

BGer 9C_154/2023 vom 3. Januar 2024

Bundesgericht, 2024-01-03, DE

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bger_9C_154_2023

FR: TF 9C_154/2023 du 3 janvier 2024

IT: TF 9C_154/2023 del 3 gennaio 2024

Erwägungen

E. 1.1

Die Eintretensvoraussetzungen der Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten (Art. 82 lit. a, Art. 83 e contrario, Art. 86 Abs. 1 lit. a, Art. 89 Abs. 1, Art. 90 und Art. 100 Abs. 1 BGG [SR 173.110]) sind gegeben. Auf die Beschwerde ist grundsätzlich einzutreten.

Nicht einzutreten ist auf den sinngemässen Antrag, es sei festzustellen, dass die vor dem 1. April 2019 (Stichtag) erbrachten Leistungen zu nicht abzugsfähigen Vorsteuern von Fr. 13'069.59 geführt hätten. Dies ist nicht zu hören: Wäre nämlich dem gestellten Leistungsantrag zuzustimmen, der auf die Zulassung des Vorsteuerabzugs hinsichtlich der nach dem Stichtag erbrachten Leistungen abzielt, so müsste gleichzeitig über die Höhe dieser abzugsfähigen Vorsteuern entschieden werden. Für einen darüber hinausreichenden Feststellungsantrag, der die vor dem Stichtag geleisteten Arbeiten betrifft, bleibt kein Raum.

Denn Feststellungsanträge sind subsidiär zu Leistungs- und Gestaltungsbegehren und nur zulässig, falls ein schutzwürdiges Feststellungsinteresse besteht und wenn dieses schutzwürdige Interesse nicht ebenso gut mit einer rechtsgestaltenden Verfügung gewahrt werden kann (BGE 149 II 147 E. 3.3.3.3; BGE 148 I 160 E. 1.6; 148 II 392 E. 1.2; 142 V 2 E. 1.1; 141 II 113 E. 1.7; 137 II 199 E. 6.5; 135 II 60 E. 3.2.2; 126 II 300 E. 2c).

E. 1.2

Das Bundesgericht wendet das Bundesgesetzesrecht von Amtes wegen an (Art. 106 Abs. 1 BGG) und prüft es mit uneingeschränkter (voller) Kognition (Art. 95 lit. a BGG ; BGE 148 II 73 E. 8.3.1; 148 V 21 E. 2; 148 V 209 E. 2.2; 148 V 366 E. 3.1). Dementsprechend ist das Bundesgericht weder an die in der Beschwerde vorgebrachten Argumente noch an die Erwägungen der Vorinstanz gebunden. Es kann die Beschwerde aus einem anderen als dem angerufenen Grund gutheissen, und es kann eine Beschwerde mit einer von der Argumentation der Vorinstanz abweichenden Begründung abweisen (Motivsubstitution; BGE 148 II 73 E. 8.3.1; 148 V 366 E. 3.1).

E. 1.3

Anders als im Fall des Bundesgesetzesrechts geht das Bundesgericht der Verletzung verfassungsmässiger Individualrechte (einschliesslich der Grundrechte) nur nach, falls und soweit eine solche Rüge in der Beschwerde überhaupt vorgebracht und ausreichend begründet wird (qualifizierte Rüge- und Begründungsobliegenheit gemäss Art. 106 Abs. 2 BGG ; BGE 149 III 81 E. 1.3 ; 148 I 127 E. 4.3; 148 II 392 E. 1.4.1; 148 III 215 E. 3.1.4; 148 IV 409 E. 2.2). Die beschwerdeführende Person hat daher klar und detailliert anhand der Erwägungen des angefochtenen Entscheids darzulegen, dass und inwiefern verfassungsmässige Individualrechte verletzt worden sein sollen (BGE 149 III 81 E. 1.3).

E. 1.4

Das Bundesgericht legt seinem Urteil den Sachverhalt zugrunde, den die Vorinstanz festgestellt hat (Art. 105 Abs. 1 BGG ; BGE 149 I 207 E. 5.5; 149 II 43 E. 3.5; 149 IV 57 E. 2.2; 149 V 108 E. 4). Die vorinstanzlichen Sachverhaltsfeststellungen können im bundesgerichtlichen Verfahren von Amtes wegen oder auf Rüge hin berichtigt werden, wenn sie offensichtlich unrichtig sind oder auf einer Rechtsverletzung im Sinne von Art. 95 BGG beruhen und wenn zudem die Behebung des Mangels für den Verfahrensausgang entscheidend sein kann (Art. 105 Abs. 2 und Art. 97 Abs. 1 BGG ; BGE 148 II 392 E. 1.4.1; 148 V 427 E. 3.2). "Offensichtlich unrichtig" ist mit "willkürlich" gleichzusetzen (BGE 149 III 379 E. 7.3.2; 149 IV 57 E. 2.2). Tatfrage ist auch die Beweiswürdigung (BGE 148 V 70 E. 5.1.1), namentlich die antizipierte Beweiswürdigung (BGE 149 II 109 E. 4.1) oder die freie Beweiswürdigung (BGE 144 III 264 E. 6.2.3). Willkürlich ist die Beweiswürdigung, wenn sie schlechterdings unhaltbar ist, wenn die Behörde mithin in ihrem Entscheid von Tatsachen ausgeht, die mit der tatsächlichen Situation in klarem Widerspruch stehen oder auf einem offenkundigen Fehler beruhen (BGE 148 IV 356 E. 2.1). Die Anfechtung der vorinstanzlichen Feststellungen unterliegt der qualifizierten Rüge- und Begründungsobliegenheit (BGE 149 II 43 E. 3.6.4; 149 V 156 E. 6.2; vorne E. 1.3).

E. 2.1

Zur vollständigen mehrwertsteuerrechtlichen Erfassung des nicht unternehmerischen Verbrauchs im Inland bedarf es neben der Inlandsteuer (Art. 1 Abs. 2 lit. a MWSTG 2009) weiterer Erhebungsformen, konkret der Bezugsteuer (Art. 1 Abs. 2 lit. b MWSTG 2009) und der Einfuhrsteuer (Art. 1 Abs. 2 lit. c MWSTG 2009; Urteil 2C_680/2021 vom 31. Mai 2022 E. 3.2.1; PIERRE-MARIE GLAUSER, in: Commentaire romand, Constitution fédérale, 2021, N. 14 zu Art. 130 BV ; IVO P. BAUMGARTNER/DIEGO CLAVADETSCHER/MARTIN KOCHER, Vom alten zum neuen Mehrwertsteuergesetz, 2010, § 1 N. 46 und § 9 N. 4).

E. 2.2.1

Der Tatbestand der Bezugsteuer ("Reverse-charge-Verfahren") besteht aus folgenden Elementen:

- a) Dienstleistungen von Unternehmen mit Sitz im Ausland, die im Register der steuerpflichtigen Personen nicht eingetragen sind,
- b) deren Ort der Dienstleistung sich nach Art. 8 Abs. 1 im Inland befindet (bis dahin Art. 45 Abs. 1 lit. a MWSTG 2009),
- c) wobei der inländische Empfänger der Dienstleistung entweder bereits nach Art. 10 MWSTG ordentlich inlandsteuerpflichtig ist (Art. 45 Abs. 2 lit. a MWSTG 2009; unbeschränkte Steuerpflicht) oder - ohne inlandsteuerpflichtig zu sein - im Kalenderjahr für mehr als 10'000 Franken solche Leistungen bezieht und dadurch beschränkt steuerpflichtig wird (Art. 45 Abs. 2 lit. b MWSTG 2009), und
- d) die Dienstleistung weder nach Art. 21 MWSTG von der Mehrwertsteuer ausgenommen noch gemäss Art. 23 MWSTG von der Mehrwertsteuer befreit ist (Art. 45a MWSTG 2009) und es sich auch nicht um eine Telekommunikations- oder elektronische Dienstleistung an nicht steuerpflichtige Empfänger bzw. Empfängerinnen handelt (Art. 45 Abs. 1 lit. a MWSTG 2009).

Ist der so umschriebene Voraussetzungssatz erfüllt, so besteht die Rechtsfolge darin, dass die Person, die die Dienstleistung empfängt, darüber mit der Bezugsteuer abzurechnen hat (Urteil 2C_680/2021 vom 31. Mai 2022 E. 3.2.2). Die Eigenschaft als Empfänger oder Empfängerin der bezugsteuerpflichtigen Leistung (Art. 45 Abs. 2 MWSTG 2009; Urteil 2C_680/2021 vom 31. Mai 2022 E. 3.3.1) kommt jener Person zu, die Adressatin der Rechnung ist (Urteil 2C_680/2021 vom 31. Mai 2022 E. 3.4.4).

E. 2.2.2

Wenn diese Person bereits inlandsteuerpflichtig und damit "unbeschränkt steuerpflichtig" ist (Art. 45 Abs. 2 lit. a MWSTG 2009), herrscht für die Zwecke der Bezugsteuer kein Grenzbetrag. Ist sie nicht inlandsteuerpflichtig, so tritt sie lediglich in die Bezugsteuerpflicht; entsprechend ist sie "beschränkt steuerpflichtig", wobei ein Grenzbetrag von Fr. 10'000.- herrscht. Wird dieser überschritten, sind sämtliche Bezüge bezugsteuerpflichtig (Art. 45 Abs. 2 lit. b MWSTG 2009). Für bereits inlandsteuerpflichtige Personen nach Art. 45 Abs. 2 lit. a herrschen im Bereich der Bezugsteuer die gleichen Steuer- und Abrechnungsperioden wie bei der Inlandsteuer (Art. 47 Abs. 1 MWSTG 2009). Im Regelfall ist daher über die Bezugsteuer vierteljährlich abzurechnen (Art. 35 Abs. 1 lit. a MWSTG 2009). Für beschränkt steuerpflichtige Personen gilt eine jährliche Abrechnungspflicht (Art. 4 Abs. 2 MWSTG 2009).

E. 2.2.3

Die unbeschränkt steuerpflichtige Person ist berechtigt, im Rahmen ihrer unternehmerischen Tätigkeit (Art. 10 Abs. 1

bis und 1

ter MWSTG 2009) insbesondere auch die von ihr deklarierte

Bezugsteuer als Vorsteuer zum Abzug zu bringen (Art. 28 Abs. 1 lit. b MWSTG 2009; näher dazu und zur Belastungskonzeption: BGE 149 II 255 E. 2.2.2 und 2.2.3).

Grundvoraussetzung für den Vorsteuerabzug ist aber, dass die der Bezugsteuer unterliegenden vorsteuerbelasteten Leistungen (Art. 45 Abs. 1 MWSTG 2009) einen Zeitraum betreffen, in welchem die unbeschränkt steuerpflichtige Person

bereits subjektiv inlandsteuerpflichtig war

(BAUMGARTNER/CLAVADETSCHER/KOCHER, a.a.O., § 8 N. 5 und 43 ff.). Die Inlandsteuerpflicht beginnt für inländische Unternehmensträger mit der Aufnahme der unternehmerischen Tätigkeit (Art. 14 Abs. 1 lit. a MWSTG 2009), vorausgesetzt, sie erfüllen die Voraussetzungen von Art. 10 Abs. 1 oder sie erklären, auf die Befreiung von der Inlandsteuerpflicht verzichten zu wollen (Art. 10 Abs. 2 in Verbindung mit Art. 11 MWSTG 2009; FELIX GEIGER, in: Felix Geiger/Regine Schluckebier [Hrsg.], Kommentar MWSTG, 2. Aufl. 2019 [nachfolgend: HK MWSTG], N. 22 zu Art. 28).

E. 2.2.4

Der durch die Bezugsteuer hervorgerufene Anspruch auf Vorsteuerabzug entsteht im Zeitpunkt der Abrechnung über die Bezugsteuer (Art. 40 Abs. 3 MWSTG 2009). Die Bezugsteuer kann damit in jener Abrechnungsperiode als Vorsteuer abgezogen werden, in der auch die Bezugsteuer deklariert wird. Dies ist eine Folge des Saldoprinzips (Art. 36 Abs. 2 MWSTG 2009; MICHAEL BEUSCH, HK MWSTG, a.a.O., N. 20 zu Art. 40; GEIGER, HK MWSTG, a.a.O., N. 28 zu Art. 28). Nachdem in diesen Fällen der Betrag "x" als Bezugsteuer zu deklarieren ist und derselbe Betrag "x" als Vorsteuer zum Abzug

gebracht werden kann, ergibt sich im Ergebnis - wenn es nicht zur Korrektur (Art. 30 und 31 MWSTG 2009) oder zur Kürzung (Art. 33 MWSTG 2009) des Vorsteuerabzugs zu kommen hat - ein Nullsummenspiel: Der vollständigen Besteuerung der bezogenen Leistungen steht der vollständige Abzug der Vorsteuer gegenüber.

E. 2.3.1

Auf die Verwaltungssachen, die durch Verfügungen von Bundesverwaltungsbehörden in erster Instanz oder auf Beschwerde zu erledigen sind, findet das Bundesgesetz vom 20. Dezember 1968 über das Verwaltungsverfahren (VwVG; SR 172.021) Anwendung. Bei der ESTV handelt es sich um eine derartige Bundesverwaltungsbehörde (Art. 1 Abs. 2 lit. a VwVG), ebenso gilt als solche das Bundesverwaltungsgericht (Art. 1 Abs. 2 lit. c bis VwVG; Art. 37 des Bundesgesetzes vom 17. Juni 2005 über das Bundesverwaltungsgericht [VGG; SR 173.32] ; Urteil 2C_562/2020 vom 21. Mai 2021 E. 5.2.4.1).

E. 2.3.2

Als Regel gilt daher, dass auch die Verfahren betreffend die eidgenössischen Abgaben dem Verwaltungsverfahrensgesetz unterliegen. Im Sinne einer Ausnahme sieht Art. 2 Abs. 1 VwVG vor, dass die Art. 12-19 und 30-33 VwVG auf das "Steuerverfahren" nicht anwendbar seien. Dem steht die Gegenausnahme von Art. 81 Abs. 1 Satz 2 MWSTG 2009 entgegen, wonach die Ausnahme von Art. 2 Abs. 1 VwVG auf die Mehrwertsteuerverfahren keine Anwendung finde. Das Mehrwertsteuerrecht bildet insofern das besondere Recht (

lex specialis). Im Ergebnis ist das Verwaltungsverfahrensgesetz, was den Bereich der Mehrwertsteuer betrifft, uneingeschränkt anwendbar (Art. 81 Abs. 1 Satz 1 MWSTG 2009).

E. 2.3.3

In den Verfahren vor Bundesverwaltungsbehörden ist der rechtserhebliche Sachverhalt von Amtes wegen abzuklären. Die behördliche

Untersuchungspflicht geht aus Art. 12 VwVG hervor, der in Art. 81 Abs. 2 MWSTG 2009 in deklaratorischer Weise wiederholt wird. Untersuchungsbedürftig sind insbesondere auch Tatsachen, die sich (nur) zugunsten der steuerpflichtigen Person auswirken können. Entsprechend der Untersuchungsmaxime trägt die ESTV in mehrwertsteuerrechtlichen Verfahren die Hauptverantwortung für die Ermittlung des massgeblichen Sachverhalts. In Wahrnehmung ihrer Untersuchungspflicht hat die Bundesverwaltungsbehörde die (prozessual zulässigen) Beweismittel, die zur Feststellung des rechtserheblichen Sachverhalts beitragen können, von Amtes wegen zu sammeln und zu sichten (Art. 12 VwVG ; ebenso Art. 81 Abs. 2 MWSTG 2009).

E. 2.3.4

Die rechtsunterworfenen Person unterliegt einer

Mitwirkungspflicht , indem sie gehalten ist, an der Feststellung des Sachverhalts mitzuwirken (Art. 13 VwVG). Im Mehrwertsteuerrecht gehen die Mitwirkungspflichten insbesondere aus Art. 66 ff. MWSTG 2009 hervor. Aufgrund des im Recht von 2009 herrschenden Prinzips der modifizierten Selbstveranlagung (BGE 149 II 147 E. 3.3.1 ; 144 I 340 E. 2.2.1; 143 II 646 E. 2.2.1) ist die steuerpflichtige Person für die Veranlagung und Entrichtung der Mehrwertsteuer grundsätzlich eigenverantwortlich zuständig (Urteil 2C_562/2020 vom 21. Mai 2021 E. 5.2.4.1; RALF IMSTEPF/MORITZ SEILER,

Untersuchung, Mitwirkung und Beweislast im Steuerverfahren der ESTV, FSr 2019, S. 227 ff., insb. 232 f.).

E. 2.3.5

Nachdem die Bundesverwaltungsbehörde in einer ersten Phase den rechtserheblichen Sachverhalt zusammengetragen hat, ist ihr in einer zweiten Phase aufgetragen, die erhobenen Beweise frei, ohne Bindung an förmliche Beweisregeln, umfassend und pflichtgemäss von Amtes wegen zu analysieren (BGE 137 II 266 E. 3.2). Die Würdigung der gesammelten Beweise hat die inhaltliche Auswertung der aufgenommenen Beweismittel zum Gegenstand (ausführlich: BGE 144 IV 345 E. 2.2.3.1). Im Verwaltungsverfahren vor den Bundesverwaltungsbehörden gilt der Grundsatz der freien Beweiswürdigung (Art. 19 VwVG in Verbindung mit Art. 40 des Bundesgesetzes vom 4. Dezember 1947 über den Bundeszivilprozess [BZP; SR 273]). Dies trifft auch auf die mehrwertsteuerrechtlichen Verfahren zu, was allgemein aus Art. 81 Abs. 1 Satz 1 und deklaratorisch überdies aus Art. 81 Abs. 3 MWSTG 2009 hervorgeht (Urteil 2C_411/2014 vom 15. September 2014 E. 2.3.3). "Freie" Beweiswürdigung bedeutet, dass die Bundesverwaltungsbehörde einzig nach ihrer Überzeugung aufgrund gewissenhafter Prüfung der gesammelten Beweise darüber entscheiden soll, ob eine Tatsache erwiesen oder nicht erwiesen sei (BGE 144 IV 345 E. 2.2.3.1). Sowohl der Verzicht auf die gebotenen Beweiserhebungen als auch die Art und Weise der Beweiserhebung können gegen das Verbot willkürlicher Beweiswürdigung verstossen (BGE 144 III 264 E. 6.2.3; 138 III 193 E. 4.3.1). Willkürlich im Sinne von Art. 9 BV ist die eigentliche Beweiswürdigung, wenn sie schlechterdings unhaltbar ist, wenn die Behörde mithin in ihrem Entscheid von Tatsachen ausgeht, die mit der tatsächlichen Situation in klarem Widerspruch stehen oder auf einem offenkundigen Fehler beruhen (BGE 148 IV 356 E. 2.1).

E. 2.3.6

Gestützt auf die freie Analyse der rechtserheblichen Sachverhaltselemente hat die Bundesverwaltungsbehörde in einer dritten Phase die rechtliche Würdigung des Sachverhalts zu treffen und ihn unter die gesetzlichen Tatbestände zu subsumieren (BGE 147 IV 409 E. 5.3.1 ; 144 I 234 E. 5.6.2). Wenn eine rechtserhebliche Tatsache trotz allen zumutbaren Untersuchungsaufwands seitens der Steuerbehörde beweislos bleibt, die Beweiswürdigung also zu keinem klaren Schluss führt, kommt die Frage nach der objektiven Beweislast auf (BGE 147 II 209 E. 5.1.3). Dabei gilt auch im öffentlichen Recht der Grundsatz, dass diejenige Person die (objektive) Beweislast trägt, die aus dem Vorhandensein der behaupteten Tatsache Rechte für sich ableitet (Art. 8 ZGB analog; vgl. BGE 142 II 433 E. 3.2.6). Im Abgaberecht hat die Praxis diesen Grundsatz dahingehend konkretisiert, dass abgabebegründende und abgabehörende Tatsachen von der Steuerbehörde, abgabemindernde und abgabeausschliessende Tatsachen von der abgabepflichtigen Person nachzuweisen sind (sog. Normentheorie; BGE 149 II 27 E. 4.6; 148 II 285 E. 3.1.3; 144 II 427 E. 8.3.1; 143 II 661 E. 7.2; 142 II 488 E. 3.8.2).

E. 3

(...)."

Die Einlageentsteuerung stellt auf diese Weise das spiegelbildliche Gegenstück zum Eigenverbrauch dar (BGE 142 II 488 E. 2.3.6, mit Hinweis auf die Literatur).

E. 3.1

Unstreitig ist Folgendes: Die heutige A. _____ AG wurde am 26. Mai 2006 ins Handelsregister und am 1. April 2019 in das Register der Inlandsteuerpflichtigen eingetragen (Sachverhalt, lit. A). Am 12. Juni 2014, 10. November 2018 und 17. Oktober 2018 schloss sie mit drei verschiedenen ausländischen Dienstleistern je Verträge, die auf den Bezug von Beratungsleistungen gerichtet waren. Die vertragsgemässen Dienstleistungen unterlagen damit dem Domizilprinzip (Art. 8 Abs. 1 MWSTG 2009). Ebenso erstellt ist, dass der Empfang dieser Dienstleistungen die Bezugsteuer auslöste, da die Beratungsleistungen von Unternehmensträgern mit Sitz im Ausland erbracht wurden, die in dem von der ESTV geführten Register der inlandsteuerpflichtigen Personen nicht eingetragen sind, weshalb die A. _____ AG darüber abzurechnen hatte (Art. 45 Abs. 1 lit. a MWSTG 2009). Den Feststellungen der Vorinstanz zufolge ist die A. _____ AG der Bezugsteuerpflicht nachgekommen. Im Zeitraum vom 1. April 2019 bis zum 1. Januar 2020 deklarierte und bezahlte sie Bezugsteuern von insgesamt Fr. 71'342.-. Gleichzeitig brachte sie eine Vorsteuer von Fr. 73'236.- zum Abzug. Die ESTV liess hiervon den Teilbetrag von Fr. 9'698.- zum Abzug zu und nahm die - hier streitige - Nachbelastung von Fr. 63'538.- vor (Sachverhalt, lit. B.b).

E. 3.2.1

Den weiteren vorinstanzlichen Feststellungen zufolge, die insofern eher knapp gehalten sind und ohne ergänzenden Blick in die Akten (Art. 105 Abs. 2 BGG) kein abschliessendes Urteil erlauben, kann sinngemäss entnommen werden, dass mit Kaufvertrag vom 24. Mai 2019 (Sachverhalt, lit. B.b) nicht die Aktiven und Verbindlichkeiten, sondern die Beteiligungsrechte an einer inländischen und einer ausländischen Gesellschaft veräussert wurden (Sachverhalt, lit. B.a). Entsprechend ist von einem Beteiligungsverkauf ("

Share Deal ") auszugehen. Der "Asset Deal" und der "Share Deal" bilden die beiden Hauptgruppen dessen, was unter "Mergers and Aquisitions" ("M&A") verstanden wird. Beiden Transaktionsformen ist gemeinsam, dass sie ein mehrstufiges Verfahren erfordern, das je nach Komplexität und Verhandlungsfortschritten einen längeren Zeitraum beanspruchen kann. Eine Transaktion lässt sich typischerweise in verschiedene Phasen gliedern (insbesondere zum hier interessierenden "Share Deal": FRANZ SCHUBIGER/CHRISTOPH G. LANG, in: Florian S. Jörg/Urs P. Gnos/Lorenzo Olgiati [Hrsg.], Mergers & Acquisitions, 2022, N. 4.1 ff.) :

a) Vorbereitungsphase: Analyse des Zielunternehmens ("

Target "), Führen erster Gespräche im Hinblick auf die Suche von Bietern bzw. Käufern, Auswahl erster Berater, Definition des Such- und Findungsprozesses.

b) Such- und Findungsphase: Verkäufe von privat gehaltenen Beteiligungen kommen häufig auf der Grundlage einer Unternehmensauktion ("

Controlled Auction " bzw. "Bieterverfahren") zustande (näher zum Verkauf im Weg eines Auktionsverfahrens und den einzelnen Transaktionsschritten namentlich JOACHIM ROSENGARTEN, in: Wolfgang Meyer-Sparenberg/Christof Jäckle [Hrsg.], Beck'sches M&A-Handbuch, 2. Aufl. 2022, § 4 N. 1-26). Ein Auktionsverfahren wickelt sich gemeinhin unter Beizug einer Investmentbank und externen "M&A-Beratern" wie Anwaltskanzleien, Steuerberatern oder Wirtschaftsprüfungsgesellschaften ab

(ROSENGARTEN, a.a.O., § 4 N. 7 f.)

c) Verhandlungsphase: Ist ein Käufer gefunden, folgen die Vertragsverhandlungen, die Überprüfung ("

Due Diligence ") und Bewertung des "Targets" (was beides schon früher erfolgen kann) sowie die Redaktion des Kaufvertrages. Diese Phase endet mit der Unterzeichnung des Kaufvertrages ("

Signing "; Verpflichtungsgeschäft).

d) Vollzugsphase: Die anschliessenden Vollzugsvorbereitungen münden, sobald die Vollzugsbedingungen ("

Closing Conditions ") erfüllt sind, in den Vollzug des Kaufvertrags ("

Closing "; Verfügungsgeschäft).

e) Integrationsphase: Nach dem "Closing" folgt die Phase der Integration des "Targets" in die Struktur des Erwerbers ("

Post-Merger Integration ").

Die Grundphasen sind hier zusammenfassend und verkürzend dargestellt. Sie setzen sich aus Einzelschritten zusammen, die je nach Konstellation komplexer oder weniger komplex ausfallen können (vertiefend zum Ablauf: RUDOLF TSCHÄNI/HANS-JAKOB DIEM/MATTHIAS WOLF, M&A-Transaktionen nach Schweizer Recht, 3. Aufl. 2021, Kap. 1 Rz. 41). Zu den im konkreten Fall unternommenen Schritten hat die Vorinstanz keine weiteren Abklärungen getroffen. Zumindest zum besseren Verständnis der Abläufe kann auf die vorstehenden vier Phasen verwiesen werden.

E. 3.2.2

Im vorliegenden Fall sind die "Targets" im Bereich von Elektronikbestandteilen tätig. Den Akten zufolge, die sachverhaltsergänzend herangezogen werden dürfen (Art. 105 Abs. 2 BGG), war die Transaktion als kontrollierte Auktion unter Einbindung eines mit den Auftraggebern abgestimmten internationalen Investorenkreises konzipiert. Die ESTV nahm - mangels anderslautender Aufzeichnungen - in technisch-methodischer Hinsicht an, dass alle bezugsteuerpflichtigen Dienstleistungen

gleichmässig auf den jeweiligen Leistungszeitraum zu verteilen seien. Dies ruft auch im bundesgerichtlichen Verfahren die Kritik der Steuerpflichtigen hervor, die die "pauschalierende" Herangehensweise der ESTV als zu unscharf bzw. unzutreffend erachtet und eine konkrete Würdigung der vertragsgemässen Leistungen fordert. Unbestritten ist hingegen, dass nur jene Leistungsanteile zum Vorsteuerabzug berechtigen, die die Beraterinnen

nach dem Stichtag (1. April 2019; Sachverhalt, lit. A) erbracht haben. Den Akten zufolge, die das Bundesgericht - wie erwähnt - sachverhaltsergänzend heranziehen darf (Art. 105 Abs. 2 BGG), war die ESTV von Leistungszeiträumen vom 12. Juni 2014 bis zum 24. Mai 2019 (Beraterin 1), vom 20. Februar 2019 bis zum 18. April 2019 bzw. vom 1. Oktober 2018 bis zum 3. Juni 2019 (Beraterin 2) und vom 1. Oktober 2018 bis zum 4. Juni 2019 (Beraterin 3) ausgegangen (Schreiben der ESTV vom 2. Juni 2020). Darauf ist näher einzugehen.

E. 3.3.1

Zur

Beraterin 1 hat die Vorinstanz festgestellt, dass ein Mandatsvertrag vom 12. Juni 2014, eine Zusatzvereinbarung vom 25. Juli 2018, ein "erster Nachtrag vom 20. Februar 2019" (unterschrieben nur seitens der Auftraggeberinnen) und ein zweiter Nachtrag (von keiner Partei unterzeichnet) vorliege. Mit Rechnung vom 28. Mai 2019, aus welcher keine Angaben zum Leistungszeitraum hervorgingen, habe die Beraterin 1 ein Erfolgshonorar von EUR 540'000.- fakturiert.

Dem Mandatsvertrag vom 12. Juni 2014 zufolge seien folgende Leistungen zu erbringen gewesen: "Organisation und Management des gesamten Prozesses, die Durchführung einer Marktanalyse und der Identifikation und Ansprache potenzieller Käufer, die Evaluierung der Finanzplanung, die Erstellung eines Teasers, eines Verkaufsmemorandums und die Durchführung von Managementpräsentationen, Unternehmensbewertungen und Sensitivitätsanalysen zur Bestimmung eines angemessenen Verkaufspreises, die Einholung von Erwerbsangeboten seitens potenzieller Interessenten und die Unterstützung bei deren Bewertung, die Organisation und die Durchführung der Due Diligence sowie die Unterstützung und Begleitung von Vertragsverhandlungen mit ausgewählten Interessenten."

Das Bundesverwaltungsgericht hat den Mandatsvertrag vom 12. Juni 2014, insbesondere dessen Ziff. 2 ("Dauer/Zeitplan/Auflösung"), einer Auslegung unterzogen, den Bestand einer Klausel zu einem Erfolgshonorar festgestellt (Ziff. 3.2 des Mandatsvertrags) und gefolgert, dass der Vertrag insgesamt auf einen "eigentlichen Zeitplan und periodische Leistungen" hindeute. Dementsprechend habe die Erbringung der Beratungsleistungen sich "gleichmässig über den gesamten Vertragszeitraum" erstreckt. Hinzu komme, dass das Erfolgshonorar "in den Nachträgen zum Mandatsvertrag ohnehin in ein pauschales Honorar abgeändert" worden sei (angefochtenes Urteil, E. 5.2.1.3).

E. 3.3.2

Die Steuerpflichtige hält dem entgegen, dass der fakturierte Betrag von EUR 540'000.- sich aus einem "festen Grundhonorar gemäss Leistungsvereinbarung" (anteilig auf die Steuerpflichtige entfallend: EUR 15'000.-; Ziff. 3.1 des Vertrags) und einer "Erfolgsprämie für einen erfolgreichen Verkaufsabschluss" von EUR 525'000.- (Ziff. 3.2 und 3.4 des Vertrags) zusammensetze. Übereinstimmend mit der ESTV dürfe der feste Honoraranteil von EUR 15'000.- pro rata temporis verteilt werden. Entgegen der ESTV sei die "für den erfolgreichen Abschluss der Verkaufstransaktion" geschuldete "Verkaufsprovision" aber als "Abschlussprämie konzipiert und 14 Tage nach Vollzug der Transaktion (Closing) " zur Zahlung fällig gewesen. Entsprechend sei die Bezugsteuer insofern vollständig zum Vorsteuerabzug zuzulassen.

E. 3.3.3

Streitig ist und zu prüfen damit, stets in Bezug auf die Beraterin 1, die mehrwertsteuerrechtliche Behandlung der Erfolgsprämie. Die Vorinstanz übersieht nicht, dass in Ziff. 3.2 des Mandatsvertrags vom 12. Juni 2014 ein Erfolgshonorar vereinbart wurde, sie ist vertragsauslegend aber der Ansicht, dass das "Erfolgshonorar in den Nachträgen zum Mandatsvertrag ohnehin in ein pauschales Honorar abgeändert" worden sei. Das Bundesverwaltungsgericht scheint damit, was nicht restlos klar wird, ausdrücken zu wollen, dass die ursprünglich vorgesehene Erfolgsabhängigkeit später einem festen

Anspruch gewichen sei. Zur Auslegung eines zivilrechtlichen Vertrags ist hauptsächlich auf den übereinstimmenden wirklichen Willen der Parteien abzustellen (empirische oder subjektive Vertragsauslegung gemäss Art. 18 Abs. 1 OR ; natürlicher Konsens). Was die Parteien beim Vertragsabschluss gewusst, gewollt oder tatsächlich verstanden haben, ist eine Tatfrage (BGE 147 III 153 E. 5.1; 144 III 93 E. 5.2.1 und 5.2.2).

E. 3.3.4

Ausgehend davon, dass die vorinstanzlichen Feststellungen für das Bundesgericht grundsätzlich verbindlich sind (Art. 105 Abs. 1 BGG ; vorne E. 1.4) und davon nur abzurücken ist, falls und soweit sie sich als offensichtlich unrichtig erweisen, was von der Steuerpflichtigen in Nachachtung der qualifizierten Rüge- und Begründungsobliegenheit darzutun ist (Art. 105 Abs. 2 in Verbindung mit Art. 106 Abs. 2 BGG ; vorne E. 1.3), ergibt sich Folgendes: Die vertragsgemässen Leistungen umfassen die abschliessend genannten Dienstleistungen (Ziff. 1.2 des Vertrags); die Beratung in rechtlicher oder steuerlicher Hinsicht zählt ausdrücklich nicht dazu (Ziff. 1.4). Dem Vertrag zufolge hängt die Dauer des Auftrags von "der Realisierung der in der Präambel sowie in Ziff. 1 beschriebenen Zielsetzung" ab (Ziff. 2.1 des Vertrags), wobei die Vertragsparteien einen "unverbindlichen Projektzeitplan für die Durchführung des Beratungsmandats erstellen" wollten (ebenfalls Ziff. 2.1 des Vertrags).

E. 3.3.5

Dementsprechend wäre es Sache der Steuerpflichtigen gewesen, im bundesgerichtlichen Verfahren aufzuzeigen, dass und weshalb es verfassungsrechtlich unhaltbar sei, von einer "gleichmässig über den Leistungszeitraum" erfolgten Leistungserbringung auszugehen. Dies hat sie nicht getan. Allem voran hat sie es unterlassen, den im Ursprungsvertrag vom 12. Juni 2014 in Aussicht genommenen Projektzeitplan vorzulegen oder anhand anderer Beweismittel nachzuweisen, in welchem konkreten Zeitpunkt bzw. Zeitraum die Beraterin 1 welche konkreten Leistungen erbracht hat. Dies bleibt weiterhin im Unklaren, wobei festzuhalten ist, dass diese Sachlage nicht der ESTV angelastet werden kann. Die Beweisführungs- und Beweislast liegt, ausgehend von der Mitwirkungspflicht (Art. 13 VwVG ; vorne E. 2.3.4), ausschliesslich bei der Steuerpflichtigen. Denn diese leitet aus dem Umstand, dass keine gleichmässige Leistungserbringung vorgelegen habe, Rechte für sich ab (Art. 8 ZGB per analogiam bzw. Normentheorie; vorne E. 2.3.6). Die ESTV befindet sich insofern in einem Untersuchungsnotstand, da es ihr verunmöglicht ist, ohne näheren Aufschluss über die konkrete Leistungserbringung und den konkreten zeitlichen Ablauf ein umfassendes Bild zu gewinnen.

E. 3.3.6

Die Steuerpflichtige lässt es nun aber damit bewenden, ihre eigene Sichtweise darzutun, ohne auch nur beiläufig zu versuchen, sich mit der vorinstanzlichen Vertragsauslegung auseinanderzusetzen. Eine M&A-Transaktion im allgemeinen bzw. ein Share Deal im besonderen beruht gemeinhin auf einem anspruchsvollen Prozess, der auf den konkreten Fall abzustimmen ist. Der Ablauf folgt, trotz typischen Phasen (vorne E. 3.2.1), nicht immer dem Lehrbuch. Gemeinhin werden verschiedene externe Fachpersonen beigezogen, die - je nach vertraglicher Ausgestaltung des Auftragsverhältnisses - mehr oder weniger zum Beratungsaufwand beitragen bzw. früher oder später zum Einsatz kommen. Wenn auch Erfahrungswerte dazu bestehen, ist es ohne Aufzeichnungen nicht möglich, den Leistungszeitraum und Leistungsumfang zu bestimmen, in welchem die Beraterinnen aus

den Bereichen "Investment" (Beraterin 1), "Prüfung" und "Steuern" (Beraterin 2) bzw. "Recht" (Beraterin 3) tätig werden. Umso mehr erscheint es zumindest als aussergewöhnlich, wenn die Auftraggeberin (hier: die Steuerpflichtige) keinerlei näheren Aufzeichnungen über die Leistungserbringung anlegt bzw. einfordert.

E. 3.3.7

Auch wenn es als ebenso aussergewöhnlich erscheint, dass die Beraterin 1 gleichförmig über einen recht langen Zeitraum - hier vom 12. Juni 2014 bis zum "Signing" am 24. Mai 2019 - tätig geworden sein soll, wie die ESTV dies annimmt, hat es im vorliegenden Fall bei diesem Beweisergebnis zu bleiben. Nachdem die Steuerpflichtige ihrer Mitwirkungspflicht nicht bzw. jedenfalls nicht hinreichend nachgekommen ist und wenig zur Erhellung beigetragen hat, musste die ESTV in Wahrnehmung der sie treffenden Untersuchungspflicht (Art. 12 VwVG ; vorne E. 2.3.3) einen zumindest plausiblen Ansatz finden. Vor dem Hintergrund des Untersuchungsnotstandes, in welchem sich die ESTV befand, ist die von der Vorinstanz geschützte gewählte Methodik (pro rata temporis) unter verfassungsrechtlichen Aspekten nicht zu beanstanden.

E. 3.3.8

Neben der Abfolge der Leistungen hätte die Steuerpflichtige auch nachzuweisen gehabt, dass die vorinstanzlich festgestellte "Umwandlung" des ursprünglich erfolgsabhängigen Anspruchs in einen festen Honoraranspruch (Ziff. 3 des Nachtrags vom 20. Februar 2019) auf einer rechtsfehlerhaften Auslegung beruhe. Ihre Kritik fokussiert indes auf die Rechnung vom 28. Mai 2019, zu welcher die Vorinstanz erwogen festgestellt hat, dass dieser keinerlei Aussagen zum Leistungszeitraum entnommen werden könnten. Der Blick in die Akten (Art. 105 Abs. 2 BGG) ergibt, dass dies - wiederum unter verfassungsrechtlichen Aspekten - nicht zu beanstanden ist. Die Einwände der Steuerpflichtigen bezüglich der Beraterin 1 sind bundesrechtlich unbegründet. Es hat damit bei der vorinstanzlichen Beweiswürdigung zu bleiben (Art. 19 VwVG ; vorne E. 2.3.5), sodass die Leistungen als gleichförmig erbracht zu gelten haben.

E. 3.4.1

Was die beiden anderen Dienstleisterinnen angeht, so wurden diese unstreitig in den Bereichen Wirtschaftsprüfung und Steuerberatung (Beraterin 2) bzw. Rechtsberatung (Beraterin 3) tätig. Wenngleich die Rechnungsdetails vom 27. Juli 2020 (Beraterin 2) bzw. 6. November 2020 (Beraterin 3) nicht zeitnah, sondern nachträglich erstellt wurden, worauf die Vorinstanz hinweist, ergibt sich alleine daraus noch kein eingeschränkter Beweiswert. Auch ein nachträglich erstelltes Rechnungsdetail entbindet nicht von einer detaillierten Beweiswürdigung.

E. 3.4.2

Die

Beraterin 2 führt in ihrem Schreiben vom 27. Juli 2020 aus, sie habe bis zum Stichtag (1. April 2019) insgesamt 358,5 Stunden (Partner: 278, "angestellte Berufsträger": 80,5 Stunden) und danach weitere 136 Stunden (95 bzw. 41) geleistet. Dies entspricht dem, was die Steuerpflichtige im bundesgerichtlichen Verfahren geltend macht, wobei sie das Erfolgshonorar insgesamt dem zweiten Zeitraum (ab dem Stichtag) zuweist.

Der Vertrag vom 10. November 2018 nennt ein "Pauschalhonorar von EUR 180'000.-", wie die Vorinstanz erwägt. Von einem darin enthaltenen oder zusätzlich zu erbringenden

Erfolgshonorar ist keine Rede. Dies hat die Vorinstanz zutreffend festgestellt, weshalb die Ausscheidung und Zuweisung des Betrags von EUR 50'000.- an den zweiten Zeitraum keine Grundlage findet. Die Pro-rata-temporis-Verteilung des Gesamthonorars muss im Ergebnis auch hier als verfassungsrechtlich haltbar bzw. jedenfalls als verfassungsrechtlich unzureichend bestritten gelten: Die Beraterin 2 hat zwar am 27. Juli 2020 eine grobe Stundenübersicht vorgelegt. Daraus gehen die bis zum Stichtag bzw. danach erbrachten Leistungen hervor, wobei einzig zwischen Partnern und übrigen Beschäftigten unterschieden wird. Der Steuerpflichtigen zufolge sollen die Leistungen indes "gemäss effektiven Stundenaufschrieben" verrechnet worden sein. Die Beraterin 2 soll hierzu ihr "automatisiertes und somit auch nicht rückwirkend abänderbares Zeiterfassungssystem" herangezogen haben. Einen taggenauen Rapport oder ein auf andere Weise nachvollziehbares Leistungsjournal hat die Steuerpflichtige mithin behauptet, ohne aber ein solches zu den Akten zu geben.

Nachdem kein aussagekräftiges Journal vorliegt, aufgrund dessen sich die Arbeiten nachverfolgen liessen, haben die Behauptungen der Steuerpflichtigen als unbewiesen zu gelten. Auch wenn der Beratungsbedarf, was Prüfungsarbeiten und Steuerberatung betrifft, in den letzten Wochen und Tagen vor dem "

Signing " üblicherweise besonders stark gefragt sind, bleibt die zeitliche Abfolge der Tätigkeiten letztlich im Dunkeln. Die Beschwerde ist auch insofern unbegründet.

E. 3.4.3

Zur

Beraterin 3 , die rechtsberatend tätig wurde, liegt eine Übersicht vom 6. November 2020 vor. Danach will die Beraterin 3 insgesamt 1'301 Stunden bis zum Stichtag und daraufhin 963 Stunden bis zum Projektabschluss geleistet haben. Dem Nachtrag vom 4./10. Juni 2020 zum Vertrag vom 17./19. Oktober 2018 zufolge haben die Parteien ein Pauschalhonorar von EUR 680'000.- vereinbart. Die Steuerpflichtige bringt zunächst vor, der vertragsgemäss geschuldete Gesamtbetrag von EUR 680'000.- setze sich aus einem Stundenhonorar von EUR 612'485.67 und einem Erfolgshonorar von EUR 67'514.33 zusammen. Wie die Vorinstanz erwogen hat, lässt die Auslegung des Nachtrags keinen Schluss auf ein Erfolgshonorar zu. Ihre Beweiswürdigung ist verfassungsrechtlich nicht zu beanstanden. Auch der auf die Steuerpflichtige entfallende Anteil von EUR 204'000.- ist folglich nach Massgabe der ausgewiesenen Stunden zu verlegen. Zum zeitlichen Ablauf legt die Steuerpflichtige einzig die Grobübersicht vom 6. November 2020 ins Recht. Diese beschränkt sich auf eine höchst summarische Darstellung der bis zum und ab dem Stichtag vorgenommenen Tätigkeiten. Die angeblich "taggenau erfassten und entsprechend ausgewerteten" Arbeiten bleiben unbewiesen. Die Beschwerde ist daher auch bezüglich der Beraterin 3 unbegründet.

E. 3.5.1

Für diesen Fall will die Steuerpflichtige die Entsteuerung mittels der Einlageentsteuerung herbeiführen. Gemäss Art. 32 MWSTG 2009 ("Einlageentsteuerung; "dégrèvement ultérieur de l'impôt préalable"; "sgravio fiscale successivo") gilt:

" 1 Treten die Voraussetzungen des Vorsteuerabzugs nachträglich ein, so kann der Vorsteuerabzug in der Abrechnungsperiode vorgenommen werden, in der die Voraussetzungen hierfür eingetreten sind. Die früher nicht in Abzug gebrachte Vorsteuer,

einschliesslich ihrer als Eigenverbrauch korrigierten Anteile, kann abgezogen werden.

2 Wurde der Gegenstand oder die Dienstleistung in der Zeit zwischen dem Empfang der Leistung oder der Einfuhr und dem Eintritt der Voraussetzungen für den Vorsteuerabzug in Gebrauch genommen, so beschränkt sich die abziehbare Vorsteuer auf den Zeitwert des Gegenstandes oder der Dienstleistung. Zur Ermittlung des Zeitwertes wird der Vorsteuerbetrag linear für jedes abgelaufene Jahr bei beweglichen Gegenständen und bei Dienstleistungen um einen Fünftel, bei unbeweglichen Gegenständen um einen Zwanzigstel reduziert. Die buchmässige Behandlung ist nicht von Bedeutung. Der Bundesrat kann in begründeten Fällen Abweichungen von den Abschreibungsvorschriften festlegen.

E. 3.5.2

Im Anschluss an Art. 32 MWSTG 2009 bestimmt sodann Art. 72 Abs. 2 MWSTV 2009:

"Der Vorsteuerabzug kann auf in Gebrauch genommenen Gegenständen und Dienstleistungen korrigiert werden, die im Zeitpunkt des Eintritts der Voraussetzungen des Vorsteuerabzugs noch vorhanden sind und einen Zeitwert haben. Bei Dienstleistungen in den Bereichen Beratung, Buchführung, Personalbeschaffung, Management und Werbung wird vermutet, dass sie bereits im Zeitpunkt ihres Bezugs verbraucht und nicht mehr vorhanden sind."

Der Wortlaut dieser Verordnungsbestimmung ist klar und unmissverständlich; er erfordert keine weitere Auslegung (BGE 149 III 242 E. 5.1; 149 IV 9 E. 6.3.2.1; 149 V 129 E. 4.1). Dass Art. 72 Abs. 2 Satz 2 MWSTV 2009 durch Art. 32 Abs. 2 MWSTG 2009 nicht gedeckt sei, weil eine hinreichende Delegationsnorm fehle, bringt die Steuerpflichtige mit Recht nicht vor (dazu Art. 32 Abs. 2 Satz 4 und Art. 107 Abs. 3 MWSTG 2009). Sie argumentiert dahingehend, dass die Frage, ob eine Dienstleistung (bereits) im Zeitpunkt ihres Bezugs als "verbraucht und nicht mehr vorhanden" zu gelten habe, richtigerweise im Lichte des Buchführungsrechts zu beantworten sei. Konkret müsse darauf abgestellt werden, ob die Dienstleistung aktivierbar sei. Dies sei hier der Fall: Der eigentliche immaterielle Wert sei erst im Mai 2019, mit der Veräusserung der Anteile, entstanden. Hinzu komme, dass es zwingend zur Aktivierung hätte kommen müssen, wenn "für die infrage stehenden Dienstleistungen schon im Vorjahr Teilrechnungen gestellt worden wären". Diese rein hypothetische Argumentation ist nicht zu hören; das Bundesgericht hat zwar alle Anträge zu behandeln, nicht aber allen Rügen nachzugehen (BGE 149 V 156 E. 6.1; 148 III 30 E. 3.1; 146 II 335 E. 5.1). Wie es sich im Fall von Teilrechnungen verhalten hätte, ist hier von keiner Bedeutung.

E. 3.5.3

Der Steuerpflichtigen ist einleitend insofern zuzustimmen, als Art. 70 Abs. 1 Satz 1 MWSTG 2009 festhält, dass die steuerpflichtige Person ihre Geschäftsbücher und Aufzeichnungen nach den handelsrechtlichen Grundsätzen zu führen hat. Das Handelsrecht bildet in Fragen der Buchführung und Rechnungslegung das "Leitrecht" und beruht seinerseits auf der Betriebswirtschaftslehre, weswegen insbesondere auch mehrwertsteuerrechtlich praktischerweise vom Handelsrecht auszugehen ist (Urteil 9C_698/2022 vom 21. Juni 2023 E. 3.3.4.1, zur Publikation vorgesehen). Im vorliegenden Fall stellt Art. 72 Abs. 2 Satz 2 MWSTV 2009 sich indes als das speziellere Recht dar. Die Norm kodifiziert, einzig bezogen auf die mehrwertsteuerrechtliche Behandlung, gewissermassen eine Pflicht zur Sofortabschreibung, weswegen, wiederum rein mehrwertsteuerrechtlich, kein beständiger, vorsteuerbelasteter Wert zurückbleibt, der zur

Einlageentsteuerung berechtigen könnte. Der Bundesrat kann in begründeten Fällen Abweichungen von den Abschreibungsvorschriften festlegen (Art. 32 Abs. 2 Satz 3 MWSTG 2009), was er hier sinngemäss auch getan hat. Die buchmässige Behandlung ist folglich in diesem eng beschränkten Bereich nicht einschlägig, wie Art. 32 Abs. 2 Satz 3 MWSTG 2009 ausdrücklich festhält und damit zu einer bereichsspezifischen Entkoppelung vom Handelsrecht führt.

E. 3.5.4

Ob es sich handelsrechtlich tatsächlich anders verhält, wie die Steuerpflichtige ausführt, kann mit Blick auf das Wesen von Art. 72 Abs. 2 Satz 2 MWSTV 2009 als

lex specialis grundsätzlich offenbleiben. Hinzuweisen ist immerhin auf Folgendes: Anders, als die Steuerpflichtige dies zu vertreten scheint, käme eine Aktivierung der bezogenen Beratungsleistungen vorliegend nicht als immaterieller Wert ("separat"; Art. 959a Abs. 1 Ziff. 2 lit. d OR), sondern "adhäsionsweise" unter den Beteiligungen infrage (Art. 959a Abs. 1 Ziff. 2 lit. b OR; EXPERTsuisse [Hrsg.], Schweizer Handbuch der Wirtschaftsprüfung, Band Buchführung und Rechnungslegung, 2023, Teil III Rz. 281; TOBIAS HÜTTICHE, in: Pfaff/Glanz/Stenz/Zihler [Hrsg.], Rechnungslegung nach Obligationenrecht, 2. Aufl. 2019, Rz. 141 zu Art. 960a OR). Betreffend die Beteiligungen gilt, dass solche in der Ersterfassung höchstens zu den Anschaffungskosten bewertet werden dürfen (Art. 960a Abs. 1 OR). Sinkt der erzielbare Wert unter den bisherigen Buchwert, ist in der Folgebewertung zwingend eine Wertberichtigung vorzunehmen (Art. 960a Abs. 2 und 3 OR ; LUKAS HANDSCHIN, Rechnungslegung im Gesellschaftsrecht, 2. Aufl. 2016, Rz. 673; PETER BÖCKLI, OR-Rechnungslegung, 2. Aufl. 2019, Rz. 916; ANDREAS WINIGER/URS PROCHINIG/ROGER BIBER, Best Practice der Finanzbuchhaltung, 3. Aufl. 2022, S. 92).

E. 3.5.5

Wie es sich damit im konkreten Fall verhält, ob und in welchem Umfang die Dienstleistungen überhaupt hätten bilanziert werden dürfen, zeigt die Steuerpflichtige nicht auf. Es ist fraglich, ob den bezogenen Beratungsleistungen für sich allein ein Nutzwert zukommt (dazu Handbuch der Wirtschaftsprüfung, a.a.O., Teil III Rz. 291), der als solcher aktiviert werden kann. Den Ausschlag gibt hier aber ohnehin wie gesagt etwas Anderes: Art. 72 Abs. 2 Satz 2 MWSTV 2009 bestimmt, vom Handelsrecht abkoppelnd (Art. 32 Abs. 2 Satz 3 MWSTG 2009), dass Dienstleistungen in den Bereichen Beratung, Buchführung, Personalbeschaffung, Management und Werbung

vermutungsweise bereits im Zeitpunkt ihres Bezugs verbraucht und nicht mehr vorhanden seien. Die Verordnungsbestimmung stellt damit eine

gesetzliche Vermutung auf (HANS PETER WALTER, in: Berner Kommentar, Band I, Art. 1-9 ZGB , 2012, N. 387 ff. zu Art. 8; "Wenn-dann-Prinzip"). Der Verordnungsgeber schliesst von der Vermutungsbasis (Vorliegen einer bestimmten Art von Dienstleistungen) generell-abstrakt auf die Vermutungsfolge (Verbrauch dieser Dienstleistungen zum Zeitpunkt ihres Bezugs). Mithin liegt eine gesetzliche

Tatsachenvermutung vor (WALTER, a.a.O., N. 401 zu Art. 8), die als solche

widerlegbar ist. Die Vermutungsbasis unterliegt dem Gegenbeweis, die Vermutungsfolge dem Beweis des Gegenteils (WALTER, a.a.O., N. 415 ff. zu Art. 8; BGE 148 II 285 E. 3.1.2; 147 III 73 E. 3.2; 141 III 241 E. 3.2.3).

E. 3.5.6

Im vorliegenden Zusammenhang hätte die Steuerpflichtige als Vermutungsgegnerin daher mittels des Beweises des Gegenteils nachzuweisen, dass die generell-abstrakte Vermutungsfolge, trotz unbestrittener Vermutungsbasis, im individuell-konkreten Fall nicht eingetreten sei. Sie hätte zu behaupten und nachzuweisen gehabt, dass und weshalb den von den drei Beraterinnen bezogenen Dienstleistungen tatsächlich ein konkreter Nutzwert "über den Tag hinaus" beizumessen sei, was einen aktivierbaren und abschreibbaren Zeitwert im Sinne von Art. 32 Abs. 2 Sätze 2 und 3 MWSTG 2009 schaffe. Die vorgebrachten Einwände bleiben aber an der Oberfläche und sind, insbesondere was die Analogie zu den Immaterialgütern bzw. den bei Übernahme eines Unternehmens entrichteten Goodwill angeht, von vornherein nicht zielführend. Die Argumentation wäre, wenn schon, vor dem Hintergrund von Art. 959a Abs. 1 Ziff. 2 lit. b (und nicht d) OR zu führen (vorne E. 3.5.4) und daraus herzuleiten gewesen, dass Art. 72 Abs. 2 Satz 2 MWSTV 2009 auf einen solchen Fall nicht anwendbar sei. Eine eigentliche Auseinandersetzung mit der gesetzlichen Tatsachenvermutung ist freilich nicht ersichtlich, insbesondere auch nicht unter dem Aspekt des Beweises des Gegenteils. Für eine Einlageentsteuerung bleibt daher im vorliegenden Fall kein Raum.

E. 3.6

Im Sinne eines zweiten Eventualstandpunkts vertritt die Steuerpflichtige, dass die an die Beraterin 1 entrichtete Erfolgsprämie als steuerausgenommen zu gelten habe. Sie beruft sich dabei auf Art. 21 Abs. 2 Ziff. 19 lit. e MWSTG 2009. Diese Argumentation geht an der Rechtslage vorbei. Den treffenden Überlegungen der Vorinstanz ist nichts beizufügen.

E. 3.7

Die Beschwerde erweist sich damit als unbegründet. Sie ist abzuweisen.

E. 4

Nach dem Unterliegerprinzip sind die Kosten des bundesgerichtlichen Verfahrens der unterliegenden Partei aufzuerlegen (Art. 65 und Art. 66 Abs. 1 Satz 1 BGG). Die ESTV obsiegt in ihrem amtlichen Wirkungskreis, weshalb ihr keine Parteientschädigung zuzusprechen ist (Art. 68 Abs. 3 BGG).

Export aus OpenCaseLaw (CC0). Verbindlich ist allein der vom erlassenden Gericht veröffentlichte Originaltext. Quellen-URL siehe oben.