Bundesverwaltungsgericht

Tribunal administratif fédéral

Tribunale amministrativo federale

Tribunal administrativ federal

Abteilung I
A-1376/2006 /zis/boo
{T 0/2}

Urteil vom 20. November 2007

Besetzung

Richterin Salome Zimmermann (Vorsitz),
Richter Pascal Mollard, Richter André Moser,
Gerichtsschreiberin Sonja Bossart.

Parteien

X._____ AG UND Y._____ AG, ...,
vertreten durch ...,
Beschwerdeführerinnen,

gegen

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

Gegenstand

Mehrwertsteuer (1. Quartal 1995 bis 4. Quartal 1997);
Schätzung des Drittpreises (Art. 26 Abs. 2 Satz 3
MWSTV); Vorsteuerabzug; gemischte Verwendung.

Sachverhalt:

A.
Die X. AG, welche laut Handelsregistereintrag unter anderem die Fabrikation ... Erzeugnisse und den Handel mit solchen bezweckt, sowie die Y. AG ("Holding"), welche gemäss Eintrag im Handelsregister hauptsächlich den Erwerb, das Halten und Verkaufen von Beteiligungen an Unternehmen aller Art des In- und Auslandes, insbesondere der ... Industrie, zum Zweck hat, waren beide vom 1. Januar 1995 bis 31. Dezember 1997 als Steuerpflichtige im Register der Mehrwertsteuerpflichtigen der Eidgenössischen Steuerverwaltung (ESTV) eingetragen. Mit Wirkung ab dem 1. Januar 1998 unterstellten sich die Konzerngesellschaften der Gruppenbesteuerung. Nach einer Kontrolle vor Ort machte die ESTV für die Steuerperioden 1. Quartal 1995 bis 4. Quartal 1997 mit Ergänzungsabrechnung (EA) Nr. 28'404 vom 5. Juni 1998 eine Steuernachforderung gegenüber der X. AG in Höhe von Fr. 715'300.-- (inkl. Verzugszins) geltend. Gleichzeitig erstellte die ESTV gegenüber der Y. AG eine Gutschriftsanzeige Nr. 75'808 betreffend den selben Zeitraum über Fr. 735'591.--. Am 29. Juni 2001 erliess die ESTV einen Entscheid und bestätigte die Steuernachforderung gegenüber der X. AG und die Gutschrift an die Y. AG. Die X. AG und die Y. AG liessen hiergegen Einsprache erheben.

B.
Mit Einspracheentscheid vom 8. Juli 2004 wies die ESTV die Einsprache vollumfänglich ab und stellte fest, die X. AG schulde der ESTV für die Steuerperioden 1. Quartal 1995 bis 4. Quartal 1997 Mehrwertsteuern in der Höhe von Fr. 715'300.-- (inkl. Verzugszins) und die Y. AG habe für dieselben Quartale gegenüber der ESTV ein Vorsteuerguthaben von Fr. 735'591.--. Die Mehrwertsteuernachforderung gegenüber der X. AG beruhte auf der Schätzung des Fremdpreises der Verwaltungsleistungen (Steuernachforderung von Fr. 133'951.50; 6.5% von Fr. 2'060'792.-- für die Jahre 1995 und 1996) und der Management Leistungen (Steuernachforderung Fr. 581'348.90) an die Y. AG. Im Zusammenhang mit der Errechnung des Vorsteuerguthabens der Y. AG bezog sich der Streitgegenstand auf die Verweigerung des Vorsteuerabzugs durch die ESTV von insgesamt Fr. 399'813.--, die einerseits auf Projektkosten (von Fr. 626'526.-- für 1996 und Fr. 2'511'954.-- für 1997) und andererseits auf Aufwendungen für eine neue Konzernstrategie (von Fr. 3'012'492.-- für 1997) lasteten. Weiter bestätigte die ESTV die Ermittlung der Vorsteuerkürzung. In

verfahrensmässiger Hinsicht stellte die ESTV fest, die zwei Verfahren betreffend die beiden Gesellschaften könnten wie bisher in einem einzigen Verfahren geführt werden.

In materieller Hinsicht erläuterte die ESTV, mangels geeigneter Unterlagen, anhand derer sich der Umfang der Verwaltungsleistungen der X. AG an die Y. AG nachweisen liesse, habe die ESTV den Drittpreis schätzungshalber ermittelt. Das Total der von einer Tochtergesellschaft erbrachten Dienstleistungen werde nach der folgenden Formel berechnet: 30 des durchschnittlichen Holdingvermögens (Total Aktiven) abzüglich der von konzernfremden Unternehmen bezogenen Verwaltungsleistungen. Insbesondere seien damit nicht nur die Kosten für die blosse Depotverwahrung, sondern auch andere Leistungen, die mit der Verwaltung des Vermögens und dem Betrieb der Y. AG anfallen, abgedeckt (so Tätigkeiten im Zusammenhang mit der Generalversammlung, mit der Ausgabe von eigenen Wertpapieren, mit der Erstellung der konsolidierten Rechnung, mit der Beschaffung von Mitteln zum Erwerb von neuen Konzernmitgliedern usw.). Damit sei die unter Anwendung der Pauschale von 30 vorgenommene Schätzung als zurückhaltend zu bezeichnen.

Weiter stünden die auf Projektauslagen der Y. AG angefallenen Vorsteuern im Zusammenhang mit einer Kapitalbeteiligung bzw. mit einem allfälligen Erwerb (oder Verkauf) von Beteiligungen. Die Steuer auf Leistungen zwecks Erzielung eines ausgenommenen Umsatzes dürfe nicht abgezogen werden. Weiter sei der Verwendungszweck für einen steuerbaren Ausgangsumsatz, nämlich die Erzielung von (späteren) Management-Leistungen, nicht nachgewiesen. Zudem sei eine Weiterverrechnung von Unkosten für diejenigen Tätigkeiten, die im Zusammenhang mit der Stellung der Holdinggesellschaft als Beteiligungsinhaberin ausgeübt würden, nicht gerechtfertigt; diese habe sie selber zu tragen. Ferner sei eine solche Weiterverrechnung nicht erwiesen.

Zur Kürzung des Vorsteuerabzugs auf Aufwendungen für eine neue Konzernstrategie führte die ESTV insbesondere aus, die X.-Gruppe habe im Jahr 1997 ihre strategische Ausrichtung überprüft und neue Schwerpunkte gesetzt. Dies habe unter anderem zur Veräusserung von Konzerngesellschaften, zu einer Neuverteilungen von Aufgaben unter den Konzerngesellschaften sowie zu einer vertraglichen Regelung betreffend die an die Y. AG zu bezahlenden Management Fees und Lizenzgebühren geführt. Diese Aufwendungen seien auch im Interesse des Gesamtkonzerns getätigt worden und stünden sowohl mit der Stellung der Holding als Beteiligungsinhaberin als auch mit der Er-

zielung ihrer steuerbaren Umsätze im Zusammenhang. Der gemischte Verwendungszweck sei zu berücksichtigen und der Vorsteuerabzug verhältnismässig zu kürzen. Dass die Aufwendungen der Holding auf die einzelnen Konzerngesellschaften umgelegt worden seien, ändere nichts daran.
In Bezug auf die Ermittlung der Vorsteuerkürzung bei der Y. AG aufgrund gemischter Verwendung legte die ESTV dar, sie habe für den anzuwendenden Schlüssel den Anteil der steuerbaren Umsätze aus Management Fees und Lizenzeinnahmen nur im Umfang der "Wertschöpfung" von 5% berücksichtigt. Dies trage der Tatsache Rechnung, dass die Holding über kein eigenes Personal verfüge und deshalb sämtliche Eingangsleistungen von der X. AG einkaufe. Da die Holding die auf diesen Eingangsleistungen lastende Vorsteuer vollumfänglich geltend machen könne, müsse dies für die von der ESTV gewählte Vorgehensweise zur Ermittlung des Kürzungsschlüssels berücksichtigt werden. Auf die von der Holding vorgeschlagene Berechnung des Kürzungsschlüssels könne nicht abgestellt werden, weil die von ihr herangezogene Pauschalvariante 2 nicht richtig angewendet worden sei.

C.
Mit Eingabe vom 9. September 2004 lassen die X. AG und die Y. AG (Beschwerdeführerinnen, im Folgenden auch "X. AG" und "Holding") gegen den Einspracheentscheid Beschwerde an die Eidgenössische Steuerrekurskommission (SRK) führen mit den Anträgen, der Einspracheentscheid sei teilweise aufzuheben und die EA bzw. die Gutschriftsanzeige vom 5. Juni 1998 unter Beachtung folgender Begehren anzupassen: Es sei bei der X. AG für die Berechnung der an die Y. AG erbrachten Vermögensverwaltungsleistungen von der pauschalen Berechnung von 30 des verwalteten Vermögens abzusehen und auf die Berechnung der Steuerpflichtigen abzustellen; es sei der Y. AG der Vorsteuerabzug auf den Projektkosten von Fr. 626'526.-- für 1996 bzw. von Fr. 2'511'954.-- für 1997 und auf den Aufwendungen für die neue Konzernstrategie von Fr. 3'012'492.-- für 1997 inklusive Zins von 5% vollumfänglich zu gewähren, indem eine Gutschrift erteilt wird oder eventuell festgestellt wird, dass ihr dieser Vorsteuerabzug zusteht; es sei für die Ermittlung der Vorsteuerkürzung bei der Y. AG auf die von der Steuerpflichtigen vorgeschlagene Berechnung abzustellen. Ferner stellen sie den Verfahrensantrag, die Verfahren in Sachen X. AG und die Y. AG seien zusammenzulegen.
Zur Schätzung der ESTV betreffend die Dienstleistungen für die Ver-

mögensverwaltung wird insbesondere vorgebracht, die Holding, welche kein Personal beschäftige, habe bei der X. AG Vermögensverwaltungsleistungen bezogen. Diese seien von der X. AG nicht separat in Rechnung gestellt worden. Die Beschwerdeführerinnen hätten eine Berechnung nach geschätztem Arbeitsaufwand vorgeschlagen, welche die ESTV zu Unrecht ausser Acht gelassen habe. Es wird sodann erläutert, weswegen die Berechnung der ESTV anhand der 30 Pauschale den tatsächlichen Gegebenheiten in keiner Weise nahe komme. Die Beschwerdeführerinnen verweisen deshalb auf ihre eigene Berechnung des Drittpreises.
Betreffend die Vorsteuern auf den Kosten für das Projekt Joint-Venture in A. wird erläutert, es sei bei den Aufwendungen für das Business-Development darum gegangen, den operativen Teil auszuweiten und entgegen der Ansicht der ESTV nicht um den Erwerb von Beteiligungen. Die für diese Projekte angefallenen Kosten würden den operativen Gesellschaften bei positivem Ausgang weiterbelastet. Aber auch ein (wie vorliegend "A.") gescheitertes Projekt stehe grundsätzlich im Zusammenhang mit der Absicht, steuerbare Umsätze (insbesondere durch die Weiterbelastung der Projektkosten) zu erzielen. Auch bei der nur beabsichtigten Verwendung für steuerbare Ausgangsumsätze (Fehlmassnahmen) könne nach der Lehre der Vorsteuerabzug geltend gemacht werden. Entscheidend sei lediglich die Absicht, die Projektkosten zu überwälzen.
Sodann seien sämtliche Aufwendungen für die von der S. bezogenen Leistungen für eine neue Konzernstrategie (P. Projekt) nach einem Umsatzschlüssel an die Konzerngesellschaften weiterbelastet worden und diese stünden folglich in unmittelbarem Zusammenhang mit dem ausgehenden steuerbaren Umsatz. Ob ein Teil der bezogenen Leistungen, wie von der ESTV behauptet, von der Holding selber genutzt worden sei, habe keinen Einfluss darauf, dass die Aufwendungen vollumfänglich weiterbelastet worden seien. Zudem hätten die Leistungen nur marginal von der Holding genutzt werden können, denn es sei hauptsächlich um die Optimierung der steuerbaren Umsätze der Konzerngesellschaften gegangen. So seien diese verpflichtet, die von der Konzernleitung vorgegebenen Systeme bezüglich z.B. des Reportings zu implementieren. Solche Verbesserungen kämen vorwiegend dem operativen Geschäft und damit den einzelnen Gruppengesellschaften zugute. Es könne also nicht sein, dass 99% der Aufwendungen, so hoch falle gemäss Schlüssel der ESTV die Vorsteuerkürzung aus, der Holding zuzuordnen seien.
Weiter habe die ESTV bezüglich der gemischt verwendeten Dienstleis-

tungen eine Vorsteuerabzugskürzung von 98 bis 99% vorgenommen. Diese hohe Kürzung sei daraus entstanden, dass die steuerbaren Bruttoeinnahmen aus Management Fees und Lizenzeinnahmen nicht berücksichtigt worden seien, sondern nur die von der ESTV angenommene Marge in Höhe von 5%. Die von der Kürzung betroffenen Aufwendungen, die Kosten für den Geschäftsbericht und die Revisionskosten fielen für den gesamten Umsatz der Holding an. Die Umsätze aus Management Fees sowie im Grundsatz auch die Lizenzeinnahmen könnten deshalb nicht unberücksichtigt bleiben. Es sei auf ihre eigene Berechnung abzustellen, woraus sich eine Vorsteuerkürzung wegen gemischter Verwendung (ohne Berücksichtigung der Kürzung betreffend das P. Projekt) in Höhe von Fr. 94'111.-- ergibt und nicht wie von der ESTV berechnet, von Fr. 115'740.-- .

D.

Mit Vernehmlassung vom 25. Oktober 2004 beantragt die ESTV die kostenpflichtige Abweisung der Beschwerde. Ergänzend zu den Erläuterungen im Einspracheentscheid macht die ESTV im Wesentlichen die folgenden Darlegungen: In Bezug auf die Dienstleistungen im Bereich der Vermögensverwaltung zeige ein Fremdvergleich (Verweis auf act. 18), dass das Entgelt im Finanzsektor üblicherweise anhand der Höhe des Vermögens bemessen werde, sowie, dass der von der ESTV zugrunde gelegte Wert vom 30 am unteren Ende der Bandbreite liege und dieser somit als sachgerecht zu bezeichnen sei. Hinzu komme, dass der Begriff der Vermögensverwaltung hier nicht im engen Sinn zu verstehen sei, sondern sämtliche Leistungen für die Verwaltung und den Betrieb der Y. AG umfasse. In Bezug auf den Vorsteuerabzug bei Aufwendungen für Projektkosten wiederholt die ESTV, ein Zusammenhang zwischen Eingangsleistung (Projektkosten) und späteren steuerbaren Ausgangsleistungen (Management Leistungen an Konzerngesellschaften) sei nicht gegeben. Betreffend den Vorsteuerabzug für das P. Projekt bekräftig die ESTV ihre Ansicht, dass die bezogenen Leistungen offensichtlich auch von der Holding selber genutzt würden. So habe die Neuausrichtung der Unternehmensgruppe unter anderem zu Veränderungen im Beteiligungsportefeuille der Holding sowie zu einer Neugliederung der Konzernleitung geführt und auch die General License Agreements dürften als Folge des P. Projektes betrachtet werden. Damit sei der Tatbestand der gemischten Verwendung gegeben. Zur Berechnung der Vorsteuerabzugskürzung, legt die ESTV dar, sie habe mitnichten die Methode "Einheit der Leistung" angewendet, sondern die effektive Methode, bei welcher

ebenfalls sowohl Umsatz als auch Bruttogewinn als zulässige Kürzungsschlüssel gälten. Es bestünde grundsätzlich durchaus die Möglichkeit, die Vorsteuerkürzung mit Hilfe der Pauschalvariante 2 zu berechnen, wie die Beschwerdeführerinnen dies täten. Jedoch würde die Kürzung dann nicht nur für einen Teilbereich, nämlich die gemischten Aufwendungen, gelten, sondern müsste konsequent für sämtliche Vorsteuern umgesetzt werden. Dies hätte eine Reduktion der Höhe der Gutschriftsanzeige zur Folge.

Das Bundesverwaltungsgericht zieht in Erwägung:

1.

1.1 Auf dem Gebiet der Mehrwertsteuer konnten Einspracheentscheide der ESTV nach Art. 65 des Bundesgesetzes vom 2. September 1999 über die Mehrwertsteuer in der Fassung vom 25. Juni 2002 (MWSTG; SR 641.20) bzw. Art. 53 der Verordnung über die Mehrwertsteuer vom 22. Juni 1994 (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 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 übernimmt am 1. Januar 2007 die Beurteilung der vorher bei der SRK hängigen Rechtsmittel und wendet das neue Verfahrensrecht an (Art. 53 Abs. 2 VGG). Auf die Beschwerde ist somit einzutreten. Die Verfahren betreffend die beiden Beschwerdeführerinnen können zudem weiterhin in einem einzigen, bereits von der Vorinstanz vereinigten Verfahren weitergeführt werden.

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 1995 bis 1999, so dass auf die vorliegende Beschwerde grundsätzlich noch bisheriges Recht anwendbar ist (Art. 93 und 94 MWSTG).

1.3 Zum Streitgegenstand ist Folgendes zu präzisieren: Die Beschwerdeführerinnen haben den Einspracheentscheid in Bezug auf die Steuernachforderung bei der X. AG aufgrund der Schätzung des Drittpreises der an die Holding erbrachten Management Leistungen (Steuernachforderung Fr. 581'348.90) nicht mehr angefochten (siehe Anträge sowie Vorbemerkungen in der Beschwerde). Ferner verzichten sie auf die Weiterverfolgung der Frage der Verzugszinsen auf dieser Nachbelastung. Der Streitgegenstand im vorliegenden Verfahren reduziert sich folglich bezüglich die Nachforderung bei der X. AG betragsmässig auf Fr. 133'951.50 (Schätzung des Drittpreises für Verwaltungsleistungen an die Holding).

2.

2.1 Die Veranlagung und Entrichtung der Mehrwertsteuer erfolgt nach dem Selbstveranlagungsprinzip (Art. 37 f. MWSTV; vgl. ERNST BLUMENSTEIN/PETER LOCHER, System des Steuerrechts, 6. Auflage, Zürich 2002, S. 421 ff.). Dies hat zur Folge, dass der Steuerpflichtige die volle und alleinige Verantwortung für eine richtige und vollständige Versteuerung seiner Umsätze trägt (Urteil des Bundesgerichts vom 31. Mai 2002, E. 6b, veröffentlicht in SteuerRevue [StR] 2003 S. 214; Archiv für Schweizerisches Abgaberecht [ASA] 57 S. 293). Die ESTV ermittelt die Höhe der Steuer nur dann an Stelle des Steuerpflichtigen, wenn dieser seinen Pflichten nicht nachkommt (Urteile des Bundesverwaltungsgerichts [BVGer] A-1371/2006 vom 26. Juli 2007 E. 2.4; A-1398/2006 vom 19. Juli 2007 E. 2.2; Entscheid der SRK vom 5. Januar 2000, Verwaltungspraxis der Bundesbehörden [VPB] 64.83 E. 2).

2.2 Hat die ESTV eine Schätzung nach pflichtgemässem Ermessen vorzunehmen (Art. 48 MWSTV), hat sie diejenige Schätzungsmethode zu wählen, die den individuellen Verhältnissen im Betrieb des Steuerpflichtigen soweit als möglich Rechnung trägt, auf plausiblen Angaben beruht und deren Ergebnis der wirklichen Situation möglichst nahe kommt (Urteil des Bundesgerichts 2A.522/2006 vom 1. Februar 2007 E. 3.3; ASA 61 S. 819 E. 3a; 52 S. 238 E. 4). In Betracht fallen einerseits Methoden, die auf eine Ergänzung oder Rekonstruktion der ungenügenden Buchhaltung hinauslaufen, andererseits Schätzungen aufgrund unbestrittener Zahlen des Steuerpflichtigen in Verbindung mit Erfahrungssätzen (zum Ganzen: Urteile des BVGer A-1379/2006 vom 10. September 2007 E. 2.6.1; A-1429/2006 vom 29. August 2007 E. 2.3; Entscheid der SRK vom 24. Oktober 2005, VPB 70.41 E. 2d/aa,

je mit Hinweisen; auch PASCAL MOLLARD, TVA et taxation par estimation, ASA 69 S. 550, 553, 556).

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). 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 (zum Ganzen: Entscheid der SRK vom 24. Oktober 2005, VPB 70.41 E. 4c, 4e/aa 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; Entscheid der SRK vom 25. August 1998, VPB 63.27 E. 5c/bb; ASA 61 S. 819). Das Gericht nimmt eine Korrektur der vorinstanzlichen Schätzung nur vor, wenn diese bei der Schätzung Bundesrecht verletzt hat bzw. ihr grössere Ermessensfehler unterlaufen sind (Urteil des BVGer A-1379/2006 vom 10. September 2007 E. 2.6.1 mit Hinweisen).

3.

3.1 Nach Art. 26 Abs. 1 MWSTV wird die Steuer vom Entgelt berechnet. Zum Entgelt gehört alles, was der Leistungsempfänger oder an seiner Stelle ein Dritter als Gegenleistung für die Lieferung oder Dienstleistung aufwendet (Art. 26 Abs. 2 MWSTV). Gemäss Art. 26 Abs. 2 Satz 3 MWSTV gilt im Falle einer Lieferung oder Dienstleistung an eine nahestehende Person als Entgelt der Wert, der unter unabhängigen Dritten vereinbart würde. Diese Bestimmung, deren Gehalt im Übrigen von der Lösung des europäischen Rechts abweicht, wurde von der SRK als verfassungsmässig erachtet (Entscheid der SRK vom 16. Februar 2000, VPB 64.81 E. 5c). Art. 33 Abs. 2 Satz 3 enthält zudem die gleichlautende Regelung. Sie entspricht dem im Steuerrecht bekannten Grundsatz des Drittvergleichs ("dealing at arm s length"). Eine Leistung zu einem Vorzugspreis wird bei der Steuerbemessung gestützt auf Art. 26 Abs. 2 Satz 3 MWSTV auf den Wert korrigiert, der unter unabhängigen Dritten vereinbart würde (Urteil des BVGer

A-1379/2006 vom 10. September 2007 E. 2.4; Entscheide der SRK vom 30. August 2004 [CRC 2004-005] E. 5b, 6b; vom 4. Juli 2005, VPB 70.10 E. 3b/aa; vom 1. Juni 2004, VPB 68.158 E. 4a, 5b; vom 27. März 2006 [SRK 2003-177] E. 2d/aa, bb [noch nicht rechtskräftig], je mit Hinweisen).

3.2 Als nahestehende Personen gelten unter anderem die aufgrund von Konzernzugehörigkeit verbundene Unternehmen (statt vieler: Urteile des BVGer A-1355/1356/2006 vom 21. Mai 2007 E. 3.2; Entscheide der SRK vom 4. Juli 2005, VPB 70.10 E. 3b/bb und cc; vom 16. Februar 2000, veröffentlicht in VPB 64.81 E. 5e). Das Entgelt für konzern- bzw. gruppeninterne Dienstleistungen ist gemäss Art. 26 Abs. 2 Satz 3 MWSTV zu ermitteln, wenn der interne Verrechnungspreis (Transferpreis) zu niedrig angesetzt wurde, d.h. nicht mit dem Drittpreis übereinstimmt (Entscheide der SRK vom 27. März 2006 [SRK 2003-177] E. 2d/cc; vom 17. November 2006 [SRK 2004-038] E. 2c/dd; siehe auch Spezialbroschüre Nr. 06 "Kürzung des Vorsteuerabzugs bei gemischter Verwendung" zum MWSTG, September 2000 [SB Nr. 06], Ziff. 1.2.3.3 und Ziff. 7.6.2; Spezialbroschüre Praxisänderungen ab 1. Juli 2005, Ziff. 2.7; ferner: Willi Leutenegger, Schweizer MWST bei Holdinggesellschaften, Der Schweizer Treuhänder [ST] 2006 S. 460 f.).

3.3 Als "Wert, der unter unabhängigen Dritten vereinbart würde" sog. Drittpreis oder Fremdpreis gilt nach der Rechtsprechung der "Marktwert" (Entscheide der SRK vom 16. Februar 2000, VPB 64.81 E. 5d; vom 4. Juli 2005, VPB 70.10 E. 3b/dd mit Hinweisen; vom 30. August 2004 [CRC 2004-005] E. 5e, 6b; Urteil des Bundesgerichts 2A. 43/2002 vom 8. Januar 2003 E. 3.3.2; ebenso Wegleitung 1997 für Mehrwertsteuerpflichtige, Rz. 295). Der Marktwert ist zu verstehen als Wert, der üblicherweise für die selbe Leistung am Markt auf der gleichen Handelsstufe von einem Abnehmer der gleichen Kategorie zu bezahlen wäre (Ivo P. Baumgartner, mwst.com, Kommentar zum Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer, Basel 2000, Rz. 49 zu Art. 33 Abs. 1 und 2; Jean-Marc Rivier/Annie Rochat Pauchard, Droit fiscal suisse, La taxe sur la valeur ajoutée, Lausanne 2000, S. 118; zur Frage der massgeblichen Vergleichsperson bzw. Handelsstufe vgl. auch Entscheide der SRK vom 4. Juli 2005, VPB 70.10 E. 3b/dd; vom 16. Februar 2000, VPB 64.81 E. 5d; vom 1. Juni 2004, VPB 68.158 E. 4a/dd).

Beim in Art. 26 Abs. 2 Satz 3 MWSTV angesprochenen Drittpreis handelt es sich nach in der Lehre vertretener Ansicht nicht um einen sub-

jektiven Wert, sondern um den objektiven Wert der Leistung, dessen Bestimmung nach abstrakten Kriterien erfolgt (RIVIER/ROCHAT, a.a.O., S. 118; LILIANE SUBILIA-ROUGE, Les prestations fournies à des proches en matière de taxe sur la valeur ajoutée, RDAF 2001 II S. 448 f.). Art. 26 Abs. 2 Satz 3 MWSTV ist (wie Art. 33 Abs. 2 Satz 3 MWSTG) eine Ausnahme von der Regel in dessen erstem Satz, wonach in subjektiver Hinsicht vom Entgelt, das der Empfänger aufwendet, auszugehen ist (SUBILIA-ROUGE, a.a.O., S. 448 f.). Andere Lehrmeinungen vertreten eine eher subjektivierte Betrachtungsweise. So wird etwa dafürgehalten, es sei unter Verbrauchssteueraspekten und dem Grundsatz, dass das Entgelt aus der Sicht des Leistungsempfängers zu bestimmen sei, d.h. an dessen Aufwendung anzuknüpfen sei, problematisch, der Besteuerung ein fiktives Entgelt des Abnehmers zugrunde zu legen. Die Regel von Art. 26 Abs. 2 letzter Satz MWSTV sei lediglich als widerlegbare gesetzliche Vermutung zu werten. Dem Nahestehenden (Leistungsempfänger) müsse der Beweis offen stehen, dass seine Aufwendung wertmässig geringer ist als der Wert, der unter unabhängigen Dritten vereinbart würde. Bei erfolgreicher Beweisführung sei die tatsächliche Aufwendung zur Bemessung heranzuziehen (DANIEL RIEDO, Vom Wesen der Mehrwertsteuer als allgemeine Verbrauchsteuer und von den entsprechenden Wirkungen auf das schweizerische Recht, Bern 1999, S. 229; siehe auch BAUMGARTNER, mwst.com, a.a.O., Rz. 46 ff.). Nach einer weiteren Meinung habe der für die Steuerbemessung zu ermittelnde Ersatzwert "den tatsächlichen Aufwand für die Leistungserstellung" inklusive eines angemessenen Gewinnzuschlags zu repräsentieren. Zudem wird kritisiert, die gesetzliche Regelung und die zugehörige Praxis (SB Nr. 06 Ziff. 7.6.3) berücksichtigten reale wirtschaftliche Sachverhalte zuwenig (ANDREAS RUSSI, MWST bei Konzernleistungen, Tücken in der Umsetzung des Drittvergleichs, Der Schweizer Treuhänder [ST] 2004 S. 788).

4.

4.1 Im vorliegenden Fall hat die ESTV betreffend die Jahre 1995 und 1996 für Verwaltungsleistungen der X. AG an die Holding gestützt auf Art. 26 Abs. 2 Satz 3 MWSTV den Drittpreis bestimmt und bei der X. AG eine entsprechende Aufrechnung vorgenommen. Die von der ESTV angewendete Formel zur Bestimmung des Drittpreises fand sich unter dem Regime der hier anwendbaren MWSTV noch nicht in der publizierten Praxis. Für den Geltungsbereich des MWSTG hingegen existiert eine entsprechende publizierte Verwaltungspraxis (Ziff. 7.6.3

SB Nr. 06). Unter dem Titel "Vorgehensweise zur annäherungsweisen Ermittlung bestimmter Leistungen zwischen Tochtergesellschaften und Holdinggesellschaft" wird das Folgende festgehalten:

Da über die Leistungserbringung von einer Tochter- an die Holdinggesellschaft oft detaillierte Aufzeichnungen fehlen, können die steuerlich relevanten Leistungen unter der Voraussetzung, dass die Holdinggesellschaft über kein eigenes Personal verfügt oder das eigene Personal die Leistungen nicht selbst erbringt, wie folgt annäherungsweise ermittelt werden:

a) Annäherungsweise Ermittlung des Werts der Leistungen im Zusammenhang mit der Führung des Konzerns (strategische Führung, Betreuung und Unterstützung der Tochtergesellschaften, Verwalten der Beteiligungen resp. des Vermögens der Holdinggesellschaft usw.):

30 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.

4.2 Die Anwendbarkeit von Art. 26 Abs. 2 Satz 3 MWSTV, ist vorliegend nicht strittig. Die beiden Gesellschaften gelten als nahestehende Personen (oben E. 3.2). Ebenfalls unbestritten ist, dass grundsätzlich entgeltliche Leistungen erbracht worden sind und ein mehrwertsteuerlicher Leistungsaustausch besteht, was als Voraussetzung gilt, dass Art. 26 Abs. 2 Satz 3 MWSTV überhaupt angewendet werden darf (Entscheid der SRK vom 1. Juni 2004, veröffentlicht in VPB 68.158, E 4a/bb; ausführlich: noch nicht rechtskräftiger Entscheid der SRK vom 27. März 2006 [SRK 2003-177] E. 2d/bb mit Hinweisen, E. 3a/aa).

4.3 Ist Art. 26 Abs. 2 Satz 3 MWSTV anwendbar und muss das vereinbarte bzw. tatsächlich entrichtete Entgelt korrigiert werden, ist der Ersatzwert (Drittpreis bzw. Fremdpreis) zu ermitteln. Dabei handelt es sich um einen Schätz- bzw. Vergleichswert, der von vornherein nicht exakt bestimmt werden kann, sondern annäherungsweise zu bestimmen ist. Bei der von der ESTV hierzu durchzuführenden Schätzung sind die für die Ermessensveranlagung im Sinne von Art. 48 MWSTV geltenden Grundsätze zu beachten (oben E. 2.2), namentlich in Bezug auf die Pflichten der ESTV bei der Vornahme der Schätzung, die Mög-

lichkeiten des Steuerpflichtigen, eine solche Schätzung anzufechten und die Zurückhaltung des BVGer in der Überprüfung der Schätzung (vgl. zum Ganzen auch: Urteile des BVGer A-1355/1356/2006 vom 21. Mai 2007, E. 3.4; Entscheid der SRK vom 14. Dezember 2004 [SRK 2002-042] E. 1e, f und Urteil des BVGer A-1364/2006 vom 30. Mai 2007 E. 3.2, 4.4 mit Hinweisen, beide betr. Schätzung des Marktwertes gemäss Art. 83 Abs. 3 MWSTV; Entscheid der SRK vom 10. Januar 2006, VPB 70.56 E. 2c, 2d, 3a).

Nachdem die Verwaltung vorliegend zur Schätzung des Drittpreises befugt war, müssten die Beschwerdeführerinnen die Unrichtigkeit der Schätzung nachweisen. Ihnen steht hierbei nach dem Gesagten (E. 2.2) der Nachweis offen, dass die angewendete Schätzungsmethode generell sachwidrig ist oder auch, dass das resultierende Schätzungsergebnis in Bezug auf den konkreten Fall unrichtig ist.

4.4 Die Beschwerdeführerinnen wenden sich gegen die von der ESTV angewendete 30 -Formel (E. 4.1). Im Falle einer Schätzung hat die ESTV eine Methode zu wählen, die namentlich auf plausiblen Angaben beruht und deren Ergebnis der wirklichen Situation möglichst nahe kommt. Die Anwendung von Erfahrungssätzen oder Formeln, die auf unbestrittene Zahlen des Unternehmens angewendet werden, ist als Schätzungsmethode grundsätzlich zulässig (oben E. 2.2), was auch für die Ermittlung des Drittpreises nach Art. 26 Abs. 2 Satz 3 MWSTV zu gelten hat (siehe etwa auch Urteile des BVGer A-1355/1356/2006 vom 21. Mai 2007, E. 3.4, in welchen in Bezug auf Management Leistungen die Methode der Annahme einer Wertschöpfung von 5% gemäss SB Nr. 06 Ziff. 7.6.3 Bst. b als zulässig betrachtet wurde). Vorliegend musste die ESTV im Rahmen der Schätzung den mutmasslichen Drittpreis als Schätz- bzw. Vergleichswert (E. 4.3) annäherungsweise bestimmen. Existieren keine konkreten Vergleichswerte (wie etwa Preislisten für spezifische Leistungen), die herangezogen werden könnten, muss auf andere geeignete Methoden Rückgriff genommen werden und die schematische Bestimmung nach objektiven Kriterien drängt sich auf (siehe auch Urteil des BVGer A-1364/2006 vom 30. Mai 2007, E. 3.2, 4.4 betr. Marktwert gemäss Art. 83 Abs. 3 MWSTV). Dass die ESTV für die Ermittlung des Drittpreises auf Erfahrungswerte abgestellt und eine schematische Formel herausgeschält hat, ist damit nicht zu beanstanden. Solche Formeln oder Erfahrungswerte müssen aber auf tatsächlichen Grundlagen und wirtschaftlich plausiblen Daten beruhen (MOLLARD, a.a.O., S. 532). Die Formel

muss so ausgestaltet sein, dass sie zur Ermittlung des zu suchenden Wertes geeignet und sachgerecht ist.

4.4.1 Die strittige Verwaltungspraxis (30 -Formel) wird in der Lehre kritisiert, weil sie die tatsächlichen wirtschaftlichen Sachverhalte nicht berücksichtige (oben E. 3.3; v.a. RUSSI, a.a.O., S. 788). Insofern als argumentiert wird, die Verwaltungspraxis stelle nicht auf die konkreten Umstände bei den betroffenen Unternehmen ab, ist dem entgegen zu halten, dass Art. 26 Abs. 2 Satz 3 MWSTV schon angesichts des Wortlauts vom Drittpreis als grundsätzlich objektivem Wert ausgeht (zu den verschiedenen Lehrmeinungen, oben E. 3.3). Satz 3 dieser Bestimmung begründet gerade eine Ausnahme vom Grundsatz in Satz 1, wo auf das subjektiv aufgewendete Entgelt abgestellt wird (E. 3.3). Vorliegend machen die Beschwerdeführerinnen denn auch nicht geltend, es sei auf das tatsächlich von der Holding geleistete Entgelt abzustellen. Immerhin muss beim Drittvergleich insoweit auf die konkreten Verhältnisse abgestellt werden, als es zu eruieren gilt, welches die (qualitativ und quantitativ) im Einzelfall erbrachten Leistungen sind, die einem Fremdvergleich zugeführt werden müssen. In Bezug auf das Entgelt für eine spezifische Leistung hingegen ist auf objektive Aspekte abzustellen, wobei wiederum die "tatsächlichen Verhältnisse" soweit massgeblich sind, als der ermittelte Wert den effektiven Gegebenheiten auf dem Markt möglichst nahe kommen soll.

Dass die fragliche Formel schematisch auf das durchschnittlich verwaltete Vermögen abstellt und hiervon einen Prozentanteil als Entgelt berücksichtigt, wäre folglich sachgemäss, wenn auch in vergleichbaren Verhältnissen unter unabhängigen Dritten ein Entgelt verabredet wird, das auf der Höhe des verwalteten Vermögens basiert. Die Beschwerdeführerinnen wenden zwar ein, der Aufwand für die Verwaltung von Vermögen bleibe unabhängig von dessen Höhe immer etwa gleich hoch. Obwohl ihnen der Nachweis obliegt, dass die angewendete Schätzungsmethode nicht sachgerecht ist (E. 2.2, 4.3), belegen sie nicht, dass die fragliche Kalkulationsweise unter unabhängigen Dritten nicht ebenfalls gängig ist. Es kann im Gegenteil wie auch die ESTV in der Vernehmlassung erläutert und dokumentiert (siehe act. 18) durchaus davon ausgegangen werden, dass auch bei der Vermögensverwaltung durch unabhängige Dritte, wie Banken und andere professionelle Vermögensverwalter, bestimmte Prozentsätze pro verwalteten Vermögens verwendet werden, ohne dass auf den konkreten Aufwand abgestellt wird. Überdies beruht auch die mit Eingabe an die ESTV

vom 20. Oktober 1998 von den Beschwerdeführerinnen vorgeschlagene Berechnung auf dieser Vorgehensweise (siehe unten E. 4.5.3). Die Formel der ESTV ist in Bezug auf diesen Aspekt Anwendung eines Prozentsatzes auf den Betrag der verwalteten Vermögenswerte für den vorliegenden Fall grundsätzlich nicht zu beanstanden.

4.4.2 Was die Höhe des angewendeten Satzes anbelangt, ist entscheidend, ob ein unabhängiger Dritter, also ein professioneller Vermögensverwalter für die Preiskalkulation ebenfalls solche Prozentsätze verwendet. Die ESTV erläuterte, es handle sich beim Satz von 30 um einen Erfahrungswert, im Bankensektor beliefe sich die Höhe der Gebühren auf entsprechende, teilweise auch höhere Werte. Auch die Kantone gewährten die Möglichkeit einer pauschalierten Berechnung der Vermögensverwaltungskosten in Form von 20 oder 30 des Steuerwerts der verwalteten Wertschriften. Weiter reicht die ESTV mit Beilage zur Vernehmlassung (act. 18) zum Fremdvergleich Unterlagen betreffend Preise verschiedener Banken ein, woraus ersichtlich sei, dass der von der ESTV zugrunde gelegte Wert von 30 am unteren Ende der Bandbreite liege und dieser somit als sachgerecht zu bezeichnen sei. Die ESTV hat damit rechtsgenüglich dargetan, dass die Schätzungsmethode auf wirtschaftlich plausiblen Daten beruht (oben E. 4.4). Es ist daran zu erinnern, dass eine Schätzung nie zu einem genauen Ergebnis führen, sondern zwangsläufig auf Annahmen beruhen muss. Die Beschwerdeführerinnen hingegen haben sich mit der Plausibilität dieser Grundlagen in genereller Hinsicht nicht auseinandergesetzt und keine Vergleichszahlen für entsprechende Leistungen auf dem Markt genannt und belegt. Die angewendete Methode kann grundsätzlich nicht als sachlich unhaltbar bezeichnet werden. Zu prüfen bleibt, ob die 30 -Formel in Bezug auf das konkrete Ergebnis als sachgemäss bezeichnet werden kann.

4.5 Den Beschwerdeführerinnen steht der Nachweis offen, dass wie sie geltend machen das mit der fraglichen Formel eruierte Schätzungsergebnis mit den tatsächlichen Gegebenheiten nicht vereinbar ist (oben E. 2.2, 4.3). Im Falle der Schätzung des Drittpreises als objektiver Wert sind die konkreten Gegebenheiten wie erläutert primär insofern zu beachten, als es einerseits die Art der erbrachten Leistungen zu respektieren gilt und andererseits auf die tatsächlichen Verhältnissen auf dem Markt abzustellen ist (oben E. 4.4.1).

4.5.1 In der Beschwerde wird wie folgt begründet, dass die Berechnung der ESTV nicht die tatsächlichen Verhältnisse widerspiegle: Die Verwaltungskosten müssten auf die verwalteten Aktiven flüssige Mittel, Festgeldanlagen und Wertschriften bei Banken, Debitoren und Darlehen (konzernintern) sowie Beteiligungen aufgeteilt werden. Die Verwaltung des arbeits- und kostenintensivsten Teils des Vermögens der Holding (flüssige Mittel, Festgeldanlagen und Wertschriften bei Banken), welche die X. AG an Dritte abgegeben habe, mache in der Berechnung der ESTV nur einen sehr geringen Teil des aufgerechneten Drittpreises aus, woraus die Beschwerdeführerinnen ableiten, dass die Kalkulation der ESTV nicht zutreffend sein kann (im Einzelnen: Beschwerde S. 13). Die Beschwerdeführerinnen begnügen sich bei diesen Ausführungen mit Behauptungen. So machen sie geltend, dass die Verwaltung der flüssigen Mittel, der Festgeldanlagen und der Wertschriften der kostenintensivste Teil sei, während die Verwaltung der konzerninternen Debitoren und Darlehen sowie der Beteiligungen geringe Aufwendungen verursachten, ohne dies näher zu begründen und zu belegen. Sie liefern keine Zahlen oder Anhaltspunkte, was unter "kostenintensiv" (flüssige Mittel, Festgeldanlagen und Wertschriften), "sehr geringen Aufwendungen" (Debitoren und Darlehen) bzw. "nicht sehr kostenintensiv" (Beteiligungen) zu verstehen ist. Mit diesen unbelegten Ausführungen vermögen sie die Schätzung durch die ESTV nicht in Zweifel zu ziehen und schon gar nicht deren Unrichtigkeit nachzuweisen.

4.5.2 Zudem ist folgender Aspekt einzubeziehen: Zwischen den Parteien bestehen bezüglich des Begriffs "(Vermögens-)Verwaltungsleistungen" offenbar unterschiedliche Auffassungen. Nach der Argumentation in der Beschwerde verstehen die Beschwerdeführerinnen nur die Verwaltung der einzelnen Aktiven der Holding darunter, also nur die Vermögensverwaltungsleistungen. Demgegenüber umfasst der Begriff nach Ansicht der ESTV auch weitere Leistungen der X. AG an die Holding, nämlich sämtliche Leistungen, die mit dem Betrieb der Y. AG und der Führung des Konzerns zusammenhingen. Entsprechend berücksichtigt auch der von der ESTV bei der Schätzung angewendete Erfahrungswert Leistungen in diesem weiteren Sinn (vgl. Einspracheentscheid Ziff. 3.3.1 1. Absatz, Ziff. 3.3.2 2. Absatz, sog. shareholder costs; vgl. auch SB Nr. 06 Ziff. 7.6.3 Bst. a). Aus den Akten ergibt sich, dass die X. AG Arbeiten betreffend Konzernleitung, Verwaltungstätigkeiten, Controlling, Buchführung usw. (siehe act. 4.1, 4.2 sowie Beschwerdebeilage 5, 6) für den ganzen Konzern erledigt hat. D.h.

sie hat Leistungen der fraglichen Art erbracht, die einerseits dem ganzen Konzern und mithin schlussendlich den einzelnen Tochtergesellschaften zugute kamen (und entsprechend von der Holding über Management Fees weiterfakturiert werden konnten), und die andererseits dem Betrieb der Holding selbst (die ja kein eigenes Personal hat) dienten. Letztere Leistungen, die nur dem Betrieb der Holding selbst zukamen, konnten an sich nicht an die Tochtergesellschaften weiterfakturiert werden, es handelt sich um durch die Holding selbst zu tragende Kosten (siehe LEUTENEGGER, a.a.O., S. 460 f.). Aus diesem Grund gelten sie als ebenfalls in die Berechnung anhand der 30 -Formel einzubeziehende Leistungen (siehe SB Nr. 06 Ziff. 7.6.3 Bst. a, oben E. 4.1). Indem die Beschwerdeführerinnen ihre Begründung nur auf die Bewertung der Vermögensverwaltungsleistungen (im engeren Sinn) stützen, ignorieren sie, dass der anhand der Formel eruierte Drittpreis auch das Entgelt für diese weiteren Leistungen berücksichtigt. Auch aus diesem Grund vermögen ihre Ausführungen die Unrichtigkeit der Schätzung im konkreten Fall nicht zu belegen. Obwohl dies an der vorstehenden Feststellung nichts ändert, ist immerhin anzumerken, dass die von der ESTV in der EA bzw. der GS verwendete Terminologie verwirrend war, da bloss von "Vermögensverwaltungsleistungen" gesprochen wurde, anstatt richtigerweise und entsprechend SB Nr. 06 Ziff. 7.6.3 die Umschreibung "Leistungen im Zusammenhang mit der Führung des Konzerns" zu verwenden.

4.5.3 Die Beschwerdeführerinnen verweisen weiter auf ihre eigene Berechnung vom 20. Oktober 1998 (siehe Eingabe an die ESTV vom 20. Oktober 1998, act. 7 mit Beilage 1). In diesem Schreiben an die ESTV schlugen sie die Anwendung eines Satzes von 0.015% auf die Formel der ESTV vor. Die Kalkulation, die zu diesem Vergleichswert führt, basiert auf den der X. AG von unabhängigen Dritten verrechneten Kosten für die extern verwalteten Vermögen flüssige Mittel, Festgeldanlagen und Wertschriften. Vorliegend ist aber gerade der Preis für die Verwaltung des restlichen Vermögens zu eruieren. Das Vorbringen, dass dieser Vergleichswert herangezogen werden könne, weil es sich bei diesen Aktiven um den kostenintensivsten Teil des Vermögens handle, dringt nicht durch, weil dies wie bereits erläutert (E. 4.5.1) nicht belegt ist. Ferner umfasst die Berechnung der Beschwerdeführerinnen die Depotgebühren nicht. Zudem beruht der ermittelte Drittpreis wie soeben dargelegt (E. 4.5.2) nicht nur auf Leistungen der Vermögensverwaltung (im engeren Sinn), sondern umfasst auch weitere Leistungen im Zusammenhang mit der Führung des Konzerns

(E. 4.5.2). Aus diesen Gründen kann der den von den Beschwerdeführerinnen eruierte Prozentsatz nicht herangezogen werden.

4.5.4 Die Beschwerdeführerinnen verlangen unter anderem auch die Berechnung des Drittpreises anhand des geschätzten Arbeitsaufwandes bei der X. AG (mit Verweis auf Beschwerdebeilage 4, 5, 6).

Im Rahmen der Schätzung durch die ESTV ist das Heranziehen des zeitlichen Aufwandes des Leistungserbringers zwar an sich denkbar (siehe auch etwa LEUTENEGGER, a.a.O., S. 461; RUSSI, a.a.O., S. 788). Dies würde auch der Forderung in der Lehre, es sei auf den tatsächlichen Aufwand abzustellen, entgegen kommen (oben E. 3.3) und diese Möglichkeit scheint grundsätzlich auch die ESTV anzuerkennen (siehe S. 12 Einspracheentscheid). Diese Methode würde aber angesichts der Tatsache, dass der Drittpreises als objektiver Wert zu betrachten ist (E. 3.3, 4.4.1), zweierlei bedingen: Der zeitliche Aufwand müsste erstens mit einem Stundenansatz multipliziert werden, wie er unter unabhängigen Dritten vereinbart würde (welcher wiederum über den Drittpreisvergleich zu eruieren wäre). Zu beachten ist dabei, dass ein solcher Fremdpreis nicht nur die Lohnkosten des mit der Vermögensverwaltung befassten Angestellten einer Bank etc. decken müsste, sondern auch die benötigte Infrastruktur mitzufinanzieren und das Spezialwissen der Bank abzugelten hätte. Zweitens würde diese Methode streng genommen dem Drittvergleich nur gerecht, wenn auch dritte Vermögensverwalter ihre Gebühren nicht gestützt auf Prozentsätze pro verwaltetes Vermögen, sondern anhand des effektiven Arbeitsaufwandes berechnen (E. 4.4.1). Wie sich dies vorliegend verhält, braucht nicht abschliessend geprüft zu werden (siehe aber oben E. 4.4.1), denn diese Berechnungsweise kommt aus den folgenden Gründen ohnehin nicht in Betracht.

Die Beschwerdeführerinnen machten geltend, 1% der totalen Arbeitszeit aller Angestellten (bzw. ein Viertel einer Arbeitskraft) entfalle auf die administrativen Tätigkeiten im Zusammenhang mit dem ausgenommenen Umsatz (z.B. Verlängerung der Festgelder, Arbeiten im Zusammenhang mit der Rückerstattung von Verrechnungs- und Quellensteuern usw.) (Beschwerdebeilage 4). Bei der genannten Prozentzahl handelt es sich aber um eine blosse Schätzung und keinen Nachweis der effektiv aufgewendeten Stunden. Dass diese Schätzung dem Arbeitsaufwand für die vorliegend relevanten Leistungen entspricht, ist zudem zweifelhaft, weil darin nur die Tätigkeiten im Zusammenhang mit der

Vermögensverwaltung einbezogen wurden. Wie gesehen (E. 4.5.2) umfasst die vorliegend strittige Drittpreisaufrechnung weitere Tätigkeiten der X. AG für die Holding; diese Bereiche befinden sich in den von den Beschwerdeführerinnen berechneten 99% des Gesamtzeitaufwandes (siehe Beschwerdebeilagen 4 und 5: Verwaltung, Controlling, Buchführung usw.). Zudem geben die Beschwerdeführerinnen nicht an, wie hoch der als Drittpreis verstandene Stundenansatz sein soll und sie haben gestützt auf den angenommenen Zeitaufwand auch keine Berechnung des Drittpreises vorgenommen. Es fehlen somit die von der X. AG zuverlässig nachzuweisenden, erforderlichen Berechnungsgrundlagen (tatsächlicher Aufwand und damit zu multiplizierender Dritt-Stundenansatz) und die ESTV hat eine Berechnung des Drittpreises auf der Basis von Stundenaufwänden zu Recht abgelehnt.

4.6 Den Beschwerdeführerinnen ist es insgesamt nicht gelungen nachzuweisen, dass die Schätzung der ESTV unrichtig war (und schon gar nicht, dass sie offensichtlich unrichtig war, E. 2.2) und die fragliche Berechnungsmethode anhand der 30 -Formel dem Drittvergleich im konkreten Fall nicht gerecht wird. Kann sie dies nicht belegen, so muss die Schätzung akzeptiert werden. Die Beschwerde ist in Bezug auf die Schätzung des Drittpreises abzuweisen. Nicht zu prüfen ist im Übrigen, ob die in Frage stehende Verwaltungspraxis generell, auch abgesehen vom vorliegenden Fall, den Drittpreis sachgerecht zu eruieren vermag; die ESTV ist gehalten, dies im jeweiligen Einzelfall zu untersuchen.

5.

Verwendet ein Steuerpflichtiger Gegenstände oder Dienstleistungen für steuerbare Ausgangsleistungen, so kann er in seiner Steuerabrechnung die ihm von anderen Steuerpflichtigen in Rechnung gestellte Steuer für Lieferungen und Dienstleistungen abziehen (Art. 29 Abs. 1 und 2 MWSTV; zu den verschiedenen Voraussetzungen für den Vorsteuerabzug im Einzelnen vgl. statt vieler: Urteile des Bundesgerichts vom 1. Dezember 2004, ASA 75 S. 176 f. E. 4.2; 2A.650/2005 vom 15. August 2006, E. 3.2).

5.1 Für den Vorsteuerabzug ist unter anderem erforderlich, dass die mit der Vorsteuer belasteten Gegenstände oder Dienstleistungen für einen geschäftlich begründeten Zweck verwendet werden. Die bezogenen Leistungen müssen gemäss Art. 29 Abs. 1 MWSTV für einen Zweck im Sinne von Abs. 2 der Bestimmung verwendet werden, na-

mentlich für steuerbare Lieferungen und Dienstleistungen. Nach der Rechtsprechung bedarf es eines "objektiven wirtschaftlichen Zusammenhangs zwischen steuerbarer Eingangs- und Ausgangsleistung". Neben der unmittelbaren, direkten Verwendung der Eingangsleistung für den Ausgangsumsatz genügt auch eine mittelbare Verwendung, bei welcher die Eingangsleistung nur indirekt in den Ausgangsumsatz einfliesst (BGE 132 II 353 E. 8.2 f., 10; Urteile des Bundesgerichts 2A. 650/2005 vom 16. August 2006 E. 3.4; 2A.175/2002 vom 23. Dezember 2002 E. 5.2 in fine; statt vieler: Entscheid der SRK vom 14. März 2006, VPB 70.79 E. 2c; Urteil des BVGer A-1357/2006 vom 27. Juni 2007 E. 2.1 mit Hinweisen).

5.2 Nicht genügend ist nach der Rechtsprechung eine lediglich für die Zukunft beabsichtigte Verwendung für steuerbare Ausgangsleistungen, denn das schweizerische Recht knüpft den Vorsteuerabzug an die tatsächliche Verwendung der Eingangsleistung für steuerbare Umsätze und nicht nur an die Unternehmenseigenschaft (Urteile des Bundesgerichts 2A.348/2004 - 2A.351/2004 vom 1. Dezember 2004 [s.a. ASA 75 S. 176] E. 3.3.2 bzw. 4.3.2 [in Bestätigung des Entscheids der SRK vom 12. Mai 2004, SRK 2003-190/130], mit Hinweis auf RIEDO, a.a.O., S. 257 ff.; gleich auch Entscheide der SRK vom 3. November 2006 [2004-029/030] E. 2d/bb; vom 14. März 2006, VPB 70.79 E. 3c/aa; anderer Ansicht ein Teil der Lehre: ALOIS CAMENZIND/NIKLAUS HONAUER/ KLAUS A. VALLENDER, Handbuch zum Mehrwertsteuergesetz [MWSTG], Bern 2003, 2. Aufl., Rz. 1395; BAUMGARTNER, mwst.com, a.a.O., N. 44, 46 ff. zu Art. 38, mit Verweisen auf die europäische Rechtsprechung; siehe auch ANNIE ROCHAT PAUCHARD, Création d'une nouvelle entreprise et début d'assujettissement à la TVA, ST 2005 S. 927). Damit verstösst die schweizerische Gesetzgebung nicht gegen den Grundsatz der Steuerneutralität der Mehrwertsteuer, weil diese in der Schweiz bewusst nur innerhalb der Unternehmenskette, d.h. sofern Leistungen für steuerbare Zwecke verwendet werden, sichergestellt werden soll (Urteil des Bundesgerichts 2A.351/2004 vom 1. Dezember 2004, E. 4.3.2; Urteil des BVGer A-1361/2006 vom 19. Februar 2007 E. 5.2). In BGE 132 II 353 hat sich das Bundesgericht erneut mit der Frage beschäftigt, ob die Abzugsberechtigung eine effektive Verwendung ("utilisation effective") der Eingangsleistungen für steuerbare Ausgangsleistungen erfordere oder ob die beabsichtigte Verwendung genüge (E. 8.3 f. mit Hinweisen auf die Lehre und die Rechtsprechung des Europäischen Gerichtshofes [EuGH], aber ohne Bezugnahme auf seine eigenen vorerwähnten Urteile vom 1. Dezember 2004). Ohne die Frage direkt (in

E. 8) zu beantworten, hat das Bundesgericht an anderer Stelle des Urteils dann aber ausgeführt, dass der Vorsteuerabzug von der "tatsächlichen Verwendung" ("utilisation effective") für steuerbare Umsätze abhänge (E. 10 ab initio sowie letzter Absatz; zum Erfordernis der "tatsächlichen" Verwendung auch: Urteil des Bundesgerichts 2A.174/2002 vom 23. Dezember 2002 E. 3; Entscheid der SRK vom 24. Oktober 2005, VPB 70.41 E. 2c/aa).

5.3 Keine im Sinne von Art. 29 Abs. 1 und 2 MWSTV zum Vorsteuerabzug berechtigende steuerbare Ausgangsumsätze sind die nach Art. 14 MWSTV von der Steuer ausgenommenen Umsätze (Art. 13 MWSTV). Dasselbe gilt für die sogenannten "Nichtumsätze" (wie z.B. Spenden, Subventionen oder Dividenden), welche nicht auf einem mehrwertsteuerlichen Leistungsaustausch beruhen und folglich keine dem Geltungsbereich der Steuer unterstehende Vorgänge und keine "steuerbaren" Umsätze nach Art. 29 Abs. 1 und 2 MWSTV darstellen (vgl. neu auch Art. 38 Abs. 4 MWSTG, welcher Art. 38 Abs. 1 und 2 MWSTG präzisiert; hierzu Urteil des BVGer A-1345/2006 vom 12. Juni 2007 E. 3.3 mit Hinweisen; siehe auch BGE 132 II 353 E. 7.1).

5.4 Verwendet der Steuerpflichtige Gegenstände oder Dienstleistungen sowohl für Zwecke, die zum Vorsteuerabzug berechtigen, als auch für andere Zwecke, so ist der Vorsteuerabzug gemäss Art. 32 Abs. 1 MWSTV nach dem Verhältnis der Verwendung zu kürzen. Nach der gesetzlichen bzw. effektiven Methode ist die Kürzung des Vorsteuerabzugs entsprechend dem Verhältnis der effektiven Verwendung durchzuführen. Sämtliche Aufwendungen und Investitionen sind aufgrund ihrer Verwendung entweder den steuerbaren oder den von der Mehrwertsteuer ausgenommenen Tätigkeiten zuzuordnen. Dabei ist für jeden einzelnen Gegenstand und jede Dienstleistung soweit möglich aufgrund von betriebswirtschaftlichen, sachgerechten Kriterien eine direkte Zuordnung vorzunehmen. Soweit die direkte Zuordnung zu abzugsberechtigten oder nicht zum Vorsteuerabzug berechtigenden Umsätzen nicht möglich ist, muss die Zuordnung mit Hilfe von Schlüsseln erfolgen, welche auf betrieblich-objektiven Kriterien beruhen (z.B. Fläche, Volumen, Umsätze, Lohnsumme, usw.; Branchenbroschüre Nr. 19 der ESTV Kürzung des Vorsteuerabzugs bei gemischter Verwendung, 1995 [BB Nr. 19], Ziff. 1.2.1, 2.1; Entscheid der SRK vom 4. März 2002, VPB 66.58, E. 4b/aa). Weiter gewährt die ESTV gestützt auf Art. 47 Abs. 3 MWSTV zusätzlich zur Kürzung entsprechend dem Verhältnis der effektiven Verwendung (gesetzliche Methode) die Möglichkeit,

die Vorsteuerabzugskürzung im Sinne einer Vereinfachung anhand von Pauschalmethoden vorzunehmen. Es stehen die Pauschalvariante 1 (Teilzuordnung der Vorsteuer), die Pauschalvariante 2 (Kürzung der Vorsteuer anhand des Gesamtumsatzes) sowie allenfalls die Alternativmethode (Einheit der Leistung) zur Verfügung (Wegleitung 1997 Rz. 861 ff.; BB Nr. 19, Ziff. 1.4; siehe auch Entscheid der SRK vom 8. Juni 2004, VPB 68.161 E. 2c, ferner E. 2e).

6.
Vorliegend hat die ESTV der Y. AG den Abzug von Vorsteuern auf Projektkosten von Fr. 626'526.-- im Jahr 1996 und Fr. 2'511'952.-- im Jahr 1997 verweigert. Es ging dabei konkret um das Projekt "Joint Venture A.", in dessen Zusammenhang die Holding zur Abklärung der wirtschaftlichen Möglichkeiten, allfälliger Zusammenarbeitsverträge und Joint-Ventures in neuen Märkten (siehe Beschwerde S. 7, 15; sog. "Business Development") vorsteuerbelastete Leistungen bezogen hatte.

6.1 Entscheidend ist vorliegend, dass die von der Holding bezogenen Leistungen im Zusammenhang mit dem in Frage stehenden Projekt in A. in tatsächlicher Hinsicht nicht für steuerbare Ausgangsumsätze der Holding verwendet worden sind, sondern solches höchstens beabsichtigt war. Dies wird auch von den Beschwerdeführerinnen eingeräumt. Sie machen geltend, die Kosten der Holding bezüglich des Business Development würden "bei positivem Ausgang" der Projekte den operativen Tochtergesellschaften sowie den neuen Beteiligungsgesellschaften weiterbelastet. Das konkrete Projekt "A." allerdings sei nicht verwirklicht und im Jahre 1997 eingestellt worden, weswegen die zuvor aktivierten Aufwendungen bei der Holding abgeschrieben und mithin nicht an die Tochtergesellschaften weiterfakturiert worden seien (dies mit einer Ausnahme: Rechnung vom 30. Juni 1997, hierzu sogleich). Es war demnach nur geplant, die fraglichen Aufwendungen den Tochtergesellschaften weiterzufakturieren und mithin steuerbaren Ausgangsleistungen zuzuführen. Aufgrund des Scheiterns des Projekts A. wurde diese Absicht nicht realisiert; die (aktivierten) Aufwendungen wurden abgeschrieben und die bezogenen Leistungen aus eigenen Mitteln finanziert. In effektiver Hinsicht wurden die Projektaufwendungen folglich nicht im Sinne von Art. 29 Abs. 1 und 2 MWSTV (vorne E. 5.1) für steuerbare Umsätze der Holding verwendet bzw. flossen lediglich in nicht zum Abzug berechtigende ausgenommene Umsätze (etwa im Zusammenhang mit dem Verkauf von Betei-

ligungen) oder Nichtumsätze (Dividenden) der Holding (oben E. 5.1, 5.3). Nach der Rechtsprechung (E. 5.2) genügt die beabsichtigte Verwendung für steuerbare Umsätze nicht, um einen Anspruch auf Vorsteuerabzug zu begründen. Erforderlich ist, dass die Eingangsleistungen tatsächlich in steuerbare Ausgangsleistungen Eingang fanden. Die Vorsteuern auf den für das Projekt A. bezogenen Leistungen durften, wie die ESTV zu Recht vertritt, nicht abgezogen werden.

6.2 Einen Teil der für das Projekt A. aufgewendeten Kosten hat die Holding allerdings doch weiterverrechnet; so wurde mit Rechnung vom 30. Juni 1997 (Beschwerdebeilage 11) der X. AG unter ausdrücklicher Bezugnahme auf die Projektkosten A. ein Betrag von Fr. 40'876.23 fakturiert und dabei die MWST hinzugerechnet. Angesichts dieser Weiterfakturierung muss geprüft werden, ob die Holding dadurch einen steuerbaren Umsatz im Sinn von Art. 29 Abs. 1 und 2 MWSTV erzielt hat. Die Beschwerdeführerinnen haben nach ihren eigenen Angabe die Kosten bezüglich des Business Development nur bei positivem Ausgang der Investitionen weiterfakturiert. Das Projekt "A." gehörte aber gerade nicht dazu, weswegen die Beschwerdeführerinnen selbst einräumen, dass diese Weiterverrechnung irrtümlich erfolgt sei (siehe auch Eingabe an die ESTV vom 30. Januar 2004, separate Beilage ESTV gemäss Nr. 16 der Beilagen ESTV). Das Bestehen einer Faktur bewirkt zwar einen Hinweis oder eine Vermutung, dass ein Umsatz erfolgte (siehe Entscheide der SRK vom 11. Oktober 2000, VPB 65.59 E. 3d, vom 4. Dezember 2003, VPB 68.71, E. 3b/aa). Allerdings machen die Beschwerdeführerinnen selbst nicht geltend, die Rechnung beruhe auf einem steuerbaren Umsatz, sondern erläutern, die Weiterfakturierung habe auf einem Irrtum beruht. Unter diesen Umständen ändert die blosse Tatsache der versehentlichen Weiterfakturierung nichts daran, dass ein steuerbarer Umsatz nicht existiert. Die Holding hat der X. AG aufgrund der Erfolglosigkeit des Projekts gar keine Leistung erbracht und es bestand damit kein mehrwertsteuerlicher Leistungsaustausch. Ferner ist auch nicht bekannt, ob aufgrund der Tatsache, dass die Fakturierung an die X. AG als Irrtum angesehen wird, eine allfällige Rückbelastung stattfand sowie, ob die auf der Faktur aufgeführte Steuer überhaupt deklariert wurde (siehe im Übrigen auch Schreiben der ESTV vom 14. Oktober 2003, Beilage Nr. 15 ESTV, mit welchem entsprechende Unterlagen eingefordert wurden). Jedenfalls kann der Nachweis, dass die Projektkosten für steuerbare Umsätze verwendet wurden, nicht als erbracht gelten, womit die Voraussetzungen für die Vorsteuerabzugsberechtigung nicht

erfüllt sind. Der Vorsteuerabzug bezüglich der Aufwendungen für das "Projekt A." wurde damit von der ESTV zu Recht vollumfänglich verweigert.

7.
Weiter kürzte die ESTV den Vorsteuerabzug auf Aufwendungen der Holding für eine neue Konzernstrategie. Im Zusammenhang mit dem als "P." bezeichneten Projekt hatte die Holding von der Firma S. im Jahr 1997 Leistungen von Fr. 3'012'492.-- bezogen.

7.1 Die ESTV ging von einer zu einer Vorsteuerkürzung führenden gemischten Verwendung (Art. 32 MWSTV) dieser Eingangsleistungen aus und begründete dies im Wesentlichen damit, dass diese auch im Interesse des Gesamtkonzerns getätigten Aufwendungen sowohl mit der Erzielung von steuerbaren Umsätzen als auch mit der Stellung der Holding als Beteiligungsinhaberin im Zusammenhang stünden. So habe die Neuausrichtung der Unternehmensgruppe unter anderem zu Veränderungen im Beteiligungsportefeuille der Holding sowie zu einer Neugliederung der Konzernleitung geführt und auch die General License Agreements dürften als Folge des P. Projektes betrachtet werden. Damit sei der Tatbestand der gemischten Verwendung gegeben. Die Beschwerdeführerinnen bringen im Wesentlichen vor, die Kosten für die von der Beratungsgesellschaft S. bezogenen Dienstleistungen seien vollumfänglich an die Konzerngesellschaften weiterbelastet worden. Sie habe damit steuerbaren Umsatz generiert. Die Aufwendungen berechtigten zum vollen Vorsteuerabzug und seien nicht als gemischt verwendet anzusehen. Ob ein Teil der bezogenen Leistungen, wie von der ESTV behauptet, von der Holding selber genutzt worden sei, sei damit nicht massgeblich.

7.2 Aus den Akten (Beschwerdebeilagen 12 bis 18; ebenso Beilage 6 zur Eingabe vom 30. Januar 2004 an die ESTV [separater Ordner der Akten ESTV]) ergibt sich, wie die Beschwerdeführerinnen geltend machen, dass die Holding ihren Tochtergesellschaften sämtliche Auslagen aus dem P. Projekt weiterfakturiert hat. Den ausländischen Tochtergesellschaften wurde ohne MWST fakturiert, den inländischen mit MWST (vgl. Beilagen 17 und 18). Dass die weiterfakturierten Beträge auf den bei der S. bezogenen Leistungen betreffend das P. Projekt beruhen, ergibt sich eindeutig aus den Rechnungen.

Auch derjenige, der sich darauf beschränkt, die Dienstleistung eines Dritten in eigenem Namen weiterzufakturieren, ohne sie "physisch"

selbst zu erbringen, gilt als Erbringer einer Dienstleistung (Entscheide der SRK vom 24. September 2003, VPB 68.54 E. 2a mit Hinweisen; vom 19. Mai 2000, VPB 64.110 E. 4b/dd; Urteile des BVGer A-1428/2006 vom 29. August 2007 E. 2.4, 3.2; A-1341/2006 vom 7. März 2007 E. 2.2; A-1462/2006 vom 6. September 2007 E. 2.2.1). Die Fakturen begründen nach der Rechtsprechung der SRK einen Hinweis bzw. gar eine Vermutung, dass ein steuerbarer Umsatz stattfand und dass er durch den Aussteller bewirkt worden ist (Entscheide der SRK vom 11. Oktober 2000, VPB 65.59 E. 3d, vom 4. Dezember 2003, VPB 68.71, E. 3b/aa; vom 20. März 2006 [CRC 2005-021] E. 3a, 4a). Aufgrund der Rechnungen an die Tochtergesellschaften ist davon auszugehen, dass bezüglich der Leistungen betreffend Konzernstrategie einerseits ein Leistungsaustausch zwischen der S. und der Holding, andererseits aber auch ein mehrwertsteuerlicher Leistungsaustausch zwischen der Holding und den Tochtergesellschaften stattfand. Durch das Weiterfakturieren der bezogenen Leistungen in eigenem Namen bewirkte die Holding folglich eigene Umsätze. Leistungen an die Tochtergesellschaften im Zusammenhang mit der Konzernstrategie können zudem durchaus als steuerbare Leistungen einer Holding angesehen werden (siehe hierzu auch: Leutenegger, a.a.O., S. 457 f.; Philipp Robinson, Mehrwertsteuerliche Probleme bei Unternehmen mit besonderen Besteuerungsformen, a.a.O., ST 2003 S. 886 f.; zum Begriff der Managementdienstleistungen zudem: Merkblatt Nr. 13 der ESTV vom 31. Januar 1997 über die Steuerbefreiung von bestimmten ins Ausland erbrachten oder aus dem Ausland bezogenen Dienstleistungen). Dies ist namentlich dann der Fall, wenn es, wie die Beschwerdeführerinnen geltend machen, um die Erarbeitung von Verbesserungen im Zusammenhang mit dem operativen Geschäft geht, die den einzelnen Gruppengesellschaften zugute kamen. Es besteht kein Anlass, an diesen Angaben zu zweifeln und auch die ESTV hat diese Darlegungen grundsätzlich nicht in Frage gestellt. Weiter hat die ESTV nicht eingewendet, die Holding habe den Tochtergesellschaften ein zu hohes Entgelt in Rechnung gestellt bzw. sie hätte nicht sämtliche Aufwendungen im Zusammenhang mit dem P. Projekt als Management Fees an diese weiterfakturieren dürfen.

Die ESTV geht zwar ebenfalls davon aus, dass die fraglichen Aufwendungen unter anderem mit der Erzielung von steuerbaren Umsätzen durch die Holding zusammenhängen. Zudem stünden sie aber auch mit der Stellung der Holding als Beteiligungsinhaberin in Konnex und seien somit gemischt verwendet worden. Sie verweist zur Untermaue-

rung dieser Annahme (siehe Vernehmlassung S. 7) einzig auf den Geschäftsbericht (Innenseite Deckblatt und S. 18 ff.). Daraus ergibt sich aber nicht, dass die Leistungen der Beratungsfirma S. für nicht steuerbare Umsätze verwendet worden wären. Namentlich ist daraus eine Verwendung für die "erhebliche Veränderung des Beteiligungsportefeuilles" bzw. die "Neugliederung der Konzernleitung", wie die ESTV geltend macht, nicht ersichtlich. Der Standpunkt der ESTV lässt sich auch nicht aus den weiteren Akten ableiten. Damit ist auf die Fakturen an die Tochtergesellschaften abzustellen, woraus sich wie erläutert ergibt, dass die Holding die Eingangsleistungen in Bezug auf das P. Projekt gänzlich dazu verwendete, um ihrerseits steuerbare Umsätze an die Tochtergesellschaften zu erbringen. Dass es sich dabei teilweise um befreiten Dienstleistungsexport ins Ausland handelte, steht der Vorsteuerabzugsberechtigung nicht entgegen (siehe Art. 15 Abs. 1 MWSTV). Diesbezüglich kann auch die Frage offengelassen werden, ob die Holding den von der Rechtsprechung aufgestellten Anforderungen an den Beweis von Dienstleistungsexporten, d.h. an den Nachweis, dass die Dienstleistungen im Zusammenhang mit dem P. Projekt effektiv an die Tochtergesellschaften im Ausland erbracht worden sind (BGE 133 II 159 E. 4.3 sowie Urteil des BVGer A-1344/2006 vom 11. September 2007, E. 3.1 und 3.2), Genüge getan hat (siehe Beschwerdebeilagen 12-18). Die Vorsteuerabzugsberechtigung wäre ebenfalls gegeben, wenn die entsprechenden Leistungen als im Inland erbracht zu gelten hätten und ein steuerbefreiter Dienstleistungsexport nicht zu bejahen wäre. Die Frage hingegen, ob die Holding gegebenenfalls mangels genügenden Nachweises des Dienstleistungsexportes auch die den ausländischen Tochtergesellschaften in Rechnung gestellten Anteile hätte versteuern müssen, ist nicht Gegenstand des vorliegenden Verfahrens.

Die bezogenen Leistungen betreffend Konzernstrategie berechtigten demnach vollumfänglich im Sinne von Art. 29 Abs. 2 MWSTV zum Vorsteuerabzug und eine Kürzung der Vorsteuer gestützt auf Art. 32 Abs. 1 MWSTV kommt nicht in Betracht. Die Beschwerde ist diesbezüglich gutzuheissen und die Berechnungen betreffend Vorsteuerkürzungen sind durch die ESTV entsprechend anzupassen.

8.

Schliesslich beanstanden die Beschwerdeführerinnen die von der ESTV vorgenommene Berechnung der verhältnismässigen Vorsteuer-

kürzung bei der Holding infolge gemischter Verwendung im Sinne von Art. 32 MWSTV.

8.1 Unbestritten ist vorliegend, dass der Tatbestand der gemischten Verwendung vorliegt und eine Vorsteuerkürzung im Sinne von Art. 32 Abs. 1 MWSTV zu erfolgen hatte. Die steuerbelasteten Aufwendungen, die sich auf von der Steuer ausgenommene (Zinseinnahmen bei Finanzierung von Tochtergesellschaften, die unter Art. 14 Ziff. 15 Bst. a MWSTV fallen) oder Nicht-Umsätze (Dividendenerträge) beziehen, berechtigen nicht zum Vorsteuerabzug (oben E. 5.3). Daneben erbrachte die Holding steuerbare Managementleistungen an die Tochtergesellschaften, welche zum Vorsteuerabzug berechtigen (siehe zu diesem Bereich auch: LEUTENEGGER, a.a.O., S. 457 f.; ROBINSON, a.a.O., S. 886 f.). Die Holding weist somit eine gemischte Tätigkeit auf.

8.2 Strittig ist hingegen die Berechnung der vorzunehmenden Kürzung. Die ESTV hat gemäss ihren Angaben die effektive, gesetzliche Methode angewendet (Vernehmlassung S. 8). Sie ist dabei im Prinzip der Vorgehensweise gefolgt, wie in ihrer publizierten Praxis zur gesetzlichen Methode vorgesehen: So wurden die Vorsteuern, insbesondere die auf den von der X. AG bezogenen Managementleistungen lastenden, die direkt den steuerbaren Umsätzen zugeteilt werden konnten, zum vollen Abzug zugelassen. Die Vorsteuer auf den Aufwendungen, wie jene auf den Vermögensverwaltungsleistungen der X. AG (siehe Ziff. 1.6 Anhang 1 zur Gutschriftsanzeige, act. 3), die den nicht steuerbaren Umsätzen zuzuordnen waren, wurden nicht zum Abzug zugelassen (BB Nr. 19 Ziff. 2.2; s.a. SB Nr. 06 [zum MWSTG], Ziff. 2.1, 2.3). Nur Vorsteuern auf Eingangsleistungen, die nicht in diesem Sinne direkt und ausschliesslich zugeordnet werden konnten und als gemischt verwendet galten, wurden in die verhältnismässige Kürzung einbezogen (BB Nr. 19 Ziff. 2.3). Dies betraf die Vorsteuern auf bezogenen Leistungen betreffend Geschäftsbericht, GV, VR-Honorar und neue Konzernstrategie (siehe Ziff. 2.2 2.9 und 3.6 3.8 Anhang 2 und 3 der Gutschriftsanzeige). Dieses Vorgehen ist (abgesehen vom unzulässigen Einbezug der Kosten für die neue Konzernstrategie, hierzu oben E. 7.2) unbestritten und nicht zu beanstanden.

Sodann hat die ESTV für die Kürzung einen wie folgt ermittelten Umsatzschlüssel (vgl. BB Nr. 19 Ziff. 2.3) verwendet (siehe Ziff. 2.1 Anhang 2 zur Gutschriftsanzeige): Sie hat die steuerbaren Umsätze (Management Fees, Lizenzeinnahmen) den Umsätzen gegenübergestellt,

die nicht zum Vorsteuerabzug berechtigen, nämlich den Zinseinnahmen und Dividenden (ausgenommene Umsätze und Nicht-Umsätze). Die steuerbaren Umsätze aus Management Fees wurden allerdings nicht vollständig, sondern lediglich im Umfang des Wertschöpfungsanteils von 5% in den Umsatzschlüssel einbezogen (Einspracheentscheid S. 20 f.; Ziff. 2.1 Anhang 2 zur Gutschriftsanzeige; zur vorliegend nicht mehr Streitgegenstand bildenden Schätzung des Drittpreises der Management-Dienstleistungen bzw. der Wertschöpfung von 5% vgl. Ziff. 3.2 des Einspracheentscheides). Ebenso wurden die Lizenzeinnahmen nur zu 5% berücksichtigt, dieser Punkt ist aber vorliegend nicht mehr strittig (siehe Beschwerde S. 19). Auch die Einnahmen aus dem Verkauf von Wertschriften wurden nicht in den Umsatzschlüssel einbezogen (Ziff. 2.1 Anhang 2 Gutschriftsanzeige), was ebenfalls unbestritten ist. Diese Ermittlung des Verhältnisses zwischen "steuerbarem Umsatz" und nicht zum Abzug berechtigendem Umsatz ergab ein Verhältnis von 2% zu 98% (1995 und 1996) bzw. von 1% zu 99% (1997). Die Kürzung der Vorsteuern erfolgte gemäss dieser Aufteilung, es wurden mithin noch 1% bzw. 2% der betroffenen Vorsteuern zum Abzug zugelassen.

Die Beschwerdeführerinnen haben eine eigene Berechnung der Vorsteuerkürzung vorgeschlagen, welche nach ihren Angaben auf der Pauschalvariante 2 beruhe. Wie die ESTV diesbezüglich einwendet, haben sie allerdings bei ihrer Berechnung nur die Vorsteuern einer Kürzung unterworfen, die auf die gemischte Verwendung entfallen, anstatt sämtliche Aufwendungen in die Kürzung einzubeziehen, wie dies bei der Pauschalvariante 2 vorgesehen ist (siehe Ziff. 5.1 BB Nr. 19). Die Pauschalmethode 2 wurde damit nicht korrekt angewendet bzw. wurde im Grunde (wie von der ESTV) die effektive Methode herangezogen. Einziger noch relevanter Unterschied zur Berechnung der ESTV ist, dass die Beschwerdeführerinnen die steuerbaren Umsätze aus Management Fees vollumfänglich und nicht nur im Umfang der Wertschöpfung von 5% in die Ermittlung des Umsatzschlüssels miteinbezogen haben. Auf die Frage der Anwendbarkeit der Pauschalmethode 2 braucht damit nicht näher eingegangen zu werden.

8.3 Zu prüfen ist folglich, ob das Vorgehen der ESTV sachgerecht ist, in Bezug auf die steuerbaren Umsätze aus Management Fees nur die Wertschöpfung der Holding von 5% (also den Gewinn) in den Umsatzschlüssel einzubeziehen, oder ob der Umsatz aus Management Fees gänzlich berücksichtigt werden müsste.

Die ESTV begründet ihr Vorgehen damit, dass die Holding über kein eigenes Personal verfüge und sämtliche Eingangsleistungen von der X. AG einkaufe, so namentlich die von der Holding weiterverrechneten Umsätze aus Management Leistungen. Da die Holding die Vorsteuern, die auf diesen Eingangsleistungen lasteten, vollumfänglich geltend machen könne, müsse dies bei der Ermittlung des Kürzungsschlüssels berücksichtigt werden. Der volle Vorsteuerabzug auf diesen Eingangsleistungen schliesse aus, dass der entsprechende (Umsatz-)Anteil auch noch gemischt verwendet werden könne (dies ist wohl so zu verstehen, dass nach Ansicht der ESTV nicht noch weitere Eingangsleistungen im Sinne der gemischten Verwendung in diesen Umsatz eingeflossen sein können). Nur der Anteil an Wertschöpfung, d.h. die Differenz zwischen steuerbarer Eingangs- und Ausgangsleistung, erfülle dieses Erfordernis. Die Beschwerdeführerinnen bringen vor, dass ein solches Vorgehen den konkreten Verhältnissen bei der Holding nicht gerecht werde. Die von der Kürzung betroffenen Aufwendungen (Kosten für den Geschäftsbericht, Revisionskosten) fielen für den gesamten Umsatz der Holding an, weswegen die Umsätze aus Management Fees nicht unberücksichtigt bleiben könnten.

8.3.1 Dass wie die ESTV argumentiert die auf den von der X. AG bezogenen Management Leistungen lastenden Vorsteuern, die direkt für die Erzielung der Management Fees verwendet werden, von der Holding voll abgezogen werden durften, entspricht dem üblichen Vorgehen bei der gesetzlichen Methode (vorne E. 8.2; BB Nr. 19 Ziff. 2.2). Genauso wurde, ebenfalls entsprechend der Praxis zur gesetzlichen Methode, der Abzug der Vorsteuern auf den Aufwendungen, die direkt den ausgenommenen Umsätzen bzw. Nicht-Umsätzen zuzuordnen waren, vollumfänglich verweigert (vorne E. 8.2; Ziff. 1.6 Anhang 1 zur Gutschriftsanzeige). Die Tatsache, dass die Management Fees bereits zum vollen Vorsteuerabzug für die direkt zu deren Erzielung bezogenen Managementleistungen berechtigten, kann an sich nicht als Begründung für das von der ESTV gewählte Vorgehen herhalten. Dieser Umstand führt normalerweise nicht dazu, dass die betreffenden steuerbaren Ausgangsleistungen (die bereits Anlass zu vollem Vorsteuerabzug in Bezug auf bestimmte Aufwendungen gaben) nicht oder nur im Betrag der Wertschöpfung in die Eruierung des Umsatzschlüssels für die Kürzung der gemischt verwendeten Eingangsleistungen einzubeziehen wären. Für den Umsatzschlüssel ist gemäss der Verwaltungspraxis im Prinzip der gesamte Umsatz des Steuerpflichtigen relevant (BB Nr. 19 Ziff. 1.2.1; s.a. SB Nr. 06 Ziff. 1.2.1), dies abgesehen

von bestimmten Sonderregelungen, wie etwa für Einnahmen aus dem Verkauf von Wertpapieren oder Beteiligungen (Ziff. 1.2.2 BB Nr. 19). Die Ermittlung des Umsatzschlüssels erfolgt in der Regel so, dass im Zähler das Total der zum Vorsteuerabzug berechtigenden Nettoumsätze (exkl. MWST) eingesetzt wird und im Nenner dieser Betrag plus das Total der Umsätze, die nicht zum Abzug berechtigen (siehe etwa DIEGO CLAVADETSCHER, mwst.com, a.a.O., Rz. 51 zu Art. 41; RIVIER/ROCHAT, a.a.O., S.143 f., je unter Bezugnahme auf die Regeln in Art. 19 der 6. Richtlinie 77/388/EWG des Rates zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliederstaaten über die Umsatzsteuern vom 17. Mai 1977). Der Einbezug nur der Wertschöpfung anstatt des gesamten Umsatzes aus Management Fees widerspricht diesem in Ziff. 1.2.1 der BB Nr. 19 festgehaltenen Grundsatz und der üblichen Berechnungsweise des Umsatzschlüssels, wie er auch in der Lehre (unter Bezugnahme auf die Regelung in der EU) vertreten wird.

8.3.2 Das von der ESTV gewählte Vorgehen wird in der publizierten Verwaltungspraxis zur MWSTV nirgends erwähnt. Immerhin wurde unter dem Regime des MWSTG nunmehr für Holdinggesellschaften eine solche Praxisfestlegung publiziert (SB Nr. 06 Ziff. 7.6.3 Bst. b, welche allerdings auf den vorliegenden Fall nicht anwendbar ist). Über die generelle Zulässigkeit dieser Praxis der ESTV (und namentlich der publizierten Praxis zum MWSTG) braucht hier nicht befunden zu werden, geprüft wird nur die Berechnung im vorliegend konkreten Fall. Anzufügen ist zudem, dass die ESTV mit Praxisänderung ab 1. Juli 2005 (Ziff. 2.8) für Holdinggesellschaften wiederum eine neue Berechnungsmethode eingeführt hat, wonach die Vorsteuerabzugskürzung generell mit 0.02% der von der Steuer ausgenommenen Umsätze bzw. nicht als Umsätze geltenden Einnahmen vorgenommen werden kann.

8.3.3 Würde argumentiert, wie dies die ESTV zu tun scheint, dass die fraglichen Aufwendungen für den Geschäftsbericht usw. als Kostenelement direkt nur soweit in die Management Fees einfliessen konnten, als dieses Entgelt auf der von der Holding "selbst" erwirtschafteten Wertschöpfung beruht, müsste dieselbe Überlegung ebenso auf die ausgenommenen Umsätze bzw. die Nicht-Umsätze, die voll in den Kürzungsschlüssel einbezogenen worden sind, angewendet werden. Auch die Dividenden und Zinseinnahmen wurden nicht vollständig von der Holding (die ja über keinerlei Personal verfügt) "selbst" erwirtschaftet, sondern hierfür war die Holding im Prinzip auf Leistungen von aussen angeweisen und in diesen Teil der Umsätze konnten die betroffenen

Aufwendungen entsprechend dieser Argumentation ebenfalls nicht direkt einfliessen. Die vorstehende Überlegung der ESTV dürfte folglich im Zusammenhang mit der Ermittlung des Umsatzschlüssels nur dann herangezogen werden, wenn dieses Prinzip konsequent für die ganze Berechnung, also auch für den Einbezug des nicht abzugsberechtigten Umsatzes in den Umsatzschlüssel, angewendet würde, d.h. es dürfte für die ausgenommenen bzw. Nicht-Umsätze gleichfalls nur ein "Wertschöpfungsanteil" berücksichtigt werden. Ein solches Vorgehen wäre durchaus denkbar, die Verwaltungspraxis sieht denn auch vor, den Schlüssel anhand der Bruttogewinne zu ermitteln (siehe Ziff. 2.3 BB Nr. 19). Durch das vorliegend gewählte Vorgehen hat die ESTV aber eine "Mischform" angewendet, die nicht statthaft ist. Dadurch erfolgte die Kürzung des Vorsteuerabzugs nicht verhältnismässig, was Art. 32 Abs. 1 MWSTV nicht gerecht wird.

8.3.4 In Bezug auf den konkreten Fall hatte das Vorgehen der ESTV die Kürzung der betroffenen Vorsteuern zu 98% bzw. 99% zur Folge. Mit ihrer Berechnungsweise impliziert die ESTV, dass die fraglichen Aufwendungen für den Geschäftsbericht, die GV und die VR-Honorare nicht proportional für alle in Frage stehenden Umsätze gemischt verwendet wurden, sondern sie praktisch ausschliesslich (nämlich zu 98% bzw. 99%) in die nicht vorsteuerabzugsberechtigten Umsätze (Dividenden- und Zinserträge) einflossen und nur zu 1-2% in steuerbare Umsätze (Management Fees und Lizenzeinnahmen). Es bestehen allerdings keine Anhaltspunkte, dass diese Verhältniszahlen bzw. dieser Umsatzschlüssel den Gegebenheiten bei der Holding entsprechen und dies wird von der ESTV auch nicht nachvollziehbar dargelegt. Die Vorgehensweise der ESTV widerspricht nicht nur den allgemeinen Berechnungsgrundsätzen (oben E. 8.3.1, 8.3.3; Ziff. 1.2.1 BB Nr. 19), sondern ist auch in Bezug auf den konkreten Fall nicht gerechtfertigt. Die Kürzung des Vorsteuerabzugs erfolgte vorliegend nicht verhältnismässig zur gemischten Verwendung der betroffenen Aufwendungen und damit unter Missachtung des in Art. 32 Abs. 1 MWSTV festgehaltenen Grundsatzes.

Folglich ist vielmehr, wie auch die Beschwerdeführerinnen geltend machen, davon auszugehen, dass die zu kürzenden Aufwendungen proportional der Erzielung sowohl der abzugsberechtigten als auch der nicht zum Abzug berechtigenden Umsätze dienten (abgesehen von allfälligen Sonderfällen, vgl. Ziff. 1.2.2 BB Nr. 19). Daraus folgt, dass die Vorsteuern im Verhältnis der gesamten Einnahmen aus Management

Fees (und nicht nur der Wertschöpfung von 5%) zu den Einnahmen aus Dividenden und Zinsen gekürzt werden müssen (die Berücksichtigung der Lizenzeinnahmen zu nur 5% ist nicht bestritten, nachdem die Beschwerdeführerinnen diesbezüglich auf einen Einbezug verzichten). Der entsprechend ermittelte Umsatzschlüssel gemäss Berechnung der Beschwerdeführerinnen (S. 19 der Beschwerde) hat eine Vorsteuerkürzung von ca. drei Vierteln (75% bzw. 74%) für die Jahre 1995 und 1996 und von 87% für 1997 zur Konsequenz. Es ist kein Grund ersichtlich, weswegen dies nicht den konkreten Verhältnissen angemessen und sachgerecht sein sollte. Die Beschwerde ist damit auch in diesem Punkt gutzuheissen. Die Sache ist zur neuen Berechnung der Vorsteuerkürzung an die ESTV zurückzuweisen, wobei die Umsätze aus Management Fees gänzlich und nicht nur im Rahmen der Wertschöpfung in den Umsatzschlüssel zu integrieren sind.

9. Zusammenfassend ist die Beschwerde im Sinne der Erwägungen (E. 7 und E. 8) teilweise gutzuheissen und die Sache zu neuer Berechnung der Vorsteuerkürzung an die ESTV (gemäss E. 7.2 und 8.3.4) zurückzuweisen. Im Übrigen wird die Beschwerde abgewiesen.

Bei diesem Verfahrensausgang haben die Beschwerdeführerinnen als zu gut einem Drittel obsiegende Partei die Verfahrenskosten, welche auf Fr. 5'000.-- festgelegt werden, zu knapp zwei Dritteln, also im Umfang von Fr. 3'000.--, zu tragen. Der von den Beschwerdeführerinnen geleistete Kostenvorschuss von Fr. 3'000.-- ist mit den ihnen auferlegten Verfahrenskosten in gleicher Höhe zu verrechnen. Der ESTV sind keine Verfahrenskosten aufzuerlegen (Art. 63 Abs. 1 und 2 VwVG).

Die Vorinstanz hat den teilweise obsiegenden Beschwerdeführerinnen eine reduzierte Parteientschädigung von Fr. 3'000.-- auszurichten (Mehrwertsteuer inbegriffen) (Art. 64 Abs. 1 und 2 VwVG; Art. 7 ff. des Reglements vom 11. Dezember 2006 über die Kosten und Entschädigungen vor dem Bundesverwaltungsgericht [VGKE, SR 173.320.2]).

Demnach erkennt das Bundesverwaltungsgericht:

1.
Die Beschwerde wird im Sinne der Erwägungen teilweise gutgeheissen, Ziff. 3 des Einspracheentscheides vom 8. Juli 2004 aufgehoben

und die Sache zur erneuten Berechnung der Höhe des Vorsteuerabzugs (gemäss E. 7.2 und 8.3.4) an die Vorinstanz zurückgewiesen.

2.
Die Verfahrenskosten im Betrage von Fr. 5'000.-- werden den teilweise obsiegenden Beschwerdeführerinnen im Umfang von Fr. 3'000.-- auferlegt. Sie werden mit dem geleisteten Kostenvorschuss von Fr. 3'000.-- verrechnet.

3.
Die Vorinstanz hat den Beschwerdeführerinnen eine Parteientschädigung in Höhe von Fr. 3'000.-- auszurichten.

4.
Dieses Urteil geht an:

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

Die vorsitzende Richterin:	Die Gerichtsschreiberin:
Salome Zimmermann	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 der Beschwerdeführer in Händen hat, beizulegen (vgl. Art. 42 BGG).

Versand: