. 2 Ziff. 19 Bst. a MWSTG vor – würde wirtschaftlich keinen sinnvollen Zweck erfüllen, zumal die Tochtergesellschaft nur Kosten übernehmen würde, ohne eine entsprechende Leistung zu erhalten. Die Verrechnung der Kapitalkosten ist damit unteilbar mit den damit finanzierten Vorleistungen verbunden. Dasselbe gilt für die Baubewilligung. Eine Baubewilligung bzw. die Rechte daran zu kaufen, ohne jedoch das Bauprojekt zu übernehmen, auf welchem die Baubewilligung basiert und welches gemäss der Baubewilligung realisiert werden darf, ergibt schlicht keinen Sinn. Sodann bildet der öffentlich-rechtliche Vertrag zwischen der Einwohnergemeinde und der Tochtergesellschaft betreffend die Erschliessung des Gestaltungsplanareals (...) vom (...) 2012, inklusive Verkehrsanlagen, Wasser, Abwasser und Elektrizität, einen integrierenden Bestandteil dieser Baubewilligung (vgl. Ziffer 3 der Baubewilligung vom [...] 2012; Beilage 11 der Beschwerde). Mit anderen Worten geht die Erschliessung der Liegenschaft etappenweise gemeinsam mit der Realisierung des bewilligten Bauprojektes vonstatten. Der Kauf bzw. die Kostenübernahme für den Wasseranschluss ist unteilbar verbunden mit der Realisierung des Gesamtprojektes und erfüllt isoliert betrachtet keinen nachvollziehbaren Zweck.

Die Kapitalkosten sowie die Kosten für die Baubewilligung und die genannten Bau-Nebenkosten teilen damit das steuerliche Schicksal der übrigen Vorleistungen und sind entsprechend zum Normalsatz steuerbar (E. 2.5).

**5.4** Nach dem Gesagten ist die Beschwerde in Bezug auf die Aufrechnung in Höhe von CHF 59'805.- abzuweisen.

## **6.**

Weiter ist auf die MWST-Aufrechnung in Höhe von CHF 627'199.05 einzugehen. Die ESTV begründete diese damit, dass die Beschwerdeführerin der Tochtergesellschaft diverse weitere mit dem Bauprojekt angefallene

Kosten bzw. Leistungsbezüge in der Höhe von insgesamt CHF 7'466'655.01, welche sie auf den Buchhaltungskonten Nr. 1420 («[Gemeinde]»), 1421 («Finanzierungskosten [Gemeinde]»), 1422 («Beratungsdienstleistungen [Gemeinde]») und 1423 («Mehrkosten [Gemeinde]») aktiviert habe, zu Unrecht nicht an die Tochtergesellschaft weiterverrechnet habe. In der Folge habe die ESTV auch diesbezüglich die «Cost-Plus»-Methode angewandt und für die betreffenden Kosten zuzüglich eines Zuschlags von 5% Mehrwertsteuern in Höhe von CHF 627'199.05 aufgerechnet.

**6.1** Die Beschwerdeführerin führt hierzu im Rahmen ihrer Sachverhaltsergänzung vorab aus, CHF 7'466'655.01 bei der Beschwerdeführerin aktivierte Kosten seien als nicht an die Tochtergesellschaft verrechenbar erachtet worden, weil es sich dabei um typische Aktionärs- bzw. Transaktionskosten handle. Dies betreffe u.a. Beratungs- und Finanzaufwand im Zusammenhang mit dem Erwerb der Anteile der Tochtergesellschaft sowie sonstiger Finanzierungsaufwand, welcher nicht direkt mit dem Projekt (...) zusammenhänge.

Weiter führt die Beschwerdeführerin aus, bezüglich der in Frage stehenden Positionen bestehe mehrwertsteuerlich gar kein Leitungsverhältnis zwischen der Beschwerdeführerin und der Tochtergesellschaft, da von der Beschwerdeführerin keine Leistung erbracht und seitens der Tochtergesellschaft kein Entgelt zugesichert worden sei. Bei den strittigen Kosten handle es sich um klassische Aktionärs- bzw. Transaktionskosten, die der Tochtergesellschaft keinerlei Mehrwert bringen würden und folglich nicht an diese hätten weiterverrechnet werden dürfen. Folgende Kosten seien in den genannten Konten verbucht:

- Kto. Nr. 1420: Von diesen CHF 4'854'064.59 entfielen CHF 4'688'888.95 auf Kosten für den Erwerb der Kaufsrechte an den Aktien der Tochtergesellschaft bzw. an dem fraglichen Grundstück. Beim Rest handle es sich um Finanzierungskosten für ebendiese Kaufsrechte. Es handle sich um Paradebeispiele von vom Aktionär zu tragende Transaktionskosten; eine Weiterverrechnung würde direktsteuerlich aufgrund fehlender geschäftsmässiger Begründetheit nie akzeptiert werden.
- Kto. Nr. 1421: Die Kontobezeichnung «Finanzierungskosten (Gemeinde)» sei etwas irreführend. Anders als die Bezeichnung vermu-

ten lasse, handle es sich grossmehrheitlich gerade nicht um projektbezogene Finanzierungskosten, sondern um sämtlichen Zinsaufwand auf Fremdkapital von Dritten, welches die Beschwerdeführerin für verschiedenste Zwecke verwendet habe. Ein Teil dieser Mittel sei für den Kauf der Anteile an der Tochtergesellschaft verwendet worden. Ferner gelte es zu beachten, dass der projektbezogene Teil der Finanzierungskosten über den unter dem Titel «Kapitalkosten» verrechneten Zins effektiv an die Tochtergesellschaft verrechnet worden sei.

- Kto. Nr. 1422: Anwalts- bzw. Beratungskosten der Beschwerdeführerin im Zusammenhang mit der Akquisition der Tochtergesellschaft.
- Kto. Nr. 1423: Sonstige Spesen im Rahmen der Akquisition der Tochtergesellschaft.

**6.2** Mit Blick auf das Konto Nr. 1420 entgegnet die Vorinstanz der Beschwerdeführerin, gemäss Kaufvertrag vom 4. März 2015 betrug der Preis für den Kauf der Tochtergesellschaft – bei Bezahlung bis zum 31. März 2015 – insgesamt CHF 20'520'000.-. In diesem Kaufpreis sei eine Anzahlung in Höhe von CHF 500'000.- enthalten, welche gemäss Kaufsvertrag vom 26. Januar 2010 zu leisten war. Aus den erwähnten Vertragsbestimmungen ergebe sich, dass die Beschwerdeführerin für den Kauf der Aktien inklusive der eingeräumten Kaufs- und Vorkaufsrechte insgesamt CHF 20'520'000.- bezahlt habe. Der Wert der fraglichen Kaufs-/Vorkaufsrechte belaufe sich demnach auf maximal CHF 500'000.- (entsprechend der Höhe der Anzahlung). Dieser Betrag sei von der Beschwerdeführerin per 30. März 2015 denn auch als Beteiligung mit dem Vermerk «Umb. Anrechte Aktienkauf E. \_\_\_\_\_ AG» vom Konto Nr. 1420 auf das Konto Nr. 1424 umgebucht worden. Per 31. Dezember 2015 seien gemäss der Bilanz schliesslich Beteiligungen in der Höhe von CHF 20'520'000.- aktiviert gewesen. Damit stehe fest, dass der unter Ziffer 4 des Abtretungsvertrages vom 14. April 2011 vereinbarte «Kaufpreis für die Übernahme der Rechte und Pflichten aus den vorgenannten beiden Verträgen» von insgesamt CHF 4'600'000.- lediglich im Umfang der dort erwähnten «Kaufpreisanzahlung» von CHF 500'000.- zur Abgeltung der Kaufs-/Vorkaufsrechte gedient habe, im Übrigen jedoch Entgelt für weitere, im Zusammenhang mit dem Bauprojekt bezogene Vorleistungen darstelle. Ein VR-Mitglied der Beschwerdeführerin habe sich anlässlich der Kontrolle dementsprechend dahingehend geäussert, dass die vereinbarten Kaufsrechte auch Projekt-

vorleistungen der C. \_\_\_\_\_ GmbH (vormalige Kaufsrechtsinhaberin) enthalten würden, welche jedoch nicht separat im Vertrag ausgewiesen seien. Diesbezüglich sei auch auf die sich bei den Akten befindenden Rechnungen der vormaligen Kaufsrechtsinhaberin verwiesen, mit welchen der Beschwerdeführerin – Bezug nehmend auf die «Wohnüberbauung (...) in (Gemeinde)» – jeweils ein «Honorar für den Verkauf der Kaufsrechte» gemäss dem Abtretungsvertrag in Rechnung gestellt worden sei. Insgesamt habe sich der fakturierte Betrag auf CHF 4'320'000.- inklusive 8% MWST belaufen. Auch gestützt auf das Prinzip der Massgeblichkeit der Handelsbilanz seien sämtliche auf dem Konto Nr. 1420 verbuchten Kosten dem Bauprojekt «(...)» zuzuordnen.

Hinsichtlich des Kontos Nr. 1421 entgegnet die Vorinstanz der Beschwerdeführerin, bei deren Vorbringen – «im Konto Nr. 1421 sei Zinsaufwand auf Fremdkapital von Dritten verbucht, welches die Beschwerdeführerin für verschiedenste Zwecke verwendet habe» – handle es sich um eine Behauptung, die in keinsten Weise nachgewiesen sei. Aufgrund der Aktenlage und gestützt auf das Prinzip der Massgeblichkeit der Handelsbilanz müsse vielmehr davon ausgegangen werden, dass sämtliche auf dem Konto Nr. 1421 verbuchten Kosten im Zusammenhang mit der Finanzierung der für das hier in Frage stehende Bauprojekt bezogenen Vorleistungen angefallen seien. Der Vollständigkeit halber sei diesbezüglich noch darauf hingewiesen, dass es sich beim besagten Vorbringen – soweit damit implizit die Übereinstimmung der buchhalterischen Erfassung mit der wirtschaftlichen Realität in Frage gestellt werden soll – um eine steuermindernde Tatsache handle, für welche die Beschwerdeführerin die objektive Beweislast trage.

Aus den vorstehend erwähnten Gründen sei – mangels gegenteiliger Anhaltspunkte – auch hinsichtlich der Kosten, welche auf den Konten Nr. 1422 («Beratungsdienstleistungen [Gemeinde]») und Nr. 1423 («Mehrkosten [Gemeinde]») aktiviert worden seien, davon auszugehen, dass diese im Rahmen der Entwicklung des hier in Frage stehenden Neubauprojekts angefallen seien. Nichts zu ändern an dieser Beurteilung vermöge vor diesem Hintergrund der Hinweis der Beschwerdeführerin, es handle sich hierbei um Anwalts- und Beratungskosten sowie sonstige Kosten, welche ihr im Zusammenhang mit der Akquisition der Tochtergesellschaft entstanden seien.

**6.3** Im Rahmen der Replik bringt die Beschwerdeführerin in Entgegnung der Vorbringen der Vorinstanz betreffend das Konto 1420 vor, aus der neu

eingereichten Beilage 19, es handle sich um eine schriftliche Bestätigung der Verkäuferin der Kaufsrechte, ergebe sich, dass die seitens der Beschwerdeführerin geleisteten Zahlungen ausschliesslich die Kaufsrechte und keine Projektleistungen betroffen hätten. Auch das Vorbringen der ESTV, wonach ein VR-Mitglied der Beschwerdeführerin sich anlässlich der Kontrolle dahingehend geäussert habe, dass die vereinbarten Kaufsrechte auch Projektvorleistungen der C. \_\_\_\_\_ GmbH enthalten hätten, welche jedoch nicht separat im Vertrag ausgewiesen seien, bestreitet die Beschwerdeführerin und legt hierzu eine entsprechende Stellungnahme dieser Person vor.

Es sei zutreffend, dass gemäss Ziffer 8 des Kaufsrechtsvertrags eine Anzahlung für die Kaufsrechte über CHF 500'000.- zu leisten gewesen sei und dass diese Anzahlung im Kaufpreis für die Tochtergesellschaft enthalten gewesen sei. Es sei allerdings unverständlich, weshalb die Vorinstanz hieraus ableite, dass sich der Wert der fraglichen Kaufsrechte auf maximal CHF 500'000.- belaufen soll. Gemäss der klaren Regelung in Ziffer 4 des Abtretungsvertrags betrage der Kaufpreis für die Kaufsrechte «CHF 4.1 Mio. inkl. MWST zuzüglich CHF 500'000.- bereits von C. \_\_\_\_\_ GmbH geleistete Kaufpreiszahlung». Ein Teil des Preises für das Kaufsrecht sei vorerst als verzinsliches Darlehen stehen gelassen worden. Entsprechend habe die Beschwerdeführerin Kosten von CHF 4'688'888.95 an C. \_\_\_\_\_ GmbH bezahlt und nicht nur CHF 4.32 Mio., wie seitens der Vorinstanz errechnet, und diese im Konto 1420 aktiviert. Dieser Betrag beziehe sich nur auf die Kaufsrechte. Daneben seien Finanzierungskosten für ebendiese Kaufsrechte auf diesem Konto verbucht, was die Differenz zum Saldo des Kontos von gerundet CHF 4'864'047.- erkläre.

Betreffend das seitens der Vorinstanz angeführte Prinzip der Massgeblichkeit der Handelsbilanz bringt die Beschwerdeführerin erstens vor, aufgrund der Bezeichnung des Kontos, wie «Finanzierungskosten [Gemeinde]», sei noch keineswegs erstellt, dass die entsprechenden Kosten ausschliesslich für das genannte Projekt aufgewendet worden seien. Zweitens sei das Prinzip der Massgeblichkeit gar nicht auf diese Buchungen anwendbar. Anknüpfungspunkt für die steuerliche Gewinnermittlung sei die effektiv erstellte Erfolgsrechnung bzw. die organisch damit zusammenhängende Handelsbilanz mit ihren konkreten Ansätzen und Bewertungen, nicht die hierzu dienenden Buchungsblätter. Die Vorinstanz gehe zu Unrecht von einer Umkehr der Beweislast aus. Es sei die Vorinstanz, die den Nachweis der Projektbezogenheit der in den Konten 1420 bis 1423 verbuchten Kosten führen müsse.

**6.4** Im Rahmen der Duplik präzisiert die ESTV, der Preis des Kaufsrechts sei im Reuegeld in Höhe von CHF 250'000.- zu erblicken, welches in Ziffer 8 des Aktienkaufsrechtsvertrags statuiert sei. Weiter präzisiert die Vorinstanz, die Tatsache, dass die an C.\_\_\_\_\_ GmbH geleisteten Zahlungen lediglich im Umfang von CHF 500'000.- vom Konto Nr. 1420 auf das Konto Nr. 1424 (Beteiligungen) umgebucht worden seien, zeige, dass es sich bei den übrigen Zahlungen an die C.\_\_\_\_\_ GmbH nicht um Entgelt für die Übertragung der Kaufs-/Vorkaufsrechte handeln könne. Vielmehr seien Projektvorleistungen abgegolten worden, welche demensprechend – wie die übrigen, im Rahmen des Bauprojektes bezogenen Vorleistungen – auf dem Konto Nr. 1420 verbucht worden seien. Es sei sehr wohl zulässig, gestützt auf das Massgeblichkeitsprinzip davon auszugehen, dass einzig die auf dem Konto Nr. 1424 aktivierten bzw. als Beteiligung bilanzierten Kosten von CHF 20'520'000.- aus der Übertragung der Kaufs-/Vorkaufsrechte und Aktien an die Beschwerdeführerin herrühren würden. Es sei ohnehin nicht nachvollziehbar, weshalb die Beschwerdeführerin der C.\_\_\_\_\_ GmbH für den Erwerb der Kaufsrechte ein um CHF 4.1 Mio. bzw. CHF 4'688'888.95 (gemäss Vorbringen der Beschwerdeführerin) höheres Entgelt hätte bezahlen sollen, als die Letztgenannte den vormaligen Aktionären der Tochtergesellschaft geschuldet habe. Und auch wenn die genannten Beträge bezahlt worden wären, damit die C.\_\_\_\_\_ GmbH auf die Kaufsrechte verzichte, läge eine steuerbare Dienstleistung im Sinne von Art. 3 Bst. e Ziff. 2 MWSTG vor, welche den Anlagekosten für das Bauprojekt zuzuordnen sei.

Weiter bringt die Vorinstanz präzisierend vor, in der Bilanz per 31. Dezember 2015 der Beschwerdeführerin sei unter der Position «Projekt (...)» ein Betrag von insgesamt CHF 7'618'299.61 aktiviert. Dieser Betrag entspreche dem Total der per Ende 2015 saldierten Kosten gemäss den Kontenblättern Nr. 1420 (CHF 4'864'046.59), 1421 (CHF 2'506'630.02), 1422 (CHF 245'768.30) und 1423 (CHF 1'854.70). Auch hieraus sei aufgrund des Massgeblichkeitsprinzips davon auszugehen, dass sämtliche der genannten Kosten dem hier in Frage stehenden Bauprojekt zurechenbar seien.

## **6.5**

**6.5.1** Die hier in Frage stehenden Konten wiesen per Ende 2015 bzw. für das Jahr 2015 (Konto 1422) folgende Saldi aus:

- Konto 1420 (Gemeinde): CHF 4'864'046.59

- Konto 1421 Finanzierungskosten (Gemeinde): CHF 2'506'630.02
- Konto 1422 Beratungsdienstl. (Gemeinde): CHF 94'123.70
- Konto 1423 Mehrkosten (Gemeinde): CHF 1'854.70

Diese Saldi bzw. die dahinter stehenden Kosten der Beschwerdeführerin in Höhe von gesamthaft CHF 7'466'655.01 hätten nach Ansicht der ESTV – wie die weiterfakturierten Projektvorleistungen – ebenfalls der Tochtergesellschaft weiterfakturiert werden müssen, weil es sich dabei ebenfalls um Kosten im Zusammenhang mit dem Bauprojekt (...) handle. Die ESTV rechnete der Beschwerdeführerin dementsprechend den genannten Betrag zuzüglich eines Kostenaufschlags von 5% auf, was zu einer Steuerbelastung in Höhe von CHF 627'199.02 führte.

Die seitens der Beschwerdeführerin an die Tochtergesellschaft in Rechnung gestellten Leistungen wurden – bevor sie an die Tochtergesellschaft weiterfakturiert wurden – ebenfalls in den genannten Konten aktiviert (in den Konten 1420 und 1421). Dementsprechend wurden im Konto 1420 am 17. März 2015 mit dem Vermerk «Umb. Vorleistungen (Bauprojekt)» CHF 7'620'691.- ausgebucht, was dem Nettobetrag der Leistungen Bauherrenberatung, Bau-Nebenkosten und Management Fee entspricht (CHF 1'352'412.- + CHF 5'590'501.- + CHF 677'778.-). Weiter wurden im Konto 1421 ebenfalls am 17. März 2015 mit dem Vermerk «Umb. Kapitalkosten (Bauprojekt)» CHF 675'559.50 ausgebucht, was den der Tochtergesellschaft in Rechnung gestellten kalkulatorischen Kapitalkosten entspricht (vgl. dazu E. 3.1).

**6.5.2** Die Argumentation der ESTV baut im Wesentlichen darauf auf, dass aufgrund des Massgeblichkeitsprinzips davon auszugehen sei, dass die übrigen in den Konten 1420 bis 1423 aktivierten Kosten aufgrund ihrer Bezeichnung («[Gemeinde]») ebenfalls im Zusammenhang mit dem Projekt (...) entstanden seien und demzufolge der Tochtergesellschaft hätten in Rechnung gestellt werden müssen. Möchte die Beschwerdeführerin die Übereinstimmung dieser buchhalterischen Erfassung mit der wirtschaftlichen Realität in Frage stellen, handle es sich um eine steuermindernde Tatsache, für welche die Beschwerdeführerin die objektive Beweislast trage.

Diesem Schluss der ESTV kann aus zwei Gründen nicht gefolgt werden. Zum einen hat die Beschwerdeführerin die hier strittigen Kosten zwar aktiviert, jedoch nicht zufolge Weiterverrechnung an die Tochtergesellschaft

als Umsatz bzw. als Ertrag verbucht. Nur wenn Letzteres getan worden wäre, könnte die Beschwerdeführerin auf Basis des Massgeblichkeitsprinzips auf ihrer Verbuchung behaftet werden, in dem Sinne, dass eine natürliche Vermutung bestünde, dass der verbuchte Umsatz auch tatsächlich erzielt wurde. Die Aktivierung von Kosten in Konten, die auf «[Gemeinde]» lauten, ist hingegen ein blosses Indiz dafür, dass diese Kosten im Rahmen des hier in Frage stehenden Bauprojekts entstanden sind. Dass die Tochtergesellschaft diesbezüglich auch als Leistungsempfängerin zu gelten hat und ihr diese Kosten dementsprechend in Rechnung gestellt hätten werden müssen, dafür wird indes – wie schon ausgeführt – keine natürliche Vermutung begründet. Zum anderen würde das Bestehen der genannten natürlichen Vermutung ohnehin nicht zu einer Umkehr der Beweislast führen. Um die natürliche Vermutung zu entkräften, müsste der Vermutungsgegner nicht den Beweis des Gegenteils antreten, sondern «bloss» den Gegenbeweis erbringen, i.e. Zweifel an der Richtigkeit der Indizien (Vermutungsbasis) und der daraus gezogenen Schlussfolgerung (Vermutungsfolge) wecken. Gelingt dem Vermutungsgegner der Gegenbeweis, so stellt sich Beweislosigkeit ein, deren Folgen den beweisbelasteten Vermutungsträger treffen (E. 2.6.4).

Hieraus folgt, dass es vorliegend keine natürliche Vermutung zugunsten des Vorliegens der strittigen Umsätze gibt. Es ist somit – ohne anderweitigen Nachweis – davon auszugehen, dass die strittigen Umsätze nicht getätigt wurden. Bei der von der ESTV behaupteten Tatsache, dass solche Umsätze bestehen müssten bzw. die Beschwerdeführerin der Tochtergesellschaft entsprechende Leistungen erbracht habe, handelt es sich um eine steuererhöhende Tatsache, womit die Folgen einer allfälligen Beweislosigkeit von der Vorinstanz zu tragen sind.

**6.5.3** Vorab ist auf die im Konto 1421 «Finanzierungskosten [Gemeinde]» verbuchten, jedoch nicht weiterfakturierten Kosten in Höhe von CHF 2'506'630.02 einzugehen. Soweit ersichtlich, ist unbestritten, dass es sich hierbei ausschliesslich um Finanzierungskosten handelt. Im Rahmen des Drittpreisvergleichs (E. 4.5.3) hat sich ergeben, dass Kapitalkosten, welche die Beschwerdeführerin in Kauf nehmen musste, um die Vorleistungen zu finanzieren, einer unabhängigen Dritten nicht in Rechnung gestellt wurden. Damit erübrigt sich die diesbezügliche Steueraufrechnung von vornherein. Die Beschwerde ist dementsprechend, i.e. was die das Konto 1421 betreffende Aufrechnung betrifft, gutzuheissen.

#### 6.5.4

**6.5.4.1** Weiter ist auf die das Konto 1420 betreffende Steueraufrechnung einzugehen. Der Hauptaspekt der diesbezüglichen Parteivorbringen ist die Frage, ob der dort verbuchte Betrag von CHF 4'864'046.59 für der Tochtergesellschaft zugute kommende Projektvorleistungen bezahlt wurde (Auffassung ESTV) oder ob der genannte Betrag für den Erwerb der Kaufrechte aufgebracht werden musste und damit eine Weiterverrechnung an die Tochtergesellschaft (mangels Leistung) von vornherein ausser Betracht fiel (Auffassung Beschwerdeführerin). Damit ist nachfolgend auf den Aktienkaufsrechtsvertrag vom 26. Januar 2010, den Abtretungsvertrag vom 29. März 2011 bzw. 14. April 2011 sowie die weiteren damit im Zusammenhang stehenden Unterlagen näher einzugehen.

Gemäss Kaufsrechtsvertrag betreffend die Aktien der heutigen Tochtergesellschaft vom 26. Januar 2010 hat diese betreffend ihr Grundstück per Ende 2009 eine Vorprüfung des Gestaltungsplanes initiiert (Ziff. 1 Kaufsrechtsvertrag). Der Investor hat das Recht, sein Kaufsrecht innert drei Jahren seit Rechtskraft des Gestaltungsplanes zum nachfolgend bestimmbar Preis auszuüben (Ziff. 4 Kaufsrechtsvertrag). Ausgangspunkt ist in preislicher Hinsicht u.a. die Ausnützung der Grundstücksfläche. Unter Berücksichtigung latenter Steuern wird von einem Kaufpreis für sämtliche Aktien in Höhe von CHF 20'340'960.-, abzüglich einer Anzahlung von CHF 500'000.-, ausgegangen (Ziff. 5 Kaufsrechtsvertrag; letztlich bezahlt wurden gesamthaft CHF 20'520'000.- [vgl. E. 4.2]). Die Tochtergesellschaft verpflichtet sich im Rahmen des Vertrags u.a. dazu, das laufende Gestaltungsplanverfahren auf eigene Kosten fortzuführen. Der Investor seinerseits verpflichtet sich zur Einreichung eines Baugesuchs innert 12 Monaten nach Eintritt der Rechtskraft des Gestaltungsplanes sowie zur fristgerechten Bezahlung der Anzahlungen (Ziff. 6 Kaufsrechtsvertrag). Als Anzahlungen sind vorab innert zehn Tagen nach Vertragsschluss CHF 250'000.- und innert 30 Tagen nach Rechtskraft des Gestaltungsplans weitere CHF 250'000.- zu leisten. Zudem wird das Dahinfallen des Kaufsrechts sowie die Leistung einer Konventionalstrafe in Höhe von CHF 250'000.- vereinbart, soweit eine Partei eine der in Ziffer 6 hiervoor genannten Bedingungen verletzt. Darüber hinaus gilt, dass die erste Anzahlung in Höhe von CHF 250'000.- als Reugeld verfällt, wenn der Investor das Kaufsrecht nicht innert Frist ausübt (Ziff. 8 Kaufsrechtsvertrag).

Mit Abtretungsvertrag vom 29. März 2011 bzw. 14. April 2011 tritt die C.\_\_\_\_\_ GmbH sämtliche Rechte und Pflichten aus dem Kaufsrechts-

vertrag vom 26. Januar 2010 an die Beschwerdeführerin ab (Ziff. 2 Abtretungsvertrag). Die C.\_\_\_\_\_ GmbH verpflichtet sich, der Beschwerdeführerin bis zur Baueingabe – längstens aber bis Ende November 2011 – beratend im Zusammenhang mit der Baueingabe im normalen Rahmen tätig zu sein. Die Beschwerdeführerin räumt der C.\_\_\_\_\_ GmbH das Recht ein, das Projekt als Referenzobjekt zu verwenden und insbesondere auf ihrer Homepage zu Informationszwecken zu platzieren (Ziff. 3 Abtretungsvertrag). Der Kaufpreis für die Übernahme der Kaufsrechte beträgt CHF 4'100'000.- inkl. MWST zuzüglich CHF 500'000.- bereits von der C.\_\_\_\_\_ GmbH geleistete Kaufpreisanzahlung gemäss dem Kaufrechtsvertrag. Der Kaufpreis ist in Raten zu begleichen, wobei CHF 2'000'000.- als Darlehen mit einer Verzinsung von 7% bis 12 Monate nach Erhalt der rechtskräftigen Baubewilligung stehen gelassen werden (Ziff. 4 Abtretungsvertrag). Die Beschwerdeführerin verpflichtet sich, mit dem Architekturbüro H.\_\_\_\_\_ AG einen Architekturvertrag über eine Summe von CHF 8'300'000.- abzuschliessen und eine Anzahlung von CHF 1'000'000.- bis spätestens 30. Juni 2011 zu leisten (Ziff. 5 Abtretungsvertrag).

Weiter sind diverse seitens der C.\_\_\_\_\_ GmbH an die Beschwerdeführerin gerichtete Rechnungen mit der Referenz «Honorar für den Verkauf der Kaufsrechte gemäss Abtretungsvertrag vom 29. März 2011» im Gesamtbetrag von CHF 4'320'000.- inkl. MWST in den Akten, wobei im Rahmen der Schlussrechnung vom 13. März 2013 nebst einer Restanz von CHF 1'851'852.- Darlehenszinsen für das Darlehen à CHF 2 Mio. im Betrag von CHF 226'851.50 fakturiert wurden. Aus dem Konto 1420 geht hervor, dass per 30. März 2015 unter dem Vermerk «Umb. Anrechte Aktienkauf E.\_\_\_\_\_ AG» CHF 500'000.- auf das Konto 1424 (Beteiligungen) umgebucht wurden. Damit reduzierte sich der Saldo des Kontos 1420 per Ende 2015 auf die hier strittigen CHF 4'864'046.59. In der Bilanz der Beschwerdeführerin per Ende 2015 sind in der Rubrik «Finanzanlagen» Beteiligungen im Wert von CHF 20'520'000.- ausgewiesen, was dem letztlich für die Tochtergesellschaft bezahlten Gesamtpreis (ohne Kaufsrecht) entspricht. Die Saldi der Konten 1420, 1421, 1422 und 1423 sind sodann ebenfalls in der Rubrik «Finanzanlagen» unter dem Titel «Projekt (...)» bilanziert.

**6.5.4.2** Die eben geschilderten Unterlagen deuten tendenziell darauf hin, dass die Beschwerdeführerin der C.\_\_\_\_\_ GmbH den Betrag von CHF 4'320'000.- ausschliesslich für die Abtretung des Kaufsrechts bezahlt hat. Aus den seitens der ESTV angeführten Rechnungen lässt sich jeden-

falls nicht schliessen, dass damit auch Projektvorleistungen hätten abgegolten werden sollen. Interessant ist allerdings, dass die C. \_\_\_\_\_ GmbH der Beschwerdeführerin längstens bis Ende November 2011 im Zusammenhang mit der Baueingabe beratend zur Seite zu stehen hatte, die Beschwerdeführerin der C. \_\_\_\_\_ GmbH das Recht einräumte, das Projekt als Referenzobjekt zu verwenden, und die Beschwerdeführerin ein bestimmtes Architekturunternehmen, welches wohl mit dem Projekt schon vorbefasst war, bei der Auftragsvergabe zu berücksichtigen hatte. Ebenfalls fällt auf, dass in der Baubewilligung vom 16. Juli 2012 die C. \_\_\_\_\_ GmbH als Bauherrin aufgeführt ist. Dies könnten Indizien dafür sein, dass die CHF 4'320'000.- nicht bloss für die Abtretung des Kaufsrechts geflossen sind, sondern auch Projektvorleistungen der C. \_\_\_\_\_ GmbH abgelten. Allerdings spricht der Umstand, dass zumindest das Gestaltungsplanverfahren auf Kosten der Tochtergesellschaft geführt wurde und dass die Beschwerdeführerin auch das Jahr 2010 betreffende Rechnungen fakturiert bekam (vgl. Beschwerdebeilage 11), dagegen, dass die C. \_\_\_\_\_ GmbH selbst Vorleistungen von Dritten bezahlte und diese im Rahmen der Kaufsrechtsabtretung an die Beschwerdeführerin weiterfakturierte.

Der Vorinstanz ist jedoch insofern beizupflichten, als die Tatsache, dass lediglich die Anzahlung in Höhe von CHF 500'000.- vom Konto 1420 auf das Konto 1424 (Beteiligungen) umgebucht wurde und dementsprechend die Beteiligung an der Tochtergesellschaft per Ende 2015 «nur» mit CHF 20'520'000.- bilanziert war, i.e. der Preis für das Kaufsrecht nicht als Teil der Anschaffungskosten der Beteiligung behandelt wurde, ein Indiz dafür ist, dass mit den CHF 4'320'000.- auch Projektvorleistungen hätten abgegolten worden sein können. Wie erwähnt, wurden die Kosten des Kaufsrechts stattdessen unter dem Titel «Projekt (...)» bilanziert. Aus dieser buchhalterischen Erfassung kann allerdings – entgegen der Auffassung der ESTV – nicht gestützt auf das Massgeblichkeitsprinzip auf einen entsprechenden Umsatz der Beschwerdeführerin geschlossen werden (vgl. E. 6.5.2).

Aus welchem Grund die Vorinstanz die Höhe des Reuegeldes als Preis des Kaufsrechts ansieht, erschliesst sich dem Gericht nicht, ist dieses doch bloss zu leisten, wenn das Kaufsrecht innert Frist gerade nicht ausgeübt wird. Ebenfalls – auf Grundlage der Akten – nicht nachvollziehbar ist der seitens der Beschwerdeführerin genannte Betrag von CHF 4'688'888.95, der C. \_\_\_\_\_ GmbH (für die Abtretung des Kaufsrechts) angeblich bezahlt worden sei. Der Preis für die Abtretung des Kaufsrechts in Höhe von CHF 4.1 Mio. (ohne Darlehenszinsen) erscheint zwar hoch, doch kann aus

der Tatsache, dass die Kaufsrechte entgeltlich abgetreten wurden, nicht auf die Abgeltung von Projektvorleistungen geschlossen werden, wie die ESTV glauben machen will, zumal wenig realistisch erscheint, dass Kaufsrechte, die eine hohe Rendite versprechen, zum Nulltarif abgegeben werden. Doch unabhängig davon, wieviel für die Kaufsrechte bezahlt wurde, wurde der entsprechende Betrag zurecht nicht der Tochtergesellschaft in Rechnung gestellt, zumal diesbezüglich – mangels Leistung an die Tochtergesellschaft – kein Leistungsaustausch vorliegen kann. Das scheinbar gegenteilige Vorbringen der ESTV (der Verzicht auf Kaufsrechte sei steuerbar und den Anlagekosten zuordenbar) überzeugt nicht (E. 6.4).

Das wohl gewichtigste Indiz, wonach der im Konto 1420 verbuchte Saldo von CHF 4'864'046.59 nicht für der Tochtergesellschaft zugute kommende Projektvorleistungen bezahlt wurde und der Letzteren demzufolge – wie geschehen – auch nicht verrechnet werden musste, ist die Tatsache, dass diese Kosten der Tochtergesellschaft und danach der Dritten als Käuferin eines Projektteils eben nicht in Rechnung gestellt wurden. Kämen die genannten Leistungen der Tochtergesellschaft bzw. der Dritten zugute, gäbe es doch ein wirtschaftliches Interesse, diese Leistungen – wie bei den fakturierten Projektvorleistungen – indirekt (über die Tochtergesellschaft) oder direkt der Dritten zu fakturieren.

Alles in allem ergeben die beschriebenen Indizien kein eindeutiges Bild hinsichtlich der hier zu klärenden Frage, ob der im Konto 1420 verbuchte Betrag von CHF 4'864'046.59 für der Tochtergesellschaft zugute kommende Projektvorleistungen bezahlt oder für den Erwerb der Kaufsrechte bzw. andere nicht projektbezogene Kosten aufgebracht werden musste. Damit ist auch nicht geklärt, ob eine entsprechende Weiterverrechnung an die Tochtergesellschaft angezeigt gewesen wäre und dementsprechend die hier strittige Steueraufrechnung zurecht erfolgt ist. Da es sich hierbei um steuererhöhende Tatsachen handelt, für welche die ESTV die Beweislast trägt, hat Letztere die Folgen der Beweislosigkeit zu tragen.

Die Beschwerde ist dementsprechend, i.e. was die das Konto 1420 betreffende Aufrechnung betrifft, gutzuheissen.

**6.5.5** Hinsichtlich der auf den Konti 1422 und 1423 verbuchten Saldi beschränkt sich die Vorinstanz im Wesentlichen darauf, auf das Massgeblichkeitsprinzip zu verweisen und mangels Vorliegens gegenteiliger Anhaltspunkte davon auszugehen, dass die entsprechenden Kosten im Rahmen

der Entwicklung des hier in Frage stehenden Neubauprojekts angefallen sind.

Entgegen der Auffassung der ESTV besteht auch hier basierend auf das Massgeblichkeitsprinzip keine natürliche Vermutung, dass die Beschwerdeführerin die aufgerechneten Umsätze tätigte. Die Aktivierung von Kosten in Konten, die auf «(Gemeinde)» lauten, ist vielmehr ein blosses Indiz dafür, dass diese Kosten im Rahmen des hier in Frage stehenden Bauprojekts entstanden sind (vgl. E. 6.5.2). Gegen das Vorliegen eines Leistungsaustausches spricht wiederum, dass die genannten Kosten weder der Tochtergesellschaft noch der Dritten überwält wurden (vgl. E. 6.5.4). Damit bleibt betreffend die Konten 1422 und 1423 ebenfalls unbewiesen, ob diesbezüglich ein Leistungsaustausch zwischen Beschwerdeführerin und Tochtergesellschaft vorlag und dementsprechend eine Weiterverrechnung an die Tochtergesellschaft angezeigt gewesen wäre und damit die hier strittige Steueraufrechnung zurecht erfolgt ist. Da es sich hierbei um steuererhöhende Tatsachen handelt, für welche die ESTV die Beweislast trägt, hat Letztere die Folgen der Beweislosigkeit zu tragen.

Die Beschwerde ist dementsprechend auch hinsichtlich der die Konten 1422 und 1423 betreffenden Steueraufrechnungen gutzuheissen.

## 7.

Nach dem Gesagten ist die Beschwerde teilweise, i.e. im Betrag von CHF 665'168.55, gutzuheissen (E. 4 und E. 6) und die in Dispositiv-Ziffer 3 des angefochtenen Einspracheentscheides vom 4. April 2019 bezifferte, betreffend die Steuerperiode 2015 noch geschuldete Mehrwertsteuer auf CHF 114'173.- zuzüglich Verzugszins ab dem 31. Januar 2016 zu reduzieren (vgl. E. 3.2).

Im Übrigen ist die Beschwerde abzuweisen.

## 8.

Abschliessend bleibt über die Verfahrenskosten und eine allfällige Parteientschädigung zu befinden.

**8.1** Das Bundesverwaltungsgericht auferlegt die Verfahrenskosten in der Regel der unterliegenden Partei (Art. 63 Abs. 1 VwVG), wobei sie bei nur teilweisem Unterliegen zu ermässigen sind. Entsprechend sind einer teilweise obsiegenden Partei Verfahrenskosten nach Massgabe ihres Unterliegens aufzuerlegen (statt vieler: Urteil des BVGer A-882/2016 vom 6. April 2017 E. 6.1).

Streitig waren in der vorliegenden Sache Mehrwertsteuern in Höhe von ca. CHF 724'973.-. Die Beschwerdeführerin unterliegt im Umfang von CHF 59'805.- (vgl. E. 5.4) und obsiegt damit zu rund 90%. Bei dieser Sachlage rechtfertigt es sich, die Verfahrenskosten in Höhe von CHF 12'500.- im Umfange von CHF 1'250.- der Beschwerdeführerin aufzuerlegen und mit dem von ihr geleisteten Kostenvorschuss im entsprechenden Umfang zu verrechnen. Der Überschuss von CHF 11'250.- ist ihr nach Eintritt der Rechtskraft dieses Urteils zurückzuerstatten. Der unterliegenden Vorinstanz sind keine Verfahrenskosten aufzuerlegen (Art. 63 Abs. 2 VwVG).

**8.2** Im Rahmen ihres Obsiegens hat die anwaltlich vertretene Beschwerdeführerin gemäss Art. 64 Abs. 1 und 2 VwVG in Verbindung mit Art. 7 ff. des Reglements vom 21. Februar 2008 über die Kosten und Entschädigungen vor dem Bundesverwaltungsgericht (VGKE; SR 173.320.2) Anspruch auf eine Parteientschädigung zulasten der Vorinstanz.

Die Parteientschädigung ist aufgrund der eingereichten detaillierten Kostennote festzusetzen (Art. 14 VGKE). Bei Fehlen einer (detaillierten) Kostennote wird die Entschädigung aufgrund der Akten festgesetzt (Art. 14 Abs. 2 VGKE). Angesichts dieser klaren reglementarischen Grundlagen kann nach der Rechtsprechung namentlich bei anwaltlicher Vertretung auf eine Aufforderung zur Einreichung einer Kostennote verzichtet werden (vgl. zum Ganzen: Urteil des BGer 2C\_422/2011 vom 9. Januar 2012 E. 2; Urteil des BVGer A-2106/2018 vom 31. Dezember 2018 E. 6.2). Die anwaltlich vertretene Beschwerdeführerin hat keine Kostennote eingereicht. Unter Berücksichtigung der Schwierigkeit der rechtlichen Fragestellungen und des teilweisen Unterliegens ist die Parteientschädigung für das Verfahren vor dem Bundesverwaltungsgericht praxisgemäss auf CHF 16'875.- (inkl. Auslagen und Mehrwertsteuerzuschlag im Sinne von Art. 9 Abs. 1 Bst. b und c VGKE) festzusetzen.

Die Vorinstanz hat als Bundesbehörde keinen Anspruch auf Parteientschädigung (Art. 7 Abs. 3 VGKE).

## **Demnach erkennt das Bundesverwaltungsgericht:**

### **1.**

Die Beschwerde wird im Betrag von CHF 665'168.55 gutgeheissen, im Übrigen aber abgewiesen.

### **2.**

Die in Dispositiv-Ziffer 3 des angefochtenen Einspracheentscheides vom 4. April 2019 bezifferte, betreffend die Steuerperiode 2015 noch geschuldete Mehrwertsteuer wird auf CHF 114'173.- zuzüglich Verzugszins ab dem 31. Januar 2016 reduziert.

### **3.**

Die Verfahrenskosten in der Höhe von CHF 12'500.- werden der Beschwerdeführerin im Umfang von CHF 1'250.- auferlegt. Der von ihr geleistete Kostenvorschuss wird zur Bezahlung der auferlegten Verfahrenskosten verwendet und der Mehrbetrag von CHF 11'250.- nach Eintritt der Rechtskraft des vorliegenden Urteils zurückerstattet.

### **4.**

Die Vorinstanz hat der Beschwerdeführerin eine reduzierte Parteientschädigung in der Höhe von CHF 16'875.- zu bezahlen.

### **5.**

Dieses Urteil geht an:

- die Beschwerdeführerin (Gerichtsurkunde)
- die Vorinstanz (Ref-Nr. [...]; Gerichtsurkunde)

Der vorsitzende Richter:

Der Gerichtsschreiber:

Jürg Steiger

Roger Gisclon

**Rechtsmittelbelehrung:**

Gegen diesen Entscheid kann innert 30 Tagen nach Eröffnung beim Bundesgericht, 1000 Lausanne 14, 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: