



## Urteil vom 13. Januar 2022

---

Besetzung

Richter Jürg Steiger (Vorsitz),  
Richter Raphaël Gani, Richter Keita Mutombo,  
Gerichtsschreiberin Anna Strässle.

---

Parteien

**A. \_\_\_\_\_ AG,**  
(...),  
vertreten durch  
PricewaterhouseCoopers AG,  
(...),  
Beschwerdeführerin,

gegen

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

---

Gegenstand

Mehrwertsteuer (2006 - 2009); Leistungen im Konzern.

**Sachverhalt:****A.**

Die A. \_\_\_\_\_ AG (nachfolgend: Steuerpflichtige), mit derzeitigem Sitz in (Ort), war unter der Mehrwertsteuernummer (...) vom 1. Januar 2003 bis zum 31. März 2010 im Register der mehrwertsteuerpflichtigen Personen bei der Eidgenössischen Steuerverwaltung (ESTV) eingetragen. Seit dem 1. April 2010 ist sie Mitglied der Mehrwertsteuergruppe «B. \_\_\_\_\_ AG» und unter deren Mehrwertsteuernummer vermerkt. Laut damaligem sowie heutigem Handelsregistereintrag bezweckt sie unter anderem die Führung und Beratung von Unternehmen (...).

**B.**

**B.a** Am 11., 12. und 14. Oktober 2010 führte die ESTV bei der Steuerpflichtigen – damals noch in (Ort) domiziliert – eine Mehrwertsteuerkontrolle durch. Sie überprüfte die Steuerperioden 1. Quartal 2006 bis 4. Quartal 2009 (Zeit vom 1. Januar 2006 bis 31. Dezember 2009). Dabei stellte die ESTV unter anderem zu hohe Vorsteuerabzüge auf Verpflegungsaufwendungen, zu Unrecht nicht vorgenommene Vorsteuerkorrekturen für von der Steuer ausgenommene Schulungsleistungen sowie nicht deklarierte steuerbare Leistungen durch Personalverleih gegenüber der B. \_\_\_\_\_ AG («Managementdienstleistungen») fest. Mit der Einschätzungsmitteilung (EM) Nr. (...) («Verfügung») vom 28. Oktober 2010 forderte die ESTV von der Steuerpflichtigen für die Steuerperiode vom 1. Quartal 2006 bis 4. Quartal 2009 Mehrwertsteuern im Betrag von Fr. 876'938.-- nebst Verzugszins (Steuerkorrektur zugunsten der ESTV) nach.

**B.b** Mit Schreiben vom 29. November 2010 («Einsprache») bestritt die mittlerweile vertretene Steuerpflichtige bei der ESTV die mit EM Nr. (...) in Ziffer 2 (Ziff. 2.1-2.3) festgesetzten Nachforderungen und beantragte, es sei festzustellen, dass die Bemessungsgrundlage der Mehrwertsteuer auf den von der Steuerpflichtigen an die B. \_\_\_\_\_ AG erbrachten Verwaltungsdienstleistungen für die Steuerperiode 2008 Fr. 1'811'323.-- betrage und die Mehrwertsteuer somit auf Fr. 137'660.55 herabzusetzen sei. Die EM sei bezüglich der Ziffern 2.1-2.3 aufzuheben, und es sei der Steuerpflichtigen eine Gutschrift im Umfang von Fr. 909'106.-- zzgl. Vergütungszins auszustellen. Für die Steuerperiode 2007 sei demzufolge ein Guthaben von Fr. 53'632.--, für die Steuerperiode 2008 ein Guthaben von Fr. 249'533.-- und für die Steuerperiode 2009 eine Steuerforderung (der ESTV) von Fr. 98'757.-- festzusetzen. Eventualiter sei die EM bezüglich der Ziffern 2.1-2.3 im Umfang von Fr. 863'471.-- aufzuheben, und es sei

der Steuerpflichtigen eine Gutschrift in Höhe von Fr. 863'471.-- zzgl. Verzugszins auszustellen. Für die Steuerperiode 2007 sei demzufolge ein Guthaben von Fr. 53'632.--, für die Steuerperiode 2008 ein Guthaben von Fr. 203'898.-- und für die Steuerperiode 2009 eine Steuerforderung der ESTV von Fr. 98'757.-- festzusetzen; alles unter Kosten- und Entschädigungsfolgen zu Lasten des Bundes.

Die Ziffer 1 (Ziff. 1.1 und 1.2) betreffend die Berichtigung des Vorsteuerabzugs auf Verpflegungsaufwendungen und zu Unrecht nicht vorgenommenen Vorsteuerkorrekturen für von der Steuer ausgenommene Schulungsleistungen – ausmachend Fr. 13'467.80 – wurde hingegen nicht bestritten.

**B.c** Mit Schreiben vom 6. Oktober 2011 bat die ESTV um Einreichung diverser Unterlagen und Beantwortung einiger Fragen bzgl. der Nachbelastungen in Ziffern 2.1-2.3. Die erfragten Informationen wurden der ESTV in-nerter verlängerter Frist mit Schreiben vom 30. November 2011 zugestellt.

#### **C.**

Mit Verfügung vom 11. Mai 2015 hiess die ESTV die Bestreitung der Steuerpflichtigen vom 29. November 2010 teilweise gut und setzte die Nachbelastungen für die Steuerperioden vom 1. Quartal 2006 bis 4. Quartal 2009 in Höhe von Fr. 830'272.60 nebst Verzugszins fest.

#### **D.**

Mit Schreiben vom 11. Juni 2015 erhob die Steuerpflichtige Einsprache gegen die Verfügung vom 11. Mai 2015. Sie beantragte, es sei festzustellen dass sie (die Steuerpflichtige) für die Steuerperioden 2006 bis 2009 zusätzlich zu ihren eigenen Abrechnungen den Betrag von Fr. 13'467.65 – d.h. lediglich die nicht bestrittenen Nachbelastungen betreffend die Berichtigung des Vorsteuerabzugs auf Verpflegungsaufwendungen und zu Unrecht nicht vorgenommenen Vorsteuerkorrekturen für von der Steuer ausgenommene Schulungsleistungen (vgl. Sachverhalt Bst. B.b) – zzgl. Verzugszins schulde.

#### **E.**

Mit Einspracheentscheid vom 27. Februar 2020 wies die ESTV die Einsprache ab (Ziff. 1), setzte die Steuer(nach)forderung gegenüber der Steuerpflichtigen für die Steuerperioden vom 1. Quartal 2006 bis 4. Quartal 2009 (Zeit vom 1. Januar 2006 bis 31. Dezember 2009) gemäss der Erwägung 2.3 fest (Ziff. 2) und bezifferte diese für die erwähnten Steuerperioden auf Fr. 830'272.60 zzgl. Verzugszins von 5 % vom 31. Dezember 2008

(mittlerer Verfall) bis 31. Dezember 2009 bzw. 4.5 % seit 1. Januar 2010 bis 31. Dezember 2011 bzw. 4 % seit dem 1. Januar 2012 (Ziff. 3). In der fraglichen Zeit gelte die Steuerpflichtige und nicht die B. \_\_\_\_\_ AG in wirtschaftlicher Hinsicht als Arbeitgeberin des Konzernführungspersonals und habe im Umfang von rund Fr. 4'920'448.-- Leistungen aus Personalverleih bzw. Nachbelastungen in Höhe von Fr. 347'540.90 zu versteuern. Was die Zeit vom 1. November 2009 bis 31. Dezember 2009 betreffe, so gälten die erwähnten Mitarbeitenden aus mehrwertsteuerrechtlicher Sicht jedoch als bei der B. \_\_\_\_\_ AG angestellt, welcher auch die diesbezüglichen Personalaufwendungen zuzurechnen seien. Sodann hätten die ursprünglich in Rechnung gestellten Stewardship-Kosten (in Höhe von Fr. 9'239'154.10) an die B. \_\_\_\_\_ AG nicht auf Fr. 2'411'783.59 korrigiert werden dürfen.

#### **F.**

Mit Beschwerde vom 28. April 2020 gelangte die Steuerpflichtige (nachfolgend: Beschwerdeführerin) an das Bundesverwaltungsgericht und beantragt, der Einspracheentscheid vom 27. Februar 2020 sei – mit Ausnahme der Nachbelastung im Betrag von Fr. 13'467.80 – aufzuheben und es sei festzustellen, dass die von ihr fakturierten Stewardship-Kosten für das Geschäftsjahr 2008 aufgrund der vertraglichen Vereinbarung Fr. 2'411'783.59 zzgl. Mehrwertsteuer betragen hätten und ihr – der Beschwerdeführerin – der Betrag von Fr. 469'264.-- gemäss Gutschrift wieder gutzuschreiben sei; alles unter Kosten- und Entschädigungsfolgen zu Lasten der ESTV. Bei vollumfänglicher bzw. teilweiser Bestätigung des Einspracheentscheides sei aufgrund der durch die ESTV verschuldeten langen Verfahrensdauer auf die Erhebung von Verzugszinsen zu verzichten. Die Beschwerdeführerin moniert, das Konzernleitungspersonal sei in der massgeblichen Zeit sowohl aus zivilrechtlicher Sicht als auch nach wirtschaftlich tatsächlichen Kriterien bei der B. \_\_\_\_\_ AG und nicht bei ihr (der Beschwerdeführerin) angestellt gewesen. Die administrative Abwicklung der Arbeitgeberfunktionen durch sie (die Beschwerdeführerin) könne daran nichts ändern. Der Aussenauftritt sei bei der Beurteilung, wer im Konzern als Arbeitgeberin gelte, nicht relevant. Die ursprünglich in Rechnung gestellten Stewardship-Kosten in Höhe von Fr. 8'586'574.44 (zzgl. MWST in Höhe von Fr. 652'579.66; insgesamt folglich Fr. 9'239'154.10) resultierten aufgrund einer für Steuerzwecke vorgenommenen Korrektur, seien somit einzig aus steuerlichen Gründen erstellt worden und würden somit nicht dem Wert der effektiv erbrachten Leistungen entsprechen; diese betrügen vielmehr rund Fr. 2'412'000.--.

**G.**

Die ESTV (nachfolgend auch: Vorinstanz) beantragt in ihrer Vernehmlassung vom 23. Juni 2020 die vollumfängliche Abweisung der Beschwerde unter Kostenfolge zulasten der Beschwerdeführerin. Sie betont erneut, wirtschaftlich betrachtet sei die Beschwerdeführerin im Innen- als auch im Aussenverhältnis als Arbeitgeberin aufgetreten. Der Versuch einer rückwirkenden Geltung von zivilrechtlichen Vertragsbestimmungen – die Arbeitsverträge des weiteren Konzernführungspersonals seien nämlich erst Ende September 2009 per 1. Januar 2009 auf die B.\_\_\_\_\_ AG übertragen worden – vermöge daran nichts zu ändern. Die Beschwerdeführerin könne selber nicht genau darlegen, welche effektiven Leistungen der B.\_\_\_\_\_ AG erbracht worden seien und verweise lediglich auf allgemeine vertragliche Abmachungen zur Kostenüberwälzung an die Konzerngesellschaften (Service Agreement).

**H.**

Mit unaufgefordert eingereichter Stellungnahme vom 30. Juli 2020 weist die Beschwerdeführerin insbesondere erneut darauf hin, dass in Konzernverhältnissen nicht einzig auf den Aussenauftritt der Mitarbeitenden abgestellt werden könne, da die Arbeitgeberin und die Funktion der Mitarbeitenden für unabhängige Dritte oft nicht erkennbar seien.

**I.**

Auf die einzelnen Vorbringen der Verfahrensbeteiligten und die vorhandenen Akten wird – soweit entscheiderelevant – in den folgenden Erwägungen eingegangen.

**Das Bundesverwaltungsgericht zieht in Erwägung:****1.**

**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.

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

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

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

**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).

**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).

**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 Steuer-

forderung 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).

**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 Entscheidung 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).

**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 die Jahre 2006 bis 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).

## 2.

**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).

**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).

## 2.3

**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).

**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.).

**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).

**2.4** Die mehrwertsteuerliche Qualifikation von Vorgängen hat nicht in erster Linie aus einer zivil- bzw. vertragsrechtlichen Sicht, sondern nach wirt-

schaftlichen, tatsächlichen Kriterien zu erfolgen (sog. «wirtschaftliche Betrachtungsweise»). Die zivil- bzw. vertragsrechtliche Sicht ist demnach nicht entscheidend, hat aber immerhin Indizwirkung (BVGE 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).

**2.5** Beim Personalverleih überlässt der Arbeitgeber (Verleiher) einem Dritten Arbeitnehmer. Gewerbsmässiger 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).

## **2.6**

**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).

**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).

**2.7** Über die Steuer wird grundsätzlich vierteljährlich abgerechnet (Art. 45 Abs. 1 Bst. a aMWSTG), wobei die steuerpflichtige Person gegenüber der ESTV innert 60 Tagen nach Ablauf der Abrechnungsperiode unaufgefordert in der vorgeschriebenen Form über die Steuer und die Vorsteuer abzurechnen hat (Art. 46 aMWSTG). Die Steuerforderung ist innert 60 Tagen nach Ablauf der Abrechnungsperiode durch die steuerpflichtige Person zu begleichen (Zahlungsfrist; Art. 47 Abs. 1 aMWSTG bzw. Art. 86 Abs. 1 MWSTG). Bei verspäteter Zahlung ist ohne Mahnung und unabhängig vom Verschulden ein Verzugszins zu bezahlen (Art. 47 Abs. 2 aMWSTG bzw. Art. 87 MWSTG). Der Verzugszinssatz beläuft sich gemäss der massgeblichen Verordnung für die Zeit bis zum 31. Dezember 2009 auf 5 % und vom 1. Januar 2010 bis zum 31. Dezember 2011 auf 4.5 %. Ab dem 1. Januar 2012 beträgt er noch 4 % (Art. 90 Abs. 3 Bst. b aMWSTG bzw. Art. 108 Bst. a MWSTG i.V.m. Art. 4 Abs. 1 Bst. a-c der Verordnung des EFD vom 25. Juni 2021 über die Verzugs- und die Vergütungszinssätze auf Abgaben und Steuern [SR 631.014]). Sind mehrere Abrechnungsperioden betroffen, wird der Verzugszins praxisgemäss ab dem mittleren Verfall erhoben ([zum MWSTG]: Urteile des BVGer A-2589/2020 vom 3. Mai 2021 E. 2.6 und A-5551/2019 vom 14. Januar 2021 E. 2.5.6; [zum aMWSTG]: Urteil des BVGer A-719/2018 vom 2. Mai 2019 E. 3.7 f.).

### **3.**

Im vorliegenden Fall ist die B.\_\_\_\_\_ AG die Muttergesellschaft des C.\_\_\_\_\_ Konzerns und hält als dessen Holdinggesellschaft die Beteiligungen an den in- und ausländischen Tochtergesellschaften; so auch an der Beschwerdeführerin – und zwar zu 100 % (Beschwerdebeilage [BB] 12, 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 12, Organisationsreglement der B.\_\_\_\_\_ AG vom 16. April 2007, Art. 1.1, 2.3 und 4). Die Beschwerdeführerin als Konzern- bzw. Betriebsgesellschaft führt und berät insbesondere die B.\_\_\_\_\_ AG und deren Beteiligungsgesellschaften und erbringt diesen damit verbundene Dienstleistungen technischer, kommerzieller und administrativer Art (vgl. Sachverhalt Bst. A). Vorliegend ist somit zunächst einmal unbestritten, dass es sich bei der B.\_\_\_\_\_ AG und der Beschwerdeführerin als Konzerngesellschaften um nahestehende Personen im Sinne des aMWSTG handelt (vgl. E. 2.6), dass die Beschwerdeführerin

während der streitbetroffenen Periode subjektiv mehrwertsteuerpflichtig war – die Beschwerdeführerin wurde erst im April 2010 in die Mehrwertsteuergruppe eingebunden – und sie an die B.\_\_\_\_\_ AG Leistungen gegen Entgelt erbracht hat, mithin ein mehrwertsteuerlicher Leistungsaustausch vorliegt (vgl. E. 2.3.1 und E. 2.6.2).

Strittig ist vorliegend jedoch unter anderem, ob der CEO, Herr D.\_\_\_\_\_, und das weitere Konzernführungspersonal bei der Beschwerdeführerin angestellt waren – die Beschwerdeführerin somit deren Arbeitgeberin und letztendlich Leistungserbringerin war – und die der B.\_\_\_\_\_ AG weiterbelasteten Personalkosten als steuerbarer Personalverleih qualifiziert oder ob die B.\_\_\_\_\_ AG in der massgeblichen Zeit selber als Arbeitgeberin der betreffenden Personen galt und somit keine Mehrwertsteuer geschuldet ist (E. 3.1). Sodann ist der Frage nachzugehen, in welchem Umfang die Beschwerdeführerin im Jahr 2008 der B.\_\_\_\_\_ AG Leistungen erbracht hat bzw. wie hoch die hierfür zu verrechnenden Stewardship-Kosten sind (E. 3.2). Als Stewardship-Kosten werden vorliegend die Kosten für Leistungen im Zusammenhang mit der Verwaltung des Vermögens der B.\_\_\_\_\_ AG bezeichnet, welche direkt der B.\_\_\_\_\_ AG in Rechnung gestellt und von dieser zu tragen sind (vgl. Beschwerde, S. 10; siehe auch: BB 26, Service Agreement zwischen der Beschwerdeführerin und der B.\_\_\_\_\_ AG, S. 4, welches von Kosten im Zusammenhang mit der Funktion der B.\_\_\_\_\_ AG als Anteilseignerin der Tochtergesellschaften spricht).

### **3.1**

**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 des Verwaltungsrats der B.\_\_\_\_\_ AG ernannt sowie von deren 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. Schliesslich sei Herr D.\_\_\_\_\_ vom Verwaltungsrat der B.\_\_\_\_\_ AG auch zu deren CEO ernannt worden; er sei somit zugleich Mitarbeiter als auch Organ der B.\_\_\_\_\_ AG. Der tatsächliche Wille der Parteien sei somit eindeutig: der Arbeitsvertrag sollte zwischen der B.\_\_\_\_\_ AG und Herrn D.\_\_\_\_\_ geschlossen werden. Diese formellen Gegebenheiten

würden sich auch im Aussenaustritt zeigen: diverse Verträge habe Herr D.\_\_\_\_\_ in seiner Funktion als CEO der B.\_\_\_\_\_ AG unterzeichnet, sei somit auf Weisung der B.\_\_\_\_\_ AG tätig geworden und wirtschaftlich betrachtet auch für Dritte als Angestellter Letzterer aufgetreten. Letztlich sei der Aussenaustritt 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, per 1. Januar 2009 mit allen Rechten und Pflichten auf die B.\_\_\_\_\_ AG übertragen und entsprechende Personalkosten umgebucht worden. Da sie – die Beschwerdeführerin – zentral die administrative Abwicklung des gesamten (Konzern-)Personals übernommen habe, habe sie auch die Bezahlung der Löhne sowie die Abrechnung der Sozialversicherungsbeiträge besorgt und die Lohnausweise erstellt. Diese Tätigkeit mache sie aber nicht zur Arbeitgeberin, wenn der tatsächliche Wille und die Verträge auf eine andere Arbeitgeberin schliessen liessen. Hierbei seien die Personalkosten auf die B.\_\_\_\_\_ AG umgebucht und bei dieser als Personalaufwand in den Jahresrechnungen ausgewiesen worden. Im Rahmen ihrer Stellungnahme weist die Beschwerdeführerin erneut darauf hin, dass in Konzernverhältnissen nicht einzig auf den Aussenaustritt der Mitarbeitenden abgestellt werden könne, da die Arbeitgeberin und die Funktion der Mitarbeitenden für unabhängige Dritte oft nicht erkennbar seien. Daneben sei beispielsweise Herr D.\_\_\_\_\_ auch wirtschaftlich betrachtet auf Weisung und somit als Angestellter der B.\_\_\_\_\_ AG tätig geworden. Sie habe – entgegen der Aussagen der Vorinstanz – die rückwirkende Übertragung der Arbeitsverträge nicht verschwiegen; bereits mit Einsprache seien Kopien der Übertragungsvereinbarungen eingereicht worden. Die B.\_\_\_\_\_ AG habe wirtschaftlich betrachtet auch schon vor der Übertragung ein Weisungsrecht gehabt; die vertraglichen Gegebenheiten hätten einfach noch nicht den wirtschaftlichen Tatsachen entsprochen. Die rückwirkende Eintragung der B.\_\_\_\_\_ AG im Mehrwertsteuerregister durch die Vorinstanz widerspreche deren Behauptung, diese habe der Beschwerdeführerin keine Managementleistungen erbracht.

Die Vorinstanz moniert demgegenüber, in der fraglichen Zeit gelte die Beschwerdeführerin und nicht die B.\_\_\_\_\_ AG in wirtschaftlicher und tatsächlicher Hinsicht als Arbeitgeberin des Konzernführungspersonals und habe im Umfang von rund Fr. 4'920'448.-- Leistungen durch Personalverleih zu versteuern. 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 Beschwerdeführerin ausbezahlt und von dieser (erst Ende Oktober 2009) der B.\_\_\_\_\_ AG 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 Beschwerdeführerin verbucht und abgerechnet worden; diese sei als Arbeitgeberin gegenüber der Ausgleichskasse aufgetreten. Auch die Lohnausweise seien bis Oktober 2009 durch die Beschwerdeführerin ausgestellt worden, wodurch Letztere zum wiederholten Male gegen aussen als Arbeitgeberin aufgetreten sei. Sodann seien auch die betroffenen Mitarbeitenden selbst regelmässig als «Mitarbeitende der Beschwerdeführerin» gegen aussen aufgetreten. Weiter sei ebenfalls die Miete der damaligen Liegenschaft (Mietaufwand, Reinigungs- und Unterhaltsaufwand sowie Büromaterialaufwand), in welcher sowohl die Beschwerdeführerin als auch die B.\_\_\_\_\_ AG domizilierten, vollumfänglich von Ersterer getragen worden, wobei sich auch die gesamte Büroeinrichtung im Besitz der Beschwerdeführerin befunden habe. Die B.\_\_\_\_\_ AG habe hingegen nicht über eigene Büroräumlichkeiten verfügt, weshalb sie der Beschwerdeführerin – 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 B.\_\_\_\_\_ AG an die Beschwerdeführerin gezahlt worden, was darauf hindeute, dass die Mitarbeitenden bei der Beschwerdeführerin angestellt waren. Sämtliche Verwaltungsaufwendungen des Konzernführungspersonals seien von der Beschwerdeführerin getragen worden. Die (teilweise nachträglich erstellte) zivilrechtliche Ausgestaltung (der Arbeitsverträge) stimme nicht mit der wirtschaftlichen Betrachtungsweise überein, wobei letzterer im Mehrwertsteuerrecht der Vorrang zu geben sei. Dass Herr D.\_\_\_\_\_ als Verwaltungsrat bei der B.\_\_\_\_\_ AG tätig war und er auch als CEO des Konzerns Aufgaben wahrgenommen habe, sei unbestritten bzw. schliesse nicht aus, dass er bei der Beschwerdeführerin angestellt gewesen sei. Was die Zeit vom 1. November 2009 bis 31. Dezember 2009 betreffe, so gälten die erwähnten Mitarbeitenden aus mehrwertsteuerrechtli-

cher Sicht als bei der B. \_\_\_\_\_ AG angestellt, welcher auch die diesbezüglichen Personalaufwendungen zuzurechnen seien. In ihrer Vernehmung führt die Vorinstanz weiter 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 B. \_\_\_\_\_ AG übertragen worden seien. Die arbeitsrechtlichen Weisungsbefugnisse dürften in der fraglichen Zeit somit ebenfalls bei der Beschwerdeführerin gelegen haben. Der Versuch einer rückwirkenden Geltung von zivilrechtlichen Vertragsbestimmungen vermöge nichts daran zu ändern, dass wirtschaftlich betrachtet die Beschwerdeführerin 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 Beschwerdeführerin als Arbeitgeberin qualifiziere. Entgegen den Behauptungen der Beschwerdeführerin gehe sie nicht davon aus, dass die B. \_\_\_\_\_ AG der Beschwerdeführerin Managementleistungen erbracht habe. Die Rechnung Nr. 2009-0048 sei zu Unrecht ausgestellt worden, wobei die von der B. \_\_\_\_\_ AG abgerechnete Mehrwertsteuer lediglich deshalb nicht korrigiert worden sei, weil die Beschwerdeführerin bereits den Vorsteuerabzug zu 100 % vorgenommen hatte.

**3.1.2** Dass die fraglichen Mitarbeitenden ab dem 1. November 2009 aus mehrwertsteuerrechtlicher Sicht bei der B. \_\_\_\_\_ AG 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 B. \_\_\_\_\_ AG 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 tatsächlich bei der Beschwerdeführerin angestellt waren:

**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 Beschwerdeführerin unter anderem die Führung der B. \_\_\_\_\_ AG sowie die Erbringung von damit verbundenen Dienstleistungen (vgl. Sachverhalt Bst. A). Die Beschwerdeführerin selbst lässt sodann verlauten, sie nehme «die Rolle der Management-Gesellschaft wahr und erbring[e] zentrale

Dienstleistungen für alle C.\_\_\_\_\_ Gesellschaften» (Beschwerdeschrift, 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 B.\_\_\_\_\_ AG finden, gemäss welchem der CEO gleichzeitig in seiner Funktion als Mitglied und Delegierter des Verwaltungsrats bestätigt wird (Vernehmlassungsbeilage [VB 6], Antwortschreiben der Beschwerdeführerin vom 30. November 2011, Beilage 30, Anstellungsvertrag zwischen der B.\_\_\_\_\_ AG und Herrn D.\_\_\_\_\_ vom 6. September 2007). Die weiteren betroffenen Konzernleitungsmitglieder waren im relevanten Zeitraum jedoch alle vertragsrechtlich bei der Beschwerdeführerin angestellt (vgl. sogleich: E. 3.1.2.2). All diese Hinweise lassen darauf schliessen, dass vorliegend die Konzernleitungsaufgaben der Holding an die Beschwerdeführerin als Managementgesellschaft delegiert wurden und somit auch die Mitarbeitenden, welchen die operationelle Geschäftsführung bzw. Konzernleitung oblag, bei der Beschwerdeführerin tatsächlich angestellt waren.

**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 Beschwerdeführerin (VB 6, Antwortschreiben der Beschwerdeführerin vom 30. November 2011, Beilage 31, Anstellungsvertrag zwischen der B.\_\_\_\_\_ AG und Herrn E.\_\_\_\_\_ vom 24. August 2007 [inkl. Übertragung auf die Beschwerdeführerin vom September 2007]; Beilage 32, Anstellungsvertrag zwischen der Beschwerdeführerin und Herrn F.\_\_\_\_\_). Dies lässt sich auch den Übertragungsvereinbarungen zwischen der Beschwerdeführerin 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 3, Bestreitung der Beschwerdeführerin vom 29. November 2010, Beilage 19, 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 Beschwerdeführerin angestellt. Da die Anstellungsverträge erst Ende Oktober 2009 rückwirkend auf den 1. Januar 2009 auf die B.\_\_\_\_\_ AG übertragen wurden, lag die arbeitsrechtliche Weisungsbefugnis wohl tatsächlich bis Ende Oktober 2009 bei der Beschwerdeführerin. 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 Beschwerdeführerin auch die faktische Arbeitgeberin des CEOs war.

**3.1.2.3** Den zivilrechtlichen Anschlussverträgen zwischen Konzernführungspersonal und der Beschwerdeführerin 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 Beschwerdeführerin ausbezahlt worden ist (BB 19, Buchhaltungsdetails zu den Personalkosten der Jahre 2007, 2008 und 2009). Sodann ergibt sich aus den Buchhaltungsdetails bzw. Kontenblättern der Beschwerdeführerin und der B.\_\_\_\_\_ AG hinsichtlich der Jahre 2007 und 2008, dass jeweils keine Umbuchungen (von Personalkosten) – ausser jenen für den CEO – zwischen der Beschwerdeführerin und der B.\_\_\_\_\_ AG getätigt wurden. Im Jahr 2009 wurden die Personalkosten an die B.\_\_\_\_\_ AG 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 B.\_\_\_\_\_ AG 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 Beschwerdeführerin 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 Beschwerdeführerin 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 Beschwerdeführerin getilgt, es fanden jedoch tatsächlich Umbuchungen auf die B.\_\_\_\_\_ AG 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 Beschwerdeführerin 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 B. \_\_\_\_\_ AG umgebucht. Trotzdem bestätigte die zuständige Ausgleichskasse sowohl für zwei Konzernleitungsmitglieder als auch für den CEO, dass ab dem 1. November 2009 von der B. \_\_\_\_\_ AG das AHV-pflichtige Einkommen abgerechnet worden ist (VB 6, 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 Beschwerdeführerin das AHV-pflichtige Einkommen abgerechnet wurde; sowohl für die Konzernleitungsmitglieder als auch für den CEO. Weshalb bezüglich Letzteren eine Umbuchung auf die B. \_\_\_\_\_ AG 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 Beschwerdeführerin beschäftigt waren. Für das Konzernführungspersonal wurden diese von Januar 2009 bis Ende Oktober 2009 durch die Beschwerdeführerin ausgestellt, ab 1. November 2009 dann von der B. \_\_\_\_\_ AG. Für den CEO wurden die Lohnausweise der Jahre 2007 bis und mit Ende Oktober 2009 durch die Beschwerdeführerin ausgestellt, ab 1. November 2009 wiederum durch die B. \_\_\_\_\_ AG (VB 6, Antwortschreiben der Beschwerdeführerin vom 30. November 2011, Beilagen 36-38, Lohnausweise Konzernleitungsmitglieder und CEO).

**3.1.2.4** Ein letztes Indiz dafür, dass die Konzernleitungsmitglieder und der CEO bei der Beschwerdeführerin angestellt waren, ergibt sich schliesslich daraus, dass die Miete der damaligen Liegenschaft, in welcher sowohl die Beschwerdeführerin als auch die B. \_\_\_\_\_ AG während der vorliegend massgeblichen Zeit domiziliert waren, vollumfänglich durch die Beschwerdeführerin bezahlt worden ist. Unbestritten ist sodann und ergibt sich aus den Akten, dass sich auch die gesamte Büroeinrichtung im Besitz der Beschwerdeführerin befunden bzw. die B. \_\_\_\_\_ AG über keine eigenen Büroräumlichkeiten bzw. -einrichtungen verfügt hat und für den CEO Büroeinrichtungsgegenstände auf Kosten der Beschwerdeführerin beschafft wurden (VB 6, Antwortschreiben der Beschwerdeführerin vom 30. November 2011, S. 5; VB 6, Antwortschreiben der Beschwerdeführerin vom 30. November 2011, Beilagen 28 und 29, Jahresrechnung der Beschwer-

deführerin per 31. Dezember 2008 und 2009; VB 1, Kontrollbericht, Beilage 5a-f). Der Mietaufwand, Reinigungs- und Unterhaltsaufwand sowie Büromaterialaufwand sind durch die Beschwerdeführerin auch nicht für die Berechnung der erbrachten Leistungen bzw. den Stewardship-Anteil (hierzu eingehend: E. 3.2) an die B. \_\_\_\_\_ AG berücksichtigt worden (VB 6, Antwortschreiben der Beschwerdeführerin vom 30. November 2011, Beilage 21, «Cost Center Details» 2008 der Beschwerdeführerin [= BB 31]). Auch der Umstand, dass somit keinerlei Mietentschädigung von der B. \_\_\_\_\_ AG an die Beschwerdeführerin gezahlt worden ist, deutet schliesslich darauf hin, dass die Konzernleitungsmitglieder und der CEO bei der Beschwerdeführerin angestellt waren. Ansonsten wäre nämlich für die Benützung der Büroräumlichkeiten der Beschwerdeführerin durch die Angestellten der B. \_\_\_\_\_ AG 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 Beschwerdeführerin beglichen wurden (VB 1, Kontrollbericht, Beilage 6a und 6b sowie 11k) – auch dies gilt als Indiz dafür, dass die Beschwerdeführerin als Arbeitgeberin agierte.

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

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

**3.1.3.1** Der Arbeitsvertrag sei – so die Beschwerdeführerin – formell zwischen der B. \_\_\_\_\_ AG und dem CEO geschlossen worden. Sodann seien die Anstellungsverhältnisse sämtlicher betroffener Konzernleitungsmitglieder per 1. Januar 2009 (rückwirkend) von der Beschwerdeführerin auf die B. \_\_\_\_\_ AG übertragen und entsprechende Personalkosten umgebucht worden. Die B. \_\_\_\_\_ AG 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 die B. \_\_\_\_\_ AG 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 Beschwerdeführerin. Die Verträge

wurden zwar tatsächlich auf die B. \_\_\_\_\_ AG übertragen, aber erst Ende Oktober 2009 und zwar rückwirkend auf den 1. Januar 2009. In der Zeit bis Ende Oktober 2009 galt die Beschwerdeführerin 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 Beschwerdeführerin lag. Jedenfalls hat die Beschwerdeführerin ihre Behauptung nicht rechtsgenügend belegt, dass die B. \_\_\_\_\_ AG 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 B. \_\_\_\_\_ AG umgebucht. Die Beschwerdeführerin 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 Beschwerdeführerin an die B. \_\_\_\_\_ AG entnehmen. Da jedoch auch bezüglich des CEOs in tatsächlicher Hinsicht im Wesentlichen gleich verfahren wurde, wie gegenüber dem weiteren Konzernführungspersonal, gilt auch hier die Beschwerdeführerin 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 B. \_\_\_\_\_ AG zu beschäftigen, während die weiteren Mitarbeitenden bei der Beschwerdeführerin angestellt waren.

**3.1.3.2** Die Beschwerdeführerin entgegnet sodann, sie habe lediglich zentral die administrative Abwicklung des gesamten (Konzern-)Personals übernommen. Hierdurch sei sie auch um die Bezahlung der Löhne sowie die Abrechnung der Sozialversicherungsbeträge besorgt gewesen und habe die Lohnausweise erstellt. Diese Tätigkeit mache sie 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 B. \_\_\_\_\_ AG umgebucht und bei dieser als Personalaufwand in den Jahresrechnungen ausgewiesen worden (vgl. bereits: E. 3.1.1).

Wie gezeigt, hat als rechtsgenügend erstellt zu gelten, dass die Beschwerdeführerin 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 Beschwerdeführerin kontiert. Die Beschwerdeführerin 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.

**3.1.4** Die der B. \_\_\_\_\_ AG weiterbelasteten Personalkosten qualifizieren somit aus Sicht der Mehrwertsteuer als steuerbarer Personalverleih.

**3.2** Schliesslich gilt zu klären, in welchem Umfang die Beschwerdeführerin im Jahr 2008 der B. \_\_\_\_\_ AG Leistungen erbracht hat bzw. wie hoch die hierfür zu verrechnenden Stewardship-Kosten sind.

**3.2.1** Die Beschwerdeführerin moniert unter anderem, die ursprünglich in Rechnung gestellten Stewardship-Kosten in Höhe von Fr. 8'586'574.44 (zzgl. MWST in Höhe von Fr. 652'579.66; insgesamt folglich Fr. 9'239'154.10) resultierten aufgrund einer für Steuerzwecke vorgenommenen Korrektur und seien somit einzig aus (direkt-)steuerlichen Gründen erstellt worden und entsprächen somit nicht dem Wert der effektiv erbrachten Leistungen. Eigentlich habe im Jahr 2008 handelsrechtlich vor Verrechnung der Management Fees an die B. \_\_\_\_\_ AG nämlich ein Verlust in Höhe von Fr. 7'837'300.88 resultiert, welcher aufgrund des Steuerrulings um einen Zielgewinn von einem Zwölftel des Personalaufwandes im Betrag von Fr. 749'273.57 habe korrigiert werden müssen.

Sie habe unter anderem mit der B. \_\_\_\_\_ AG ein branchenübliches Service Agreement abgeschlossen, in welchem die Managementdienstleistungen und die Anteile der Stewardship-Kosten in Appendix 1 verbindlich geregelt worden seien. Danach entfielen von den gesamten an die B. \_\_\_\_\_ AG erbrachten Leistungen 4.77 Vollzeitstellen (von insgesamt 17.1) auf die Stewardship-Aktivitäten (ausmachend 27.9 %); rund 72.5 % (recte: 72.1 %; entspricht Differenz zwischen 100 % und 27.9 %) seien konzerninterne Verrechnungen. Die effektiven Stewardship-Kosten seien anhand des ausgewiesenen Gesamtaufwands im Jahr 2008 in Höhe von Fr. 29'884'000.-- berechnet worden. Dieser sei um die direkt verrechenbaren Kosten von Fr. 21'078'000.--, die betrieblich der Beschwerdeführerin oder einer Konzerngesellschaft zugeordnet werden konnten und somit nicht für die Berechnung der Stewardship-Kosten berücksichtigt wurden, gekürzt worden. Vom Rest sei in Anwendung des vertraglich verbindlichen Service Agreements der Stewardship-Anteil berechnet worden, welcher

Fr. 2'411'783.11 (recte: Fr. 2'411'783.59) betrage. Schliesslich seien die ursprünglich in Rechnung gestellten Stewardship-Kosten in Höhe von Fr. 8'586'574.44 aufgrund des Steuerrulings auf den effektiven Stewardship-Anteil von Fr. 2'411'783.11 (recte: Fr. 2'411'783.59) korrigiert und in den Büchern beider Gesellschaften verbucht worden. Ihre Schuld gegenüber der B. \_\_\_\_\_ AG habe somit Fr. 6'174'790.85 [recte: Fr. 6'174'791.33] betragen. Da ihr (der Beschwerdeführerin) im Falle der Geltendmachung durch die B. \_\_\_\_\_ AG die Überschuldung gedroht hätte, habe Letztere beschlossen, als Sanierungsmassnahme auf die Forderung zu verzichten. Aus Sicht der Mehrwertsteuer qualifiziere dieser Forderungsverzicht jedoch als Nichtentgelt; ihm liege kein Leistungsaustausch zugrunde, weshalb er auch keine Mehrwertsteuerfolgen auslöse. Die ESTV könne demnach nicht einfach auf die ursprüngliche – gemäss Steuerruling eruierte – Rechnung abstellen und die korrigierte Rechnung gemäss effektiv geschuldeten Kosten einfach ignorieren. Die ESTV hätte die Angemessenheit der korrigierten Rechnung bestreiten und nachweisen müssen, dass effektiv höhere Kosten zu fakturieren gewesen wären.

Die Vorinstanz entgegnet insbesondere, die ursprünglich der B. \_\_\_\_\_ AG in Rechnung gestellten Stewardship-Kosten (in Höhe von Fr. 8'586'574.44) hätten nicht auf Fr. 2'411'783.59 korrigiert werden dürfen. Dass es sich bei der Differenz zwischen diesen beiden Beträgen – wie von der Beschwerdeführerin geltend gemacht – um direkt einer einzelnen Konzerngesellschaft zuordenbare Kosten handeln solle, sei nämlich nicht ersichtlich und werde weder glaubhaft gemacht noch belegt. Vielmehr stellten diese Kosten «allgemeine Kosten» dar, da sie gerade nicht einem bestimmten Leistungsempfänger zuordenbar seien. Letztlich habe die B. \_\_\_\_\_ AG die ursprünglich in Rechnung gestellten Kosten in Höhe von Fr. 9'239'154.10 (inkl. Mehrwertsteuer) durch den Forderungsverzicht auch tatsächlich beglichen. In ihrer Vernehmlassung führt die Vorinstanz aus, sie habe geprüft, welche effektiven Leistungen die Beschwerdeführerin an die B. \_\_\_\_\_ AG erbracht hätte, wobei sie sich auf die Angaben der Beschwerdeführerin gestützt habe. Letztere vermöge selber nicht genau darzulegen, welche Leistungen im Detail in welchem Umfang erbracht worden seien. Die Beschwerdeführerin stütze sich wohl lediglich auf allgemeine vertragliche Abmachungen zur Kostenüberwälzung an die Konzerngesellschaften (Service Agreement). Die Vorinstanz weist erneut darauf hin, aus den «Cost Center Details» sei ersichtlich, dass es sich bei der Differenz zwischen der ursprünglichen und der korrigierten Rechnung um allgemeine Kosten und gerade nicht um direkt den Tochtergesellschaften verrechen-

bare Kosten handle. Sie habe keine Schätzung, Hochrechnung oder dergleichen vorgenommen, sondern lediglich geprüft, ob der ursprünglich in Rechnung gestellte Betrag zu Recht korrigiert worden sei. Der Konzern habe sich in einer Umbruchphase befunden, weshalb auch ausserordentliche «allgemeine» Kosten als plausibel erscheinen würden. Ausserdem sei der ursprünglich bezahlte Betrag von der B. \_\_\_\_\_ AG bezahlt, bei beiden Gesellschaften verbucht worden und die Korrektur erst nach dem von der Revisionsstelle testierten Geschäftsabschluss erfolgt.

### **3.2.2**

**3.2.2.1** Unter Konzerngesellschaften als nahestehende Personen sind steuerbare Umsätze zum Drittpreis zu fakturieren (E. 2.3.3 und E. 2.6.1). Vorliegend stellte die Beschwerdeführerin in ihrer ursprünglichen Abrechnung vom 31. Dezember 2008 an die B. \_\_\_\_\_ AG für ihre Dienstleistungen Stewardship-Kosten für das Geschäftsjahr 2008 in Höhe von Fr. 9'239'154.10 (Fr. 8'586'574.44 zzgl. MWST in Höhe von Fr. 652'579.66) in Rechnung. Dieser Rechnung war eine Anlage beigefügt, welche über die Details der Berechnung Aufschluss gab. Daraus ist ersichtlich, dass die Beschwerdeführerin das Total Personalaufwand in Höhe von Fr. 8'991'282.78 durch Zwölf dividierte und so einen Zielgewinn von Fr. 749'273.57 (vgl. E. 3.2.1) erhielt. Letzteren addierte sie zum Verlust (vor Steuern) in Höhe von Fr. 7'837'300.88, woraus die besagten Stewardship-Kosten in Höhe von Fr. 8'586'574.44 resultierten (vgl. zum Ganzen ausführlich: BB 22, Rechnung 2008-0221 vom 31. Dezember 2008). Laut Beschwerdeführerin basierte ihre Berechnung auf einem Steuerruling mit der kantonalen Steuerbehörde, gemäss welchem der Beschwerdeführerin die Festsetzung des steuerbaren Reingewinnes schätzungsweise aufgrund eines Gewinnzuschlages von einem Zwölftel des Personalaufwandes gestattet wurde (BB 20, Steuerruling mit dem kantonalen Steueramt [...] vom 18. März 1998). Somit hat die Beschwerdeführerin die Stewardship-Kosten in ihrer ursprünglichen Abrechnung aufgrund der Kostenaufschlags- bzw. Cost Plus-Methode geschätzt.

**3.2.2.2** Wie gezeigt (E. 2.3.3), kann in einem Konzern zur Ermittlung des Drittpreises unter anderem die Kostenaufschlags- bzw. Cost Plus-Methode, welche grundsätzlich bei den direkten Steuern Anwendung findet, herangezogen werden. Auch vorliegend ging die Beschwerdeführerin von den verbuchten (Personal-)Kosten aus und berechnete darauf einen Gewinnzuschlag von einem Zwölftel. Die ursprüngliche Rechnung der Beschwerdeführerin vom 31. Dezember 2008 ist somit insofern grundsätzlich drittpreiskonform.

### 3.2.3

**3.2.3.1** Mittlerweile hat die Beschwerdeführerin ihre ursprüngliche Rechnung jedoch korrigiert (BB 32, Korrekturabrechnung vom 12. November 2009; vgl. auch BB 33 und 34) und stellt sich auf den Standpunkt, diese sei einzig aus steuerlichen Gründen – nämlich um den Zielgewinn gemäss Steuerruling betreffend die direkten Steuern zu erreichen – erstellt worden und entspreche nicht dem Wert der effektiv erbrachten Leistungen. Um Letztere zu berechnen sei vielmehr das Service Agreement heranzuziehen.

Gemäss neuer Abrechnung vom 30. September 2009 an die B. \_\_\_\_\_ AG stellte die Beschwerdeführerin für ihre Dienstleistungen Stewardship-Kosten für das Geschäftsjahr 2008 in Höhe von neu Fr. 2'595'079.14 (Fr. 2'411'783.59 zzgl. MWST in Höhe von Fr. 183'295.55) in Rechnung (BB 28, Rechnung 2009-0238 vom 30. September 2009). Für die Berechnung stützte sich die Beschwerdeführerin auf eine Beilage namens «Cost Center Details» (vgl. ausführlich: BB 31, «Cost Center Details» 2008 der Beschwerdeführerin). Diese Beilage ist in die Bereiche «General Management», «HR», «Legal», «Finance» und in einen nicht genauer bezeichneten Bereich, welcher laut Beschwerdeführerin direkt verrechenbare Kosten, welche betrieblich der Beschwerdeführerin oder einer Konzerngesellschaft zuzuordnen seien, gegliedert. Aus der Spalte «Neuberechnung – Actuals 2008» ergibt sich jeweils die Grundlage für die Neuberechnung. Dem «Total» auf der letzten Seite ebendieser Spalte ist zu entnehmen, dass sich der Gesamtaufwand der Beschwerdeführerin im Jahr 2008 auf Fr. 29'884'000.-- belief. Hiervon zog die Beschwerdeführerin das Total des nicht genau bezeichneten Bereichs der angeblich direkt verrechenbaren Kosten in Höhe von Fr. 21'078'000.-- ab. Die Differenz von Fr. 8'806'000.-- wurde in einem nicht näher aufgezeigten Verhältnis auf die bereits bezeichneten Bereiche «General Management» (Fr. 3'952'000.--), «HR» (Fr. 1'042'000.--), «Legal» (Fr. 539'000.--) und «Finance» (Fr. 3'273'000.--) aufgeteilt. Schliesslich wurde in Anwendung des Service Agreements für diese Bereiche der Stewardship-Anteil berechnet: konkret für den Bereich «General bzw. Group Management» von insgesamt Fr. 3'952'000.-- in Höhe von 30 % (ausmachend Fr. 1'185'600.--), für das «HR» im Betrag von Fr. 1'042'000.-- von 0 % (ausmachend Fr. 0.--), für den Bereich «Legal Services» von Fr. 539'000.-- in Höhe von 15 % (ausmachend Fr. 80'850.-- [laut Service Agreement würde der Stewardship-Anteil jedoch 20 % betragen]) und für die Gruppe «Financial Services» von insgesamt Fr. 3'273'000.-- von 35 % (ausmachend Fr. 1'145'550.--). Hieraus resultierten Stewardship-

Kosten in Höhe von insgesamt rund Fr. 2'412'000.-- (dies entspricht ca. 8 % des Gesamtaufwands).

**3.2.3.2** Vorliegend hat die Vorinstanz keine Ermessenseinschätzung vorgenommen. Vielmehr hat die Beschwerdeführerin ihre ursprüngliche Rechnung in Anwendung der Randziffer 808 der Wegleitung 2008 zur Mehrwertsteuer (gültig ab 1. Januar 2008 bis 31. Dezember 2009) selber storniert und der B.\_\_\_\_\_ AG eine neue Rechnung erstellt. Laut Randziffer 808 kann, wenn sich nachträglich herausstellt, dass die dem Kunden fakturierte Mehrwertsteuer unter anderem zu hoch ist, beispielsweise aufgrund einer falschen Berechnungsgrundlage, eine Korrektur durch eine formell richtige Nachbelastung bzw. Gutschrift getätigt werden. Im Resultat handelt es sich bei der vorliegenden Rechnungskorrektur um eine steuermindernde Tatsache. Mit Blick auf die allgemeinen Beweislastregeln, gemäss welchen die steuerpflichtige Person für die steueraufhebenden und steuermindernden Tatsachen beweisbelastet ist (E. 1.7), hat nunmehr die Beschwerdeführerin aufzuzeigen, dass sie die ursprüngliche Rechnung zu Recht korrigiert hat.

### **3.2.4**

**3.2.4.1** Die Beschwerdeführerin bringt unter anderem vor, die Vorinstanz habe nie ernsthaft geprüft, welche effektiven Leistungen sie – die Beschwerdeführerin – der B.\_\_\_\_\_ AG erbrachte habe. Bei ihrer ursprünglichen Rechnung handle es sich um nichts anderes, als die Umsetzung des Steurrulings (betreffend die direkten Steuern). Diese Rechnung habe keinerlei Bezug zu den effektiv erbrachten Leistungen und beruhe auf einer Systematik, die mit den angefallenen Kosten und deren Umlage an die Konzerngesellschaften nichts zu tun habe (Beschwerde, S. 18). Die Angemessenheit des von der Vorinstanz nachgeforderten (und auf der ursprünglichen Rechnung beruhenden) Betrages sei nie nachgewiesen worden; jedenfalls entspreche dieser in keiner Weise ihrer Kostenstruktur, würden doch auf diese Weise knapp 40 % der gesamten Kosten der Beschwerdeführerin der B.\_\_\_\_\_ AG weiterbelastet, obwohl sie als Management-Gesellschaft für die ganze C.\_\_\_\_\_ Gruppe tätig sei (Beschwerde, S. 5). Mitunter hätten sechzehn von siebzehn Mitarbeitenden der Beschwerdeführerin zu 100 % für die B.\_\_\_\_\_ AG tätig sein müssen, um Stewardship-Kosten in Höhe der ursprünglichen Rechnung zu verursachen. Dies sei mit Blick darauf, dass die konzerninternen Verrechnungen rund 72.1 % ausmachten, die Stewardship-Kosten aber bloss 27.9 % betragen würden, nicht nachvollziehbar. Auch die 3 %-Regel, welche zur Überprüfung der Angemessenheit der Kostenverrechnung herangezogen

werden könne, zeige, dass die von der ESTV zugrunde gelegte Bemessungsgrundlage völlig unrealistisch sei (Beschwerde, S. 20, vgl. auch S. 11).

Die Vorinstanz erwidert, sie habe hinsichtlich der erbrachten Leistungen auf Nachfrage bei der Beschwerdeführerin lediglich die Information erhalten, es seien Leistungen gemäss dem Service Agreement erbracht worden; weiterführende Angaben bezüglich des Umfangs der effektiv erbrachten Leistungen seien nicht eingereicht worden. Die Beschwerdeführerin selbst könne nicht genau darlegen, welche Leistungen im Detail in welchem Umfang erbracht worden seien und verweise lediglich auf allgemeine vertragliche Abmachungen zur Kostenüberwälzung an die Konzerngesellschaften (Service Agreement). Weshalb nicht ungefähr sechzehn Mitarbeitende der Beschwerdeführerin ein Jahr für die B. \_\_\_\_\_ AG tätig gewesen sein konnten, vermöge diese nicht aufzuzeigen. Sodann habe sich der C. \_\_\_\_\_ Konzern in der massgeblichen Zeit in einer Umbruchphase befunden, weshalb es auch plausibel erscheine, dass ausserordentliche «allgemeine» Kosten entstanden bzw. Leistungen zu erbringen gewesen seien, welche keiner Tochter- bzw. Schwestergesellschaft in Rechnung gestellt hätten werden können, sondern der B. \_\_\_\_\_ AG zu verrechnen gewesen seien (Vernehmlassung, S. 4 f.; vgl. auch: Einspracheentscheid, S. 10 f.).

Vorliegend kann der Vorinstanz nicht vorgehalten werden, sie habe nie ernsthaft geprüft, welche effektiven Leistungen die Beschwerdeführerin der B. \_\_\_\_\_ AG erbracht hat. Hierfür ist die Vorinstanz auf die Angaben der Beschwerdeführerin angewiesen. Ausserdem muss vorliegend – wie gezeigt (E. 3.2.3.2) – nicht die ESTV nachweisen, dass effektiv höhere Kosten zu verrechnen gewesen wären, sondern es liegt im Gegenteil an der Beschwerdeführerin aufzuzeigen, dass sie die ursprüngliche Rechnung zu Recht korrigiert hat. Diesbezüglich verweist die Beschwerdeführerin insbesondere auf ihr Service Agreement, welches sie bei der Erstellung der ursprünglichen Rechnung aber zumindest grundsätzlich ausser Acht liess und vielmehr eine Verrechnung gemäss Steuerruling abwickelte. Darauf ist sie grundsätzlich zu behaften. Zunächst ist festzustellen, dass das sich in den Akten befindliche Service Agreement (BB 26) weder unterschrieben noch datiert ist. Aber selbst mit einer nachträglichen Anwendung des Agreements vermag die Beschwerdeführerin die effektiven Leistungen im vorliegenden Fall nicht aufzuzeigen und darzulegen, dass die ursprüngliche Rechnung falsch war und von ihr (der Beschwerdeführerin) folglich zu Recht korrigiert wurde. Auch der Hinweis auf ihre Kostenstruktur vermag

dies nicht nachzuweisen, da mit Blick auf die unbestrittenermassen vorliegende Umbruchphase des C. \_\_\_\_\_ Konzerns in der massgeblichen Zeit tatsächlich ausserordentliche «allgemeine» Kosten denkbar sind, welche der B. \_\_\_\_\_ AG zu verrechnen waren und es nicht abwegig erscheint, dass überdurchschnittlich viele Mitarbeitende tatsächlich für die Holding arbeiteten. Die 3 %-Regel als annäherungsweise Ermittlung des Werts der Leistungen im Zusammenhang mit der Führung eines Konzerns kann zwar zur Anwendung kommen, wenn zwischen Tochter- und Holdinggesellschaft Abmachungen und Aufzeichnungen über die durch die Holding zu tragenden Stewardship-Kosten und jene an die Tochtergesellschaften weiter verrechenbaren Kosten fehlen. Werden jedoch – wie im zugrundeliegenden Fall – konkrete Vereinbarungen über die Höhe der Stewardship-Kosten getroffen und solche Abrechnungen erstellt – vorliegend ursprünglich mittels der Cost Plus-Methode, welche teilweise auch den Verteilschlüssel des eingereichten Service Agreements berücksichtigt –, muss tatsächlich davon ausgegangen werden, dass diese den wirtschaftlich tatsächlichen Verhältnissen eher entsprechen. Dies spricht gegen die Anwendbarkeit einer nicht spezifizierten Pauschale. Dass eine Pauschale auch lediglich die regelmässig anfallenden Kosten aufzuzeigen vermag und sich nur bedingt während einer Umbruchphase eignet, erscheint plausibel. Somit gelingt es der Beschwerdeführerin auch anhand dieser Pauschale nicht darzulegen, dass die ursprüngliche Rechnung falsch war bzw. zu Recht korrigiert wurde.

**3.2.4.2** Wie gezeigt, stellt sich die Beschwerdeführerin 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. Darin werde festgehalten, welcher Anteil bei den Leistungen «Group Management», «Financial Services», «HR» und «Legal Service» den Stewardship-Kosten zugewiesen werde. Im Service Agreement sei ausserdem vorgesehen, dass die betrieblich direkt zuordenbaren Kosten von ihr (der Beschwerdeführerin) bzw. den betroffenen Tochtergesellschaften zu tragen seien und nicht in die Berechnung des Stewardship-Anteils einfliessen dürften (Beschwerde, S. 19). Die effektiven Stewardship-Kosten seien daher anhand des ausgewiesenen Gesamtaufwands im 2008 in Höhe von Fr. 29'884'000.-- berechnet worden. Dieser sei um die direkt verrechenbaren Kosten von Fr. 21'078'000.--, die betrieblich der Beschwerdeführerin oder einer Konzerngesellschaft zugeordnet werden konnten, gekürzt worden. Vom Rest sei in Anwendung des Service Agreements der Stewardship-Anteil berechnet worden, welcher rund Fr. 2'412'000.-- betrage (Beschwerde, S. 12).

Die Vorinstanz hält dagegen, die Differenz zwischen der ursprünglichen und der nachträglich korrigierten Rechnung stellen laut Beschwerdeführerin Aufwendungen aus dem Bereich «Management-Fees» (an andere Tochtergesellschaften oder die B. \_\_\_\_\_ AG) dar, also ein nicht «genau» benannter Bereich. Dass es sich bei diesen Kosten, welche unter anderem auch Positionen wie «Abschr. Sachanlagen», «Drucksachen» und allgemeine Personalkosten umfassten, um direkt einer einzelnen Tochtergesellschaft zuordenbare Kosten handeln solle, sei nicht ersichtlich und werde weder glaubhaft gemacht noch belegt. Vielmehr stellten diese Kosten «allgemeine Kosten» dar, da sie gerade nicht einem bestimmten Leistungsempfänger zuordenbar seien. Dass sie daher – wie in der ursprünglichen Rechnung – auf die anderen Kostenstellengruppen umgelegt und in diesem, entsprechend dem Verteilschlüssel im Service Agreement, als Stewardship-Kosten in Rechnung gestellt worden seien, sei nachvollziehbar und berücksichtige somit auch die vertragliche Abmachung bzw. entspreche dem Service-Agreement. Letztlich habe die B. \_\_\_\_\_ AG die ursprünglich in Rechnung gestellten Kosten in Höhe von Fr. 9'239'154.10 (inkl. Mehrwertsteuer) auch tatsächlich (durch den Forderungsverzicht) beglichen und die Beschwerdeführerin habe für die erbrachte Leistung ein Entgelt in dieser Höhe erhalten; bei beiden sei dies auch verbucht worden. Diese Kosten seien auch nie an eine der Tochtergesellschaften weiterverrechnet worden. Als Bemessungsgrundlage für die nachweislich erbrachte Leistung sei das tatsächlich empfangene Entgelt heranzuziehen (Vernehmlassung, S. 4 f. und Einspacheentscheid, S. 10 f.).

Wie bereits dargetan (E. 3.2.3.1), ist die Beilage «Cost Center Details» in die Bereiche «General Management», «HR», «Legal», «Finance» und in einen nicht genauer bezeichneten Bereich gegliedert. Die Differenz zwischen der ursprünglichen und der nachträglich korrigierten Rechnung resultiert vorliegend insbesondere daraus, ob das Total dieses nicht exakt bestimmten Bereichs in Höhe von Fr. 21'078'000.-- den direkt verrechenbaren Kosten oder den «allgemeinen Kosten» zugeordnet wird. Laut Beschwerdeführerin handelt es sich hierbei um direkt verrechenbare Kosten, welche betrieblich der Beschwerdeführerin 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. Vorliegend enthält der nicht genau bestimmte Bereich besagter Beilage Positionen wie unter anderem «Abschr. Sachanlagen», «Drucksachen» und allgemeine Personalkosten. Dass es sich insbesondere hierbei um direkt einer einzelnen Tochtergesellschaft zuordenbare Kosten handeln soll, ist – in Übereinstimmung

mit der Vorinstanz – tatsächlich nicht ersichtlich, belegt oder glaubhaft gemacht. Laut Beschwerdeführerin würden jedoch insbesondere Reise- und Repräsentationsaufwand, Meetings, Seminare, Messen und Events, Postaufwand, Security Leistungen und IC (wohl intercompany) Weiterbelastungen als direkt verrechenbare Kosten gelten. Aber auch diese Behauptung ist weder begründet noch wird sie von der Beschwerdeführerin weiter belegt. Einzig bezüglich IC Weiterbelastungen führt die Beschwerdeführerin aus, diese stellten gruppeninterne Verrechnungen (insbesondere für IT, R&D [wohl Forschung und Entwicklung] etc.) dar, «die von verschiedenen C. \_\_\_\_\_ Gesellschaften für die ganze Gruppe erbracht werden, und anschliessend über die Beschwerdeführerin auf der Basis der Service-Agreement wieder auf alle Konzerngesellschaften zu belasten wären. Es handelt sich bei diesen Kosten auf jeden Fall nicht um Stewardship-Kosten, die einzig von der B. \_\_\_\_\_ AG zu tragen sind» (Beschwerde, S. 11). Als Beilage reicht die Beschwerdeführerin Konto-Details ein (BB 4, Konto-Details 582000 A. \_\_\_\_\_ AG Aufwand Direktleistungen Konzern 2008). Diese zeigen zwar auf, dass verschiedene C. \_\_\_\_\_ Gesellschaften Leistungen erbracht bzw. entsprechende Aufwände auf diesem Konto verbucht wurden. Die diesbezüglichen Aussagen der Beschwerdeführerin, dass es sich um gruppeninterne Verrechnungen handle, die von verschiedenen C. \_\_\_\_\_ Gesellschaften für die ganze Gruppe erbracht wurden und über sie (die Beschwerdeführerin) wieder auf *alle* Konzerngesellschaften zu belasten *wären*, weist aber eher darauf hin, dass es sich bei den Kosten des nicht genau bestimmten Bereichs gerade nicht um Kosten handelt, die einem bestimmten Leistungsempfänger zuordenbar sind und diese letztlich auch nicht an eine der Tochtergesellschaften weiterverrechnet wurden. Jedenfalls vermag die Beschwerdeführerin auch mit dieser Behauptung nicht glaubhaft zu machen oder zu belegen, dass es sich um direkt einer einzelnen Tochtergesellschaft zuordenbare Kosten handelt.

Insgesamt ist bei dieser Ausgangslage nicht zu beanstanden, dass die Vorinstanz geschlossen hat, bei den streitbetroffenen Kosten handle es sich nicht um direkt einer einzelnen Tochtergesellschaft zuordenbare Kosten, sondern vielmehr um «allgemeine Kosten» und auf die ursprüngliche Rechnung abstellte, in welcher diese «allgemeine Kosten» schliesslich auf andere Kostenstellengruppen umgelegt wurden und in der jeweiligen Gruppe – entsprechend dem Verteilschlüssel im Service Agreement – als Stewardship-Kosten in Rechnung gestellt wurden. In Übereinstimmung mit der Vorinstanz wurde somit in der ursprünglichen Rechnung auch der Verteilschlüssel des Service Agreement berücksichtigt.

**3.2.4.3** Das Service Agreement entspreche – so die Beschwerdeführerin – den internationalen Standards zur Festlegung der Transferpreise und auch der Vergleich mit anderen internationalen Konzernen zeige, dass die verwendeten prozentualen Anteile zur Berechnung der Stewardship-Kosten den üblichen Gepflogenheiten entsprechen würden (Beschwerde, S. 19 f.).

Ob das zugrundeliegende Service Agreement tatsächlich den internationalen Standards zur Festlegung der Transferpreise und im vorliegenden Fall den Drittpreisen entspricht, ist weder nachgewiesen noch belegt.

**3.2.5** Zusammenfassend gelingt es der Beschwerdeführerin folglich nicht aufzuzeigen, dass sie die ursprüngliche Rechnung zu Recht korrigiert hat. Als Bemessungsgrundlage für die erbrachten Stewardship-Leistungen ist daher auf den gemäss ursprünglicher Rechnung festgesetzten Betrag in Höhe von Fr. 8'586'574.44 abzustellen.

### **3.3**

**3.3.1** Bei vollumfänglicher oder teilweiser Bestätigung des Einspracheentscheids sei – so die Beschwerdeführerin – aufgrund der durch die ESTV verschuldeten langen Verfahrensdauer auf die Erhebung von Verzugszinsen zu verzichten. Die ESTV habe sich nach den Einwänden gegen die EM im Oktober 2010 viereinhalb Jahre Zeit gelassen, eine Verfügung zu erlassen. Alsdann habe sie (die Beschwerdeführerin) davon ausgehen dürfen, dass ihre Einwände gegen die EM Erfolg haben würden, da ihr die Mehrwertsteuer auf der Gutschrift, die nun Gegenstand des Verfahrens sei, am 3. September 2010 vorbehaltlos ausbezahlt worden sei. Für den Einspracheentscheid habe die ESTV nochmals vierdreiviertel Jahre gebraucht. Dies habe zur Folge, dass sie heute nur unter erschwerten Bedingungen Unterlagen aus den Jahren 2006 bis 2009 beschaffen könne. Sollte es ihr somit nicht mehr möglich sein, den Sachverhalt zu beweisen, dürfe ihr dies nicht zum Nachteil gereichen. Inzwischen belaufe sich der Verzugszins auf über 40 % der allenfalls geschuldeten Mehrwertsteuer. Den Verzugszinslauf durch Bezahlung zu stoppen sei bei angespannten finanziellen Verhältnissen und einer Verlustsituation oft nicht möglich (Beschwerde, S. 4 und 21).

Die Vorinstanz entgegnet, die Beschwerdeführerin hätte seit Erhalt der EM im Oktober 2010 jederzeit die Möglichkeit gehabt, den geschuldeten Betrag ohne weitere Verzugszinsfolgen einzuzahlen. Dem Umstand, dass dies bei angespannten finanziellen Verhältnissen und einer Verlustsituation

nicht möglich sei, könne nicht Rechnung getragen werden, da die gesetzliche Grundlage bzgl. Verzugszins eindeutig sei. Der Beschwerdeführerin sei durch die lange Verfahrensdauer somit kein Nachteil erwachsen. Was die Bemessungsgrundlage betreffe, habe die Beschwerdeführerin im Übrigen bereits im Jahr 2011 nicht genau darlegen können, welche Leistungen im Detail in welchem Umfang erbracht worden seien. Die lange Verfahrensdauer habe somit nichts damit zu tun gehabt.

**3.3.2** Die steuerpflichtige Person hat gegenüber der ESTV innert 60 Tagen nach Ablauf der Abrechnungsperiode unaufgefordert in der vorgeschriebenen Form über die Steuer und die Vorsteuer abzurechnen und die in diesem Zeitraum entstandene Steuerforderung zu begleichen, andernfalls ohne Mahnung und unabhängig vom Verschulden ein Verzugszins geschuldet ist (E. 2.7). Vor dem Hintergrund dieser klaren Regelung vermag die Argumentation der Beschwerdeführerin, sie habe aufgrund der vorbehaltlosen Ausbezahlung der Mehrwertsteuer auf der Gutschrift am 3. September 2010 durch die ESTV davon ausgehen dürfen, dass ihre Einwände gegen die EM Erfolg haben würden, nicht zu überzeugen. Es wäre an ihr gewesen, sich um die Begleichung ihrer Steuerschuld (unter Vorbehalt) zu kümmern, andernfalls die Verzugszinsen ohne Weiteres zu laufen beginnen. Ob sie den Verzugszinsenlauf durch Bezahlung aufgrund angespannter finanzieller Verhältnisse und einer Verlustsituation nicht stoppen konnte, spielt somit keine Rolle; solches hat sie denn auch nicht weiter belegt. Ebenfalls rechtlich festgelegt ist die Höhe des Verzugszinses. Schliesslich ist mit der Vorinstanz einig zu gehen, dass die Beschwerdeführerin bereits im Jahr 2011 nicht genau belegen konnte, welche Leistungen im Detail in welchem Umfang erbracht worden sind und die Verfahrensdauer daher nicht zur Folge gehabt hat, dass die Beschwerdeführerin unter erschwerten Umständen Unterlagen beschaffen musste. Dementsprechend ist die Beschwerde auch bezüglich dieses Antrags abzuweisen.

**3.4** Zusammenfassend hat als rechtsgenügend erstellt zu gelten, dass die Beschwerdeführerin für den fraglichen Zeitraum in tatsächlicher und somit massgeblicher Hinsicht als Arbeitgeberin der Konzernführungsmitglieder und des CEOs galt und die der B. \_\_\_\_\_ AG wiederbelasteten Personalkosten folglich als steuerbarer Personalverleih qualifizieren (vgl. E. 3.1.2.5 und E. 3.1.4). Als Bemessungsgrundlage für die erbrachten Stewardship-Leistungen ist ausserdem auf den gemäss ursprünglicher Rechnung festgesetzten Betrag abzustellen, da es der Beschwerdeführerin nicht aufzuzeigen gelingt, dass sie diese zu Recht korrigiert hat (vgl. E. 3.2.5). Somit

erweist sich der vorinstanzliche Einspracheentscheid als rechtmässig. Die Beschwerde ist daher vollumfänglich abzuweisen.

**4.**

**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.

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

**Demnach erkennt das Bundesverwaltungsgericht:**

**1.**

Die Beschwerde wird abgewiesen.

**2.**

Die Verfahrenskosten von Fr. 7'500.-- werden der Beschwerdeführerin auferlegt. Der von dieser einbezahlte Kostenvorschuss in gleicher Höhe wird zur Bezahlung der Verfahrenskosten verwendet.

**3.**

Es wird keine Parteientschädigung zugesprochen.

**4.**

Dieses Urteil geht an:

- die Beschwerdeführerin (Gerichtsurkunde)
- die Vorinstanz (Ref-Nr. [...]; Gerichtsurkunde)

Für die Rechtsmittelbelehrung wird auf die nächste Seite verwiesen.

Der vorsitzende Richter:

Die Gerichtsschreiberin:

Jürg Steiger

Anna Strässle

**Rechtsmittelbelehrung:**

Gegen diesen Entscheid kann innert 30 Tagen nach Eröffnung beim Bundesgericht, 1000 Lausanne 14, Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten geführt werden (Art. 82 ff., 90 ff. und 100 BGG). Die Frist ist gewahrt, wenn die Beschwerde spätestens am letzten Tag der Frist beim Bundesgericht eingereicht oder zu dessen Händen der Schweizerischen Post oder einer schweizerischen diplomatischen oder konsularischen Vertretung übergeben worden ist (Art. 48 Abs. 1 BGG). Die Rechtsschrift ist in einer Amtssprache abzufassen und hat die Begehren, deren Begründung mit Angabe der Beweismittel und die Unterschrift zu enthalten. Der angefochtene Entscheid und die Beweismittel sind, soweit sie die beschwerdeführende Partei in Händen hat, beizulegen (Art. 42 BGG).

Versand: