Bundesverwaltungsgericht
Tribunal administratif fédéral
Tribunale amministrativo federale
Tribunal administrativ federal

Abteilung I
A-1596/2006
{T 0/2}

Urteil vom 2. April 2009

Besetzung

Richter Daniel Riedo (Vorsitz), Richter Pascal Mollard,
Richter Michael Beusch,
Gerichtsschreiberin Jeannine Müller.

Parteien

X._____ **AG** (ehemals Y._____ GmbH),
vertreten durch Z._____ AG,
Beschwerdeführerin,

gegen

Eidgenössische Steuerverwaltung,
Hauptabteilung Mehrwertsteuer, 3003 Bern,
Vorinstanz.

Gegenstand

Mehrwertsteuer (1. Quartal 2001 bis 2. Quartal 2002);
Dienstleistungsbezug aus dem Ausland; Vorsteuerabzug;
Sponsoring.

Sachverhalt:

A.
Die X._____ AG (ehemals Y._____ GmbH; nachfolgend auch Steuerpflichtige genannt) ist seit dem 1. Januar 1995 bei der Eidgenössischen Steuerverwaltung (ESTV) im Register der Mehrwertsteuerpflichtigen eingetragen. Der Rechtsformwechsel erfolgte gemäss Auszug aus dem Handelsregister ... per 10. Dezember 2004.

B.
An diversen Tagen im April 2001 sowie im Juni, Juli, September und November 2002 führte die ESTV bei der Steuerpflichtigen eine Kontrolle durch. Gestützt auf deren Ergebnis erhob sie für die Zeit vom 1. Januar 2001 bis 30. Juni 2002 mit Ergänzungsabrechnung (EA) Nr. ... eine Steuernachforderung in Höhe von Fr. 621'811.-- (Steuerschuld von Fr. 1'101'248.10 ./. Vorsteuergutschrift von Fr. 479'437.--), zuzüglich Verzugszins. Die Forderung umfasste u. a. eine Nachbelastung der Mehrwertsteuer auf nicht deklarierten Bezügen von Dienstleistungen aus dem Ausland, wobei nur einem Teil davon die Vorsteuerabzugsberechtigung zuerkannt wurde, sowie eine Aufrechnung der Vorsteuern im Zusammenhang mit einer Bilderausstellung. Mit Gutschriftsanzeige (GS) Nr. ... vom 21. Oktober 2003 schrieb die ESTV der Steuerpflichtigen für im Nachhinein anerkannte Vorsteuern einen Betrag von Fr. 108'234.-- gut. In der Folge liess die Steuerpflichtige einen einsprachefähigen Entscheid beantragen.

C.
Die ESTV entschied am 14. September 2004, sie habe von der Steuerpflichtigen für die Steuerperioden 1. Quartal 2001 bis 2. Quartal 2002 (Zeit vom 1. Januar 2001 bis 30. Juni 2002) zu Recht Fr. 513'577.-- Mehrwertsteuer (EA Nr. ... vom 30. September 2002 in Höhe von Fr. 621'811.-- ./. GS Nr. ... vom 31. Oktober 2003 [recte wohl: 21. Oktober 2003] im Betrag von Fr. 108'234.--) nachgefordert. Mit Eingabe vom 13. Oktober 2004 liess die Steuerpflichtige Einsprache erheben und die Rechtmässigkeit der Nachbelastung der Mehrwertsteuer auf nicht deklarierten Bezügen von Dienstleistungen aus dem Ausland sowie die Aufrechnung im Zusammenhang mit der Bilderausstellung bestreiten. Zur Begründung trug sie im Wesentlichen vor, es liege kein steuerpflichtiger Dienstleistungsbezug aus dem Ausland vor. Für den Fall, dass die ESTV dennoch an dieser Auffassung festhalte, könne die anfallende Steuer vollumfänglich als Vorsteuer abgezogen

werden. Betreffend die Aufrechnungen im Zusammenhang mit den Bilderausstellungen führte sie an, diese seien Teil ihres weltweiten Sponsoringkonzepts. Die diesbezüglichen Kosten seien daher geschäftsmässig begründet und zum Vorsteuerabzug zuzulassen.

D.

Mit Einspracheentscheid vom 18. April 2006 erkannte die ESTV, der Entscheid vom 14. September 2004 sei im Umfang von Fr. 321'931.-- in Rechtskraft erwachsen, und wies die Einsprache vom 13. Oktober 2004 ab. Zur Begründung hielt die Verwaltung im Wesentlichen dafür, aufgrund der gesamten Umstände sei im vorliegenden Fall davon auszugehen, dass die Steuerpflichtige selbst Empfängerin der fraglichen Dienstleistungen sei. Die Steuerpflichtige habe – trotz mehrmaliger Aufforderung – keinerlei Belege eingereicht, aus denen zweifelsfrei hervorgehe, dass die nachbelasteten Dienstleistungen bei ihren Tochtergesellschaften im Ausland erbracht werden. Somit sei die Aufrechnung unter dem Titel "Dienstleistungsbezüge aus dem Ausland" zu Recht erfolgt. Die anfallende Mehrwertsteuer wäre grundsätzlich vorsteuerabzugsfähig, bedinge indessen das Vorliegen korrekter Rechnungsbelege sowie die Verwendung der bezogenen Leistungen für einen steuerbaren Ausgangsumsatz. Soweit dies nicht der Fall sei, sei der Vorsteuerabzug zu verweigern bzw. zu kürzen. Betreffend die Bilderausstellung erwog die ESTV, die Steuerpflichtige verkenne, dass hier ein Gesamt-Sponsoringkonzept der ...-Gruppe zur Diskussion stehe, wobei sowohl die Steuerpflichtige als Muttergesellschaft als auch jede einzelne Tochtergesellschaft (als Verkaufsgesellschaft) Gruppenmitglieder seien. Ihre Argumentation würde nichts anderes bedeuten, als dass sie sich selber eine angebliche Werbeleistung erbringe. Worin dabei das für die Geltendmachung eines Vorsteuerabzugs zwingend notwendige Leistungsaustauschverhältnis liegen soll, sei nicht ersichtlich.

E.

Am 15. September 2006 lässt die Y._____ AG (Beschwerdeführerin) bei der Eidgenössischen Steuerrekurskommission (SRK) Beschwerde einreichen und beantragen, den Einspracheentscheid vom 18. April 2006 aufzuheben. Zudem sei der Entscheid vom 14. September 2004 bezüglich der strittigen Positionen aufzuheben und es sei ihr für die EA Nr. ... eine Gutschrift von Fr. 98'271.-- zu erteilen; dies unter Kosten- und Entschädigungsfolge.

Mit Vernehmlassung vom 16. August 2006 beantragt die ESTV, es sei festzustellen, dass der Einspracheentscheid hinsichtlich Ziff. 1 des Dispositivs in Rechtskraft erwachsen sei. Weiter sei festzustellen, dass der Einspracheentscheid im Umfang eines zusätzlichen Steuerbetrags von Fr. 67'491.--, zuzüglich Verzugszins von 5%, nicht bestritten und deshalb ebenso in Rechtskraft erwachsen sei. Darüber hinaus sei die Beschwerde im Umfang von Fr. 7'635.-- teilweise gutzuheissen, unter Kostenfolge zu Lasten der Beschwerdeführerin. Die ESTV führt hierzu an, bei der Ermittlung der Mehrwertsteuer im Rahmen der Kontrolle seien einzelne Positionen fälschlicherweise als Dienstleistungsimporte eingeordnet worden. Da die Beschwerdeführerin in einem eher marginalen Umfang obsiege, seien ihr usanzgemäss sämtliche Verfahrenskosten aufzuerlegen.

F.
Am 7. Februar 2007 teilt das Bundesverwaltungsgericht den Verfahrensbeteiligten mit, es habe das vorliegende Verfahren zuständigkeitshalber übernommen.

Das Bundesverwaltungsgericht zieht in Erwägung:

1.

1.1 Bis zum 31. Dezember 2006 konnten Einspracheentscheide der ESTV auf dem Gebiet der Mehrwertsteuer nach Art. 44 ff. des Bundesgesetzes vom 20. Dezember 1968 über das Verwaltungsverfahren (VwVG, SR 172.021) innert 30 Tagen nach Eröffnung mit Beschwerde bei der SRK angefochten werden (aArt. 65 des Bundesgesetzes vom 2. September 1999 über die Mehrwertsteuer [MWSTG, SR 641.201], in der Fassung vom 1. Januar 2001 [AS 2000 1300]; aufgehoben per 31. Dezember 2006). Das Bundesverwaltungsgericht übernimmt, sofern es zuständig ist, die Ende 2006 bei der SRK hängigen Rechtsmittel. Die Beurteilung erfolgt nach neuem Verfahrensrecht (Art. 53 des Bundesgesetzes vom 17. Juni 2005 über das Bundesverwaltungsgericht [Verwaltungsgerichtsgesetz, VGG, SR 172.32]). Das Verfahren richtet sich nach dem VwVG, soweit das VGG nichts anderes bestimmt (Art. 37 VGG). Das Bundesverwaltungsgericht ist zur Behandlung der Beschwerde sachlich wie funktionell zuständig (Art. 31, 32 und 33 Bst. d VGG).

1.2 Die Beschwerdeführerin beantragt nebst der Aufhebung des Einspracheentscheids auch die Aufhebung des Entscheids vom 14. September 2004. Dieser wurde indes durch den Einspracheentscheid vom 18. April 2006 ersetzt (sog. Devolutiveffekt) und bildet daher kein taugliches Anfechtungsobjekt (BGE 129 II 438 E. 1; Urteil des Bundesgerichts 2C_16/2008 vom 16. Mai 2008 E. 1; Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-2737/2007 vom 25. September 2007 E. 1; André Moser/Michael Beusch/Lorenz Kneubühler, Prozessieren vor dem Bundesverwaltungsgericht, Basel 2008, S. 25 Rz. 2.7). Mit dieser Einschränkung ist auf die ansonsten frist- und formgerecht eingereichte Beschwerde einzutreten.

1.3 Die ESTV ihrerseits beantragt, es sei festzustellen, dass der Einspracheentscheid hinsichtlich Ziff. 1 des Dispositivs in Rechtskraft erwachsen und im Umfang eines zusätzlichen Steuerbetrags von Fr. 67'491.--, zuzüglich Verzugszins von 5%, nicht bestritten und deshalb ebenso in Rechtskraft erwachsen sei. Diese Anträge sind unzulässig. Das Bundesverwaltungsgericht hat keine Rechtskraftbescheinigung für Entscheide anderer Behörden auszustellen (vgl. Urteil des Bundesgerichts 2A.69/2003 vom 31. August 2004 E. 1.1; Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-3247/2007 vom 22. September 2008 E. 1.3; Entscheid der SRK vom 14. März 2006 [SRK 2003-135] E. 1c). Darauf aber laufen die Begehren hinaus.

1.4 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; es ist zu Ungunsten desjenigen zu urteilen, der die Beweislast trägt (statt vieler: Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-1479/2006 vom 10. September 2008 E. 1.3, A-1469/2006 vom 7. Mai 2008 E. 1.4, je mit weiteren Hinweisen). Die Steuerbehörde trägt die Beweislast für Tatsachen, welche die Steuerpflicht als solche begründen oder die Steuerforderung erhöhen, das heisst für die steuerbegründenden und -mehrenden Tatsachen. Demgegenüber ist der Steuerpflichtige für die steueraufhebenden und -mindernden Tatsachen beweisbelastet, das heisst für solche Tatsachen, welche Steuerbefreiung oder Steuerbegünstigung bewirken (statt vieler: Urteil des Bundesgerichts vom 14. Juli 2005, veröffentlicht in Archiv für Schweizerisches

Abgaberecht [ASA] 75 S. 495 ff. E. 5.4; Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-1469/2006 vom 7. Mai 2008 E. 1.4, A-1373/2006 vom 16. November 2007 E. 2.1, je mit Hinweisen).

2.

2.1 Der Mehrwertsteuer unterliegen u. a. im Inland gegen Entgelt erbrachte Dienstleistungen sowie unter gewissen Umständen der entgeltliche Bezug von Dienstleistungen aus dem Ausland (Art. 5 Bst. b und d MWSTG).

2.2

2.2.1 Der Empfänger hat den Bezug einer Dienstleistung zu versteuern, wenn er nach Art. 24 steuerpflichtig ist und sofern (a) es sich um eine unter Art. 14 Abs. 3 fallende Dienstleistung handelt, die ein im Inland nicht steuerpflichtiger Unternehmer mit Sitz im Ausland im Inland erbringt, der nicht nach Art. 27 für die Steuerpflicht optiert; oder (b) es sich um eine unter Art. 14 Abs. 1 fallende steuerbare Dienstleistung handelt, die der Empfänger mit Sitz im Inland aus dem Ausland bezieht und zur Nutzung oder Auswertung im Inland verwendet (Art. 10 MWSTG).

2.2.2 Art. 14 Abs. 1 MWSTG bestimmt als Ort einer Dienstleistung unter Vorbehalt von Abs. 2 und 3 der Ort, an dem die Dienst leistende Person den Sitz ihrer wirtschaftlichen Tätigkeit oder eine Betriebsstätte hat, von wo aus die Dienstleistung erbracht wird (Erbringerortsprinzip als Regel). Die in Art. 14 Abs. 3 MWSTG unter den Bst. a - h aufgeführten Dienstleistungen werden hingegen am Ort ausgeführt, an dem der Empfänger den Sitz seiner wirtschaftlichen Tätigkeit oder eine Betriebsstätte hat, für welche die Dienstleistungen erbracht werden (Empfängerortsprinzip als Ausnahme; vgl. hiezu Urteil des Bundesgerichts 2A.677/2006 vom 16. Mai 2007 E. 5.1; Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-1416/2006 vom 27. September 2007 E. 2.2). Zu den Dienstleistungen, welche am Ort des Empfängers erbracht werden, gehören insbesondere auch die Leistungen auf dem Gebiet der Werbung (Bst. b), die Leistungen von Beratern, Vermögensverwaltern, Treuhändern, Ingenieuren, Anwälten, Notaren (vorbehältlich Abs. 2 Bst. a), Buchprüfern, Managementdienstleistungen sowie sonstige ähnliche Leistungen (Bst. c) sowie die Datenverarbeitung, die Überlassung von Informationen und ähnliche Dienstleistungen (Bst. d) .

2.2.3 Da Art. 10 Bst. a MWSTG nur Dienstleistungen erfasst, welche unter Art. 14 Abs. 3 MWSTG (Empfängerortsprinzip) fallen, sind nur Dienstleistungen betroffen, deren Ort im Inland liegt. Es bestünde im Prinzip ein Umsatz nach Art. 5 Bst. b MWSTG und der ausländische Erbringer könnte (falls er die Voraussetzungen von Art. 21 MWSTG erfüllte) hiefür als steuerpflichtig betrachtet werden. Aus Praktikabilitätsgründen, namentlich wegen Problemen bei der Vollstreckbarkeit, wurde aber in Art. 10 Bst. a MWSTG vorgesehen, dass der Empfänger der Dienstleistung steuerpflichtig sein soll (sog. reverse charge). Entsprechend wird der Erbringer nach Art. 25 Abs. 1 Bst. c MWSTG von der Steuerpflicht ausgenommen (zum Ganzen: Bericht der Kommission für Wirtschaft und Abgaben des Nationalrats vom 28. August 1996 zur Parlamentarischen Initiative "Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer" [Dettling], BBl 1996 V S. 713 ff. [im Folgenden: Bericht WAK], S. 736 f.; NICOLAS BUCHEL, mwst.com, Kommentar zum Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer, Basel 2000, Rz. 4 und 9 f. zu Art. 10; XAVIER OBERSON, Qualification et localisation des services internationaux en matière de TVA, in ASA 69 S. 419 f.).

Art. 10 Bst. b MWSTG demgegenüber entspricht im Wesentlichen dem zuvor in Art. 9 MWSTV normierten Tatbestand (vgl. Bericht WAK S. 737). Er kann nur dann zum Tragen kommen, wenn der Ort der Dienstleistung sich nach den Regeln von Art. 14 Abs. 1 MWSTG im Ausland befindet (vgl. zu Art. 9 MWSTV: Entscheid der SRK vom 27. Juli 2006, veröffentlicht in Verwaltungspraxis der Bundesbehörden [VPB] 70.103 E. 2b/bb, 3b). Zudem muss der Empfänger die Dienstleistung zur Nutzung und Auswertung im Inland verwenden.

2.2.4 In der Verwaltungspraxis wird Näheres zum steuerbaren Dienstleistungsbezug und dessen Voraussetzungen festgelegt (Wegleitung 2001 zur Mehrwertsteuer [Wegleitung 2001], Rz. 512 ff.; Merkblatt Nr. 6 über grenzüberschreitende Dienstleistungen; Abgrenzung Lieferung/Dienstleistung, Ziff. 3.3 [vgl. auch neu Wegleitung 2008 zur Mehrwertsteuer {Wegleitung 2008}, Rz. 512 ff. sowie Mekblatt Nr. 6, Grenzüberschreitende Dienstleistungen, Ziff. 3.3, beide gültig seit 1. Januar 2008]).

2.3

2.3.1 Damit eine steuerbare Dienstleistung – ob im Inland erbracht oder aus dem Ausland bezogen – überhaupt vorliegt, muss sie im Austausch mit einer Gegenleistung (Entgelt) erfolgen. Die Entgelt-

lichkeit stellt ein unabdingbares Tatbestandsmerkmal einer mehrwertsteuerlichen Leistung dar (Ausnahme: Eigenverbrauch [Art. 5 Bst. c MWSTG]). Besteht kein Austauschverhältnis in diesem Sinn zwischen Leistungserbringer und -empfänger, ist die Aktivität mehrwertsteuerlich irrelevant und fällt nicht in den Geltungsbereich der Mehrwertsteuer (statt vieler: Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-1567/2006 vom 28. Dezember 2007 E. 2.2.1, A-1431/2006 vom 25. Mai 2007 E. 2.1; Entscheid der SRK vom 18. November 2002, veröffentlicht in VPB 67.49 E. 2a/cc).

2.3.2 Die Annahme eines solchen Leistungsaustauschs setzt voraus, dass zwischen Leistung und Gegenleistung eine innere wirtschaftliche Verknüpfung gegeben ist. Es muss ein direkter ursächlicher Zusammenhang zwischen Leistung und Gegenleistung bestehen (BGE 132 II 353 E. 4.1, BGE 126 II 443 E. 6a, mit Hinweisen; Urteil des Bundesgerichts 2A.410/2006 vom 18. Januar 2007 E. 5.1; BVGE 2007/39 E. 2.1; Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-1385/2006 vom 3. April 2008 E. 3.1; IVO P. BAUMGARTNER, mwst.com, Kommentar zum Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer, Basel 2000, Rz. 6 und 8 zu Art. 33 Abs. 1 und 2; DANIEL RIEDO, Vom Wesen der Mehrwertsteuer als allgemeine Verbrauchsteuer und von den entsprechenden Wirkungen auf das schweizerische Recht, Bern 1999, S. 223 ff.). Die Beantwortung der Frage nach der inneren Verknüpfung erfolgt nicht in erster Linie nach zivilrechtlichen, sondern nach wirtschaftlichen, tatsächlichen Kriterien (statt vieler: Urteil des Bundesgerichts 2A.304/2003 vom 14. November 2003 E. 3.6.1; BVGE 2007/23 E. 2.3.2 S. 269 f.; Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-1338/2006 vom 12. März 2007 E. 2.1; Entscheid der SRK vom 5. Juli 2005, veröffentlicht in VPB 70.7 E. 2a; RIEDO, a.a.O., S. 112 mit Fn. 125). Insbesondere ist für die Annahme eines Leistungsaustauschs das Vorliegen eines Vertragsverhältnisses nicht zwingend erforderlich (BGE 126 II 249 E. 4a; Urteil des Bundesgerichts 2A.175/2002 vom 23. Dezember 2002 E. 3.2; Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-1567/2006 vom 28. Dezember 2007 E. 2.2.2). Es genügt vielmehr, dass Leistung und Gegenleistung innerlich derart verknüpft sind, dass die Leistung eine Gegenleistung auslöst (BGE 132 II 353 E. 4.1, BGE 126 II 249 E. 4a; Urteil des Bundesgerichts 2A.269/2006 vom 20. Juni 2008 E. 3.1; Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-1442/2006 vom 11. Dezember 2007 E. 2.2, A-1346/2006 vom 4. Mai 2007 E. 2.2).

2.3.3 Ein Leistungsaustausch liegt also vor, wenn zusammenfassend folgende Tatbestandsmerkmale erfüllt sind (vgl. Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-1442/2006 vom 11. Dezember 2007 E. 2.3, A-1354/2006 + A-1409/2006 vom 24. August 2007 E. 3.1, A-1346/2006 vom 4. Mai 2007 E. 2.2):

a) Es müssen zwei Beteiligte in Gestalt eines Leistenden und eines Leistungsempfängers vorhanden sein,
b) der erbrachten Leistung muss ein Entgelt als Gegenleistung gegenüberstehen und
c) die Leistung und die Gegenleistung müssen miteinander innerlich wirtschaftlich verknüpft sein.

Hinsichtlich der mehrwertsteuerlichen Ermittlung sowohl des Leistungserbringers als auch des -empfängers ist das Auftreten gegen aussen im eigenen Namen massgeblich (vgl. auch Art. 11 MWSTG). Das Handeln wird grundsätzlich demjenigen mehrwertsteuerlich zugerechnet, der nach aussen, gegenüber Dritten in eigenem Namen auftritt (statt vieler: Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-1462/2006 vom 6. September 2007 E. 2.1, A-1382/2006 vom 19. Juli 2007 E. 2.2, A-1341/2006 vom 7. März 2007 E. 2.3.1, 3.3, je mit Hinweisen).

Bei der Beurteilung des wirtschaftlichen Zusammenhangs zwischen Leistung und Entgelt, also bei der Frage, ob ein Leistungsaustausch vorliegt, ist primär auf die Sicht des Leistungsempfängers abzustellen, was namentlich der Konzeption der Mehrwertsteuer als Verbrauchsteuer entspricht (Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-1442/2006 vom 11. Dezember 2007, E. 2.3, A-1354/2006 + A-1409/2006 vom 24. August 2007 E. 3.1; Entscheid der SRK vom 14. Juni 2005, veröffentlicht in VPB 69.126 E. 2a/dd; RIEDO, a.a.O., S. 230 ff.; ALOIS CAMENZIND/NIKLAUS HONAUER/KLAUS A. VALLENDER, Handbuch zum Mehrwertsteuergesetz [MWSTG], Bern 2003, 2. Aufl., Rz. 182; BAUMGARTNER, a.a.O., Rz. 9 ff. zu Art. 33 Abs. 1 und 2; vgl. auch Entscheid der SRK vom 24. August 1997, veröffentlicht in MWST-Journal 3/1997 S. 103 f. E. 4a).

2.4 Das Entgelt ist nicht nur Voraussetzung für einen Leistungsaustausch, sondern stellt zudem die Bemessungsgrundlage für die Mehrwertsteuer dar (vgl. BGE 126 II 443 E. 6). Zum Entgelt gehört alles, was der Leistungsempfänger oder ein Dritter für ihn als Gegenleistung für die Leistung aufwendet einschliesslich Spenden, die unmittelbar den einzelnen Umsätzen des Empfängers als Gegenleistung zugeord-

net werden können. Die Gegenleistung umfasst auch den Ersatz aller Kosten, selbst wenn diese gesondert in Rechnung gestellt werden (Art. 33 Abs. 1 und 2 MWSTG). Nur jene Zuwendungen des Abnehmers gehören nicht zum steuerbaren Entgelt, die keinen ursächlichen Zusammenhang mit der steuerbaren Leistung aufweisen und ihren Rechtsgrund in einem selbständigen, von der Leistung unabhängigen Leistungsaustauschverhältnis haben. Das Entgelt bildet auch im Falle des Bezugs von Dienstleistungen aus dem Ausland die Berechnungsgrundlage der Steuer (STEPHAN KUHN/PETER SPINNLER, Mehrwertsteuer, Muri/Bern 1994, S. 89).

2.5

2.5.1 Die Veranlagung und Entrichtung der Mehrwertsteuer erfolgt nach dem Selbstveranlagungsprinzip (Art. 46 f. MWSTG; vgl. ERNST BLUMENSTEIN/PETER LOCHER, System des schweizerischen Steuerrechts, 6. Aufl., Zürich 2002, S. 421 ff.). Dies hat zu Folge, dass der Steuerpflichtige die volle und alleinige Verantwortung für die richtige und vollständige Versteuerung seiner Umsätze trägt (vgl. Urteil des Bundesgerichts vom 31. Mai 2002, veröffentlicht in SteuerRevue [StR] 2003 S. 214 E. 6b; Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-3069/2007 vom 29. Januar 2008 E. 2.2, A-1429/2006 vom 29. August 2007 E. 2.1 mit Hinweisen). Die ESTV ermittelt die Höhe des geschuldeten Mehrwertsteuerbetrags nur dann an Stelle des Steuerpflichtigen, wenn dieser seinen Pflichten nicht nachkommt (Art. 60 MWSTG; Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-1376/2006 vom 20. November 2007, vgl. CAMENZIND/HONAUER/VALLENDER, a.a.O., S. 569 ff.).

2.5.2 Hat die ESTV eine Schätzung nach pflichtgemässem Ermessen vorzunehmen (Art. 60 MWSTG), hat sie diejenige Schätzungsmethode zu wählen, die den individuellen Verhältnissen im Betrieb des Steuerpflichtigen soweit als möglich Rechnung trägt, auf plausiblen Angaben beruht und deren Ergebnis der wirklichen Situation möglichst nahe kommt (Urteile des Bundesgerichts 2C_426/2007 vom 22. November 2007 E. 3.2, 2A.253/2005 vom 3. Februar 2006 E. 4.1; Entscheid der SRK vom 24. Oktober 2005, veröffentlicht in VPB 70.41 E. 2d.aa; Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-1397/2006 vom 19. Juli 2007 E. 2.4). Im Rahmen einer Ermessenstaxation ist es nach der Rechtsprechung des Bundesgerichts zulässig, dass die ESTV eine Prüfung der Verhältnisse während eines Teils der Kontrollperiode vornimmt und in der Folge das Ergebnis auf den gesamten kontrollierten Zeitraum

umlegt bzw. hochrechnet, vorausgesetzt die massgebenden Verhältnisse im eingehend kontrollierten Zeitabschnitt sind ähnlich wie in der gesamten Kontrollperiode (Urteile des Bundesgerichts 2A.437/2005 vom 3. Mai 2006 E. 4.3.2, 2A.148/2000 vom 1. November 2000 E. 5b; Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-1406/2006 vom 30. Januar 2008 E. 2.3, A-1531/2006 vom 10. Januar 2008 E. 2.5.1; Entscheid der SRK vom 18. Januar 2005 [SRK 2003-026] E. 2d).

2.5.3 Sind die Voraussetzungen einer Ermessenstaxation erfüllt, obliegt es dem Steuerpflichtigen, den Beweis für die Unrichtigkeit der Schätzung zu erbringen (statt vieler: Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-3069/2007 vom 29. Januar 2008 E. 2.2 mit Hinweisen). Er darf sich somit nicht darauf beschränken, die Kalkulationsgrundlagen der Ermessensveranlagung allgemein zu kritisieren; er muss vielmehr nachweisen, dass die von der Eidgenössischen Steuerverwaltung vorgenommene Schätzung offensichtlich falsch ist (vgl. Urteile des Bundesgerichts 2C_426/2008 + 2C_432/2008 vom 18. Februar 2009 E. 5.2, 2C_171/2008 vom 30. Juli 2008 E. 4.2). Als offensichtlich unrichtig gilt eine Schätzung dann, wenn sie sachlich nicht begründbar ist, sich auf sachwidrige Schätzungsgrundlagen, -methoden oder -hilfsmittel stützt oder sonst mit den aktenkundigen Verhältnissen des Einzelfalls unvereinbar ist (zum Ganzen: Entscheid der SRK vom 24. Oktober 2005, veröffentlicht in VPB 70.41 E. 4c und 4e/aa mit Hinweisen; vgl. auch Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-1376/2006 vom 20. November 2007 E. 2.2). Bei der Überprüfung von zulässigerweise erfolgten Ermessensveranlagungen auferlegt sich das Bundesverwaltungsgericht eine gewisse Zurückhaltung, soweit die Zweckmässigkeit der Entscheidung in Frage steht (Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-1398/2006 vom 19. Juli 2007 E. 2.1, A-1535/2006 vom 14. März 2007 E. 2.1). Das Gericht nimmt eine Korrektur der vorinstanzlichen Schätzung nur vor, wenn diese bei der Schätzung Bundesrecht verletzt hat bzw. ihr grössere Ermessensfehler unterlaufen sind (Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-1531/2006 vom 10. Januar 2008 E. 2.5.2, A-1429/2006 vom 29. August 2007 E. 2.4, A-1397/2006 vom 19. Juli 2007 E. 2.5.2; vgl. Entscheid der SRK vom 5. Januar 2000, veröffentlicht in VPB 64.83 E. 2).

2.6

2.6.1 Verwendet der Steuerpflichtige Gegenstände oder Dienstleistungen für steuerbare Ausgangsleistungen, so kann er in seiner Steu-

erabrechnung u. a. die ihm von anderen Steuerpflichtigen mit den Angaben nach Art. 37 MWSTG in Rechnung gestellte Steuer für Lieferungen und Dienstleistungen oder die von ihm für den Bezug von Dienstleistungen aus dem Ausland deklarierte Steuer abziehen (Art. 38 Abs. 1 Bst. a und b sowie Abs. 2 MWSTG). Die Vorsteuer kann auch abgezogen werden, wenn die Gegenstände oder Dienstleistungen für Tätigkeiten nach Art. 19 Abs. 2 oder für Tätigkeiten verwendet werden, die steuerbar wären, wenn sie in der Schweiz bewirkt würden (Art. 38 Abs. 3 MWSTG).

Für einen Vorsteuerabzug ist gemäss Art. 38 Abs. 1 MWSTG – in Abweichung zur Rechtsprechung des Gerichtshofs der Europäischen Gemeinschaften (EuGH) und etwa des deutschen Rechts (sog. "erfolgloser Unternehmer") – u. a. erforderlich, dass die mit der Vorsteuer belasteten Gegenstände und Dienstleistungen für einen geschäftlich begründeten Zweck gemäss Abs. 2 der Bestimmung verwendet werden, namentlich für steuerbare Lieferungen und Dienstleistungen (statt vieler: BGE 132 II 353 E. 8.3, 10; Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-1538/2006 vom 28. Mai 2008 E. 2.2, A-1351/2006 vom 29. Oktober 2007 E. 4.1). Verlangt wird gemäss Rechtsprechung ein "objektiv wirtschaftlicher Zusammenhang zwischen steuerbarer Eingangs- und Ausgangsleistung" (BGE 132 II 353 E. 8.2 f., 10; Urteile des Bundesgerichts 2A.650/2005 vom 16. August 2006 E. 3.4, 2A.175/2002 vom 23. Dezember 2002 E. 5.2 in fine; Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-1394/2006 vom 3. Juni 2008 E. 2.1, A-1357/2006 vom 27. Juni 2007 E. 2.1 mit Hinweisen). Nicht genügend ist eine lediglich für die Zukunft beabsichtigte Verwendung; das schweizerische Recht knüpft an die tatsächliche Verwendung der Eingangsleistung für steuerbare Umsätze und nicht nur an die Unternehmereigenschaft (Urteil des Bundesgerichts 2A.349/2004 vom 1. Dezember 2004 E. 4.3.2 mit Hinweis auf RIEDO, a.a.O., S. 257 ff.; Entscheid der SRK vom 24. Oktober 2005, veröffentlicht in VPB 70.41 E. 2c/aa; in gleicher Weise auch Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-1376/2006 vom 20. November 2007 E. 5.2, A-1361/2006 vom 19. Februar 2007 E. 5.2).

2.6.2 Nicht zum Vorsteuerabzug berechtigen die nach Art. 18 MWSTG von der Steuer ausgenommenen Umsätze (Art. 17 MWSTG), so z. B. Umsätze (Kassa- und Termingeschäfte), mit Einschluss der Vermittlung, von Wertpapieren, Wertrechten, Derivaten sowie Anteilen an Gesellschaften (Art. 18 Ziff. 19 Bst. e MWSTG). Dasselbe gilt für sog. "Nicht-Umsätze" wie beispielsweise Dividenden (bzw. Umsätze im Zu-

sammenhang mit dem Beteiligungsbereich eines Unternehmens), welche nicht auf einem mehrwertsteuerlichen Leistungsaustausch beruhen und folglich keine dem Geltungsbereich der Steuer unterstehende Vorgänge und keine "steuerbaren" Umsätze nach Art. 38 Abs. 1 und 2 MWSTG darstellen (vgl. auch Art. 38 Abs. 4 MWSTG, welcher ausdrücklich festhält, dass namentlich von der Steuer ausgenommene Umsätze und nicht als Umsätze geltende Tätigkeiten nicht zum Vorsteuerabzug berechtigen; Urteil des Bundesgerichts 2C_45/2008 vom 16. Dezember 2008 E. 3.4 und 4.1; BVGE 2007/39 E. 3.3 mit Hinweisen, BVGE A-1496/2006, A-1497/2006 + A-1498/2006 vom 27. Oktober 2008 E. 4.1 und 5.1, Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-1376/2006 vom 20. November 2007 E. 5.3; siehe auch BGE 132 II 353 E. 7.1). Werden bezogene Leistungen nicht für einen geschäftlich begründeten Zweck bzw. nicht für einen steuerbaren Ausgangsumsatz verwendet, liegt Endverbrauch beim Steuerpflichtigen vor, welcher nicht zum Vorsteuerabzug berechtigt (BGE 132 II E. 8.2, 10; Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-1538/2006 vom 28. Mai 2008 E. 2.4, A-3069/2007 vom 29. Januar 2008 E. 2.3; (RIEDO, a.a.O., S. 254 f., 260, 283).

2.7 Verwendet der Steuerpflichtige Gegenstände oder Dienstleistungen sowohl für Zwecke, die ihn zum Vorsteuerabzug berechtigen, als auch für andere Zwecke, ist der Vorsteuerabzug nach dem Verhältnis der Verwendung zu kürzen (Art. 41 Abs. 1 MWSTG).

2.7.1 Eine detaillierte Regelung zum Vorgehen bei der Kürzung lässt sich dem MWSTG nicht entnehmen. Die Aufteilung muss jedenfalls sachgerecht erfolgen, d. h. den tatsächlichen Verhältnissen des Einzelfalls soweit als möglich entsprechen (vgl. Bericht WAK, BBl 1996 V S. 713 ff., S. 777; DIEGO CLAVADETSCHER, mwst.com, a.a.O., Rz. 37 f. und 57 ff. zu Art. 41; CAMENZIND/HONAUER/VALLENDER, a.a.O., Rz. 1520; Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-1394/2006 vom 3. Juni 2008 E. 2.3).

Die Kürzung der Vorsteuern bei gemischter Verwendung hat primär nach dem Verhältnis der effektiven Verwendung zu erfolgen. Nach der von der ESTV als gesetzliche bzw. effektive Methode bezeichneten Vorgehensweise sind sämtliche Aufwendungen und Investitionen aufgrund ihrer Verwendung entweder den steuerbaren oder den von der Mehrwertsteuer ausgenommenen Tätigkeiten zuzuordnen. Dabei ist für jeden einzelnen Gegenstand und jede Dienstleistung soweit möglich aufgrund von betriebswirtschaftlichen, sachgerechten Kriterien ei-

ne direkte Zuordnung vorzunehmen. Soweit die direkte Zuordnung zu abzugsberechtigten oder nicht zum Vorsteuerabzug berechtigenden Umsätzen nicht möglich ist, muss die Zuordnung mit Hilfe von Schlüsseln erfolgen, welche auf betrieblich-objektiven Kriterien beruhen (z. B. Fläche, Volumen, Umsätze, Lohnsumme, usw.; Spezialbroschüre Nr. 06 der ESTV "Kürzung des Vorsteuerabzugs bei gemischter Verwendung", 2000 [SB Nr. 06], Ziff. 1.2.1, 2.1, 2.2, 2.4; Entscheid der SRK vom 4. März 2002, veröffentlicht in VPB 66.58, E. 4b/aa).

Weiter gewährt die ESTV – zusätzlich zur Kürzung entsprechend dem Verhältnis der effektiven Verwendung (gesetzliche Methode) – die Möglichkeit, die Vorsteuerabzugskürzung im Sinne einer Vereinfachung anhand von Pauschalmethoden vorzunehmen (Wegleitung 2001 Rz. 873 ff.; SB Nr. 06, Ziff. 1.5.2 - 1.5.4, 4 - 6, 8 [s. auch Wegleitung 2008 sowie die SB Nr. 06 vom Dezember 2007, ebenfalls gültig seit 1. Januar 2008]; Entscheid der SRK vom 8. Juni 2004, veröffentlicht in VPB 68.161 E. 2c, ferner E. 2e; Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-1351/2006 vom 29. Oktober 2007 E. 4.2.2).

2.7.2 Hat die ESTV die Kürzung beispielsweise vorzunehmen, weil der Steuerpflichtige eine solche unterlassen hat, steht ihr bei der Wahl der anzuwendenden Methode ein weiter Ermessensspielraum zu. Vom Gericht ist nur zu prüfen, ob die gewählte Methode sachgerecht ist (E. 2.7.1 hievor) und ob die Verwaltung sich bei der vorgenommenen Vorsteuerkürzung innerhalb ihres Ermessensspielraums bewegt hat (Entscheid der SRK vom 14. Januar 2005, veröffentlicht in VPB 69.88 E. 3c/bb). Dass die Ermittlung der Vorsteuerkürzung durch die ESTV den konkreten Gegebenheiten bei der Beschwerdeführerin nicht gerecht wird, hätte diese selbst nachzuweisen (vgl. Entscheid der SRK vom 14. Januar 2005, veröffentlicht in VPB 69.88 E. 3c/bb; Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-1394/2006 vom 3. Juni 2008 E. 4.4.1, A-1373/2006 vom 16. November 2007 E. 3.7).

2.8 Die mehrwertsteuerliche Qualifikation von Vorgängen hat nicht in erster Linie aus einer zivil-, sprich vertragsrechtlichen Sicht, sondern nach wirtschaftlichen, tatsächlichen Kriterien zu erfolgen (Urteil des Bundesgerichts 2A.304/2003 vom 14. November 2003 E. 3.6.1, mit Hinweisen; Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-1434/2006 vom 14. Mai 2007 E. 2.3; Entscheide der SRK vom 5. Juli 2005, veröffentlicht in VPB 70.7 E. 2a, vom 18. November 2002, veröffentlicht in VPB 67.49 E. 3c/aa; ausführlich: RIEDO, a.a.O., S. 112).

3.
Die ...-Gruppe betreibt eine weltweite Handelstätigkeit mit Befestigungs- und Montagematerial. Die Beschwerdeführerin nimmt innerhalb der Gruppe eine zentrale Koordinationsfunktion wahr. Sie ist in zwei Geschäftsbereiche gegliedert: "Beteiligungen" und "Zentraleinkauf". Der Bereich "Beteiligungen" ist für die Errichtung oder die Akquisition sowie für das Halten und Verwalten von Tochtergesellschaften im In- und Ausland besorgt. Im Jahre 2002 zählte die Beschwerdeführerin weltweit 112 direkte und 80 indirekte Tochtergesellschaften. Im Bereich "Zentraleinkauf" wird der gesamte Waren-Einkauf aller ...-Gesellschaften (mit Ausnahme von ... [bestimmtes Land]) für den weltweiten Verkauf abgewickelt: Die Beschwerdeführerin kauft sämtliche Produkte ein und verkauft diese dann über ihre rechtlich selbständigen Verkaufsgesellschaften (im Jahre 2002 waren es 261) in 80 Ländern. Dabei werden die Waren vorerst an die eigenen Vertriebs- bzw. Tochtergesellschaften verkauft. Diese wickeln schliesslich lokal den Verkauf an den Endkonsumenten ab, indem der Kunde die Waren jeweils direkt in seinem Geschäftssitzstaat bezieht (vgl. auch die Homepage der Beschwerdeführerin: ... [besucht am 17. Februar 2009]).

4.
Im vorliegenden Fall liegt zunächst die von der ESTV vorgenommene Aufrechnung von Dienstleistungsbezügen aus dem Ausland im Streit. Nach Ansicht der Beschwerdeführerin fehlt es an einem Leistungsaustausch, weshalb von vornherein keine steuerbaren Dienstleistungsbezüge vorliegen könnten. Ist die Auffassung der Beschwerdeführerin zu schützen, erübrigt sich eine Beurteilung der Vorsteuerabzugsberechtigung. Ergibt die Überprüfung jedoch, dass steuerbare Dienstleistungsbezüge zu bejahen sind, ist in einem nächsten Schritt zu beurteilen, inwieweit die Vorsteuer abzugsfähig ist.

4.1

4.1.1 Anlässlich der Steuerkontrolle hat die ESTV diverse Kostenpositionen in der Buchhaltung der Beschwerdeführerin als Bezüge von Dienstleistungen aus dem Ausland qualifiziert. Sie hat sich dabei insbesondere auch auf eine detaillierte Aufstellung betreffend die Jahre 1999 und 2000 abgestützt, welche die Beschwerdeführerin am 7. August 2002 selbst erstellt und der ESTV abgegeben hat. Die Parteien gehen darin einig, dass verschiedene der dort aufgeführten Positionen keine Dienstleistungsbezüge darstellen; diesbezüglich hat die ESTV

denn auch gar keine Mehrwertsteuer nachgefordert. Ferner anerkennt die Beschwerdeführerin bei einer Anzahl von Aufwendungen, dass es sich um Dienstleistungsbezüge handelt (siehe III. Sachverhalt, Ziff. 3.3, der Beschwerdeschrift; Beschwerdebeilage Nr. 6; Positionen unter "Kosten X._____ AG", "ausländischer Leistungserbringer"). Insoweit stellt sich von vornherein einzig die Frage nach der Vorsteuerabzugsberechtigung (siehe E. 5.1 - 5.3 nachfolgend). Darüber hinaus hat die ESTV im Rahmen der Vernehmlassung hinsichtlich mehrerer Positionen, welche sie im Einspracheentscheid noch als Dienstleistungsbezüge qualifiziert hat, die Gutheissung der Beschwerde beantragt. Wie es sich damit verhält, ist unter E. 4.4 nachfolgend zu beurteilen.

4.1.2 Die Beschwerdeführerin unterscheidet in ihrer Aufstellung zwischen "Rechts- und Beratungskosten" sowie den Kosten, welche sie unter der Bezeichnung "Unterstützung Töchter" zusammenfasst. Diejenigen Kostenpositionen, die letztlich Eingang in die EA gefunden haben, hat sie dabei in dieser Aufstellung wie folgt umschrieben: Beratungskosten und Beratungsspesen, Spesen im Zusammenhang mit der Reaktivierung einer Tochtergesellschaft bzw. ganz allgemeine Spesen, Treuhandhonorare, Restrukturierungs- und Gründungskosten, Rechtskosten, Kosten für Übersetzungen, Aktienregistrierung, Stelleninserate sowie für die Suche von Geschäftsführern für verschiedene Tochtergesellschaften, Übernahmekosten, Kosten der Teilnahme an der ...-Konferenz sowie an einem Seminar, "Trip Expenses" und "diverse Auslagen".

Die verwendeten Begriffe sind teilweise sehr allgemein gehalten, so dass nicht immer leichthin festgestellt werden kann, was für Leistungen genau mit den Zahlungen abgegolten worden sind. Nach Auffassung der ESTV handelt es sich im Wesentlichen um Managementdienstleistungen und Leistungen von Beratern. Darin sieht sie denn auch die steuerbare Leistung. Die Beschwerdeführerin bringt diesbezüglich in der Stellungnahme vom 27. Januar 2006 an die Verwaltung Folgendes vor: "Falls hier Leistungen vorliegen würden, so müssten diese als Managementdienst- und Beratungsleistungen qualifiziert werden. Insofern stimmen wir mit Ihrer Beurteilung überein." Die Beschwerdeführerin wehrt sich lediglich dagegen, dass sie als Empfängerin der Dienstleistungen betrachtet wird. Hinsichtlich der Art dieser Leistungen ist sie demgegenüber derselben Auffassung wie die ESTV. Jedenfalls lässt sich den eingereichten Akten nirgends entnehmen,

dass sie im vorinstanzlichen Verfahren Gegenteiliges geltend gemacht oder die Qualifikation der Verwaltung bestritten hätte. Folglich ist davon auszugehen, dass die Beschwerdeführerin die umstrittenen Entschädigungen für Dienstleistungen geleistet hat, die grundsätzlich der Mehrwertsteuer unterliegen.

Betreffend die Zahlungsmodalitäten hält die Beschwerdeführerin dafür, entweder leiste sie eine Vergütung an die jeweiligen Tochtergesellschaften oder sie bezahle unmittelbar die ausländischen Drittunternehmen, indem diese ihr direkt Rechnung stellen würden. Hervorzuheben ist, dass die Beschwerdeführerin sämtliche Kosten jeweils im eigenen Namen bezahlt und auch in ihren Geschäftsunterlagen verbucht. Nach mehrfacher, unbestritten gebliebener Darstellung der ESTV verrechnet sie die von ihr geleisteten Zahlungen den betreffenden Tochtergesellschaften nicht weiter. Das Geld, mit welchem die Beschwerdeführerin die Kosten bezahlt, stammt aus ihren eigenen wirtschaftlichen Mitteln. Sie leistet es für ihre eigenen Zwecke, d. h., um die Anzahl ihrer Beteiligungen zu erhöhen bzw. deren Wert zu erhöhen und ihren eigenen Umsatz zu steigern. Zwischen der Bezahlung des Entgelts und dem Bezug von Dienstleistungen besteht demnach eine innere wirtschaftliche Verknüpfung. Die Beschwerdeführerin hat folglich angesichts ihres Auftretens im eigenen Namen und ihres Verhaltens als mehrwertsteuerliche Empfängerin dieser steuerbaren Dienstleistungen zu gelten. Leistungserbringerinnen sind dabei – je nachdem – entweder die Tochtergesellschaften oder die Drittunternehmen, wobei offen bleiben kann, wer jeweils konkret als Erbringerin der einzelnen Leistungen zu qualifizieren ist. So oder anders stehen der Beschwerdeführerin mit den Tochtergesellschaften bzw. den Drittunternehmen Leistungserbringerinnen im mehrwertsteuerlichen Sinn gegenüber. Die ESTV hat damit für das Bundesverwaltungsgericht rechtsgenügend aufgezeigt, dass es sich bei den fraglichen "Kostenübernahmen" um mehrwertsteuerliche Leistungsaustauschverhältnisse handelt und die Beschwerdeführerin als Leistungsempfängerin zu betrachten ist (vgl. E. 2.3.3 hievor). Offen stünde der Beschwerdeführerin nun, den Gegenbeweis dafür zu erbringen, dass es im vorliegenden Fall doch an mehrwertsteuerlichen Leistungsaustauschverhältnissen mangelt bzw. andere Leistungsempfängerinnen gegeben sind. Gelingt ihr dies nicht, ist an den Darstellungen der Vorinstanz festzuhalten.

4.2 Die Beschwerdeführerin bringt dagegen vor, die Zahlungen an die Tochtergesellschaften stellten lediglich Finanztransaktionen dar. Ihr

würden überhaupt keine Leistungen erbracht; es handle sich vielmehr um "reine Zuschüsse", die sie den Tochtergesellschaften freiwillig ausrichte. Als Nachweis sollen eine von ihr am 17. Mai 2006 erstellte Übersicht betreffend sämtliche in ihrer Aufstellung vom 7. August 2002 der Jahre 1999 und 2000 aufgeführten Kostenpositionen sowie die dazugehörigen Belege dienen.

4.2.1 Wie gesehen wickelt die Beschwerdeführerin innerhalb der ...-Gruppe zentral den Waren-Einkauf für sämtliche Produkte ab und veräussert diese an ihre rechtlich selbständigen Tochtergesellschaften, welche schliesslich den Verkauf an die Endkunden lokal regeln (vgl. E. 3 hievor). Bereits aus diesem Grund erscheint es aus wirtschaftlicher Sicht wenig glaubhaft, dass die Beschwerdeführerin Kosten von ihren Tochtergesellschaften übernimmt, ohne dafür eine Gegenleistung zu erhalten. Dass ein gut ausgebautes Vertriebsnetz dabei auch im Interesse der Beschwerdeführerin liegt, vermag daran nichts zu ändern. Dies ist durch ihr Geschäftssystem bedingt.

4.2.2 Zudem kann die Beschwerdeführerin selbst aus den eingereichten Unterlagen nichts zu ihren Gunsten ableiten:

4.2.2.1 Bei einzelnen Kostenpositionen sind einzig die von der Beschwerdeführerin verfassten Angaben in der erwähnten Übersicht vom 17. Mai 2006 vorhanden; Dokumente, welche diese steuermindernden Angaben bestätigen und damit das Fehlen eines Leistungsaustauschs belegen könnten, sind demgegenüber nicht eingereicht worden . Es handelt sich dabei um die Position Nr. 30 der "Unterstützung Töchter 1999" der Aufstellung vom 7. August 2002 bzw. des Anhangs B02 zur EA, die Positionen "Verträge Nr. 1 - 3" der "Rechts- und Beratungskosten 1999" bzw. des Anhangs B03 zur EA sowie die Positionen "Verträge Nr. 1 und 2" der "Rechts- und Beratungskosten 2000" bzw. des Anhangs B05 zur EA. Bei den angeblich freiwilligen Zuschüssen ohne Gegenleistung handelt es sich indes – wie gesehen – um steuermindernde Tatsachen, für welche die Beschwerdeführerin beweisbelastet ist. Diesbezüglich ist die Beschwerde demnach ohne Weiteres abzuweisen.

4.2.2.2 Betreffend die übrigen strittigen Kostenpositionen ergibt sich Folgendes: Die Beschwerdeführerin hat in ihrer Übersicht vom 17. Mai 2006 sämtliche Kostenpositionen gemäss der Aufstellung vom 7. August 2002 der Jahre 1999 und 2000 erfasst, obschon sie – wie bereits unter E. 4.1.1 hievor ausgeführt – bei mehreren dem Grundsatz nach

gar nicht bestreitet, dass es sich um steuerbare Dienstleistungsbezüge aus dem Ausland und damit um Leistungsaustauschverhältnisse handelt. Zudem haben diverse Kostenpositionen gar nicht zu einer Nachforderung geführt (vgl. ebenfalls E. 4.1.1 hievor sowie die Anhänge B02 - B05 zur EA). Im Zusammenhang mit der Begründung des fehlenden Leistungsaustauschs verweist die Beschwerdeführerin ausschliesslich in pauschaler Weise auf ihre Übersicht vom 17. Mai 2006 sowie die Gesamtheit der Kopien der Belege zu den Kostenpositionen. Damit ist sie ihrer Begründungs- und Beweispflicht klarerweise nicht hinreichend nachgekommen. Es ist nicht Aufgabe des Gerichts, die Übersicht und die einzelnen Rechnungen bzw. Belege zu mehr als 180 Kostenpositionen für die – nota bene beruflich vertretene – Beschwerdeführerin zu untersuchen, um für sie allenfalls steuermindernde Tatsachen bzw. Tatsachen, welche entgegen der Ausgangslage im vorinstanzlichen Verfahren auf das behauptete Fehlen von mehrwertsteuerlichen Leistungsaustauschverhältnissen schliessen lassen, zu ermitteln. Schon aus diesem Grund ist die Beschwerde auch in dieser Hinsicht abzuweisen.

4.2.2.3 Im Übrigen liessen die eingereichten Belege ohnehin nicht darauf schliessen, dass die Beschwerdeführerin – entgegen der Aktenlage, d. h. entgegen ihres Verhaltens während des Verfahrens vor der ESTV sowie der Art und Weise der Zahlungen und der Verbuchung in ihrer Buchhaltung – nicht als Empfängerin der fraglichen Leistungen zu betrachten ist bzw. dass kein mehrwertsteuerlicher Leistungsaustausch vorliegt. Im Besonderen enthält keiner dieser Belege einen Hinweis, der den Schluss nahelegen würde, dass es sich bei den Zahlungen der Beschwerdeführerin um freiwillige Zuschüsse handelt bzw. dass tatsächlich nicht sie, sondern die entsprechende Tochtergesellschaft Empfängerin der fraglichen Leistung wäre.

Die Beschwerdeführerin macht geltend, sie habe in verschiedenen Fällen Löhne (Lohn, Boni, Umzugskosten, Reisespesen und teilweise auch Konferenzkosten) von leitenden Angestellten bei Tochtergesellschaften im Ausland bezahlt. Sie ist darauf hinzuweisen, dass zum Entgelt auch solche Kosten gehören, welche den Leistungserbringern infolge der Leistung entstehen und ihr in Rechnung gestellt werden. Dies betrifft insbesondere auch Auslagen im Zusammenhang mit Reisen oder Kosten einer Unterkunft, ungeachtet dessen, ob diese im In- oder Ausland anfallen. Darüber hinaus können die Beteiligten ohne Weiteres vereinbaren, dass die Beschwerdeführerin als Gegenleis-

tung, d. h. als Entgelt, gewisse Lohnkosten oder Umzugskosten von Angestellten der Tochtergesellschaften übernimmt. Dass die Lohnzahlungen durch die Beschwerdeführerin in vielen, vor allem asiatischen Ländern nötig sei, da dort die Löhne der leitenden Angestellten aus Europa aufgrund der sehr grossen Lohnunterschiede nicht offen gelegt werden könnten, bleibt im Übrigen eine unbelegte Behauptung. Aus den gleichen Gründen als unbehelflich erweisen sich die Ausführungen der Beschwerdeführerin, sie bezahle verschiedene weitere Kosten wie Administrationskosten, Gründungs- und Liquidationskosten und Kosten für den Bezug von Beratern für die Tochtergesellschaften. Entscheidend ist einzig und allein, ob diese Kostenübernahmen im Rahmen eines mehrwertsteuerlichen Leistungsaustauschs erfolgen bzw. ob die Beschwerdeführerin als Leistungsempfängerin zu betrachten ist. Wie gesehen ist aufgrund der gesamten Umstände davon auszugehen bzw. vermag die Beschwerdeführerin nichts anderes nachzuweisen.

4.2.2.4 Der Vollständigkeit halber sei im Folgenden auf einige Kostenpositionen und die von der Beschwerdeführerin diesbezüglich eingereichten Belege näher eingegangen:

Position Nr. 1 der "Unterstützung Töchter 1999" bzw. des Anhangs B02 zur EA:

Aus den eingereichten Belegen geht zwar hervor, dass die Beschwerdeführerin für die A._____ eine Bonuszahlung von $ 3'000.-- zuzüglich Steuern von $ 1'518.07 an den Mitarbeiter B._____ übernommen hat. Daraus lässt sich jedoch in keiner Weise entnehmen, dass es sich dabei nicht um die Abgeltung einer Beratungsleistung und damit nicht um Beratungskosten handelt oder dass eine andere Leistungsempfängerin gegeben ist. Vielmehr gibt die Beschwerdeführerin in ihrer Aufstellung vom 7. August 2002 noch selber an, es handle sich um Beratungskosten. Darüber hinaus ist nicht ersichtlich, um welche Währung es sich genau handelt. Da die Beträge in der Buchhaltung in Schweizer Franken bzw. Euro angegeben sind, ist eine Überprüfung auch in dieser Hinsicht nicht möglich.

Positionen Nr. 20 und 21 der "Unterstützung Töchter 1999" bzw. des Anhangs B02 zur EA:

Gemäss den vorgelegten Belegen handelt es sich bei den von der Beschwerdeführerin übernommenen Kosten um diverse Auslagen und

Spesen in Höhe von insgesamt AUS $ 15'648.89, welche einem Mitarbeiter der C._____ im Rahmen eines geschäftlichen Aufenthalts in ... [bestimmtes Land] entstanden sind. Der Beleg zur Position Nr. 21 enthält zudem den handschriftlichen Hinweis, dass die entsprechenden Auslagen im Zusammenhang stehen mit der Gründung und Teilliquidation der D._____. Auch diesbezüglich sind die Belege demzufolge nicht geeignet nachzuweisen, dass die ESTV zu Unrecht von einem mehrwertsteuerlichen Leistungsaustausch ausgeht bzw. die Beschwerdeführerin als Leistungsempfängerin betrachtet. Vielmehr legen die erwähnten Belege den Schluss nahe, dass die C._____ der Beschwerdeführerin steuerbare Dienstleistungen erbracht hat, wobei das Entgelt auch die diversen damit verbundenen Auslagen umfasst.

Positionen Nr. 16, 20 und 21 der "Unterstützung Töchter 2000" bzw. des Anhangs B04 zur EA:

Bei den eingereichten Belegen handelt es sich um drei Rechnungen der E._____ an die Beschwerdeführerin, mit welchen ihr Reisekosten eines F._____ im Zusammenhang mit der G._____, der H._____ sowie der I._____ für die Monate Januar und Februar, März bis Juli sowie August bis Dezember 2000 in Rechnung gestellt wurden. Abgesehen davon, dass nicht ersichtlich ist, ob es sich bei F._____ um einen Mitarbeiter der E._____ oder einen unabhängigen Dritten handelt, vermögen die Belege in keiner Weise nachzuweisen, dass es sich bei den genannten Kosten nicht um Auslagen handelt, die ihm Rahmen von Beratungsleistungen an die Beschwerdeführerin entstanden sind. Auf jeden Fall hat sie die Positionen Nr. 20 und 21 in ihrer Aufstellung vom 7. August 2002 selber mit "Beratungsspesen" benannt. Dass für die Position Nr. 16 der Ausdruck "Trip Expenses" verwendet worden ist, ist nicht relevant. Mit Ausnahme, dass die Rechnungen verschiedene Monate betreffen, sind sie vom Wortlaut her identisch abgefasst.

Positionen Nr. 7 der "Unterstützung Töchter 1999" bzw. des Anhangs B02 sowie Nr. 5 der "Unterstützung Töchter 2000" bzw. des Anhangs B04 zur EA:

Gemäss den eingereichten Belegen und den Ausführungen der Beschwerdeführerin handelt es sich hierbei um Umzugskosten von Mitarbeitern der K._____ und der L._____, welche die Beschwerdeführerin bezahlt hat. Inwieweit es sich hierbei allerdings nicht um Beratungskosten bzw. um Kosten im Zusammenhang mit einer Beratung

und somit um steuerbare Beratungsleistungen an die Beschwerdeführerin handeln soll, wie in der Aufstellung vom 7. August 2002 angeführt, vermag sie dadurch indes nicht aufzuzeigen.

Position Nr. 23 der "Unterstützung Töchter 1999" bzw. des Anhangs B02 zur EA:

Aus dem eingereichten Beleg geht hervor, dass die Beschwerdeführerin die Kosten der "...-Konferenz" in Höhe von DM 11'027.03 übernommen und diesen Betrag der M._____ überwiesen hat. Entgegen der Ansicht der Beschwerdeführerin ist damit jedoch in keiner Weise erwiesen, dass die Kosten nicht im Rahmen von Managementdienst- oder Beratungsleistungen entstanden sind oder eine andere Leistungsempfängerin als sie vorliegt.

Positionen Nr. 2 der "Unterstützung Töchter 1999" sowie der "Unterstützung Töchter 2000" bzw. der Anhänge B02 und B04 zur EA:

Den eingereichten Belegen kann lediglich entnommen werden, dass die Beschwerdeführerin N._____ von der O._____ 1999 und 2000 offenbar je eine Summe von DM 18'000.-- als Direktorengehalt ausbezahlt hat. Dass es dabei um Beträge handelt, die nicht im Rahmen eines mehrwertsteuerlichen Leistungsaustauschs zwischen der O._____ und der Beschwerdeführerin ausgerichtet worden sind, geht daraus jedoch nirgends hervor. Zu berücksichtigen ist dabei insbesondere auch, dass die Beschwerdeführerin selber angegeben hat, die Geschäftsführer der Tochtergesellschaften seien mit wenigen Ausnahmen einzig bei den entsprechenden Tochtergesellschaften angestellt (vgl. Schreiben vom 27. Januar 2006 an die ESTV [Vernehmlassungsbeilage Nr. 12]). Davon muss auch in diesem Fall ausgegangen werden, fehlt für die Annahme des Gegenteils jeglicher Hinweis in den Akten und wird solches auch nicht von der Beschwerdeführerin geltend gemacht.

Position Nr. 36 der "Unterstützung Töchter 1999" bzw. des Anhangs B02 zur EA:

Beim eingereichten Beleg handelt es sich um eine Rechnung der P._____ GmbH in ... vom 8. April 1999, worin diese der Beschwerdeführerin im Zusammenhang mit der Suche eines Geschäftsführers für die R._____ Fahrt-, Übernachtungs- und Kommunikationskosten sowie sonstige Spesen in Rechnung stellt. Der Beleg enthält zudem

folgenden Hinweis: "Auf der Basis unserer Vereinbarung vom 26. Januar 1999 berechnen wir Ihnen ...". Die Beschwerdeführerin vermag anhand des eingereichten Belegs demzufolge in keiner Weise nachzuweisen, dass sie betreffend diese Kostenposition nicht als Leistungsempfängerin anzusehen ist bzw. dass sie die Kosten freiwillig, d. h. nicht im Rahmen eines mehrwertsteuerlichen Leistungsaustauschs, bezahlt hat.

Positionen Nr. 47 und 48 der "Unterstützung Töchter 1999" bzw. des Anhangs B02 zur EA:

Hierbei handelt es sich um Kosten im Zusammenhang mit der beabsichtigen Gründung einer ...-Tochtergesellschaft in ... (bestimmtes Land). Die Position Nr. 47 betrifft das Honorar einer ... Anwaltskanzlei (im betreffenden Land) für ihre Beratungsleistungen. Die eingereichten Belege enthalten jedoch nicht den geringsten Hinweis, dass nicht die Beschwerdeführerin als Empfängerin dieser Leistungen zu gelten hat. Betreffend die Position Nr. 48 hat die Beschwerdeführerin eine an sie gerichtete Rechnung der S._____ vom 31. Dezember 1999 mit dem Vermerk "Weiterverrechnete Kosten ... 1999" eingereicht, beinhaltend "Frais Mensuels", "Charges Coopérant", "Déplacements / Prime Déménagements" und "Divers" ["Assurances", "Cadeaux Pub", "Port" sowie "Entretien auto"]. Auch diesen Belegen kann in keiner Weise entnommen werden, dass es sich dabei nicht um Kosten handelt, die infolge der Leistungserbringung entstanden sind. Insbesondere ist auch nicht ersichtlich, wem die Leistungen erbracht worden sind, wenn nicht der zahlenden Beschwerdeführerin. Den zur Position Nr. 47 eingereichten Belegen kann entnommen werden, dass die seinerzeit beabsichtigte Gründung am Widerstand zweier ... Ministerien (im betreffenden Land) gescheitert und dieses Ziel offenbar für einige Zeit auf Eis gelegt worden ist. Eine ... (Tochtergesellschaft im betreffenden Land), der die Leistungen hätten erbracht werden können, existierte zum Zeitpunkt der Leistungserbringung offensichtlich nicht.

Positionen Nr. 11 der "Unterstützung Töchter 1999" bzw. des Anhangs B02, Nr. 13 der "Rechts- und Beratungskosten 1999" bzw. des Anhangs B03 sowie Nr. 24 der "Unterstützung Töchter 2000" bzw. des Anhangs B04 zur EA:

Zur ersten Position hat die Beschwerdeführerin die Rechnung einer Anwaltskanzlei in ... eingereicht. Die Adresse lautet zwar auf die M._____. In der Folge wurde sie jedoch an die Beschwerdeführerin

weitergeleitet. Zudem enthält sie folgenden Vermerk: "Rechts- und Beratungskosten im Zusammenhang mit der Restrukturierung von M._____. Angelegenheit Y._____." Betreffend die zweite Position hat die Beschwerdeführerin eine Honorarabrechnung eines ... Beraters (in einem bestimmten Land) eingereicht. Der Rechnung kann entnommen werden, dass die erbrachten Leistungen im Zusammenhang mit der T._____ und der U._____ stehen. Ungeachtet dessen lautet die Rechnung direkt an die Beschwerdeführerin und hält Folgendes fest: "Laut Beratungsvereinbarung stelle ich hiermit meine Beratungsarbeiten im Jahr 1999 in Rechnung. [...]. Ich danke für das Vertrauen, dass man mir durch die Erteilung dieses Auftrags erwiesen hat." Hinsichtlich der dritten Position schliesslich hat die Beschwerdeführerin eine Rechnung der V._____ eingereicht. Diese ist ebenfalls direkt an die Beschwerdeführerin adressiert, mit dem Vermerk: "Diverse Beratungsleistungen gemäss Ihren Anforderungen". Inwieweit bezüglich dieser drei Kostenpositionen von einer anderen Leistungsempfängerin bzw. von einem fehlenden Leistungsaustausch ausgegangen werden müsste, ist unter den gegebenen Umständen nicht ersichtlich.

4.2.2.5 Nach dem Vorgesagten besteht keine Veranlassung, betreffend die umstrittenen Kostenübernahmen von der bisherigen Aktenlage gemäss Einspracheverfahren abzuweichen. Die Beschwerdeführerin vermag ihren Einwand, ihr würden überhaupt keine Leistungen erbracht, da es sich um "reine Zuschüsse" handle, nicht zu belegen. Soweit sie im Übrigen die "reinen Zuschüsse" als sog. freiwillige Beiträge von Privaten und damit als Spenden verstanden haben will, die nicht im Sinn von Art. 33 Abs. 2 Satz 1 MWSTG eine Gegenleistung darstellen und kein steuerbares Entgelt bilden (vgl. E. 2.4 hievor), ist sie ebenfalls nicht zu hören. Denn es ist nicht ersichtlich und von der Beschwerdeführerin in keiner Weise nachgewiesen, dass es sich um Zahlungen handelt, mit welchen lediglich ganz allgemein die Tätigkeit der Tochtergesellschaften, ohne Gegenleistung, gefördert werden soll (vgl. zum Ganzen BGE 126 II 443 E. 8; Urteil des Bundesgerichts vom 4. Juli 2003, veröffentlicht in ASA 73 S. 563 E. 4.3, 4.5; vgl. auch Urteile des Bundesgerichts 2C_506/2007 vom 13. Februar 2008 E. 3.3, 2A.526/2003 vom 1. Juli 2004 E. 1.1.; Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-1408/2006 vom 13. März 2008 E. 3.4; vgl. auch Art. 38 Abs. 8 Satz 1 MWSTG). Vielmehr gibt die Beschwerdeführerin selber an, dass die Zahlungen im Interesse der eigenen Handelstätigkeiten, zur Stärkung des weltweiten Vertriebssystems erfolgen würden. Im Übrigen ist – worauf die Vorinstanz zu Recht hinweist – nicht einzu-

sehen, weshalb die entsprechenden Vergütungen nicht auch ausdrücklich als freiwillige Zuschüsse in der Buchhaltung oder der Aufstellung vom 7. August 2002 bezeichnet werden, auf die sich die ESTV bei der Erstellung der Ergänzungsabrechnungen massgeblich abgestützt hat. Soweit die Beschwerdeführerin schliesslich die Einvernahme von Mitarbeitern als Zeugen beantragt, ist Folgendes anzumerken: Der Beweisantrag enthält keinerlei Angaben dazu, welche Mitarbeiter genau einvernommen werden sollten. Unklar ist auch, zu welchem Sachumstand diese Mitarbeiter sich äussern könnten. Es erscheint somit mehr als fraglich, ob unter diesen Umständen auf den Antrag überhaupt eingetreten werden kann. Die Antwort kann jedoch offenbleiben, da der Antrag ohnehin in antizipierter Beweiswürdigung abzuweisen wäre (BGE 131 I 153 E. 3, BGE 124 I 208 E. 4a, BGE 122 II 464 E. 4a, je mit Hinweisen; Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-1562/2006 vom 26. September 2008 E. 3.2.5.4, A-1444/2006 + A-1445/2006 vom 28. Juli 2008 E. 7.1, A-1681/2006 vom 13. März 2008 E. 2.2). Zum einen hatte die Beschwerdeführerin im bisherigen Verfahren nämlich genügend Zeit, ihre Sichtweise darzulegen bzw. diese allenfalls mit schriftlichen Stellungnahmen von Mitarbeitern zu untermauern, und zum andern ist nicht ersichtlich, was diese Personen geltend machen könnten, was sich nicht schon aus den Akten ergibt.

4.3 Als Zwischenergebnis ist somit festzuhalten, dass die umstrittenen Kostenübernahmen im mehrwertsteuerlichen Leistungsaustausch erfolgten. Nach Ansicht der ESTV fallen die fraglichen Dienstleistungen unter Art. 14 Abs. 3 MWSTG. Die Beschwerdeführerin bestreitet diese Beurteilung. Allerdings handelt es sich dabei um die erstmalige Bestreitung. Bislang hat sie die durch die ESTV vorgenommene Qualifikation der fraglichen Leistungen als Managementdienstleistungen, Leistungen von Beratern usw. in keiner Weise angezweifelt bzw. diese Auffassung im Gegenteil sogar geteilt (vgl. E. 4.1.2 hievor). Dass solche Leistungen offensichtlich unter Art. 14 Abs. 3 MWSTG zu subsumieren sind (vgl. E. 2.2.2 hievor), ist unbestritten. Bezeichnenderweise erläutert die Beschwerdeführerin in ihrer Beschwerde mit keinem Wort, weshalb die Beurteilung der ESTV falsch sein soll. Im Übrigen vermögen auch die mit der Beschwerde eingereichten Unterlagen den Einwand nicht zu belegen (vgl. E. 4.2.2.1 - 4.2.2.4 hievor). Unter den gegebenen Umständen ist an der Beurteilung der ESTV festzuhalten. Soweit die Leistungserbringerinnen, d. h. je nachdem die entsprechenden Tochtergesellschaften bzw. die Drittunternehmen, ihren Sitz im Ausland haben, sind demnach steuerbare Dienstleistungsbezüge gemäss

Art. 10 Bst. a MWSTG zu bejahen, zumal weder in den Akten noch in der Beschwerdeeingabe ein Hinweis zu finden ist, dass diese Leistungserbringerinnen in der Schweiz steuerpflichtig sind oder für die Steuerpflicht nach Art. 27 MWSTG optiert haben.

4.4 In Abweichung des Vorgesagten sind die folgenden Kostenpositionen bzw. Leistungen zu beurteilen:

Die ESTV beantragt in ihrer Vernehmlassung betreffend die Position Nr. 13 der "Unterstützung Töchter 1999" bzw. des Anhangs B02 zur EA die Gutheissung, da diese Position fälschlicherweise als Dienstleistungsbezug qualifiziert worden sei. Gleiches beantragt sie mit Bezug auf die Positionen Nr. 8, 9, 12, 13, 14, 15, 16, 18 und 22 der "Rechts- und Beratungskosten 2000" bzw. des Anhangs B05 zur EA, da es sich dabei um inländische Leistungserbringer handle. Nach einer Prüfung dieser Anträge ist der Vorinstanz zu folgen und die Beschwerde insoweit gutzuheissen.

4.5 Mit Ausnahme der unter E. 4.4 hievor erwähnten Positionen sind demzufolge steuerbare Dienstleistungsbezüge aus dem Ausland zu bejahen. Die ESTV hat diese Bezüge unter der Ziff. 5 der EA Nr. ... geltend gemacht. Die von ihr ermittelten Beträge werden von der Beschwerdeführerin in rechnerischer bzw. schätzungstechnischer Hinsicht in keiner Weise bestritten. Das Bundesverwaltungsgericht sieht daher sowie aufgrund seiner auferlegten Zurückhaltung im Zusammenhang mit Ermessenstaxationen keine Veranlassung, die Kalkulationen in Zweifel zu ziehen (vgl. E. 2.5.3 hievor). Dass die ESTV lediglich die Jahre 1999 und 2000 geprüft und das Ergebnis auf die übrigen Zeitperioden umgelegt hat, ist ebenso wenig zu beanstanden. Es ist weder ersichtlich noch von der Beschwerdeführerin geltend gemacht, dass in den anderen Zeitperioden nicht vergleichbare Verhältnisse vorgeherrscht hätten (vgl. E. 2.5.2 hievor). Hinsichtlich der Positionen, welche fälschlicherweise als Dienstleistungsbezüge qualifiziert worden sind, hält die ESTV dafür, die Höhe der "Unterstützung Töchter 1999" verringere sich auf Fr. 480'159.27 bzw. der Prozentsatz von Nicht-Dienstleistungsbezügen erhöhe sich auf 5,8%. Ferner reduziere sich der Übertrag betreffend die "Rechts- und Beratungskosten 2000" auf Fr. 386'269.96, so dass sich der Prozentsatz von Nicht-Dienstleistungsbezügen auf 16,5% erhöhe. Das Gericht hat die Berechnungen geprüft und erachtet sie als korrekt. Die Kalkulationen sind schliesslich auch seitens der Beschwerdeführerin unbeanstandet geblieben. Ent-

sprechend den Anträgen der ESTV ergeben sich daraus Gutschriften von Fr. 1'882.90 und Fr. 5'752.09, ausmachend total Fr. 7'635.-- (gerundet). Die Nachforderung im Zusammenhang mit Dienstleistungsbezügen aus dem Ausland ist demnach in diesem Umfang herabzusetzen.

5.
Als Nächstes ist darüber zu befinden, inwieweit die nachgeforderte Steuer auf den Dienstleistungsbezügen von der Beschwerdeführerin als Vorsteuer geltend gemacht werden kann. Die Parteien gehen darin einig, dass die Berechtigung dann gegeben ist, wenn die bezogenen Leistungen für steuerbare Zwecke verwendet werden. Währenddem die Beschwerdeführerin der Auffassung ist, dass die fraglichen Leistungen ausschliesslich in steuerbare Ausgangsleistungen Eingang finden, ist dies nach Ansicht der ESTV nicht der Fall.

5.1 Gemäss dem für die vorliegend massgebliche Zeit geltenden Handelsregisterauszug bezweckte die Beschwerdeführerin die Beteiligung und Verwaltung von Beteiligungen an Gesellschaften aller Art, die Verwaltung von und den Handel mit Wertpapieren, die Durchführung von Finanzierungen, den Handel mit Waren aller Art und Warenzeichen sowie den An- und Verkauf von Grundeigentum. Sie ist demnach offensichtlich als gemischte Holding zu qualifizieren und es ist nicht ersichtlich, inwiefern die Vorinstanz in diesem Zusammenhang das rechtliche Gehör der Beschwerdeführerin verletzt haben soll. Eine Durchsicht der Erfolgsrechnungen der Jahre 2001 und 2002 ergibt, dass sie u. a. folgende Erträge erwirtschaftet hat:

	2001	2002
Erträge aus Lieferungen und Leistungen	€ 272'686'917.27	€ 295'950'540.39
Zins- und Wertschriftenerträge	€ 1'563'140.31	€ 1'401'020.58
Beteiligungserträge	€ 24'962'484.65	€ 50'994'360.82
Übrige betriebliche Erträge	€ 818'536.32	€1'571'928.27

Auch wenn die Beschwerdeführerin den grössten Teil ihres Umsatzes mit Erlösen aus Lieferungen und Leistungen erzielt, erwirtschaftete sie in den massgeblichen Jahren auch namhafte Zins-, Wertschriften- und Beteiligungserträge. Aus den Erfolgsrechnungen geht nicht klar hervor,

um was für Umsätze es sich dabei genau handelt. Betreffend die Zins- und Wertschriftenerträge könnte es sich namentlich um Umsätze aus der Gewährung und Vermittlung von Krediten etc. handeln, welche nach Art. 18 Ziff. 19 Bst. a MWSTG von der Steuer ausgenommen sind. Ebenfalls möglich wären Umsätze gemäss Art. 18 Ziff. 18 Bst. e MWSTG, d. h. Umsätze von Wertpapieren, Anteilen an Gesellschaften etc., welche ebenfalls von der Steuer ausgenommen sind, es sei denn, es liege eine Verwahrung oder Verwaltung vor. Allenfalls handelt es sich dabei teilweise auch um sog. Nichtumsätze im Sinne von Dividenden oder dergleichen (vgl. E. 2.6.2 hievor). Die Beteiligungserträge könnten ebenfalls aus Umsätzen gemäss Art. 18 Ziff. 18 Bst. e MWSTG herrühren (Handel) oder aber allenfalls lediglich im Zusammenhang mit dem Halten von Beteiligungen stehen, was nicht vom Geltungsbereich der Mehrwertsteuer erfasst wird (vgl. auch BVGE A-1496/2006, A-1497/2006 + A-1498/2006 vom 27. Oktober 2008 E. 5.1 mit Hinweisen). Bei den "übrigen betrieblichen Erträgen" ist sogar vollkommen ungewiss, woraus diese resultieren. Die Beschwerdeführerin ihrerseits hält dafür, mit Ausnahme von Finanzgeschäften (vgl. Zins- und Dividendenerträge) führe sie keine steuerausgenommenen Tätigkeiten aus. Wie es sich genau mit den vorgenannten Erträgen verhält, muss indes – wie im Nachfolgenden zu zeigen sein wird – nicht abschliessend geklärt werden. Ein Vorsteuerabzug ist ohnehin einzig dann möglich, wenn und soweit die mit der Vorsteuer belasteten Gegenstände und Dienstleistungen für steuerbare Lieferungen und Dienstleistungen verwendet werden (vgl. E. 2.6.1 hievor). Soweit die aufgerechneten Dienstleistungsbezüge also Eingang in steuerbare bzw. steuerbefreite Ausgangsleistungen gefunden haben, ist ein Vorsteuerabzug möglich. Soweit sie jedoch für steuerausgenommene Tätigkeiten verwendet worden sind, ist ein Vorsteuerabzug nicht zulässig. Gleiches gilt, soweit die Dienstleistungsbezüge zur Erzielung von sog. Nicht-Umsätzen gedient haben. Insoweit liegt Endverbrauch bei der Beschwerdeführerin vor (vgl. E. 2.6.2 hievor). Soweit Dienstleistungsbezüge schliesslich sowohl für steuerbare bzw. steuerbefreite Leistungen als auch für steuerausgenommene und/oder Nicht-Umsätze verwendet worden sind, d. h. gemischt, muss die Steuer nach Art. 41 MWSTG gekürzt werden (vgl. E. 2.7 hievor).

5.2 Die ESTV hat zur Beurteilung der Frage, welche Kostenaufwendungen ihm Rahmen der steuerbaren Geschäftstätigkeit der Beschwerdeführerin angefallen sind, zunächst die Buchhaltung der Beschwerdeführerin herangezogen und auf die Art der Verbuchung abge-

stellt, d. h. ob diese Kostenaufwendungen im Buchungskreis "Zentraleinkauf" oder im Buchungskreis "Beteiligungen" erfasst worden sind. Für die im Buchungskreis "Zentraleinkauf" aufgeführten Aufwendungen, welche sie direkt steuerbaren bzw. steuerbefreiten Ausgangsumsätzen zuordnen konnte, hat sie bis auf wenige Ausnahmen den Vorsteuerabzug zugelassen. Die gemischt verwendeten Aufwendungen hat sie im Verhältnis der Personalbestände der beiden Geschäftsbereiche, d. h. zu 2/3, dem Beteiligungsbereich zugeordnet. Die im Buchungskreis "Beteiligungen" erfassten Aufwendungen hat sie bereinigt und ebenfalls zulässige Vorsteuerabzüge ermittelt. Die Aufwendungen, welche sie direkt den Beteiligungen zuordnen konnte, hat sie nicht zum Vorsteuerabzug zugelassen. Schliesslich hat die Verwaltung bei den gemischt verwendeten Eingangsleistungen im Buchungskreis "Beteiligungen" wiederum eine Vorsteuerkürzung vorgenommen.

5.2.1 Die Beschwerdeführerin hält dafür, der weltweite Handelsumsatz könne selbstverständlich nicht ohne ein weltweites Vertriebsnetz erzielt werden, weshalb der Aufbau und die Unterstützung der Tochtergesellschaften notwendige Grundlage ihrer eigenen Handelstätigkeit seien. Die Vertriebsgesellschaften seien einzig Mittel für ihren eigenen Handel und hätten keine selbständige Bedeutung. Deshalb stünden sämtliche Dienstleistungsbezüge im Zusammenhang mit der Handelstätigkeit.

Es ist augenscheinlich, dass ein möglichst gut ausgebautes Vertriebsnetz insbesondere auch im Interesse der Beschwerdeführerin liegt. Dass dieses Vertriebsnetz vorwiegend aus eigenen Tochtergesellschaften besteht, ist jedoch durch das gewählte Konzernkonstrukt bedingt. Dies ist indes nicht entscheidend für die Berechtigung zum Vorsteuerabzug. Relevant ist einzig die tatsächliche Verwendung der Dienstleistungsbezügen, d. h. ob diese für steuerbare Leistungen verwendet werden. Nicht entscheidwesentlich ist ferner, dass weitaus der grösste Teil der Einnahmen mit der Handelstätigkeit erzielt wird. Dies führt nicht zwangsläufig dazu, dass sämtliche vorsteuerbelasteten Eingangsleistungen auch in die Handelstätigkeit münden. Im Übrigen ist es sehr wohl möglich, dass die bezogenen Eingangsleistungen nicht im Verhältnis der Umsätze der verschiedenen Tätigkeiten in die jeweiligen Umsätze Eingang finden. Tatsache bleibt, dass die Beschwerdeführerin als gemischte Holding zu betrachten ist. Schliesslich ist darauf hinzuweisen, dass vorliegend einzig die Frage der Vorsteuerabzugsberechtigung der Dienstleistungsbezüge zu beurteilen ist und

nicht sämtlicher Eingangsleistungen. Damit legt die Beschwerdeführerin nicht glaubhaft dar, dass sie sämtliche getätigten Dienstleistungsbezüge für einen steuerbaren Ausgangsumsatz verwendet hat.

5.2.2 Des Weitern hält die Beschwerdeführerin dafür, es bestehe ein Widerspruch, wenn bei der Begründung des Dienstleistungsbezugs Nutzung und Auswertung in der Schweiz angenommen werden und dann beim Vorsteuerabzug aber eine Investition in die ausländischen Tochtergesellschaften (Wertsteigerung der Tochtergesellschaften) fingiert werde. Falls Nutzung und Auswertung in der Schweiz seien, sei davon auszugehen, dass diese Leistungsbezüge im Hinblick auf die Handelstätigkeit erfolgten und somit vorsteuerabzugsberechtigt seien.

Der Beschwerdeführerin ist entgegenzuhalten, dass die Bestimmung des Orts der Nutzung und Auswertung einer Dienstleistung und damit die Festlegung des steuerbaren Umsatzes klar von der Berechtigung zum Vorsteuerabzug zu unterscheiden ist. Wo die Dienstleistung genutzt und ausgewertet wird, sagt in keiner Weise etwas darüber aus, zu welchem Zweck die Leistung schliesslich verwendet wird. Ein vollständiger Vorsteuerabzug allein aus dem Grunde zuzulassen, weil Nutzung und Auswertung in der Schweiz liegen, ist demnach ebenso wenig in Betracht zu ziehen.

5.2.3 Die Beschwerdeführerin weist in der massgeblichen Zeit Auslagen zur Erschliessung neuer Märkte bzw. zum Ausbau bestehender Märkte aus. Wie die ESTV zu Recht ausführt, erfolgen diese primär mit dem Ziel, Beteiligungen zu erwerben. Solche Aufwendungen im Zusammenhang mit dem Erwerb von Beteiligungen berechtigen jedoch nicht zum Vorsteuerabzug. Eine lediglich für die Zukunft beabsichtige Verwendung für steuerbare Zwecke reicht nicht aus (vgl. E. 2.6.1). Der Vollständigkeit halber sei darauf hingewiesen, dass auch der Verkauf von Beteiligungen nicht zum Vorsteuerabzug berechtigt. Des Weitern ist bei Auslagen betreffend Projekte, welche nicht realisiert werden (vgl. auch E. 4.2.2.4 hievor), offensichtlich, dass diese nicht direkt für steuerbare Ausgangsleistungen verwendet werden können und insoweit ebenfalls nicht zum Vorsteuerabzug berechtigt sind (vgl. auch Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-1376/2006 vom 20. November 2007 E. 6.1). Gleiches gilt im Übrigen mit Bezug auf Liquidationskosten (gar keine Verkaufsaktivität mehr vorhanden). Inwieweit die Beschwerdeführerin in ihrem Tätigkeitsgebiet Weltmarktleader ist und den Umsatz in den massgeblichen Jahren fast verdoppelt hat und

auch seither in gleicher Weise Umsatzsteigerungen erzielt, ist entgegen ihrer Ansicht nicht massgeblich. Diese Umsätze konnte sie klarerweise nicht mit den nicht realisierten Neugründungen bzw. Projekten oder den aufgelösten Tochtergesellschaften erwirtschaften.

5.2.4 In Anbetracht der vorstehenden Darstellungen wird deutlich, dass die Beschwerdeführerin die behauptete ausschliessliche Verwendung für steuerbare Leistungen in keiner Weise nachzuweisen vermag. Dies geht allein schon aus E. 5.2.3 hervor. Die von der ESTV vorgenommene Beurteilung der Aufwendungen für steuerbare, steuerausgenommene, nicht der Steuer unterliegende oder gemischt verwendete Zwecke bestreitet sie zudem lediglich in pauschaler Weise; zu den einzelnen Positionen nimmt sie keine Stellung. Demgegenüber hat sich die Vorinstanz eingehend mit den verschiedenen Kostenaufwendungen auseinandergesetzt. Dass sie dabei als erstes Indiz auf den jeweiligen Buchungskreis abgestellt hat, erscheint nachvollziehbar. Zudem hat sie soweit als möglich eine direkte Zuordnung vorgenommen (vgl. E. 2.7.1 hievor). Aufgrund der gesamten Umstände ist deshalb auf die von der ESTV ermittelte Ausscheidung abzustellen. Dies rechtfertigt sich insbesondere auch unter Berücksichtigung der Tatsache, dass es sich bei der Beschwerdeführerin um eine gemischte Holding handelt.

Demnach hat die ESTV den Aufwendungen des Buchungskreises "Beteiligungen", welche sie direkt den Beteiligungen zuordnen konnte, den Vorsteuerabzug zu Recht versagt. Nicht massgeblich ist, dass die ESTV dabei von ausgenommenen Tätigkeiten ausgegangen ist. Selbst für den Fall, dass die Aufwendungen ausschliesslich im Zusammenhang mit Dividendenerträgen stehen sollten und es sich damit um Nicht-Umsätze handelte, ist ein Vorsteuerabzug nicht möglich (vgl. E. 5.1 hievor).

Soweit die ESTV eine Vorsteuerkürzung vorgenommen hat, obliegt es der Beschwerdeführerin, den Nachweis zu erbringen, dass die Ermittlung der Vorsteuerkürzung durch die ESTV den konkreten Gegebenheiten bei ihr nicht gerecht wird (vgl. E. 2.7.2). Die Beschwerdeführerin setzt sich jedoch an keiner Stelle ihrer Beschwerde mit der vorgenommenen Kürzung auseinander. Das Bundesverwaltungsgericht sieht daher keine Veranlassung, diese in Zweifel zu ziehen. Als Beschwerdeinstanz ist es ohnehin nicht gehalten, nach allen möglichen Rechtsfehlern zu suchen, für entsprechende Fehler müssten sich mindestens Anhaltspunkte aus den Parteivorbringen oder den Akten ergeben (sog.

Rügeprinzip; vgl. BGE 121 III 274 E. 2b; MOSER/BEUSCH/KNEUBÜHLER, a.a.O., Rz. 1.54 ff; vgl. zum Ganzen auch Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-1710/2006 vom 28. Oktober 2008 E. 1.6, A-1359/2006 vom 26. Juli 2007 E. 1.3). Dies trifft vorliegend ebenfalls nicht zu. Betreffend die Vorsteuerkürzung auf den gemischt verwendeten Eingangsleistungen im Buchungskreis "Beteiligungen" kann eine Beurteilung im Übrigen von vornherein unterbleiben. Die entsprechende Kürzung hat gemäss Ausführungen der ESTV Eingang in Ziff 4 der EA gefunden (Fr. 73'941.--). Die Beschwerdeführerin beanstandet indes ausschliesslich die Ziffern 5 sowie 10c und hält explizit in ihrer Beschwerde fest, dass die angeführte Position "gemischte Verwendung" im Betrag von Fr. 73'941.-- nicht bestritten werde (siehe Ziff. 14 der Beschwerdebegründung).

5.2.5 Im Zusammenhang mit der von der ESTV ermittelten zulässigen Vorsteuer ist schliesslich auf Folgendes hinzuweisen: Aufgrund der angewendeten Berechnungsmethode der ESTV ist nicht auszuschliessen, dass sich die zu berücksichtigende Vorsteuer infolge der teilweisen Gutheissung zu Lasten der Beschwerdeführerin verringern würde. Im Verhältnis zur Gutheissung würde die Reduktion indes lediglich in einem marginalen Bereich liegen. Das Bundesverwaltungsgericht verzichtet deshalb auf eingehendere Prüfung. Dies rechtfertigt sich im Besonderen auch in Anbetracht der Tatsache, dass sich die ESTV in ihrer Vernehmlassung diesbezüglich in keiner Weise äussert bzw. keine Anpassung beantragt und damit – zumindest implizit – auf eine Korrektur zu verzichten scheint. Der Vorsteuerabzug ist demnach in dem von der Verwaltung zugelassenen Umfang zu bestätigen.

5.3 Es bleibt, auf die übrigen Argumente der Beschwerdeführerin einzugehen, soweit sie nicht bereits durch die vorangehenden Erwägungen ausdrücklich oder implizite widerlegt sind.

5.3.1 Die Beschwerdeführerin hält dafür, vorliegend müsse die Fifty-Fifty-Praxis zu Anwendung kommen.

Die Fifty-Fifty-Praxis wurde im Bereich der Verrechnungssteuer und der direkten Bundessteuer entwickelt. Sie erlaubte es Gesellschaften oder Betriebsstätten ausländischer Gesellschaften, im Falle von Ausland-Ausland-Geschäften anstelle des effektiven Nachweises der geschäftsmässigen Begründetheit des geltend gemachten Aufwands eine pauschale Kostendeckung von 50% des Bruttogewinns heranzuziehen. Zudem diente sie auch zur ermessensweisen Festsetzung des ausländ-

dischen Aufwands durch die ESTV. Die erwähnte Praxis war im Kreisschreiben Nr. 9 der Hauptabteilung Direkte Bundessteuer, Verrechnungssteuer, Stempelabgaben (DVS) der ESTV vom 19. Dezember 2001 festgehalten. Sie wurde per 1. Juli 2005 mit dem Kreisschreiben Nr. 9 der DVS vom 22. Juni 2005 aufgehoben. In gewissen Fällen galt bis und mit den Geschäftsabschlüssen per 31. Dezember 2008 eine Übergangsfrist. Gemäss Praxismitteilung der Vorinstanz vom 18. April 2002 gelten die Regeln der Fifty-Fifty-Praxis, sofern sie bei der Verrechnungssteuer und der direkten Bundessteuer zur Anwendung kommen, grundsätzlich auch für die Mehrwertsteuer.

Nach dem Gesagten dürfte die Fifty-Fifty-Praxis künftig wohl auch im Bereich der Mehrwertsteuer nicht mehr Gültigkeit haben. Ungeachtet dessen ist darauf hinzuweisen, dass es sich bei dieser Praxis – was selbstredend auch für die Verrechnungs- bzw. die direkte Bundessteuer galt – um eine Erleichterung zur Ermittlung der geschuldeten Steuer handelte. Betreffend die Mehrwertsteuer stützen sich Vereinfachungen dieser Art auf Art. 58 Abs. 3 MWSTG ab. Danach ist die ESTV berechtigt, dem Steuerpflichtigen – wenn ihm aus der genauen Feststellung einzelner für die Bemessung der Steuer wesentlicher Tatsachen übermässige Umtriebe erwachsen – Erleichterungen zur Verfügung zu stellen bzw., wenn sie wie vorliegend die Steuer- bzw. Vorsteuerbeträge selbst zu eruieren hat, diese auch selbst anzuwenden. Die ESTV ist ebenso befugt, solche Vereinfachungen an bestimmte Bedingungen zu knüpfen, die sie selbst festsetzen darf (vgl. auch Entscheide der SRK vom 8. Juni 2004, veröffentlicht in VPB 68.161 E. 2e; vom 31. März 2004, VPB 68.126 E. 3e/aa und bb). Wenn die ESTV die Anwendung der Regeln der Fifty-Fifty-Praxis bei der Mehrwertsteuer also davon abhängig macht bzw. gemacht hat, dass sie bei der Verrechnungssteuer und den direkten Bundessteuern angewendet wird, ist dies folglich nicht zu beanstanden (vgl. auch Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-1351/2006 vom 29. Oktober 2007 E. 5.4).

Nach Darstellung der ESTV ist diese Bedingung vorliegend gerade nicht erfüllt. Für das Bundesverwaltungsgericht besteht keine Veranlassung, diese Angaben anzuzweifeln: Weder lässt sich den vorhandenen Akten etwas entnehmen, was einen anderen Schluss nahelegen würde, noch wird das Vorbringen der Verwaltung von der Beschwerdeführerin bestritten oder Gegenteiliges gar nachgewiesen. Damit kann die Fifty-Fifty-Praxis von vornherein keine Anwendung finden, ungeachtet dessen, ob die weiteren Voraussetzungen hiefür überhaupt

erfüllt wären. Ebenfalls unterbleiben kann bei diesem Ergebnis eine eingehendere Auseinandersetzung mit der genannten Verwaltungspraxis an sich, d. h. inwieweit eine solche Praxis tatsächlich zu schützen wäre, oder mit der Frage, ob die Praxis in zeitlicher Hinsicht in casu überhaupt anzuwenden wäre.

5.3.2 Soweit die Beschwerdeführerin ausserdem betreffend die Doppelbelastung, die sich teilweise ergebe, wenn Rechnungen von ausländischen Steuerpflichtigen an die ausländischen Tochtergesellschaften die ausländische Umsatzsteuer enthalten und auf den Leistungsbezügen teilweise die ausländische Umsatzsteuer (im Preis eingerechnet) sowie die infolge Dienstleistungsimports abzurechnende Mehrwertsteuer lasten würden, geltend macht, diese Doppelbelastung sei dadurch zu berücksichtigen, indem zumindest eine Rückforderung der Mehrwertsteuer als Vorsteuer zuzulassen sei, kann zum einen auf die zutreffenden Ausführungen der Vorinstanz in E. 3.5 des Einspracheentscheids verwiesen werden. Zum anderen ist sie an die Rechtsprechung zu erinnern, welche die Regelung des damaligen Art. 9 MWSTV (entspricht wie gesehen im Wesentlichen dem Tatbestand von Art. 10 Bst. b MWSTG; vgl. E. 2.2.3 hievor) als verfassungsmässig und mit dem Bestimmungslandprinzip übereinstimmend anerkannt hat (Urteil des Bundesgerichts 9. April 2002, veröffentlicht in ASA 72 S. 483 ff. E. 2; Entscheid der SRK vom 22. Mai 2001, veröffentlicht in VPB 65.103 E. 8; Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-1444/2006 + A-1445/2006 vom 22. Juli 2008 E. 3.1).

5.3.3 Die Beschwerdeführerin macht darüber hinaus geltend, es sei Art. 45a der Verordnung vom 29. März 2000 zum Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer (MWSTGV, SR 641.201) zu berücksichtigen.

5.3.3.1 Art. 45a MWSTGV ist am 1. Juli 2006 in Kraft getreten. Danach wird aufgrund von Formmängeln keine Steuernachforderung erhoben, wenn erkennbar ist oder die steuerpflichtige Person nachweist, dass durch die Nichteinhaltung einer Formvorschrift des Gesetzes oder dieser Verordnung für die Erstellung von Belegen für den Bund kein Steuerausfall entstanden ist.

Art. 45a MWSTVG ist aufgrund des klaren Wortlauts einzig bei Vorliegen von Formmängeln anwendbar. Formvorschriften in Gesetz, Verordnungen und Verwaltungspraxis sollen nicht überspitzt formalistisch, sondern pragmatisch angewendet werden. Es soll vermieden werden, dass das Nichteinhalten von Formvorschriften zu Steuernachbelastun-

gen führt. Gesetzliche Vorschriften oder selbst die Verwaltungspraxis der ESTV werden dadurch, wie von der Rechtsprechung wiederholt festgestellt, nicht aufgehoben. Sie bleiben vielmehr gültig und sind von den Steuerpflichtigen zu beachten. Materiellrechtliche Vorschriften oder materiellrechtliche Mängel bleiben folglich von Art. 45a MWSTGV unberührt (Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-1501/2006 vom 11. November 2008 E. 8.6.2, A-1438/2006 vom 11. Juni 2007 E. 3.3, A-1476/2006 vom 26. April 2007 E. 5.2.2, bestätigt durch das Urteil des Bundesgerichts 2C_263/2007 vom 24. August 2007 E. 5.2).

5.3.3.2 Vorliegend beruhen die Nachforderungen der ESTV nicht auf einem blossen Formfehler der Beschwerdeführerin, sondern darauf, dass diese die steuerbaren Dienstleistungsbezüge aus dem Ausland in gesetzeswidriger Weise nicht der Mehrwertsteuer unterstellt hat; sie hat sie weder deklariert noch auf diesen die Mehrwertsteuer abgeliefert (unter Anrechnung der abzugsfähigen Vorsteuer). Dabei handelt es sich um materielle Fehler (vgl. Art. 46 f. und Art. 58 MWSTG). Deshalb kommt Art. 45a MWSTGV von vornherein nicht zum Tragen. Die zweite Voraussetzung dieser Bestimmung, nämlich das Nichtvorliegen eines Steuerausfalls, braucht damit nicht geprüft zu werden.

6.
Schliesslich rügt die Beschwerdeführerin, die ESTV habe zu Unrecht die Kosten im Zusammenhang mit Bilderausstellungen nicht zum Vorsteuerabzug zugelassen. Diese seien Teil des weltweiten Sponsoringkonzepts der ...-Gruppe.

6.1 Zu den steuerbaren Dienstleistungen gehören auch Werbe- und Bekanntmachungsleistungen für Sponsoren, soweit sie in einem mehrwertsteuerlichen Leistungsaustausch erfolgen. Unter dem Begriff Sponsoring wird die Gewährung von Geldleistungen, geldwerten Vorteilen und anderen Zuwendungen durch Unternehmen verstanden, die damit Personen, Gruppen, Organisationen und dergleichen in sportlichen, kulturellen, sozialen, ökologischen oder ähnlich bedeutsamen gesellschaftspolitischen Bereichen fördern wollen und damit gleichzeitig eigene, unternehmensbezogene Marketing- und Kommunikationsziele anstreben (Urteile des Bundesgerichts vom 13. Februar 2002, veröffentlicht in ASA 72 S. 231 E. 5b, 2A.526/2003 vom 1. Juli 2004 E. 1.2, 2A.43/2002 vom 8. Januar 2003 E. 3.1.1, 2A.175/2002 vom 23. Dezember 2002 E. 2; Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-1443/2006 vom 25. September 2007 E. 2.2, A-1563/2006 vom

26. September 2007 E. 3.8.1). Es ist im Einzelfall zu prüfen, ob der Sponsorenbeitrag als Gegenleistung für eine konkrete Werbe- und Bekanntmachungsleistung erfolgt oder nicht, d. h. ob eine innere wirtschaftliche Verknüpfung zwischen Leistung und Gegenleistung besteht. Die Förderung des Bekanntheitsgrads oder auch nur des Images für einen nach wirtschaftlichen Kriterien geführten Betrieb muss dabei im Vordergrund stehen, auch wenn eine untergeordnete, uneigennützige Spenderabsicht des Sponsors nicht immer auszuschliessen ist (vgl. zum Ganzen: Urteile des Bundesgerichts vom 13. Februar 2002, veröffentlicht in ASA 72 S. 231 E. 5b, 2A.526/2003 vom 4. Juli 2004 E. 1.2; 2A.43/2002 vom 8. Januar 2003 E. 3.1.1; Entscheide der SRK vom 18. November 2002, veröffentlicht in VPB 67.49 E. 2a, vom 20. Februar 2001, veröffentlicht in VPB 66.57 E. 5a/bb, vom 19. März 2001, veröffentlicht in VPB 65.108 E. 3c; Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-1443/2006 vom 25. September 2007 E. 2.2, A-1563/2006 vom 26. September 2007 E. 3.8.1; siehe auch Wegleitung 2001, Rz. 412 - 427 [vgl. ebenso Wegleitung 2008, Rz. 412 - 426]).

6.2 Die Beschwerdeführerin bringt vor, beim Sponsoringkonzept der ...-Gruppe sei die Förderung der Kunst ein wesentlicher Bestandteil. Es diene, wie jede Sponsorleistung, der Imagepflege und stelle daher geschäftsmässig begründeten Werbeaufwand dar. Wie die Beschwerdeführerin damit selber aufzeigt, ist der Werbeaufwand beim Sponsoring nichts anderes als die Sponsorenleistung an sich, erbringt doch der Gesponserte dem Sponsor im Gegenzug die werbe- und / oder imagefördernde Werbe- bzw. Bekanntmachungsleistung. Inwieweit es sich bei den fraglichen Aufwendungen im Zusammenhang mit den Bilderausstellungen um derartige Sponsoringleistungen handeln könnte, ist jedoch nicht erkennbar. Insbesondere sind keine Werbeleistungen ersichtlich, die der Beschwerdeführerin erbracht worden sind. Diese müssten in irgendeiner Weise durch die Künstler oder dahinterstehende Organisationen bzw. Galerien erfolgen. Dass die fraglichen Kosten Teil des eigentlichen Sponsoringkonzepts der ...-Gruppe sind, welche ohne weiteres vorsteuerabzugsberechtigt wären, soweit sie in steuerbare Ausgangsleistungen münden, erscheint demzufolge unwahrscheinlich.

Davon scheint im Grunde auch die Beschwerdeführerin auszugehen. Sie hält dafür, die ausländischen Verkaufsgesellschaften, welche die Handelswaren bei ihr einkaufen, würden mit den Kaufpreisen indirekt Entschädigungen für das Sponsoringkonzept bezahlen. Würde sie den

Verkauf über Drittgesellschaften machen, müsste sie in gleicher Weise ein Marketing machen und würde dies in die Preisgestaltung einrechnen. Anscheinend geht die Beschwerdeführerin davon aus, sie selbst erbringe die Werbe- und Bekanntmachungsleistungen und werde von den Verkaufsgesellschaften gesponsert. Das Bestehen eines Leistungsaustauschs im mehrwertsteuerlichen Sinne ist jedoch auch für diese Konstellation zu verneinen. Zum einen handelt es sich beim Einwand, die Entschädigung (also das Entgelt) schlage sich im Kaufpreis nieder, um eine reine Behauptung, welche bislang unbelegt geblieben ist. Zum andern ist nicht auszumachen, worin die Werbeleistung der Beschwerdeführerin liegt. Nach ihren eigenen Darstellungen empfängt sie die wichtigen Kunden und Lieferanten bei ihr am Hauptsitz. Die Bilder und Kunstwerke würden jeweils in der Eingangshalle präsentiert. Dass die Verkaufsgesellschaften (bzw. die Tochtergesellschaften) dabei namentlich genannt werden oder in irgend einer anderen Art und Weise für diese geworben wird, ist jedoch weder ersichtlich noch von der Beschwerdeführerin nachgewiesen. Eine Berücksichtigung der Aufwendungen im Zusammenhang mit den Bilderausstellungen als Vorsteuer für steuerbare Bekanntmachungs- und Werbeleistungen ist demnach auch aus diesen Gründen zu verneinen. Die Argumentation der Beschwerdeführerin vermag im Übrigen auch aufgrund der folgenden Überlegungen nicht zu überzeugen: Wie gesehen kauft die Beschwerdeführerin innerhalb der ...-Gruppe sämtliche Produkte ein und veräussert diese anschliessend an die Tochtergesellschaften bzw. Verkaufsgesellschaften, welche dann den Verkauf an den Endkunden – entsprechend dem Handelskonzept des Konzerns – selber regeln (vgl. E. 3 und E. 5.2.1 hievor). Berücksichtigt man, dass der Umsatz der Beschwerdeführerin zu einem grossen Teil aus dieser Handelstätigkeit herrührt, dürfte es sich bei den genannten Kunden der Beschwerdeführerin, welche sie anscheinend an ihrem Hauptsitz empfängt, auch zu einem Grossteil um Vertreter dieser Tochter- bzw. Verkaufsgesellschaften handeln. Dass diese Gesellschaften unter den gegebenen Umständen derartige Sponsoringleistungen tätigen würden, erscheint mehr als fragwürdig. Ebenfalls nicht nachzuvollziehen ist die Argumentation mit Bezug auf die Lieferanten. Diese leisten ausschliesslich gegenüber der Beschwerdeführerin. An wen die Waren anschliessend weiterveräussert werden, wird für sie nicht relevant sein. Auch insofern würden sich Bekanntmachungsleistungen für die Tochter- bzw. Verkaufsgesellschaften als wenig tauglich erweisen. Die Beschwerde erweist sich in diesem Punkt als unbegründet.

7.
Nach dem Gesagten ist die Beschwerde, soweit darauf einzutreten ist, im Umfang von Fr. 7'635.-- gutzuheissen und die Mehrwertsteuerschuld für die Steuerperioden 1. Quartal 2001 bis 2. Quartal 2002 um diesen Betrag herabzusetzen. Im Übrigen ist die Beschwerde abzuweisen. Bei diesem Verfahrensausgang sind der Beschwerdeführerin – entgegen dem Antrag der ESTV – die Verfahrenskosten, welche auf Fr. 5'000.-- festgelegt werden, im Umfang von Fr. 4'600.-- aufzuerlegen. Dieser Betrag ist mit dem geleisteten Kostenvorschuss in Höhe von Fr. 5'000.-- zu verrechnen und der Überschuss von Fr. 400.-- nach Eintritt der Rechtskraft des vorliegenden Urteils zurückzuerstatten. Der ESTV sind keine Verfahrenskosten aufzuerlegen (Art. 63 Abs. 1 und 2 VwVG). Die Vorinstanz hat der Beschwerdeführerin eine reduzierte Parteientschädigung von Fr. 600.-- (Mehrwertsteuer inklusive) auszurichten (Art. 64 Abs. 1 und 2; Art. 7 ff. des Reglements vom 21. Februar 2008 über die Kosten und Entschädigungen vor dem Bundesverwaltungsgericht [VGKE, SR 173.320.2]).

Demnach erkennt das Bundesverwaltungsgericht:

1.
Die Beschwerde wird, soweit darauf eingetreten werden kann, teilweise gutgeheissen und die Mehrwertsteuerschuld im Umfang von Fr. 7'635.-- herabgesetzt. Im Übrigen wird die Beschwerde abgewiesen.

2.
Die Verfahrenskosten von Fr. 5'000.-- werden der Beschwerdeführerin im Umfang von Fr. 4'600.-- auferlegt. Sie werden mit dem geleisteten Kostenvorschuss von Fr. 5'000.-- verrechnet. Der Überschuss von Fr. 400.-- wird nach Eintritt der Rechtskraft des vorliegenden Urteils zurückerstattet.

3.
Die Vorinstanz hat der Beschwerdeführerin eine Parteientschädigung in Höhe von Fr. 600.-- auszurichten.

4.
Dieses Urteil geht an:

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

Der vorsitzende Richter: Die Gerichtsschreiberin:

Daniel Riedo Jeannine Müller

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 des Bundesgerichtsgesetzes vom 17. Juni 2005 [BGG, SR 173.110]). 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 (vgl. Art. 42 BGG).

Versand: