Bundesverwaltungsgericht

Tribunal administratif fédéral

Tribunale amministrativo federale

Tribunal administrativ federal

Abteilung I
A-1576/2006 und A-1577/2006
{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 ...,
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); Leistungsaustausch.

Sachverhalt:

A.
Die X. AG ist seit dem 1. Januar 1995 als Steuerpflichtige im Register der Mehrwertsteuerpflichtigen der Eidgenössischen Steuerverwaltung (ESTV) eingetragen. (...) Die Y. Holding AG hält neben weiteren Beteiligungen sämtliche Aktien der X. AG. Ihr Hauptzweck lautet: Erwerb, Verwaltung und Veräusserung von Beteiligungen sowie Anlage der Erträge.

B.
Im Anschluss an eine Kontrolle machte die ESTV gegenüber der X. AG mit Ergänzungsabrechnungen (EA) vom 31. März 2003 für die Steuerperioden 1. Quartal 1998 bis 4. Quartal 2000 eine Steuerforderung von Fr. ... (EA Nr. 237'491) und für die Steuerperioden 1. Quartal 2001 bis 4. Quartal 2002 eine solche von Fr. ... (EA Nr. 237'492) (je inkl. Verzugszins) geltend. Die Forderungen beruhten auf verschiedenen Gründen, unter anderem auf nicht fakturierten und nicht aufgezeichneten Buchführungsarbeiten der X. AG an die ihr nahestehende Y. Holding AG. Mit Schreiben vom 19. Mai 2003 forderte die ESTV die X. AG zum Zweck der Überprüfung ihrer Nachbelastungen zur Einreichung der Abschlüsse auf. Nach Eingang des Verlangten korrigierte die ESTV am 25. Juni 2003 die vorgenannten EA betreffend den Posten "Leistungen an nahestehende Personen" und forderte zusätzliche Steuern im Umfang von Fr. ... für die Steuerperioden 1. Quartal 1998 bis 4. Quartal 2000 (EA Nr. 237'508) und Fr. ... für die Steuerperioden 1. Quartal 2001 bis 4. Quartal 2002 (EA Nr. 237'509) (je inkl. Verzugszins). Mit diesen Nachträgen wurde wegen fehlenden Aufzeichnungen der Wert der Leistungen der X. AG für die "Verwaltung des Holdingvermögens" anhand einer Pauschalmethode (2 Promill des durchschnittlichen Holdingvermögens abzüglich Drittleistungen) ermittelt. Die Steuerforderungen aus diesen EA wurden am 1. September 2003 unter Vorbehalt bezahlt.

C.
Mit Entscheiden vom 17. November 2003 bestätigte die ESTV die Steuerforderungen aus allen vier vorgenannten EA.

In der Einsprache vom 2. Januar 2004 wurde im Wesentlichen geltend gemacht, die X. AG habe einzig den Buchhaltungsabschluss der Holding erstellt, was bereits durch die ersten beiden EA Nr. 237'491/2

vom 31. März 2003 erfasst worden sei. Gegenstand der Einsprache seien einzig die Aufrechnungen aus den späteren EA Nr. 237'508/9 vom 25. Juni 2003. Ferner wurde der ESTV vorgehalten, dass anlässlich der Akteneinsicht nicht sämtliche Akten vorgelegt worden seien, weswegen Einsicht in die vollständigen Akten und allfällige Gelegenheit zur Ergänzung der Einsprache verlangt werde.

D.
Mit zwei Einspracheentscheiden vom 8. März 2006 erkannte die ESTV neben der Feststellung der Rechtskraft der Entscheide im Umfang von Fr. ... bzw. von Fr. ... (betreffend EA Nr. 237'491/2) auf teilweise Gutheissung der Einsprachen und stellte fest, die Einsprecherin schulde der ESTV folgende Beträge und habe diese zu Recht bezahlt: für die Steuerperioden 1. Quartal 1998 bis 4. Quartal 2000 Fr. ... Mehrwertsteuer und Fr. ... Verzugszins und für das 1. Quartal 2001 bis 4. Quartal 2002 Fr. ... Mehrwertsteuer plus Fr. ... Verzugszins. Zudem wies die ESTV den Antrag auf Vereinigung der beiden Verfahren ab.

Die ESTV begründete die Aufrechnungen im Wesentlichen damit, 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). Die Einsprecherin mache geltend, der grösste Teil der Arbeit werde vom Verwaltungsrats-Präsidenten selbst geleistet. Über die Art dieser Arbeiten und deren Zeitbeanspruchung bestünden keine Unterlagen, womit auch nicht überprüft werden könne, ob effektiv alle zwingend von der Holding zu tragenden Aufgaben darunter fielen. Mangels rechtsgenüglicher Aufzeichnungen habe die ESTV zu Recht eine Schätzung vorgenommen und die 3 Promill-Formel gemäss Ziff. 7.6.3 Bst. a der Spezialbroschüre Nr. 06 "Kürzung des Vorsteuerabzugs bei gemischter Verwendung" vom September 2000 angewendet, wobei der Satz auf 2 Promill gesenkt worden sei, womit berücksichtigt worden sei, dass

sie als Familiengesellschaft einen geringeren Kostenaufwand habe. Die Einsprecherin bringe keine detaillierten Unterlagen bei und erbringe den Nachweis der Unrichtigkeit der Schätzung damit nicht. Dennoch erscheine es glaubwürdig, dass der Verwaltungsrat einen Teil der Aufgaben selber wahrgenommen habe, dies namentlich auf Grund der Struktur, der stabilen Beteiligungsverhältnisse und des Aktionärskreises der Holding. Daher senke die ESTV in teilweiser Gutheissung der Einsprache den angewendeten Prozentsatz auf 1,5 Promill.

E.
Mit Eingabe vom 10. April 2006 lässt die X. AG (Beschwerdeführerin) Beschwerde an die Eidgenössische Steuerrekurskommission (SRK) führen mit dem Antrag, die Einspracheentscheide seien unter Kosten- und Entschädigungsfolge aufzuheben, eventualiter sei die Sache zum neuen Entscheid an die Vorinstanz zurückzuweisen. Weiter sei die ESTV anzuweisen, die von der Beschwerdeführerin vorsorglich geleisteten Zahlungen zuzüglich Vergütungszinses zurückzuerstatten. Zudem seien die beiden Verfahren zu vereinigen bzw. eventualiter sei das eine Verfahren zu sistieren. In formeller Hinsicht wird die Verletzung des Anspruchs auf rechtliches Gehör gerügt, da die ESTV nicht auf die Rüge mangelnder Akteneinsicht eingegangen sei.

Zum Sachverhalt wird insbesondere erläutert, die Y. Holding AG stünde im Eigentum des Ehepaars B. und habe ihr Domizil an deren Privatadresse, wo sich auch die für die Verwaltung der Gesellschaft erforderliche Infrastruktur befinde. Das Ehepaar bilde den Verwaltungsrat der Holding, Herr B. sei Verwaltungsratspräsident. Er sei auch im Verwaltungsrat aller Tochtergesellschaften vertreten. Die Beschwerdeführerin wendet sich gegen die Aufrechnung anhand der späteren EA Nr. 237'508/9, indem sie geltend macht, einzige Aktivität, welche die Beschwerdeführerin zugunsten der Holding erbringe, sei das Erstellen des Buchhaltungsabschlusses, was in den ersten beiden (und nicht mehr strittigen) EA Nr. 237'491/2 vom 31. März 2003 erfasst worden sei. Die Führung der Buchhaltung im Verlaufe des Jahres (Ablage, Kontierung der Belege, Ausführung der Zahlungen usw.) erfolge durch den Verwaltungsratspräsidenten persönlich. Für die einzelnen von der ESTV (in Ziff. 7.6.2 der Spezialbroschüre Nr. 06) aufgezählten Leistungen (strategische Führung, Aktionariat, Betreuung und Unterstützung der Tochtergesellschaften, Verwalten der Beteiligungen) habe die Holding, deren einziger Zweck im Halten der Beteiligungen liege, gar keinen Bedarf. Die Verwaltung der Be-

teiligungen erfolge durch Herrn B.. Die Holding verfolge aufgrund der divergierenden Ausrichtungen der einzelnen Tochtergesellschaften keine eigentliche Konzernstrategie. Soweit eine Strategie verfolgt würde, nähme der Verwaltungsratspräsident der Holding, welcher auch im Verwaltungsrat jeder Tochtergesellschaft die massgebliche Person sei, diese Aufgabe wahr. Betreffend das "Aktionariat", das einzig aus dem Ehepaar B. bestehe, sei offensichtlich, dass die Beschwerdeführerin keine Leistungen zu erbringen habe. Auch die Durchführung der Generalversammlung könne relativ formlos erfolgen. Ferner habe die Holding neben den Beteiligungen keine nennenswerten Aktiven (wie Wertschriften oder Immobilien), die einer aufwändigen Verwaltung bedürften. Mit den beiden späteren EA Nr. 237'508/9 seien also fiktive, von der Beschwerdeführerin nie erbrachte Leistungen aufgerechnet worden. Die ESTV vermute bloss, dass die Beschwerdeführerin der Holding steuerbare Leistungen erbracht habe, erbringe aber dafür weder einen Beweis noch ein Indiz. Trotzdem versuche sie, durch eine Schätzung die Beweislast umzukehren, was nicht statthaft sei. Über die Tatsache, dass der Verwaltungsrat Herr B. sämtliche Geschäfte führe, existierten keine Aufzeichnen, weswegen einzig eine Einvernahme von Herrn B. als Beweismittel in Frage käme. Eine Ablehnung des Zeugenbeweises würde gegebenenfalls eine Verletzung des Anspruchs auf rechtliches Gehör darstellen. Sodann wendet sich die Beschwerdeführerin – falls entgegen ihrer Ansicht die von der ESTV unterstellten Leistungen bejaht würden – gegen die angewendete Bemessungsmethode.

F.
In ihren beiden Vernehmlassungen vom 22. Mai 2006 schliesst die ESTV auf kostenfällige Abweisung der Beschwerde, soweit auf diese eingetreten werde. Neben einer Stellungnahme zu den materiellen Vorbringen in der Beschwerde, erläutert die ESTV betreffend Akteneinsicht, die Beschwerdeführerin habe ein umfassendes Akteneinsichtsrecht erhalten, wie sich aus dem Verzeichnis der Akten (act. 14) ergebe. Folglich bestehe auch keine Gehörsverletzung.

G.
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-1576/2006 und

A-1577/2006 können antragsgemäss vereinigt werden. Der eventualiter gestellte Sistierungsantrag ist damit hinfällig.

2.
Die Veranlagung und Entrichtung der Mehrwertsteuer erfolgt nach dem Selbstveranlagungsprinzip (Art. 37 f. MWSTV; Art. 46 f. MWSTG; vgl. ERNST BLUMENSTEIN/PETER LOCHER, System des Steuerrechts, 6. Auflage, Zürich 2002, S. 421 f.). Dies bedeutet, dass der Steuerpflichtige selbst und unaufgefordert über seine Umsätze und Vorsteuern abzurechnen und innerhalb von 60 Tagen nach Ablauf der Abrechnungsperiode den geschuldeten Mehrwertsteuerbetrag an die ESTV abzuliefern hat. Der Mehrwertsteuerpflichtige hat seine Mehrwertsteuerforderung selbst festzustellen; er ist allein für die vollständige und richtige Versteuerung seiner steuerbaren Umsätze und für die korrekte Ermittlung der Vorsteuer verantwortlich. Die Verwaltung ermittelt die Höhe des geschuldeten Mehrwertsteuerbetrags nur dann an Stelle des Mehrwertsteuerpflichtigen, wenn dieser seinen Pflichten nicht nachkommt (Art. 48 MWSTV bzw. Art. 60 MWSTG, Ermessenseinschätzung; statt vieler: Urteile des BVGer A-1348/2006 vom 30. Mai 2007 E. 2; A-838/2007 vom 9. November 2007 E. 2.4.1, je mit Hinweisen).

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 Aktionärs-/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 unter 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). Als nicht delegierbar gelten hauptsächlich die Grundsatzentscheide betreffend die verschiedenen in Art. 716a Abs. 1 Ziff. 1-6 OR genannten Bereiche (Oberleitung) und die Oberaufsicht. Der Verwaltungsrat braucht hingegen nicht selber die Aufsicht auszuüben und die Beschlüsse vorzubereiten; er muss etwa nicht selbst die Entwürfe und Varianten für die Organisation, die Unterlagen für eine strategische Umorientierung, die Ausgestaltung des Rechnungswesens und der Finanzplanung zusammenstellen (BÖCKLI, a.a.O., S. 1574, S. 1533 ff.).

5.

Die Beweiswürdigung endet mit dem richterlichen Entscheid darüber, ob eine rechtserhebliche Tatsache als erwiesen zu gelten hat oder

nicht. Bei der Beweiswürdigung ist auch die Sorgfalt der Steuerbehörde bei der Abklärung der tatsächlichen Verhältnisse und ebenso die Art und das Mass der Mitwirkung des Steuerpflichtigen zu werten (Entscheid der SRK vom 4. Januar 2005, veröffentlicht in Verwaltungspraxis der Bundesbehörden [VPB] 69.61 E. 2b; MARTIN ZWEIFEL, Die Sachverhaltsermittlung im Steuerveranlagungsverfahren, Zürich 1989, S. 109). Der Beweis ist geleistet, wenn das Gericht gestützt auf die freie Beweiswürdigung zur Überzeugung gelangt ist, dass sich der rechtserhebliche Sachumstand verwirklicht hat (BGE 130 III 321 E. 3.2; Urteil des Bundesgerichts 2A.110/2000 vom 26. Januar 2001 E. 3c; FRITZ GYGI, Bundesverwaltungsrechtspflege, Bern 1983, S. 279 f.; ZWEIFEL, a.a.O., S. 109 f.). Gelangt das Gericht nicht zu diesem Ergebnis, so fragt sich, ob zum Nachteil der Steuerbehörde oder des Steuerpflichtigen zu entscheiden ist, wer also die Folgen der Beweislosigkeit zu tragen hat. Nach der objektiven Beweislastregel ist bei Beweislosigkeit zu Ungunsten desjenigen zu urteilen, der die Beweislast trägt (GYGI, a.a.O., S. 279 f.; ZWEIFEL, a.a.O., S. 109 f.). Die Steuerbehörde trägt die Beweislast für die steuerbegründenden und steuererhöhenden Tatsachen und der Steuerpflichtige für die steueraufhebenden und -mindernden Tatsachen (Urteil des Bundesgerichts vom 14. Juli 2005, ASA 75 S. 495 ff. E. 5.4; statt vieler: Urteile des BVGer A-1418/2006 vom 14. Mai 2008 E. 5.1; A-1354 vom 24. August 2007 E. 2, je mit zahlreichen Hinweisen). Die Beweislast für das Bestehen eines Steuerobjekts und namentlich eines mehrwertsteuerlichen Leistungsaustauschs kommt damit – als steuerbegründende Tatsache – der ESTV zu (Urteil des Bundesgerichts 2A.264/2006 vom 3. September 2008 E. 4.1; Urteile des BVGer A-1385/2006 vom 3. April 2008 E. 7.2; A-1354 vom 24. August 2007 E. 7.2.4, 8.2.2 in fine).

6.

6.1 Im vorliegenden Fall sind Leistungen zwischen der Beschwerdeführerin und der Y. Holding AG (im Folgenden auch nur "Holding") Urteilsthema. Die Holding bezweckt gemäss Handelsregisterauszug den Erwerb, die Verwaltung und Veräusserung von Beteiligungen und die Anlage der Erträge. Sie hat kein Personal angestellt. Im fraglichen Zeitraum war sie an einer Gesellschaft zu gut 50% beteiligt, und an drei bzw. ab 2002 vier Gesellschaften, wozu auch die Beschwerdeführerin gehört, zu 100%. Neben diesen vier bzw. fünf Mehrheitsbeteiligungen hielt sie eine Minderheitsbeteiligung von 20%. Abgesehen von den Beteiligungen verfügte die Holding über praktisch keine Aktiven.

Entsprechend erzielte sie im Wesentlichen nur Beteiligungserträge (zum Ganzen: Geschäftsberichte in act. 5). Den Verwaltungsrat der Holding bildete das Ehepaar B., welches zusammen nach Angaben der Beschwerdeführerin auch alle Aktien der Holding hielt. Auch in allen übrigen Konzerngesellschaften war Herr B. Mitglied des Verwaltungsrats, zumeist wie in der Holding sowie der Beschwerdeführerin als Präsident mit Einzelunterschrift.

Mit den vorliegend strittigen EA Nr. 237'208/9 hat die ESTV die ihrer Ansicht nach von der Beschwerdeführerin an die Holding erbrachten Leistungen unter Anwendung der Pauschale nach Ziff. 7.6.3 Bst. a SB Kürzung (E. 3.2.1) annäherungsweise ermittelt. Im Sinn von Drittleistungen wurde der Verwaltungsaufwand gemäss Buchhaltung der Holding abgezogen (vgl. Beilage zu den EA). Diese Abzüge wurden von den Parteien nicht thematisiert und sind damit nicht strittig. Der auf das Holdingvermögen anzuwendende Satz von gemäss Praxis 3 Promill wurde in den EA auf 2 Promill und in den Einspracheentscheiden in teilweiser Gutheissung der Einsprachen zusätzlich auf 1,5 Promill reduziert.

6.2 Zu prüfen ist, ob die Beschwerdeführerin der Holding – was sie bestreitet – Leistungen der von der ESTV angenommenen Art erbracht hat. Müssten steuerbare Leistungen als erstellt betrachtet werden, hätte die ESTV zu Recht eine Drittpreisaufrechnung nach Art. 26 Abs. 2 Satz 3 MWSTV und Art. 33 Abs. 2 Satz 3 MWSTG vorgenommen (E. 3.1). Mangels Fakturierung, Verbuchung oder anderweitiger Aufzeichnung der Leistungen wäre überdies eine Schätzung der Bemessungsgrundlage zulässig gewesen (E. 2, 3.1).

Irrelevant sind vorliegend im Übrigen die konzerninternen Leistungen, welche die Beschwerdeführerin nach eigenen Angaben den Tochtergesellschaften zu deren Betreuung und Unterstützung erbracht und diesen auch direkt, mit Mehrwertsteuer, fakturiert hat (sog. "Managementleistungen", siehe Rz. 13 und 45 i.V.m. Rz. 41 Beschwerde; ferner act. 23 ff., 35 f. betr. entsprechende Management Fees). Diese Managementleistungen gehören nicht zu den vorliegend aufgerechneten Leistungen (solches macht auch die ESTV nicht geltend) und sie sind hier nicht strittig. Solche Leistungen fallen auch nicht unter die 3 Promill Pauschale (hierzu E. 3.3.2).

6.3 Die Zulässigkeit der Schätzung anhand der 3 Promill Pauschale (unter Anwendung eines reduzierten Satzes von 1,5 Promill) bedingt,

dass der Holding überhaupt Leistungen der von der 3 Promill Pauschale erfassten Art (hierzu E. 3.3.2/3) erbracht worden sind und die Beschwerdeführerin Leistungserbringerin war.

6.4 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.

Entgegen dem Dafürhalten der Beschwerdeführerin, die Holding verfolge keine eigentliche Konzernstrategie (Rz. 40 f. Beschwerde), ist vorliegend von einem Konzern mit einer zumindest minimalen einheitlichen Leitung auszugehen. Bereits die Tatsache, dass die Holding an den Tochtergesellschaften Mehrheits- bzw. 100%-ige Beteiligungen hält und sie diese damit beherrschen und eine einheitliche Leitung durchsetzen kann, lässt vermuten, dass eine solche auch ausgeübt wurde. Auch dass Herr B. im Verwaltungsrat aller Tochtergesellschaften Einsitz hatte, und mehrheitlich zudem Verwaltungsratspräsident mit Einzelunterschriftsberechtigung war (siehe E. 6.1), ist als Indiz für eine tatsächlich ausgeübte einheitliche Leitung zu werten (s.a. ALLEMANN, a.a.O., S. 4-6). Ein Hinweis auf einen Konzern liegt auch in der Tatsache der Unterstützung und Betreuung der Tochtergesellschaften durch gewisse "Managementleistungen" der Beschwerdeführerin (soeben E. 6.2 in fine). Ist von einem Konzern auszugehen, kommt vorliegend nur die Holding als konzernleitende Gesellschaft in Betracht. Dies ergibt sich aus den Angaben der Beschwerdeführerin, die einheitliche Strategie würde – falls eine solche anzunehmen wäre – durch den Verwaltungsrat der Holding bestimmt und der Verwaltungsratspräsident der Holding könne durch seine Vertretung im Verwaltungsrat aller Tochtergesellschaften seine Interessen direkt geltend machen (Beschwerde Rz. 42). Es besteht also ein Konzern mit der Y. Holding AG als konzernleitender Gesellschaft und es wurde eine gewisse (wenn auch nicht notwendigerweise intensive) einheitliche Leitung des Konzerns ausgeübt.

6.5 Zu eruieren ist als Nächstes, ob die Beschwerdeführerin der Holding Leistungen im Sinn der 3 Promill Methode erbracht hat (E. 6.3).

Die Beschwerdeführerin räumt einzig die Erbringung von Buchhaltungsleistungen ein (welche grundsätzlich auch unter die Pauschale fallen würden, E. 3.3.2/3). Weitere Leistungen von ihr an die Holding bestünden nicht.

6.5.1 Vorab ist auf die im Verlauf des Verfahrens gemachten Feststellungen der ESTV bezüglich der erbrachten Leistungen einzugehen:

Anlässlich der Kontrolle und bei Erlass der ersten beiden EA Nr. 237'491/2 (welche vorliegend nicht mehr Streitgegenstand bilden) wurde zuerst angenommen, die Leistungen der Beschwerdeführerin hätten sich auf Buchhaltungsarbeiten beschränkt. Deren Wert wurde ohne Rückgriff auf die Pauschale auf Fr. ....-- pro Jahr geschätzt. Erst nach einer internen Überprüfung erfolgten mittels den vorliegend strittigen Nachträgen in EA Nr. 237'508/9 Aufrechnungen anhand der fraglichen Pauschale. In diesen EA bezeichnete die ESTV die von ihr angenommenen Leistungen nicht näher, es war nur die Rede von "Vermögensverwaltungsleistungen". In den Entscheiden vom 17. November 2003 wurde ausgeführt, es habe sich ergeben, dass die Buchführungsarbeiten anlässlich der Kontrolle (mithin den ersten EA) wertmässig zu tief geschätzt worden seien, weswegen in den EA Nr. 237'508/9 eine zusätzliche Aufrechnung erfolgt sei. Sodann nahm die ESTV Bezug auf die angewendete 3 Promill-Formel, jedoch ohne konkret zu behaupten, solche Leistungen habe die Beschwerdeführerin erbracht. Geschlossen wurde, vorliegend sei die Ermittlung mit dem herabgesetzten Promillesatz von 2 Promill vorgenommen worden, um der Tatsache Rechnung zu tragen, dass eine Familienholding bestehe und die Beschwerdeführerin dieser gegenüber "nur gerade Buchführungsarbeiten" erbringe.

Die ESTV unterstellte im Prinzip erstmals in den Einspracheentscheiden explizit, die Beschwerdeführerin habe Leistungen der von der Pauschale erfassten Art erbracht. Die Angaben der ESTV zu den angeblich erbrachten Leistungen weisen also gewisse Widersprüchlichkeiten und Unklarheiten auf. Dies ist im Rahmen der Beweiswürdigung zu berücksichtigen und zudem angesichts der der ESTV obliegenden Beweislast für die Existenz steuerbarer Leistungen problematisch (E. 5). Hervorzuheben ist insbesondere die Tatsache, dass die ESTV noch anlässlich des Erlasses der Erstentscheide vom 17. November 2003 (wie bei Erlass der ersten beiden EA Nr. 237'491/2) davon aus-

ging, die Beschwerdeführerin habe "nur gerade Buchführungsarbeiten" erbracht, was sich mit der Darstellung der Beschwerdeführerin deckt.

In den Einspracheentscheiden begründete die ESTV ihre Annahme, es sei eine ganze Reihe von Leistungen erbracht worden, unter Hinweis auf die "Kosten aus Anteilseignertätigkeit" hauptsächlich damit, dass jede Holding einen gewissen Minimalaufwand habe und die entsprechenden Leistungen ihr von irgend wem erbracht werden müssten. Es trifft zwar zu, dass die mit der fraglichen Pauschale zu erfassenden 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) im Prinzip bei jeder Muttergesellschaft, 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, ausgeübt werden müssen. Diese Feststellung genügt aber nicht zum Beweis, dass die Beschwerdeführerin diese Leistungen erbracht hat, zumal diese vorliegend geltend macht, dass soweit überhaupt ein Bedarf an solchen Tätigkeiten bestand, diese vom Verwaltungsrat übernommen wurden.

6.5.2 Im Folgenden ist betreffend die einzelnen von der Pauschale erfassten Leistungen zu prüfen, ob die Erbringung durch die Beschwerdeführerin erstellt ist.

6.5.2.1 Die Beschwerdeführerin macht einerseits geltend, die Holding verfolge keine eigentliche Konzernstrategie und habe deswegen keinen Bedarf für Leistungen im Bereich der einheitlichen Strategie. Sollte dennoch eine einheitliche Strategie bejaht werden, so würde sie durch den Verwaltungsrat der Holding bzw. Herrn B. bestimmt. Es sei nicht einsichtig, weswegen die strategische Führung an die Beschwerdeführerin delegiert werden sollte, zumal Herr B. im Verwaltungsrat jeder Tochtergesellschaft die massgebliche Person darstelle und er so direkt Einfluss nehmen könne.

Zu den Shareholder Activities und – falls von einer Tochtergesellschaft erbacht – zu den unter die 3 Promill-Pauschale fallenden Leistungen zählt auch die Konzernleitung, soweit sie unentgeltliche, nicht weiterfakturierbare Tätigkeit beinhaltet (oben E. 3.3.2). Soweit der Verwaltungsrat der Muttergesellschaft selbst die Konzernleitung wahrnimmt, kann keine Leistung einer Tochtergesellschaft vorliegen und die Pauschale nicht zum Tragen kommen (E. 3.3.2).

Wie oben festgehalten (E. 6.4), ist zwar entgegen den Ausführungen der Beschwerdeführerin von einer gewissen einheitlichen Leitung auszugehen. Hingegen kann unter den vorliegenden Umständen als glaubhaft gelten, dass diese durch den Verwaltungsrat der Holding ausgeübt wurde. Dies entspricht vorab schon der aktienrechtlichen Zuständigkeitsordnung. Abgesehen von der gemäss Art. 716a Abs. 1 OR zwingend vom Verwaltungsrat der Muttergesellschaft auszuübenden Konzernoberleitung ist dieser, sofern keine Delegation erfolgte, auch für die darüberhinausgehenden Aufgaben im Bereich Konzernleitung zuständig (Art. 716 OR, Art. 716b OR; vorn E. 4.2). Die ESTV geht von einer Delegation von Konzernleitungsbefugnissen aus. Dabei geht ihr Hinweis auf Art. 716a Abs. 2 OR fehl, da dort die Delegation unter Verwaltungsratsmitgliedern geregelt wird. Weiter stützt die ESTV ihre Annahme auf Vermutungen aufgrund der Erfahrung, dass bei Holdingstrukturen praktisch immer eine Delegation stattfinde, da der Verwaltungsrat personell, zeit- und materialmässig nicht in der Lage sei, alle Aufgaben selber auszuführen (Einspracheentscheide S. 11; Vernehmlassung S. 5). Auch wenn dies in anderen Konzernen häufig der Fall sein mag, kann dem vorliegend nicht zugestimmt werden. Dass Herr B. als Verwaltungsrat der Holding die Konzernleitung alleine wahrnahm, ist angesichts der beschränkten Zahl und der Stabilität der Beteiligungen glaubhaft. Die Y. Holding AG hielt in den Jahren 1998 bis 2001 unverändert vier Mehrheits- und eine Minderheitsbeteiligung. Einzig im Jahr 2002 kam eine weitere Beteiligung hinzu (siehe Beilagen in act. 5). Unterbeteiligungen scheinen nach Angaben der Parteien keine zu bestehen. Dass die im Zusammenhang mit der von der Pauschale erfassten "Verwaltung von Beteiligungen" und der Konzernstrategie stehenden erforderlichen Entscheide von Herrn B. nicht nur gefällt (was weitgehend, nämlich bei Entscheiden betreffend Konzernoberleitung, sowieso nicht delegierbar wäre, E. 4.2), sondern auch (was delegierbar wäre) vorbereitet und umgesetzt wurden und er überdies auch allfällige untergeordnete, administrative Arbeiten erledigte, wurde von der Beschwerdeführerin nachvollziehbar erläutert und ist bei diesen Gegebenheiten glaubwürdig. Inwiefern von ihr noch Leistungen im Bereich Konzernleitung hätten erbracht werden sollen, wurde von der (für den Bestand von steuerbaren Leistungen beweisbelasteten, vgl. E. 5) ESTV nicht belegt und ist nicht ersichtlich.

Im Übrigen ist plausibel und ergibt sich auch aus der erläuterten (wenn auch teilweise dispositiven) handelsrechtlichen Kompetenzverteilung, dass Herr B. diese Tätigkeiten in seiner Funktion als Verwal-

tungsrat der Holding ausübte und nicht etwa in seiner Stellung als Verwaltungsrat oder Geschäftsleiter der Beschwerdeführerin. Dass Herr B. von der Holding keine Entschädigung bezieht und von der Beschwerdeführerin eine ansehnliche Lohnzahlung erhält, vermag entgegen der Ansicht der ESTV daran nichts zu ändern. Herr B. kann als (zusammen mit seiner Ehefrau) Alleinaktionär der Holding anderweitige wirtschaftliche Vorteile erzielen. Dass er für seine Tätigkeit für die Beschwerdeführerin (eine Betriebsgesellschaft), einen Lohn erhält, ist nicht weiter ungewöhnlich und erlaubt keinen Schluss auf seine Tätigkeit für die Holding.

6.5.2.2 Von der Pauschale erfasst sind weiter Vermögensverwaltungsleistungen im (engeren) Sinn der Wertschriftenverwaltung und -verwahrung bzw. der Vermögensanlage (oben E. 3.3.3). Die Holding besitzt jedoch neben den Beteiligungen keine Vermögenswerte, die einen bedeutenden Verwaltungs- oder Anlageaufwand hätten hervorrufen können, namentlich weist sie in ihrem Umlaufvermögen keine Wertschriften aus (act. 11 f., act. 24 f.; E. 6.1). Dies unterscheidet die Situation bei der Y. Holding AG massgeblich von jener anderer Holdinggesellschaften, die häufig neben den Beteiligungen über beträchtliche Vermögenswerte (namentlich Wertschriften) verfügen, die (was von der Pauschale berücksichtigt wird) zu verwalten und anzulegen sind.

Weitere für den Betrieb der Holding selbst erforderliche Leistungen liegen etwa in der Organisation der Generalversammlung, in den Beziehungen zu den Aktionären und in den Veröffentlichungspflichten (oben E. 3.3.2/3). Diesbezüglich konnten nur geringe Aufwände anfallen, da (nach unwidersprochenen Angaben der Beschwerdeführerin) das Ehepaar B. alle Aktien hielt und gleichzeitig den Verwaltungsrat bildete. Auch hier ist nachvollziehbar, dass die nötigen Arbeiten vom Verwaltungsrat der Holding erledigt wurden.

6.5.3 Insgesamt ist nicht ersichtlich und wurde von der zum Nachweis eines Leistungsaustauschs und der Leistungserbringung durch die Beschwerdeführerin beweisbelasteten ESTV (E. 5) weder bewiesen noch nachvollziehbar dargelegt, dass die Beschwerdeführerin der Holding neben den Buchhaltungsarbeiten (hierzu sogleich) weitere unter die Pauschale fallende Leistungen erbracht hat. Demgegenüber sind die Ausführungen der Beschwerdeführerin, mit welchen sie illustriert, weswegen die Holding solche Leistungen gar nicht zu beziehen brauchte, nämlich weil der Verwaltungsrat der Holding sie selbst erbrachte, plau-

sibel. Die Beweiswürdigung ergibt, dass (abgesehen von der Buchführung) keine Leistungen der Beschwerdeführerin im Sinn der 3 Promill Pauschale erstellt sind. Die Anwendung der Pauschale (nur für die Buchhaltung) war damit nicht gerechtfertigt.

6.6 Zu besteuern waren damit bei der Beschwerdeführerin nur die Buchhaltungsleistungen.

Bereits mit den ersten beiden vorliegend nicht mehr strittigen EA Nr. 237'491/2 waren Buchhaltungsleistungen der Beschwerdeführerin Gegenstand einer Aufrechnung, wobei der Wert der Leistungen (offenbar nach Besprechung mit Herrn B.) auf Fr. ....-- pro Jahr geschätzt wurde. Es fragt sich, ob die Buchführungsleistungen neben der Aufrechnung mit den ersten EA noch Anlass für eine weitere Steuernachforderung bieten.

Die Beschwerdeführerin ist der Ansicht, mit den ersten beiden EA seien ihre Buchhaltungsarbeiten genügend erfasst worden. Weitere Buchhaltungsleistungen habe zudem Herr B. erledigt (nämlich Ablage, Kontierung der Belege, Zahlungen usw.). Hierzu nimmt die ESTV nicht Stellung und diese Darstellung kann auch nicht als unglaubwürdig bezeichnet werden angesichts der relativ einfachen Verhältnisse bei der Holding (siehe E. 6.1). Gewisse Arbeiten scheint überdies das Treuhandbüro erledigt zu haben (Beiblatt zum Kontollbericht, act. 1 und Kontoauszüge betr. "Verwaltungsaufwand", act. 20).

Die Angaben der ESTV betreffend die erbrachten Leistungen sind wie bemerkt widersprüchlich (oben E. 6.4.1). Während nach den Ausführungen in den Entscheiden vom 17. November 2003 die Buchführungsleistungen (und nur sie) noch Gegenstand der späteren EA Nr. 237'508/9 waren, ergibt sich solches weder aus diesen EA selbst, noch aus den Einspracheentscheiden, wo die ESTV die zusätzlichen Steuernachforderungen mit der – wie erläutert unzutreffenden – Annahme begründete, dass generell Leistungen im Sinn der 3 Promill Pauschale erbracht worden seien.

Entscheidend ist jedenfalls, dass die ESTV nicht erläutert hat, inwiefern die Buchhaltungsleistungen in den ersten EA (quantitativ oder qualitativ) ungenügend geschätzt worden sein sollten. Es kann damit davon ausgegangen werden, dass die Buchführungsarbeiten mit den ersten beiden EA vollumfänglich sowie wertmässig genügend besteuert wurden. Es bestehen somit keine weiteren Leistungen, die im

Rahmen der zweiten EA Nr. 237'508/9 noch einer Besteuerung zu unterwerfen gewesen wären. Diese Aufrechnungen waren unzulässig. Die Beschwerde ist vollumfänglich gutzuheissen.

7.

7.1 Weiter wird eine Verletzung des rechtlichen Gehörs gerügt, weil die ESTV in den Einspracheentscheiden mit keinem Wort darauf eingegangen sei, dass die Beschwerdeführerin in der Einsprache geltend gemacht hatte, nicht alle Akten zur Einsicht erhalten zu haben und eine allfällige Ergänzung der Einsprache verlangt habe.

Die ESTV gibt in den Vernehmlassungen an, es sei Akteneinsicht gemäss dem Aktenverzeichnis in act. 14 gewährt worden. Daraus ist ersichtlich, dass die Beschwerdeführerin sämtliche Akten, die auch dem Bundesverwaltungsgericht vorliegen und soweit sie nicht ohnehin von ihr selbst stammen, zur Einsicht erhalten hat. Die Rüge der Verletzung des rechtlichen Gehörs ist damit unbegründet.

7.2 Weiter beantragt die Beschwerdeführerin (wenn auch nicht formell) die Einvernahme von Herrn B. und führt aus, sofern an der Auffassung der ESTV betreffend die angeblichen Leistungen an die Holding festgehalten würde, würde eine Ablehnung des Zeugenbeweises eine Verletzung des Anspruchs auf rechtlichen Gehörs darstellen. Nach dem vorstehenden Ergebnis wurde der Standpunkt der ESTV gerade nicht gestützt, womit schon nach der Ansicht der Beschwerdeführerin ohne Verletzung des rechtlichen Gehörs eine Zeugeneinvernahme unterbleiben konnte. Zudem konnte in antizipierter Beweiswürdigung ohnehin auf die Abnahme dieses Beweises verzichtet werden.

8.
Dem Gesagten zufolge ist die Beschwerde gutzuheissen und die Einspracheentscheide der ESTV sind aufzuheben.

8.1 Die von der Beschwerdeführerin unter Vorbehalt bezahlten Steuerforderungen im vorliegend noch strittigen Umfang von Fr. ... für die Zeit vom 1. Quartal 1998 bis 4. Quartal 2000 und Fr. ... für die Perioden 1. Quartal 2001 bis 4. Quartal 2002 sind von der ESTV zurückzuerstatten. Die ESTV hat für die Zeit ab der Zahlung der zu Unrecht eingeforderten Steuer bis zur Auszahlung einen Vergütungszins zu 5% auszurichten (Art. 48 Abs. 4 letzter Satz MWSTG bzw. Art. 39 Abs. 4 letzter Satz MWSTV i.V.m. Art. 1 Abs. 3 der Verordnung des

EFD vom 20. Juni 2000 über die Verzugs- und Vergütungszinssätze [SR 641.201.49]).

8.2 Bei diesem Ausgang des Verfahrens hat die Beschwerdeführerin nach Art. 63 Abs. 1 VwVG keine Verfahrenskosten zu tragen. Die geleisteten Kostenvorschüsse von total Fr. 1'700.-- werden ihr zurückerstattet. Die Vorinstanz hat der obsiegenden Beschwerdeführerin eine Parteientschädigung auszurichten (Art. 64 Abs. 1 und 2 VwVG; Art. 7 ff. des Reglements vom 21. Februar 2008 über die Kosten und Entschädigungen vor dem Bundesverwaltungsgericht [VGKE, SR 173.320.2]). Die Parteientschädigung ist anhand der eingereichten detaillierten Kostennote festzusetzen (Art. 14 VGKE), wobei auch hier nur der notwendige Zeitaufwand zu entschädigen ist (Art. 10 VGKE). Der in der Kostennote ausgewiesene anwaltliche Aufwand von 32.20 Stunden (davon 15.20 Stunden des verfahrensführenden Anwalts) umfasst auch Arbeiten betreffend das vorinstanzliche Verfahren, welche im vorliegenden Verfahren keinen Anspruch auf Parteientschädigung geben (vgl. Urteil des BVGer A-651/2008 vom 29. Mai 2008). Unter Abzug des entsprechenden nicht entschädigungsberechtigten Aufwands bis zum Erlass der Einspracheentscheide von 10.50 Stunden (des verfahrensführenden Anwalts) ergibt sich eine Reduktion des mit der Honorarnote geltenden gemachten Betrags von Fr. 9'349.35 um Fr. 3'250.-- (10.50 Stunden à Fr. 300.--). Unter Reduktion des Aufwandes gemäss Kostennote auf das Verfahren vor dem Bundesverwaltungsgericht kann folglich ein Betrag von Fr. 6'096.35 (Auslagen und MWST inklusive) als Parteientschädigung zugesprochen werden.

Demnach erkennt das Bundesverwaltungsgericht:

1.
Die Verfahren A-1576/2006 und A-1577/2006 werden vereinigt.

2.
Die Beschwerde wird gutgeheissen. Die ESTV hat der Beschwerdeführerin die Beträge von Fr. ....-- und Fr. ....--, je inklusive eines Vergütungszinses von 5%, zurückzuerstatten.

3.
Es werden keine Verfahrenskosten erhoben. Die geleisteten Kostenvorschüsse von total Fr. 1'700.-- werden nach Eintritt der Rechtskraft des vorliegenden Urteils zurückerstattet.

4.
Die Vorinstanz hat der Beschwerdeführerin eine Parteientschädigung von Fr. 6'096.35 auszurichten.

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: