

BVGer A-6253/2018 vom 10. Dezember 2019

Bundesverwaltungsgericht, 2019-12-10, DE

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bvger_A-6253_2018

FR: TAF A-6253/2018 du 10 décembre 2019

IT: TAF A-6253/2018 del 10 dicembre 2019

Regeste

Mehrwertsteuer

Erwägungen

E. 1.1

Das Bundesverwaltungsgericht beurteilt Beschwerden gegen Verfügungen nach Art. 5 VwVG (Art. 31 VGG). Soweit das VGG nichts anderes bestimmt, richtet sich das Verfahren nach den Vorschriften des VwVG (Art. 37 VGG).

E. 1.2

Die Beschwerdeführerin ficht einen Einspracheentscheid der ESTV betreffend die Nachbelastung von Mehrwertsteuern an. Der Einspracheentscheid stellt eine Verfügung im Sinne von Art. 5 VwVG dar. Eine Ausnahme in sachlicher Hinsicht nach Art. 32 VGG liegt nicht vor und die Vorinstanz ist eine Behörde im Sinne von Art. 33 VGG. Das Bundesverwaltungsgericht ist somit zur Beurteilung dieser Beschwerde sachlich und funktionell zuständig (Art. 31 VGG). Die Beschwerdeführerin ist zur Beschwerdeführung berechtigt (Art. 48 VwVG), hat die Beschwerde frist- und formgerecht eingereicht (Art. 50 und 52 VwVG) und den Kostenvorschuss rechtzeitig bezahlt (Art. 63 Abs. 4 VwVG), weshalb auf die Beschwerde einzutreten ist.

E. 1.3

Mit Schreiben vom 10. April 2019 hat die Beschwerdeführerin den mit Beschwerde vom 1. November 2018 gestellten Antrag 2 betreffend die Steuerkorrektur für Kostenprämien aus Mitversicherungen in Höhe von CHF 12'692.- zurückgezogen. In diesem Umfang ist das Beschwerdeverfahren zufolge des Rückzugs als gegenstandslos geworden abzuschreiben (vgl. Urteil des BVGer A-1103/2011 vom 7. Juli 2016 E. 1.2).

E. 1.4

Das Bundesverwaltungsgericht kann einen angefochtenen Entscheid in vollem Umfang überprüfen. Die Beschwerdeführerin kann neben der Verletzung von Bundesrecht und der unrichtigen oder unvollständigen Feststellung des rechtserheblichen Sachverhalts auch die Rüge der Unangemessenheit erheben (Art. 49 VwVG).

E. 1.5.1

Die für die Entscheidungsfindung (Rechtsanwendung) vorzunehmende Tatsachenfeststellung setzt voraus, dass die Sachlage korrekt und vollständig ermittelt wurde. Das Verwaltungsverfahren und die Verwaltungsrechtspflege werden deshalb grundsätzlich von der Untersuchungsmaxime beherrscht (Art. 12 VwVG; vgl. auch E. 1.3). Demnach muss die entscheidende Behörde den Sachverhalt von sich aus abklären. Sie trägt die

Beweisführungslast (sog. subjektive oder formelle Beweislast). Der Untersuchungsgrundsatz wird im Mehrwertsteerverfahren indes dadurch relativiert, dass der steuerpflichtigen Person spezialgesetzlich statuierte Mitwirkungspflichten auferlegt werden (vgl. Art. 13 VwVG; BVGE 2009/60 E. 2.1.2). Dazu zählt namentlich das im Mehrwertsteuerrecht geltende Selbstveranlagungsprinzip (BGE 137 II 136 E. 6.2; Urteile des BGer 2C_353/2013 vom 23. Oktober 2013 E. 3.3, 2C_970/2012 vom 1. April 2013 E. 4.1).

E. 1.5.2

Im Verfahren vor dem Bundesverwaltungsgericht gilt der Grundsatz der freien Beweiswürdigung (BGE 130 II 485 E. 3.2). 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. Gelangt das Gericht nicht zu diesem Ergebnis, kommen die Beweislastregeln zur Anwendung. Dabei ist - in analoger Anwendung von Art. 8 ZGB - im Fall der Beweislosigkeit zuungunsten jener Partei zu urteilen, welche die Beweislast trägt. Im Steuerrecht gilt, dass die Steuerbehörde die Beweislast für die steuerbegründenden und -erhöhenden Tatsachen trägt, während die steuerpflichtige Person für die steueraufhebenden und -mindernden Tatsachen beweibelastet ist (statt vieler: BGE 140 II 248 E. 3.5; Urteil des BGer 2C_353/2013 vom 23. Oktober 2013 E. 3.3; Urteil des BVGer A-4308/2015 vom 18. Februar 2016 E. 1.4.2 mit Hinweisen).

E. 2

Schritt: Vorsteuerabzugsquote aufgrund der Innenumsätze
Gesamte Vorsteuerquote der leistungsempfangenden Gruppengesellschaft (60%) unter Beachtung des Anteils, den die Innenumsätze am Gesamtumsatz ausmachen (50%): $60\% \text{ von } 50\% = 30\%$

E. 2.1

Am 1. Januar 2010 ist das Bundesgesetz vom 12. Juni 2009 über die Mehrwertsteuer (MWSTG; SR 641.20) in Kraft getreten. Mit dem Inkrafttreten dieses Gesetzes wurden die Bestimmungen des bis dahin gültigen Bundesgesetzes vom 2. September 1999 über die Mehrwertsteuer (aMWSTG; AS 2000 1300 ff.) aufgehoben (vgl. Art. 110 MWSTG). Art. 112 MWSTG legt jedoch fest, dass die aufgehobenen Bestimmungen sowie die darauf gestützt erlassenen Vorschriften - unter Vorbehalt von Art. 113 MWSTG - weiterhin auf alle während deren Geltungsdauer eingetretenen Tatsachen und entstandenen Rechtsverhältnisse anwendbar bleiben. Die vorliegend zu beurteilende Sache betrifft die Steuerperioden 2010 bis 2014. Somit ist in casu das MWSTG (mitsamt der zugehörigen Mehrwertsteuerverordnung vom 27. November 2009 [MWSTV; SR 641.201]) in den in den Jahren 2010 bis 2014 gültigen Fassungen massgebend, worauf nachfolgend - wo nicht anders vermerkt - referenziert wird. Soweit im Folgenden auf die Rechtsprechung zum aMWSTG verwiesen wird, liegt der Grund darin, dass diese im vorliegenden Fall auch für das MWSTG übernommen werden kann.

E. 2.2.1

Der Bund erhebt eine allgemeine Verbrauchssteuer nach dem System der Nettoallphasensteuer (auch als Allphasensteuer mit Vorsteuerabzug bzw. Mehrwertsteuer bezeichnet [Art. 1 Abs. 1 MWSTG]; Art. 130 BV). Die Steuer wird auf den im Inland von steuerpflichtigen Personen gegen Entgelt erbrachten Leistungen (Inlandsteuer), auf dem

Bezug von Leistungen von Unternehmen mit Sitz im Ausland durch Empfänger und Empfängerinnen im Inland (Bezugsteuer) und auf Einfuhren von Gegenständen (Einfuhrsteuer) erhoben (Art. 1 Abs. 2 MWSTG). Die Erhebung erfolgt nach den Grundsätzen der Wettbewerbsneutralität, der Wirtschaftlichkeit der Entrichtung und der Erhebung und der Überwälzbarkeit (Art. 1 Abs. 3 MWSTG; vgl. auch Klaus A. Vallender, in: Ehrenzeller/Schindler/Schweizer/Vallender [Hrsg.], Die schweizerische Bundesverfassung, St. Galler Kommentar, 3. Aufl. 2014, Art. 130 Rz. 8 ff.; zum Ganzen: Urteil des BVGer A-3502/2016 vom 19. Dezember 2016 E. 2.1.1).

E. 2.2.2

Der Grundsatz der Wettbewerbsneutralität verlangt, dass ein modernes Verbrauchssteuersystem wie die Mehrwertsteuer nach Möglichkeit in seinen Auswirkungen neutral sein muss. Das heisst, es darf den Wettbewerb zwischen den Unternehmen nicht beeinträchtigen und hat das Gleich-behandlungsgebot zu beachten. Die Mehrwertsteuer muss deshalb umfassend sein und alle Waren und Dienstleistungen im Inland gleichmässig erfassen. Andererseits muss vermieden werden, dass eine Steuerekumulation entsteht, weil die Waren und Dienstleistungen auf allen Stufen der Produktion und Verteilung und bei der Einfuhr besteuert werden. Diesem Zweck dient der Vorsteuerabzug. Damit wird die Wettbewerbsneutralität der Mehrwertsteuer dem Grundsatz nach verwirklicht, indem sichergestellt wird, dass die Endbelastung beim Konsumenten immer gleich hoch ist, und zwar unabhängig davon, auf welchem Weg die Ware oder Dienstleistung zu ihm gelangt (vgl. BGE 125 II 326 E. 6a, BGE 124 II 193 E. 8a, mit Hinweisen; Urteile des BVGer A-3502/2016 vom 19. Dezember 2016 E. 2.1.2 und A-1382/2015 vom 11. August 2015 E. 3.2; Diego Clavadetscher, in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer, Zweifel/Beusch/Glauser/Robinson [Hrsg.], 2015 [nachfolgend: Kommentar zum MWSTG], Art. 1 Rz. 156 ff.; Felix Geiger, in: MWSTG Kommentar, Schweizerisches Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer mit den Ausführungserlassen sowie Erlasse zum Zollwesen, Geiger/Schluckebier [Hrsg.], 2. Aufl. 2019 [nachfolgend: MWSTG Kommentar], Art. 1 Rz. 29; vgl. auch Alois Camenzind et al., Handbuch zum Mehrwertsteuergesetz [MWSTG], 3. Aufl. 2012, Rz. 105 ff.).

E. 2.3.1

Der Mehrwertsteuer unterliegen also durch steuerpflichtige Personen im Inland gegen Entgelt erbrachte Lieferungen von Gegenständen bzw. im Inland gegen Entgelt erbrachte Dienstleistungen, sofern diese Umsätze nicht ausdrücklich von der Steuer ausgenommen sind (vgl. Art. 18 Abs. 1 MWSTG).

E. 2.3.2

Von der Steuer ausgenommen sind die Versicherungs- und Rückversicherungsumsätze einschliesslich der Umsätze aus der Tätigkeit als Versicherungsvertreter oder Versicherungsvertreterin, als Versicherungsmakler oder Versicherungsmaklerin (Art. 21 Abs. 2 Ziff. 18 MWSTG; Urteil des BVGer A-6671/2015 und A-6674/2015 vom 9. August 2016 E. 2.3.1).

E. 2.4

Die steuerpflichtige Person kann gemäss Art. 28 Abs. 1 MWSTG Vorsteuern im Rahmen ihrer unternehmerischen Tätigkeit abziehen.

E. 2.4.1

Kein Anspruch auf Vorsteuerabzug besteht bei Leistungen und bei der Einfuhr von Gegenständen, die für die Erbringung von Leistungen, die von der Steuer ausgenommen sind und für deren Versteuerung nicht optiert wurde, verwendet werden (Art. 29 Abs. 1 MWSTG). Die Option ist unter anderem ausgeschlossen für die genannten (E. 2.3.2) Versicherungsumsätze nach Art. 21 Abs. 2 Ziff. 18 MWSTG (Art. 22 Abs. 2 Bst. a MWSTG).

E. 2.4.2

Verwendet der Steuerpflichtige Gegenstände, Teile davon oder Dienstleistungen innerhalb seiner unternehmerischen Tätigkeit sowohl für Leistungen, die zum Vorsteuerabzug berechtigen, als auch für Leistungen, die vom Vorsteuerabzug ausgeschlossen sind, muss er den Vorsteuerabzug nach dem Verhältnis der Verwendung korrigieren (vgl. Art. 30 Abs. 1 MWSTG). Eine detaillierte Regelung zum Vorgehen bei der entsprechenden Korrektur lässt sich dem Gesetz nicht entnehmen (vgl. Urteile des BVerG A-2740/2018 vom 15. April 2019 E. 4.1; A-5757/2015 vom 19. Februar 2016 E. 3.4.3; Béatrice Blum, in: MWSTG Kommentar, Art. 30 N. 9; Camenzind et al., a.a.O., N. 1737). Die annäherungsweise Ermittlung der massgebenden Faktoren muss jedoch jedenfalls sachgerecht erfolgen (vgl. Art. 68 Abs. 1 MWSTV sowie Urteil des BVerG 2C_264/2014 vom 17. August 2015 E. 2.2.5). Als sachgerecht erachtet wird "jede Anwendung einer oder mehrerer Methoden, die den Grundsatz der Erhebungswirtschaftlichkeit berücksichtigt, betriebswirtschaftlich nachvollziehbar ist und die Vorsteuern nach Massgabe der Verwendung für eine bestimmte Tätigkeit zuteilt" (Art. 68 Abs. 2 MWSTV). Die Korrektur des Vorsteuerabzuges kann gemäss Art. 65 MWSTV berechnet werden nach dem effektiven Verwendungszweck (Bst. a der Bestimmung), anhand von Pauschalmethoden mit von der ESTV festgelegten Pauschalen (Bst. b der Bestimmung) oder gestützt auf eigene Berechnungen (Bst. c der Bestimmung). Stützt die steuerpflichtige Person die Korrektur des Vorsteuerabzuges auf eigene Berechnungen, hat sie gemäss Art. 67 MWSTV die Sachverhalte, die ihren Berechnungen zugrunde liegen, umfassend zu belegen sowie eine Plausibilitätsprüfung durchzuführen. Da die schweizerische Regelung keine Korrekturmethode verbindlich vorschreibt, hat die Unternehmung eine umfassende Wahlfreiheit. Damit ist jede Methode zulässig, sofern sie für die konkrete steuerpflichtige Person als sachgerecht bezeichnet werden kann (Art. 68 Abs. 1 MWSTV; Camenzind et al., a.a.O., N. 1739; Clavadetscher, in: Kommentar zum MWSTG, Art. 30 Rz. 27).

E. 2.4.2.1

Bei der effektiven Methode (Art. 65 Bst. a MWSTV) wird die Korrektur entsprechend dem Verhältnis der effektiven Verwendung vorgenommen. Die ESTV versteht hierunter gemäss ihrer Praxis namentlich die sogenannte 3-Topf-Methode. Demnach werden die Vorsteuern soweit wie möglich direkt zugeordnet; die nicht direkt zuordenbaren Aufwendungen werden nach betrieblich motivierten Schlüsseln umgelegt. Als Aufteilungsschlüssel kommen beispielsweise Umsätze oder Quadrat- bzw. Kubikmeter bei Liegenschaften in Frage (MWST-Info 09 Vorsteuerabzug und Vorsteuerabzugskorrekturen [fortan: MWST-Info 09], Ziff. 4.2 und 4.5.1; vgl. zur 3-Topf-Methode auch die nachfolgende E. 2.4.2.3).

E. 2.4.2.2

Die in Art. 66 MWSTV aufgezählten Pauschalmethoden (Art. 65 Bst. b MWSTV) sind eine Auflistung der unter dem aMWSTG von der ESTV entwickelten Pauschalen für

verschiedene Branchen, die der Vorsteuerabzugskorrektur für die gemischte Verwendung der Verwaltungsinfrastruktur dienen. Die ESTV hat diese Pauschalmethoden gemäss Art. 66 MWSTV unter anderem wie folgt konkretisiert (MWST-Info 09, Ziff. 4.3; Camenzind et al., a.a.O., N. 1743 ff.): Korrektur für die gemischt verwendete Verwaltungsinfrastruktur im Umfang von 0.02% der Zinseinnahmen und der Einnahmen aus dem Handel mit Wertpapieren; Korrektur im Umfang von 0.07% der nicht zum Vorsteuerabzug berechtigenden Brutto-Mieteinnahmen (inkl. Nebenkosten) von eigenen, nicht optierten Immobilien.

E. 2.4.2.3

Bei den eigenen Berechnungen (Art. 65 Bst. c MWSTV) kommt nach Praxis der ESTV namentlich die 3-Topf-Methode in verschiedenen Varianten oder die Anwendung der Methode Umsatzschlüssel in Frage. Nach der bereits in E. 2.4.2.1 erwähnten 3-Topf-Methode sind sämtliche Vorsteuern in drei Töpfe aufzuteilen. Vorsteuern, die Tätigkeiten zugeordnet werden können, die vollumfänglich zum Vorsteuerabzug berechtigen, gehören in den Topf A, während Vorsteuern, die nicht zum Vorsteuerabzug berechtigenden Tätigkeiten zuordenbar sind, dem Topf B zuzuweisen sind. Vorsteuern, die weder Topf A noch Topf B zugeordnet werden können, sondern gemischt verwendet werden, sind dem Topf C zuzuordnen. Die sich in Topf C befindlichen Vorsteuern werden sodann nach einem oder mehreren Schlüsseln korrigiert, welche auf betrieblich-objektiven Kriterien beruhen (z.B. Fläche, Volumen, Umsätze, Arbeitszeit des Personals, Lohnsumme, Bruttogewinne; vgl. zur 3-Topf-Methode Urteil des BVGer A-212/2008 vom 15. Juni 2010 E. 2.3.1). Bei der Methode Umsatzschlüssel wird hingegen auf eine Direktzuteilung der Vorsteuern (in die Töpfe A und B) verzichtet und die Vorsteuerabzugskorrektur auf sämtlichen Aufwendungen und Investitionen entsprechend der Zusammensetzung des massgebenden Gesamtumsatzes vorgenommen (vgl. zum Ganzen MWST-Info 09, Ziff. 4.5 und Anhang, Ziff. 11.1 ff.; Camenzind et al., a.a.O., N. 1737 ff.).

E. 2.4.3

Hat die ESTV eine Vorsteuerabzugskorrektur beispielsweise vorzunehmen, weil der Steuerpflichtige eine solche unterlassen hat, steht ihr bei der Wahl der anzuwendenden Methode ein weiter Ermessensspielraum zu. Vom Gericht ist nur zu prüfen, ob die gewählte Methode sachgerecht ist und ob sich die Verwaltung bei der vorgenommenen Vorsteuerabzugskorrektur innerhalb ihres Ermessensspielraums bewegt hat (vgl. Urteil des BVGer A-1382/2015 vom 11. August 2015 E. 7). Insbesondere setzt das Gericht nicht sein eigenes Ermessen an die Stelle des Ermessens der ESTV. Ist eine Vorsteuerabzugskorrektur durch die ESTV zu Recht erfolgt und erscheint diese nicht bereits im Rahmen der durch das Bundesverwaltungsgericht mit der gebotenen Zurückhaltung vorzunehmenden Prüfung als pflichtwidrig, obliegt es der steuerpflichtigen Person, darzutun und nachzuweisen, dass die vorgenommene Korrektur offensichtlich nicht sachgerecht ist (siehe zum Ganzen statt vieler: Urteil des BVGer A-2740/2018 vom 15. April 2019 E. 4.1).

E. 2.5.1

Bei antragsgemäss bewilligter Gruppenbesteuerung bilden die beteiligten Gruppenmitglieder nach Art. 13 Abs. 1 Satz 1 MWSTG ein einziges Steuersubjekt (vgl. Urteil des BVGer A-5757/2015 vom 19. Februar 2016 E. 3.5).

E. 2.5.2

Weil bei einer Mehrwertsteuergruppe nicht das einzelne Mitglied, sondern die Mehrwertsteuergruppe als solche das Steuersubjekt bildet, begründen Leistungsbeziehungen zwischen den einzelnen Mitgliedern als sog. Innenumsätze keine mehrwertsteuerlichen Leistungsverhältnisse. Auch hinsichtlich der Vorsteuerabzugsberechtigung gelten sämtliche an der Gruppenbesteuerung beteiligten Mitglieder zusammen als ein Steuersubjekt. Der Anspruch auf Vorsteuerabzug der Gruppe auf Lieferungen und Dienstleistungen ist grundsätzlich aus Sicht jedes einzelnen Gruppenmitglieds zu beurteilen und zwar aufgrund der selbst gegenüber Dritten (Nicht-Gruppenmitgliedern) erbrachten Aussenleistungen. Im Zusammenhang mit Gruppeninnenumsätzen richtet sich der Vorsteuerabzug der Gruppe auf Lieferungen und Dienstleistungen der leistungserbringenden Gesellschaft grundsätzlich nach dem Leistungsaussenverhältnis der leistungsempfangenden Gesellschaft. Gruppeninterne Transaktionen an Mitglieder mit keinem oder nur beschränktem Recht auf Vorsteuerabzug haben somit eine Rückwirkung auf das Vorsteuerabzugsrecht des gruppeninternen Leistungserbringers (MWST-Info 03 Gruppenbesteuerung [fortan: MWST-Info 03], Ziff. 8.3 f.; MWST-Info 09, Ziff. 8; Sonja Bossart Meier/Diego Clavadetscher, in: MWSTG Kommentar, Art. 13 Rz. 59; Susanne Gantenbein, in: Kommentar zum MWSTG, Art. 13 Rz. 34). Die Gruppenbesteuerung hat den positiven Effekt, dass die sich aus der Besteuerung der konzerninternen Leistungen allenfalls entstehende *taxe occulte* vermieden werden kann. Soweit Vorsteuern aus Leistungsbezügen von Dritten anfallen, kann auf diesen Eingangsleistungen mit der Gruppenbesteuerung kein höherer Vorsteuerabzug erreicht werden. Es ist insbesondere nicht möglich, durch eine Konzentration aller Einkäufe bei einer Gesellschaft mit hohem Vorsteuerabzug einen Steuervorteil für die Gruppe zu erzielen (Camenzind et al., a.a.O., N. 1758).

E. 2.5.3

Das Beispiel einer Vorsteuerabzugskorrektur im Rahmen einer MWST-Gruppe, auf welches sich die ESTV im vorliegenden Falle bezieht und welches auch unter Geltung des MWSTG noch herangezogen werden kann, findet sich in der Spezialbroschüre Nr. 06, Kürzung des Vorsteuerabzugs bei gemischter Verwendung (gültig ab 1. Januar 2008 bis 31. Dezember 2009; fortan: Spezialbroschüre Nr. 06) in Ziffer 8.3 (vgl. dazu auch Gantenbein, in: Kommentar zum MWSTG, Art. 13 Rz. 34). Im genannten Beispiel bilden die Paro AG und ihre beiden Tochtergesellschaften eine MWST-Gruppe. Alle drei Gruppenmitglieder erbringen sowohl steuerbare als auch von der MWST ausgenommene Leistungen an Unternehmen, die nicht der MWST-Gruppe angehören. Die Gruppenmitglieder erbringen teilweise auch untereinander Dienstleistungen (Gruppeninnenumsätze). Alle Gruppenmitglieder nehmen die Vorsteuerabzugskorrektur anhand der Methode Umsatzschlüssel vor. Leistungen, die eine Gruppengesellschaft bei den anderen Gruppenmitgliedern bezieht, werden sowohl für eigene Innen- als auch Aussenumsätze verwendet. Bezüge von Leistungen bei Dritten, die von einem Gruppenmitglied unmittelbar an ein anderes Gruppenmitglied weitergeliefert werden, liegen nicht vor (Spezialbroschüre Nr. 06, Ziff. 8.3.1). Da die angefallene Vorsteuer aufgrund der Angaben im Beispiel nicht direkt einzelnen Umsätzen zugeordnet werden kann, muss für die Berechnung der Steuerzahllast der ganzen Gruppe zuerst die anrechenbare Vorsteuer mit der zu berechnenden Vorsteuerabzugsquote bei den einzelnen Gruppenmitgliedern ermittelt werden. Dabei ist am Beispiel der Paro Management AG wie folgt vorzugehen (vgl. Spezialbroschüre Nr. 06, Ziff. 8.3.3): Die Paro Management AG erzielt einen Gesamtumsatz von CHF 1'800'000.-, wovon o 50% Innenumsatz mit der Paro AG darstellt,

welche ihrerseits über eine Vorsteuerabzugsquote von 60% verfügt, und o 50% Aussenumsatz darstellt, wovon wiederum 40% steuerbar und 60% von der Steuer ausgenommen ist. 1. Schritt: Vorsteuerabzugsquote aufgrund der Aussenumsätze
Vorsteuerabzugsquote aufgrund der steuerbaren Aussenumsätze an den gesamten Aussenumsätzen (40%) unter Berücksichtigung des Anteils der gesamten Aussenumsätze am Gesamtumsatz (50%): $40\% \text{ von } 50\% = 20\%$

E. 2.6.1

In Anwendung von Art. 65 Abs. 2 MWSTG ist die ESTV gehalten, alle Praxisfestlegungen ohne zeitlichen Verzug zu veröffentlichen. Die von den Verwaltungsbehörden veröffentlichten Broschüren, Kreisschreiben und Merkblätter stellen lediglich Verwaltungsverordnungen dar, das heisst generelle Dienstanweisungen, die sich an nachgeordnete Behörden oder Personen wenden und worin die Verwaltungen ihre Sichtweise darlegen. Sie dienen der Sicherstellung einer einheitlichen, gleichmässigen und sachrichtigen Praxis des Gesetzesvollzugs (BVGE 2010/33 E. 3.3.1, BVGE 2007/41 E. 4.1, Urteil des BVGer A-5017/2013 vom 15. Juli 2014 E. 3.1; Martin Kocher, in: Kommentar zum MWSTG, Art. 65 N. 31; Michael Beusch, Was Kreisschreiben dürfen und was nicht, in: Der Schweizer Treuhänder 2005, S. 613 ff.). Als solche sind sie für die als eigentliche Adressaten figurierenden Verwaltungsbehörden verbindlich, wenn sie nicht klarerweise einen verfassungs- oder gesetzeswidrigen Inhalt aufweisen (Michael Beusch, in: Zweifel/Beusch [Hrsg.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer [DBG], 3. Aufl., Basel 2017, Art. 102 N. 15 ff.).

E. 2.6.2

Nicht verbindlich sind Verwaltungsverordnungen, welche keine von der gesetzlichen Ordnung abweichenden Bestimmungen enthalten dürfen, dagegen für die Justizbehörden, deren Aufgabe es ist, die Einhaltung von Verfassung und Gesetz im Einzelfall zu überprüfen (vgl. André Moser/Michael Beusch/Lorenz Kneubühler, Prozessieren vor dem Bundesverwaltungsgericht, 2. Aufl., Basel 2013, Rz. 2.173 f.). Die Gerichtsbehörden sollen Verwaltungsverordnungen bei ihrer Entscheidung allerdings mitberücksichtigen, sofern diese eine dem Einzelfall angepasste und gerecht werdende Auslegung der anwendbaren gesetzlichen Bestimmungen zulassen. Dies gilt umso mehr, als es nicht Aufgabe der Gerichte ist, als Zweitinterpreten des der Verwaltungsverordnung zugrunde liegenden Erlasses eigene Zweckmässigkeitsüberlegungen an die Stelle des Vollzugs-konzepts der zuständigen Behörde zu setzen (vgl. BGE 126 II 275 E. 4c, BGE 123 II 16 E. 7a; BVGE 2010/33 E. 3.3.1, BVGE 2007/41 E. 3.3). Von selbst versteht sich angesichts der herausragenden Bedeutung, welche dem Legalitätsprinzip im Schweizer Steuerrecht zukommt, dass eine Verwaltungsverordnung oder gar eine bloss nicht schriftlich festgehaltene Praxis unter keinen Umständen alleinige Grundlage für die wie auch immer ausgestaltete steuerliche Erfassung eines Sachverhalts darstellen kann (vgl. BVGE 2010/33 E. 3.3.1, BVGE 2007/41 E. 4.1, Urteil des BVGer A-2937/2017 vom 30. Januar 2018 E. 2.4).

E. 2.7.1

Die steuerpflichtige Person hat ihre Geschäftsbücher und Aufzeichnungen nach den handelsrechtlichen Grundsätzen zu führen. Die ESTV kann ausnahmsweise darüber hinaus gehenden Aufzeichnungspflichten erlassen, wenn dies für die ordnungsgemässe Erhebung der Mehrwertsteuer unerlässlich ist (Art. 70 Abs. 1 MWSTG).

E. 2.7.2

Die Buchführung ist das lückenlose und planmässige Aufzeichnen sämtlicher Geschäftsvorfälle einer Unternehmung auf der Grundlage von Belegen. Sie schlägt sich in den Geschäftsbüchern und den zugehörigen Aufzeichnungen nieder (vgl. [zum aMWSTG und MWSTG] Urteil des BVGer A-6686/2018, A-6691/2018 vom 30. August 2019 E. 2.4.2; [zum MWSTG] Urteile des BVGer A-5892/2018 vom 4. Juli 2019 E. 2.4.2, A-3821/2017 vom 24. April 2019 E. 2.2.1; Blum, in: MWSTG Kommentar, Art. 70 N. 5).

E. 2.7.3

Über das Handelsrecht hinausgehende Vorschriften finden sich unter anderem in Ziffer 9.3 der MWST-Info 03 (Stand per 1. Oktober 2015), wonach Gruppeninnumsätze (Aufwand und Ertrag) in den Geschäftsbüchern separat darzustellen sind. Dies kann mit der Erfassung auf separaten Konti oder mit einem separaten Steuercode geschehen (vgl. Britta Rehfish/Roger Rohner, in: Kommentar zum MWSTG, Art. 70 N. 15).

E. 2.8.1

Liegen keine oder nur unvollständige Aufzeichnungen vor (Verstoss gegen die formellen Buchführungsvorschriften) oder stimmen die ausgewiesenen Ergebnisse mit dem wirklichen Sachverhalt offensichtlich nicht überein (Verstoss gegen die materiellen Buchführungsregeln), so schätzt die ESTV die Steuerforderung nach pflichtgemässem Ermessen ein (Art. 79 Abs. 1 MWSTG) und die Festsetzung der Steuerforderung erfolgt mit einer Einschätzungsmittelung (Art. 79 Abs. 2 MWSTG).

E. 2.8.2

Art. 79 MWSTG unterscheidet demnach zwei voneinander unabhängige Konstellationen, welche zu einer Ermessensveranlagung führen: Zum einen ist eine Ermessenseinschätzung bei ungenügenden Aufzeichnungen vorzunehmen. Eine Schätzung hat damit insbesondere dann zu erfolgen, wenn - bei feststehender Steuerpflicht - die Verstösse gegen die formellen Buchhaltungsvorschriften als derart gravierend zu qualifizieren sind, dass sie die materielle Richtigkeit der Buchhaltungsergebnisse in Frage stellen ([zum aMWSTG und MWSTG] Urteile des BVGer A-3141/2015 und A-3144/2015 vom 18. Januar 2017 E. 8.1, A-6390/2016 und A-6393/2016 vom 14. September 2017 E. 2.4.2; [zum MWSTG] Urteil des BVGer A-5892/2018 vom 4. Juli 2019 E. 2.5.2, A-3821/2017 vom 24. April 2019 E. 2.3.2). Zum anderen kann selbst eine formell einwandfreie Buchführung die Durchführung einer Schätzung erfordern, wenn die ausgewiesenen Ergebnisse mit dem wirklichen Sachverhalt offensichtlich nicht übereinstimmen ([zum aMWSTG und MWSTG] Urteile des BVGer A-6390/2016 und A-6393/2016 vom 14. September 2017 E. 2.4.2, A-3141/2015 und A-3144/2015 vom 18. Januar 2017 E. 8.1; [zum MWSTG] Urteil des BVGer A-5892/2018 vom 4. Juli 2019 E. 2.5.2; [zum aMWSTG] Urteil des BGer 2C_311/2016 vom 23. Mai 2016 E. 2.2.1; vgl. zum Ganzen: Urteil des BVGer A-5892/2018 vom 4. Juli 2019 E. 2.5.2).

E. 2.8.3

Sind die Voraussetzungen für eine Ermessenstaxation erfüllt, so ist die ESTV nicht nur berechtigt, sondern verpflichtet, eine solche nach pflichtgemässem Ermessen vorzunehmen. Die ESTV hat dabei alle Umstände zu beachten, von denen sie Kenntnis hat. Wohl hat die Steuerbehörde eine vorsichtige Schätzung anzustellen, doch ist sie nicht verpflichtet, im Zweifelsfall die für die steuerpflichtige Person günstigste Annahme zu treffen. Im

Gegenteil soll vermieden werden, dass Steuerpflichtige, die ihren Mitwirkungspflichten nicht nachkommen, am Ende besser gestellt werden als solche, die es tun. Die Verletzung von Verfahrenspflichten darf sich nicht lohnen. Fälle, in denen die Steuerpflichtigen ihre Mitwirkungspflichten nicht wahrnehmen bzw. keine, unvollständige oder ungenügende Aufzeichnungen über ihre Umsätze (bzw. hinsichtlich der Feststellung oder Überprüfung der Steuerpflicht) führen, dürfen keine Steuerausfälle zur Folge haben (vgl. Urteile des BGer 2C_1077/2012 vom 24. Mai 2014 E. 2.3 mit Hinweisen, 2C_835/2011 vom 4. Juni 2012 E. 4.3, 2A.552/2006 vom 1. Februar 2007 E. 3.2; ferner: Urteile des BVGer A-5892/2018 vom 4. Juli 2019 E. 2.6.1 und A-1618/2018 vom 26. März 2019 E. 2.3.2).

E. 2.8.4

Ist die ESTV verpflichtet, eine Schätzung nach pflichtgemäßem Ermessen vorzunehmen, hat sie diejenige Schätzungsmethode zu wählen, die den individuellen Verhältnissen im Betrieb der steuerpflichtigen Person soweit als möglich Rechnung trägt, auf plausiblen Annahmen beruht und deren Ergebnis der wirklichen Situation möglichst nahe kommt (statt vieler: Urteile des BGer 2C_950/2015 vom 11. März 2016 E. 4.5, 2C_576/2015 vom 29. Februar 2016 E. 3.4 und 2C_1077/2012, 2C_1078/2012 vom 24. Mai 2014 E. 2.3). In Betracht kommen Schätzungsmethoden, die auf eine Ergänzung oder Rekonstruktion der ungenügenden Buchhaltung hinauslaufen, aber auch Umsatzschätzungen aufgrund unbestrittener Teil-Rechnungsergebnisse in Verbindung mit Erfahrungssätzen. Die brauchbaren Teile der Buchhaltung und allenfalls vorhandene Belege sind soweit als möglich bei der Schätzung zu berücksichtigen. Sie können durchaus als Basiswerte der Ermessenstaxation fungieren (statt vieler: Urteile des BVGer A-874/2017 vom 23. August 2017 E. 2.6.4, A-3050/2015 vom 6. Oktober 2015 E. 2.7.2 und A-665/2013 vom 10. Oktober 2013 E. 2.6.2, je mit weiteren Hinweisen; Pascal Mollard, TVA et taxation par estimation, ASA 69 S. 530 ff.).

E. 2.8.5

Im Rahmen einer Ermessenstaxation ist es nach der Rechtsprechung zulässig, dass die ESTV eine Prüfung der Verhältnisse während eines Teils der Kontrollperiode vornimmt und in der Folge das Ergebnis auf den gesamten kontrollierten Zeitraum umlegt bzw. hochrechnet (sog. Um-lageverfahren), vorausgesetzt die massgebenden Verhältnisse im eingehend kontrollierten Zeitabschnitt seien ähnlich wie in der gesamten Kontrollperiode (vgl. [zum aMWSTG] Urteile des BGer 2C_657/2012 vom 9. Oktober 2012 E. 2.1; 2C_309/2009 und 2C_310/2009 vom 1. Februar 2010 E. 2.2; 2A.437/2005 vom 3. Mai 2006 E. 3.2 und 4.3.2; 2A.148/2000 vom 1. November 2000 E. 5b; Urteile des BVGer A-852/2012 vom 27. September 2012 E. 2.3.4; A-689/2012 vom 31. Mai 2012 E. 2.6.3; [zum MWSTG] Urteile des BVGer A-6390/2016 vom 14. September 2017 E. 2.5.3; A-5743/2015 vom 7. November 2016 E. 3.3.6; A-3640/2015 vom 29. August 2016 E. 4.4 und 5.2.2; A-3050/2015 vom 6. Oktober 2015 E. 4.3.2; Jürg Steiger, in: Kommentar zum MWSTG, Art. 79 N. 29).

E. 2.8.6

Bei der Überprüfung von zulässigerweise erfolgten Ermessensveranlagungen auferlegt sich das Bundesverwaltungsgericht als ausserhalb der Verwaltungsorganisation und Behördenhierarchie stehendes, von der richterlichen Unabhängigkeit bestimmtes Gericht trotz des möglichen Rügegrundes der Unangemessenheit (E. 1.4) eine gewisse Zurückhaltung und reduziert dergestalt seine Prüfungsdichte. Es prüft eine

Ermessensveranlagung demzufolge nur mit Zurückhaltung daraufhin, ob die Schätzung sachlich begründet ist und sich auf geeignete Schätzungsgrundlagen und -methoden und taugliche Hilfsmittel stützt. Das Bundesverwaltungsgericht nimmt erst dann eine Korrektur einer zulässigerweise erfolgten Schätzung vor, wenn diese erhebliche Fehler aufweist bzw. offensichtlich unrichtig ist (vgl. Urteil des BGer 2C_426/2007 vom 22. November 2007 E. 4.3, ferner: Urteil des BGer 2C_970/2012 vom 1. April 2013 E. 4.3; Urteil des BVGer A-1618/2018 vom 26. März 2019 E. 2.4.1). Kommen bei einer Schätzung mehrere Ergebnisse in Frage, die gleich realistisch sind, muss der ESTV innerhalb der betreffenden Bandbreite ein Ermessenspielraum verbleiben (vgl. Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-983/2018 vom 18. April 2019 E. 2.5.3; Steiger, a.a.O., Art. 79 N. 36).

E. 2.8.7

Für das Vorliegen der Voraussetzungen einer Ermessenseinschätzung ist nach der allgemeinen Beweislastregel die ESTV beweisbelastet. Sind die Voraussetzungen erfüllt (erste Stufe) und erscheint die vorinstanzliche Schätzung nicht bereits im Rahmen der durch das Bundesverwaltungsgericht mit der gebotenen Zurückhaltung vorzunehmenden Prüfung als pflichtwidrig (zweite Stufe), obliegt es - in Umkehr der allgemeinen Beweislast - der steuerpflichtigen Person, den Nachweis für die Unrichtigkeit der Schätzung zu erbringen (dritte Stufe). Weil das Ergebnis der Ermessensveranlagung selbst auf einer Schätzung beruht, kann sich die steuerpflichtige Person gegen eine zulässigerweise durchgeführte Ermessenseinschätzung nicht mit allgemeiner Kritik zur Wehr setzen. Namentlich kann sie sich nicht darauf beschränken, die Kalkulationsgrundlagen der Ermessenseinschätzung pauschal zu kritisieren. Vielmehr hat sie anhand von Belegen nachzuweisen, dass die von der ESTV vorgenommene Schätzung offensichtlich unrichtig ist (vgl. dazu statt vieler: Urteile des BGer 2C_1077/2012 vom 24. Mai 2014 E. 2.5 und 2C_970/2012 vom 1. April 2013 E. 4.3; vgl. zum Ganzen statt vieler: Urteile des BVGer A-874/2017 vom 23. August 2017 E. 3.2, A-2900/2014 vom 29. Januar 2015 E. 2.6.3 mit weiteren Hinweisen; ausführlich: Urteil des BVGer A-2826/2017 vom 12. Februar 2019 E. 2.5).

E. 3

Im vorliegenden Fall ist zum einen bestritten, ob die ESTV dazu berechtigt war, anstelle der Beschwerdeführerin eine Vorsteuerabzugskorrektur vorzunehmen und ob diese sachgerecht ist. Weiter ist bestritten, ob die seitens der ESTV vorgenommene Schätzung betreffend die Dienstleistungsbezüge der Zweigniederlassung rechters ist. Da im Rahmen der genannten Schätzung auch Innenumsätze für seitens der Zweigniederlassung von der Holding AG bezogene Lizenzrechte geschätzt wurden, welche in die Berechnung der Vorsteuerabzugskorrektur eingeflossen sind (vgl. Sachverhalt Bst. F), ist vorab auf die Rechtmässigkeit der Schätzung einzugehen (vgl. nachfolgende E. 4).

E. 4.1

Bei der Frage, ob die Schätzung der ESTV rechters ist, ist zunächst zu klären, ob die ESTV befugt bzw. verpflichtet war, die genannte Schätzung vorzunehmen. Zweitens ist in diesem Zusammenhang zu überprüfen, ob die vorinstanzliche Schätzung pflichtgemäss erfolgte, um - soweit die beiden vorgenannten Voraussetzungen erfüllt sind - drittens zu eruieren, ob es der Beschwerdeführerin in Umkehr der allgemeinen Beweislast gelingt, den Nachweis für die Unrichtigkeit der Schätzung zu erbringen (E. 2.8.7).

E. 4.2

Die ESTV ist verpflichtet, eine Ermessenseinschätzung vorzunehmen, soweit für die hier in Frage stehende Zweigniederlassung keine oder nur unvollständige Aufzeichnungen vorliegen oder die ausgewiesenen Ergebnisse mit dem wirklichen Sachverhalt offensichtlich nicht übereinstimmen (E. 2.8.1).

E. 4.2.1

Die ESTV führt hierzu aus, anlässlich der Kontrolle seien in den Geschäftsbüchern der Zweigniederlassung grosse Mängel festgestellt worden. Da deren Bücher unvollständig gewesen seien, sei die ESTV gehalten gewesen, eine Schätzung nach pflichtgemäßem Ermessen vorzunehmen. Die Zweigniederlassung habe in den Jahren 2010 bis 2014 folgende Dienstleistungsbezüge bei Unternehmen mit Sitz im Ausland deklariert: CHF 0.- (Jahr 2010), CHF 0.- (Jahr 2011), CHF 16'083.- (2012), CHF 0.- (Jahr 2013) und CHF 47'004.- (Jahr 2014). Anlässlich der Kontrolle sei überprüft worden, ob noch weitere Bezugsteuern hätten deklariert werden müssen. Die Konsultation der Buchhaltung habe ergeben, dass die Höhe der Deklaration nicht korrekt gewesen sei. So habe die Beschwerdeführerin der ESTV (verbuchte, aber nicht deklarierte) Dienstleistungsbezüge aus dem Ausland für das Jahr 2010 in Höhe von CHF 73'327.- mittels Aufstellung per E-Mail vom 6. Oktober 2015 nachgemeldet. Aufgrund der Tatsache, dass auch die Buchhaltung der Zweigniederlassung nicht vollständig gewesen sei, seien die Dienstleistungsbezüge nach Art. 79 MWSTG geschätzt und korrigiert worden (vgl. Übersicht in E. 4.3.1). Es könne nicht sein, dass eine entsprechende Unternehmung ohne Arbeitskraft bzw. ohne entsprechende Aufwendungen geführt werde.

E. 4.2.2

Die Beschwerdeführerin hält hierzu fest, dass die Zweigniederlassung seit 2008 kein Neugeschäft mehr betreibe. Ihr Geschäft sei abgesehen von wenigen Policen auf die Versicherung AG übertragen worden und ihre Bilanz bestehe aus wenigen Altpolicen und Wertpapieren. Ein allfälliger Betreuungsbedarf im Zusammenhang mit Altpolicen und Wertpapieren werde durch die Versicherung AG abgedeckt. Es sei demnach nicht ersichtlich, wofür die von der ESTV behaupteten, bezogenen Dienstleistungen bei der Zweigniederlassung hätten verwendet werden sollen. Die diesbezüglichen Bezugsteuern seien dementsprechend zu Unrecht geschätzt und aufgerechnet worden. Gleiches gelte für die Schätzung von Lizenzeinnahmen, welche der Holding AG (Gruppenvertretung) zur Berechnung der Vorsteuerabzugskorrektur (vgl. Sachverhalt Bst. F) kalkulatorisch (als Innenumsätze) für seitens der Zweigniederlassung genutzte Lizenzrechte aufgerechnet worden seien.

E. 4.2.3

Unbestritten und schon im Rahmen des Kontrollberichtes vom 21. Oktober 2015 seitens der ESTV festgehalten ist, dass die Zweigniederlassung nur noch wenige Versicherungsverträge hält, wobei die Zweigniederlassung nach deren Auslaufen gelöscht werden wird. Die Zweigniederlassung erbringt nebst den von der Steuer ausgenommenen Versicherungsleistungen auch von der Steuer ausgenommene Finanzleistungen. Auch wenn die Zweigniederlassung seit 2008 kein Neugeschäft mehr betreibt und sich in Abwicklung befindet, generiert sowohl die Verwaltung der Altpolicen und Wertpapiere (wie seitens der Beschwerdeführerin nicht bestritten) als auch das blosse Bestehen der Gesellschaft (ohne Personal) einen gewissen Betreuungsbedarf. In den Steuerperioden 2010, 2011 und 2013 wurden seitens der Zweigniederlassung unbestrittenermassen keine Dienstleistungsbezüge

aus dem Ausland deklariert. Infolge Nachforschungen anlässlich der Kontrolle, ob in den hier relevanten Steuerperioden seitens der Beschwerdeführerin weitere Dienstleistungsbezüge getätigt wurden, konnten seitens der Beschwerdeführerin zumindest für die Steuerperiode 2010 verbuchte, jedoch nicht deklarierte Dienstleistungsbezüge in Höhe von CHF 73'327.- nachgemeldet werden. Für die Steuerperioden 2011 und 2013 bleibt hingegen - aus dem Umstand, dass keine entsprechenden Dienstleistungsbezüge verbucht wurden - gänzlich unersichtlich, wie der eben beschriebene Betreuungsbedarf ohne eigenes Personal hätte gedeckt werden sollen. Die ESTV konnte nach dem Gesagten mit Recht davon ausgehen, dass betreffend die Zweigniederlassung zumindest hinsichtlich der Dienstleistungsbezüge unvollständige Aufzeichnungen vorliegen und musste diesbezüglich dementsprechend eine Schätzung nach pflichtgemäßem Ermessen vornehmen. Der Entscheid der Vorinstanz erweist sich somit in diesem Punkt als rechters.

E. 4.3

Zu prüfen ist sodann, ob die ESTV die fraglichen Schätzungen nach pflichtgemäßem Ermessen durchgeführt hat (E. 2.8.3 ff.).

E. 4.3.1

Geschätzt wurden Dienstleistungsbezüge aus dem Ausland gemäss nachfolgender Übersicht: Dienstleistungsbezüge Zweigniederlassung 2010 2011 2012 2013 2014
Dienstleistungsbezüge ordentlicher Aufwand selbst nachdeklariert 73'327 Art. 79 MWSTG;
ordentlicher Aufwand 31'663 26'663 21'663 16'663 Art. 79 MWSTG; Internal Audit IKS
20'000 17'500 15'000 12'500 10'000 Art. 79 MWSTG; Risikomanagement 12'500 10'000
7'500 5'000 2'500 Art. 79 MWSTG; Quartalsweise Datenerhebung Corporate Governance
5'000 5'000 5'000 5'000 5'000 Art. 79 MWSTG; Royalty 26'461 23'561 17'698 16'226
11'400 Art. 79 MWSTG; Asset Management 35'000 32'500 30'000 27'500 25'000
Bemessungsgrundlage (100%) 172'287 120'224 101'861 87'889 70'563 Steuerkorrektur pro
Steuerperiode 13'094 9'618 8'149 7'031 5'645 Total der Steuerkorrektur 43'536.90 Nebst
den Lizenzzahlungen, die der Beschwerdeführerin schätzungsweise als entsprechende
Dienstleistungsbezüge aus dem Ausland (von der Hauptniederlassung in [...] als
Leistungserbringerin) aufgerechnet wurden, rechnete die ESTV der Zweigniederlassung
schätzungsweise auch Aufwände für den Bezug von Lizenzrechten bei der Holding AG auf
(Innenumsätze). Diese umsatz- bzw. bezugsteuerlich nicht relevanten Innenumsätze flossen
in die Berechnung der Vorsteuerabzugskorrektur bei der Gruppe mit ein (vgl. vorne
Sachverhalt Bst. F sowie hinten E. 5.2.2.3). Diese Innenumsätze wurden auf 10% der
seitens der Holding AG der Versicherung AG in Rechnung gestellten Lizenzgebühren
geschätzt, i.e. CHF 52'922.- für die Steuerperiode 2010, CHF 47'122.- für die Steuerperiode
2011, CHF 35'395.- für die Steuerperiode 2012, CHF 32'451 für die Steuerperiode 2013
und CHF 22'800.- für die Steuerperiode 2014.

E. 4.3.2

Die ESTV führt betreffend ihre Schätzung aus, bei den Dienstleistungsbezügen «ordentlicher Aufwand» basiere ihre Schätzung auf der Nachdeklaration der Beschwerdeführerin für die Steuerperiode 2010. Dieser Betrag sei auf die Folgejahre umgelegt worden, wobei dem rückläufigen Geschäftsmodell der Zweigniederlassung Rechnung getragen worden sei, indem vom nachdeklarierten Betrag nur 50% auf das Folgejahr 2011 (CHF 31'663.-) und danach in Schritten von CHF 5'000 abnehmend CHF 26'663.- (Steuerperiode 2012), CHF 21'663.- (Steuerperiode 2013) und CHF 16'663.-

(Steuerperiode 2014) umgelegt worden seien. Für die Schätzung der Ausgangswerte der übrigen Positionen für die Steuerperiode 2010 habe die ESTV an den Kosten angeknüpft, welche sich bei den übrigen Gruppengesellschaften hätten ermitteln lassen. Ausserdem habe sie sich an bei anderen Grosskonzernen gemachten Erfahrungswerten orientiert. Der für die Steuerperiode 2010 ermittelte Aufwand sei dann - der rückläufigen Geschäftsentwicklung Rechnung tragend - für sämtliche Positionen (ausser «Quartalsweise Datenerhebung Corporate Governance») jeweils abnehmend auf die Folgejahre umgelegt worden. Betreffend die schätzungsweise aufgerechneten Innenumsätze für von der Holding AG an die Zweigniederlassung gewährte Lizenzrechte führt die ESTV zudem aus, im Rahmen der Plausibilisierung der Schätzung der von der Hauptniederlassung in (Ort im Ausland) an die Zweigniederlassung erbrachten Dienstleistungen sei festgestellt worden, dass die von der Hauptniederlassung bezogenen Lizenzrechte insgesamt zu gering ausgefallen seien (CHF 26'461.- für die Steuerperiode 2010). Deshalb habe zusätzlich eine bislang unterbliebene Weiterverrechnung von Lizenzrechten von der Holding AG an die Zweigniederlassung annäherungsweise ermittelt werden müssen. Bei der Berechnung habe sich die ESTV an den der Versicherung AG in Rechnung gestellten Lizenzgebühren orientiert (vgl. E. 4.3.1). Da die eben rezipierten Ausführungen der ESTV im Wesentlichen plausibel sind, die Schätzungen sachlich begründet erscheinen und sich unbestrittenermassen auf Vergleichswerte innerhalb der Gruppe sowie auf weitere Erfahrungszahlen stützen, zumindest aber nicht offensichtlich unrichtig scheinen, hat die ESTV die fraglichen Schätzungen unter Wahrung des pflichtgemässen Ermessens vorgenommen, weshalb diese grundsätzlich und mit Blick auf die zurückhaltende Prüfung des Gerichts auf dieser Stufe vorerst nicht zu beanstanden sind (E. 2.8.6 f.). Ob Letzteres auch für die geschätzten Innenumsätze gilt, die der Holding AG rein kalkulatorisch, i.e. zur Bestimmung der Vorsteuerabzugskorrektur, aufgerechnet worden sind, nachdem die Zweigniederlassung gemäss der Schätzung bereits ihre Hauptniederlassung für den Bezug von Lizenzrechten entschädigt hat, kann mit Blick auf die Erwägung 4.4 offenbleiben.

E. 4.4

Damit obliegt es der Beschwerdeführerin - in Umkehr der allgemeinen Beweislast - den Nachweis für die Unrichtigkeit der genannten Schätzungen zu erbringen, wobei sie sich gegen die zulässigerweise durchgeführten Schätzungen nicht mit allgemeiner Kritik zur Wehr setzen kann. Vielmehr hat sie darzulegen, dass die von der ESTV vorgenommenen Schätzungen offensichtlich fehlerhaft sind, und sie hat auch den Beweis für die vorgebrachten Behauptungen zu erbringen (E. 2.8.7).

E. 4.4.1.1

Die Beschwerdeführerin wendet hinsichtlich der Schätzungen im Allgemeinen ein (vgl. auch E. 4.2.2), die Zweigniederlassung betreibe seit 2008 kein Neugeschäft mehr, ihr Geschäft sei abgesehen von wenigen Policen auf die Versicherung AG übertragen worden und ihre Bilanz bestehe aus wenigen Altpolicen und Wertpapieren. Ein allfälliger Betreuungsbedarf im Zusammenhang mit Altpolicen und Wertpapieren werde durch die Versicherung AG abgedeckt, weshalb nicht ersichtlich sei, wofür die von der ESTV behaupteten, bezogenen Dienstleistungen bei der Zweigniederlassung hätten verwendet werden sollen.

E. 4.4.1.2

Bereits in Erwägung 4.2.3 wurde ausgeführt, dass für die Zweigniederlassung in den hier relevanten Steuerperioden zweifelsfrei Betreuungsbedarf bestand, jedoch teilweise keine entsprechenden Aufwände verbucht worden sind und die ESTV demzufolge zur Schätzung der Dienstleistungsbezüge unter Wahrung des pflichtgemässen Ermessens verpflichtet war. Wenn nun die Beschwerdeführerin - abgesehen von den weiteren Ausführungen betreffend den Bezug von Lizenzrechten - lediglich ausführt, aber nicht mit Belegen untermauert, dass ein allfälliger Betreuungsbedarf im Zusammenhang mit Altpolicen und Wertpapieren durch die Versicherung AG abgedeckt worden sei (vgl. E. 4.4.1.1), hat sie den Nachweis für die Unrichtigkeit der genannten Schätzungen nicht erbracht. Damit erweist sich die vorinstanzliche Schätzung der steuerbaren Dienstleistungsbezüge der Zweigniederlassung (unter Vorbehalt des Bezugs von Lizenzrechten) als rechtens, weshalb daran festzuhalten ist.

E. 4.4.2.1

Betreffend die schätzungsweise Aufrechnung von Lizenzgebühren als Dienstleistungsbezüge von der Hauptniederlassung in (Ort im Ausland) bzw. als (zur Vorsteuerabzugskorrektur herangezogene) Innenumsätze seitens der Holding AG führt die Beschwerdeführerin im Wesentlichen aus, die Ermittlung und Kalkulation der Lizenzerfolge vereinfacht dargestellt in einem zweistufigen Verfahren und reicht hierzu einen Vertrag betreffend die Gewährung von Lizenzrechten zwischen der Holding AG als Lizenzgeberin und der Hauptniederlassung in (Ort im Ausland) als Lizenznehmerin ein. In einem ersten Schritt werde die Basislizenzgebühr bestimmt, welche 1% der entsprechenden Bruttoprämie gemäss US-GAAP entspreche, abzüglich der Rückversicherungsprämien mit verbundenen Unternehmen. In einem zweiten Schritt unterliege die Basislizenzgebühr einer Kappung auf 5% (ab 2012 10%) des im Vertrag definierten operativen Ergebnisses vor Steuern gemäss US-GAAP. Bei isolierter Anwendung der Bestimmungen der Lizenzverträge auf die Zweigniederlassung, würden für die relevanten Steuerperioden Basislizenzgebühren zwischen CHF - 6.- und CHF 747.- anfallen (mit Verweis auf entsprechende Beilage). Unter Berücksichtigung der Verluste, die bei der Zweigniederlassung seit 2010 angefallen seien, müsste die Zweigniederlassung gar theoretisch negative Lizenzgebühren erhalten.

E. 4.4.2.2

Aus dem Einspracheentscheid der ESTV geht hervor, dass diese nicht in Frage stellt, dass die Zweigniederlassung kein Neugeschäft mehr akquirierte und bestehende Policen - welche nur noch ein vergleichsweise geringfügiges Prämienvolumen aufwiesen - auslaufen liess. Auch die nun seitens der Beschwerdeführerin genannten Zahlen bzw. die Berechnung der Lizenzgebühren werden seitens der ESTV nicht in Frage gestellt. Damit kann mit Blick auf den ins Recht gelegten Vertrag als erstellt gelten, dass nach dem bei der Beschwerdeführerin geltenden Berechnungsschema für Lizenzgebühren der Zweigniederlassung nur sehr geringfügige bzw. gar keine Lizenzgebühren zuzuweisen sind. Die Beschwerdeführerin hat somit den Nachweis für die Unrichtigkeit der genannten Schätzungen - soweit sie den Bezug von Lizenzrechten betreffen - erbracht bzw. überzeugend dargelegt, weshalb der Zweigniederlassung zurecht keine Lizenzgebühren in Rechnung gestellt worden sind.

E. 4.5

Damit kann hinsichtlich der Schätzung zusammenfassend festgehalten werden, dass diese in Bezug auf sämtliche Dienstleistungsbezüge der Zweigniederlassung - mit Ausnahme des Bezugs von Lizenzrechten - rechtens ist und die Beschwerde infolgedessen in diesem Punkt abzuweisen ist. Betreffend den der Zweigniederlassung aufgerechneten Bezug von Lizenzrechten erweist sich die Schätzung der ESTV hingegen nicht als rechtens, weshalb die Beschwerde diesbezüglich gutzuheissen ist. Die Sache ist somit zur Berechnung der nun noch geschuldeten Bezugsteuern an die ESTV zurückzuweisen. Ausserdem sind die auf geschätzte Lizenzgebühren entfallenden Innenumsätze nicht in die Vorsteuerabzugskorrektur einzubeziehen (vgl. dazu nachfolgende E. 5).

E. 5

Im vorliegenden Fall ist weiter bestritten, ob die seitens der ESTV anstelle der Beschwerdeführerin vorgenommene Vorsteuerabzugskorrektur rechtens ist. Dabei ist erstens zu klären, ob die ESTV im vorliegenden Fall dazu berechtigt war, anstelle der Beschwerdeführerin die Vorsteuerabzugskorrektur vorzunehmen. Zweitens ist zu prüfen, ob die von der ESTV gewählte Methode sachgerecht ist und ob die Verwaltung sich bei der Vorsteuerabzugskorrektur innerhalb ihres Ermessensspielraums bewegt hat, um - soweit die beiden vorgenannten Voraussetzungen erfüllt sind - drittens zu eruieren, ob es der Beschwerdeführerin gelingt, darzutun und nachzuweisen, dass die vorgenommene Korrektur offensichtlich nicht sachgerecht ist (E. 2.4.3).

E. 5.1

Zunächst ist darauf einzugehen, ob die ESTV im vorliegenden Fall dazu berechtigt war, anstelle der Beschwerdeführerin eine Vorsteuerabzugskorrektur vorzunehmen. Letzteres ist gegeben, wenn die Beschwerdeführerin eine Vorsteuerabzugskorrektur unterlassen hat (E. 2.4.3).

E. 5.1.1

Hierzu ist nochmals festzuhalten, dass unbestritten ist, dass die Umsätze der Versicherung AG, der Rückversicherung AG und der Zweigniederlassung vollumfänglich im steuerausgenommenen Bereich liegen und sie darüber hinaus keine Innenumsätze (insbesondere gegenüber der vorsteuerabzugsberechtigten Holding AG) erzielt haben. Damit haben die genannten Gesellschaften eine Vorsteuerabzugsquote von 0%. Weiter ist unbestritten, dass über die annähernd zu 100% vorsteuerabzugsberechtigte Holding AG diverse Aufwendungen verbucht worden sind, deren eigentliche Leistungsempfänger die anderen Gruppenmitglieder waren, wie zum Beispiel Unterhaltskosten für das Gebäude und Rechnungen von Beratern. Die Beschwerdeführerin hat auf diesen Aufwendungen die Vorsteuern vollumfänglich geltend gemacht, eine Vorsteuerabzugskorrektur hingegen unterlassen. Darüber hinaus hat sich anlässlich der Kontrolle ergeben und ist unbestritten, dass die Beschwerdeführerin für die Umsätze innerhalb der MWST-Gruppe keine Vorsteuerabzugskorrekturen vorgenommen hat (vgl. Sachverhalt Bst. E f.).

E. 5.1.2

Aus dem Gesagten ergibt sich, dass die Beschwerdeführerin die Vorsteuerabzugskorrekturen mit Gruppenbezug vollumfänglich unterlassen hat, weshalb nicht zu beanstanden ist, dass die ESTV anstelle der Beschwerdeführerin Vorsteuerabzugskorrekturen vorgenommen hat.

E. 5.1.3

Was hierzu seitens der Beschwerdeführerin ausgeführt wird, überzeugt nicht (vgl. Sachverhalt Bst. F). So ist die Beschwerdeführerin spätestens in dem Zeitpunkt nicht mehr frei in der Wahl der Methode zur Vorsteuerabzugskorrektur, in welchem die ESTV anlässlich einer Kontrolle feststellt, dass Vorsteuerabzugskorrekturen unterlassen wurden und diese dementsprechend ersatzweise vorzunehmen hat (E. 2.4.3).

E. 5.2.1

Weiter ist zu prüfen, ob die von der ESTV gewählte Methode sachgerecht ist und ob sie sich bei der Vorsteuerabzugskorrektur innerhalb ihres Ermessensspielraums bewegt hat.

E. 5.2.2

Das Vorgehen der ESTV lässt sich wie folgt umschreiben (vgl. auch Sachverhalt Bst. E).

E. 5.2.2.1

In einem ersten Schritt wurden die Vorsteuern, die zusammen mit den entsprechenden Eingangsleistungen (zum Teil zu Unrecht) der Holding AG in Rechnung gestellt wurden, direkt Topf B oder Topf C zugeordnet, wobei betreffend diejenigen Vorsteuern, die Topf C zugewiesen wurden, die grundsätzlich vorsteuerabzugsberechtigte Holding AG Leistungsempfängerin war, während betreffend diejenigen Vorsteuern, die Topf B zugewiesen wurden, die übrigen, zu 0% vorsteuerabzugsberechtigten Gruppenmitglieder (effektive) Leistungsempfänger waren. Vorsteuerrückbelastung (Topf B) 2010 2011 2012 2013 2014 Nebenkosten der Liegenschaft im Umfang von 90% 4'180 6'992 8'323 9'274 11'913 Tax, Legal & Consulting im Umfang von 1/3 1'748 17'623 9'689 7'652 8'586 Einlageentsteuerung auf Mieterausbau und Einrichtung im Umfang von 50% 215'398 Weitere Vorsteuern im Umfang von 100% 17'018 4'550 5'465 6'854 17'299

E. 5.2.2.2

In einem zweiten Schritt nahm die ESTV auf den Zinserträgen der Holding AG (betreffend die Aussenumsätze) eine pauschale Vorsteuerabzugskorrektur von 0.02% vor (vgl. E. 2.4.2.2).

E. 5.2.2.3

In einem dritten Schritt korrigierte die ESTV den Abzug der übrigen Vorsteuern mittels Umsatzschlüssel, wobei sie sämtliche verbleibenden Vorsteuern - die nicht Topf B zugeordnet wurden - als gemischt verwendet, also Topf C zugehörig erachtete (E. 5.2.2.1). Bei diesem Vorgehen seien nebst den Aussenumsätzen der Holding AG, die nach Abzug der Pauschale von 0.02% zu einer Vorsteuerabzugsquote von 100% berechtigten, auch die Innenumsätze zu berücksichtigen, wobei sich die Vorsteuerabzugsquote aufgrund der Innenumsätze nach Massgabe der Vorsteuerabzugsquote der leistungsempfangenden Gruppengesellschaften (i.e. 0%) bestimme. Hieraus ergab sich für die der Holding AG in Rechnung gestellten und Topf C zugewiesenen Vorsteuern (abgesehen von der vorgängigen pauschalen Korrektur für die Zinserträge) folgende Vorsteuerabzugsquote: Aussenumsatz Holding AG Innenumsatz Holding AG von der Steuer ausgenommen (Zinserträge) steuerbar (Lizenerträge) in % vom Gesamtumsatz in % vom Gesamtumsatz 2010 38'094'616 128'028'043 97.25% 4'695'940 2.75% 2011 39'124'218 113'815'202 96.88% 4'928'556 3.12% 2012 37'235'499 120'837'326 97.57% 3'940'909 2.43% 2013 48'914'317 189'675'197 96.29% 9'200'718 3.71% 2014 51'272'506 160'431'104 92.99% 15'959'800 7.01% vorab mit 0.02% korrigiert berechtigt zu 100% zum Vorsteuerabzug berechtigt zu 0% zum Vorsteuerabzug Dabei wurden in den für den Umsatzschlüssel massgebenden

Innenumsatz nebst den von der Holding AG tatsächlich fakturierten (und betreffend die Zweigniederlassung geschätzten) Lizenzeinnahmen und Zinserträgen auch Leistungen eingerechnet, die seitens der Holding AG von Dritten bezogen wurden, aber zumindest teilweise direkt für die weiteren Gruppenmitglieder bestimmt waren. Darunter findet sich erstens die Miete von Räumlichkeiten, die der Holding AG ohne MWST in Rechnung gestellt wurde und zu 66.7% von den weiteren Gruppenmitgliedern genutzt wurde. Weiter sind darunter auch die Leistungen Miete «Ausbau und Einrichtung», Nebenkosten der Liegenschaft, «Tax, Legal & Consulting» sowie weitere Leistungen, die zentral der Holding AG fakturiert wurden, jedoch zumindest teilweise von den übrigen Gesellschaften genutzt wurden und deren Vorsteuern im Rahmen des ersten Korrekturschritts bereits Topf B zugeordnet wurden, soweit die entsprechenden Leistungen tatsächlich für die übrigen Gruppenmitglieder bestimmt waren (vgl. Ziff. 5.2.2.1). Die letzten fünf Positionen des Innenumsatzes betreffen demnach bloss Weiterfakturierungen von Leistungen (vgl. nachfolgende Übersicht). Die entsprechende Kostenweiterverrechnung, welche nur zum Zwecke der Ermittlung der Vorsteuerabzugskorrektur vorgenommen wurde, erfolgte im Übrigen mit einem Aufschlag von 10% («Cost Plus»), um der Drittpreisregelung gerecht zu werden.

	2010	2011	2012	2013	2014
Lizenzeinnahmen	3'053'612	3'198'662	2'202'711	7'531'575	14'099'116
Zinserträge	0	470	78'647	5'231	4'022
Miete Rohbau	1'145'217	1'163'392	1'171'936	1'171'936	1'171'936
Miete Ausbau und Einrichtung	165'000	165'000	165'000	165'000	165'000
Nebenkosten der Liegenschaft	60'051	96'145	114'438	127'524	163'804
Tax, Legal & Consulting	25'302	242'321	133'218	105'210	118'058
Weitere Leistungen	246'309	62'565	75'138	94'242	237'865

E. 5.2.3

Die Beschwerdeführerin akzeptiert (unter Vorbehalt von E. 5.1) die ersten beiden von der ESTV vorgenommenen Korrekturschritte. Sie bestreitet auch nicht, dass die Aussenleistungen der Holding AG (nach Elimination der Finanzerträge) zum Vorsteuerabzug berechtigen, während die von der Holding AG an die übrigen Gruppenmitglieder erbrachten Leistungen nicht zum Vorsteuerabzug berechtigen. In diesem Sinne bestreitet die Beschwerdeführerin auch nicht, dass die in Topf C verbleibenden Vorsteuern mittels Umsatzschlüssel zu korrigieren sind. Für den Umsatzschlüssel sind jedoch nach Ansicht der Beschwerdeführerin nur die von der Holding AG an die Gruppenmitglieder fakturierten Lizenzrechte zu berücksichtigen. Die Leistungen, für welche bereits im ersten Schritt der Vorsteuerabzug vollumfänglich korrigiert worden sei (Topf B), die Weiterverrechnung der Miete sowie die gruppeninternen Zinserträge seien hingegen nicht in den Umsatzschlüssel miteinzubeziehen. Denn auf den genannten Leistungen laste von Beginn weg oder aufgrund der Korrektur der ESTV gar keine Vorsteuer, weshalb diesbezüglich keine (weitere) Korrektur des Vorsteuerabzugs angezeigt sei. Im Übrigen sei der Umsatzschlüssel für lediglich 10% (anstatt 100%) des der Holding AG zuordenbaren Vorsteuerabzugs anzuwenden, da lediglich dieser Teil der Vorsteuern gemischt verwendet werde. Die übrigen 90% könnten direkt der zum Vorsteuerabzug berechtigenden Holdingtätigkeit zugeordnet werden.

E. 5.2.4

Die ESTV verweist zur Begründung ihres Vorgehens im Wesentlichen auf die Verwaltungspraxis, im Speziellen auf das in der Spezialbroschüre Nr. 06, Ziff. 8.3.3 enthaltene Beispiel Paro AG (vgl. E. 2.5.3).

E. 5.2.4.1

Aus dem genannten Beispiel geht im Wesentlichen hervor, dass sich im Zusammenhang mit Gruppeninnenumsätzen der Vorsteuerabzug auf Lieferungen und Dienstleistungen der leistungserbringenden Gesellschaft grundsätzlich nach dem Leistungsaussenverhältnis der leistungsempfangenden Gesellschaft richtet. Gruppeninterne Transaktionen an Mitglieder mit keinem oder nur beschränktem Recht auf Vorsteuerabzug haben somit eine Rückwirkung auf das Vorsteuerabzugsrecht des gruppeninternen Leistungserbringers (E. 2.5.2). Dem ist ohne weiteres zuzustimmen. Denn für die korrekte Berechnung der Vorsteuerabzugsquote ist relevant, bei welchem Gruppenmitglied die Vorsteuern bzw. die entsprechenden Eingangsleistungen schliesslich verwendet werden bzw. in Aussenumsätze fliessen und welche Vorsteuerabzugsquote das betreffende Mitglied aufweist. Andernfalls hätte der Bezug von Leistungen seitens eines Gruppenmitglieds mit hundertprozentiger Vorsteuerabzugsquote, welche über Gruppeninnenumsätze zu einem Gruppenmitglied mit einer Vorsteuerabzugsquote von 0% fliessen, keinerlei Vorsteuerabzugskorrektur zur Folge. Dies wäre weder gesetzmässig noch sachgerecht (E. 2.4.2). Insoweit erweist sich für den vorliegenden Anwendungsakt sowohl die Methode gemäss dem Beispiel Paro AG als auch die Praxis der ESTV, wonach Gruppeninnenumsätze (Aufwand und Ertrag) in den Geschäftsbüchern separat dargestellt werden müssen, als grundsätzlich sachgerecht bzw. gesetzeskonform (E. 2.7.3).

E. 5.2.4.2

Beim Beispiel Paro AG handelt es sich um eine gruppenspezifische Ausgestaltung der Vorsteuerabzugskorrekturmethode Umsatzschlüssel. Hierbei ist eine Direktzuteilung der Vorsteuern (in die Töpfe A und B) nicht möglich und die Vorsteuerabzugskorrektur wird deswegen auf sämtlichen Aufwendungen und Investitionen entsprechend der Zusammensetzung des massgebenden Gesamtumsatzes vorgenommen (E. 2.4.2.3). Weiter liegen beim Beispiel Paro AG keine Bezüge von Leistungen bei Dritten, die von einem Gruppenmitglied unmittelbar an ein anderes Gruppenmitglied weitergeliefert werden, vor (vgl. E. 2.5.3). Letzteres könnte implizieren, dass eine Vorsteuerabzugskorrektur nach dem Beispiel Paro AG nicht zu sachgerechten Ergebnissen führt, wenn - wie im vorliegenden Fall - bloss Weiterfakturierungen innerhalb der Gruppe vorliegen. Hätte die ESTV das Beispiel Paro AG in casu buchstabengetreu angewandt und ignoriert, dass es bloss Weiterlieferungen gab, so hätte sie vorab keine «Bereinigung» der Vorsteuern mittels Töpfen vorgenommen, sondern hätte - nebst der Pauschalkorrektur für die Finanzerträge - einzig und alleine die Aussenumsätze der Holding AG den von der ESTV erörterten Innenumsätzen (E. 5.2.2.3) gegenübergestellt und so die Vorsteuerabzugsquote der Holding AG ermittelt; und zwar für sämtliche Vorsteuern, die dieser in Rechnung gestellt wurden, i.e. inklusive denjenigen auf Leistungen, die für andere Gruppenmitglieder bestimmt waren. Das beschriebene Vorgehen erschien jedoch der ESTV im vorliegenden Falle, wohl insbesondere auch aufgrund der gruppeninternen Weiterverrechnungen von Leistungen, nicht korrekt. Dementsprechend hat sie - analog der 3-Topf-Methode - diejenigen Vorsteuern, die der Holding AG für Leistungen in Rechnung gestellt wurden, die ganz oder teils für die nicht vorsteuerabzugsberechtigten Gruppenmitglieder bestimmt waren, vorab in einen Topf B zugewiesen, womit der Beschwerdeführerin für diese Leistungsteile kein Vorsteuerabzug mehr zustand bzw. letzterer vollumfänglich korrigiert wurde. Wenn nun die ESTV diese Leistungen zusätzlich in den Umsatzschlüssel für die Vorsteuerabzugskorrektur miteinbezieht, agiert sie, als würden mit diesen Innenumsätzen

vorsteuerentlastete Leistungsbezüge zu den nicht vorsteuerabzugsberechtigten Gruppenmitgliedern fließen. Dies ist nun aber system- und damit auch sachwidrig. Denn diesen Innenumsätzen sind unbestrittenermassen keine weiteren Leistungskomponenten zugeflossen, für welche die Holding AG wiederum Vorsteuern hätte geltend machen können. Vielmehr handelt es sich um blosser Weiterverrechnungen von Leistungen, die nach erfolgter Vorsteuerabzugskorrektur (wieder) vollumfänglich vorsteuerbelastet sind und keiner weitergehenden Vorsteuerabzugskorrektur bedürfen. Auch für die von der Steuer ausgenommenen Mietzinsen, die zwar der Holding AG fakturiert wurden, die entsprechenden Leistungen jedoch mehrheitlich für die anderen Gruppenmitglieder bestimmt waren, ist nicht ersichtlich, inwiefern diese einen Konnex zu vorsteuerentlasteten Leistungsbezügen der Holding AG haben sollten, weshalb sich diesbezüglich keine Vorsteuerabzugskorrektur aufdrängt und die Mietzinsen demzufolge nicht in den Umsatzschlüssel für die Vorsteuerabzugskorrektur miteinzubeziehen sind. Das Vorgehen der ESTV war jedoch insofern system- und sachgerecht, als dass sie Leistungen bzw. deren Vorsteuern, die zwar der Holding AG in Rechnung gestellt wurden, aber ganz oder teilweise einem anderen Gruppenmitglied zukamen, vorab korrigierte und die genannten Leistungen bzw. deren Vorsteuern dem leistungsempfangenden Gruppenmitglied zuordnete und dementsprechend einen Vorsteuerabzug zulies oder eben nicht.

E. 5.2.5

Dem Gesagten nach erweisen sich die Schritte eins und zwei der von der ESTV vorgenommenen Vorsteuerabzugskorrektur als sachgerecht. Im Rahmen von Schritt drei sind hingegen nur die fakturierten Lizenzgebühren (ohne die geschätzten Lizenzgebühren [vgl. E. 4.5]) sowie die Zinsen in den Umsatzschlüssel miteinzubeziehen. Die von der ESTV gewählte Methode ist somit - unter vorgenannter Einschränkung - sachgerecht und die ESTV hat sich bei der Vorsteuerabzugskorrektur innerhalb ihres Ermessensspielraums bewegt.

E. 5.3.1

Weiter ist zu prüfen, ob es der Beschwerdeführerin gelingt, darzutun und nachzuweisen, dass die noch strittigen Punkte der seitens der ESTV vorgenommenen Vorsteuerabzugskorrektur offensichtlich nicht sachgerecht sind (E. 2.4.3).

E. 5.3.2

Betreffend den noch strittigen Einbezug der gruppeninternen Zinsen in den Umsatzschlüssel bringt die Beschwerdeführerin im Wesentlichen vor, die entsprechenden Zinsumsätze seien mit der pauschalen Vorsteuerabzugskorrektur seitens der ESTV (2. Schritt; E. 5.2.2.2) bereits berücksichtigt worden. Eine weitere Berücksichtigung der Zinserträge im Umsatzschlüssel würde zu einer doppelten Vorsteuerabzugskorrektur führen. Diese Ausführungen vermögen nicht zu überzeugen. Wenn die Zinsumsätze mit Nicht-Gruppenmitgliedern zu einer Vorsteuerabzugskorrektur für die gemischt verwendete Verwaltungsinfrastruktur führen, gilt dies selbstverständlich auch für die Zinsumsätze mit Gruppenmitgliedern, zumal es sich dabei keineswegs um «dieselben» Umsätze handelt, also keineswegs von einer doppelten Vorsteuerabzugskorrektur gesprochen werden kann. Im Übrigen liegt die Tatsache, dass die ESTV für die Zinsumsätze mit Gruppenmitgliedern nicht die pauschale Vorsteuerabzugskorrektur anwandte, sondern diese in den Umsatzschlüssel miteinrechnet, innerhalb ihres Ermessensspielraums.

E. 5.3.3

Die Beschwerdeführerin macht weiter geltend, der Umsatzschlüssel sei für lediglich 10% des der Holding AG zuordenbaren Vorsteuerabzugs anzuwenden, da lediglich dieser Teil der Vorsteuern gemischt verwendet worden sei. Die übrigen 90% könnten direkt der vollumfänglich zum Vorsteuerabzug berechtigenden Holdingtätigkeit zugeordnet werden. Da die Beschwerdeführerin es unterlassen hat, selbst eine genügende Vorsteuerabzugskorrektur vorzunehmen und die ESTV die genannte Korrektur ersatzweise vornehmen musste, wäre es an der Beschwerdeführerin darzutun und nachzuweisen, dass die seitens des Gerichts als unter Vorbehalt sachgerecht erachtete Vorsteuerabzugskorrektur (E. 5.2.5) offensichtlich nicht sachgerecht ist. Auch nach umfangreichen Ausführungen zu diesem Punkt seitens der Beschwerdeführerin wird nicht ersichtlich, welche Vorsteuern die Beschwerdeführerin konkret dem Topf A zugewiesen haben will und wie sie beweisen will, dass diese auch tatsächlich vollumfänglich für zum Vorsteuerabzug berechtigende Tätigkeiten verwendet worden sind. Die Beschwerde ist somit in diesem Punkt abzuweisen.

E. 5.4

Demnach ist die Beschwerde mit Bezug auf die Vorsteuerabzugs-korrektur insoweit gutzuheissen, als dass im Rahmen von Schritt drei nur die fakturierten Lizenzgebühren (ohne die geschätzten Lizenzgebühren [vgl. E. 4.5]) sowie die gruppeninternen Zinsen in den Umsatzschlüssel miteinzubeziehen sind. In diesem Sinne ist die Sache zur erneuten Berechnung der Vorsteuerabzugskorrektur an die ESTV zurückzuweisen.

E. 6

Nach dem Gesagten ist die vorliegende Beschwerde insofern gutzuheissen, als die Dispositiv-Ziff. 1-3 des angefochtenen Einspracheentscheids aufzuheben sind und die Streitsache im Sinne der Erwägungen (vgl. u.a. E. 4.5 und E. 5.4) zur Neuberechnung der Höhe der in den streitbetroffenen Steuerperioden geschuldeten Mehrwertsteuern an die ESTV zurückzuweisen ist, soweit das Verfahren nicht als gegenstandslos geworden abzuschreiben ist (E. 1.3). Im Übrigen ist die Beschwerde abzuweisen.

E. 7

Abschliessend bleibt über die Verfahrenskosten und eine allfällige Parteientschädigung zu befinden.

E. 7.1

Das Bundesverwaltungsgericht auferlegt die Verfahrenskosten in der Regel der unterliegenden Partei (Art. 63 Abs. 1 VwVG), wobei sie bei nur teilweisem Unterliegen zu ermässigen sind. Entsprechend sind einer teilweise obsiegenden Partei Verfahrenskosten nach Massgabe ihres Unterliegens aufzuerlegen (statt vieler: Urteil des BVGer A-882/2016 vom 6. April 2017 E. 6.1). Ursprünglich streitig (inkl. der MWST auf Mitversicherungsprämien) waren in der vorliegenden Sache Mehrwertsteuern in Höhe von ca. CHF 590'000.-. Die Beschwerdeführerin obsiegt betreffend die der Zweigniederlassung nachbelasteten Dienstleistungsbezüge im Umfange von ca. CHF 8'000.-, während sie betreffend die neu zu berechnende Vorsteuerabzugskorrektur im Umfange von ca. CHF 135'000.- obsiegt. Damit bleibt sie jedoch gesamthaft zu rund 75% unterliegend. Bei dieser Sachlage rechtfertigt es sich, die Verfahrenskosten in Höhe von CHF 13'000.- im Umfange von CHF 9'750.- der Beschwerdeführerin aufzuerlegen und mit dem von ihr geleisteten Kostenvorschuss im entsprechenden Umfang zu verrechnen. Der Überschuss von CHF 3'250.- ist ihr nach Eintritt der Rechtskraft dieses Urteils zurückzuerstatten. Der unterliegenden Vorinstanz sind keine Verfahrenskosten aufzuerlegen (Art. 63 Abs. 2

VwVG).

E. 7.2

Im Rahmen ihres Obsiegens hat die anwaltlich vertretene Beschwerdeführerin gemäss Art. 64 Abs. 1 und 2 VwVG in Verbindung mit Art. 7 ff. des Reglements vom 21. Februar 2008 über die Kosten und Entschädigungen vor dem Bundesverwaltungsgericht (VGKE; SR 173.320.2) Anspruch auf eine Parteientschädigung zulasten der Vorinstanz. Die Parteientschädigung ist aufgrund der eingereichten detaillierten Kostennote festzusetzen (Art. 14 VGKE). Bei Fehlen einer (detaillierten) Kostennote wird die Entschädigung aufgrund der Akten festgesetzt (Art. 14 Abs. 2 VGKE). Angesichts dieser klaren reglementarischen Grundlagen kann nach der Rechtsprechung namentlich bei anwaltlicher Vertretung auf eine Aufforderung zur Einreichung einer Kostennote verzichtet werden (vgl. zum Ganzen: Urteil des BGer 2C_422/2011 vom 9. Januar 2012 E. 2; Urteil des BVGer A-2106/2018 vom 31. Dezember 2018 E. 6.2). Die anwaltlich vertretene Beschwerdeführerin hat keine Kostennote eingereicht. Unter Berücksichtigung der Schwierigkeit der rechtlichen Fragestellungen und des teilweisen Unterliegens ist die Parteientschädigung für das Verfahren vor dem Bundesverwaltungsgericht praxisgemäss auf CHF 4'875.- (inkl. Auslagen und Mehrwertsteuerzuschlag im Sinne von Art. 9 Abs. 1 Bst. b und c VGKE) festzusetzen. Die Vorinstanz hat als Bundesbehörde keinen Anspruch auf Parteientschädigung (Art. 7 Abs. 3 VGKE).

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