

# **BVGer A-2242/2020 vom 13. Januar 2022**

Bundesverwaltungsgericht, 2022-01-13, DE

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bvger\\_A-2242\\_2020](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bvger_A-2242_2020)

FR: TAF A-2242/2020 du 13 janvier 2022

IT: TAF A-2242/2020 del 13 gennaio 2022

## **Regeste**

Mehrwertsteuer

## **Erwägungen**

### **E. 1.1**

Das Bundesverwaltungsgericht beurteilt gemäss Art. 31 des Bundesgesetzes vom 17. Juni 2005 über das Bundesverwaltungsgericht (VGG, SR 173.32) Beschwerden gegen Verfügungen nach Art. 5 des Bundesgesetzes vom 20. Dezember 1968 über das Verwaltungsverfahren (VwVG, SR 172.021), sofern keine Ausnahme nach Art. 32 VGG gegeben ist. Eine solche liegt hier nicht vor. Der angefochtene Einspracheentscheid vom 27. Februar 2020 stellt eine Verfügung im Sinne von Art. 5 VwVG dar. Die Vorinstanz ist eine Behörde im Sinne von Art. 33 VGG. Das Bundesverwaltungsgericht ist demnach für die Beurteilung der vorliegenden Beschwerde zuständig.

### **E. 1.2**

Das Verfahren vor dem Bundesverwaltungsgericht richtet sich nach dem VwVG, soweit das VGG nichts anderes bestimmt (Art. 37 VGG).

### **E. 1.3**

Die Beschwerdeführerin ist Adressatin der angefochtenen Verfügung und von dieser betroffen. Sie ist damit zur Beschwerdeerhebung berechtigt (Art. 48 Abs. 1 VwVG).

### **E. 1.4**

Auf die im Übrigen form- und fristgerecht eingereichte Beschwerde (Art. 50 Abs. 1 und 52 Abs. 1 VwVG) ist einzutreten.

### **E. 1.5**

Das Bundesverwaltungsgericht kann den angefochtenen Entscheid in vollem Umfang überprüfen. Die Beschwerdeführerin kann neben der Verletzung von Bundesrecht (Art. 49 Bst. a VwVG) und der unrichtigen oder unvollständigen Feststellung des rechtserheblichen Sachverhalts (Art. 49 Bst. b VwVG) auch die Unangemessenheit rügen (Art. 49 Bst. c VwVG).

### **E. 1.6**

Im Beschwerdeverfahren gilt die Untersuchungsmaxime, wonach die entscheidende Behörde den rechtlich relevanten Sachverhalt von sich aus abklären und darüber ordnungsgemäss Beweis führen muss. Der Untersuchungsgrundsatz wird im Mehrwertsteuerverfahren indes dadurch relativiert, dass den Verfahrensbeteiligten spezialgesetzlich statuierte Mitwirkungspflichten auferlegt werden (vgl. Art. 13 VwVG; BVGE 2009/60 E. 2.1.2). Die Beschwerdeinstanz nimmt jedoch nicht von sich aus

zusätzliche Sachverhaltsabklärungen vor oder untersucht weitere Rechtsstandpunkte, für die sich aus den vorgebrachten Rügen oder den Akten nicht zumindest Anhaltspunkte ergeben (BVGE 2010/64 E. 1.4.1; Moser/Beusch/Kneubühler, Prozessieren vor dem Bundesverwaltungsgericht, 2. Aufl. 2013, Rz. 1.49 ff., 1.54 f., 3.119 ff.). Sodann gilt im Verfahren vor dem Bundesverwaltungsgericht der Grundsatz der freien Beweiswürdigung. Die Beweiswürdigung endet mit dem richterlichen Entscheid darüber, ob eine rechtserhebliche Tatsache als erwiesen zu gelten hat oder nicht. Der Beweis ist geleistet, wenn das Gericht gestützt auf die freie Beweiswürdigung zur Überzeugung gelangt ist, dass sich der rechtserhebliche Sachumstand verwirklicht hat (BGE 130 II 482 E. 3.2; vgl. ausführlicher statt vieler: Urteil des BVGer A-719/2018 vom 2. Mai 2019 E. 2.5).

### **E. 1.7**

Ist ein Sachverhalt nicht erstellt bzw. bleibt ein Umstand unbewiesen, ist zu regeln, wer die Folgen der Beweislosigkeit trägt. Im Steuerrecht gilt grundsätzlich, dass die Steuerbehörde die (objektive) Beweislast für Tatsachen trägt, welche die Steuerpflicht als solche begründen oder die Steuerforderung erhöhen (steuerbegründende und -erhöhende Tatsachen). Demgegenüber ist die steuerpflichtige Person für die steueraufhebenden und steuermindernden Tatsachen beweisbelastet, das heisst für solche Tatsachen, welche eine Steuerbefreiung oder Steuerbegünstigung bewirken (anstelle vieler: BGE 140 II 248 E. 3.5; Urteile des BGer 2C\_709/2017 vom 25. Oktober 2018 E. 3.2 und 2C\_715/2013 vom 13. Januar 2014 E. 2.3.3; Urteil des BVGer A-6390/2016 und A-6393/2016 vom 14. September 2017 E. 1.4 mit weiteren Hinweisen).

### **E. 1.8**

Gestützt auf den Grundsatz der Rechtsanwendung von Amtes wegen (vgl. Art. 62 Abs. 4 VwVG), welcher im Beschwerdeverfahren gilt, ist das Bundesverwaltungsgericht verpflichtet, auf den unter Mitwirkung der Verfahrensbeteiligten festgestellten Sachverhalt die richtigen Rechtsnormen anzuwenden (statt vieler: BGE 131 II 200 E. 4.2). Dies bedeutet, dass das Bundesverwaltungsgericht eine Beschwerde auch aus anderen als den geltend gemachten Gründen gutheissen oder den angefochtenen Entscheid im Ergebnis mit einer Begründung bestätigen kann, die von jener der Vorinstanz abweicht (sog. Motivsubstitution; vgl. BVGE 2007/41 E. 2; Urteile des BVGer A-6966/2018 vom 24. Oktober 2019 E. 1.5 und A-3678/2016 vom 6. August 2018 E. 2.2; Moser/Beusch/Kneubühler, a.a.O., Rz. 1.54).

### **E. 1.9**

Am 1. Januar 2010 ist das (neue) Bundesgesetz vom 12. Juni 2009 über die Mehrwertsteuer (MWSTG, SR 641.20) in Kraft getreten. In materieller Hinsicht bleiben die bisherigen Vorschriften auf alle während ihrer Geltungsdauer eingetretenen Tatsachen, entstandenen Rechtsverhältnisse und erbrachten Leistungen anwendbar (Art. 112 Abs. 1 und 2 MWSTG). Vorliegend geht es um Steuerkorrekturen betreffend das Jahr 2009. In materieller Hinsicht kommt daher das am 1. Januar 2001 in Kraft getretene Mehrwertsteuergesetz vom 2. September 1999 (aMWSTG, AS 2000 1300) sowie die dazugehörige Verordnung vom 29. März 2000 (aMWSTGV, AS 2000 1347) zur Anwendung. Demgegenüber findet das neue mehrwertsteuerliche Verfahrensrecht auf sämtliche im Zeitpunkt des Inkrafttretens hängige Verfahren sofort Anwendung (Art. 113 Abs. 3 MWSTG).

### **E. 2.1**

Mehrwertsteuerpflichtig ist unter dem aMWSTG, wer eine mit der Erzielung von Einnahmen verbundene gewerbliche oder berufliche Tätigkeit selbstständig ausübt, sofern seine Lieferungen und seine Dienstleistungen sowie sein Eigenverbrauch im Inland jährlich gesamthaft Fr. 75'000.-- übersteigen (Art. 21 Abs. 1 aMWSTG). Steuerpflichtig sind namentlich natürliche Personen, Personengesellschaften, juristische Personen des privaten und öffentlichen Rechts, unselbstständige öffentliche Anstalten sowie Personengesamtheiten ohne Rechtsfähigkeit, die unter gemeinsamer Firma Umsätze tätigen (Art. 21 Abs. 2 aMWSTG). Ausgenommen von der subjektiven Mehrwertsteuerpflicht sind Unternehmen mit einem Jahresumsatz bis zu Fr. 250'000.--, sofern die nach Abzug der Vorsteuer verbleibende Steuer regelmässig nicht mehr als Fr. 4'000.-- im Jahr beträgt (Art. 25 Abs. 1 aMWSTG; vgl. BGE 138 II 251 E. 2.2).

## **E. 2.2**

Der Mehrwertsteuer unterliegen die im Inland gegen Entgelt erbrachten Lieferungen von Gegenständen und Dienstleistungen (Art. 5 Bst. a und b aMWSTG), sofern die entsprechenden Umsätze nicht ausdrücklich von der Mehrwertsteuer ausgenommen sind (Art. 18 aMWSTG). Gemäss Art. 6 Abs. 1 aMWSTG liegt eine Lieferung vor, wenn die Befähigung verschafft wird, in eigenem Namen über einen Gegenstand wirtschaftlich zu verfügen oder wenn ein Gegenstand zum Gebrauch oder zur Nutzung überlassen wird (Art. 6 Abs. 2 Bst. b aMWSTG). Als Dienstleistung gilt jede Leistung, die keine Lieferung eines Gegenstandes ist (Art. 7 Abs. 1 aMWSTG).

### **E. 2.3.1**

Damit überhaupt eine steuerbare Leistung vorliegt, muss sie im Austausch mit einem Entgelt erfolgen (sog. «Leistungsaustausch», neurechtlich: «Leistungsverhältnis»). Die Entgeltlichkeit stellt - vom Eigenverbrauch abgesehen - ein unabdingbares Tatbestandsmerkmal einer mehrwertsteuerlichen Leistung dar. Besteht zwischen Leistungserbringer und -empfänger kein Austauschverhältnis im erwähnten Sinn, ist die Aktivität mehrwertsteuerlich irrelevant und fällt nicht in den Geltungsbereich der Mehrwertsteuer (anstelle vieler: BGE 132 II 353 E. 4.3; BVGE 2010/6 E. 3.1; [zum aMWSTG und MWSTG]: Urteil des BVGer A-6671/2015 und A-6674/2015 vom 9. August 2016 E. 2.2.2). Ein Leistungsaustausch ist auch unter nahestehenden Personen (vgl. nachfolgend: E. 2.6) möglich (BGE 138 II 239 E. 3.2). Die Annahme eines Leistungsverhältnisses setzt voraus, dass zwischen Leistung und Entgelt eine innere wirtschaftliche Verknüpfung, welche nach wirtschaftlichen, tatsächlichen Kriterien (sogleich: E. 2.4) zu beurteilen gilt, gegeben ist (BGE 138 II 239 E. 3.2, 132 II 353 E. 4.1 und 126 II 443 E. 6a, je mit weiteren Hinweisen; ausführlicher [zum aMWSTG]: Urteile des BVGer A-719/2018 vom 2. Mai 2019 E. 3.1.3 und A-5567/2015 vom 20. Januar 2016 E. 2.1.2).

### **E. 2.3.2**

Im Rahmen der Beurteilung, ob ein mehrwertsteuerlich relevantes Leistungsverhältnis vorliegt, stellt sich die Frage, wer als Leistungserbringer und wer als Leistungsempfänger zu gelten hat (vgl. dazu Urteil des BGer 2A.215/2003 vom 20. Januar 2005 E. 6.4 f.; [zum aMWSTG]: Urteile des BVGer A-457/2014 vom 21. August 2014 E. 3.3.1 und A-2967/2008 vom 11. August 2010 E. 2.3.1). Bei der Ermittlung des mehrwertsteuerlichen Leistungserbringers ist das Auftreten gegen aussen im eigenen Namen massgeblich ([zum aMWSTG]: Urteil des BVGer A-457/2014 vom 21. August 2014 E. 3.3.2 mit weiteren

Hinweisen). Das Handeln wird grundsätzlich demjenigen mehrwertsteuerlich zugerechnet, der nach aussen, gegenüber Dritten im eigenen Namen auftritt. Massgebend ist dabei die Frage, wie die angebotene Leistung für die Allgemeinheit bzw. für den neutralen Dritten objektiv erkennbar in Erscheinung tritt (vgl. statt vieler: [zum MWSTG]: Urteile des BVGer A-4326/2019 vom 22. Juni 2021 E. 2.3.3 und A-5345/2018 vom 3. Oktober 2019 E. 2.2.3; [zum aMWSTG]: Urteile des BVGer A-719/2018 vom 2. Mai 2019 E. 3.1.4 und A-457/2014 vom 21. August 2014 E. 3.3.2; vgl. auch: Ralf Imstepf, Der mehrwertsteuerliche «Aussenauftritt», in: Archiv für schweizerisches Abgaberecht [ASA] 82 S. 451 ff.).

### **E. 2.3.3**

Die Steuer wird vom Entgelt berechnet (Art. 33 Abs. 1 aMWSTG), dieses stellt die Bemessungsgrundlage dar. Zum Entgelt gehört alles, was der Empfänger oder an seiner Stelle ein Dritter als Gegenleistung für die Lieferung oder die Dienstleistung aufwendet, einschliesslich Spenden, die unmittelbar den einzelnen Umsätzen des Empfängers als Gegenleistung zugeordnet werden können. Die Gegenleistung umfasst auch den Ersatz aller Kosten, selbst wenn diese gesondert in Rechnung gestellt werden. Im Falle einer Lieferung oder Dienstleistung an eine nahestehende Person (vgl. nachfolgend: E. 2.6) gilt als Entgelt der Wert, der unter unabhängigen Dritten vereinbart würde (Art. 33 Abs. 2 aMWSTG). Diese Bestimmung entspricht dem im Steuerrecht bekannten Grundsatz des Drittvergleichs («dealing at arm's length»; vgl. BGE 142 II 488 E. 3.5.2; Urteile des BGer 2C\_970/2012 vom 1. April 2013 E. 3.1 und 2A.11/2007 vom 25. Oktober 2007 E. 2.3.2; vgl. ausführlich [zum aMWSTG]: Urteil des BVGer A-3376/2014 vom 10. Februar 2015 E. 3.3.1 mit weiteren Hinweisen). Die Anwendbarkeit dieses Artikels bedingt eine Leistung zu einem Vorzugspreis, also zu einem Entgelt, welches nicht mit dem Preis übereinstimmt, den ein unabhängiger Dritter zu bezahlen hätte (sog. Drittpreis). Im Weiteren muss es sich beim Empfänger der Leistung um eine nahestehende Person (E. 2.6) handeln. Rechtsfolge einer solchen Leistung zu einem Vorzugspreis an eine nahestehende Person ist, dass für die Bemessung der Mehrwertsteuer eine besondere (fiktive) Bemessungsgrundlage herangezogen wird. Die Leistung wird auf den Wert korrigiert, der unter unabhängigen Dritten vereinbart würde. Massgebend ist der Drittpreis, d.h. der Preis, den ein Dritter der gleichen Abnehmerkategorie auf dem Markt üblicherweise für dieselbe Leistung zu bezahlen hätte (sog. Marktwert; vgl. Urteil des BGer 2C\_778/2008 vom 8. April 2009 E. 3.1; ausführlich zum Ganzen auch [zum aMWSTG]: Urteil des BVGer A-3376/2014 vom 10. Februar 2015 E. 3.3.2 f. mit weiteren Hinweisen). Dieser Drittpreis ist in den meisten Fällen kein exakter Wert, sondern kann nur annäherungsweise bestimmt werden (statt vieler: Urteil des BVGer A-3376/2014 vom 10. Februar 2015 E. 3.3.4). Zur Ermittlung des Drittpreises - namentlich in Konzernen - können Methoden, die auch bei den direkten Steuern Anwendung finden, herangezogen werden, wie unter anderem die Kostenaufschlags- bzw. Cost Plus-, die Preisvergleichs- oder die Wiederverkaufspreismethode. Bei ersterer Methode wird von den verbuchten Kosten ausgegangen und darauf wird ein Gewinnzuschlag berechnet ([zum MWSTG]: vgl. Urteile des BVGer A-2490/2020 vom 18. November 2020 E. 2.2.4 und A-5431/2015 vom 28. April 2016 E. 2.4; [zum aMWSTG]: Urteil des BVGer A-104/2013 vom 22. Juli 2013 E. 4.3; Bossart/Clavadetscher, in: Zweifel/Beusch/Glauser/Robinson [Hrsg.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer, 2015 [nachfolgend: Kommentar MWSTG], Art. 24 N 59 ff.). Diese Methoden wurden im Wesentlichen entsprechend vom Bundesgericht bestätigt (vgl. Urteile des BGer 2C\_495/2017 und

2C\_512/2017 vom 27. Mai 2019 E. 7.2.2 und E. 11.1 sowie 2C\_443/2020 vom 8. Oktober 2020, insbesondere E. 3.2.2; [zum MWSTG]: Urteil des BVGer A-2490/2020 vom 18. November 2020 E. 2.2.4). Die ESTV hat somit zur Ermittlung des Drittpreises grundsätzlich eine Schätzung durchzuführen und sich dabei an die im Zusammenhang mit der Ermessenseinschätzung entwickelten Prinzipien zu halten ([zum MWSTG]: Urteil des BVGer A-2490/2020 vom 18. November 2020 E. 2.2.5; [zum aMWSTG]: Urteil des BVGer A-3376/2014 vom 10. Februar 2015 E. 3.3.4).

#### **E. 2.4**

Die mehrwertsteuerliche Qualifikation von Vorgängen hat nicht in erster Linie aus einer zivil- bzw. vertragsrechtlichen Sicht, sondern nach wirtschaftlichen, tatsächlichen Kriterien zu erfolgen (sog. «wirtschaftliche Betrachtungsweise»). Die zivil- bzw. vertragsrechtliche Sicht ist demnach nicht entscheidend, hat aber immerhin Indizwirkung (BVG 2007/23 E. 2.3.2 mit Hinweisen; vgl. statt vieler [zum MWSTG]: Urteile des BVGer A-4326/2019 vom 22. Juni 2021 E. 2.3.1 und A-5345/2018 vom 3. Oktober 2019 E. 2.2.1; [zum aMWSTG]: Urteile des BVGer A-3437/2015 vom 2. Mai 2016 E. 2.2.2 und A-5567/2015 vom 20. Januar 2016 E. 2.1.2, je mit weiteren Hinweisen). Auch die buchhalterische Erfassung von Leistungen kann nach konstanter Rechtsprechung lediglich ein Indiz für eine mehrwertsteuerrechtliche Qualifikation sein, vermag jedoch die wirtschaftliche Realität nicht zu ändern ([zum aMWSTG]: Urteil des BVGer A-3437/2015 vom 2. Mai 2016 E. 2.2.2 mit weiteren Hinweisen).

#### **E. 2.5**

Beim Personalverleih überlässt der Arbeitgeber (Verleiher) einem Dritten Arbeitnehmer. Gewerbmässiger Personalverleih bedingt eine Bewilligung gemäss den Art. 12 ff. des Bundesgesetzes vom 6. Oktober 1989 über die Arbeitsvermittlung und den Personalverleih (AVG, SR 823.11). Beim Personalverleih handelt es sich grundsätzlich - mit Ausnahme von dem vorliegend nicht relevanten Art. 18 Ziff. 12 aMWSTG - um eine steuerbare Dienstleistung (vgl. Urteil des BGer 2C\_612/2007 vom 7. April 2008 E. 7.4; [zum aMWSTG]: Urteil des BVGer A-457/2014 vom 21. August 2014 E. 3.5; siehe nachfolgend im Konzern: E. 2.6.2).

#### **E. 2.6.1**

Als nahestehende Personen gelten unter dem hier anwendbaren aMWSTG unter anderem auch liierte Unternehmen wie beispielsweise Konzerngesellschaften (statt vieler [zum aMWSTG]: Urteile des BVGer A-3376/2014 vom 10. Februar 2015 E. 3.3.2 und A-5154/2011 vom 24. August 2012 E. 2.3.2, je mit weiteren Hinweisen, und A-1576/2006 vom 6. November 2008 E. 3.2; Bossart/Clavadetscher, Kommentar MWSTG, Art. 3 N 149; vgl. [zum MWSTG]: Bossart/Clavadetscher, Kommentar MWSTG, Art. 3 N 179 und Marc Vogelsang, Leistungen an eng verbundene und nahestehende Personen im Mehrwertsteuerrecht, in: Expert Focus [EF] 4/21, S. 193 ff., S. 194). Unter Konzerngesellschaften als nahestehende Personen sind steuerbare Umsätze - wie gezeigt (E. 2.3.3) - zum Drittpreis zu fakturieren ([zum aMWSTG]: Urteile des BVGer A-3376/2014 vom 10. Februar 2015 E. 3.3.2 ff. mit weiteren Hinweisen und A-1576/2006 vom 6. November 2008 E. 3.2; Martin Kocher, Die Holdinggesellschaft im schweizerischen Mehrwertsteuerrecht, Grundsätzliche Aspekte unter Einbezug des «Konzern-Mehrwertsteuerrechts», in: ASA 74 S. 609 ff., S. 641).

#### **E. 2.6.2**

Laut Art. 663e Abs. 1 des Obligationenrechts vom 30. März 1911 (OR, SR 220) in seiner vorliegend anwendbaren und bis Ende 2012 geltenden Fassung (AS 1992 733; aufgehoben durch Ziff. I 1 des BG vom 23. Dezember 2011 [Rechnungslegungsrecht], mit Wirkung seit 1. Januar 2013 [AS 2012 6679]) fasst in einem Konzern eine Gesellschaft durch Stimmenmehrheit oder auf andere Weise eine oder mehrere Gesellschaften unter einheitlicher Leitung zusammen. Die tatsächlich ausgeübte einheitliche Leitung gilt dabei als zwingend notwendiges Merkmal für das Vorliegen eines Konzerns (Karin Beyeler, Konzernleitung im schweizerischen Privatrecht, Zürich 2004, S. 23, 117; vgl. auch: Kocher, a.a.O., S. 609 ff., S. 616 ff. mit Hinweisen; [zum aMWSTG]: Urteil des BVGer A-1576/2006 vom 6. November 2008 E. 4.1 mit weiterem Hinweis). Wird eine solche einheitliche Leitung ausgeübt, ist konzernleitende Gesellschaft häufig die Gesellschaft, die die massgeblichen Beteiligungen an den Tochtergesellschaften innehat und somit eine einheitliche Leitung durchsetzen kann (sog. aktive Holdinggesellschaft). Die Konzernleitung kann (als Ganzes) aber auch bei einer Management- oder Betriebsgesellschaft angesiedelt sein, wobei die Holding einzig den Zweck hat, die Beteiligungen zu halten, ohne sie aktiv zu verwalten (sog. passive Holdinggesellschaft; ausführlich [zum aMWSTG]: Urteil des BVGer A-1576/2006 vom 6. November 2008 E. 4.1 mit weiteren Hinweisen; vgl. zur subjektiven Mehrwertsteuerpflicht von Holdinggesellschaften: Kocher, a.a.O., S. 609 ff., S. 628 ff.). In einen privatwirtschaftlich organisierten Konzern eingebundene Betriebsgesellschaften erbringen in aller Regel steuerbare Lieferungen und Dienstleistungen. Managementgesellschaften übernehmen gewisse Leitungsfunktionen und/oder «vermieten» Führungskräfte und anderes Personal an Konzerngesellschaften. Die Leistungen solcher Gesellschaften sind in aller Regel ausschliesslich steuerbar (vgl. E. 2.5; Kocher, a.a.O., S. 609 ff., S. 618 f.). Hierbei obliegt im Konzern dem Verwaltungsrat der konzernleitenden Gesellschaft die unübertragbaren Aufgaben - wie etwa die Oberleitung oder Oberaufsicht - gemäss Art. 716a Abs. 1 OR. Soweit jedoch keine solchen unübertragbaren Aufgaben betroffen sind, kann der Verwaltungsrat nach Art. 716b OR die Geschäftsführung - unter Einhaltung bestimmter Formvorschriften - übertragen. Unter anderem können etwa operationelle Aufgaben an eine «Konzernleitung» innerhalb der Muttergesellschaft oder an eine Managementgesellschaft delegiert werden (zum Ganzen ausführlich [zum aMWSTG]: Urteil des BVGer A-1576/2006 vom 6. November 2008 E. 4.2 mit weiteren Hinweisen).

### **E. 2.7.1**

Verwendet die steuerpflichtige Person Gegenstände oder Dienstleistungen für einen geschäftlich begründeten Zweck, so kann sie in ihrer Steuerabrechnung die auf den Eingangsleistungen lastende Steuer als Vorsteuer abziehen (Art. 38 Abs. 1 und 2 aMWSTG). Als im Sinne von Art. 38 Abs. 2 aMWSTG verwendet hat eine Eingangsleistung namentlich dann zu gelten, wenn sie in steuerbare Ausgangsleistungen einfließt. Trifft dies nicht zu, liegt mit Bezug auf diese Eingangsleistung Endverbrauch beim Steuerpflichtigen vor ([zum aMWSTG]: vgl. BGE 132 II 353 E. 8.2 und E. 10; Urteile des BVGer A-5200/2018 vom 28. August 2019 E. 2.4.1 und A-3256/2014 vom 11. August 2015 E. 2.5.1; vgl. Daniel Riedo, Vom Wesen der Mehrwertsteuer als allgemeine Verbrauchsteuer und von den entsprechenden Wirkungen auf das schweizerische Recht, Bern 1999, S. 141 f.). Für die Berechtigung zum Vorsteuerabzug des Leistungserbringers ist grundsätzlich irrelevant, ob sodann der Leistungsempfänger die Leistung privat oder geschäftlich verwendet ([zum aMWSTG]: vgl. BGE 138 II 239 E. 3.3; Urteil des BGer 2C\_451/2013 vom 7. Januar 2014 E. 6.1 f., Urteil des BVGer A-5200/2018 vom 28. August

2019 E. 2.4.1 mit weiteren Hinweisen).

### **E. 2.7.2**

Verwendet die steuerpflichtige Person vorsteuerbelastete Eingangsleistungen sowohl für Zwecke, die zum Vorsteuerabzug berechtigen, als auch für andere Zwecke (sog. gemischte Verwendung), so ist der Vorsteuerabzug gemäss Art. 41 Abs. 1 aMWSTG nach dem Verhältnis der Verwendung zu kürzen (vgl. eingehender zur Kürzung «nach dem Verhältnis der Verwendung» [zum aMWSTG]: Urteil des BVer A-2703/2020 vom 12. Mai 2021 E. 2.5.2).

### **E. 3**

Im vorliegenden Fall ist die Beschwerdeführerin die Muttergesellschaft des C.\_\_\_\_\_ Konzerns und hält als dessen Holdinggesellschaft die Beteiligungen an den in- und ausländischen Tochtergesellschaften; so auch an der A.\_\_\_\_\_ AG - und zwar zu 100 % (BB 7, Organisationsreglement der B.\_\_\_\_\_ AG vom 16. April 2007, Ziff. 1.2). Der Verwaltungsrat der B.\_\_\_\_\_ AG trägt die Verantwortung für die Oberleitung der Gesellschaft, die Ausgestaltung der Organisation, (...). Die Konzernleitung (setzt sich zusammen) aus dem Chief Executive Officer (CEO), dem Chief Financial Officer (CFO) und (allfällig) weiteren Mitgliedern. Dem CEO obliegt die Verantwortung für die operationelle Geschäftsführung des Konzerns (BB 7, Organisationsreglement der B.\_\_\_\_\_ AG vom 16. April 2007, Art. 1.1, 2.3 und 4). Die A.\_\_\_\_\_ AG als Konzern- bzw. Betriebsgesellschaft führt und berät insbesondere die Beschwerdeführerin und deren Beteiligungsgesellschaften und erbringt diesen damit verbundene Dienstleistungen technischer, kommerzieller und administrativer Art (vgl. Handelsregisterauszug der A.\_\_\_\_\_ AG). Vorliegend ist somit zunächst einmal unbestritten, dass es sich bei der Beschwerdeführerin und der A.\_\_\_\_\_ AG als Konzerngesellschaften um nahestehende Personen im Sinne des aMWSTG handelt (vgl. E. 2.6), dass die Beschwerdeführerin während der noch strittigen Periode im Jahr 2009 subjektiv mehrwertsteuerpflichtig war und zwischen der A.\_\_\_\_\_ AG und der Beschwerdeführerin ein mehrwertsteuerlicher Leistungsaustausch vorliegt (vgl. E. 2.3.1 und E. 2.6.2). Mittlerweile nicht mehr bestritten sind die Nachbelastungen in Höhe von Fr. 343'776.75 aus den Jahren 2006 bis 2008. Strittig ist vorliegend jedoch unter anderem, ob in der massgeblichen Zeit die Beschwerdeführerin tatsächlich als Arbeitgeberin des CEOs und des weiteren Konzernführungspersonals qualifiziert oder ob diese bei der A.\_\_\_\_\_ AG angestellt waren (E. 3.1). Sodann ist zu prüfen, ob der Beschwerdeführerin tatsächlich ein weiterer Anspruch auf Vorsteuerabzug zusteht bzw. wie hoch ihr Vorsteuerabzug insgesamt ausfällt (E. 3.2).

#### **E. 3.1.1**

Die Beschwerdeführerin bringt vor, im Konzern müsse das Arbeitsverhältnis immer einer konkreten Konzerngesellschaft zugeteilt werden, da dem Konzern keine Rechtsfähigkeit zukomme. Hierbei sei auf den tatsächlichen Willen der Parteien bzw. die Sichtweise der Vertragsparteien abzustellen und nicht auf die Sichtweise von Dritten. Herr D.\_\_\_\_\_, der CEO, sei mit Beschluss vom 16. August 2007 zum Präsidenten und Delegierten ihres Verwaltungsrats ernannt sowie von ihrer Generalversammlung gewählt und mit Handelsregistereintrag vom 31. August 2007 als solcher eingetragen worden. Dies sei zudem mit Anstellungsvertrag vom 6. September 2007 arbeitsvertraglich umgesetzt worden. Der tatsächliche Wille der Parteien sei somit eindeutig: der Arbeitsvertrag sollte zwischen der Beschwerdeführerin und Herrn D.\_\_\_\_\_ geschlossen werden. Diese

formellen Gegebenheiten würden sich auch im Aussenauftritt zeigen: diverse Verträge habe Herr D.\_\_\_\_\_ in seiner Funktion als CEO der Beschwerdeführerin unterzeichnet, sei somit auf ihre Weisung tätig geworden und wirtschaftlich betrachtet auch für Dritte als Angestellter der Beschwerdeführerin aufgetreten. Letztlich sei der Aussenauftritt bei der Beurteilung, wer im Konzern Arbeitgeber sei, nicht relevant; vielmehr sei auf das Vertragsverhältnis abzustellen. Die Vielzahl von Urteilen, die sich mit der Frage auseinandersetzen, ob ein unselbstständiges Arbeitsverhältnis vorliege, seien vorliegend nicht anwendbar. Für Dritte sei im Konzernverhältnis nämlich nicht immer erkennbar, für wen die Gegenseite auftrete und oft sei dies auch nicht relevant. Überdies habe Herr D.\_\_\_\_\_ in seiner Funktion als Präsident/Delegierter des Verwaltungsrats keine (zusätzliche) Vergütung erhalten. Sodann seien alle Anstellungsverhältnisse sämtlicher weiterer Mitglieder, deren Tätigkeit im Zusammenhang mit der Verwaltung des Holdingvermögens ständen, mit Vereinbarung vom 30. September 2009 von der A.\_\_\_\_\_ AG auf die Beschwerdeführerin übertragen und entsprechende Personalkosten umgebucht worden. Da die A.\_\_\_\_\_ AG zentral die administrative Abwicklung des gesamten (Konzern-)Personals übernommen habe, habe die A.\_\_\_\_\_ AG auch die Bezahlung der Löhne sowie die Abrechnung der Sozialversicherungsbeiträge besorgt und die Lohnausweise erstellt. Diese Tätigkeit mache die A.\_\_\_\_\_ AG aber nicht zur Arbeitgeberin, wenn der tatsächliche Wille und die Verträge auf eine andere Arbeitgeberin schliessen liessen. Hierbei seien die Personalkosten auf die Beschwerdeführerin umgebucht und als Personalaufwand in den Jahresrechnungen ausgewiesen worden. Die Vorinstanz moniert demgegenüber, in der fraglichen Zeit gelte die A.\_\_\_\_\_ AG und nicht die Beschwerdeführerin in wirtschaftlicher und tatsächlicher Hinsicht als Arbeitgeberin des Konzernführungspersonals. Hierfür spreche insbesondere, dass in den Jahren 2007 und 2008 der Lohn von Herrn D.\_\_\_\_\_ und ab Januar 2009 bis Ende Oktober 2009 auch der Lohn für das übrige Konzernführungspersonal von der A.\_\_\_\_\_ AG ausbezahlt und von dieser (erst Ende Oktober 2009) der Beschwerdeführerin belastet worden sei. Die Lohnentrichtung gelte als Hauptverpflichtung der Arbeitgeberin. Zudem seien bis Oktober 2009 die Sozialversicherungsbeiträge - auch eine wichtige Verpflichtung der Arbeitgeberin - für die fraglichen Mitarbeitenden bei der A.\_\_\_\_\_ AG verbucht und abgerechnet worden; diese sei als Arbeitgeberin gegenüber der Ausgleichskasse aufgetreten. Auch die Lohnausweise seien bis Oktober 2009 durch die A.\_\_\_\_\_ AG ausgestellt worden, wodurch Letztere zum wiederholten Male gegen aussen als Arbeitgeberin aufgetreten sei. Sodann seien auch die betroffenen Mitarbeitenden selbst regelmässig als «Mitarbeitende der A.\_\_\_\_\_ AG» gegen aussen aufgetreten. Weiter sei ebenfalls die Miete der damaligen Liegenschaft (Mietaufwand, Reinigungs- und Unterhaltsaufwand sowie Büromaterialaufwand), in welcher sowohl die A.\_\_\_\_\_ AG als auch die Beschwerdeführerin domizilierten, vollumfänglich von Ersterer getragen worden, wobei sich auch die gesamte Büroeinrichtung im Besitz der A.\_\_\_\_\_ AG befunden habe. Die Beschwerdeführerin habe hingegen nicht über eigene Büroräumlichkeiten verfügt, weshalb sie der A.\_\_\_\_\_ AG - hätten die fraglichen Mitarbeitenden als ihre Arbeitnehmenden gegolten - für die Benützung hätte Miete bezahlen müssen; selbst wenn es sich um Grossraumbüros gehandelt hätte. Vorliegend sei aber keinerlei Entschädigung von der Beschwerdeführerin an die A.\_\_\_\_\_ AG gezahlt worden, was darauf hindeute, dass die Mitarbeitenden bei der A.\_\_\_\_\_ AG angestellt waren. Sämtliche Verwaltungsaufwendungen des Konzernführungspersonals seien von der A.\_\_\_\_\_ AG getragen worden. Was die Zeit vom 1. November 2009 bis 31. Dezember 2009 betreffe, so

gälten die erwähnten Mitarbeitenden aus mehrwertsteuerrechtlicher Sicht als bei der Beschwerdeführerin angestellt, welcher auch die diesbezüglichen Personalaufwendungen zuzurechnen seien. In ihrer Vernehmlassung verweist die Vorinstanz auf ihre Ausführungen in der Vernehmlassung zur Beschwerde im Verfahren A-2244/2020 in Sachen A. \_\_\_\_\_ AG. Dort führt die Vorinstanz sodann aus, die Beschwerdeführerin habe verschwiegen, dass die Arbeitsverträge des weiteren Konzernführungspersonals erst Ende September 2009 [recte: Ende Oktober 2009] und damit rückwirkend per 1. Januar 2009 auf die Beschwerdeführerin übertragen worden seien. Die arbeitsrechtlichen Weisungsbefugnisse dürften in der fraglichen Zeit somit ebenfalls bei der A. \_\_\_\_\_ AG gelegen haben. Der Versuch einer rückwirkenden Geltung von zivilrechtlichen Vertragsbestimmungen vermöge nichts daran zu ändern, dass wirtschaftlich betrachtet die A. \_\_\_\_\_ AG im Innen- als auch im Aussenverhältnis als Arbeitgeberin aufgetreten sei. Sie - die Vorinstanz - habe die Untersuchungsmaxime nicht verletzt, da sie eingehend untersucht und ausführlich dokumentiert habe, weshalb sie aus wirtschaftlicher Sicht die A. \_\_\_\_\_ AG als Arbeitgeberin qualifiziere. Entgegen den Behauptungen der A. \_\_\_\_\_ AG gehe sie nicht davon aus, dass die Beschwerdeführerin der A. \_\_\_\_\_ AG Managementleistungen erbracht habe. Die Rechnung Nr. 2009-0048 sei zu Unrecht ausgestellt worden, wobei die von der Beschwerdeführerin abgerechnete Mehrwertsteuer lediglich deshalb nicht korrigiert worden sei, weil die A. \_\_\_\_\_ AG bereits den Vorsteuerabzug zu 100 % vorgenommen hatte.

### **E. 3.1.2**

Dass die fraglichen Mitarbeitenden ab dem 1. November 2009 aus mehrwertsteuerrechtlicher Sicht bei der Beschwerdeführerin angestellt waren und dieser demzufolge die Personalaufwendungen zuzurechnen sind, liegt nicht im Streit. Zudem ist nicht bestritten und ergibt sich aus den Akten, dass der CEO als Verwaltungsrat bei der Beschwerdeführerin tätig war und in seiner Funktion als CEO auch Aufgaben für den Konzern wahrgenommen hat. Folgende Gründe bzw. Indizien sprechen jedoch dafür, dass der CEO und das weitere Konzernführungspersonal in der streitbetroffenen Zeit vom 1. Januar 2009 bis 31. Oktober 2009 tatsächlich bei der A. \_\_\_\_\_ AG und nicht bei der Beschwerdeführerin angestellt waren:

#### **E. 3.1.2.1**

Operationelle Aufgaben können - wie in Erwägung 2.6.2 dargestellt - an eine «Konzernleitung» innerhalb der Muttergesellschaft oder an eine Managementgesellschaft delegiert werden. Vorliegend bezweckt die A. \_\_\_\_\_ AG unter anderem die Führung der Beschwerdeführerin sowie die Erbringung von damit verbundenen Dienstleistungen. Die A. \_\_\_\_\_ AG lässt im Rahmen ihrer Beschwerde im Verfahren A-2244/2020 verlauten, sie nehme «die Rolle der Management-Gesellschaft wahr und erbring[e] zentrale Dienstleistungen für alle C. \_\_\_\_\_ Gesellschaften» (Beschwerdeschrift im Verfahren A-2244/2020, S. 6). Laut Organisationsreglement besteht vorliegend die Konzernleitung aus dem CEO, dem CFO und allfällig weiteren Konzernleitungsmitgliedern, wobei dem CEO die Verantwortung für die operationelle Geschäftsführung des Konzerns obliegt und er in der Ausübung der Geschäftsführung durch die übrigen Mitglieder der Konzernleitung unterstützt werde (siehe bereits: E. 3). Zwar lässt sich in den Akten ein Anstellungsvertrag des CEO mit der Beschwerdeführerin finden, gemäss welchem der CEO gleichzeitig in seiner Funktion als Mitglied und Delegierter des Verwaltungsrats bestätigt wird (Vernehmlassungsbeilage [VB 10], Antwortschreiben der Beschwerdeführerin vom 30.

November 2011, Beilage 30, Anstellungsvertrag zwischen der Beschwerdeführerin und Herrn D.\_\_\_\_\_ vom 6. September 2007). Die weiteren betroffenen Konzernleitungsmitglieder waren im relevanten Zeitraum jedoch alle vertragsrechtlich bei der A.\_\_\_\_\_ AG angestellt (vgl. sogleich: E. 3.1.2.2). All diese Hinweise lassen darauf schliessen, dass vorliegend die Konzernleitungsaufgaben der Holding an die A.\_\_\_\_\_ AG als Managementgesellschaft delegiert wurden und somit auch die Mitarbeitenden, welchen die operationelle Geschäftsführung bzw. Konzernleitung oblag, bei der A.\_\_\_\_\_ AG tatsächlich angestellt waren.

### **E. 3.1.2.2**

Wie soeben erwähnt, lassen auch die Anstellungsverträge keinen anderen Schluss zu. Laut Akten befanden sich alle massgeblichen Konzernleitungsmitglieder - bis auf den CEO - in einem vertragsrechtlichen Anstellungsverhältnis mit der A.\_\_\_\_\_ AG (VB 10, Antwortschreiben der Beschwerdeführerin vom 30. November 2011, Beilage 31, Anstellungsvertrag zwischen der Beschwerdeführerin und Herrn E.\_\_\_\_\_ vom 24. August 2007 [inkl. Übertragung auf die A.\_\_\_\_\_ AG vom September 2007]; Beilage 32, Anstellungsvertrag zwischen der A.\_\_\_\_\_ AG und Herrn F.\_\_\_\_\_). Dies lässt sich auch den Übertragungsvereinbarungen zwischen der A.\_\_\_\_\_ AG und den einzelnen (Konzernleitungs-)Mitarbeitenden entnehmen. Darin wird nämlich geregelt, dass ein «Teil der zwischen der A.\_\_\_\_\_ AG und deren Mitarbeitenden bestehenden Anstellungsverhältnisse mit Wirkung zum 1. Januar 2009 mit allen Rechten und Pflichten auf die B.\_\_\_\_\_ AG [...] übertragen [werden]. Die bisher erreichte Betriebszugehörigkeit bei der A.\_\_\_\_\_ AG [werde] selbstverständlich angerechnet [...]» (VB 5, Bestreitung der Beschwerdeführerin vom 29. November 2010, Beilage 4, Vereinbarungen über die Übertragung des Anstellungsvertrags vom 30. September 2009 mit den Herren E.\_\_\_\_\_, G.\_\_\_\_\_, F.\_\_\_\_\_, H.\_\_\_\_\_ und I.\_\_\_\_\_). Demnach war das weitere Konzernführungspersonal letztlich auch zivilrechtlich bei der A.\_\_\_\_\_ AG angestellt. Da die Anstellungsverträge erst Ende Oktober 2009 rückwirkend auf den 1. Januar 2009 auf die Beschwerdeführerin übertragen wurden, lag die arbeitsrechtliche Weisungsbefugnis wohl tatsächlich bis Ende Oktober 2009 bei der A.\_\_\_\_\_ AG. Zwar lässt sich den Akten keine (schriftliche) Übertragung des Anstellungsverhältnisses mit dem CEO entnehmen. Wie nachfolgend (E. 3.1.2.3) ersichtlich, wurde jedoch bezüglich des CEOs in tatsächlicher Hinsicht im Wesentlichen gleich verfahren, wie gegenüber dem weiteren Konzernführungspersonal, was als Indiz dafür gilt, dass die A.\_\_\_\_\_ AG auch die faktische Arbeitgeberin des CEOs war.

### **E. 3.1.2.3**

Den zivilrechtlichen Anschlussverträgen zwischen Konzernführungspersonal und der A.\_\_\_\_\_ AG wurde auch in tatsächlicher Hinsicht bereits vor November 2009 nachgelebt: Einerseits ergibt sich aus den Akten, dass in den Jahren 2007 und 2008 der Lohn des CEOs und ab Januar 2009 bis Ende Oktober 2009 auch der Lohn für das übrige Konzernführungspersonal von der A.\_\_\_\_\_ AG ausbezahlt worden ist (BB 19, Buchhaltungsdetails zu den Personalkosten der Jahre 2007, 2008 und 2009). Sodann ergibt sich aus den Buchhaltungsdetails bzw. Kontenblättern der A.\_\_\_\_\_ AG und der Beschwerdeführerin hinsichtlich der Jahre 2007 und 2008, dass jeweils keine Umbuchungen (von Personalkosten) - ausser jenen für den CEO - zwischen der A.\_\_\_\_\_ AG und der Beschwerdeführerin getätigt wurden. Im Jahr 2009 wurden die Personalkosten an die Beschwerdeführerin zwar umgebucht, jedoch erst Ende Dezember 2009 und nicht

anlässlich der Übertragung der Anstellungsverträge Ende Oktober 2009. Die Personalkosten für den CEO wurden Ende Juni 2009 auf die Beschwerdeführerin umgebucht und die Umbuchung per 31. Dezember 2009 wieder storniert (BB 19, Buchhaltungsdetails zu den Personalkosten der Jahre 2007, 2008 und 2009; VB 1, Kontrollbericht, Beilage 10.1-10.10). Daraus lässt sich schliessen, dass die A. \_\_\_\_\_ AG die Personalkosten zumindest für das übrige Konzernführungspersonal getragen und dies auch so in ihren Geschäftsbüchern kontiert hatte. Die Entrichtung des Lohnes gemäss Art. 319 OR gehört zu den Hauptverpflichtungen des Arbeitgebers. Wird der Lohn - wie vorliegend - in der relevanten Periode durch die A. \_\_\_\_\_ AG beglichen, gilt dies als Indiz dafür, dass sie während der massgeblichen Periode in der Rolle der Arbeitgeberin amtierte. Bezüglich des CEOs wurde zwar der Lohn durch die A. \_\_\_\_\_ AG getilgt, es fanden jedoch tatsächlich Umbuchungen auf die Beschwerdeführerin statt. Andererseits lässt sich den Akten entnehmen, dass auch die Sozialversicherungsbeiträge für die fraglichen Mitarbeitenden, wie AHV/IV/EO-Beiträge, Arbeitslosenversicherungsbeiträge, Pensionskassenbeiträge und dergleichen bei der A. \_\_\_\_\_ AG verbucht und abgerechnet worden sind (BB 19, Buchhaltungsdetails zu den Personalkosten der Jahre 2007, 2008 und 2009; VB 1, Kontrollbericht, Beilage 10.1-10.10); diejenigen Kosten des CEOs wurden jedoch wiederum auf die Beschwerdeführerin umgebucht. Trotzdem bestätigte die zuständige Ausgleichskasse sowohl für zwei Konzernleitungsmitglieder als auch für den CEO, dass ab dem 1. November 2009 von der Beschwerdeführerin das AHV-pflichtige Einkommen abgerechnet worden ist (VB 10, Antwortschreiben der Beschwerdeführerin vom 30. November 2011, Beilagen 33-35, Versicherungsunterstellung bei der Ausgleichskasse des Kantons [...] vom 2. November 2011). Im Umkehrschluss und auch mit Blick auf die Buchhaltungsbelege ist daraus ersichtlich, dass bis Ende Oktober 2009 von der A. \_\_\_\_\_ AG das AHV-pflichtige Einkommen abgerechnet wurde; sowohl für die Konzernleitungsmitglieder als auch für den CEO. Weshalb bezüglich Letzteren eine Umbuchung auf die Beschwerdeführerin getätigt wurde, ist mit Blick darauf und auf Nachfolgendes unklar. Letztlich zeigen auch die Lohnausweise, dass das weitere Konzernführungspersonal und der CEO bis Ende Oktober 2009 wohl bei der A. \_\_\_\_\_ AG beschäftigt waren. Für das Konzernführungspersonal wurden diese von Januar 2009 bis Ende Oktober 2009 durch die A. \_\_\_\_\_ AG ausgestellt, ab 1. November 2009 dann von der Beschwerdeführerin. Für den CEO wurden die Lohnausweise der Jahre 2007 bis und mit Ende Oktober 2009 durch die A. \_\_\_\_\_ AG ausgestellt, ab 1. November 2009 wiederum durch die Beschwerdeführerin (VB 10, Antwortschreiben der Beschwerdeführerin vom 30. November 2011, Beilagen 36-38, Lohnausweise Konzernleitungsmitglieder und CEO).

#### **E. 3.1.2.4**

Ein letztes Indiz dafür, dass die Konzernleitungsmitglieder und der CEO bei der A. \_\_\_\_\_ AG angestellt waren, ergibt sich schliesslich daraus, dass die Miete der damaligen Liegenschaft, in welcher sowohl die A. \_\_\_\_\_ AG als auch die Beschwerdeführerin während der vorliegend massgeblichen Zeit domiziliert waren, vollumfänglich durch die A. \_\_\_\_\_ AG bezahlt worden ist. Unbestritten ist sodann und ergibt sich aus den Akten, dass sich auch die gesamte Büroeinrichtung im Besitz der A. \_\_\_\_\_ AG befunden bzw. die Beschwerdeführerin über keine eigenen Büroräumlichkeiten bzw. -einrichtungen verfügt hat und für den CEO Büroeinrichtungsgegenstände auf Kosten der A. \_\_\_\_\_ AG beschafft wurden (VB 10, Antwortschreiben der Beschwerdeführerin vom 30. November 2011, S. 5; VB 10, Antwortschreiben der Beschwerdeführerin vom 30. November 2011,

Beilagen 28 und 29, Jahresrechnung der A.\_\_\_\_\_ AG per 31. Dezember 2008 und 2009; VB 1, Kontrollbericht, Beilage 5a-f). Der Mietaufwand, Reinigungs- und Unterhaltsaufwand sowie Büromaterialaufwand sind durch die A.\_\_\_\_\_ AG auch nicht für die Berechnung der erbrachten Leistungen bzw. den Stewardship-Anteil (hierzu eingehend: E. 3.2) an die Beschwerdeführerin berücksichtigt worden (VB 10, Antwortschreiben der Beschwerdeführerin vom 30. November 2011, Beilage 21, «Cost Center Details» 2008 der A.\_\_\_\_\_ AG). Auch der Umstand, dass somit keinerlei Mietentschädigung von der Beschwerdeführerin an die A.\_\_\_\_\_ AG gezahlt worden ist, deutet schliesslich darauf hin, dass die Konzernleitungsmitglieder und der CEO bei der A.\_\_\_\_\_ AG angestellt waren. Ansonsten wäre nämlich für die Benützung der Büroräumlichkeiten der A.\_\_\_\_\_ AG durch die Angestellten der Beschwerdeführerin tatsächlich eine Mietzinszahlung fällig gewesen. Letztlich ergibt sich aus den Akten, dass sämtliche Verwaltungsaufwendungen des Konzernführungspersonals wie beispielsweise Telefonrechnungen, Reisespesen, Kreditkartenrechnungen und dergleichen von der A.\_\_\_\_\_ AG beglichen wurden (VB 1, Kontrollbericht, Beilage 6a und 6b sowie 11k) - auch dies gilt als Indiz dafür, dass die A.\_\_\_\_\_ AG als Arbeitgeberin agierte.

#### **E. 3.1.2.5**

Insgesamt ist somit nicht zu beanstanden, dass die Vorinstanz zum Schluss kam, die A.\_\_\_\_\_ AG und nicht die Beschwerdeführerin gelte in der massgeblichen Zeit als Arbeitgeberin der betroffenen Konzernleitungsmitglieder und des CEOs.

#### **E. 3.1.3**

Was die Beschwerdeführerin hiergegen vorbringt, vermag daran nichts zu ändern:

##### **E. 3.1.3.1**

Der Arbeitsvertrag sei - so die Beschwerdeführerin - formell zwischen ihr und dem CEO geschlossen worden. Sodann seien die Anstellungsverhältnisse sämtlicher betroffener Konzernleitungsmitglieder per 1. Januar 2009 (rückwirkend) von der A.\_\_\_\_\_ AG auf sie übertragen und entsprechende Personalkosten umgebucht worden. Sie habe wirtschaftlich betrachtet aber auch schon vor der Übertragung ein Weisungsrecht gehabt; die vertraglichen Gegebenheiten hätten einfach noch nicht den wirtschaftlichen Tatsachen entsprochen. Vertragsrechtlich gelte sie als Arbeitgeberin (ausführlich: E. 3.1.1). Hierzu kann auf das bereits in E. 3.1.2.2 f. Ausgeführte verwiesen werden. Alle weiteren Konzernleitungsmitglieder befanden sich in einem vertragsrechtlichen Anstellungsverhältnis mit der A.\_\_\_\_\_ AG. Die Verträge wurden zwar tatsächlich auf die Beschwerdeführerin übertragen, aber erst Ende Oktober 2009 und zwar rückwirkend auf den 1. Januar 2009. In der Zeit bis Ende Oktober 2009 galt die A.\_\_\_\_\_ AG somit in tatsächlicher und somit massgeblicher Hinsicht (vgl. E. 2.4) als Arbeitgeberin. Dies spricht gerade dafür, dass die arbeitsrechtliche Weisungsbefugnis bis Ende Oktober 2009 bei der A.\_\_\_\_\_ AG lag. Jedenfalls hat die Beschwerdeführerin ihre Behauptung nicht rechtsgenügend belegt, dass sie bereits vor der Übertragung Ende Oktober 2009 über ein Weisungsrecht gegenüber diesen Mitarbeitenden verfügte. In den Jahren 2007 und 2008 fand bezüglich des übrigen Konzernführungspersonals keine Umbuchung von Personalkosten statt; im Jahr 2009 wurden diese erst Ende Dezember 2009 auf die Beschwerdeführerin umgebucht. Die A.\_\_\_\_\_ AG hat somit in der massgeblichen Zeit die Personalkosten getragen und diese in ihren Geschäftsbüchern kontiert. In den Akten liess sich zwar keine (schriftliche) Übertragung des Anstellungsverhältnisses mit dem CEO

von der A. \_\_\_\_\_ AG an die Beschwerdeführerin entnehmen. Da jedoch auch bezüglich des CEOs in tatsächlicher Hinsicht im Wesentlichen gleich verfahren wurde, wie gegenüber dem weiteren Konzernführungspersonal, gilt auch hier die A. \_\_\_\_\_ AG als faktische Arbeitgeberin. Hierbei fällt sodann ins Gewicht, dass es wohl wenig Sinn gemacht hätte den CEO, welchem die operationelle Geschäftsführung oblag und die Konzernführungsmitglieder, welche ihm bei der Ausübung der Geschäftsführung unterstützten, unterschiedlich zu behandeln und Ersteren bei der Beschwerdeführerin zu beschäftigen, während die weiteren Mitarbeitenden bei der A. \_\_\_\_\_ AG angestellt waren.

#### **E. 3.1.3.2**

Die Beschwerdeführerin entgegnet sodann, die A. \_\_\_\_\_ AG habe lediglich zentral die administrative Abwicklung des gesamten (Konzern-)Personals übernommen. Hierdurch sei die A. \_\_\_\_\_ AG auch um die Bezahlung der Löhne sowie die Abrechnung der Sozialversicherungsbeträge besorgt gewesen und habe die Lohnausweise erstellt. Diese Tätigkeit mache die A. \_\_\_\_\_ AG aber nicht zur Arbeitgeberin, wenn der tatsächliche Wille und die Verträge auf eine andere Arbeitgeberin schliessen liessen; dies sei vergleichbar mit der Situation, wenn Liegenschaftseigentümer für die Anstellung eines Hauswirts eine Liegenschaftsverwaltung beauftragen würden. Die Personalkosten seien auf die Beschwerdeführerin umgebucht und bei ihr als Personalaufwand in den Jahresrechnungen ausgewiesen worden (vgl. bereits: E. 3.1.1). Wie gezeigt, hat als rechtsgenügend erstellt zu gelten, dass die A. \_\_\_\_\_ AG in der zu beurteilenden Zeit in tatsächlicher und somit massgeblicher Hinsicht als Arbeitgeberin der Konzernführungsmitglieder und des CEOs galt. Auch die Personalkosten waren in den Geschäftsbüchern der A. \_\_\_\_\_ AG kontiert. Die A. \_\_\_\_\_ AG hat somit nicht bloss die rein administrative Abwicklung der Löhne und dergleichen übernommen, sondern agierte als Arbeitgeberin; ein Vergleich mit einer Liegenschaftsverwaltung geht somit fehl.

#### **E. 3.1.4**

Die durch die A. \_\_\_\_\_ AG der Beschwerdeführerin weiterbelasteten Personalkosten qualifizieren somit aus Sicht der Mehrwertsteuer als steuerbarer Personalverleih. Eine diesbezügliche steuerbare Leistung von der Beschwerdeführerin an die A. \_\_\_\_\_ AG fällt daher ausser Betracht (vgl. Urteil des BVGer A-2244/2020 vom 13. Januar 2022).

#### **E. 3.2**

Schliesslich gilt zu klären, ob der Beschwerdeführerin im Jahr 2009 tatsächlich ein weiterer Anspruch auf Vorsteuerabzug zusteht bzw. wie hoch ihr Vorsteuerabzug insgesamt ausfällt.

##### **E. 3.2.1**

Die Beschwerdeführerin moniert unter anderem, wie die Steward-ship- und «Non-Stewardship»-Kosten vorliegend aufgeteilt bzw. verrechnet worden seien, sei für das Jahr 2009 entscheidend. Für die Jahre 2007 und 2008 habe dies zwar auf ihre Situation hinsichtlich Mehrwertsteuern keinen Einfluss, da sie bis Ende 2008 nicht steuerpflichtig gewesen sei und ein Vorsteuerabzug auf einer allfälligen Belastung mit Mehrwertsteuern auf diesen Personalkosten nicht bestünde. Dies gelte jedoch nicht für das Jahr 2009; hier sei ein Vorsteuerabzug möglich. Würden dieselben Grundsätze wie im Verfahren der A. \_\_\_\_\_ AG [A-2244/2020] für 2008 angewendet, ergäben sich im Jahr 2009 weiterzuverrechnende Stewardship-Kosten von der A. \_\_\_\_\_ AG an die Beschwerdeführerin von (lediglich) Fr. 1'818'496.--. Neben den bereits deklarierten

Vorsteuern für das Geschäftsjahr 2009 in Höhe von Fr. 616'297.-- seien zusätzliche Vorsteuern auf Management-Fees in Höhe von Fr. 177'913.90 angefallen. Sodann gehörten zur angefallenen Vorsteuer die bezogenen Dienstleistungen von Unternehmen im Ausland bzw. die darauf abzurechnende Bezugssteuer in Höhe von Fr. 18'243.95. Insgesamt betrügen die Vorsteuern somit Fr. 812'454.85. In ihrer Funktion als Holdinggesellschaft habe sie die an sie verrechneten Stewardship-Kosten sowie die bei ihr angefallenen direkt damit verbundenen Kosten selber zu tragen. Da sich im Jahr 2009 Stewardship-Kosten von der A.\_\_\_\_\_ AG an sie - die Beschwerdeführerin - in Höhe von Fr. 1'818'496.-- ergäben, seien die darauf lastenden Vorsteuern von Fr. 138'205.70 nicht abzugsfähig. Die restlichen Kosten, welche ihr über den Verrechnungsmechanismus des Steuerrulings betreffend kantonale Steuern und zum Verlustausgleich bei der A.\_\_\_\_\_ AG in Höhe von Fr. 7'992'322.34 abzüglich Fr. 1'818'496.-- (ausmachend: Fr. 6'173'826.34) verrechnet worden seien, stünden nicht im Zusammenhang mit der Stewardship-Funktion, sondern mit ihrer steuerbaren Tätigkeit und berechtigten zum Vorsteuerabzug. Auch die 3 perthousand-Pauschale zeige die Angemessenheit der Verrechnungspreise. Die Vorinstanz entgegnet insbesondere, die Beschwerdeführerin könne selber nicht genau darlegen, wie hoch ihr Vorsteueranspruch im Jahr 2009 auszufallen habe; in der Beschwerde mache sie mittlerweile den vierten unterschiedlichen Vorsteuerbetrag mit der vierten Begründung geltend. Im Rahmen ihrer Beschwerde scheine die Beschwerdeführerin nun neu zu versuchen, die von der A.\_\_\_\_\_ AG an sie gestellte Rechnung Nr. 2009-0447 über Fr. 6'080'852.60 (inkl. Mehrwertsteuer von Fr. 429'502.60) für Stewardship-Leistungen als überhöht darzustellen. Es gelinge der Beschwerdeführerin jedoch nicht nachzuweisen, dass der mit Vorsteuer belastete Aufwand für eine steuerbare Tätigkeit verwendet wurde, was aber gemäss damaliger Gesetzgebung (vgl. Art. 31 [recte: 38] Abs. 1 und 2 aMWSTG) unabdingbare Voraussetzung für eine Vorsteuerabzugsberechtigung gewesen sei. Der fehlende Nachweis sei auch nicht der langen Verfahrensdauer geschuldet. Die Beschwerdeführerin scheine zu beabsichtigen, die nach heutigem Gesetz geltende Regelung bzgl. Zuordnung von Vorsteuern auf den vorliegenden Fall anzuwenden. Aus der Annahme, dass nicht in Rechnung gestellte Leistungen erbracht worden seien, was jedoch nicht hinreichend belegt und von der Vorinstanz bestritten werde, könne nicht per se der Schluss gezogen werden, dass solche Leistungen ausschliesslich gegenüber ausländischen Tochtergesellschaften und somit steuerbefreit erbracht worden wären. Auf eine diesbezügliche Nachdeklaration habe die Beschwerdeführerin jedoch verzichtet, obschon eine solche Deklaration bei Leistungen unter eng verbundenen Personen angezeigt wäre. Da keine für steuerbare Zwecke gemischt verwendete oder weitere direkt einer steuerbaren Leistung zuordenbare Aufwendungen ersichtlich seien, bestünde kein weiterer Anspruch auf Vorsteuerabzug.

### **E. 3.2.2**

Wie gezeigt (E. 2.7.1), könnte die Beschwerdeführerin die auf den Eingangsleistungen lastende Steuer als Vorsteuer abziehen, wenn sie die umstrittenen Dienstleistungen für einen geschäftlich begründeten Zweck verwendet bzw. wenn die Eingangsleistung in steuerbare Ausgangsleistungen einfließt. Hierbei ist vorliegend zu Recht unbestritten, dass Stewardship-Kosten nicht zum Vorsteuerabzug berechtigten. Als Stewardship-Kosten werden vorliegend nämlich die Kosten für Leistungen im Zusammenhang mit der Verwaltung des Vermögens der Beschwerdeführerin bezeichnet, welche dieser direkt in Rechnung gestellt werden und von der Beschwerdeführerin zu tragen sind (vgl. hierzu auch: Urteil des BVGer A-2244/2020 vom 13. Januar 2022 E. 3 mit Hinweis). Werden

vorsteuerbelastete Eingangsleistungen sowohl für Zwecke, die zum Vorsteuerabzug berechtigen, als auch für andere Zwecke verwendet (sog. gemischte Verwendung), so ist der Vorsteuerabzug nach dem Verhältnis der Verwendung zu kürzen (E. 2.7.2). Da der Vorsteuerabzug nur auf denjenigen Aufwendungen zusteht, die in steuerbare Ausgangsleistungen einfließen, reicht es vorliegend nicht aus aufzuzeigen, dass lediglich eine Vorsteuer von Fr. 138'205.70 für die nicht steuerbare Tätigkeit der Stewardship-Funktion angefallen sei. Im Umkehrschluss berechtigen nämlich nicht sämtliche übrigen Eingangsleistungen zwangsläufig zum Vorsteuerabzug bzw. gelten nicht automatisch als für einen geschäftlich begründeten Zweck verwendet. Art. 29 Abs. 2 MWSTG, wonach ein Anspruch auf Vorsteuerabzug im Rahmen der zum Vorsteuerabzug berechtigenden unternehmerischen Tätigkeit für das Erwerben, Halten und Veräussern von Beteiligungen besteht, ist im Übrigen vorliegend nicht anwendbar (vgl. E. 1.9). Vorliegend gelingt es der Beschwerdeführerin mit Blick auf die allgemeinen Beweislastregeln, gemäss welchen die steuerpflichtige Person für die steueraufhebenden und steuermindernden Tatsachen beweisbelastet ist (E. 1.7), jedenfalls nicht nachzuweisen, dass der mit Vorsteuer belastete Aufwand bzw. die gesamten durch die A. \_\_\_\_\_ AG an sie verrechneten Leistungen für eine steuerbare Tätigkeit verwendet wurden:

#### **E. 3.2.2.1**

Die Beschwerdeführerin bringt vor, würden im vorliegenden Verfahren dieselben Grundsätze wie im Verfahren der A. \_\_\_\_\_ AG [A-2244/2020] hinsichtlich des Jahres 2008 angewendet, ergäben sich im vorliegend umstrittenen Jahr 2009 von der A. \_\_\_\_\_ AG an sie verrechnete Stewardship-Kosten in Höhe von (lediglich) Fr. 1'818'496.--. Ursprünglich seien mit Rechnung Nr. 2009-0447 aber Fr. 5'651'350.-- und mit Rechnung gemäss Steuerruling Fr. 2'340'972.34 - insgesamt folglich Fr. 7'992'322.34 - verrechnet worden. Die Differenz in Höhe von Fr. 6'173'826.34 (inkl. Mehrwertsteuer von Fr. 469'210.80) stehe im Zusammenhang mit ihrer steuerbaren Tätigkeit. Zur konkreten Berechnung der neu veranschlagten Stewardship-Kosten in Höhe von Fr. 1'818'496.-- verweist die Beschwerdeführerin auf die Begründung in ihrer Beschwerde im Verfahren A-2244/2020 und somit wiederum insbesondere auf ihr Service Agreement (BB 9, Service Agreement zwischen der Beschwerdeführerin und der A. \_\_\_\_\_ AG). Im Urteil des BVGer A-2244/2020 vom 13. Januar 2022 wird in Erwägung 3.2.3.1 eingehend erläutert, wie sich die neu veranschlagten Stewardship-Kosten berechnen. In Erwägung 3.2.4.1 desselben Urteils wird ausführlich darauf eingegangen, dass die A. \_\_\_\_\_ AG das Service Agreement bei der Erstellung der ursprünglichen Rechnung zumindest grundsätzlich ausser Acht liess und vielmehr eine Verrechnung gemäss Steuerruling abwickelte. Mit einer nachträglichen Anwendung des Agreements vermöge die A. \_\_\_\_\_ AG - so das Gericht - die effektiven Leistungen nicht aufzuzeigen und darzulegen, dass die ursprüngliche Rechnung falsch war und folglich zu Recht korrigiert wurde. Auch der Hinweis auf die Kostenstruktur der A. \_\_\_\_\_ AG könne dies nicht nachweisen, so das Gericht im Urteil des BVGer A-2244/2020 vom 13. Januar 2022 E. 3.2.4.1, da mit Blick auf die unbestrittenermassen vorliegende Umbruchphase des C. \_\_\_\_\_ Konzerns in der massgeblichen Zeit tatsächlich ausserordentliche «allgemeine» Kosten denkbar seien, welche der Holding zu verrechnen waren und es nicht abwegig erscheine, dass überdurchschnittlich viele Mitarbeitende tatsächlich für die Holding arbeiteten. Auch anhand der 3 perthousand-Regel gelinge es der A. \_\_\_\_\_ AG nicht darzulegen, dass die ursprüngliche Rechnung falsch war bzw. zu Recht korrigiert wurde.

### **E. 3.2.2.2**

Auch im vorliegenden Verfahren stellt sich die Beschwerdeführerin - da sie zur Begründung gänzlich auf ihre Beschwerde im Verfahren A-2244/2020 verweist - auf den Standpunkt, um die effektiv geschuldeten Stewardship-Kosten zu ermitteln, sei auf das vertraglich verbindliche Service Agreement (und die eingereichten «Cost Center Details») abzustellen. Die Beilage «Cost Center Details» für das Jahr 2009 ist auch vorliegend in die Bereiche «Group Management», «HR», «Legal Services», «Finance» sowie zusätzlich in einen Bereich «Acquisition» (welcher aber keine Zahlen aufweist) und in den Bereich «Allgemein» gegliedert (BB 23, Rechnung Nr. 2009-0447 vom 31. Dezember 2009, Beilage «Cost Center Details» 2009 der A.\_\_\_\_\_ AG). Die Differenz zwischen der ursprünglichen und der nachträglich festgesetzten Rechnung für Stewardship-Kosten resultiert wohl auch vorliegend insbesondere daraus, ob das Total dieses als «Allgemein» bezeichneten Bereichs in Höhe von Fr. 21'674'218.-- den direkt verrechenbaren Kosten oder den «allgemeinen Kosten» zugeordnet wird. Laut Beschwerdeführerin handelt es sich hierbei um direkt verrechenbare Kosten, welche betrieblich der A.\_\_\_\_\_ AG oder einer Konzerngesellschaft zuzuordnen seien. Die Vorinstanz stellt sich auf den Standpunkt, diese Kosten stellten «allgemeine Kosten» dar, da sie gerade nicht einem bestimmten Leistungsempfänger zuordenbar seien. Diesfalls würde es sich um keine steuerbare Ausgangsleistung handeln bzw. läge Endverbrauch bei der Beschwerdeführerin vor (vgl. E. 2.7.1). Wie in Erwägung 3.2.4.2 des Urteils A-2244/2020 vom 13. Januar 2022 detailliert ausgeführt, vermochte die A.\_\_\_\_\_ AG nicht glaubhaft zu machen oder zu belegen, dass es sich um direkt einer einzelnen Tochtergesellschaft zuordenbare Kosten und somit um mit Vorsteuer belastete Kosten für eine steuerbare Tätigkeit handelt. Insgesamt beanstandete das Bundesverwaltungsgericht folglich nicht, dass die Vorinstanz geschlossen habe, bei den streitbetroffenen Kosten handle es sich nicht um direkt einer einzelnen Tochtergesellschaft (und somit für eine steuerbare Tätigkeit) zuordenbare Kosten, sondern vielmehr um «allgemeine Kosten» und auf die ursprüngliche Rechnung abstelle (eingehend: Urteil des BVGer A-2244/2020 vom 13. Januar 2022 E. 3.2.4.2 und E. 3.2.5). Im vorliegenden Verfahren verweist die Beschwerdeführerin - wie erwähnt - gänzlich auf ihre Beschwerde im Verfahren A-2244/2020, legt keine weiteren Beweismittel ein und bringt weiter nichts vor. Das mit Urteil des BVGer A-2244/2020 vom 13. Januar 2022 Festgestellte gilt somit auch im vorliegenden Verfahren. Wie die Vorinstanz zu Recht vorbringt, könnte letztlich aus der Annahme, dass nicht in Rechnung gestellte Leistungen erbracht wurden, nicht per se der Schluss gezogen werden, dass diese ausschliesslich gegenüber ausländischen Tochtergesellschaften und somit steuerbefreit erbracht worden wären. Auf eine Nachdeklaration der nicht fakturierten Umsätze für angeblich erbrachte Leistungen hat die Beschwerdeführerin jedenfalls verzichtet.

### **E. 3.3**

Zusammenfassend hat als rechtsgenügend erstellt zu gelten, dass die A.\_\_\_\_\_ AG in tatsächlicher und somit massgeblicher Hinsicht als Arbeitgeberin der Konzernführungsmitglieder und des CEOs galt und die der Beschwerdeführerin weiterbelasteten Personalkosten folglich als steuerbarer Personalverleih qualifizieren. Eine diesbezügliche steuerbare Leistung von der Beschwerdeführerin an die A.\_\_\_\_\_ AG fällt daher ausser Betracht (vgl. E. 3.1.2.5 und E. 3.1.4). Ausserdem gelingt es der Beschwerdeführerin nicht nachzuweisen, dass der mit Vorsteuer belastete Aufwand bzw. die gesamten durch die A.\_\_\_\_\_ AG an sie verrechneten Kosten für eine steuerbare

Tätigkeit (oder zumindest gemischt) verwendet wurden. Es besteht folglich kein weiterer Anspruch auf Vorsteuerabzug (vgl. E. 3.2.2). Bezüglich der mit dem angefochtenen Einspracheentscheid festgesetzten Verzugszinsfolgen wird die Nachforderung nicht bestritten und es ergeben sich auch aus den Akten keine Anhaltspunkte, die an den Verzugszinsfolgen Zweifel aufkommen lassen. Somit erweist sich der vor-instanzliche Einspracheentscheid als rechtmässig. Die Beschwerde ist daher vollumfänglich abzuweisen.

#### **E. 4.1**

Ausgangsgemäss hat die unterliegende Beschwerdeführerin die Verfahrenskosten zu tragen (Art. 63 Abs. 1 VwVG). Diese sind auf Fr. 7'500.-- festzusetzen (vgl. Art. 1, 2 und 4 des Reglements vom 21. Februar 2008 über die Kosten und Entschädigungen vor dem Bundesverwaltungsgericht [VGKE, SR 173.320.2]). Der in gleicher Höhe einbezahlte Kostenvorschuss ist zur Bezahlung der Verfahrenskosten zu verwenden.

#### **E. 4.2**

Eine Parteientschädigung ist nicht zuzusprechen (Art. 64 Abs. 1 VwVG e contrario).

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