Bundesverwaltungsgericht
Tribunal administratif fédéral
Tribunale amministrativo federale
Tribunal administrativ federal

Abteilung I
A-1355/2006
{T 0/2}

Urteil vom 21. Mai 2007

Mitwirkung: Richterin Salome Zimmermann (Vorsitz);
Richter Thomas Stadelmann (Kammerpräsident);
Richter Pascal Mollard;
Gerichtsschreiber Jürg Steiger.

F._____,

gegen

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

betreffend

MWST (1. Quartal 2001 bis 4. Quartal 2002).

Sachverhalt:

A. Die F._____ ist seit dem 1. Januar 1995 im Register der Mehrwertsteuerpflichtigen bei der Eidgenössischen Steuerverwaltung (ESTV) eingetragen. Ihr Zweck besteht insbesondere in der Herstellung und dem Vertrieb von sowie Handel mit Primär- und Sekundärpackmitteln, besonders für die chemische und pharmazeutische Industrie (Auszug aus dem Handelsregisters des Kantons ..... vom 26. Januar 2007).

B. Vom 10. bis am 13. März 2003 führte die ESTV bei der Steuerpflichtigen eine Kontrolle durch. Anlässlich dieser stellte sie fest, dass die Muttergesellschaft der Steuerpflichtigen, die F._____Holding, zwar über kein Personal verfügt, jedoch Lizenzerträge (Royalties) aus dem Transfer von Know-how an ihre ausländischen Tochtergesellschaften erzielt hat. Da dieses technische Wissen von der Steuerpflichtigen als Produktionsbetrieb erarbeitet worden und dafür keine Rechnung gestellt worden sei, liege eine geldwerte Leistung von dieser an ihre Muttergesellschaft vor. Diese Leistung sei zu versteuern. Im Weiteren stellte die ESTV fest, dass auch die inländische Schwestergesellschaft der Steuerpflichtigen, die J._____, über kein Personal verfügt, obwohl diese sich vertraglich zur Erbringung von verschiedenen Dienstleistungen (Handelsvertretung und Produktevertrieb) für die Konzerngesellschaften im Ausland verpflichtet habe. Daraus schloss die ESTV, dass die Steuerpflichtige diese Leistungen für ihre inländische Schwestergesellschaft erbracht habe und folglich ein steuerbarer Leistungsaustausch zwischen diesen beiden Unternehmen vorliegen müsse.

   Mit Schreiben vom 27. März 2003 nahm die Steuerpflichtige zu den Vorbringen der ESTV Stellung. Darin bestritt sie, dass es zwischen ihr und der Muttergesellschaft zu einem Leistungsaustausch gekommen sei, da diese die Inhaberin des Know-how sei, welches an die ausländischen Konzerngesellschaften lizenziert worden sei. In ihrem Eventualstandpunkt führte die Steuerpflichtige aus, es sei zwar richtig, dass sie Leistungen für die J._____ erbracht habe, jedoch nur im Umfange einer Mitarbeiterstelle.

C. Die ESTV hielt an ihrer Ansicht fest und forderte in der Folge mit Ergänzungsabrechnung (EA) Nr. ... vom 28. März 2003 von der Steuerpflichtigen hinsichtlich der in Frage stehenden Royalties und der Leistungen an die J._____ für das 1. Quartal 2001 bis 4. Quartal 2002 Fr. 443'950.-- Mehrwertsteuern zuzüglich Verzugszins von 5% nach.

   Auf Verlangen der Steuerpflichtigen erliess die ESTV am 18. August 2003 einen anfechtbaren Entscheid, worin sie ihre Nachforderung in der Höhe von Fr. 443'950.-- Mehrwertsteuern zuzüglich Verzugszins zu 5% bestätigte. Zur Begründung des Entscheides verwies sie ESTV auf die EA Nr. ... vom 28. März 2003.

D. Am 15. September 2003 erhob die Steuerpflichtige gegen den Entscheid der ESTV vom 18. August 2003 Einsprache und beantragte, die Mehrwertsteuerforderung über Fr. 443'950.-- zuzüglich Verzugszinsen sei vollumfänglich aufzuheben. Eventualiter sei die Mehrwertsteuerforderung auf den Betrag von Fr. 27'968.-- herabzusetzen. Sie begründete ihre Einsprache im Wesentlichen damit, dass die Muttergesellschaft seit mindestens 10 Jahren Lizenzerträge von den ausländischen Konzerngesellschaften vereinnahme. Die Lizenzrechte, welche auf einem Technologiestand von 1985 - 1990 basierten, würden dabei von der Muttergesellschaft gehalten. Die entsprechenden Unterlagen über die Lizenzrechte seien jedoch nicht mehr lückenlos vorhanden. Im Weiteren könne die Muttergesellschaft gegenüber den ausländischen Konzerngesellschaften den technischen Support erbringen, da sie eine allfällige technische Unterstützung im Auftragsverhältnis durch eine Drittpartei ausführen lasse. Die Einsprecherin habe somit keine geldwerte Leistung an ihre Muttergesellschaft erbracht. Hinsichtlich der Aufrechnung im Zusammenhang mit der J._____ beruft sie sich auf kantonale Privilegien für Holding- und Domizilgesellschaften. Die vorliegenden steuerliche Nachbelastung mache die Vorteile aus diesen Privilegien zunichte. Es sei deshalb auf die Nachforderung zu verzichten bzw. eine solche höchstens im tatsächlichen Ausmass zuzulassen. Aufgrund firmeninternen Abklärungen dürfte die Arbeitsbelastung für die J._____ durch ein 100% Arbeitspensum abgedeckt sein. Da die verrechneten Kosten dem Drittvergleich standhalten müssten, sei von einer jährliche Entschädigung von Fr. 184'000.-- auszugehen.

E. Mit Einspracheentscheid vom 29. März 2004 wies die ESTV die Einsprache ab und erkannte, dass die Einsprecherin für die Steuerperioden 1. Quartal 2001 bis 4. Quartal 2002 Fr. 443'950.-- Mehrwertsteuer zuzüglich 5% Verzugszins seit 15. April 2002 schulde. Zur Begründung brachte die ESTV im Wesentlichen vor, es sei unbestritten, dass die Muttergesellschaft über kein eigenes Personal verfüge. Die entscheidrelevanten Leistungen, nämlich diejenigen, welche bei der Muttergesellschaft zu Lizenzeinnahmen führten, seien ausschliesslich von der Einsprecherin als Produktionsbetrieb erbracht worden. Es sei offensichtlich, dass folglich zwischen ihr und der Muttergesellschaft ein Leistungsaustausch stattgefunden habe. Die Konzerngesellschaften in Ungarn und Mexiko erhielten technologische Kenntnisse, welche sie vorher nicht besassen. Im Lichte dieser Tatsache spiele das Alter des zur Verfügung gestellten Know-how keine Rolle. Entscheidend sei allein, dass ein Technologietransfer stattfand, wofür die Muttergesellschaft der effektiven Leistungserbringerin, d.h. der Einsprecherin, im Normalfall ein Entgelt zu zahlen hätte. Hinsichtlich der Nachbelastung im Zusammenhang mit der J._____ führte die ESTV aus, dass kantonale Privilegien für Holding- und Domizilgesellschaften für die Mehrwertsteuer nicht relevant seien. Die Beurteilung der Sachlage habe sich allein nach den bundesrechtlichen Vorgaben des MWSTG zur richten. Entgegen der Ansicht der Einsprecherin habe sie im Übrigen für die entsprechende Aufrechnung nicht die "Cost-Plus"-Methode angewandt, son-

dern sich auf den ihr ausgehändigten Vertrag zwischen der J._____ und der ungarischen Tochtergesellschaft (Vertretungsvertrag vom 1. Januar 2002) abgestützt.

F. Die F._____ (Beschwerdeführerin) führt mit Eingabe vom 10. Mai 2004 gegen den Einspracheentscheid der ESTV vom 29. März 2004 Beschwerde an die Eidgenössische Steuerrekurskommission (SRK) mit den folgenden Anträgen: "Der Entscheid der Vorinstanz vom 29. März 2004 sei aufzuheben und auf eine Mehrwertsteuernachforderung zu verzichten. Unter Kosten- und Entschädigungsfolgen zu Lasten der Vorinstanz. Eventualiter soll der Entscheid der Vorinstanz vom 29. März 2004 angepasst und die Mehrwertsteuernachforderung auf Fr. 27'968.-- reduziert werden. Ebenfalls unter Kosten- und Entschädigungsfolgen zu Lasten der Vorinstanz". Zur Begründung bringt sie vor, dass der Sachverhalt im Einspracheentscheid zum Teil nicht richtig dargestellt worden sei. Sie wiederholt, dass die Muttergesellschaft die Besitzerin des Know-how sei, welches an die Konzerngesellschaften in Ungarn und Mexiko lizenziert wurde. Zudem verfüge die Muttergesellschaft über eigenes Personal, das auch die Lizenzverwaltung erbringen könne. Im Weiteren bringt die Beschwerdeführerin vor, dass sie die Assistenz-/Supportleistungen aufgrund eines Mandatsvertrages mit der Muttergesellschaft übernommen habe und jeweils direkt mit den ausländischen Schwestergesellschaften abgerechnet habe. Ein Leistungsaustausch zwischen ihr und der Muttergesellschaft liege deshalb nicht vor. Hinsichtlich der Aufrechnung im Zusammenhang mit der J._____ macht die Beschwerdeführerin geltend, dass die im Bundesgesetz über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden verankerten Privilegien für Holding- und Domizilgesellschaften sehr wohl für die Mehrwertsteuer massgebend seien.

G. Mit Vernehmlassung vom 23. Juni 2004 beantragt die ESTV die vollumfängliche Abweisung der Verwaltungsbeschwerde, unter Kostenfolge zu Lasten der Beschwerdeführerin. Sie verweist in erster Linie auf die Erwägungen ihres Einspracheentscheides vom 29. März 2004. Die ESTV geht im Übrigen weiterhin davon aus, dass die Beschwerdeführerin und nicht die Muttergesellschaft über die Lizenzrechte verfügt. Die Beschwerdeführerin habe ihrer Muttergesellschaft das Know-how bloss zur Verfügung gestellt, damit eine Lizenzierung auf der Ebene "Muttergesellschaft – ausländische Konzerngesellschaften" erfolgen könne. Das dafür geleistete Entgelt (Zahlungen der ausländischen Konzerngesellschaften an die Muttergesellschaft, welche es weiterzuleiten gelte) sei folglich auch bei der Beschwerdeführerin zu erfassen und von dieser zu versteuern.

H. Mit Schreiben vom 15. November 2006 teilt die SRK den Parteien mit, dass das Bundesverwaltungsgericht das hängige Beschwerdeverfahren gemäss Art. 53 Abs. 2 des Bundesgesetzes über das Bundesverwaltungsgericht vom 17. Juni 2005 (Verwaltungsgerichtsgesetz [VGG], SR 173.32) übernimmt.

Auf die Begründung der Beschwerde wird – soweit entscheidwesentlich – im Rahmen der nachfolgenden Erwägungen eingegangen.

Das Bundesverwaltungsgericht zieht in Erwägung:

1.

1.1 Gemäss Art. 31 VGG beurteilt das Bundesverwaltungsgericht 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. Eine solche liegt nicht vor und die Vorinstanz ist eine Behörde im Sinne von Art. 33 VGG. Das Bundesverwaltungsgericht ist daher für die Beurteilung der vorliegenden Beschwerde zuständig. Es übernimmt die Beurteilung der am 1. Januar 2007 bei der SRK hängigen Beschwerden und wendet das neue Verfahrensrecht an (Art. 53 Abs. 2 VGG).

1.2 Das Bundesverwaltungsgericht kann den angefochtenen Einspracheentscheid grundsätzlich in vollem Umfange überprüfen. Die Beschwerdeführerin kann neben der Verletzung von Bundesrecht (Art. 49 lit. a VwVG) und der unrichtigen oder unvollständigen Feststellung des rechtserheblichen Sachverhaltes (Art. 49 lit. b VwVG) auch die Rüge der Unangemessenheit erheben (Art. 49 lit. c VwVG; André Moser, in André Moser/Peter Uebersax, Prozessieren vor eidgenössischen Rekurskommissionen, Basel und Frankfurt am Main 1998, Rz. 2.59; Ulrich Häfelin/Georg Müller/Felix Uhlmann, Allgemeines Verwaltungsrecht, 5. Aufl., Zürich 2006, Rz. 1758 ff.).

1.3 Am 1. Januar 2001 sind das Bundesgesetz vom 2. September 1999 über die Mehrwertsteuer (MWSTG, SR 641.20) sowie die zugehörige Verordnung (MWSTGV, SR 641.201) in Kraft getreten. Sachverhalte, die sich nach dem 31. Dezember 2000 zugetragen haben, unterliegen dem neuen Recht (Art. 94 MWSTG). Auf die vorliegende Beschwerde ist deshalb das MWSTG anwendbar, sind doch Umsätze zu beurteilen, die nach dem 1. Januar 2001 realisiert wurden.

2.

2.1 Nach Art. 5 MWSTG unterliegen Lieferungen und Dienstleistungen der Mehrwertsteuer nur, wenn sie gegen Entgelt erbracht werden. Die Entgeltlichkeit erfordert einen Leistungsaustausch zwischen dem steuerpflichtigen Leistungserbringer und dem Empfänger. Das Bundesgericht hat zum Begriff des Leistungsaustausches in grundsätzlicher Hinsicht Stellung genommen (BGE 126 II 451 f. E. 6; vgl. auch Urteil des Bundesgerichts vom 25. August 2000, veröffentlicht in Steuer-Revue [StR] 1/2001 S. 55 ff. E. 6). Danach findet erst mit dem Austausch von Leistungen ein steuerbarer Umsatz statt. Die Leistung besteht entweder in einer Lieferung oder Dienstleistung, die Gegenleistung des Empfängers im Entgelt. Zusätzlich ist eine wirtschaftliche Verknüpfung zwischen Leistung und Gegenleistung

erforderlich. Es muss ein ursächlicher Zusammenhang zwischen Leistung und Gegenleistung bestehen (DANIEL RIEDO, Vom Wesen der Mehrwertsteuer als allgemeine Verbrauchsteuer und von den entsprechenden Wirkungen auf das schweizerische Recht, Bern 1999, S. 223 ff.). Dies ist insbesondere dann der Fall, wenn der Leistungsaustausch auf einem Vertrag beruht (BGE 126 II 249 E. 4a, 443 E. 6a). Ein Leistungsaustausch kann aber unter Umständen auch gegeben sein, ohne dass ein Vertrag vorliegt (Urteil des Bundesgerichts vom 8. Juni 2000, veröffentlicht in MWST-Journal 2/200 S. 151 f. E. 4a).

2.2 Die Mehrwertsteuer stellt auf wirtschaftliche Vorgänge ab und sie besteuert den wirtschaftlichen Konsum. Bestand und Umfang einer der Mehrwertsteuer unterstehenden Leistung wird aufgrund der wirtschaftlichen Betrachtungsweise bestimmt. Die mehrwertsteuerliche Qualifikation von Vorgängen hat nicht in erster Linie aus einer zivil-, sprich vertragsrechtlichen Sicht, sondern nach wirtschaftlichen, tatsächlichen Kriterien zu erfolgen (Urteil des Bundesgerichts 2A.304/2003 vom 14. November 2003 E. 3.6.1 mit Hinweisen; Entscheide der SRK vom 5. Juli 2005, veröffentlicht in Verwaltungspraxis der Bundesbehörden [VPB] 70.7 E. 2a mit Hinweisen; vom 18. November 2002, veröffentlicht in VPB 67.49 E. 3c/aa mit Hinweisen; ausführlich: DANIEL RIEDO, a.a.O., S. 112 Fn. 125; JEAN-MARC RIVIER/ANNIE ROCHAT, La taxe sur la valeur ajoutée, Fribourg 2000, S. 24). Der wirtschaftlichen Betrachtungsweise kommt im Bereich der Mehrwertsteuer einerseits bei der Auslegung von zivilrechtlichen und von steuerrechtlichen Begriffen sowie andererseits bei der rechtlichen Qualifikation von Sachverhalten Bedeutung zu (Urteil des Bundesgerichts vom 8. Januar 2003, publiziert in Archiv für Schweizerisches Abgaberecht [ASA] 73 S. 569 E. 3.2; Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-1341/2006 vom 7. März 2007 E. 2.4).

2.3 Die Steuer wird gemäss Art. 33 Abs. 1 MWSTG vom Entgelt berechnet. Zum Entgelt gehört nach Art. 33 Abs. 2 MWSTG alles, was der Empfänger oder an seiner Stelle ein Dritter als Gegenleistung für die Lieferung oder Dienstleistung aufwendet. Die Gegenleistung umfasst auch den Ersatz aller Kosten, selbst wenn diese gesondert in Rechnung gestellt werden. Im Falle einer Lieferung oder Dienstleistung an eine nahestehende Person gilt als Entgelt der Wert, der unter unabhängigen Dritten vereinbart würde.

Als nahestehende Personen werden an einer Firma beteiligte Personen bezeichnet (z.B. Aktionäre usw.) sowie liierte Unternehmen (z.B. aufgrund enger Verbindung wie Konzernzugehörigkeit oder aufgrund vertraglicher, wirtschaftlicher oder personeller Beziehung) (Entscheide der SRK vom 16. Februar 2000, veröffentlicht in VPB 64.81 E. 5e; vom 4. Juli 2005 [SRK 2004-065] E. 3b/bb, cc).

2.4 Die Veranlagung und Entrichtung der Mehrwertsteuer erfolgt nach dem Selbstveranlagungsprinzip (Art. 46 f. MWSTG; vgl. ERNST BLUMENSTEIN/PETER LOCHER, System des Steuerrechts, 6. Auflage, Zürich 2002, S. 421 ff.). 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. Die ESTV ermittelt die Höhe des geschuldeten Mehrwertsteuerbetrages nur dann an Stelle des Steuerpflichtigen, wenn dieser seinen Pflichten nicht nachkommt. Der Steuerpflichtige 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 (ISABELLE HOMBERGER GUT, in mwst.com, Basel/ Genf/ München 2000, Art. 46, N 1 ff.; CAMENZIND/ HONAUER/ VALLENDER, Handbuch zum Mehrwertsteuergesetz, 2. Aufl., Bern 2003, Rz. 1579 ff.).

2.5 Gemäss Art. 58 Abs. 1 MWSTG hat der Steuerpflichtige seine Geschäftsbücher ordnungsgemäss zu führen und so einzurichten, dass sich aus ihnen die für die Feststellung der Mehrwertsteuerpflicht sowie für die Berechnung der Steuer und der abziehbaren Vorsteuern massgebenden Tatsachen leicht und zuverlässig ermitteln lassen. Die ESTV kann hierüber nähere Bestimmungen aufstellen. Von dieser Befugnis hat sie mit der Wegleitung 2001 für Mehrwertsteuerpflichtige Gebrauch gemacht. In der Wegleitung sind genauere Angaben enthalten, wie eine derartige Buchhaltung auszugestalten ist. Insbesondere müssen alle Geschäftsfälle fortlaufend, chronologisch und lückenlos aufgezeichnet werden (Rz. 884 der Wegleitung 2001).

2.6 Nach Art. 60 MWSTG nimmt die ESTV eine Schätzung nach pflichtgemässem Ermessen vor, wenn keine oder nur unvollständige Aufzeichnungen vorliegen oder die ausgewiesenen Ergebnisse mit dem wirklichen Sachverhalt offensichtlich nicht übereinstimmen. Eine Schätzung muss insbesondere auch dann erfolgen, wenn die Verstösse gegen die formellen Buchhaltungsregeln derart gravierend sind, dass sie die materielle Richtigkeit der Buchhaltungsergebnisse in Frage stellen (BGE 105 Ib 182 ff.; ASA 61 S. 819 E. 3a; Urteil des Bundesgerichtes vom 10. März 2006 [2A.109/2005] E. 2.2). Selbst eine formell einwandfreie Buchführung kann die Durchführung einer Schätzung erfordern, wenn die in den Büchern enthaltenen Geschäftsergebnisse von den Erfahrungszahlen wesentlich abweichen (ASA 58 S. 383 E. 2b; 42 S. 407 E. 2c; 35 S. 479 E. 2). Dabei hat die Verwaltung 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 (ASA 61 S. 819 E. 3a; Urteil des Bundesgerichtes vom 3. Februar 2006 [2A.253/2005] E. 4.1). In Betracht fallen einerseits Methoden, die auf eine Ergänzung oder Rekonstruktion der ungenügenden Buchhaltung hinauslaufen, andererseits Umsatzschätzungen aufgrund unbestrittener Teil-Rechnungsergebnisse in Verbindung mit Erfahrungssätzen (ASA 73 S. 233 f. E. 2c/aa; Entscheid der SRK vom 24. Oktober 2005, veröffentlicht in VPB 70.41 E. 2d.aa.).

Sind die Voraussetzungen einer Ermessenstaxation erfüllt, obliegt es dem Mehrwertsteuerpflichtigen, den Beweis für die Unrichtigkeit der Schätzung zu erbringen (vgl. Entscheide der SRK vom 15. Oktober 1999, veröffentlicht in VPB 64.47 E. 5b; vom 29. Oktober 1999 [SRK 1998-102 und SRK 1998-103] E. 5, bestätigt durch Urteil des Bundesgerichts vom 21. Juni 2000 [2A.580/1999]). Erst wenn der Mehrwertsteuerpflichtige den Nachweis dafür erbringt, dass die Verwaltung mit der Ermessensveranlagung Bundesrecht verletzt bzw. dass ihr dabei erhebliche Ermessensfehler unterlaufen sind, nimmt die Rekurskommission eine Korrektur der Schätzung vor (vgl. Entscheide der SRK vom 5. Januar 2000, veröffentlicht in VPB 64.83 E. 2; vom 25. August 1998, veröffentlicht in VPB 63.27 E. 5c; vom 24. Oktober 2005 [SRK 2003-105] E. 2d/bb). Für das Bundesverwaltungsgericht besteht kein Anlass von diesem Vorgehen abzuweichen.

3. Was die Leistungen anbelangt, welche die Gesellschaften in Ungarn und Mexiko erhalten haben, sind zwei Problemkreise strittig. Zum einen liegt im Streit, ob die Beschwerdeführerin durch die Übernahme der technische Assistenz bei der Produktion in Ungarn und Mexiko, welche ihre Muttergesellschaft zu erbringen hatte, einen mehrwertsteuerrechtlich relevanten Leistungsaustausch zwischen ihr und der Muttergesellschaft bewirkt hat (E. 3.2). Andererseits ist strittig, ob die Beschwerdeführerin für ihre Muttergesellschaft den Konzerngesellschaften in Ungarn und Mexiko Know-how zur Verfügung stellte und somit ihrer Muttergesellschaft eine Dienstleistung mit allfälliger mehrwertsteuerrechtlicher Konsequenz erbrachte (vgl. E. 3.3).

3.1 Gemäss Vertrag vom 2. Januar 1996 zwischen der Muttergesellschaft der Beschwerdeführerin und der Konzerngesellschaft in Ungarn (nachfolgend "der Vertrag") hatte die Muttergesellschaft, soweit hier interessiert, folgende Leistungen zu erbringen: Sie stellt ihr technologisches Wissen ("Know-how") zur Verfügung. Darunter fallen u.a. die Zeichnungen, Produktionsmethoden, Qualitätskontrolle, Literatur bezüglich Applikationen sowie Handelsgeheimnisse (Art. 2 Ziff. 2 des Vertrages). Sie leistet zudem "technische Assistenz/Unterstützung". Sie bietet Beratung betreffend allen auftauchenden Problemen hinsichtlich der Produktion an. Sie ist bereit, technisches Personal nach Ungarn zu schicken. Dieses Personal steht für die technische Assistenz, Herstellung und Benutzung der Produkte zur Verfügung. Sie verpflichtet sich, den Angestellten der Konzerngesellschaft in Ungarn oder deren Kunden Ausbildung, Assistenz und Beratung zukommen zu lassen (Art. 3). Jede Partei hat im Übrigen die andere sofort über alle Verbesserungen der Technologie zu informieren und es wurde ein gegenseitiges "Erstkopie-Recht" vereinbart für den Fall, dass eine Partei ein neues Produkt oder eine Prozessverbesserung patentieren lässt (Art. 8).

Als Entgelt für diese Leistungen hatte die Konzerngesellschaft in Ungarn der Muttergesellschaft Lizenzzahlungen ("Royalties") zu entrichten. Diese

beliefen sich auf 5% des Nettoverkaufpreises jedes hergestellten Produktes (Art. 5). Die Definition in Art. 2 Ziff. 10 des Vertrags hält fest, dass die "Royalties" die Honorare sind, die durch die technische Assistenz/Unterstützung und die technologischen Kenntnisse/Know-how anfallen.

Dass eine analoge Vereinbarung über einen Know-how-Transfer sowie technologische Assistenz zwischen der Muttergesellschaft und der Konzerngesellschaft in Mexiko vorlag, ist unbestritten. Es bestehen im Weiteren keine Anhaltspunkte dafür, dass der entsprechende Vertrag mit der Konzerngesellschaft in Mexiko nicht gleich ausgestaltet war wie derjenige mit der Konzerngesellschaft in Ungarn.

3.2

3.2.1 Betreffend die Verpflichtung der Muttergesellschaft zur Leistung der technischen Assistenz bzw. Unterstützung bei der Produktion legt die Beschwerdeführerin in ihrer Beschwerde vom 10. Mai 2004 dar, dass zwischen ihr und der Muttergesellschaft ein Mandatsverhältnis bestanden habe. Der Mandatsvertrag habe vorgesehen, dass sie für ihre Muttergesellschaft die technische Assistenz bzw. Unterstützung bei den Konzerngesellschaften in Ungarn und Mexiko übernehme. Einer ihrer Mitarbeiter sei dabei vor Ort tätig gewesen. Sie habe jedoch diese Leistungen direkt mit der Konzernunternehmung in Ungarn respektive Mexiko abgerechnet. Zwischen ihr und der Muttergesellschaft habe deshalb kein Leistungsaustausch vorgelegen.

3.2.2 Die ESTV wendet dazu in ihrer Vernehmlassung vom 23. Juni 2004 ein, dass die Beschwerdeführerin Aufgaben bzw. Verpflichtungen erfüllte, welche vertraglich der Muttergesellschaft oblagen. Solche Auslagerungen von vertraglich geschuldeten Leistungen führten zwangsläufig zur Annahme eines Leistungsaustauschverhältnisses auf der Ebene Muttergesellschaft-Beschwerdeführerin. Darüber hinaus erwähne die Beschwerdeführerin ja selber mehrmals, dass der Support im Rahmen eines Auftrags- bzw. Mandatsverhältnisses erledigt worden sei. Einen Auftrag ohne Leistungsaustausch gäbe es jedoch nicht.

3.2.3 Unbestritten ist zudem, dass die technische Assistenz/Unterstützung, welche die Beschwerdeführerin gegenüber den Schwestergesellschaften in Ungarn und Mexiko erbracht hat, *für* die Muttergesellschaft erbracht wurde. Jene war nämlich aufgrund des Vertrags gegenüber den ausländischen Konzerngesellschaften selber verpflichtet, solche Leistungen zu erbringen, und sie wurde dafür auch gemäss Art. 2 Ziff. 10 entschädigt (vgl. E. 3.1). Die Muttergesellschaft hat somit die Leistungen, die sie selbst zu erbringen gehabt hätte, an die Beschwerdeführerin zur Ausführung übergeben. Davon gehen auch die Parteien übereinstimmend aus, wenn sie ausführen, dass die Beschwerdeführerin aufgrund eines zwischen ihr und der Muttergesellschaft bestehenden Mandatsverhältnisses gehandelt habe. Mehrwertsteuerrechtlich wäre das Vorliegen eines Vertrages aber nicht einmal erforderlich, denn massgebend ist die wirtschaftliche Betrachtungsweise und der erforderliche wirtschaftliche Zusammenhang kann

auch gegeben sein, wenn kein Vertrag vorliegt (vgl. E. 2.1). Was fehlt, ist somit nicht das Vorliegen einer entgeltliche Leistung der Tochtergesellschaft an die Muttergesellschaft im Sinne von Art. 5 MWSTG, sondern lediglich die Rechnungstellung an diese (zur Höhe des steuerbaren Entgelts vgl. E. 3.4).

3.2.4 Die Beschwerdeführerin hat keinerlei Nachweise für die von ihr behaupteten direkten Zahlungen durch die ausländischen Konzerngesellschaften an sie geliefert. Auch hat die ESTV im Rahmen ihrer Kontrolle keine Anhaltspunkte für erfolgte Direktzahlungen festgestellt. Zudem stehen solche Zahlungen in klarem Widerspruch zum Vertrag. In diesem wird festgehalten, dass die von der ausländischen Konzerngesellschaft an die Muttergesellschaft zu bezahlenden Royalties sowohl die Vergütung für den Know-how-Transfer als auch für die technische Assistenz/Unterstützung umfassen (vgl. Art. 2 Ziff. 10). Damit stellt sich auch die Frage nach einer allfälligen Steuerbefreiung aufgrund des Dienstleistungsexportes nicht.

3.2.5 Zusammenfassend kann somit festgehalten werden, dass die Beschwerdeführerin die für die Muttergesellschaft erbrachten Assistenzleistungen nach Art. 5 lit. b MWSTG zu versteuern hat (zur Höhe des steuerbaren Entgelts vgl. E. 3.4).

3.3

3.3.1 Hinsichtlich der Verpflichtung der Muttergesellschaft zur Zurverfügungstellung der technologischen Kenntnisse macht die Beschwerdeführerin geltend, dass ihre Muttergesellschaft den Konzerngesellschaften in Ungarn und Mexiko bloss Know-how überliess, welches sie in den Jahren 1985 bis 1990 entwickelt habe. Dieses Know-how habe sie noch unter dem WUST-Regime, d.h. vor 1995, auf ihre Muttergesellschaft übertragen. Folglich sei ihre Muttergesellschaft alleinige Eigentümerin dieses Know-how bzw. der entsprechenden Lizenzrechte. Indem die Muttergesellschaft den Konzerngesellschaften in Ungarn und Mexiko dieses Wissen zur Verfügung stellte, sei es folglich nur zwischen dieser und jenen, nicht aber zwischen ihr und der Muttergesellschaft zu einem Leistungsaustausch gekommen.

3.3.2 Demgegenüber geht die ESTV davon aus, dass keine Übertragung des Know-how von der Beschwerdeführerin auf die Muttergesellschaft stattfand. Die Beschwerdeführerin habe der Muttergeselleschaft das von ihr erarbeitete Know-how lediglich zur Verfügung gestellt. Für diese Annahme sprächen verschiedene Anhaltspunkte. So habe die Beschwerdeführerin weder den genauen Zeitpunkt der angeblichen Übertragung noch die dafür normalerweise in Rechnung gestellte Entschädigung nachweisen können. Zudem seien die technologischen Kenntnisse nicht als geschütztes Immaterialgüterrecht (z.B. als Patent) ausgestaltet worden. Im Weiteren stelle sich die Frage, aufgrund welcher vertraglichen Basis die Beschwerdeführerin ihre weitere Entwicklungsarbeit leiste, sofern die Muttergesellschaft alleinige Inhaberin der Lizenzrechte sein sollte.

3.3.3 Es ist vorliegend fraglich, ob die Muttergesellschaft Inhaberin des betreffenden von der Beschwerdeführerin in den Jahren 1985 bis 1990 entwi-

ckelten Wissens ist respektive ob die behauptete Übertragung stattfand. Für die Berechtigung der Muttergesellschaft sprechen die Tatsache, dass diese das Know-how den Konzerngesellschaften im Ausland entgeltlich zur Verfügung stellt sowie die Verbuchung der Royalties. Dagegen spricht jedoch, dass die Muttergesellschaft das Know-how in der Bilanz nicht aktiviert hat, dass Belege zur behaupteten Übertragung fehlen und – wie die ESTV zu Recht ausführt – dass nicht dargelegt wurde, auf welcher vertraglichen Basis die Beschwerdeführerin berechtigt ist, das Know-how weiter zu entwickeln. Gegen die erfolgte Übertragung an die Muttergesellschaft spricht auch der Zweck der Muttergesellschaft, der laut Handelsregistereintrag wie folgt lautet: "Erwerb von Beteiligungen an Unternehmen im In- und Ausland; die Gesellschaft kann Gesellschaften gründen, sich an solchen beteiligen, mit anderen Gesellschaften fusionieren oder Kooperationen eingehen sowie Liegenschaften im In- und Ausland erwerben, belasten und verkaufen" (Auszug des Handelsregisters des Kantons ... vom 26. Januar 2007). Der Zweck der Muttergesellschaft enthält demnach keinen Hinweis auf ein Halten bzw. Verwalten von Immaterialgüterrechten. Damit ist davon auszugehen, dass die Beschwerdeführerin Berechtigte des Know-hows ist und die Muttergesellschaft zu dessen Nutzung einer entsprechenden Übertragung der Nutzungsbefugnis durch die Beschwerdeführerin bedarf.

3.3.4 Auch das weitere Argument der Beschwerdeführerin, sie sei gar nicht verpflichtet, aktuelles Know-how an die Gesellschaften in Ungarn und Mexiko weiter zu geben, geht fehl. Eine solche Pflicht ist zum Mindesten Voraussetzung von vertraglichen Pflichten. So wurde im Vertrag explizit festgehalten, dass jede Partei die andere sofort über alle Verbesserungen der Technologie informieren müsse (Art. 8 Ziff. 1). Auch aus der Tatsache, dass der Know-how-Transfer an die Konzerngesellschaften in Ungarn und Mexiko mit einer technischen Assistenz bzw. Unterstützung inklusive Beratung und Ausbildung verknüpft war (vgl. Art. 3 des Vertrags) - welche unbestrittenermassen die Beschwerdeführerin als Produktionsbetrieb erbrachte – kann geschlossen werden, dass auch aktuelles Know-how an die Konzerngesellschaften im Ausland weitergegeben wurde. Unbestritten ist im Übrigen, dass die Beschwerdeführerin neues technologisches Know-how entwickelte (vgl. Einsprache der Beschwerdeführerin vom 15. September 2003, Seite 3). Das Argument der Beschwerdeführerin, dass für die Konzerngesellschaften in den Schwellenländern Ungarn und Mexiko das Know-how aus der Zeit von 1985 bis 1990 ausreichend war, ist im Weiteren wenig glaubhaft. Dies nicht zuletzt auch deshalb, da zumindest die Konzerngesellschaft in Ungarn eine breit gestreute internationale Kundschaft aufweist, darunter auch namhafte multinationale Konzerne, die sich wohl nicht mit mehr als zehnjährigem Know-how zufrieden gaben (vgl. Vertretungsvertrag der Konzerngesellschaft in Ungarn mit der J._____ vom 1. Januar 2002, Beilage 1).

3.3.5 Die Royalties wurden vorliegend somit (zumindest) auch für das Zurverfügungstellen von aktuellem Know-how bzw. von solchem, welches nach 1990 entwickelt wurde und demnach nur der Beschwerdeführerin zugeord-

net werden kann, bezahlt. Die Beschwerdeführerin gab somit aktuelles Know-how im Sinne von Technologieverbesserungen (Art. 8 Ziff. 1 des Vertrages) oder im Rahmen der Beratung und Ausbildung (Art. 3 des Vertrages) für die Muttergesellschaft – welche gemäss Vertrag verpflichtet war, diese Leistungen zu erbringen – an die Konzerngesellschaften in Ungarn und Mexiko weiter. Die Beschwerdeführerin erbrachte der Muttergesellschaft somit zwangsläufig eine Leistung, welche unter unabhängigen Dritten nur gegen Entgelt getätigt würde. Ein Leistungsaustausch zwischen der Beschwerdeführerin und der Muttergesellschaft liegt demnach auch bezüglich den Know-hows vor.

3.3.6 Weiter ist der Einwand der Beschwerdeführerin nicht zu hören, dass die Muttergesellschaft über genügend Personal verfügte, um die Lizenz*rechte* zu *verwalten.* Die von der Beschwerdeführerin hier diskutierte der Muttergesellschaft erbrachte Dienstleistung bestand nicht in der Lizenzverwaltung, sondern im Weiterentwickeln von Know-how. Mit dem Know-how-Transfer erbrachte die Beschwerdeführerin der Muttergesellschaft somit eine Dienstleistung, welche sie gemäss Art. 5 lit. b MWSTG zu versteuern hat (zur Höhe des steuerbaren Entgelts vgl. E. 3.4).

3.4 Nachdem feststeht, dass die Beschwerdeführerin gegenüber der Muttergesellschaft sowohl mittels der Assistenz/Unterstützung der Schwestergesellschaften als auch bezüglich des Know-how-Transfers entgeltliche Leistungen erbracht hat, gilt es, die Höhe des steuerlich relevanten Entgelts zu bestimmen; die Beschwerdeführerin hat diese bekanntlich gar nicht deklariert. Zu beachten ist, dass es sich bei der Muttergesellschaft um eine nahestehende Person im Sinne von Art. 33 Abs. 2 MWSTG handelt. Als Entgelt gilt somit der Wert, der unter unabhängigen Dritten vereinbart würde. Mangels Aufzeichnungen nahm die ESTV eine annäherungsweise Ermittlung des Wertes der Leistungen im Sinne von Art. 60 MWSTG vor. Die ESTV hat dabei das steuerbare Entgelt auf der Basis der von der Muttergesellschaft verbuchten Royalties geschätzt. Sie nahm folgende Berechnung vor:

Einnahmen bei der Muttergesellschaft (Royalties):	105%
abzüglich Wertschöpfung der Muttergesellschaft:	5%
ergibt eine erbrachte Leistung der Beschwerdeführerin von:	100%

Es handelt sich dabei um eine sachgerechte Schätzung im Rahmen von konzerninternen Leistungen (vgl. Spezialbroschüre Nr. 6 der ESTV, Kürzung des Vorsteuerabzuges bei gemischter Verwendung, September 2000, Ziff. 7.6.3). Da die Voraussetzungen für die Ermessenstaxation erfüllt sind, obliegt es der Beschwerdeführerin den Beweis für die Unrichtigkeit der Schätzung zu erbringen (vgl. E. 2.6). Einen solchen Nachweis hat sie indessen nicht erbracht. Insbesondere konnte sie nicht nachweisen, dass – wie von ihr behauptet – die Muttergesellschaft Inhaberin der Lizenzrechte hinsichtlich des Know-how aus der Zeit von 1985 bis 1990 ist und welcher Anteil der erhaltenen Royalties diesem (alten) Know-how zu-

zurechnen wäre. Wie die ESTV zu Recht darauf hinweist, ist diese Berechnungsmethode an sich von der Beschwerdeführerin nicht in Frage gestellt worden.

4. Im Weiteren sind die Steuerbarkeit und der Umfang der von der Beschwerdeführerin an die J._____ erbrachten Leistungen umstritten.

Die J._____ ist eine Schwestergesellschaft der Beschwerdeführerin. Sie erbringt für die Konzerngesellschaften in Ungarn und Mexiko die exklusive Handelsvertretung und den Vertrieb ihrer Produkte in verschiedenen Ländern. Es ist unbestritten, dass die Beschwerdeführerin für die J._____ vorliegend die entsprechenden Leistungen erbrachte, da die letztere weder über Personal verfügt noch Leistungen bei Dritten einkaufte. Die Beschwerdeführerin hatte diese an die J._____ erbrachten Leistungen jedoch nicht deklariert, weshalb die ESTV eine Nachbelastung vornahm.

4.1 Die Beschwerdeführerin wendet ein, dass Lehre und Praxis betreffend den Domizil- und Verwaltungsgesellschaften klar die Meinung vertreten würden, für die privilegierten Gesellschaften sei keine Infrastruktur notwendig. Die durch das Steuerharmonisierungsgesetz geschaffenen Privilegien zur Attraktivitätssteigerung des Steuerstandortes Schweiz dürften durch die Mehrwertsteuer nicht zunichte gemacht werden.

Die Beschwerdeführerin verkennt, dass die von ihr ins Feld geführten Privilegien für Holding- und Domizilgesellschaften für die Mehrwertsteuer keine Relevanz aufweisen. Für die mehrwertsteuerrechtliche Qualifikation eines Sachverhaltes sind die Bestimmungen des Steuerharmonisierungsgesetzes grundsätzlich nicht massgebend.

4.2 Die Beschwerdeführerin begründet ihren Eventualantrag damit, dass die Leistung, welche sie an die J._____ erbracht hat, auf den tatsächlich Umfang zu beschränken sei. Sie macht geltend, nur einer ihrer Angestellten sei für die J._____ tätig gewesen. Die Bewertung der Dienstleistung zu Drittpreisen würde zu einer jährlichen Aufrechnung von ungefähr Fr. 184'000.-- führen, was einer Mehrwertsteuernachbelastung von Fr. 27'968.-- entspräche.

Zutreffend ist, dass für die Bewertung der Leistungen der Beschwerdeführerin gemäss Art. 33 Abs. 2 MWSTG der Drittpreis massgebend ist, da es sich bei der Leistungsempfängerin um die Schwestergesellschaft und somit um eine nahestehende Person im Sinn des genannten Artikel handelt. Da keine detaillierten Aufzeichnungen vorlagen, musste die ESTV für die vorliegend relevante Zeit eine annäherungsweise Ermittlung des Wertes der Leistung vornehmen (Art. 60 MWSTG). Die ESTV stützte sich bei der Schätzung des Umfanges der Leistung auf den Vertrag vom 1. Januar 2002 zwischen der J._____ und der Konzerngesellschaft in Ungarn. Dieser sieht für die J._____ eine Provision von 5% für die Zeit bis zum

30. September 2002 und ab dem Jahr 2003 eine solche von 10% des Verkaufpreises der Produkte vor. Die ESTV schätzte in der Folge die von der Beschwerdeführerin an die J._____ erbrachte Leistung auf 5% des von dieser in der vorliegend relevanten Zeit erzielten Verkaufsumsatzes. Die Höhe des Verkaufsumsatzes ist dabei nicht strittig. Die ESTV ging somit davon aus, die J._____ habe auch vor dem Vertrag vom 1. Januar 2002 eine Provision in entsprechender Höhe erhalten bzw. vor dem schriftlichen Vertrag habe zumindest eine mündliche Vereinbarung zu den gleichen Mindestbedingungen existiert. Diese Annahme ist gerechtfertigt, da keine gegenteiligen Anhaltspunkte vorliegen. Die annäherungsweise Ermittlung der ESTV ist demnach sachgerecht. Da die Voraussetzungen der Ermessenstaxation gegeben sind, obliegt der Nachweis für die Unrichtigkeit der Schätzung der Beschwerdeführerin (E. 2.6). Einen solchen Nachweis hat sie indessen nicht erbracht. Insbesondere konnte sie ihre Behauptung, dass nur ein Angestellter für die J._____ tätig war, nicht belegen, noch sonst eine vertragliche Abmachung zwischen ihr und der J._____ beibringen.

5. Dem Gesagten zufolge ist die Beschwerde abzuweisen. Bei diesem Verfahrensausgang sind der Beschwerdeführerin als unterliegender Partei sämtliche Kosten für das Beschwerdeverfahren vor dem Bundesverwaltungsgericht aufzuerlegen (vgl. Art. 63 Abs. 1 VwVG). Die Verfahrenskosten werden mit Fr. 3'500.-- festgesetzt und der Beschwerdeführerin zur Zahlung auferlegt. Eine Parteientschädigung ist nicht zuzusprechen (Art. 64 Abs. 1 VwVG).

Demnach erkennt das Bundesverwaltungsgericht:

1. Die Beschwerde wird abgewiesen.
2. Die Verfahrenskosten im Betrag von Fr. 3'500.-- werden der Beschwerdeführerin auferlegt und mit dem von ihr geleisteten Kostenvorschuss von Fr. 3'500.-- verrechnet.
3. Es wird keine Parteientschädigung zugesprochen.
4. Dieses Urteil wird eröffnet:
   - der Beschwerdeführerin (mit Gerichtsurkunde)
   - der Vorinstanz (mit Gerichtsurkunde)

Der Kammerpräsident:	Der Gerichtsschreiber:
Thomas Stadelmann	Jürg Steiger

Rechtsmittelbelehrung
Urteile des Bundesverwaltungsgerichts können innert 30 Tagen seit der Eröffnung beim Schweizerischen Bundesgericht in Lausanne angefochten werden. Die Beschwerde ist unzulässig gegen Entscheide über die Stundung oder den Erlass von Abgaben. Die Rechtsschrift ist in einer Amtssprache abzufassen und hat die Begehren, deren Begründung mit Angabe der Beweismittel und die Unterschrift zu enthalten. Sie muss spätestens am letzten Tag der Frist beim Bundesgericht eingereicht oder zu dessen Handen der Schweizerischen Post oder einer schweizerischen diplomatischen oder konsularischen Vertretung übergeben werden (vgl. Art. 42, 48, 54, 83 Bst. l und 100 des Bundesgesetzes über das Bundesgericht [BGG]; SR 173.110).

Versand am: