Bundesverwaltungsgericht

Tribunal administratif fédéral

Tribunale amministrativo federale

Tribunal administrativ federal

Abteilung I
A-1425/2006 und A-1426/2006
{T 0/2}

Urteil vom 6. November 2008

Besetzung

Richter Markus Metz (Vorsitz), Richter Pascal Mollard, Richterin Claudia Pasqualetto Péquignot, Gerichtsschreiberin Sonja Bossart.

Parteien

X._____ AG, ...,
vertreten durch ...,
Beschwerdeführerin,

gegen

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

Gegenstand

Mehrwertsteuer (1. Quartal 1998 bis 4. Quartal 2000 sowie 1. Quartal 2001 bis 4. Quartal 2002).
Leistungen einer Tochter- an die Muttergesellschaft im Zusammenhang mit der Führung des Konzerns; Ermittlung des Drittpreises (3 Promill-Pauschale).

Sachverhalt:

A.
Die X. AG ist seit dem 1. Januar 1995 als Steuerpflichtige im Register der Mehrwertsteuerpflichtigen der Eidgenössischen Steuerverwaltung (ESTV) eingetragen. Die Muttergesellschaft der X. AG sowie weiterer Tochtergesellschaften ist die – nicht im Register der Steuerpflichtigen eingetragene – Y. Holding AG (im Folgenden "Holding") (...).

Nach einer Kontrolle machte die ESTV gegenüber der X. AG für die Steuerperioden 1. Quartal 1998 bis 4. Quartal 2000 mit Ergänzungsabrechnungen (EA) Nr. 150'668 und 150'666 vom 12. Juni 2003 Steuerforderungen in Höhe von Fr. ... und Fr. ... (je inkl. Verzugszins) geltend. Für die Steuerperioden 1. Quartal 2001 bis 4. Quartal 2002 forderte die ESTV am gleichen Tag mit EA Nr. 150'669 und 150'667 Steuern im Umfang von Fr. ... und von Fr. ... (je inkl. Verzugszins). Aufgrund der Bestreitung der beiden EA Nr. 150'668 und 150'669 durch die Steuerpflichtige erliess die ESTV am 25. August 2003 zwei Entscheide und bestätigte die Steuerforderungen gemäss den vier EA. Dagegen liess die Steuerpflichtige am 18. September 2003 Einsprache erheben mit dem Antrag, die Entscheide seien betreffend die EA Nr. 150'668 und 150'669 aufzuheben und es seien die folgenden Steuerbeträge (zuzüglich Verzugszinses) heranzuziehen: ....

B.
Mit zwei Einspracheentscheiden vom 7. Februar 2005 erkannte die ESTV neben der Feststellung der Rechtskraft der Entscheide im Umfang von Fr. ... bzw. von Fr. ... (EA Nr. 150'666 und 150'667), die Einsprachen würden abgewiesen und die Einsprecherin schulde der ESTV für die Steuerperioden 1. Quartal 1998 bis 4. Quartal 2000 Fr. ... und für das 1. Quartal 2001 bis 4. Quartal 2002 Fr. ... (je zuzüglich Verzugszins) und habe diese Beträge zu Recht bezahlt.

Die ESTV erläuterte im Wesentlichen, die X. AG habe gemäss ihren eigenen Angaben sämtliche Aufgaben der Holding erfüllt. Strittig sei der Umfang und die Bemessungsgrundlage dieser Leistungen. Es seien keine Rechnungen ausgestellt und die Leistungen seien auch nicht buchhalterisch erfasst worden. Die eingereichte Zusammenstellung über die für die Holding geleisteten Arbeitsstunden könne nicht als Beweis für die erbrachten Leistungen dienen. Es sei insbesondere nicht nachgewiesen und nicht plausibel, dass effektiv

nur die behauptete Zeit für die Holding aufgewendet worden sei und dass in dieser Zeit alle Aufgaben, welche die Holding betreffen, erledigt werden konnten. Jede Holding habe unabhängig von den ihr konkret zugeteilten Aufgaben einen gewissen Minimalaufwand, wie etwa den Unterhalt eines Büros mit allem was dazu gehöre. Finanzielle Transaktionen seien zu entscheiden, zu veranlassen und zu kontrollieren. Das Rechnungswesen sei zu erledigen, die Generalversammlung zu organisieren und die Veröffentlichungspflichten einschliesslich der Konsolidierung seien zu erfüllen. Weiter seien die "Kosten aus Anteilseignertätigkeit" im Normalfall von der Holding zu tragen und dürften nicht an die Tochtergesellschaften verrechnet werden, was e contrario zum Schluss führe, dass bei einer Holding ohne Personal jemand die diese Kosten verursachenden Leistungen zwingend für die Holding zu erbringen habe (hierzu Verweis auf OECD-Verrechnungspreisgrundsätze). Mangels rechtsgenüglicher Aufzeichnungen habe die ESTV zu Recht eine Schätzung vorgenommen und die 3‰-Formel gemäss Ziff. 7.6.3 Bst. a der Spezialbroschüre Nr. 06 "Kürzung des Vorsteuerabzugs bei gemischter Verwendung" vom September 2000 angewendet, wobei im vorliegenden Fall einer Familienholding, bei denen die Kosten geringer ausfielen, diese Pauschale auf 2‰ gesenkt werden könne. Die ESTV habe sich bei der Festsetzung dieser Pauschale an den Gebühren für Vermögensverwaltungsmandate im Bankensektor orientiert. Sie lägen etwa zwischen 0.25% und 1.5% des verwalteten Vermögens. Auch einige Kantone stützten sich zur Berechnung der Verwaltungskosten für das bewegliche Privatvermögen auf pauschalisierte Werte in Höhe von 2 oder 3 Promill des Vermögens. Ziehe man in Betracht, dass mit der Pauschale der ESTV von 3 Promill des durchschnittlichen Vermögens einer Holdinggesellschaft nicht nur ein beschränkter Umfang von Leistungen (wie z.B. bei Banken etwa nur die reine Depotverwaltung) erfasst werde, sondern sämtliche "Verwaltungsleistungen" der Holding, so sei dieser Ansatz mehr als gerechtfertigt.

Weiter sei der Vorwurf der Verletzung der Begründungspflicht nicht zutreffend. Die ESTV habe in den Entscheiden auf die verschiedenen EA vom 12. Juni 2003 und deren Beiblätter sowie auf die Weisung vom 23. Juni 2003 verwiesen, worin sich namentlich der Hinweis auf die verwendete Formel befand und woraus die Ermittlung durch die ESTV hervorgehe.

C.
Mit Eingabe vom 8. März 2005 lässt die X. AG (Beschwerdeführerin) Beschwerde an die Eidgenössische Steuerrekurskommission (SRK) führen mit dem Antrag, die Einspracheentscheide seien aufzuheben und die Mehrwertsteuer sei aufgrund der angegebenen Stundenaufwendungen multipliziert mit den entsprechenden Stundenansätzen (Beschwerdebeilage 1) und nicht gemäss der von der ESTV angewendeten Pauschalvariante zu erheben.

Zur Begründung wird im Wesentlichen angeführt, der Holding seien nur wenige, ganz bestimmte Aufgaben, nämlich die Verwaltung des eigenen Vermögens sowie das Halten der Beteiligungen, zugeordnet worden. Der Holding kämen keinerlei konzernweite Verwaltungs- und Führungsaufgaben, wie z.B. die Entwicklung und die Vorgabe von Konzernstrategien, zu. Die Leistungen der Beschwerdeführerin beschränkten sich folglich auf die Buchhaltungstätigkeit, mehrere Sitzungen pro Jahr und gewisse kleinere Aufgaben im Rahmen der Vermögensanlage umfassten entsprechend der Aufstellung über die aufgewendeten Stunden (Beschwerdebeilage 1) nur wenige Stunden pro Jahr. Die Vermögensverwaltung werde im Übrigen durch eine Bank erledigt. Die Anwendung der 3‰-Pauschale und der Vergleich mit Bankgebühren sei nicht gerechtfertigt.

Weiter wird bemängelt, die ESTV habe in ihren Entscheiden vom 25. August 2003 keine eigentliche Begründung geliefert. Es werde nur auf die EA sowie die Weisung der ESTV verwiesen. Dies genüge der Begründungspflicht nicht. Namentlich seien keine Überlegungen zur individuellen Konstellation angestellt worden und die ESTV habe sich mit den Argumenten und Dokumenten, die ihr zur Verfügung gestellt worden sind, nicht auseinander gesetzt.

D.
In ihren beiden Vernehmlassungen vom 7. November 2005 schliesst die ESTV auf kostenfällige Abweisung der Beschwerde, soweit auf diese eingetreten werde.

E.
Auf die weiteren Ausführungen in den Eingaben der Parteien wird – soweit entscheidrelevant – in den nachstehenden Erwägungen eingegangen.

Das Bundesverwaltungsgericht zieht in Erwägung:

1.

1.1 Auf dem Gebiet der Mehrwertsteuer konnten Einspracheentscheide der ESTV nach Art. 65 des Mehrwertsteuergesetzes vom 2. September 1999 (MWSTG, SR 641.20) bzw. Art. 53 der Verordnung vom 22. Juni 1994 über die Mehrwertsteuer (MWSTV, AS 1994 1464) mit Beschwerde bei der SRK angefochten werden. Die SRK ist per 31. Dezember 2006 aufgelöst worden und das Bundesverwaltungsgericht hat am 1. Januar 2007 unter Übernahme der bei der SRK hängigen Fälle seine Tätigkeit aufgenommen. Gemäss Art. 31 des Bundesgesetzes vom 17. Juni 2005 über das Bundesverwaltungsgericht (VGG, SR 173.32) beurteilt dieses Beschwerden gegen Verfügungen nach Art. 5 des Bundesgesetzes vom 20. Dezember 1968 über das Verwaltungsverfahren (VwVG, SR 172.021), sofern keine Ausnahme nach Art. 32 VGG gegeben ist. Im Bereich der Mehrwertsteuer liegt eine solche Ausnahme nicht vor. Das Bundesverwaltungsgericht ist für die Beurteilung der vorliegenden Beschwerde zuständig. Es wendet das neue Verfahrensrecht an (Art. 53 Abs. 2 VGG). Auf die Beschwerde ist einzutreten.

1.2 Am 1. Januar 2001 sind das MWSTG sowie die zugehörige Verordnung in Kraft getreten. Der zu beurteilende Sachverhalt bezieht sich auf die Jahre 1998 bis 2002, so dass auf die vorliegende Beschwerde betreffend den Sachverhalt bis Ende 2000 noch damaliges Recht und für die restliche Zeit neues Recht anwendbar ist (Art. 93 und 94 MWSTG).

1.3 Grundsätzlich bildet jeder vorinstanzliche Entscheid ein selbständiges Anfechtungsobjekt und ist deshalb einzeln anzufechten. Es ist gerechtfertigt, von diesem Grundsatz abzuweichen und die Anfechtung in einem gemeinsamen Verfahren zuzulassen, wenn die einzelnen Sachverhalte in einem engen inhaltlichen Zusammenhang stehen und sich in allen Fällen gleiche oder ähnliche Rechtsfragen stellen (vgl. BGE 123 V 215 E. 1; Urteile des Bundesverwaltungsgerichts [BVGer] A-1435/2006 und A-1584/2006 vom 8. Februar 2007 E. 1.2; ANDRÉ MOSER, in Moser/Uebersax, Prozessieren vor eidgenössischen Rekurskommissionen, Basel und Frankfurt am Main 1998, Rz. 3.12). Diese Voraussetzungen sind vorliegend erfüllt, ist in beiden Fällen doch dasselbe Steuersubjekt betroffen und stellen sich dieselben Rechtsfragen. Entsprechend wurden die beiden Einspracheentscheide mit einer

einzigen Beschwerde angefochten. Die Verfahren A-1425/2006 und A-1426/2006 können vereinigt werden.

1.4 Streitgegenstand bilden vorliegend wie bereits im Verfahren vor der ESTV (vgl. Bestreitung der EA, act. 3; S. 5 der Einsprache, act. 8; S. 2, 7 der Beschwerde) die Aufrechnungen betreffend Leistungen im Zusammenhang mit der Führung des Konzerns im Umfang von Fr. ... für die Steuerperioden 1. Quartal 1998 bis 4. Quartal 2000 (EA Nr. 150'688) und von Fr. ... für das 1. Quartal 2001 bis 4. Quartal 2002 (EA Nr. 150'669) (je zuzüglich Verzugszins). Die restlichen im Einspracheentscheid verfügten Beträge (betreffend EA Nr. 150'666 und 150'667) sind nicht mehr strittig.

2.

Ist der Steuerpflichtige seinen aus dem Selbstveranlagungsprinzip fliessenden Pflichten nicht nachgekommen und hat die ESTV demzufolge eine Schätzung nach pflichtgemässem Ermessen vorzunehmen (Art. 48 MWSTV, Art. 60 MWSTG), hat sie eine 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 (statt vieler: Urteil des Bundesgerichts 2A.522/2006 vom 1. Februar 2007 E. 3.3). Sind die Voraussetzungen einer Ermessenstaxation erfüllt, obliegt es dem Steuerpflichtigen, den Beweis für die Unrichtigkeit der Schätzung zu erbringen, d.h., dass die Verwaltung dabei Bundesrecht verletzt hat bzw. ihr erhebliche Ermessensfehler unterlaufen sind (statt vieler: Urteil des BVGer A-1379/2006 vom 10. September 2007 E. 2.6.1 mit Hinweisen). Nach der Rechtsprechung des Bundesgerichts kann eine zu Recht erfolgte Ermessensveranlagung nur wegen offensichtlicher Unrichtigkeit angefochten werden, wofür der Steuerpflichtige die Beweislast trägt (Urteil 2A.109/2005 vom 10. März 2006 E. 2.3 mit Hinweisen und E. 4). 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 Einzelfalles unvereinbar ist (Entscheid der SRK vom 24. Oktober 2005, veröffentlicht in Verwaltungspraxis der Bundesbehörden [VPB] 70.41 E. 4c, 4e/aa mit Hinweisen; zum Ganzen: Urteil des BVGer A-1376/2006 vom 20. November 2007 E. 2.1, 2.2 mit Hinweisen). Bei der Überprüfung von Ermessensveranlagungen auferlegt sich das Bundesverwaltungsgericht eine gewisse Zurückhaltung, soweit die Zweckmässigkeit der

Entscheidung in Frage steht (Urteile des BVGer A-1398/2006 vom 19. Juli 2007 E. 2.1; A-1535/2006 vom 14. März 2007 E. 2.1). Die Zulässigkeit dieser zurückhaltenden Prüfung wurde vom Bundesgericht bestätigt (Urteil 2C_426/2007 vom 22. November 2007 E. 4.3).

3.

3.1 Gemäss Art. 26 Abs. 2 Satz 3 MWSTV sowie Art. 33 Abs. 2 Satz 3 MWSTG gilt im Fall einer Lieferung oder Dienstleistung an eine nahestehende Person als Entgelt der Wert, der unter unabhängigen Dritten vereinbart würde. Dieser sogenannte Dritt(vergleichs)preis oder auch Fremdpreis entspricht in aller Regel dem Marktwert (ausführlich: Urteil des BVGer A-1376/2006 vom 20. November 2007 E. 3.1, 3.3, 4.4.1 mit zahlreichen Hinweisen). Der Drittpreis bzw. Fremdpreis (als Marktwert) ist in den meisten Fällen ein Schätz- bzw. Vergleichswert, der nicht exakt, sondern nur annäherungsweise bestimmt werden kann. Hat die ESTV diesen Wert zu schätzen, sind die für die Ermessensveranlagung im Sinn von Art. 48 MWSTV bzw. Art. 60 MWSTG geltenden Grundsätze zu beachten, namentlich in Bezug auf die Pflichten der ESTV bei der Vornahme der Schätzung, die Möglichkeiten des Steuerpflichtigen, eine solche Schätzung anzufechten und die Zurückhaltung des Bundesverwaltungsgerichts in der Überprüfung der Schätzung (Urteil des BVGer A-1376/2006 vom 20. November 2007 E. 4.3 mit Hinweisen).

3.2 Steuerbare Umsätze unter Konzerngesellschaften als nahestehende Personen sind zum Drittpreis nach Art. 26 Abs. 2 Satz 3 MWSTV bzw. Art. 33 Abs. 2 Satz 3 MWSTG zu fakturieren. In Bezug auf die sachgerechte Verrechnung der steuerbaren Leistungen einer Tochteran die Holdinggesellschaft hat die ESTV mit Inkrafttreten des MWSTG eine – bereits unter dem Geltungsbereich der MWSTV ohne Publikation geübte – Praxis veröffentlicht (Ziff. 7.6.3 der Spezialbroschüre Nr. 06 "Kürzung des Vorsteuerabzugs bei gemischter Verwendung" vom September 2000 [SB Kürzung]). Für den Fall, dass über die Leistungserbringung detaillierte Aufzeichnungen fehlen und unter der Voraussetzung, dass die Holding über kein eigenes Personal verfügt oder das eigene Personal die Leistungen nicht selbst erbringt, sind zwei Berechnungsmethoden zur annäherungsweisen Bestimmung der Leistungen vorgesehen:

3.2.1 Bst. a der Ziff. 7.6.3 der SB Kürzung (3 Promill-Pauschale) lautet wie folgt:

Annäherungsweise Ermittlung des Werts der Leistungen im Zusammenhang mit der Führung des Konzerns (strategische Führung, Aktionariat, Betreuung und Unterstützung der Tochtergesellschaften, Verwalten der Beteiligungen usw.):
3‰ des durchschnittlichen Holdingvermögens (Total Aktiven)
- von konzernfremden Unternehmen bezogenen Verwaltungsleistungen *
= Total der von einer Tochtergesellschaft erbrachten Dienstleistungen **.
* nur die regelmässigen, ordentlichen Leistungen von konzernfremden Unternehmen für die Konzernführung, die bei der Holdinggesellschaft direkt angefallen sind,
** Wert, der von der Tochtergesellschaft zu versteuern ist; die Holdinggesellschaft darf andererseits keinen Vorsteuerabzug vornehmen, da die Leistungen für nicht der Steuer unterliegende Zwecke verwendet werden.
Damit werden nur die regelmässigen, ordentlichen Leistungen für die Konzernführung berücksichtigt. Ausserordentliche Leistungen wie z.B. im Zusammenhang mit dem Neuaufbau einer Gesellschaft im Ausland oder mit Umstrukturierungen sind darin nicht enthalten.

Auch mit der neusten, ab 1. Januar 2008 geltenden Version der SB Kürzung (im Folgenden SB Kürzung 2008) wird diese Praxis weitergeführt (Ziff. 7.4.3.1). Zudem wird (was schon zuvor von der ESTV praktiziert wurde) festgehalten, in begründeten Fällen könne betreffend den Prozentsatz von 3 Promill nach oben oder nach unten abgewichen werden, z.B. werde bei Familiengesellschaften eine Pauschale von 2 Promill angewendet, da der Aufwand verglichen mit Publikumsgesellschaften normalerweise wesentlich geringer sei (Fn. 15).

Diese Praxis wurde vom Bundesverwaltungsgericht in Bezug auf einen konkreten Anwendungsfall bereits geschützt (Urteil A-1376/2006 vom 20. November 2007 E. 4.4).

3.2.2 Die zweite Methode zur Bestimmung des Drittpreises für Leistungen von Tochter- an Holdinggesellschaften ist in Bst. b der Ziff. 7.6.3 SB Kürzung niedergelegt:
Annäherungsweise Ermittlung des Werts der Leistungen im Zusammenhang mit den Managementdienstleistungen resp. Lizenzen (allgemeine Verwaltung sowie Erarbeitung des Know-Hows):
Einnahmen der Holdinggesellschaft für Managementdienstleistungen und Lizenzen (105%)
abzüglich Wertschöpfung der Holdinggesellschaft (5%)

= erbrachte Leistungen der Tochtergesellschaften im Zusammenhang mit den von der Holdinggesellschaft vereinnahmten Entgelten (100%) **.
** Wert, der von der leistungserbringenden Gesellschaft zu versteuern ist (...).

3.3 Im Hinblick auf die je unter die beiden Pauschalen zu subsumierenden Leistungen kann das Folgende festgehalten werden:

3.3.1 Die beiden Praxisfestlegungen definieren die Art der jeweils erfassten Leistungen nicht abschliessend. Ein Abgrenzungsmerkmal ergibt sich aber aus der folgenden Unterscheidung der ESTV: Im Fall der Leistungen im Zusammenhang mit der Führung des Konzerns (3 Promill Pauschale) sind Aufwendungen angesprochen, welche die Holdinggesellschaft zu tragen hat und die sie nicht an die Tochtergesellschaften weiterfakturieren darf (Ziff. 7.6.3 Bst. a, Ziff. 7.6.2 mit Bsp. 1 der SB Kürzung; vgl. auch Urteil des BVGer A-1376/2006 vom 20. November 2007 E. 4.5.2). Dies ergibt sich auch explizit aus der seit Januar 2008 geltenden Version der SB Kürzung (Ziff. 7.4.3.1 Fn. 16). Bei der zweiten Methode betreffend Managementleistungen resp. Lizenzen geht es um Aufwendungen der Holding, welche über Management Fees auf die Tochtergesellschaften überwälzt werden können (Bst. b der Ziff. 7.6.3 und Bsp. 2 in Ziff. 7.6.2 SB Kürzung). Die ESTV unterscheidet damit für die Frage, welche der beiden Methoden zur Anwendung gelangt, danach, ob die Muttergesellschaft die von einer Tochter bezogenen Leistungen sodann aufgrund eines weiteren steuerbaren Austauschverhältnisses an die Tochtergesellschaften weiterfakturieren kann (zur Entstehung eines steuerbaren Umsatzes bei Weiterfakturierung vgl. statt vieler: Urteil des BVGer A-1376/2006 vom 20. November 2007 E. 7.2 mit Hinweisen).

3.3.2 Zur Beantwortung der Frage, welche Leistungen weiterfakturierbar sind und welche nicht, kann hilfsweise auf die für die direkten Steuern geltenden Abgrenzungen Bezug genommen werden (wenn auch aufgrund der andersartigen Steuersysteme mit der gebotenen Vorsicht, vgl. ausführlich: BVGE 2007/23 E. 2.3.3 mit Hinweisen).

Die Verrechenbarkeit an Tochtergesellschaften wird bei der Gewinnsteuer bejaht, wenn eine entgeltliche Leistung der Muttergesellschaft an jene besteht (Leistungsaustausch), d.h. wenn der empfangenden Tochtergesellschaft ein direkter wirtschaftlicher oder kommerzieller Wert verschafft wird (sog. "Benefit test"). Demgegenüber erfolgen bei den sogenannten Shareholder bzw. Stewardship Activities (auch Aktio-

närs-/Gesellschafterleistungen) keine entgeltlichen Leistungen der Mutter- an die Tochtergesellschaften. Die entsprechenden Kosten sind bei der Muttergesellschaft betrieblich veranlasst, von ihr zu tragen und nicht verrechenbar; dies gilt namentlich auch, wenn eine Konzerngesellschaft diese Leistungen an die Muttergesellschaft erbringt (je mit Hinweisen auf die Verrechnungspreisgrundsätze der OECD 1995/1996 für multinationale Unternehmen: RICHARD ALLEMANN, Die Gestaltung der Konzernspitze unter steuerlichen Aspekten, Bern/Stuttgard/Wien 1997, S. 221-224; DANIEL LEHMANN/MARTIN ARZETHAUSER, Bausteine einer steuereffektiven Internationalen Konzernstruktur, Teil 2, Steuer Revue [StR] 2006 S. 603, 605, 621 f.; URS BRÜGGER/NICOLAS BONVIN, Kreisschreiben Nr. 4 der ESTV vom 19. März 2004 zur Besteuerung von Dienstleistungsgesellschaften: Konsequente Anwendung des Arm's Length-Prinzips, StR 2004 S. 340; ebenso betr. Mehrwertsteuer: WILLI LEUTENEGGER, Schweizer MWST bei Holdinggesellschaften, Der Schweizer Treuhänder [ST] 2006 S. 460 f.). Als Shareholder Activities bezeichnet werden unter anderem: Tätigkeiten im Zusammenhang mit der juristischen Struktur der Obergesellschaft, z.B. das Abhalten ihrer Generalversammlungen, die Ausgabe ihrer Aktien, die Tätigkeit ihres Verwaltungsrats; die Erfüllung der Veröffentlichungspflichten der Muttergesellschaft einschliesslich Erstellen der konsolidierten Jahresrechnung; die Leitung und Organisation des Konzerns, Konzernstrategie; der Konzernspitze dienende Kontrollen und Revisionen; Verwaltung der Beteiligungen usw. (ALLEMANN, a.a.O., S. 225 und [betr. Konzernleitung] S. 34, 304 f.; BRÜGGER/BONVIN, a.a.O., S. 340; LEUTENEGGER, a.a.O., S. 460, je mit Verweis auf die OECD-Richtlinien; LEHMANN/ARZETHAUSER, a.a.O., S. 621 f. und Fn. 170).

Die soeben aufgezählten Leistungen (Shareholder Activities) sind, da es zu keinen keinen mehrwertsteuerlichen Leistungen der Mutter- an die Tochtergesellschaften kommt, auch in mehrwertsteuerlicher Hinsicht weitgehend nicht an die Tochtergesellschaften (weiter-)fakturierbar (die Prüfung im Einzelfall vorbehalten). Wenn die Muttergesellschaft solche Leistungen durch eine Tochtergesellschaft erbringen lässt, wird die Mutter folglich regelmässig (letzte) Empfängerin sein (zur Bestimmung des Leistungsempfängers nach wirtschaftlichen, tatsächlichen Kriterien vgl. Urteile des Bundesgerichts 2A.202/2006 vom 27. November 2006 E. 3.2, 4.2; 2A.304/2003 vom 14. November 2003 E. 3.6.1; Entscheid der SRK vom 20. März 2006 [CRC 2005-021], E. 3b, 4b). Solche Leistungen im Sinn von Shareholder Activities können – da nicht weiterfakturierbar (E. 3.3.1) – folglich grundsätzlich un-

ter die 3 Promill Pauschale subsumiert werden (so auch LEUTENEGGER, a.a.O., S. 460 f., 462; ebenso offenbar die ESTV: Einspracheentscheide S. 9 f. betr. die sog. "Kosten aus Anteilseignertätigkeit" und mit Verweis auf die OECD-Verrechnungspreisgrundsätze). Sie können denn auch weitgehend den in der Praxis zur 3 Promill Pauschale umschriebenen Leistungen (oben E. 3.2.1) zugeordnet werden. Zu präzisieren ist allerdings zweierlei. Erstens ist bei der Konzernleitung, die auch als Shareholder Activity genannt wird, zu beachten, dass Konzernleitungsaktivitäten auch entgeltliche Leistungen der Muttergesellschaft an die Töchter beinhalten können (vgl. Urteil des BVGer A-1376/2006 vom 20. November 2007 E. 7.2; ALLEMANN, a.a.O., S. 34, 304 f.) und die 3 Promill Pauschale insofern nicht zum Tragen käme (E. 3.3.1). Zweitens können die Leistungen des Verwaltungsrats der Muttergesellschaft nicht unter die – Leistungen einer Tochtergesellschaft erfassende – Pauschale fallen. Die Tätigkeit des Verwaltungsrats ist im Übrigen mehrwertsteuerlich als unselbständige Erwerbstätigkeit zu qualifizieren und der Muttergesellschaft selbst zuzurechnen (siehe Urteil des Bundesgerichts 2A.326/2002 vom 2. Juni 2003, Archiv für Schweizerisches Abgaberecht [ASA] 74 679 E. 4.3, 5.3.1). Soweit eine Tochtergesellschaft hingegen im Zusammenhang mit der Tätigkeit des Verwaltungsrats Leistungen erbringt, ist eine Subsumtion unter die Pauschale wiederum denkbar (vgl. auch SB Kürzung 2008 Ziff. 7.4.3.1 S. 63).

3.3.3 Daneben ist davon auszugehen, dass von der 3 Promill Formel – soweit sie nicht ohnehin unter die Umschreibung der Shareholder Activities fallen – auch Leistungen erfasst sind, die eine Tochter- der Muttergesellschaft für deren Selbstverwaltung und die Führung ihres eigenen Betriebs erbringt. Entsprechende Kosten kann die Holding ebenfalls nicht weiterfakturieren, weil diesbezüglich keine steuerbaren Leistungen der Mutter- an die Tochtergesellschaften erfolgen (E. 3.3.1). Genannt werden können für den Betrieb der Holdinggesellschaft nötige administrative Arbeiten, Buchhaltung der Holding (vgl. auch SB Kürzung 2008 Ziff. 7.4.3.1 S. 63) sowie die Verwaltung des (auch über die Beteiligungen hinausgehenden) Vermögens, insbesondere etwa der Wertschriften des Umlaufvermögens (vgl. hierzu auch Urteil des BVGer A-1376/2006 vom 20. November 2007 E. 4.5.2/3). Ferner stellt auch die Vermögensanlage am Kapitalmarkt eine nur der Holding selbst dienende Tätigkeit dar. Unter die 3 Promill Formel kann dabei allerdings nur fallen, was nicht nach Art. 14 Ziff. 15 Bst. e MWSTV bzw. Art. 18 Ziff. 19 Bst. e MWSTG von der Steuer ausgenommen ist.

4.

4.1 In einem Konzern fasst eine Gesellschaft durch Stimmenmehrheit oder auf andere Weise mehrere Gesellschaften unter einheitlicher Leitung zusammen (Art. 663e des Obligationenrechts vom 30. März 1911 [OR, SR 220]). Die tatsächlich ausgeübte einheitliche Leitung gilt dabei als zwingend notwendiges Merkmal für das Vorliegen eines Konzerns (KARIN BEYELER, Konzernleitung im schweizerischen Privatrecht, Zürich 2004, S. 23, 117; ERIC HOMBURGER, Zürcher Kommentar, Teilband V 5b, Der Verwaltungsrat, Art. 706–726 OR, Rz. 539 zu Art. 716a-A).

Wird eine solche einheitliche Leitung ausgeübt, ist konzernleitende Gesellschaft häufig die Gesellschaft, die die massgeblichen Beteiligungen an den Tochtergesellschaften innehat und somit eine einheitliche Leitung durchsetzen kann (sog. aktive Holdinggesellschaft; vgl. auch Art. 663e OR). Dies ist aber nicht zwingend, die Konzernleitung kann (als Ganzes) auch bei einer Management- oder Betriebsgesellschaft angesiedelt sein (BEYELER, a.a.O., S. 16 f., 18 f., 23; ALLEMANN, a.a.O., S. 30 f.; LEUTENEGGER, a.a.O., S. 458). Die Holding hat in einem solchen Konzern nur den Zweck, die Beteiligungen zu halten, ohne sie aktiv zu verwalten (sog. passive Holdinggesellschaft) (LEUTENEGGER, a.a.O., S. 458 f.; vgl. auch BEYELER, a.a.O., S. 23 f.).

Einheitliche Leitung (Konzernleitung oder Konzernführung) bedeutet im Normalfall insbesondere die Oberleitung, d.h. die Festlegung der Konzernpolitik, der Konzernstrategie und der Konzernziele sowie die Überprüfung der von der Konzernleitung gemachten Zielvorgaben, die Übernahme operationeller Aufgaben (Geschäftsführung im Konzern), die Bestimmung der Konzernorganisation und der Konzernstruktur, die Finanzplanung, -führung und das Controlling, die personelle Führung hinsichtlich der obersten Managementebenen und schliesslich die Überwachung des Konzerns im Sinn der Oberaufsicht (PETER BÖCKLI, Schweizer Aktienrecht, 3. Aufl., Bern 2004, S. 1169 f., BEYELER, a.a.O., S. 118 ff.).

4.2 In Bezug auf die Frage, wer die einheitliche Leitung des Konzerns ausübt, ist folgendes zu beachten:

Dem Verwaltungsrat einer Aktiengesellschaft kommen zwingend die unübertragbaren und unentziehbaren Aufgaben nach Art. 716a Abs. 1 OR zu (zu diesen Aufgaben im Einzelnen: BÖCKLI, a.a.O., S. 1533 ff.). Gleichermassen obliegen dem Verwaltungsrat einer konzernleitenden

Gesellschaft die nicht delegierbaren Aufgaben nach Art. 716a Abs. 1 OR in Bezug auf den Gesamtkonzern (BÖCKLI, a.a.O., S. 1171, 1534; ALLEMANN, a.a.O., S. 300; BEYELER, a.a.O., S. 129 ff.). Soweit nicht Kernkompetenzen nach Art. 716a Abs. 1 OR betroffen sind, kann der Verwaltungsrat die Geschäftsführung (unter Einhaltung bestimmter Formvorschriften) delegieren (Art. 716b OR). Dies gilt auch im Konzern; so können etwa operationelle Aufgaben an eine "Konzernleitung" innerhalb der Muttergesellschaft oder an Dritte, etwa eine Managementgesellschaft, übertragen werden (BÖCKLI, a.a.O., S. 1169, N. 244 f., S. 1615 f.; ALLEMANN, a.a.O., S. 12 ff., 298).

5.

5.1 Vorliegend ist unstrittig, dass die Beschwerdeführerin der Holding, die über kein eigenes Personal verfügt, gewisse Leistungen erbracht hat, ohne diese in Rechnung zu stellen. Um welche Leistungen es sich im Einzelnen handelt, ist aber umstritten. Die Beschwerdeführerin gibt grundsätzlich an, sämtliche Aufgaben der Holding übernommen zu haben. Sie macht aber geltend, die Gruppe habe der Holding nur wenige Aufgaben, nämlich die Verwaltung des eigenen Vermögens sowie das Halten der Beteiligungen, nicht aber konzernweite Verwaltungs- und Führungsaufgaben, zugeordnet. Die Leistungen der Beschwerdeführerin beschränkten sich folglich auf die Buchhaltungstätigkeit, mehrere Sitzungen pro Jahr und gewisse kleinere Aufgaben im Rahmen der Vermögensanlage. Die Vermögensverwaltung werde durch eine Bank erledigt.

Soweit die Erbringung von Leistungen eingeräumt wird, ist weiter unstrittig, dass es sich um steuerbare Leistungen handelt und diese angesichts der Qualifikation der Beteiligten als nahestehende Personen zum Drittpreis nach Art. 26 Abs. 2 Satz 3 MWSTV bzw. Art. 33 Abs. 2 Satz 3 MWSTG zu bemessen sind. Keine Einigkeit herrscht darüber, wie der Drittpreis zu eruieren ist. Die ESTV berechnete den Drittpreis anhand der 3 Promill-Pauschale (oben E. 3.2.1), wobei sie den Satz auf 2 Promill reduzierte. Demgegenüber verlangt die Beschwerdeführerin eine Berechnung anhand ihrer bereits im Einspracheverfahren der ESTV vorgelegten Aufstellung über die Stundenaufwände (Beschwerdebeilage 1). Ihr sei zuzugestehen, die Berechnung auf reale Zahlen und die effektiven Kosten zu stützen.

5.2 Als Erstes wird untersucht, ob diese Zusammenstellung über die aufgewendeten Stunden zur Bestimmung des Drittpreises herangezo-

gen werden kann. Ansonsten existieren im Übrigen keinerlei Unterlagen über die erbrachten Leistungen, sie wurden weder fakturiert, noch verbucht oder anderweitig aufgezeichnet, noch bestehen etwa Verträge zwischen den Konzerngesellschaften.

5.2.1 Bei der Ermittlung des Drittpreises ist für Leistungen der vorliegend strittigen Art das Heranziehen des zeitlichen Aufwandes des Leistungserbringers multipliziert mit einem Stundenansatz, wie er bei Leistungen unter Dritten gälte, nicht von vornherein ausgeschlossen (vgl. Urteil des BVGer A-1376/2006 vom 20. November 2007 E. 4.5.4, ebenso offenbar die ESTV: Einspracheentscheide S. 6 f.). Ein Abstellen auf den effektiven Arbeitsaufwand setzt aber genügende Aufzeichnungen voraus. Solche liegen nur vor, wenn sich die für die Drittpreiseruierung massgeblichen Tatsachen daraus zuverlässig ermitteln lassen. Sind die Aufzeichnungen unvollständig oder geben sie die tatsächlichen Verhältnisse nicht glaubwürdig wieder, kann die ESTV die Steuerberechnungsgrundlagen anhand einer Schätzung nach pflichtgemässem Ermessen vornehmen ohne auf die eingereichten Dokumente abzustellen (vgl. Art. 47 Abs. 1 und Art. 48 MWSTV, Art. 48 Abs. 1 und Art. 60 MWSTG; Urteil des BVGer A-1376/2006 vom 20. November 2007 E. 4.5.4; LEUTENEGGER, a.a.O., S. 461).

5.2.2 Die Stundenaufstellung betrifft die Zeit vom 1. Februar 2001 bis 31. Januar 2002, also nur ein einziges der vorliegend strittigen Jahre 1998 bis 2002. Schon aus diesem Grund ist (für die restlichen Jahre) das Erfordernis genügender Aufzeichnungen (E. 5.2.1) nicht erfüllt; es wäre für jedes Jahr ein detaillierter Ausweis über die gearbeiteten Stunden zu verlangen.

Zuverlässige Aufzeichnungen über geleistete Arbeiten bedingten sodann im Prinzip eine effektive, laufende und genaue Zeiterfassung. Dies ist bei der fraglichen Auflistung nicht der Fall, es handelt sich offenbar um eine blosse nachträgliche Schätzung, die auf keinen laufenden Zeiterfassungen beruht. Der Aufstellung fehlt es darüberhinaus an genügend präzisen Angaben. Darin sind die angeblich erbrachten Leistungen auf drei Personen aufgeteilt, den Geschäftsführer, den Leiter Finanzen und Administration und den Leiter Finanzen & Controlling. Für alle drei Personen sind je 16 Stunden Aufwand für "Quartalsbesprechungen" ausgewiesen, wobei unbekannt ist, worauf sich diese Sitzungen bzw. die notierten Aufwände beziehen, etwa ob auch die mit den Besprechungen zusammenhängende Vorbereitung und Organisa-

tion enthalten ist. Der Leiter Finanzen & Controlling hat daneben weitere 56 Stunden aufgewendet für Buchhaltung, Erstellung Quartalsabschlüsse, Jahresabschluss sowie für diverse Administration. Was in letzterer Position enthalten ist, ist unbekannt. Ob der für die Buchhaltung eingesetzte Aufwand von 32 Stunden ein realistischer Wert ist für die Erstellung sowohl der Buchhaltung der Holding selbst als auch der Konzernrechnung, wozu die Muttergesellschaft verpflichtet ist (Art. 663e OR, vgl. auch E. 3.3.2), kann mangels Präzisierungen nicht beantwortet werden. Es stellt sich auch die Frage, ob neben den drei erwähnten Personen nicht noch weiteres, insbesondere administratives, Personal für die Holding tätig war. Eine Holding ohne Personal hat normalerweise eine ganze Reihe von Leistungen von einem Dritten erbringen zu lassen (oben E. 3.3.2, 3.3.3 und unten E. 5.3.2). Insgesamt ist die Aufstellung zu wenig detailliert, um glaubhaft wiederzugeben, dass sämtliche Leistungen für die Holding erfasst sind. Die ESTV macht zu Recht geltend, dass die Aufstellung nicht auf ihren Wahrheitsgehalt oder ihre Vollständigkeit überprüfbar ist.

Die Stundenaufstellung stellt damit keine im genannten Sinn (E. 5.2.1) zuverlässige Schätzungsgrundlage für die Eruierung des Drittpreises dar und die ESTV hat sie zu Recht nicht berücksichtigt. Es erübrigt sich eine Prüfung der Frage, ob der zeitliche Aufwand mit einem Stundenansatz multipliziert wurde, wie er unter unabhängigen Dritten vereinbart würde (oben E. 5.2.1).

5.3 Damit war die ESTV zu einer Schätzung des Drittpreises der Leistungen, soweit solche erbracht wurden, grundsätzlich befugt (E. 5.1). Es bleibt zu prüfen, ob die ESTV die 3 bzw. 2 Promill-Pauschale anwenden durfte.

5.3.1 Die fragliche Praxis betrifft Leistungen von einer Tochter- an die Holdinggesellschaft "im Zusammenhang mit der Führung des Konzerns", z.B. der "strategischen Führung" (siehe Ziff. 7.6.3 Bst. a SB Kürzung, vorn E. 3.2.1). Vorab gilt es abzuklären, ob überhaupt ein Konzern mit einheitlicher Leitung gegeben ist (E. 4.1) und ob die vorliegende Holdinggesellschaft konzernleitende Gesellschaft war. Andernfalls könnten die genannten, von der Praxis anvisierten Leistungen von vornherein nicht erbracht worden sein.

Die Y. Holding AG ist eine Holdinggesellschaft. Sie hielt im Jahr 2002 Beteiligungen von 96,8% an der Beschwerdeführerin und von 100% an weiteren ... (ausländischen) Tochtergesellschaften; diese verfügen

ihrerseits über Tochtergesellschaften (vgl. Konzernrechnung Ziff. 4.10, act. 17; vgl. auch Anhang "wesentliche Beteiligungen" in act. 11, 14). Die einheitliche Leitung wird von der Beschwerdeführerin gewissermassen verneint, indem sie vorbringt, dass der Zweck der Holding ausschliesslich das Halten der Beteiligungen umfasse und dieser keinerlei konzernweite Führungs- und Verwaltungsaufgaben zukämen (Beschwerde S. 2, 6). Die Beschwerdeführerin verwendet jedoch selbst die Begriffe Gruppe (Y. Group) bzw. Konzern, bezeichnet die Betriebsgesellschaften als Konzerngesellschaften (vgl. Berichte der Revisionsstelle mit Bilanzen, act. 11, 14 und Konzernrechnung der Y. Group, act. 17) und die Y. Holding AG als Muttergesellschaft (Beschwerde S. 1, 2). Zudem wurde auch eine konsolidierte Rechnung erstellt (act. 17), wozu gemäss Art. 663e OR nur unter einheitlicher Leitung stehende, eigentliche Konzerne verpflichtet sind. Weiter lässt bereits die Tatsache, dass die Y. Holding AG an verschiedenen Gesellschaften Mehrheits- bzw. 100%-ige Beteiligungen hält und sie diese damit beherrschen und eine einheitliche Leitung durchsetzen kann, vermuten, dass eine solche auch ausgeübt wurde. Ein klares Indiz für eine einheitliche Leitung ist sodann darin zu sehen, dass gemäss Handelsregisterauszug in der in Frage stehenden Zeit mehrere Personen gleichzeitig Verwaltungsräte der Holding und der Beschwerdeführerin waren (inkl. des Präsidenten) sowie eine Person in beiden Gesellschaften unterschriftsberechtigt war (s.a. ALLEMANN, a.a.O., S. 4-6). Besteht demnach ein Konzern mit einheitlicher Leitung, bleibt zu eruieren, welche Gesellschaft die konzernleitende Gesellschaft war. Dies muss zwar nicht zwingend die Holdinggesellschaft sein, diesfalls müsste die Konzernleitung aber durch eine andere Konzerngesellschaft wahrgenommen worden sein (E. 4.1). Solches macht die Beschwerdeführerin nicht geltend und ist nicht ersichtlich. Wie erwähnt bezeichnet sie selbst die Y. Holding AG als Muttergesellschaft (Beschwerde S. 1, 2). Es besteht also ein Konzern und die Y. Holding AG ist als herrschende oder Muttergesellschaft, bei der die Konzernleitung angesiedelt ist, anzusehen.

5.3.2 Wie erwähnt ist vorliegend umstritten, welche Art von Leistungen von der Beschwerdeführerin an die Holding erbracht wurden. Die Zulässigkeit der Schätzung anhand der 3 bzw. vorliegend 2 Promill-Pauschale bedingt, dass der Holding überhaupt Leistungen der von der ESTV angenommenen und von der 3 Promill Pauschale erfassten Art erbracht worden sind und die Beschwerdeführerin deren Leistungserbringerin war.

Wie erläutert, sollen mit der fraglichen Pauschale die umschriebenen sogenannten Shareholder Activities (E. 3.3.2) sowie – falls nicht schon unter Letztere zu subsumieren – die weiteren oben genannten Aktivitäten zur Sicherstellung des Betriebs der Holding und Verwaltung ihres Vermögens (E. 3.3.3) ermittelt werden. Bei diesen Aktivitäten ist – wie die ESTV zu Recht vertritt – typisch, dass sie im Prinzip bei jeder Muttergesellschaft aufgrund ihrer Stellung als Aktiengesellschaft oder als konzernleitende Gesellschaft und zur Erfüllung ihres Zwecks des Haltens und Verwaltens von Beteiligungen zwingend ausgeübt werden müssen. Die von der Pauschale erfassten Leistungen fallen also grundsätzlich, wenn auch – je nach Grösse und Struktur des Konzerns, Höhe des Vermögens, Stabilität oder Veränderungen in den Beteiligungen, Intensität der Konzernleitung – nicht in gleichem Mass, bei jeder konzernleitenden Holdinggesellschaft an.

Zu untersuchen ist im Hinblick auf die 3 Promill-Pauschale, ob die Holding selbst diese für ihren eigenen Zweck unabdinglichen Aufgaben erledigt oder ob sie die Besorgung aussenstehenden Dritten oder einer Tochtergesellschaft überlassen hat. Die Holding verfügt über kein Personal und konnte die Aufgaben – soweit sie nicht durch den Verwaltungsrat erfüllt wurden (hierzu sogleich) – nicht persönlich wahrnehmen, sondern musste Dritte in Anspruch nehmen. Nachdem die Beschwerdeführerin angibt, sie habe alle Aufgaben der Holding übernommen (siehe Beschwerde S. 2), kann mit der ESTV geschlossen werden, dass sie die von der Pauschale erfassten und wie soeben erläutert im Prinzip bei jeder Holding anfallenden Leistungen (wie in E. 3.3.2 und E. 3.3.3 aufgezählt) weitgehend erbracht hat.

Präzisierungen sind lediglich betreffend die folgenden Leistungen anzubringen:

Gewisse ebenfalls unter die Pauschale fallende Vermögensverwaltungsleistungen (hierzu E. 3.3.3) wurden vorliegend durch eine Bank erledigt und die ESTV hat die entsprechenden Spesen, Verwaltungs- und Depotgebühren (vgl. hierzu act. 15, 16, 30, 31) bei der Anwendung der Pauschale auch abgezogen. Hingegen gibt die Beschwerdeführerin an, die von ihr erbrachten Leistungen hätten sich auch auf "gewisse kleinere Aufwendungen im Rahmen der Vermögensanlage" erstreckt (Beschwerde S. 2 Mitte). Worum es dabei genau ging, ist nicht bekannt, jedenfalls sind solche Leistungen von der Pauschale ebenfalls erfasst (E. 3.3.3 in fine).

Zu den Shareholder Activities zählt sodann auch die Konzernleitung, soweit sie unentgeltliche Tätigkeit beinhaltet, die nicht direkt den einzelnen Töchtern, sondern vielmehr der Konzernspitze dient und somit nicht weiterfakturierbar ist. Insofern kann die Konzernführung – soweit von einer Tochtergesellschaft erbacht – unter die 3 Promill-Pauschale fallen (E. 3.3.2). Nachdem vorliegend von einem Konzern mit der Y. Holding AG als konzernleitende Gesellschaft auszugehen (E. 5.3.1) und eine zumindest minimale Konzernleitung in jedem Konzern vorzufinden ist (E. 4.1), dringt das Vorbringen der Beschwerdeführerin, der Holding kämen keinerlei konzernweite Führungsaufgaben zu, nicht durch. Im Zusammenhang mit der Konzernleitung ist aber zu beachten, dass, soweit der Verwaltungsrat der Muttergesellschaft selbst sie wahrnimmt, keine Leistung einer Tochtergesellschaft vorliegen und die Pauschale nicht zum Tragen kommen kann (E. 3.3.2). Dies betrifft namentlich die gemäss Art. 716a Abs. 1 OR zwingend vom Verwaltungsrat der Muttergesellschaft auszuübende Konzernoberleitung, die nicht an eine Tochtergesellschaft delegiert werden kann (E. 4.2). Alles, was der Verwaltungsrat nicht nach Art. 716a Abs. 1 OR zwingend selbst vorzukehren hat, kann jedoch delegiert werden (E. 4.2). Insbesondere wird der Verwaltungsrat für die Wahrnehmung seiner Funktionen in der Holding und im Gesamtkonzern in aller Regel auf vorbereitende Arbeiten und administrative Unterstützung angewiesen sein. Werden solche Leistungen von einer Tochtergesellschaft erbracht, fallen sie unter 3 Promill Pauschale (oben E. 3.3.2; vgl. auch Ziff. 7.4.3.1 der SB Kürzung 2008, wonach auch die "Aufbereitungsarbeiten, die der Entscheidungsfindung für den Verwaltungsrat dienen" in der Pauschale enthalten sind). Vorliegend kann mangels plausiblen Angaben zu den vom Verwaltungsrat übernommenen Aufgaben, mangels Aufzeichnungen betreffend die der Holding erbrachten Leistungen und aufgrund der bereits mehrfach erwähnten Angabe der Beschwerdeführerin, sie habe grundsätzlich alle Aufgaben der Holding erledigt, angenommen werden, dass die Beschwerdeführerin solche Leistungen im Zusammenhang mit der Führung des Konzerns erbracht hat.

Insgesamt ist zu schliessen, dass die Beschwerdeführerin der Holding die von der 3 Promill Pauschale erfassten Leistungen weitestgehend erbracht hat, dies mit Ausnahme der Vermögensverwaltung, was die ESTV bei der Berechnung (Abzug im Rahmen der Pauschale) berücksichtigt hat. Die Voraussetzungen für die Anwendbarkeit der Pauschale sind damit erfüllt.

5.4 Was den konkreten Fall anbelangt, liegt es an der Beschwerdeführerin, die Unrichtigkeit der – zu Recht vorgenommenen – Schätzung zu beweisen (vorn E. 2, 3.1; Urteil des BVGer A-1376/2006 vom 20. November 2007 E. 4.5).

Die Ausgestaltung der Pauschale als solches wird von der Beschwerdeführerin nur insofern kritisiert, als geltend gemacht wird, dass das Vermögen der Holding jedes Jahr um mehrere Millionen Schweizer Franken ansteige, ohne dass der zeitliche Aufwand für die Holding im gleichen Mass anwachsen würde. Dass sich bei der Beschwerdeführerin der zeitliche Aufwand nicht geändert hat, bleibt eine unbelegte Behauptung. Darauf, dass die von der Beschwerdeführerin eingereichte Stundenaufstellung (die ohnehin nicht als beweistauglich angesehen werden kann) bloss ein einziges Jahr umfasst, wurde bereits hingewiesen (E. 5.2). Abgesehen davon ist dem entgegen zu halten, dass insoweit als der Anstieg des Vermögens auf die Akquirierung weiterer Beteiligungen zurückzuführen ist (was zumindest teilweise soweit ersichtlich in den fraglichen Jahren der Fall war), durchaus ein gewisser Mehraufwand (wenn auch nicht unbedingt direkt proportional), namentlich in Bezug auf die Konzernleitung und damit auf die in diesem Zusammenhang stehenden Leistungen der Beschwerdeführerin (E. 5.3.2) sowie auf die Verwaltung der Beteiligungen, zu erwarten ist. Im Übrigen wurde die Ausgestaltung der 3 Promill Pauschale vom Bundesverwaltungsgericht bereits grundsätzlich als zulässig bestätigt (Urteil A-1376/2006 vom 20. November 2007 E. 4.4). Zudem wurde vorliegend der Satz von 3 auf 2 Promill reduziert. Es bleibt daran zu erinnern, dass die Pauschale nur dann angewendet wird, wenn die Leistungen nicht genügend aufgezeichnet wurden und dass sie eine annäherungsweise Ermittlung des Drittpreises anstrebt, wobei gewisse Ungenauigkeiten in Kauf zu nehmen sind, wie dies bei jeder Schätzung zwangsläufig der Fall ist. Die Pauschale kann auch unter den vorliegenden Gegebenheiten nicht als unstatthaft gewertet werden (vgl. auch die ausführliche Stellungnahme zu dieser Pauschale im Urteil des BVGer A-1518/2006 vom heutigen Tag, E. 5.4)

Abgesehen vom Erwähnten bringt die Beschwerdeführerin zur Begründung, inwiefern das Schätzungsergebnis in ihrem Fall nicht sachgerecht sein sollte, nichts Schlüssiges vor. Besondere individuelle Gegebenheiten werden weder dargelegt noch bewiesen. Dass die Stundenaufstellung die effektiven Verhältnisse gerade nicht plausibel und rechtsgenüglich wiedergibt, wurde bereits erläutert (E. 5.2). Die Be-

schwerdeführerin vermochte die Zulässigkeit der Schätzung nicht zu widerlegen. Die Ermittlung des Drittpreises (Art. 26 Abs. 2 Satz 3 MWSTV, Art. 33 Abs. 2 Satz 3 MWSTG) durch die ESTV ist nicht zu beanstanden, deren Nachforderungen sind zu bestätigen und die Beschwerde insoweit abzuweisen.

5.5 Zu erwähnen bleibt schliesslich, dass der – rückwirkend Geltung beanspruchende (vgl. statt vieler: Urteil des Bundesgerichts 2C_614/2007 vom 17. März 2008 E. 3.5; Urteil des BVGer A-1438/2006 vom 11. Juni 2007 E. 3.3) – Art. 45a der Verordnung vom 29. März 2000 zum Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer (MWSTGV, SR 641.201) vorliegend nicht anwendbar ist. Diese Bestimmung kommt nur zum Tragen, wenn Nachforderungen der ESTV auf blossen Formfehlern beruhen. Dies ist vorliegend nicht der Fall, denn die Beschwerdeführerin hat die konzerninternen, steuerbaren Leistungen in gesetzeswidriger Weise nicht der Mehrwertsteuer unterstellt, was als materieller Fehler zu qualifizieren ist. Die zweite Voraussetzung dieser Bestimmung, nämlich das Nichtvorliegen eines Steuerausfalls, braucht damit nicht geprüft zu werden. Immerhin kann angemerkt werden, dass sie soweit ersichtlich ebenfalls nicht erfüllt wäre, weil die Holding nicht zum Vorsteuerabzug berechtigt war, dies mangels Steuerpflicht und mangels Verwendung der fraglichen Eingangsleistungen für steuerbare Ausgangsumsätze (siehe vorn E. 3.3.2 und auch Ziff. 7.6.3 Bst. b SB Kürzung). Ebensowenig wie Art. 45a MWSTGV ist bei diesen Gegebenheiten die – sich auf diese Bestimmung stützende – Ziff. 2.7 der Praxismitteilung der ESTV vom 27. Oktober 2006 "Behandlung von Formmängeln" anwendbar (zum Ganzen ausführlich: Urteil des BVGer A-1501/2006 vom heutigen Tag E. 8.6).

6.

Weiter bemängelt die Beschwerdeführerin, die ESTV habe in ihren Entscheiden vom 25. August 2003 keine genügende Begründung geliefert. Sie verweise nur auf die Ergänzungsabrechnungen und die Weisungen. Die ESTV habe sich mit der individuellen Konstellation und den Argumenten und Dokumenten, die ihr zur Verfügung gestellt worden sind, nicht auseinander gesetzt.

6.1 Aus dem Grundsatz des rechtlichen Gehörs nach Art. 29 Abs. 2 der Bundesverfassung der Schweizerischen Eidgenossenschaft vom 18. April 1999 (BV, SR 101) leitet sich die Pflicht der Behörden ab, ihre Verfügungen zu begründen (ebenso Art. 35 Abs. 1 VwVG). Die Be-

gründung eines Entscheids muss so abgefasst sein, dass die Betroffenen in die Lage versetzt werden, dessen Tragweite zu beurteilen und ihn in voller Kenntnis der Umstände an eine höhere Instanz weiterzuziehen. Die Behörde ist nicht verpflichtet, sich zu allen Rechtsvorbringen der Parteien zu äussern. Vielmehr kann sie sich auf die für den Entscheid wesentlichen Gesichtspunkte beschränken. Es genügt, wenn ersichtlich ist, von welchen Überlegungen sich die Behörde leiten liess (BGE 129 I 232 E. 3.2; 126 I 97 E. 2b; 112 Ia 107 E. 2b; ULRICH HÄFELIN/GEORG MÜLLER/FELIX UHLMANN, Allgemeines Verwaltungsrecht, 5. Aufl., Zürich/Basel/Genf 2006, Rz. 1706). Die Begründung braucht nicht in der Verfügung selbst enthalten zu sein; sie kann sich aus einer separaten schriftlichen Mitteilung ergeben (BGE 113 II 205 E. 2 mit Hinweis; Entscheid der SRK vom 31. Oktober 2001 [CRC 2001-034] E. 2b/aa betreffend einen Verweis in einem Entscheid der ESTV auf eine Ergänzungsabrechnung).

6.2 Ein Verweis in einem Entscheid auf andere Mitteilungen der Verwaltung, namentlich eine Ergänzungsabrechnung, ist damit nicht unzulässig. Die vorliegenden Entscheide vom 25. August 2003 mögen zwar knapp begründet sein, aber nicht in einem Mass, dass das rechtliche Gehör verletzt worden wäre. Die Entscheide enthielten zusammen mit den EA und den Weisungen (Ziff. 2), in welchen die angewendete Verwaltungspraxis dargelegt wurde, alles Wesentliche, um der Beschwerdeführerin eine sachgerechte Anfechtung zu ermöglichen und aus diesen ergeben sich die Grundlagen für die Steuerforderung in rechtsgenüglicher Weise. Ebenfalls kann nicht davon ausgegangen werden, dass die ESTV die eingereichten Unterlagen nicht berücksichtigt hätte. Von einer Verletzung der Begründungspflicht kann nicht gesprochen werden.

7.

Dem Gesagten zufolge ist die Beschwerde vollumfänglich abzuweisen und die Einspracheentscheide der ESTV sind zu bestätigen. Bei diesem Ausgang des Verfahrens hat die Beschwerdeführerin nach Art. 63 Abs. 1 VwVG die Verfahrenskosten zu tragen. Sie werden nach Art. 4 des Reglements vom 28. Februar 2008 über die Kosten und Entschädigungen vor dem Bundesverwaltungsgericht (VGKE, SR 173.320.2) auf Fr. 4'500.-- festgesetzt und mit den geleisteten Kostenvorschüssen in gleicher Höhe (Fr. 2'000.-- und Fr. 2'500.--) verrechnet. Der Beschwerdeführerin als unterliegender Partei steht keine Parteientschädigung zu (Art. 64 Abs. 1 VwVG bzw. Art. 7 Abs. 1 VGKE e contrario).

Demnach erkennt das Bundesverwaltungsgericht:

1.
Die Verfahren A-1425/2006 und A-1426/2006 werden vereinigt.

2.
Die Beschwerde wird abgewiesen.

3.
Die Verfahrenskosten von Fr. 4'500.-- werden der Beschwerdeführerin auferlegt. Sie werden mit den geleisteten Kostenvorschüssen von insgesamt Fr. 4'500.-- verrechnet.

4.
Eine Parteientschädigung wird nicht zugesprochen.

5.
Dieses Urteil geht an:

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

Der vorsitzende Richter:	Die Gerichtsschreiberin:
Markus Metz	Sonja Bossart

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: