Bundesverwaltungsgericht
Tribunal administratif fédéral
Tribunale amministrativo federale
Tribunal administrativ federal



Abteilung I
A-3409/2010

Urteil vom 4. April 2011

Besetzung

Richter Daniel Riedo (Vorsitz),
Richter Michael Beusch, Richter Pascal Mollard,
Gerichtsschreiber Urban Broger.

Parteien

A._____ AG,
Beschwerdeführerin,

gegen

Eidgenössische Steuerverwaltung ESTV,
Hauptabteilung Mehrwertsteuer, 3003 Bern,
Vorinstanz.

Gegenstand

MWST; Dienstleistungsbezug aus dem Ausland;
Vorsteuerabzugskürzung; 1. Quartal 1998 bis 3. Quartal
2004.

Sachverhalt:

A.
Die A._____ AG bezweckt gemäss Eintrag im Handelsregister die Vertretung von ausländischen Anlagefonds, das Erbringen von sämtlichen Dienstleistungen im administrativen Bereich für die Gesellschaften der A-Gruppe in der Schweiz sowie die Entgegennahme und Übertragung bzw. Weiterleitung von Börsenaufträgen, insbesondere für Futures, Devisengeschäfte, Aktien und Bonds. Sie bezweckt weiter die Strukturierung von Anlagefonds und kann gleichartige oder verwandte Unternehmen gründen oder erwerben, auf eigene Rechnung oder treuhänderisch Finanzgeschäfte aller Art eingehen, Darlehen gewähren, Verpflichtungen Dritter garantieren oder zugunsten Dritter Bürgschaften eingehen sowie Grundstücke erwerben, verwalten und veräussern.

B.
Die A._____ AG ist seit dem 1. Januar 1995 im von der Eidgenössischen Steuerverwaltung (ESTV) geführten Register der Mehrwertsteuerpflichtigen eingetragen. Am 18. und 19. November 2003 sowie an weiteren elf Tagen im Jahr 2004 führte die ESTV bei ihr eine Kontrolle durch. Dabei stellte die ESTV fest, dass die A._____ Ltd. (London) mehrere Mitarbeiter beschäftigte, die für die (schweizerische) A._____ AG den englischen Markt betreuten und dass der entsprechende Aufwand von der A._____ AG bezahlt worden war. Die ESTV stellte weiter fest, dass die A._____ AG Aufwendungen übernommen hatte, die bei Zweigniederlassungen im Ausland (Dubai, Bahrein, Montevideo) angefallen waren und dies, obwohl die lokalen Mitarbeiter bei der A._____ Ltd. (London) angestellt waren. Die ESTV kam zum Schluss, dass Dienstleistungsbezüge von Unternehmen mit Sitz im Ausland vorlagen. Gleichzeitig akzeptierte sie die von der Steuerpflichtigen vorgenommene Vorsteuerabzugskürzung nicht. Entsprechend rechnete sie Mehrwertsteuern auf und bestätigte dies verfügungsweise am 21. Juni 2005. Am 22. August 2005 erhob die A._____ AG Einsprache.

C.
Mit Einspracheentscheid vom 30. März 2010 hielt die ESTV an ihrer Aufrechnung fest und verfügte sinngemäss, die A._____ AG weise für die Steuerperioden 1. Quartal 1998 bis 4. Quartal 2000 eine Steuerschuld von Fr. 1'291'285.-- (zuzüglich Verzugszins) sowie für das 1. Quartal 2001 bis 3. Quartal 2004 eine solche von Fr. 21'160.-- (zuzüglich

Verzugszins) auf. Die ESTV begründete die Aufrechnung damit, dass Konzerngesellschaften im grenzüberschreitenden Verkehr nicht als Betriebseinheiten, sondern als selbständige Steuersubjekte behandelt werden. Die A._____ AG habe sowohl ihren Betriebsstätten in Dubai, Bahrein und Montevideo als auch der A._____ Ltd. (London) Aufwendungen vergütet. Die in Frage stehenden Kosten habe die A._____ AG im eigenen Namen bezahlt und entsprechend verbucht. Sie habe weder dargelegt, wie ihre Zusammenarbeit mit den Betriebsstätten bzw. der A._____ Ltd. (London) vertraglich geregelt sei, noch habe sie sich zur Art der Leistungen geäussert. Die ESTV behandelte deshalb die A._____ AG als Empfängerin der Leistungen, liess jedoch die auf besagten Dienstleistungsbezügen aufgerechneten Mehrwertsteuern nicht zum Vorsteuerabzug zu mit der Begründung, zu Art und Umfang derselben gebe es keine schriftlichen Nachweise. Somit sei keine Aussage über deren tatsächliche Verwendung möglich. Sodann habe die Steuerpflichtige den von ihr betreuten Anlagefonds derart hohe Darlehen gewährt, dass nicht mehr von einer Nebentätigkeit gesprochen werden könne. Die von der Steuerpflichtigen verlangte Vorsteuerabzugskürzung mit der 0.02%-Pauschale führe daher zu keinem «sachgerechten» Ergebnis und werde abgelehnt.

D.

D.a Mit Eingabe vom 11. Mai 2010 erhob die A._____ AG (Beschwerdeführerin) Beschwerde beim Bundesverwaltungsgericht. Sie verlangte, der Einspracheentscheid der ESTV vom 30. März 2010 sei aufzuheben. Die ESTV habe der Beschwerdeführerin per Ende des 3. Quartals 2004 ein Steuerguthaben von Fr. 4'820'296.-- zuzüglich Verzugszinsen auszuzahlen bzw. gutzuschreiben, alles unter Kostenfolgen zu Lasten der ESTV. Es sei unbestritten, dass das Vorsteuerabzugsrecht auch dann bestehe, wenn die ESTV einen nicht deklarierten Betrag aufrechne. Zwar müssten die Voraussetzungen für den Vorsteuerabzug auch in einem solchen Fall nachgewiesen werden, doch schreibe das Gesetz keinen Dokumentenbeweis vor, weshalb die ESTV den Nachweis nicht vom Vorliegen von Rechnungen abhängig machen dürfe. Wenn es der ESTV möglich sei, den Ort der Nutzung der Dienstleistungen zu erkennen, müsse ihr auch deren Verwendungszweck bekannt sein. Sonst sei die ESTV aufgrund der Untersuchungsmaxime verpflichtet, dies abzuklären. Erst wenn ihre Abklärungen alsdann ohne Ergebnis blieben, könne mit Vermutungen gearbeitet werden. Nicht zulässig sei, das doppelt Unwahrscheinliche zu vermuten, nämlich zu Gunsten der ESTV eine Leistung, die im Inland genutzt werde, und zu

Lasten der Steuerpflichtigen eine «geschäftsmässig nicht begründete» Verwendung derselben Leistung. Liesse sich der Verwendungszweck der bezogenen Leistungen nicht feststellen, müsse immerhin ein gekürzter Abzug (gemischte Verwendung) zugelassen werden. Die einzigen von der Steuer ausgenommenen Umsätze, welche die Beschwerdeführerin erziele, seien ohnehin die Zinseinnahmen aus der internen Gewährung von Kontokorrentkrediten. Hierfür benötige sie keine lokalen Marketingleistungen in London, Dubai, Bahrain oder Montevideo. Die Vorsteuern müssten ihr deshalb vollumfänglich gutgeschrieben werden.

D.b Sodann beanstandete die Beschwerdeführerin die von der ESTV vorgenommene Vorsteuerabzugskürzung um 0.2% statt 0.02%, wie es die publizierte Verwaltungspraxis vorsehe. Bei der gruppeninternen Kreditgewährung handle es sich um eine Nebentätigkeit. Der Vorbehalt, wonach sich aus der Anwendung der 0.02%-Pauschale kein offensichtlicher Steuervor- oder -nachteil ergebe dürfe, sei eine Leerformel, welche den Zweck der Pauschale, nämlich zu vereinfachen und Rechtssicherheit zu schaffen, untergrabe. Der Massstab zur Überprüfung, ob das Ergebnis mittels pauschalem Abzug von 0.02% sachgerecht sei, bilde einzig die gesetzliche Methode. Eine Kürzung nach der gesetzlichen Methode vorzunehmen aber raubte der Vereinfachung mittels Pauschale jeden Sinn.

E.
Die ESTV nahm mit Vernehmlassung vom 5. Juli 2010 zur Beschwerde Stellung und hielt an ihren Anträgen vollumfänglich fest. Dass es sich bei den Leistungen, die die Beschwerdeführerin von Unternehmen mit Sitz im Ausland bezogen habe, um Marketingleistungen handle, sei eine Parteibehauptung, die weder durch Verträge, Fakturen noch durch andere Unterlagen nachgewiesen, geschweige denn von der ESTV anerkannt werde. Bei der in Frage stehenden Verwendung der bezogenen Dienstleistungen dürfe erwartet werden, dass entsprechende Unterlagen nicht nur erstellt, sondern auch vorgelegt würden. Weil die Behauptung, die bezogenen Dienstleistungen seien Marketingleistungen, nicht als bewiesen gelte, sei auch das Argument der Beschwerdeführerin, für ihr gruppeninternes Kreditgeschäft benötige sie keine derartigen Marketingleistungen, nicht stichhaltig. Entscheidend sei nämlich, dass die Beschwerdeführerin nachweislich von der Steuer ausgenommene Umsätze (Zinseinnahmen) erzielt habe und dass sie die behauptete ausschliessliche Verwendung für steuerbare Leistungen in keiner Art

nachgewiesen habe.

F.
Mit unaufgefordert eingereichter Stellungnahme vom 23. August 2010 brachte die Beschwerdeführerin vor, bei ihrer Aussage, die bezogenen Dienstleistungen seinen Marketingleistungen, handle es sich nicht um eine Parteibehauptung, vielmehr habe dies die ESTV anlässlich ihrer Kontrolle vor Ort selber festgestellt. Der Inspektor habe den Vorsteuerabzug nicht deshalb verweigert, weil ihm der Verwendungszweck nicht klar bzw. weil dieser für ihn nicht feststellbar gewesen sei. Dass der Vorsteuerabzug verweigert worden sei, habe einzig daran gelegen und sei auch damit begründet worden, dass nach damals geltender Praxis zwingend ein Nachweis mittels Verträgen bzw. Fakturen verlangt gewesen sei. Dem sei heute nicht mehr so und es gehe nicht an, dass die ESTV wider besseres Wissen im Beschwerdeverfahren Tatsachen bestreite, die sie zuvor selber festgestellt habe. Zusammen mit ihrer Stellungnahme legte die Beschwerdeführerin Kopien ins Recht, welche die Gutschriften für ihre Kostenübernahmen («Credit Notes») bestätigten.

G.
Auf die weiteren Eingaben und Vorbringen der Parteien wird, soweit entscheidwesentlich, in den nachfolgenden Erwägungen eingegangen.

Das Bundesverwaltungsgericht zieht in Erwägung:

1.
1.1. Angefochten ist ein Einspracheentscheid der ESTV und damit eine Verfügung nach Art. 5 des Bundesgesetzes vom 20. Dezember 1968 über das Verwaltungsverfahren (VwVG, SR 172.021). Das Bundesverwaltungsgericht ist zuständige Beschwerdeinstanz (Art. 31, Art. 32 e contrario und Art. 33 Bst. d des Bundesgesetzes vom 17. Juni 2005 über das Bundesverwaltungsgericht [VGG, SR 173.32]). Auf die form- und fristgerecht eingereichte Beschwerde ist einzutreten.

1.2. Am 1. Januar 2010 ist ein neues Mehrwertsteuergesetz in Kraft getreten (Bundesgesetz vom 12. Juni 2009 über die Mehrwertsteuer [MWSTG, SR 641.20]). Die bisherigen gesetzlichen Bestimmungen sowie die darauf gestützt erlassenen Vorschriften bleiben grundsätzlich

weiterhin auf alle während ihrer Geltungsdauer eingetretenen Tatsachen und entstandenen Rechtsverhältnisse anwendbar (Art. 112 Abs. 1 MWSTG). Der vorliegende Sachverhalt ist demnach, soweit er sich vor dem 31. Dezember 2000 verwirklicht hat, nach der Verordnung vom 22. Juni 1994 über die Mehrwertsteuer (aMWSTV, AS 1994 1464) zu beurteilen und für die Zeit ab dem 1. Januar 2001 nach dem Bundesgesetz vom 2. September 1999 über die Mehrwertsteuer (aMWSTG, AS 2000 1300).

1.3. Demgegenüber ist das neue mehrwertsteuerliche Verfahrensrecht im Sinne von Art. 113 Abs. 3 MWSTG auf sämtliche im Zeitpunkt des Inkrafttretens hängige Verfahren anwendbar. Allerdings ist Art. 113 Abs. 3 MWSTG insofern restriktiv auszulegen, als gemäss höchstrichterlicher Rechtsprechung nur eigentliche Verfahrensnormen sofort auf hängige Verfahren anzuwenden sind und es dabei nicht zu einer Anwendung von neuem materiellen Recht auf altrechtliche Sachverhalte kommen darf (Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-1113/2009 vom 23. Februar 2010 E. 1.3).

1.4. Gemäss Art. 37 VGG richtet sich das Verfahren vor dem Bundesverwaltungsgericht nach dem VwVG, soweit das VGG nichts anderes bestimmt. Damit ist auch Art. 32 Abs. 2 VwVG zu beachten, wonach verspätete Parteivorbringen, die ausschlaggebend erscheinen, trotz Verspätung berücksichtigt werden können. Der Begriff der Verspätung ist weit zu verstehen; es fallen auch verfrüht oder unaufgefordert eingereichte Stellungnahmen darunter (BERNHARD WALDMANN/JÜRG BICKEL, in: Praxiskommentar VwVG, Waldmann/Weissenberger [Hrsg.], Zürich 2009, Art. 32 N 14). Nun statuiert Art. 2 Abs. 1 VwVG für das Steuerverfahren insofern eine Ausnahme, als dass die genannte Regelung von Art. 32 Abs. 2 VwVG auf Steuerverfahren keine Anwendung findet.

Das (neue) MWSTG macht von der Ausnahme wiederum eine Ausnahme und hält in Art. 81 Abs. 1 fest, dass Art. 2 Abs. 1 VwVG auf das Mehrwertsteuerverfahren keine Anwendung finde. Das Bundesverwaltungsgericht hat Art. 81 MWSTG ausdrücklich und wiederholt unter die von Art. 113 Abs. 3 MWSTG anvisierten, sofort anwendbaren Verfahrensbestimmungen subsumiert (Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-2998/2009 vom 11. November 2010 E. 1.2 und A-5078/2008 vom 26. Mai 2010 E. 2.1; PASCAL MOLLARD/XAVIER OBERSON/ANNE TISSOT BENEDETTO, Traité TVA, Basel 2009, S. 1235, N 670). Damit ist festzuhalten, dass Art. 32 Abs. 2 VwVG im vorliegenden Mehrwertsteuerverfahren anwendbar ist und folglich auch verspätete Vorbringen oder Beweiseingaben, soweit sie ausschlaggebend erscheinen, berücksichtigt werden können. Ein entsprechendes Verhalten der Parteien wird jedoch bei der

Kostenverlegung mit einbezogen (vgl. Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-1374/2006 vom 21. Januar 2008 E. 4).

2.

2.1. Der Bund erhebt eine allgemeine Verbrauchssteuer nach dem System der Netto-Allphasensteuer (Allphasensteuer mit Vorsteuerabzug [Mehrwertsteuer]; Art. 130 der Bundesverfassung der Schweizerischen Eidgenossenschaft vom 18. April 1999 [BV, SR 101]). Mehrwertsteuerpflichtig wird, wer eine mit der Erzielung von Einnahmen verbundene gewerbliche oder berufliche Tätigkeit selbständig ausübt, sofern seine Lieferungen, seine Dienstleistungen und sein Eigenverbrauch im Inland jährlich gesamthaft Fr. 75'000.-- übersteigen (Art. 17 Abs. 1 aMWSTV; Art. 21 Abs. 1 aMWSTG). Eine Lieferung liegt u.a. vor, wenn die Befähigung verschafft wird, im eigenen Namen über einen Gegenstand wirtschaftlich zu verfügen (Art. 5 Abs. 1 aMWSTV; Art. 6 Abs. 1 aMWSTG). Als Dienstleistung gilt jede Leistung, die keine Lieferung eines Gegenstandes ist (Art. 6 Abs. 1 aMWSTV; Art. 7 Abs. 1 aMWSTG). Wird eine steuerbare Dienstleistung aus dem Ausland an einen Empfänger erbracht, der im Inland Wohnsitz, Geschäftssitz oder eine Betriebsstätte hat, so muss grundsätzlich dieser den Bezug der Dienstleistung versteuern (sog. Reverse-Charge-Verfahren; Art. 9 und 18 aMWSTV; Art. 10 und Art. 24 aMWSTG).

2.2. Damit überhaupt eine steuerbare Leistung vorliegt, muss sie im Austausch mit einer Gegenleistung, gegen Entgelt, erfolgen. Die Entgeltlichkeit stellt, vom Eigenverbrauch abgesehen, ein unabdingbares Tatbestandsmerkmal einer mehrwertsteuerlichen Leistung dar. Die Annahme eines Leistungsaustauschs setzt voraus, dass zwischen Leistung und Gegenleistung eine innere wirtschaftliche Verknüpfung gegeben ist (BGE 126 II 443 E. 6a mit Hinweisen; statt vieler: Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-7712/2009 vom 21. Februar 2011 E. 4.2 mit Hinweisen).

Leistungen gegenüber nahestehenden Personen sind mehrwertsteuerlich in Bezug auf die Steuerbarkeit (Steuerobjekt) nicht anders zu behandeln als Leistungen gegenüber unabhängigen Dritten. Dies gilt gleichermassen für Leistungen, die im Rahmen von Konzernen oder zwischen Aktiengesellschaft und Aktionären z.B. im Mutter-Tochter-Verhältnis erbracht werden (Urteil des Bundesgerichts 2A.264/2006 vom 3. September 2008 E. 3.3 mit Hinweisen). So sind Zweigniederlassungen und Betriebsstätten gesellschaftsrechtlich zwar Bestandteile der Hauptniederlassung (BGE 117 II 85 E. 3; MARTIN KOCHER, Die Holdinggesellschaft im schweizerischen Mehrwertsteuerrecht, Grundsätzliche Aspekte unter Einbezug des «Konzern-Mehrwertsteuerrechts», Archiv für Schweizerisches Abgaberecht [ASA] 74 S. 627). Aus

mehrwertsteuerlicher Sicht werden Hauptsitz und Betriebsstätten, welche in unterschiedlichen Ländern gelegen sind, jedoch nicht als Betriebseinheit, sondern als je voneinander verschiedene, selbständige (potentielle) Steuersubjekte behandelt. Der grenzüberschreitende Leistungsaustausch zwischen einer Betriebsstätte und dem Sitz der Gesellschaft gilt demnach als Aussenumsatz (zum Ganzen: BVGE 2008/39 E. 4).

3.

3.1. Verwendet der Steuerpflichtige Gegenstände oder Dienstleistungen für steuerbare Ausgangsleistungen, kann er in seiner Steuerabrechnung die ihm von anderen Steuerpflichtigen in Rechnung gestellte Steuer für Lieferungen und Dienstleistungen oder die von ihm für den Bezug von Dienstleistungen aus dem Ausland deklarierte Steuer abziehen, sofern die entsprechenden formellen Voraussetzungen erfüllt sind (Art. 29 aMWSTV; Art. 38 aMWSTG). Diese Vorsteuer kann auch abgezogen werden, wenn die Gegenstände oder Dienstleistungen für Tätigkeiten nach Art. 15 Abs. 2 aMWSTV bzw. Art. 19 Abs. 2 aMWSTG oder für Tätigkeiten verwendet werden, die steuerbar wären, wenn sie in der Schweiz bewirkt würden (Art. 29 Abs. 3 aMWSTV; Art. 38 Abs. 3 aMWSTG). Voraussetzung für den Vorsteuerabzug ist u.a., dass die mit der Vorsteuer belasteten Dienstleistungen für einen geschäftlich begründeten Zweck, namentlich für steuerbare Lieferungen und Dienstleistungen verwendet werden, wobei ein objektiver wirtschaftlicher Zusammenhang zwischen steuerbarer Eingangs- und Ausgangsleistung bestehen muss (BGE 132 II 353 E. 8.2 f. [Praxis 2007 Nr. 89 S. 596]).

3.2. 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 353 E. 8.2 und E. 10 [Praxis 2007 Nr. 89 S. 596] und bestätigt mit Urteil des Bundesgerichts 2C_309/2009 vom 1. Februar 2010; statt vieler: Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-1357/2006 vom 27. Juni 2007 E. 2.1 und E. 2.2). Ebenfalls nicht zum Vorsteuerabzug berechtigen ausgenommene Umsätze (Art. 13 aMWSTV; Art. 38 Abs. 4 aMWSTG), zu denen u.a. Umsätze im Bereich des Geld- und Kapitalverkehrs, insbesondere Umsätze aus der Gewährung von Krediten (Art. 14 Ziff. 15 Bst. a aMWSTV; Art. 18 Ziff. 19 Bst. a aMWSTG), zählen.

3.3. 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. 32 Abs. 1 aMWSTV; Art. 41 Abs. 1 aMWSTG). Eine detaillierte Regelung der Kürzungsmethoden lässt sich weder der aMWSTV noch dem aMWSTG entnehmen. Gemäss der Rechtsprechung hat die Kürzung «sachgerecht» zu erfolgen und muss «den tatsächlichen Verhältnissen des Einzelfalls soweit als möglich entsprechen» (Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-1595/2006 vom 2. April 2009 E. 2.7, bestätigt mit Urteil des Bundesgerichts 2C_309/2009 vom 1. Februar 2010).

3.4. Gemäss der von der ESTV als gesetzlich bzw. effektiv bezeichneten Methode erfolgt die Kürzung primär nach dem Verhältnis der effektiven Verwendung. Dabei sind zuerst sämtliche Aufwendungen und Investitionen aufgrund ihrer Verwendung entweder den steuerbaren oder den von der Mehrwertsteuer ausgenommenen Tätigkeiten zuzuordnen, wobei für jeden einzelnen Gegenstand und jede Dienstleistung soweit möglich aufgrund von betriebswirtschaftlichen, sachgerechten Kriterien eine direkte Zuordnung vorzunehmen ist. Soweit eine direkte Zuordnung zu abzugsberechtigenden und nicht abzugsberechtigenden Umsätzen nicht möglich ist, muss die Zuordnung mit Hilfe von Schlüsseln erfolgen, welche auf betrieblich-objektiven Kriterien beruhen (z.B. Fläche, Volumen, Umsätze, Lohnsumme). Weil die gesetzliche Methode oft als wenig praktikabel erscheint bzw. dem Steuerpflichtigen unverhältnismässig hohen Aufwand verursacht, sieht die Praxis der ESTV die Möglichkeit vor, den Vorsteuerabzug anhand von Pauschalmethoden zu kürzen (Art. 47 Abs. 3 aMWSTV; Art. 58 Abs. 3 aMWSTG; zum Ganzen: Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-1595/2006 vom 2. April 2009 E. 2.7 mit Hinweisen, bestätigt mit Urteil des Bundesgerichts 2C_309/2009 vom 1. Februar 2010; zu den einzelnen Pauschalmethoden vgl. statt vieler: Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-1394/2006 vom 3. Juni 2008 E. 2.5).

3.5. Schliesslich sah bzw. sieht die Praxis der ESTV weitere Vereinfachungen vor, etwa eine Vorsteuerabzugskürzung für die gemischt verwendete Verwaltungsinfrastruktur um pauschal 0.02% der von der Mehrwertsteuer ausgenommenen Umsätze wie Zinseinnahmen und Verkauf von Wertpapieren (Merkblatt Nr. 24 vom 15. Dezember 1995, «Vereinfachungen für die Vorsteuerkorrektur bei von der Steuer ausgenommenen Umsätzen aus Nebentätigkeiten», Ziff. 3.2; Merkblatt Nr. 08 vom 1. Dezember 2001, «Kürzung des Vorsteuerabzugs bei gemischter Verwendung», Ziff. 4.3 [Kurzfassung der Spezialbroschüre Nr. 06 vom 1. Dezember 2001]). Die erwähnte 0.02%-Pauschale konnte

vom Steuerpflichtigen bisweilen dann zur Anwendung gebracht werden, wenn die ausgenommenen Umsätze aus einer sog. Nebentätigkeit resultierten.

- Als Nebentätigkeit galt für vorliegende Zwecke bis am **31. Dezember 2000** im Wesentlichen eine Aktivität, die nicht dem hauptsächlichen Geschäfts- bzw. Unternehmenszweck entsprach (erwähntes Merkblatt Nr. 24, Ziff. 2).

- Ab dem **1. Januar 2001** galt eine Aktivität dann als Nebentätigkeit, wenn die ausschliesslich mit der Nebentätigkeit erzielten Einnahmen nicht mehr als 10% des jährlichen Gesamtumsatzes betrugen (erwähnte Spezialbroschüre Nr. 06, Ziff. 1.3).

- Auf den **1. Juli 2005** hin änderte die ESTV ihre Praxis erneut (vgl. die ab dem 1. Januar 2008 geltende Version der Spezialbroschüre Nr. 06, Ziff. 1.3.1). Die Vereinfachung mittels 0.02%-Pauschale wurde nun auch in Fällen zugelassen, in denen sich die Umsätze aus den qualifizierenden Tätigkeiten auf mehr als 10% des jährlichen Gesamtumsatzes beliefen. Als Voraussetzungen galt neu nur noch, dass die Anwendung der Pauschale nicht zu einem offensichtlichen Steuervor- oder -nachteil führt (Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-1394/2006 vom 3. Juni 2008 E. 2.7.2).

Das Bundesverwaltungsgericht lehnte es ab, die eben dargestellten Praxisänderungen jeweils rückwirkend, d.h. auf vor dem 1. Januar 2001 bzw. vor dem 1. Juli 2005 eingetretene Sachverhalte, anzuwenden (Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-1394/2006 vom 3. Juni 2008 E. 3.2 mit Hinwiesen; MOLLARD/OBERSON/TISSOT BENEDETTO, a.a.O., S. 767, N 288).

3.6. Festzuhalten bleibt bei alledem, dass es sich bei den dargestellten Praxen der ESTV in keiner Art und Weise um für das Bundesverwaltungsgericht verbindliches Recht handelt (vgl. ANDRÉ MOSER/MICHAEL BEUSCH/ LORENZ KNEUBÜHLER, Prozessieren vor dem Bundesverwaltungsgericht, Basel 2008, N 2.173 f.). Verwaltungsverordnungen (Merkblätter, Richtlinien, Kreisschreiben etc.) sind nur, aber immerhin, Meinungsäusserungen der Verwaltung über die Auslegung der anwendbaren Gesetzesbestimmungen. Sie dienen der Sicherstellung einer einheitlichen, gleichmässigen und sachrichtigen Praxis des Gesetzesvollzugs (BVGE 2010/33 E. 3.3.1, BVGE 2007/41 E. 4.1; MICHAEL BEUSCH, Was Kreisschreiben dürfen und was nicht, in

Der Schweizer Treuhänder 2005 S. 613 ff.). Als solche sind sie für die als eigentliche Adressaten figurierenden Verwaltungsbehörden verbindlich, wenn sie nicht klarerweise einen verfassungs- oder gesetzeswidrigen Inhalt aufweisen (MICHAEL BEUSCH, in: Zweifel/ Athanas [Hrsg.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Teil I/ Bd. 2b, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer [DBG], 2. Aufl., Basel 2008, Art. 102 N 15 ff.). Die Gerichtsbehörden sollen Verwaltungsverordnungen bei ihrer Entscheidung denn auch mitberücksichtigen, sofern diese eine dem Einzelfall angepasste und gerecht werdende Auslegung der anwendbaren gesetzlichen Bestimmungen zulassen. Dies gilt umso mehr, als es nicht Aufgabe der Gerichte ist, als Zweitinterpreten des der Verwaltungsverordnung zugrunde liegenden Erlasses eigene Zweckmässigkeitsüberlegungen an die Stelle des Vollzugskonzepts der zuständigen Behörde zu setzen (BGE 126 II 275 E. 4, BGE 123 II 16 E. 7a; BVGE 2010/33 E. 3.3.1, BVGE 2007/41 E. 3.3, Entscheid der Eidgenössischen Steuerrekurskommission [SRK] vom 28. Juni 2005, veröffentlicht in Verwaltungspraxis der Bundesbehörden [VPB] 69.125 E. 3b mit Hinweisen).

3.7. Bietet die ESTV in ihrer publizierten Praxis eine Vereinfachung in Form einer Pauschale an und beruft sich der Steuerpflichtige darauf, sind dabei zudem wie generell beim Verwaltungshandeln die vom Bundesgericht entwickelten Grundsätze des Vertrauensschutzes zu beachten (zu den entsprechenden Voraussetzungen statt vieler: Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-3198/2009 vom 2. September 2010 E. 2.6 mit Hinweisen). Die ESTV kann deshalb dem Steuerpflichtigen die Anwendung einer von ihr angebotenen Praxis – sofern alle Bedingungen erfüllt sind – grundsätzlich nicht verweigern. Einzugehen bleibt jedoch auf die Frage, wer den Nachweis zu erbringen hat, dass die Bedingungen erfüllt sind (nachfolgend E. 4.6).

4.

4.1. Die für die Entscheidfindung vorzunehmende Tatsachenfeststellung setzt voraus, dass die Sachlage korrekt und vollständig ermittelt wurde. Das Verwaltungsverfahren und die Verwaltungsrechtspflege werden deshalb von der Untersuchungsmaxime beherrscht (vgl. den neu direkt anwendbaren Art. 12 VwVG [oben E. 1.4]). Die Behörde, die einen Entscheid treffen muss, hat den Sachverhalt von sich aus abzuklären. Sie muss die für das Verfahren notwendigen Sachverhaltsunterlagen beschaffen und die rechtlich relevanten Umstände abklären sowie darüber ordnungsgemäss Beweis führen. Art. 12 VwVG beinhaltet

gewissermassen eine «behördliche Beweisführungspflicht». Der Untersuchungsgrundsatz wird allerdings dadurch relativiert, dass den Beteiligten Mitwirkungspflichten auferlegt werden. Wo der Untersuchungsgrundsatz endet und die Mitwirkungspflicht beginnt, lässt sich nicht in allgemeiner Weise festlegen. Ihr Verhältnis ist anhand des anwendbaren Verfahrenserlasses zu bestimmen. Hat eine der Untersuchungsmaxime unterworfene Behörde den Sachverhalt nicht von Amtes wegen abgeklärt oder hat sie dies nur unvollständig getan, bildet dies einen Beschwerdegrund nach Art. 49 Bst. b VwVG (BVGE 2009/60 E. 2.1.1 mit Hinweisen).

4.2. Der Untersuchungsgrundsatz gilt auch im Steuerrecht. Im Sinne eines Vorbehalts aber nahm Art. 2 Abs. 1 VwVG die Steuerverfahren insbesondere vom Anwendungsbereich von Art. 12 VwVG aus (oben E. 1.4). Nach dem Willen des historischen Gesetzgebers sollte das Steuerverfahren vorbehalten bleiben, «soweit das normale Verwaltungsverfahren für die Steuerverwaltung nicht passt und das Bundessteuerrecht ein abweichendes, besser auf ihre Bedürfnisse zugeschnittenes Verfahren kennt» (Botschaft des Bundesrates vom 24. September 1965 über das Verwaltungsverfahren, BBl 1965 II 1361; PETER SALADIN, Das Verwaltungsverfahrensrecht des Bundes, Basel 1979, N 9.311). Diesbezüglich ist zu beachten, dass im Mehrwertsteuerrecht das Selbstveranlagungsprinzip gilt (zum Ganzen: BVGE 2009/60 E. 2.1.2 mit Hinweisen).

4.3. Wie sich allfällige Zweifel nach abgeschlossener Sachverhaltsermittlung auf den Entscheid der Behörde auswirken, wird weder im VwVG noch im Mehrwertsteuerrecht geregelt. Für die (materielle) Beweislast ist deshalb auf Art. 8 des Schweizerischen Zivilgesetzbuchs vom 10. Dezember 1907 (ZGB, SR 210) zurückzugreifen. Gemäss dem darin verankerten Rechtsprinzip trägt derjenige den Nachteil der «Nichtnachweislichkeit» einer Tatsache, der aus ihr Rechte ableiten wollte (BVGE 2009/60 E. 2.1.3 mit Hinweisen). Im Steuerrecht gilt damit, dass die Steuerbehörde für die steuerbegründenden und -mehrenden Tatsachen den Nachweis zu erbringen hat, während dem Steuerpflichtigen der Nachweis jener Tatsachen obliegt, welche die Steuerschuld mindern oder aufheben (Urteil des Bundesgerichts 2A.642/2004 vom 14. Juli 2005, veröffentlicht in ASA 75 S. 495 ff. E. 5.4; statt vieler: BVGE 2009/60 E. 2.1.3 mit Hinweisen; Entscheid der SRK vom 8. Juni 2006, veröffentlicht in VPB

70.85 E. 2e; ERNST BLUMENSTEIN/PETER LOCHER, System des schweizerischen Steuerrechts, 6. Aufl., Zürich 2002, S. 454).

4.4. Der Grundsatz, dass die Steuerbehörde steuerbegründende oder steuererhöhende und der Steuerpflichtige steuermindernde oder steueraufhebende Tatsachen zu beweisen hat, bedeutet auch, dass der Steuerpflichtige in aller Regel die Folgen nicht bewiesener Vorsteuern trägt (zu den Anforderungen an den Vorsteuernachweis statt vieler: Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-1546/2006 vom 30. April 2008 E. 2.6, bestätigt mit Urteil des Bundesgerichts 2C_430/2008 vom 18. Februar 2009 E. 3.3). Ebenso trägt der Steuerpflichtige die Beweislast bezüglich des Nachweises, dass die vorsteuerbelasteten Eingangsleistungen für steuerbare Ausgangsumsätze verwendet wurden (Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-1373/2006 vom 16. November 2007 E. 3.1 mit Hinweis auf das Urteil des Bundesgerichts 2A.406/2002 vom 31. März 2003 E. 3.4). An diesen Nachweis stellt die Rechtsprechung allerdings keine hohen Anforderungen. So ist nicht zwingend, dass der Steuerpflichtige schriftliche Beweise vorlegt, was im Übrigen in vielen Fällen ohnehin nicht möglich ist, da kaum für jede vorsteuerbelastete Eingangsleistung schriftlich dokumentiert werden kann, wie und in welchem Umfang sie in einen steuerbaren, ausgenommen oder befreiten Umsatz oder in einen Nichtumsatz geflossen ist.

4.5. So war im Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-1357/2006 vom 27. Juni 2007 E. 3.3 die Zuweisung von Werbeaufwand strittig. Die ESTV erachtete diesen zumindest teilweise «als nicht geschäftsmässig begründet», da die fraglichen Inserate politische Stellungnahmen beinhalteten und nach Ansicht der ESTV nicht als Werbung für die steuerbare Geschäftstätigkeit des Steuerpflichtigen dienten. Das Bundesverwaltungsgericht setzte sich im erwähnten Fall mit den vorsteuerbelasteten Eingangsleistungen einzeln auseinander und wog ab, ob sie einer steuerbaren Tätigkeit zuzuschreiben waren oder nicht. Schriftliche Beweise wurden dabei – abgesehen von den Vorsteuerbelegen – keine verlangt. Dennoch kann der Nachweis, dass zwischen Eingangs- und Ausgangsleistung ein Zusammenhang besteht, wohl regelmässig nur gelingen, wenn Art und Umfang der Eingangs- wie auch der Ausgangsleistung mindestens ansatzweise bekannt und dokumentiert sind. Insofern wirken sich die hohen Anforderungen, die das Mehrwertsteuerrecht an den Nachweis der Vorsteuern stellt, indirekt eben doch auf den Nachweis der Verwendung aus.

4.6. Im Zusammenhang mit der Verteilung der Beweislast bleibt zu klären, wer – der Steuerpflichtige oder die ESTV – den Nachweis erbringen muss, dass die Voraussetzungen für die Verwendung einer von der ESTV angebotenen Pauschale erfüllt sind. Das Kriterium zur Bestimmung, wer beweisbelastet ist, bildet auch hier die Frage, wer aus der behaupteten Tatsache Rechte ableiten will. In erster Linie ist es der Beschwerdeführer, der sich mittels Pauschale einen Teil des administrativen Aufwands ersparen kann. Gleichzeitig ändert die Verwendung der Pauschale nichts an seiner Pflicht, ordnungsgemäss Buch zu führen (Art. 47 aMWSTV; Art. 58 aMWSTG). Schliesslich hat die Rechtsprechung festgehalten, dass die ESTV berechtigt ist, an die Anwendung von Pauschalen gewisse Bedingungen zu stellen. Aufgrund dessen obliegt der Nachweis, dass die Bedingungen für die Anwendung einer von der ESTV angebotenen Pauschale erfüllt sind, regelmässig dem Steuerpflichtigen.

4.7. Gleich entschied das Bundesverwaltungsgericht im Übrigen in BVGE 2007/25. Es kam im konkreten Fall zum Schluss, der Nachweis, die sog. «2'000/5'000 km-Praxis» könne angewendet werden, habe der Steuerpflichtige zu erbringen. Bei der erwähnten Praxis ging es um die Abgrenzung, ob gebrauchte Motorfahrzeuge noch «als zum Verkauf bezogen» galten und damit zur Anwendung der Margenbesteuerung berechtigten (erwähntes Urteil E. 2.3.2). Auf Grund der Tatsache, dass der Betroffene die Einhaltung der von der ESTV festgelegten Grenze von 2'000 bzw. 5'000 km nicht «auf irgend eine Weise» belegen konnte, wurde ihm die Anwendung der Praxis verweigert (erwähntes Urteil E. 7.2.2 in fine).

1.

1.1. Vorliegend ist unbestritten, dass die Beschwerdeführerin Dienstleisten aus dem Ausland bezog, hierfür aber keine Mehrwertsteuern deklarierte. Bei den bezogenen Dienstleistungen handelte sich um Marketingleistungen im Zusammenhang mit dem Produktvertrieb. Diesen Sachverhalt hat die ESTV im Rahmen der Kontrolle selber ermittelt. Zur Begründung der Aufrechnung der Dienstleistungsimporte führte die ESTV denn auch aus, ihrer Feststellung nach beschäftige die A._____ Ltd. (London) Mitarbeiter, die für die Beschwerdeführerin in London, Dubai, Bahrein und Monteviedo *den Markt betreuten*; die Beschwerdeführerin übernehme die entsprechenden finanziellen Aufwendungen. Wenn die ESTV in der Vernehmlassung nun vorbringt, die Aussage, wonach es sich bei den bezogenen

> Dienstleistungen um Marketingleistungen handle, sei eine reine Parteibehauptung, handelt sie damit entweder widersprüchlich oder verwechselt die Frage des Steuerobjekts mit jener der Zuordnung von Eingangs- und Ausgangsleistungen.

Widersprüchlich handelt sie, weil sie im Einspracheentscheid auf Seite 9 zuweilen selber ausführte, dass die fraglichen Zahlungen für die Marktbetreuung im Ausland – und damit im weitesten Sinne für Marketing – erfolgten. Eine Verwechslung der Frage des Steuerobjekts mit jener der Zuordnung von Eingangs- und Ausgangsleistungen liegt vor, wenn die ESTV aus einem allfällig mangelhaften Nachweis, wie die Eingangsleistung (und damit vorliegend eben das Steuerobjekt) verwendet wurde, auf eine ungenügende mehrwertsteuerliche Qualifikation desselben schliessen will, wie sie dies in der Vernehmlassung auf Seite 2 offensichtlich tut. Vorliegend ist einzig speziell, dass aufgrund des bei Dienstleistungsbezügen aus dem Ausland anwendbaren Reverse-Charge-Verfahrens aus Sicht des Steuerpflichtigen Eingangsleistungen und nicht Ausgangsumsätze besteuert werden (oben E. 2.1). Entgegen der offensichtlichen Ansicht der ESTV kann es nun durchaus sein, dass ihr der Nachweis des Steuerobjekts (und damit gleichzeitig eben auch der Nachweis vorsteuerbelasteter Eingangsleistungen) gelingt, die Beschwerdeführerin diese Eingangsleistung sodann aber nicht rechtsgenügend einem zum Vorsteuerabzug berechtigenden Umsatz zuordnen kann. Wie es sich damit vorliegend verhält ist – wie erwähnt – aber nicht im Rahmen des Steuerobjekts, sondern bei der Frage des Vorsteuerabzugs (nachfolgend E. 5.3) zu klären. Nicht zulässig ist, dass beim Nachweis des Steuerobjekts von Marketingleistungen ausgegangen wird, bei der Zuordnung der Leistungen zu Ausgangsumsätzen die Qualifikation als Marketingleistungen aber wieder in Frage gestellt wird.

Im Zusammenhang mit dem Steuerobjekt strittig bleibt damit einzig, ob grenzüberschreitende Zahlungen zwischen Konzerngesellschaften bzw. Zahlungen an Betriebsstätten mehrwertsteuerlich überhaupt relevant sein können. Entgegen der Ansicht der Beschwerdeführerin ist festzuhalten, dass sie es sind, da der grenzüberschreitende Leistungsaustausch zwischen einer Betriebsstätte und dem Sitz der Gesellschaft als Aussenumsatz gilt (oben E. 2.3).

> **1.2.** Nachdem das Steuerobjekt nachgewiesen ist, gilt es nun zu klären, ob darauf lastende, d.h. von der ESTV aufgerechnete Vorsteuern, zum Abzug gebracht werden können. Dies ist dann der Fall, wenn die Eingangsleistungen steuerbaren oder -befreiten Ausgangsumsätzen zugewiesen werden können. Dies nachzuweisen obliegt der Beschwerdeführerin (oben E. 4.4).

Es trifft zwar zu, dass die Beschwerdeführerin praktisch nur zweierlei Umsätze, nämlich ausgenommene (Zinsen bzw. Finanzerträge) und steuerbefreite (Dienstleistungsexporte) erzielte. Daraus den Schluss zu ziehen, sämtliche aufgerechneten Eingangsleistungen seien zwingend den steuerbefreiten Umsätzen zuzurechnen und der Vorsteuerabzug sei vollständig zu gewähren, wäre aber – entgegen der Auffassung der Beschwerdeführerin – zu kurz gegriffen. Es wäre nämlich durchaus möglich, dass die aufgerechneten Eingangsumsätze (Marketingleistungen) anderweitig als für befreite Umsätze, so zum Beispiel für

Nichtumsätze, verwendet wurden. Die ESTV verlangte von der Steuerpflichtigen denn auch zu Recht den Nachweis, in welchem Umfang die aufgerechneten Dienstleistungsbezüge aus dem Ausland den befreiten Umsätzen zuzuordnen sind. Die Beschwerdeführerin hätte diesen Nachweis mit weiteren Angaben, etwa zu ihrem Vertriebsnetz, ohne Weiteres erbringen können. Angesichts des Umfangs der fraglichen Leistungen durfte die ESTV zu Recht davon ausgehen, dass Unterlagen bestehen oder zumindest begründet werden kann, weshalb nicht. Dies, zumal die Marketingleistungen wohl nicht nur mehrwertsteuerlich relevant waren.

1.3. Erst im Verfahren vor dem Bundesverwaltungsgericht und auch hier erst *nach* Eingang der Vernehmlassung der ESTV legte die Beschwerdeführerin die im Sinne von Art. 32 Abs. 2 VwVG ausschlaggebend erscheinenden Beweismittel ins Recht. Deren Qualifikation als *ausschlaggebend* rechtfertigt sich vorliegend deshalb, weil die ESTV noch in der Vernehmlassung ausdrücklich die Vorlage solcherlei Beweise verlangt und die Gewährung des Vorsteuerabzugs davon abhängig gemacht hat. Wenn auch spät, so ist die Beschwerdeführerin nunmehr ihrer Obliegenheit, Nachweise für die Verwendung der aufgerechneten Eingangsleistungen vorzulegen, nachgekommen. Mit den eingereichten Unterlagen lassen sich die fraglichen Eingangsleistungen denn auch ohne Weiteres dem befreiten Umsatz zuweisen. Sie zeigen nämlich, dass die Beschwerdeführerin während den im Streit liegenden Steuerperioden der B._____ in Bahrain, der C._____ in Monteviedo, der D._____ in Dubai und der A._____ Ltd. in London Marketingleistungen *weiterbelastete*. Dass es sich bei den vorgelegten «Credit Notes» um nachträglich angefertigte Beweismittel handelt, ist schon deshalb nicht anzunehmen, weil die Beschwerdeführerin bereits zusammen mit der Beschwerdeschrift ans Bundesverwaltungsgericht die gleiche Art Unterlagen, allerdings die Steuerperioden 2005/2006 betreffend, einreichte. Somit lassen sich die aus dem Ausland bezogenen Marketingleistungen, auf welchen die ESTV Mehrwertsteuern aufrechnete, ohne Weiteres dem steuerbaren (befreiten) Umsatz zuweisen. Sie gehören damit zu den abziehbaren Vorsteuern. Das späte Einreichen der entscheidenden Beweismittel durch die Beschwerdeführerin ist bei der Kostenverlegung zu würdigen (nachfolgend E. 7).

2.

2.1. Bleibt zu klären, ob der Beschwerdeführerin die Anwendung der 0.02%-Pauschale zu gewähren ist. Ihr obliegt der Beweis dafür, dass die entsprechenden Voraussetzungen erfüllt waren (oben E. 4.6). In den im

Streit liegenden Steuerperioden waren zwei unterschiedliche Praxen anwendbar (oben E. 3.5).

2.1.1. Als Nebentätigkeit galt bis am 31. Dezember 2000 eine Aktivität, die nicht dem hauptsächlichen Geschäfts- bzw. Unternehmenszweck entsprach (oben E. 3.5). Obwohl der Zweck der Beschwerdeführerin gemäss Eintrag im Handelsregister unter anderem auch das Gewähren von Darlehen war (oben Bst. A), kann dies mit Blick auf die tatsächlich erzielten Umsätze der Steuerpflichtigen entgegen der Ansicht der ESTV weder qualitativ noch quantitativ als hauptsächlicher Geschäfts- bzw. Unternehmenszweck bezeichnet werden. So erzielte die Beschwerdeführerin gemäss Korrekturabrechnung etwa für das Jahr 2000 einen Umsatz aus «Export von Gegenständen und Dienstleistungen, Leistungen im Ausland» (Ziff. 040 der Korrekturabrechnung) von Fr. 444'927'192.-- und einen «von der Steuer ausgenommenen Umsatz» (Ziff. 043 der Korrekturabrechnung) von Fr. 46'224'537.--. Bei einem Gesamtumsatz von Fr. 491'151'639.-- (Ziff. 050 der Korrekturabrechnung) machten die ausgenommenen Umsätze (Zinseinnahmen) damit gerade mal 9.4% aus. Die von der ESTV aufgestellte Voraussetzung für das Vorliegen einer Nebentätigkeit (Aktivität, die nicht dem hauptsächlichen Geschäfts- bzw. Unternehmenszweck entspricht) war demnach erfüllt. Dies betrifft, wie gesagt, die Zeit vor dem 31. Dezember 2000.

2.1.2. Ab dem 1. Januar 2001 war nicht mehr der hauptsächliche Geschäfts- bzw. Unternehmenszweck ausschlaggebend, es galt eine Aktivität als Nebentätigkeit, wenn die ausschliesslich damit erzielten Einnahmen nicht mehr als 10% des jährlichen Gesamtumsatzes ausmachten (oben E. 3.5). Die Beschwerdeführerin behauptet solches, belegt es aber nicht. Während sich den Akten noch entnehmen lässt, dass im Jahr 2001 die Zinserträge unter der Grenze von 10% lagen, ist dies für das Jahr 2002 bereits nicht mehr nachgewiesen. An sich hätte die Beschwerdeführerin diesen Nachweis erbringen müssen. Da sie dies nicht tat, wäre ihr für die Zeit ab dem 1. Quartal 2002 bis und mit 3. Quartal 2004 die Verwendung der 0.02%-Pauschale zu verweigern. Allerdings kann der Beschwerdeführerin aus dieser Unterlassung deshalb kein Nachteil erwachsen, weil die ESTV noch im Einspracheentscheid vom 30. März 2010 ausführte, die Anwendung der per 1. Juli 2005 erfolgten Praxisänderung gelte für sämtliche damals (1. Juli 2005) pendenten und damit auch für das vorliegende Verfahren. Mit anderen Worten war der Nachweis der Einhaltung der 10%-Grenze im Verfahren

vor der ESTV gar nicht Prozessthema, weil die ESTV diese Grenze offenbar nicht mehr für beachtlich hielt. Für die Beschwerdeführerin bestand somit kein Anlass, Entsprechendes zu beweisen. Jedoch hat das Bundesverwaltungsgericht (oben E. 3.5 in fine) die Frage der rückwirkenden Anwendbarkeit der hier strittigen 0.02%-Pauschale gerade anders beantwortet als die ESTV dies tut. Ob die Beschwerdeführerin den Nachweis, die 10%-Grenze sei eingehalten, nicht erbrachte, weil die ESTV die Grenze auch für vor dem 1. Juli 2005 liegende Steuerperioden nicht mehr als relevant erachtete oder deshalb, weil sie den Nachweis nicht erbringen konnte, kann offenbleiben. Der Beschwerdeführerin ist in jedem Fall Gelegenheit zu geben, den Nachweis rechtsgenügend zu erbringen.

2.2. Schliesslich will die ESTV mittels einer Berechnung aufzuzeigen, weshalb die Anwendung der 0.02%-Pauschale im vorliegenden Fall nicht «sachgerecht» sein soll. Für diesen Zweck zog die ESTV das Total der Finanzerträge der Beschwerdeführerin (Fr. 158'784'755.--) heran und multiplizierte dieses mit der 0.02%-Pauschale, woraus ein Betrag von Fr. 31'756.95 resultierte. Diesen Betrag rechnete die ESTV unter Anwendung der damaligen Steuersätze (7.5% respektive 7.6%) auf 100% und damit auf einen mutmasslichen Vorsteuerumsatz hoch (Ergebnis: Fr. 419'481.--). Danach setzte sie den so errechneten mutmasslichen Vorsteuerumsatz ins Verhältnis mit dem Total der ausgenommenen Umsätze (Finanzerträge; Fr. 158'784'755.--). Das so berechnete Verhältnis (mutmasslicher Vorsteuerumsatz geteilt durch Finanzertrag) betrug **0.26%.**

Analog berechnete die ESTV das Verhältnis zum Aufwand bei den zum Vorsteuerabzug berechtigenden (steuerbaren bzw. steuerbefreiten) Umsätzen. Sie zog dafür die übrigen Vorsteuerbeträge von Fr. 34'343'161.05 (entsprechend dem gesamten Vorsteuerbetrag von Fr. 34'374'918.-- abzüglich der zuvor für die ausgenommenen Umsätze mit der 0.02%-Pauschale berechneten Vorsteuern von Fr. 31'756.95) heran. Diesen Betrag rechnete die ESTV wiederum unter Anwendung der Steuersätze von 7.5% bzw. 7.6% auf 100% hoch, was einen Vorsteuerumsatz von Fr. 453'041'211.-- ergab. Diese Zahl stellte die ESTV ins Verhältnis mit dem vorsteuerabzugsberechtigenden (steuerbaren bzw. steuerbefreiten) Umsatz in der Höhe von Fr. 1'153'816'690.--. Dies ergab **39.26%**.

Wie diese Berechnung zeigen soll, dass die Anwendung der 0.02%-Pauschale vorliegend zu keinem sachgerechten Ergebnis führt, bleibt dem Bundesverwaltungsgericht verborgen. Die vorliegende Berechnung zeigt lediglich, dass im konkreten Fall für den steuerbaren bzw. steuerbefreiten Umsatz verhältnismässig mehr vorsteuerbelasteter Aufwand anfiel als für den steuerausgenommenen Finanzertrag. Aus dieser Aussage den Schluss ziehen zu wollen, die Verwendung der 0.02%-Pauschale

führe zu keinem sachgerechten Ergebnis, ist nicht haltbar, denn es ist in keiner Weise erstellt, dass der Grad der Vorsteuerbelastung von ausgenommenen und von steuerbaren bzw. steuerbefreiten Umsätzen in einem ähnlichen Verhältnis stehen müsste. Solches aufzuzeigen unterlässt die ESTV. Sodann ist in keiner Weise dargetan, weshalb die durch die ESTV vorliegend vorgenommene Kürzung um 0.2% – die im Übrigen soweit ersichtlich keiner gängigen Pauschale entspricht – sachgerechter sein soll als eine Kürzung um 0.02%. Der ESTV misslingt der ihr obliegende Nachweis, die von der Beschwerdeführerin verwendete 0.02%-Pauschale führe zu einem nicht sachgerechten Ergebnis.

Es bleibt aber zu wiederholen, dass die Beschwerdeführerin für die Zeit vom 1. Quartal 2002 bis 3. Quartal 2004 noch den Nachweis zu erbringen hat, dass die ausgenommene Umsätze (Finanzerträge), 10% des Gesamtumsatzes nicht überstiegen.

3.

3.1. Demnach ist die Beschwerde im Sinne der Erwägungen gutzuheissen und der Entscheid der ESTV vom 30. März 2010 ist – soweit bestritten – aufzuheben. Die Sache wird zur Neuberechnung des Vorsteuerabzugs und der geschuldeten Mehrwertsteuern im Sinne der Erwägungen an die ESTV zurückgewiesen. Bezüglich der Anwendung der 0.02%-Pauschale im 1. Quartal 2002 bis 3. Quartal 2004 hat die ESTV der Beschwerdeführerin Gelegenheit zu geben, den Nachweis der Einhaltung der entsprechenden Bedingungen (10%-Grenze) zu erbringen.

3.2. Die Beschwerdeinstanz auferlegt in der Entscheidungsformel die Verfahrenskosten, bestehend aus Spruchgebühr, Schreibgebühren und Barauslagen, in der Regel der unterliegenden Partei (Art. 63 Abs. 1 VwVG). Keine Verfahrenskosten werden Vorinstanzen auferlegt (Art. 63 Abs. 2 VwVG). Einer obsiegenden Partei dürfen nur Verfahrenskosten auferlegt werden, die sie durch Verletzung von Verfahrenspflichten verursacht hat (Art. 63 Abs. 3 VwVG in Verbindung mit Art. 4 des Reglements vom 21. Februar 2008 über die Kosten und Entschädigungen vor dem Bundesverwaltungsgericht [VGKE, SR 173.320.2]). Eine solche Konstellation liegt vor, wenn die Beschwerdeführerin das Beschwerdeverfahren oder das vorinstanzliche Verfahren durch Verletzung von Mitwirkungspflichten unnötigerweise verursacht hat, etwa durch verspätetes Vorbringen relevanter Beweismittel, die zur Gutheissung der Beschwerde führen (Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-4417/2007 vom 10. März 2010 E. 5.1 mit Hinweisen; MOSER/BEUSCH/KNEUBÜHLER, a.a.O., N 4.52).

Genauso verhält es sich hier. Die Beschwerdeführerin hätte die relevanten Beweise betreffend die Verwendung der aufgerechneten Eingangsleistungen ohne Weiteres bereits im Verfahren vor der Vorinstanz, jedenfalls aber vor Aufforderung der Vorinstanz zur Vernehmlassung, ins Recht legen können. Mit der pauschalen Aussage, die Beschwerde müsse auch ohne Vorlage schriftlicher Beweise gutgeheissen werden, verkannte die Beschwerdeführerin ihre Mitwirkungs- und Beweispflichten. Im Rahmen der gesamten Streitsumme betrug die Verweigerung des Vorsteuerabzugs für die aufgerechneten Eingangsleistungen etwa neun Zehntel. Die Verfahrenskosten im Umfang von total Fr. 22'000.-- sind daher der Beschwerdeführerin in der Höhe von neun Zehntel und damit im Betrag von Fr. 19'800.-- aufzuerlegen. Dieser Betrag ist mit dem geleisteten Kostenvorschuss zu verrechnen. Der Restbetrag von Fr. 2'200.-- ist der Beschwerdeführerin nach Eintritt der Rechtskraft des vorliegenden Urteils zurückzuerstatten.

3.3. Die Beschwerdeinstanz kann der ganz oder teilweise obsiegenden Partei alsdann von Amtes wegen oder auf Begehren eine Entschädigung für ihr erwachsene notwendige und verhältnismässig hohe Kosten zusprechen (Art. 64 Abs. 1 VwVG in Verbindung mit Art. 7 Abs. 1 VGKE). Die Parteientschädigung umfasst die Kosten der Vertretung sowie allfällige weitere Auslagen der Partei (Art. 8 Abs. 1 VGKE). Die Parteien, die Anspruch auf Parteientschädigung erheben, und die amtlich bestellten Anwälte haben dem Gericht vor dem Entscheid eine detaillierte Kostennote einzureichen (Art. 14 Abs. 1 VGKE). Das Gericht setzt die Parteientschädigung und die Entschädigung für die amtlich bestellten Anwälte auf Grund der Kostennote fest. Wird keine Kostennote eingereicht, so setzt das Gericht die Entschädigung auf Grund der Akten fest (Art. 14 Abs. 2 VGKE). Der Stundenansatz beträgt für Anwälte mindestens Fr. 200.-- und höchstens Fr. 400.-- (ohne Mehrwertsteuer). Parteikosten gelten dann als notwendig, wenn sie zur sachgerechten und wirksamen Rechtsverfolgung oder Rechtsverteidigung unerlässlich erscheinen (BGE 131 II 200 E. 7.2). Auch im Rahmen der Berechnung der Parteientschädigung ist eine Verletzung von Verfahrenspflichten zu berücksichtigen (statt vieler: Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-1527/2006 vom 6. März 2008 E. 6.2).

Die Beschwerdeführerin hat dem Bundesverwaltungsgericht keine Kostennote eingereicht. In Anwendung von Art. 14 Abs. 2 VGKE wird deshalb aufgrund der Akten entschieden, zumal angesichts der erwähnten klaren reglementarischen Grundlagen auf eine Aufforderung zur Einreichung einer detaillierten Kostennote verzichtet werden muss (Abschreibungsentscheid des Bundesverwaltungsgerichts A-8524/2007 und A-8526/2007 vom 14. April 2008). Die notwendigen Kosten werden auf Fr. 10'000.-- (Mehrwertsteuern inbegriffen) festgesetzt, wobei damit neben dem Streitwert auch der Wichtigkeit der Streitsache sowie ihrer Schwierigkeit hinreichend Rechnung getragen ist. Aufgrund des Verhaltens der Beschwerdeführerin (zu spätes Einreichen der entscheidenden Beweismittel) wird auch hierbei – analog der Verlegung der Verfahrenskosten – eine Kürzung um neun Zehntel vorgenommen. Die ESTV ist daher zu verpflichten, der

Beschwerdeführerin eine Parteientschädigung von insgesamt Fr. 1'000.-- (Mehrwertsteuern inbegriffen) auszurichten.

Demnach erkennt das Bundesverwaltungsgericht:

1.
Die Beschwerde wird im Sinne der Erwägungen gutgeheissen, und der Entscheid der ESTV vom 30. März 2010 wird – soweit bestritten – aufgehoben.

2.
Die Sache wird zur Neuberechnung des Vorsteuerabzugs und der geschuldeten Mehrwertsteuern im Sinne der Erwägungen an die ESTV zurückgewiesen.

3.
Die Verfahrenskosten im Umfang von gesamthaft Fr. 22'000.-- werden in der Höhe von Fr. 19'800.-- der Beschwerdeführerin auferlegt. Der Betrag wird mit dem geleisteten Kostenvorschuss verrechnet. Der Restbetrag von Fr. 2'200.-- wird der Beschwerdeführerin nach Eintritt der Rechtskraft des vorliegenden Urteils zurückerstattet.

4.
Die ESTV hat der Beschwerdeführerin eine Parteientschädigung in der Höhe von Fr. 1'000.-- auszurichten.

5.
Dieses Urteil geht an:

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

Der vorsitzende Richter: Der Gerichtsschreiber:

Daniel Riedo Urban Broger

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 der Beschwerdeführer in Händen hat, beizulegen (Art. 42 BGG).

Versand am 6. April 2011