

BVGer A-1444/2006 vom 22. Juli 2008

Bundesverwaltungsgericht, 2008-07-22, DE

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bvger_A-1444_2006

FR: TAF A-1444/2006 du 22 juillet 2008

IT: TAF A-1444/2006 del 22 luglio 2008

Regeste

Mehrwertsteuer

Erwägungen

E. 1.1

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

E. 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 2002, so dass auf die vorliegende Beschwerde betreffend den Sachverhalt bis Ende 2000 noch damaliges Recht und für die restliche Zeit neues Recht anwendbar ist (Art. 93 und 94 MWSTG).

E. 1.3

Grundsätzlich bildet jeder vorinstanzliche Entscheid ein selbständiges Anfechtungsobjekt und ist deshalb einzeln anzufechten. Es ist gerechtfertigt, von diesem Grundsatz abzuweichen und die Anfechtung in einem gemeinsamen Verfahren zuzulassen, wenn die einzelnen Sachverhalte in einem engen inhaltlichen Zusammenhang stehen und sich in allen Fällen gleiche oder ähnliche Rechtsfragen stellen (vgl. BGE 123 V 215 E. 1; Urteile des Bundesverwaltungsgerichts [BVGer] A 1435/2006 und A-1584/2006 vom 8. Februar 2007 E. 1.2; André Moser, in Moser/Uebersax, Prozessieren vor eidgenössischen Rekurskommissionen, Basel und Frankfurt am Main 1998, S. 89 f. Rz. 3.12). Diese Voraussetzungen sind vorliegend erfüllt, ist in beiden Fällen doch dasselbe Steuersubjekt betroffen und stellen sich dieselben Rechtsfragen. Entsprechend wurden die zwei Einspracheentscheide mit einer einzigen Beschwerde angefochten. Die Verfahren A 1444/2006 und A 1445/2006 können vereinigt werden.

E. 2.1

Als Ort der Dienstleistung gilt unter dem Geltungsbereich der MWSTV grundsätzlich der Ort, an dem der Dienstleistende seinen Geschäftssitz oder eine Betriebsstätte hat, von wo aus die Dienstleistung erbracht wird bzw. - in Ermangelung eines solchen Sitzes oder einer solchen Betriebsstätte - sein Wohnort oder der Ort, von wo aus er tätig wird (Art. 12 Abs. 1 MWSTV; Erbringerortsprinzip). Art. 12 Abs. 2 Bst. a - c MWSTV enthalten für bestimmte Arten von Dienstleistungen Abweichungen von dieser Grundregel.

E. 2.2

Art. 14 Abs. 1 MWSTG bestimmt als Ort einer Dienstleistung unter Vorbehalt von Abs. 2 und 3 der Ort, an dem die Dienst leistende Person den Sitz ihrer wirtschaftlichen Tätigkeit oder eine Betriebsstätte hat, von wo aus die Dienstleistung erbracht wird, oder in Ermangelung eines solchen Sitzes oder einer solchen Betriebsstätte ihr Wohnort oder der Ort, von dem aus sie tätig wird. In Art. 14 Abs. 2 MWSTG werden Spezialfälle aufgelistet, bei denen für die Bestimmung des Ortes der Dienstleistungen u.a. auf den Ort der gelegenen Sache abgestellt wird oder der Tätigkeitsort massgebend ist. Die in Art. 14 Abs. 3 MWSTG unter den Bst. a-h aufgezählten Dienstleistungen werden hingegen am Ort ausgeführt, an dem der Empfänger den Sitz seiner wirtschaftlichen Tätigkeit oder eine Betriebsstätte hat, für welche die Dienstleistungen erbracht werden, oder in Ermangelung eines solchen Sitzes oder einer solchen Betriebsstätte am Wohnort oder am Ort, von dem aus er tätig wird (Empfängerorts- bzw. Domizilprinzip) (vgl. hierzu Urteil des Bundesgerichts 2A.677/2006 vom 16. Mai 2007 E. 5.1; Urteil des BVer A-1416/2006 vom 27. September 2007 E. 2.2). Zu den Dienstleistungen, welche am Ort des Empfängers erbracht werden, gehören insbesondere auch die Leistungen von Beratern, Vermögensverwaltern, Anwälten, Notaren, Buchprüfern, Managementdienstleistungen usw. (Art. 14 Abs. 3 Bst. c MWSTG).

E. 3.1

Die Mehrwertsteuerverordnung erklärt den Bezug von Dienstleistungen gegen Entgelt aus dem Ausland für grundsätzlich steuerbar (Art. 4 Bst. d MWSTV). Eine steuerbare Dienstleistung aus dem Ausland muss durch den Empfänger mit Sitz im Inland versteuert werden, wenn dieser sie zur Nutzung oder Auswertung im Inland verwendet und sofern er nach Art. 18 MWSTV steuerpflichtig ist (Art. 9 MWSTV). Art. 9 MWSTV kann nur zum Tragen kommen, wenn der Ort der Dienstleistung sich nach den Regeln von Art. 12 MWSTV im Ausland befindet, nicht aber, wenn er im Inland liegt (Entscheide der SRK vom 27. Juli 2006, Verwaltungspraxis der Bundesbehörden [VPB] 70.103 E. 2b/bb, 3b; vom 7. April 2006 [CRC 2004-220] E. 7a; vom 29. November 2006 [CRC 2005-031] E. 4b/bb, 7b). Die Rechtsprechung hat die Regelung von Art. 9 MWSTV als rechtmässig und insbesondere mit der Verfassung und dem Bestimmungslandprinzip übereinstimmend anerkannt (Urteil des Bundesgerichts vom 9. April 2002, Archiv für Schweizerisches Abgaberecht [ASA] 72 S. 483 ff. E. 2.2, 2.3; Entscheide der SRK vom 22. Mai 2001, VPB 65.103 E. 8; vom 28. Februar 2002 [SRK 2001-094] E. 4c/dd). Sinn und Zweck der Besteuerung von Dienstleistungsimporten ist eine umfassende und rechtsgleiche Erfassung von Leistungen im Inland und die Vermeidung von Wettbewerbsverzerrungen zwischen in- und ausländischen Unternehmen. Es soll verhindert werden, dass ein nicht zum Vorsteuerabzug berechtigter Unternehmer die benötigten Dienstleistungen nicht im Inland, wo er sie steuerbelastet erhielte, sondern aus dem Ausland bezieht, um der Mehrwertsteuerbelastung zu entgehen. Könnte ein Steuerpflichtiger die Dienstleistungen aus dem Ausland mehrwertsteuerfrei beziehen, wären die inländischen Dienstleistungserbringer benachteiligt, weil sie im Gegensatz zu ihren ausländischen

Konkurrenten jeweils die Mehrwertsteuer in Rechnung stellen müssen (ausführlich Urteil des Bundesgerichts vom 9. April 2002, ASA 72 S. 483 ff. E. 2.2, 2.3, 2.4; Urteil des Bundesgerichts 2A.541/2006 vom 21. Februar 2007 E. 2.3; Bericht der Kommission für Wirtschaft und Abgaben des Nationalrats vom 28. August 1996 zur Parlamentarischen Initiative "Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer" [Dettling], BBl 1996 V S. 713 ff. [im Folgenden: Bericht WAK], S. 737 betreffend den mit Art. 9 MWSTV übereinstimmenden Art. 10 Bst. b MWSTG).

E. 3.2.1

Nach Art. 10 Bst. b MWSTG hat der Empfänger den Bezug einer Dienstleistung zu versteuern, wenn er nach Art. 24 steuerpflichtig ist und sofern es sich um eine unter Art. 14 Abs. 1 fallende steuerbare Dienstleistung handelt, die der Empfänger mit Sitz im Inland aus dem Ausland bezieht und zur Nutzung oder Auswertung im Inland verwendet. Art. 10 Bst. b MWSTG entspricht im Wesentlichen dem zuvor in Art. 9 MWSTV normierten Tatbestand (vgl. Bericht WAK S. 737).

E. 3.2.2

Art. 10 Bst. a MWSTG enthält demgegenüber eine neue Regelung. Danach erfolgt eine Besteuerung beim nach Art. 24 steuerpflichtige Empfänger, wenn Dienstleistungen nach Art. 14 Abs. 3 MWSTG vorliegen, die ein im Inland nicht steuerpflichtiger Unternehmer mit Sitz im Ausland im Inland erbringt, der nicht nach Art. 27 für die Steuerpflicht optiert. Da Art. 10 Bst. a MWSTG nur Dienstleistungen erfasst, die unter Art. 14 Abs. 3 MWSTG (Empfängerortsprinzip) fallen, sind - anders als bei Art. 10 Bst. b MWSTG sowie Art. 9 MWSTV - nur Dienstleistungen betroffen, deren Ort im Inland liegt. Es bestünde im Prinzip ein Umsatz nach Art. 5 Bst. b MWSTG und der ausländische Erbringer könnte (falls er die Voraussetzungen von Art. 21 MWSTG erfüllt) hierfür als steuerpflichtig betrachtet werden. Aus Praktikabilitätsgründen, namentlich wegen Problemen bei der Vollstreckbarkeit, wurde aber in Art. 10 Bst. a MWSTG vorgesehen, dass der Empfänger der Dienstleistung steuerpflichtig sein soll (sog. reverse charge). Entsprechend wird der Erbringer nach Art. 25 Abs. 1 Bst. c MWSTG von der Steuerpflicht ausgenommen (zum Ganzen: Bericht WAK, a.a.O., S. 736 f.; Nicolas Buchel, mwst.com, Kommentar zum Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer, Basel 2000, N. 4, 9 f. zu Art. 10; Xavier Oberson, Qualification et localisation des services internationaux en matière de TVA, ASA 69 S. 419 f.).

E. 4.1

Gesellschaftsrechtlich sind Zweigniederlassungen und Betriebsstätten Bestandteile der Hauptniederlassung (BGE 117 II 85 E. 3; Martin Kocher, Die Holdinggesellschaft im schweizerischen Mehrwertsteuerrecht, Grundsätzliche Aspekte unter Einbezug des "Konzern-Mehrwertsteuerrechts", ASA 74 S. 627).

E. 4.1.1

Aus mehrwertsteuerlicher Sicht werden nach der Praxis der ESTV Hauptsitz und Betriebsstätten, welche in unterschiedlichen Ländern gelegen sind, nicht als Betriebseinheit, sondern als je voneinander verschiedene, selbständige (potentielle) Steuersubjekte behandelt. Der grenzüberschreitende Leistungsaustausch zwischen einer Betriebsstätte und dem Sitz der Gesellschaft gilt als Aussenumsatz (zum MWSTG: Ziff. 1.5 Merkblatt Nr. 06 Grenzüberschreitende Dienstleistungen [MB Nr. 06] gültig seit 2001, ebenso Ziff. 1.5 der neuesten Fassung dieses MB gültig ab 1. Januar 2008; vgl. auch Ziff. 2.7 der

Praxismitteilung der ESTV vom 27. Oktober 2006 "Behandlung von Formmängeln"; zur MWSTV: Merkblatt Nr. 13 über die Steuerbefreiung von bestimmten ins Ausland erbrachten oder aus dem Ausland bezogenen Dienstleistungen [MB Nr. 13] Ziff. 6). Diese Praxis der ESTV ist namentlich auch für den Bezug von Dienstleistungen im Sinn von Art. 9 MWSTV und Art. 10 MWSTG anwendbar (vgl. zum MWSTG: Broschüre Nr. 14 "Finanzbereich" [BB Finanzbereich] Ziff. 2.2 S. 18; zur MWSTV: Broschüre Banken- und Finanzgesellschaften Ziff. 2.4; MB Nr. 13 Ziff. 6 i.V.m. Ziff. 9). Anders als im innerschweizerischen Verhältnis erfolgt aufgrund dieser Praxis im grenzüberschreitenden Verhältnis eine mehrwertsteuerrechtliche Verselbständigung der Zweigniederlassung bzw. Betriebsstätte. Grenzüberschreitende Leistungen zwischen diesen und der Hauptniederlassung sind zu behandeln, als ob sich unabhängige Dritte gegenüberstünden; sie stellen mehrwertsteuerliche Leistungsaustausche dar. Von einer mehrwertsteuerlich unbeachtlichen Innenleistung wird nach der Praxis nur ausgegangen, wenn eine Einrichtung nicht als Betriebsstätte qualifiziert werden kann (Urteil des BVGer A-1359/2006 vom 26. Juli 2007 E. 3.1, 4.1 [zwar aufgehoben durch das Urteil des Bundesgerichts 2C_510/2007 vom 15. April 2008, aber nicht bezogen auf diesen Punkt]; vgl. auch Vernehmlassungsvorlage zur Vereinfachung der Mehrwertsteuer, Erläuternder Bericht, Eidgenössisches Finanzdepartement [EFD], Februar 2007 [im Folgenden "Bericht Vernehmlassungsvorlage"], S. 69 f., 247 f.; Kocher, a.a.O., S. 627; Alois Camenzind/Niklaus Honauer/Klaus A. Vallender, Handbuch zum Mehrwertsteuergesetz [MWSTG], Bern 2003, 2. Aufl., Rz. 1024, 1049 f.; Per Prod'hom, La notion de destinataire des services immatériels, Der Schweizer Treuhänder [ST] 2002 S. 263 [diese Praxis befürwortend]; Jan Ole Luuk, Grenzüberschreitende Dienstleistungen zwischen Hauptsitz und Betriebsstätte, ST 2005 S. 504; Gerhard Schafroth, Der Begriff der Leistung in der MWST, Steuer-Revue [StR] 2007 S. 834 [mit Kritik]; Nicolas Buchel, L'établissement stable en matière de TVA, Revue de droit administratif et de droit fiscal [RDAF] 1997 S. 122 f., 126 [die Praxis befürwortend]).

E. 4.1.2

Diese Praxis der ESTV erscheint zwar in der Tat (vgl. auch Schafroth, a.a.O., S. 834) vor dem Hintergrund des im Abgaberecht besonders bedeutsamen Legalitätsprinzips (Art. 127 Abs. 1 und Art. 164 Abs. 1 Bst. d der Bundesverfassung vom 18. April 1999 [BV, SR 101]) als nicht gänzlich unproblematisch, zumal Broschüren und Merkblätter als Verwaltungsverordnungen unter keinen Umständen alleinige Grundlage für die steuerliche Erfassung eines Sachverhaltes bilden können (BVGE 2007/41 E. 3.3, 4.1 und 7.4.2 mit weiteren Hinweisen). Ferner präsentiert sich die Rechtslage auch in einer grösseren Anzahl von EU-Mitgliedstaaten bzw. aufgrund der Rechtsprechung des Gerichtshofs der Europäischen Gemeinschaften (EuGH) anders, was zu Doppel- oder Nichtbesteuerungen führen kann (vgl. Urteil des EuGH C-210/04 vom 23. März 2006 i.S. FCE Bank plc. Rz. 41; Bericht Vernehmlassungsvorlage, a.a.O., S. 247, 249; Luuk, a.a.O., S. 504 ff.). Immerhin findet diese Praxis in der gesetzlichen Ausgestaltung der Gruppenbesteuerung eine gewisse Stütze. Danach können nur juristische Personen mit Sitz oder Betriebsstätte in der Schweiz in die Gruppenbesteuerung einbezogen werden (vgl. Art. 22 MWSTG, Art. 17 Abs. 3 MWSTV). In den Materialien hierzu wird ausgeführt, dass bei international tätigen Unternehmensgruppen die Unternehmenseinheit auf die Umsätze zwischen Gesellschaften und Betriebsstätten mit Sitz in der Schweiz beschränkt wird und grenzüberschreitende Umsätze innerhalb der Konzerngruppe als gegenüber Dritten ausgeführt gelten (Bericht WAK, S. 759 zu Art. 20 [später Art. 22] Abs. 3 MWSTG; ferner Kommentar zur

Verordnung über die Mehrwertsteuer vom 22. Juni 1994 zu Art. 17 Abs. 3 MWSTV). Der Grundsatz, dass bei der Gruppenbesteuerung generell nur Umsätze zwischen Unternehmen bzw. Betriebsstätten in der Schweiz erfasst werden, und die fragliche Praxis der ESTV betreffend Betriebsstätten beruhen auf ähnlichen Prämissen, nämlich der unterschiedlichen Behandlung von Umsätzen einer "Gruppe" mit und ohne Grenzüberschreitung. In Art. 22 Abs. 1 MWSTG und Art. 17 Abs. 3 MWSTV sowie in den zitierten Materialien scheint gewissermassen unterstellt zu werden, dass Betriebsstätten im grenzüberschreitenden Verhältnis speziell (nämlich selbständig) behandelt werden - andernfalls deren Erwähnung nicht erklärbar wäre. Hinzu kommt, dass diese Praxis im Rahmen der Revision des MWSTG ins formelle Recht überführt werden soll. Die Vorarbeiten und Materialien zu einer bevorstehenden Gesetzesrevision dürfen für die Auslegung des bisherigen Rechts grundsätzlich berücksichtigt werden, dies jedenfalls, wenn das geltende System nicht prinzipiell geändert und der bestehende Rechtszustand lediglich konkretisiert oder Lücken des geltenden Rechts ausgefüllt werden sollen (BGE 125 II 336 E. 7b; 124 II 201 E. 5d; Urteil des Bundesgerichts vom 18. September 2002, ASA 72 S. 427). Gemäss Art. 10 Abs. 3 bzw. Abs. 5 des Entwurfs (A und B) des neuen MWSTG bilden der Sitz im Inland sowie alle inländischen Betriebsstätten zusammen ein Steuersubjekt. In den Materialien wird hierzu ausgeführt, nach der Praxis gälten bisher - ohne besondere Rechtsgrundlage - die in- und ausländischen Niederlassungen eines Unternehmens hinsichtlich der grenzüberschreitenden Dienstleistungen nicht als eine mehrwertsteuerliche Einheit. Die neue Bestimmung (Art. 10 Abs. 3 bzw. 5) diene der Klärung und es werde damit die notwendige Gesetzesgrundlage für die bereits heute geübte Praxis geschaffen. So stellten beispielsweise ausländische Betriebsstätten eines inländischen Unternehmens ein anderes Steuersubjekt dar, so dass über den Leistungsaustausch zwischen den einzelnen Unternehmenseinheiten abzurechnen sei (Botschaft des Bundesrats zur Vereinfachung der Mehrwertsteuer vom 26. Juni 2008 S. 57; Bericht Vernehmlassungsvorlage, a.a.O., S. 69 f.). Auch in diesen Materialien wird also auf die bisher nicht unproblematische Gesetzesgrundlage verwiesen, die Rechtmässigkeit der fraglichen Praxis in materieller Hinsicht aber nicht angezweifelt; vielmehr wird sie in den Gesetzesentwurf *tel quel* integriert. Nicht in den Entwurf übernommen wurde demgegenüber die in der Vernehmlassung noch zur Diskussion gestellte Möglichkeit, in Abweichung von der bisherigen Praxis das Single-Entity-Prinzip (Einheit inklusive der ausländischen Betriebsstätten) einzuführen (vgl. Bericht Vernehmlassungsvorlage, a.a.O., S. 217, 247 ff.). Es steht dem Bundesverwaltungsgericht im Übrigen nicht zu, darüber zu befinden, ob dieser Verzicht angesichts der Rechtslage bzw. der Bestrebungen in der EU zwingend war. Damit besteht vorliegend kein Anlass, in Bezug auf die aktuelle Rechtslage diese ständige Praxis der ESTV - sie gilt seit Inkrafttreten der MWSTV und wurde auch unter dem Regime des MWSTG weitergeführt (vgl. Hinweise oben E. 4.1.1) - in Frage zu stellen. Sie wurde denn auch vom Bundesverwaltungsgericht bereits ohne Beanstandungen angewendet (Urteil A-1359/2006 vom 26. Juli 2007 E. 3.1, 4.1).

E. 4.2

Die MWSTV und das MWSTG verwenden den Begriff der Betriebsstätte an verschiedenen Orten (so in Art. 9, Art. 12, Art. 17 Abs. 3 MWSTV; Art. 10, Art. 14, Art. 22 MWSTG), liefern dazu aber keine Definition. Als Betriebsstätte gilt nach der Umschreibung der ESTV eine feste Geschäftseinrichtung, in der die Geschäftstätigkeit eines Unternehmens oder eines freien Berufs durch unselbständig erwerbstätige Personen ganz oder teilweise ausgeübt wird. Betriebsstätten sind insbesondere Zweigniederlassungen,

Fabrikationsstätten, Werkstätten, Einkaufs- oder Verkaufsstellen, ständige Vertretungen, Bergwerke und andere Stätten der Ausbeutung von Bodenschätzen sowie Bau- und Montagestellen von mindestens 12 Monaten Dauer (Wegleitung der ESTV für Steuerpflichtige 2001 [sowie 2008] Rz. 8; MB Nr. 06 [MWSTG] Ziff. 1.4; MB Nr. 13 [MWSTV] Ziff. 6; vgl. auch Bericht Vernehmlassungsvorlage, a.a.O., S. 247). Diese Umschreibung ist identisch mit Art. 51 Abs. 2 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die direkte Bundessteuer (DBG, SR 642.11) und entspricht weitgehend Art. 5 Abs. 1 und 2 des OECD-Musterabkommens zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen (OECD-MA). Auf Art. 5 OECD-MA wird auch in den Materialien zum MWSTG verwiesen (Bericht WAK, a.a.O., S. 739 zu Art. 13 [Art. 14 MWSTG]; weiter zum mehrwertsteuerlichen Begriff der Betriebsstätte: Camenzind/Honauer/ Vallender, a.a.O., Rz. 540; Kocher, a.a.O., S. 627; für eine Auslegung im Sinn der Rechtsprechung des EuGH: Oberson, a.a.O., S. 410; Prod'hom, a.a.O., S. 260; Buchel, a.a.O., S. 109, je mit Hinweisen; vgl. auch Urteile des EuGH C-73/06 vom 28. Juni 2007 Rz. 54-56; C-168/84 vom 4. Juli 1985, Rz. 18 f.). Nicht als Betriebsstätte gelten sodann nach der Verwaltungspraxis feste Geschäftseinrichtungen, in denen ausschliesslich für das (Haupt-) Unternehmen Tätigkeiten ausgeübt werden, die für dieses bloss vorbereitender Art sind oder bloss Hilfsstätigkeiten darstellen (z.B. reine Auslieferungslager, Forschungsstätten, ferner Informations-, Repräsentations- und Werbebüros des Unternehmens, die nur zur Ausübung von Hilfsstätigkeiten wie etwa Werbe- und PR-Aktivitäten u.ä. befugt sind) (Wegleitung 2001 [sowie 2008] Rz. 8; MB Nr. 06 [MWSTG] Ziff. 1.4; MB Nr. 13 [MWSTV] Ziff. 6; Bericht Vernehmlassungsvorlage, a.a.O., S. 247). Auch diese Umschreibung lehnt sich an jene in Art. 5 Abs. 4 des OECD-MA an (vgl. Bericht WAK, a.a.O., S. 739).

E. 5

Bei der mehrwertsteuerlichen Ermittlung sowohl des Leistungserbringers als auch des Leistungsempfängers ist das Auftreten gegen aussen im eigenen Namen massgeblich (vgl. auch Art. 10 MWSTV bzw. Art. 11 MWSTG). Das Handeln wird grundsätzlich demjenigen mehrwertsteuerlich zugerechnet, der nach aussen, gegenüber Dritten in eigenem Namen auftritt (statt vieler: Urteile des BVGer A-1382/2006 vom 19. Juli 2007 E. 2.2; A-1341/2006 vom 7. März 2007 E. 2.3.1, 3.3, je mit Hinweisen). Die mehrwertsteuerliche Qualifikation von Vorgängen hat nach wirtschaftlichen, tatsächlichen Kriterien (wirtschaftliche Betrachtungsweise) zu erfolgen (statt vieler: Urteil des Bundesgerichts 2A.304/2003 vom 14. November 2003 E. 3.6.1; Urteil des BVGer A-1355/2006 vom 21. Mai 2007 E. 2.2 mit Hinweisen). Dies gilt insbesondere auch für die Bestimmung des Leistungsempfängers (Urteil des Bundesgerichts 2A.202/2006 vom 27. November 2006 E. 3.2, 4.2; Entscheid der SRK vom 20. März 2006 [CRC 2005-021], E. 3b, 4b). In Bezug auf die Identität des Leistungserbringers bzw. -empfängers wird die mehrwertsteuerliche zudem gewöhnlich mit der zivilrechtlichen Ausgangslage übereinstimmen (hierzu und zum Ganzen: Urteil des BVGer A-1341/2006 vom 7. März 2007 E. 2.3.1 mit Hinweisen). Die zivilrechtliche Würdigung des Sachverhalts ist mehrwertsteuerlich nicht entscheidend, kann aber Indizwirkung haben (Urteil des Bundesgerichts 2A.304/2003 vom 14. November 2003 E. 3.6.1; Urteil des BVGer A-1355/2006 vom 21. Mai 2007 E. 2.2, je mit Hinweisen).

E. 6

Umstritten ist vorliegend, ob die Leistungen der internen Revisionsstelle von der Beschwerdeführerin als Dienstleistungsbezug im Sinn von Art. 9 MWSTV bzw. Art. 10

Bst. a MWSTG zu versteuern sind.

E. 6.1.1

Bedingung eines steuerbaren Dienstleistungsbezugs nach Art. 9 MWSTV und Art. 10 MWSTG ist vorab ein mehrwertsteuerlicher Leistungsaustausch. Ein solcher setzt das Gegenüberstehen von zwei Beteiligten in Gestalt eines Leistungserbringers und eines Leistungsempfängers voraus. Vorliegend stehen Leistungen innerhalb derselben juristischen Person zur Diskussion, denn die Revisionsleistungen wurden unstrittigerweise von einem Unternehmensteil der Beschwerdeführerin ohne eigene Rechtspersönlichkeit erbracht. Unbestritten ist auch, dass die interne Revisionsstelle ihre Tätigkeit primär in A. und B. ausübte (Beschwerde S. 15, 17, 26, Einsprache S. 10). Wurden diese grenzüberschreitenden Revisionsleistungen entsprechend dem Standpunkt der ESTV von einem ausländischen Unternehmensteil erbracht, der das Betriebsstättenfordernis erfüllt, besteht nach der Praxis der ESTV, welche wie dargelegt nicht zu beanstanden ist (E. 4.1), ein mehrwertsteuerlicher Leistungsaustausch, womit ein Dienstleistungsbezug nach Art. 9 MWSTV und Art. 10 MWSTG in Betracht kommt. Sind die Revisionsleistungen hingegen nicht von einer ausländischen Betriebsstätte erbracht worden, sondern - wie die Beschwerdeführerin vertritt - dem Gesamtunternehmen (Hauptsitz) zuzurechnen, ist ein mehrwertsteuerlich nicht relevanter Innenumsatz gegeben.

E. 6.1.2

Es ist der Frage nachzugehen, ob - wie die ESTV vorbringt - die Leistungen der internen Revision den Zweigniederlassungen der Beschwerdeführerin in A. und B. als Leistungserbringer zuzurechnen sind. Das üblicherweise bei der mehrwertsteuerlichen Zurechnung von Leistungen herangezogene Kriterium des Auftretens gegen aussen in eigenem Namen (E. 5) ist bei den vorliegenden Leistungen innerhalb eines Gesamtunternehmens nicht hilfreich. Es bestehen auch keine Verträge, aus welchen betreffend die zivilrechtliche Gestaltung (vgl. E. 5) Rückschlüsse gezogen werden könnten. Die wirtschaftliche Betrachtungsweise ist auch bei der Ermittlung des Leistungserbringers entscheidend (E. 5). Zu prüfen ist, ob den Zweigniederlassungen die Revisionsleistungen wirtschaftlich zugeordnet werden können (vgl. Alois Camenzind/Niklaus Honauer, Handbuch zur neuen Mehrwertsteuer (MWST), Bern 1995, Rz. 396; Pierre-Marie Glauser, Evasion fiscale et interprétation économique en matière de TVA, ASA 75 S. 748 f.). Nach Angaben der Beschwerdeführerin wurde die interne Revision "primär in und von A. aus" tätig (Beschwerde S. 15, 17, 26, Einsprache S. 10). Die interne Revisionsstelle werde von Herrn ... vom Sitz A. aus geleitet. Ihm unterstünden 14 Mitarbeiter, die wie er Angestellte der Zweigniederlassung A. seien. Ausserhalb dieser Revisionsgruppe seien einzelne interne Revisoren lokal angestellt, so z.B. in B. und seit 1997 eine Person in Zürich (vgl. ferner Beschwerde S. 17 unten; EA in act. 4 und 5, Einspracheentscheide S. 5, Vernehmlassung S. 2). Laut Revisionsbericht des Jahres 1995 (act. 2 Beilage B) habe die interne Revision ihren Sitz aus logistischen Gründen in A. und einen permanenten Nebensitz in B.. Gemäss diesen Angaben setzte sich die interne Revision im Ausland (also ohne den Revisor in Zürich) aus Mitarbeitern der Zweigniederlassungen A. bzw. B. zusammen und war in diese eingegliedert. Unter diesen Umständen sind die Revisionsleistungen den beiden Zweigniederlassungen wirtschaftlich zuzurechnen und diese - und nicht etwa der Hauptsitz - waren Leistungserbringer. Dass die interne Revision eine spezielle Einheit einer Unternehmung ist und - wie die Beschwerdeführerin geltend macht - von der Geschäftsführung und der laufenden Geschäftstätigkeit unabhängig ist und sein muss (vgl.

unten E. 6.3.3.1/2), hindert die Zuordnung der Leistungen zu den Zweigniederlassungen nicht.

E. 6.1.3

Die Zweigniederlassungen in A. sowie in B. erfüllen - als Ganzes, also betreffend ihre gesamte Tätigkeit - sodann unzweifelhaft die Anforderungen der ESTV an eine "Betriebsstätte" (oben E. 4.2). Zweigniederlassungen werden denn auch in der Praxis der ESTV sowie in Art. 51 DBG und Art. 5 Abs. 2 Bst. b MA-OECD als typische Beispiele für Betriebsstätten genannt. Die Beschwerdeführerin bestreitet im Übrigen nicht, dass die Zweigniederlassungen als solche Betriebsstätten sind. Sie vertritt vielmehr, dass die Tätigkeit der internen Revision in A. und B. für sich, also abgekoppelt von der Geschäftstätigkeit dieser Zweigniederlassungen, zu beurteilen sei. Sie ist der Ansicht, dass der Bezug der Dienstleistungen nur steuerbar wäre, wenn die interne Revision im Ausland für sich alleine eine Betriebsstätte darstellen würde. Dieser Standpunkt trifft nicht zu. Die interne Revision stellt nach dem soeben Gesagten nicht eine von den Betriebsstätten in A. und B. losgelöste Einrichtung (ebenfalls in A. bzw. B.) dar und deren Leistungen sind den Zweigniederlassungen zuzurechnen. Sind diese als Betriebsstätten zu qualifizieren, schlägt auch der Hinweis der Beschwerdeführerin auf die "Hilfstätigkeiten" (oben E. 4.2) fehl. Sind die Zweigniederlassungen A. und B. Leistungserbringer der Revisionsleistungen und als ausländische Betriebsstätten eigenständige (potentielle) Steuersubjekte, bestehen vorliegend folglich mehrwertsteuerlich relevante Aussenumsätze (E. 4.1).

E. 6.2.1

Art. 9 MWSTV setzt sodann voraus, dass der Ort der Dienstleistung (Art. 12 MWSTV) sich im Ausland befindet (E. 3.1). Nachdem die fraglichen Leistungen den Betriebsstätten im Ausland als Leistungserbringer zuzurechnen sind, ist dies nach dem vorliegend anwendbaren Art. 12 Abs. 1 MWSTV (Erbringerortsprinzip, E. 2.1) der Fall.

E. 6.2.2

Was die Rechtslage unter dem MWSTG anbelangt, so steht vorliegend Art. 10 Bst. a MWSTG zur Diskussion, denn die fraglichen Dienstleistungen sind unter Art. 14 Abs. 3 MWSTG zu subsumieren (oben E. 2.2 und 3.2.2). Bedingung dieses Tatbestands ist weiter, dass die Leistungen von einem "Unternehmer mit Sitz im Ausland" erbracht werden (vgl. auch Art. 25 Abs. 1 Bst. c MWSTG). Dieses Erfordernis kann bei ausländischen Betriebsstätten schweizerischer Unternehmen, die nach der Praxis als mehrwertsteuerlich selbständige Gebilde behandelt werden (E. 4.1), bejaht werden. Die Besteuerung von Leistungen ausländischer Betriebsstätten an den Hauptsitz in der Schweiz nach Art. 10 Bst. a MWSTG ist logische Konsequenz aus dieser Praxis (vgl. BB Finanzbereich [MWSTG] Ziff. 2.2 S. 18; ebenso Bericht Vernehmlassungsvorlage, a.a.O., S. 248; Prod'hom, a.a.O., S. 263; Luuk, a.a.O., S. 504 f. Ziff. 1.1.2; Christoph M. Meier/Ivo Pollini, Schweiz-EU: Unterschiede im MWST- und Zollrecht, StR 2007 S. 548 Ziff. 2.2.2 mit Bsp.; Schafroth, a.a.O., S. 834 [wenn auch kritisch in Bezug auf die Praxis der ESTV]).

E. 6.3

Weitere Voraussetzung sowohl von Art. 9 MWSTV als auch von Art. 10 Bst. a MWSTG i.V.m. Art. 14 Abs. 3 MWSTG ist, dass der Empfänger der Dienstleistung Sitz (oder Betriebsstätte, was vorliegend nicht interessiert) im Inland hat. Art. 9 MWSTV statuiert dies explizit und verlangt zudem die Nutzung und Auswertung in der Schweiz. Diesbezüglich gilt die von der Rechtsprechung mehrfach bestätigte Vermutung nach MB

Nr. 13 Ziff. 2 Bst. c, wonach die - wie vorliegend - unter diesen Bst. c fallenden Dienstleistungen am Ort des Sitzes des Empfängers genutzt und ausgewertet werden (vgl. Urteil des BVGer A-4896/2007 vom 10. Januar 2008 E. 2.4.2; Entscheid der SRK vom 27. Juli 2006, VPB 70.103 E. 2c/bb mit Hinweisen). Im Geltungsbereich des MWSTG ergibt sich das Erfordernis des inländischen Leistungsempfängers aus Art. 10 Bst. a MWSTG, welcher verlangt, dass die Dienstleistung im Inland erbracht wird (E. 3.2.2), in Verbindung mit Art. 14 Abs. 3 MWSTG, wonach sich der Ort der Dienstleistung im Inland befindet, wenn der Empfänger den Sitz seiner wirtschaftlichen Tätigkeit (oder eine Betriebsstätte) in der Schweiz hat.

E. 6.3.1

In Bezug auf die Existenz eines schweizerischen Leistungsempfängers (und die Nutzung und Auswertung in der Schweiz nach Art. 9 MWSTV) macht die Beschwerdeführerin (im Eventualstandpunkt) geltend, dass die Arbeiten der internen Revision in erster Linie den ausländischen Zweigniederlassungen und Tochtergesellschaften zukämen. In gewissem Umfang (als Vorschlag 17% der Gesamtkosten) ist hingegen auch nach ihrer Ansicht der schweizerische Hauptsitz Leistungsempfänger. Es bleibt für die darüber hinaus gehenden Revisionsleistungen das Kriterium des inländischen Empfängers zu prüfen.

E. 6.3.2

Nicht hilfreich ist zur Bestimmung des Leistungsempfängers vorliegend das Kriterium des Auftretens gegen aussen (E. 5, vgl. auch E. 6.1.2). Verträge oder Fakturen der Zweigniederlassungen A. bzw. B. (als Leistungserbringer) entweder an den Hauptsitz oder an die einzelnen Zweigniederlassungen, welche Rückschlüsse auf den Leistungsempfänger zulassen, sind nicht aktenkundig. Die (einzelne) Faktur in den Akten (Beiblatt Nr. 3 zum Kontrollbericht, Beilage C), wonach der Hauptsitz den Tochtergesellschaften Kosten für die interne Revision "weiterfakturiert" hat (s.a. Einspracheentscheide S. 6 und unten E. 6.3.7), ergibt im vorliegenden Zusammenhang ebenfalls nichts Schlüssiges und könnte höchstens als Indiz gewertet werden, dass der Hauptsitz (erster) Leistungsempfänger war.

E. 6.3.3

Die interne Revision einer Bank untersteht verschiedenen aktien- sowie banken- bzw. aufsichtsrechtlichen Bestimmungen.

E. 6.3.3.1

Gemäss dem seit 1. Februar 1997 in Kraft stehenden Art. 9 Abs. 4 der Bankenverordnung vom 17. Mai 1972 (BankV, SR 952.02; ebenso Art. 20 Abs. 2 Börsenverordnung vom 2. Dezember 1996 [BEHV, SR 954.11] für Effekthändler) wird von einer Bank (unter Vorbehalt von Ausnahmefällen) insbesondere die Einrichtung einer von der Geschäftsführung unabhängigen internen Revision (Inspektorat) verlangt. Schon vor dem 1. Februar 1997 war - in Ausführung von Art. 3 Abs. 1 des Bankengesetzes vom 8. November 1934 (BankG, SR 952.0) und Art. 7 ff. BankV - eine interne Revision durch das Rundschreiben der EBK "Interne Revision (Inspektorat)" vom 14. Dezember 1995 (EBK-RS 95/1, in Kraft bis zum Jahr 2006) vorgeschrieben (N. 2, wiederum mit Ausnahmen: N. 3 ff.).

E. 6.3.3.2

In Bezug auf die Stellung der internen Revision sah das EBK-RS 95/1 das Folgende vor: Die interne Revision wird vom Verwaltungsrat gewählt, ist diesem unmittelbar unterstellt

und nimmt die ihr von diesem übertragenen Überwachungsaufgaben wahr. Sie erstattet über alle wichtigen Feststellungen einer Prüfung schriftlich Bericht an den Verwaltungsrat oder einen Ausschuss aus seiner Mitte (N. 10-13). Die interne Revision arbeitet prozessunabhängig vom täglichen Geschäftsgeschehen und ist organisatorisch eine selbständige Einheit. Sie verfügt über ein unbeschränktes Prüfungsrecht innerhalb der Unternehmung bzw. innerhalb des Konzerns (N. 13; zum Ganzen auch das seit 2006 geltende EBK-RS 06/6 Rn. 15 f., 60, 73, 75 ff.). Dass die interne Revision dem Verwaltungsrat unterstellt ist und diesem zu berichten hat, wird in der Lehre nicht angezweifelt und als systemgerecht bezeichnet (Urs Emch/Hugo Renz/Reto Arpagaus, Das schweizerische Bankgeschäft, 6. Aufl., Zürich 2004, N. 2914, 2922; Adriano Margiotta, Das Bankgeheimnis: Rechtliche Schranke eines bankkonzerninternen Informationsflusses, 2002, S. 372; Daniel Bodmer/Beat Kleiner/Benno Lutz, Kommentar zum schweizerischen Bankengesetz, Nachlieferung 17, 2006, 9. Abschnitt, P10, IV. Aufgaben der Revision, A, Ziff. 2; vgl. auch Peter Böckli, Schweizer Aktienrecht, 3. Aufl., Bern 2004, S. 1546 f.). Die Oberleitung, die Überwachung und Kontrolle der Finanzen und die Oberaufsicht einer Gesellschaft ist unübertragbare und unentziehbare Aufgabe des Verwaltungsrats (Art. 716a Abs. 1 Ziff. 1, 3, 5 des Obligationenrechts vom 30. März 1911 [OR, SR 220]). Diese Führungs-, Überwachungs-, Aufsichts- und Kontrollpflicht erfüllt der Verwaltungsrat unter anderem mit Hilfe des Instruments der internen Revision (vgl. Margiotta, a.a.O., S. 371 f.; EBK-RS 06/6 N. 9 ff.; Bodmer/Kleiner/Lutz, a.a.O., Ziff. 2). Auch aktienrechtlich muss der Verwaltungsrat die interne Revision aber nicht selbst übernehmen, sondern er hat für deren zweckmässige Ausgestaltung zu sorgen und kann damit eine andere Stelle beauftragen (Böckli, a.a.O., S. 1546 f.). Bankenrechtlich ist eine Delegation an die interne Revisionsstelle zwingend (oben E. 6.3.3.1).

E. 6.3.3.3

Im Konzern hat sich die interne Revision gemäss EBK-RS 95/1 grundsätzlich auf alle Konzerngesellschaften zu erstrecken (N. 13 f.). Die Konzernmutter und genauer deren Verwaltungsrat muss eine Überwachung und angemessene Risikokontrolle im ganzen Konzern gewährleisten (Margiotta, a.a.O., S. 373 f. mit Hinweisen, 383 f.). Diese Pflicht besteht auch aktienrechtlich: Dem Verwaltungsrat der konzernleitenden Gesellschaft obliegen die Aufgaben nach Art. 716a Abs. 1 OR, wozu auch die zweckmässige Ausgestaltung der internen Revision gehört, in Bezug auf den Gesamtkonzern (Böckli, a.a.O., S. 1171, 1534, 1546 f.). Der Verwaltungsrat der Muttergesellschaft behilft sich hierfür der internen (Konzern-)Revision, welche von ihm bestellt wird und ihre Aufgaben in dessen Auftrag wahrnimmt (Margiotta, a.a.O., S. 373 f., 383 f.).

E. 6.3.3.4

Als Aufgaben der Internen Revision gelten unter anderem die Prüfung der finanziellen Ergebnisse, die Beurteilung des Risikomanagements, des internen Kontrollsystems, der Tätigkeit und der Leistung der Führung (Governance), die Überprüfung der Einhaltung der Geschäftspolitik, der bankinternen Organisationsgrundlagen und der gesetzlichen, insbesondere aufsichtsrechtlichen, Vorgaben (compliance) (Margiotta, a.a.O., S. 374 f.; Susan Emmenegger/Hansueli Geiger, Bank-Aktiengesellschaften, 2004, N. 164; Max Boemle/Max Gsell/Jean-Pierre Jetzer/Paul Nyffeler/Christian Thalmann, Geld-, Bank- und Finanzmarkt-Lexikon der Schweiz, Zürich 2002, S. 907 f.). Entsprechende Aufgaben kommen der internen Revision der Konzernmutter in Bezug auf den ganzen Konzern zu (Margiotta, a.a.O., S. 374 f.).

E. 6.3.4

Vorliegend können die vorstehenden Grundsätze betreffend Stellung, Funktion und Aufgaben der - jeder Bank zwingend vorgeschriebenen (E. 6.3.3.1) - internen Revision zur Ermittlung des Leistungsempfängers herangezogen werden, wie dies auch die ESTV tut, denn die Beschwerdeführerin muss ihre interne Revision entsprechend diesen Regeln organisieren. Auch vorliegend ist die interne Revision im Auftrag des Verwaltungsrats tätig und hat an ihn zu berichten (E. 6.3.3.2). Selbstverständlich gilt dies für die Revisionsleistungen betreffend die gesamte juristische Person inklusive zivilrechtlich unselbständige (auch ausländische) Zweigniederlassungen. Darüberhinaus trifft dies auch für die Revision bei den juristisch unabhängigen Tochtergesellschaften zu; in Bankkonzernen hat die interne Revision auch die Tochtergesellschaften zu kontrollieren und sie tut dies ebenfalls im Auftrag des Verwaltungsrats der konzernleitenden Gesellschaft (E. 6.3.3.3). Folglich richten sich die Leistungen der internen Revision aufgrund der aktien-, banken- und aufsichtsrechtlichen Gegebenheiten vorliegend an den Verwaltungsrat der Muttergesellschaft mit Sitz in der Schweiz. Der Leistungsempfänger befindet sich in der Schweiz.

E. 6.3.5

Die Beschwerdeführerin hat im Übrigen auch nicht aufgezeigt, dass ihre interne Revision zusätzlich neben den üblichen Leistungen einer internen Revision (E. 6.3.3.4), deren Adressat wie dargelegt der Verwaltungsrat ist, weitere Leistungen erbracht hätte, die sich direkt an die verschiedenen Niederlassungen richteten. Aufgezählt wird vorliegend etwa die Überprüfung der internen Kontrolle, die Kontrolle und Überwachung von Bankrisiken, die Überprüfung der Organisation, die Kontrolle der Beachtung übergeordneter Vorschriften (compliance) usw. (siehe Audit Planning Memorandum für die "... Zone", Beschwerdebeilage 11, Ziff. 2; Beschwerde S. 19; Inhalt des summary reports, Beilage 14, sowie des detailed reports, Beilage 15, v.a. Ziff. 2). Diese Tätigkeiten - und zwar auch bezogen auf sämtliche Zweigniederlassungen und Tochtergesellschaften - lassen sich unter die üblichen Tätigkeiten einer internen Revision (E. 6.3.3.4) subsumieren. Insbesondere wird die von der Beschwerdeführerin hervorgehobene Tätigkeit der internen Revision betreffend Einhaltung der regulatorischen Bestimmungen vor Ort, von internen Weisungen und internationalen Bankenvorschriften bzw. -standards (compliance) als Aufgabe der internen Revision betrachtet (E. 6.3.3.4). Selbstverständlich erscheint, dass die Überprüfung der compliance neben inländischen auch ausländische Normen umfasst. Der schweizerische Verwaltungsrat ist auch für die Einhaltung ausländischer Vorschriften durch die Zweigniederlassungen und Tochtergesellschaften verantwortlich (E. 6.3.3.3, 6.3.4; s.a. Margiotta, a.a.O., S. 374, 382).

E. 6.3.6

Nach dem Gesagten dringt auch das Argument der Beschwerdeführerin, dass nur ein Summary Report an den Verwaltungsrat gehe und ein Detailed Report an die einzelnen Zweigniederlassungen, nicht durch. Auch wenn die detaillierten Berichte (welche im Übrigen Grundlage der Summary Reports bilden) an die einzelnen Niederlassungen gehen (vgl. Ziff. 10 des Audit Planning Memorandums, Beilage 11, Ziff. 2; Deckblatt und Ziff. 2.2 Summary Report; Deckblatt Detailed Report), handelt die interne Revision dabei wie erläutert im Auftrag des Verwaltungsrats und die mit diesen Berichten im Zusammenhang stehenden Arbeiten werden dem Verwaltungsrat bzw. dem Hauptsitz in der Schweiz erbracht.

E. 6.3.7

Eine andere Frage ist im Übrigen, ob die Muttergesellschaft einen Teil dieser Revisionskosten (insofern als die Leistungen nicht nur ihr, sondern auch direkt den Tochtergesellschaften zukommen) im Sinn eines zweiten steuerbaren Umsatzes an die Zweigniederlassungen und Tochtergesellschaften weiterfakturieren kann (vgl. hierzu auch Einspracheentscheid S. 6 unten, wonach eine solche Weiterbelastung auf die Tochtergesellschaften erfolgt sei). Dies ist indessen vorliegend nicht Streitgegenstand.

E. 6.3.8

Insgesamt kann mit der ESTV davon ausgegangen werden, dass vorliegend der Verwaltungsrat bzw. der Hauptsitz der Beschwerdeführerin in der Schweiz Empfänger sämtlicher Leistungen der internen Revision ist. Damit sind mit dem Erfordernis des inländischen Leistungsempfängers (E. 6.3) alle Voraussetzungen von Art. 9 MWSTV sowie Art. 10 Bst. a MWSTG (vgl. E. 6.1, 6.2) erfüllt.

E. 6.4

Es bleibt zum Vorbringen der Beschwerdeführerin Stellung zu nehmen, wonach sich bei einer Auslegung der MWSTV und des MWSTG und aus den Geboten der Gleichbehandlung, der Wettbewerbs- und der Steuerneutralität ergäbe, dass ein steuerbarer Bezug von Dienstleistungen aus dem Ausland dann zu greifen habe, wenn sich ein inländischer Empfänger durch den Dienstleistungsbezug aus dem Ausland gegenüber einem Bezug aus dem Inland erspare, die Mehrwertsteuer zu tragen. Die vorliegende Situation der Leistungen von einem ausländischen, unselbständigen Betriebsteil an den Schweizer Hauptsitz sei mit jener zu vergleichen, wenn ein Leistungsaustausch zwischen einem Unternehmen und einem unselbständigen Betriebsteil in der Schweiz erfolgen würde. Ein solcher Leistungsaustausch wäre aber mehrwertsteuerlich irrelevant, weil er innerhalb ein und desselben inländischen Steuersubjekts erfolgt. Damit rechtfertigt sich auch in der vorliegenden Konstellation keine Besteuerung. Bei dieser Argumentation übersieht die Beschwerdeführerin, dass die unterschiedliche Behandlung von Leistungen zwischen schweizerischem Hauptsitz und einerseits inländischen und andererseits ausländischen Betriebsstätten nicht aus einer (falschen) Auslegung von Art. 9 MWSTV und Art. 10 Bst. a MWSTG resultiert, sondern aus dem mehrwertsteuerlichen Status einer ausländischen Betriebsstätte als verselbständigt Gebilde (oben E. 4.1, 6.1). Nachdem eine solche wie eine Drittunternehmung behandelt wird (oben E. 4.1), schlägt der Vergleich mit einer schweizerischen Betriebsstätte fehl, wenn schon müsste der Vergleich mit einer dritten, selbständigen inländischen Leistungserbringerin gezogen werden. Diese Vergleichskonstellation führte aber zu einer Steuerbelastung, womit die Besteuerung vor dem Regelungszweck von Art. 9 MWSTV - und unter Anwendung der besagten Praxis betreffend Betriebsstätten (E. 4.1) - nicht zu beanstanden ist (hierzu oben E. 3.1). Im Übrigen, namentlich auch betreffend das zweite Argument zum Hauptstandpunkt der Beschwerdeführerin, kann auf die Rechtsprechung zur Verfassungsmässigkeit von Art. 9 MWSTV (dessen Inhalt im MWSTG, Art. 10 Bst. b, übernommen wurde) verwiesen werden (oben E. 3.1). Was die Zeit unter dem Geltungsbereich des MWSTG anbelangt, so dringt die Argumentation der Beschwerdeführerin schon deshalb nicht durch, weil der von ihr angerufene Regelungszweck des Art. 9 MWSTV (und Art. 10 Bst. b MWSTG) für Art. 10 Bst. a MWSTG nicht gilt (zum Hintergrund dieser Bestimmung oben E. 3.2).

E. 6.5

Zu erwähnen ist schliesslich der - rückwirkend anwendbare (vgl. statt vieler: Urteil des Bundesgerichts 2C_614/2007 vom 17. März 2008 E. 3.5; Urteil des BVGer A-1438/2006 vom 11. Juni 2007 E. 3.3) - Art. 45a der Verordnung vom 29. März 2000 zum Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer (MWSTGV, SR 641.201) und Ziff. 2.7 der zugehörigen Praxismitteilung der ESTV vom 27. Oktober 2006 "Behandlung von Formmängeln", worin die ESTV unter dem Titel "nicht fakturierte konzerninterne Dienstleistungen unter rechtlich selbständigen Gesellschaften sowie zwischen Unternehmen und ihren Betriebsstätten über die Landesgrenzen hinaus" festhält, dass Dienstleistungen, die sich rechtlich selbständige Konzerngesellschaften gegenseitig erbringen, in Rechnung zu stellen sowie zu verbuchen und zu versteuern sind. Dasselbe gilt auch für Dienstleistungen, die ausländische Unternehmen ihren inländischen Betriebsstätten bzw. inländische Unternehmen ihren ausländischen Betriebsstätten gegenüber über die Grenze hinweg erbringen. Neu kann für die rückliegende Zeit auf die nachträgliche Fakturierung, Verbuchung und Versteuerung verzichtet werden, wenn irrtümlich keine Fakturierung erfolgte und sofern der Leistungsbezüger zum vollen Vorsteuerabzug berechtigt ist. Art 45a MWSTGV ist nur bei eigentlichen Formfehlern anwendbar. Die Nachforderung der ESTV stützt sich jedoch nicht auf formelle Gründe. Ohnehin fehlt es an der Negativvoraussetzung von Art. 45a MWSTGV, dass kein Steuerausfall entsteht, denn die Beschwerdeführerin ist nicht zum vollen Vorsteuerabzug berechtigt. Ebenso wenig wie Art. 45a MWSTGV ist bei diesen Gegebenheiten die - sich auf diese Bestimmung stützende - Ziff. 2.7 der Praxismitteilung anwendbar. Weder erfolgte die unterlassene Fakturierung "irrtümlich" noch ist der Leistungsbezüger zum vollen Vorsteuerabzug berechtigt.

E. 6.6

Die Beschwerde ist in Bezug auf die Nachforderung unter dem Titel des Bezugs von Revisionsleistungen aus dem Ausland (Art. 9 MWSTV) bzw. von Unternehmen mit Sitz im Ausland (Art. 10 Bst. a MWSTG) - sowohl im Haupt- als auch im Eventualantrag - abzuweisen. Die Berechnung der Steuer auf den Dienstleistungsbezügen (vgl. hierzu Einspracheentscheide S. 7) wird im Übrigen in der Beschwerde (anders als noch in der Einsprache, vgl. S. 10) nicht beanstandet.

E. 7

Die Beschwerdeführerin rügt sodann eine Verletzung des rechtlichen Gehörs. Sie habe der ESTV in der Einsprache im Sinn einer Pauschalierung vorgeschlagen, maximal 17% der Gesamtkosten der internen Revision als Berechnungsbasis anzusetzen. Dieser Vorschlag beruhe primär auf Aussagen der internen Revision in A.. In der Einsprache (Ziff. 6.2.2 und implizit in Ziff. 6.2.5) sei ein entsprechender Beweis offeriert worden. Die ESTV habe den Verzicht auf diese Beweisofferten nicht begründet.

E. 7.1

Aus dem Gebot der Gewährung des rechtlichen Gehörs (Art. 29 Abs. 2 BV; Art. 4 der Bundesverfassung der Schweizerischen Eidgenossenschaft vom 29. Mai 1874 [aBV]) folgt der Anspruch auf Abnahme der von einer Partei angebotenen Beweise, soweit diese erhebliche Tatsachen betreffen und nicht offensichtlich beweisuntauglich sind (BGE 127 I 54 E. 2b mit Hinweisen; vgl. auch Art. 33 Abs. 1 VwVG). Keine Verletzung des rechtlichen Gehörs liegt vor, wenn eine Behörde auf die Abnahme beantragter Beweismittel verzichtet, weil sie auf Grund der bereits abgenommenen Beweise ihre Überzeugung gebildet hat, wenn die Tatsachen bereits aus den Akten genügend ersichtlich sind und in

vorweggenommener, antizipierter Beweiswürdigung angenommen werden kann, dass die Durchführung des Beweises im Ergebnis nichts ändern wird (BGE 131 I 153 E. 3; 124 I 208 E. 4a; 122 II 464 E. 4a, je mit Hinweisen; Moser, a.a.O., Rz. 3.65 ff.; betreffend Antrag auf Zeugeneinvernahme: Urteil des Bundesgerichts 2C_115/2007 vom 11. Februar 2008 E. 2.2; Entscheid der SRK vom 27. Juli 2004, VPB 69.7 E. 4b, 6b/aa).

E. 7.2

In Ziff. 6.2.2 der Einsprache wurde zwar ein "Expertenbericht durch einen Leiter interne Bankenrevisionen" als Beweis offeriert. Vorab ist anzumerken, dass die Bezeichnung "Expertenbericht" eher auf einen schriftlichen Bericht schliessen lässt, der auch ohne "Beweisabnahme" hätte eingereicht werden können. Weiter liesse sich fragen, ob die Beschwerdeführerin (falls sie einen Zeugenbeweis offerieren wollte) diesen Beweis überhaupt rechtsgenügend beantragt hat, nachdem das Beweisthema und die Beweistauglichkeit nicht näher erläutert wurden. Gleichermassen wurde die Rüge der Gehörsverletzung in der Beschwerde mangelhaft substantiiert. Ohnehin durfte die ESTV aber in antizipierter Beweiswürdigung davon ausgehen, dass die Abnahme des offerierten Beweises am Ergebnis nichts geändert hätte; die in Ziff. 6.2.2 der Einsprache gemachten sachverhaltlichen Ausführungen wurden mit Ausnahme der Konklusion im letzten Satz dieser Passage von der ESTV denn auch als solches nicht in Abrede gestellt, sondern (wie auch im vorliegenden Entscheid) nur abweichend gewertet. Eine Gehörsverletzung liegt aus diesen Gründen nicht vor.

E. 8

Als Zweites ist die Berechnung des Vorsteuerabzuges anhand der Vorsteuerpauschale für Banken strittig (vgl. Ziff. 2 und Anhang 1 der beiden EA).

E. 8.1

Die ESTV ermöglicht den Banken, welche die Gewinn- und Verlustrechnung im Sinn von Art. 25a BankV zu gliedern haben, mit der branchenspezifischen Vorsteuerpauschale eine vereinfachte Steuerabrechnung (Broschüre "Banken und Finanzgesellschaften" vom März 1995 [BB Banken] Anhang II Ziff. 1 und [für die Zeit ab 1997] Nachtrag zu dieser Broschüre, Ausgabe Mai 1998, Anhang IIbis Ziff. 1; BB Finanzbereich [MWSTG] Ziff. 7.1). Die anrechenbare Vorsteuer kann annäherungsweise anhand eines Aufteilungsschlüssels ermittelt werden. Die Höhe der abziehbaren Vorsteuern errechnet sich dabei im Wesentlichen anhand des Verhältnisses der steuerbaren Erträge des Kommissions- und Dienstleistungsgeschäftes zum Gesamtertrag (zur Berechnung im Einzelnen: BB Banken Anhang II Ziff. 6.1, 6.3 und Nachtrag Anhang IIbis Ziff. 6; BB Finanzbereich Ziff. 7.6).

E. 8.2

Basis für die Ermittlung der Vorsteuerpauschale bilden gemäss der Praxis die verschiedenen Ertragspositionen (mit einzelnen Modifikationen) der nach Art. 25a BankV gegliederten Erfolgsrechnung (Ziff. 6.1 der BB Banken, Ziff. 6.1 und 6.2 Nachtrag, BB Finanzbereich Ziff. 7.6.1; vgl. auch Camenzind/Honauer/Vallender, a.a.O., Rz. 1550). Die Buchhaltung einer Bank muss neben den bankenrechtlichen Vorschriften (v.a. Art. 23 ff. BankV) die handelsrechtlichen Buchführungsvorschriften (v.a. Art. 662 ff. OR und Art. 957 ff. OR) berücksichtigen (vgl. Art. 6 Abs. 2 BankG). Weiter muss die Richtlinie der EBK zu den Rechnungslegungsvorschriften von Art. 23 ff. BankV vom 14. Dezember 1994 (RRV-EBK) befolgt werden (Art. 28 BankV). Aufgrund des Verweises in den genannten

Broschüren (E. 8.1) auf die Erfolgsrechnung gemäss Art. 25a BankV bildet also die gemäss diesen Grundlagen erstellte Erfolgsrechnung Grundlage für die Berechnung der Vorsteuerpauschale für Banken. Entsprechend ist für die Frage, ob ein Mittelzufluss als Ertrag in den Gesamtertrag gemäss Ziff. 6.1 und 6.3 Anhang II der BB Banken bzw. Ziff. 7.6 BB Finanzbereich einzubeziehen ist, auf handelsrechtliche Gesichtspunkte abzustellen. Das Bestehen eines mehrwertsteuerlichen Umsatzes bzw. Leistungsaustauschs ist nicht erforderlich. Handelsrechtlich sind nicht nur Erlöse aus Lieferungen und Leistungen (Umsatz) Erträge, sondern etwa auch Erlöse aus Veräusserungen von Anlagevermögen und Finanzerträge (vgl. etwa Art. 663 Abs. 2 OR), und namentlich der Beteiligungsertrag (Dividenden) von Tochtergesellschaften, welcher mehrwertsteuerlich einen Nichtumsatz bildet. Letzterer ist gemäss RRV-EBK Rz. 119 unter den übrigen ordentlichen Erfolg (Position 1.4 Art. 25a BankV) einzuordnen.

E. 8.3

Von der erläuterten Massgeblichkeit der handelsrechtlichen Erfolgsrechnung für die bankenspezifische Vorsteuerpauschale (oben E. 8.1, 8.2) ist eine Ausnahme zu machen insoweit als ausländische Betriebsstätten zur Diskussion stehen. Handelsrechtlich erstreckt sich die Pflicht der Gesamtunternehmung zu kaufmännischer Buchführung (Art. 957 OR) grundsätzlich auch auf die juristisch unselbständigen Zweigniederlassungen. Unabhängig davon, ob für eine Zweigniederlassung gegebenenfalls eine gesonderte Buchhaltung geführt wird, werden deren Betriebsergebnisse dem Hauptsitz angerechnet und die separaten Bilanzen und Erfolgsrechnungen sind mit jenen des Hauptsitzes zu vereinigen. Dies gilt auch für ausländische Zweigniederlassungen (Markus Neuhaus/Peter Binz, Basler Kommentar, Obligationenrecht II, Basel 2002, Rz. 30 zu Art. 957; Karl Käfer, Berner Kommentar zum schweizerischen Privatrecht, Bern 1981, Rz. 75 f. zu Art. 957; Philippe Zimmermann/Damaris Walti-Rhiner, Aufbewahren von Geschäftsbüchern, ST 2004 S. 868, 870; vgl. ferner Art. 25c Abs. 1 Ziff. 5.7 BankV). Mehrwertsteuerlich werden die ausländischen Betriebsstätten aber behandelt wie selbständige, juristisch eigenständige Unternehmungen (E. 4.1). Konsequenz dieser mehrwertsteuerrechtlichen Verselbständigung ist, dass grundsätzlich Aufwand und Ertrag der ausländischen Betriebsstätten in der für die Vorsteuerpauschale heranzuziehenden Erfolgsrechnung des schweizerischen Hauptsitzes ausser Acht zu lassen sind (wie dies auch die Beschwerdeführerin nach ihren eigenen Angaben gehalten hat, vgl. Beschwerde S. 10, Einsprache S. 4, 6). Auf der anderen Seite müssen aber Vorgänge zwischen Hauptsitz und ausländischen Betriebsstätten in der für die Vorsteuerpauschale relevanten Erfolgsrechnung behandelt werden wie entsprechende Ereignisse zwischen unabhängigen Unternehmen. Ob ein solcher Vorgang zum Gesamterfolg gemäss Ziff. 6.1 und 6.3 Anhang II der BB Banken bzw. Ziff. 7.6 BB Finanzbereich zu rechnen ist, entscheidet sich (immer unter verselbständigter Behandlung der Betriebsstätte) wiederum nach handelsrechtlichen Grundsätzen (oben E. 8.2).

E. 8.4.1

Die vorliegend strittigen Zahlungen von ausländischen Betriebsstätten für ihnen vom Hauptsitz erbrachte "zentrale Dienstleistungen" (sog. Recovery Branches) bilden also für die Vorsteuerpauschale zweifellos Ertrag; wären sie von einer Drittunternehmung geleistet worden (E. 8.3), hätte es sich um handelsrechtlichen Erfolg aus Leistungserstellung gehandelt. In der Einsprache wurde im Übrigen noch eingeräumt, dass es sich um aufzurechnende Erträge handelt. Hingegen wurde die Subsumtion der ESTV unter Ziff.

1.4.6 von Art. 25a Abs. 1 BankV "übriger ordentlicher Erfolg" bemängelt. Verlangt wurde die Einordnung unter Position 1.3 "Erfolg aus dem Kommissions- und Dienstleistungsgeschäft" bzw. (ab 1997) Ziff. 1.2.3 "Kommissionsertrag übriges Dienstleistungsgeschäft", was die Quote der abzugsfähigen Vorsteuern erhöht hätte (vgl. E. 8.1). Diese Argumentation wurde in der Beschwerde nicht mehr aufgenommen, womit sich einlässliche Ausführungen hierzu erübrigen. Anzumerken bleibt, dass als Kommissions- und Dienstleistungsgeschäft die üblicherweise von einer Bank an ihre Kunden erbrachten Dienstleistungen anzusehen sind, worunter die fraglichen "zentralen Dienstleistungen" des Hauptsitzes an die Betriebsstätten nicht fallen (vgl. die Umschreibung in Rz. 110 ff. RRV-EBK; explizit: Ziff. 5.2.3 S. 16 der ab 1. Januar 2008 gültige Broschüre "Vorsteuerpauschale für Banken" [Anhang Nr. 14a zur Branchenbroschüre Nr. 14 Finanzbereich]). Die Zuweisung der ESTV zum übrigen ordentlichen Erfolg ist nicht zu beanstanden.

E. 8.4.2

Weiter hat die ESTV die Gewinntransfers der ausländischen Betriebsstätten an den Hauptsitz als übrigen ordentlichen Ertrag (Position 1.4.6) aufgerechnet, also ebenfalls in den für die Berechnung des Kürzungsschlüssels massgeblichen Gesamterfolg miteinbezogen. Diese Gewinntransfers sind in der Erfolgsrechnung für die Vorsteuerpauschale ebenfalls zu behandeln wie Zahlungen von selbständigen Unternehmen (E. 8.3). Der ESTV ist folglich darin zuzustimmen, dass sie - unter dem hier einzig massgeblichen Aspekt der Berechnung der Vorsteuerpauschale - mit Beteiligungserträgen (Dividenden) von rechtlich selbständigen Tochtergesellschaften verglichen werden können (oben E. 8.2). Die fraglichen Gewinntransfers sind für die Bankenpauschale nach den massgeblichen handelsrechtlichen Gesichtspunkten in den Gesamterfolg des Hauptsitzes zu integrieren. Die von der Beschwerdeführerin vorgebrachten mehrwertsteuerlichen Überlegungen wie das Bestehen eines Umsatzes oder ob bestimmte Vorgänge wie die Nichtumsätze Vorsteuerabzugskürzungen zur Folge haben oder nicht (Beschwerde S. 31 f. und S. 33 f.) sind dabei irrelevant (oben E. 8.2).

E. 8.4.3

Auch die weiteren Vorbringen der Beschwerdeführerin dringen nicht durch. Nicht schlagend ist das Argument, dass sie bei der Vorsteuerpauschale mit ihren ausländischen Zweigniederlassungen nicht anders behandelt werden dürfe als Banken mit Zweigniederlassungen ausschliesslich im Inland und dass die Wettbewerbsneutralität und das Gleichbehandlungsgebot verletzt seien. Diese Ungleichbehandlung ergibt sich wie erläutert (E. 8.3) aus der nicht zu beanstandenden Praxis der ESTV in Bezug auf ausländische Betriebsstätten (E. 4.1). Damit ist ebenfalls nicht massgeblich, dass sich - wie in der Beschwerde kritisiert - in der Praxis der ESTV zur Vorsteuerpauschale kein Hinweis auf diese Behandlung von Überweisungen ausländischer Betriebsstätten findet. Ferner ist auch die Behauptung, dass eine erfolgswirksame Verbuchung solcher Zahlungen von ausländischen Zweigniederlassungen zu einer doppelten Verbuchung des Erfolgs führen würde (hierzu S. 30 Beschwerde), nicht zutreffend, da wie erläutert für die Belange der Bankenpauschale Aufwand und Ertrag der ausländischen Betriebsstätten in der Erfolgsrechnung des Hauptsitzes nicht integriert werden müssen (E. 8.3). Sodann verweist die Beschwerdeführerin auf die Konsequenzen der Behandlung der Gewinntransfers durch die ESTV auf die Höhe der abzugsfähigen Vorsteuern. Das Ergebnis sei nicht sachgerecht. Abgesehen davon, dass nicht nachgewiesen wurde, dass die Berechnung der abzugsfähigen

Vorsteuern vorliegend zu einem nicht haltbaren Ergebnis führte, ist diesem Vorbringen das Folgende entgegenzuhalten: Die Qualifizierung der - vorliegend sehr umfangreichen - Gewinntransfers als übriger ordentlicher Ertrag führte zur Erhöhung des Gesamtertrags, welcher im Nenner des Kürzungsschlüssels steht, folglich zur entsprechenden Verringerung des Prozentsatzes der abzugsberechtigten Vorsteuern (um durchschnittlich 66%, vgl. Beiblatt Nr. 3 zum Kontrollbericht). Dies ist einerseits Konsequenz der mehrwertsteuerlichen Verselbständigung ausländischer Betriebsstätten (E. 8.3, 8.4.2). Andererseits folgt dies aus der Tatsache, dass die Vorsteuerpauschale auf die banken- und handelsrechtliche Erfolgsrechnung abstellt sowie daraus, dass alle Erträge, die nicht unter das Kommissions- und Dienstleistungsgeschäft fallen, automatisch zu einer Kürzung des Vorsteuerabzugs führen (oben E. 8.1). Diese Ausgestaltung der Vorsteuerpauschale für Banken kann jedoch nicht beanstandet werden. Bei dieser handelt es sich um eine Erleichterung nach Art. 47 Abs. 3 MWSTV bzw. Art. 58 Abs. 3 MWSTG, mit welcher administrative Arbeiten hinsichtlich Buchführung und Steuerabrechnung wesentlich vereinfacht werden, weil die Vorsteuer nicht genau ermittelt werden muss (BB Banken Anhang II Ziff. 1 und Nachtrag Anhang IIbis Ziff. 1; BB Finanzbereich Ziff. 7.1). Eine derartige Vereinfachung erlaubt von vornherein nur eine annäherungsweise Ermittlung des Vorsteuerabzugs, was aber nichts daran ändert, dass bei - im Übrigen freiwilliger - Unterstellung unter diese Bankenpauschale (was vorliegend der Fall ist) diese *tel quel* anzuwenden ist und vom Steuerpflichtigen nicht nach Belieben abgeändert werden kann (vgl. zum Ganzen auch Philip Robinson/ Jacques Pittet, *La TVA comme facteur de coût dans le domaine financier*, ST 2007 S. 907; Camenzind/Honauer/Vallender, a.a.O., Rz. 1554).

E. 8.5

Das Vorgehen der ESTV bei der Ermittlung der abzugsberechtigten Vorsteuern unter Anwendung der Bankenpauschale ist damit nicht zu beanstanden und die Beschwerde auch diesbezüglich abzuweisen.

E. 9

Dem Gesagten zufolge ist die Beschwerde vollumfänglich abzuweisen und die Einspracheentscheide der ESTV sind zu bestätigen. Bei diesem Ausgang des Verfahrens hat die Beschwerdeführerin nach Art. 63 Abs. 1 VwVG die Verfahrenskosten zu tragen. Sie werden nach Art. 4 des Reglements vom 21. Februar 2008 über die Kosten und Entschädigungen vor dem Bundesverwaltungsgericht (VGKE, SR 173.320.2) auf Fr. 8'000.-- festgesetzt und mit den geleisteten Kostenvorschüssen in gleicher Höhe (Fr. 5'000.-- und Fr. 3'000.--) verrechnet. Der Beschwerdeführerin als unterliegender Partei steht keine Parteientschädigung zu (Art. 64 Abs. 1 VwVG bzw. Art. 7 Abs. 1 VGKE e contrario).

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