



Abteilung I  
A-903/2023

## Urteil vom 17. Juli 2024

Besetzung

Richter Keita Mutombo (Vorsitz),  
Richter Pierre-Emmanuel Ruedin,  
Richterin Iris Widmer,  
Gerichtsschreiberin Susanne Raas.

Parteien

**X. \_\_\_\_\_ AG, ...**,  
vertreten durch  
Dr. iur. Mathias Bopp und  
Dr. Anna Junghardt, ...,  
Beschwerdeführerin,

gegen

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

Gegenstand

Mehrwertsteuer; Steuerpflicht, Vorsteuerabzug  
(Steuerperioden 2018 bis 2020).

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

Die X. \_\_\_\_\_ AG (nachfolgend: X. \_\_\_\_\_) bezweckt insbesondere den Erwerb, die dauernde Verwaltung und Verwertung von Beteiligungen an in- und ausländischen Unternehmen sowie die Erbringung von diesbezüglichen Beratungs-, Finanzierungs-, Management-, Planungs- und Koordinationsaufgaben. Sie war ab dem 1. Januar 2015 im Register der mehrwertsteuerpflichtigen Personen bei der Eidgenössischen Steuerverwaltung (ESTV; nachfolgend auch: Vorinstanz) eingetragen. Die X. \_\_\_\_\_ hält eine Beteiligung von 9 % an der A. \_\_\_\_\_ AG und hat der B. \_\_\_\_\_ AG ein Darlehen gegeben. Sie war zudem bis zum 31. Dezember 2019 in ihrem Sitzkanton als Holdinggesellschaft eingetragen, bevor der Status als Holdinggesellschaft vom Gesetzgeber aufgehoben wurde.

**B.****B.a**

**B.a.a** Am 5. Juni 2018 ersuchte die X. \_\_\_\_\_ die ESTV um eine rechtsverbindliche Auskunft nach Art. 69 des Mehrwertsteuergesetzes vom 12. Juni 2009 (MWSTG, SR 641.20) betreffend die von ihr angewandte Vorsteuerkorrekturmethode sowie betreffend die mehrwertsteuerliche Qualifikation von einzelnen Leistungen.

**B.a.b** Mit Schreiben vom 27. Juni 2018 antwortete die ESTV der X. \_\_\_\_\_, indem sie einige der Annahmen der X. \_\_\_\_\_ bestätigte. Sie konnte jedoch auf bestimmte Fragen keine abschliessende Antwort geben.

**B.b**

**B.b.a** Am 14. August 2018 beantragte die X. \_\_\_\_\_ der ESTV, es sei eine Mehrwertsteuerkontrolle der Steuerperioden 2015-2017 durchzuführen.

**B.b.b** Nach Durchführung der Kontrolle erliess die ESTV die Einschätzungsmittelung Nr. \*\*\*1 vom 8. Februar 2019. Sie bestätigte die Selbsterklärung der X. \_\_\_\_\_ für die Steuerperioden 2015-2017.

**B.c**

**B.c.a** Am 26. November 2020 ersuchte die X. \_\_\_\_\_ abermals um eine rechtsverbindliche Auskunft nach Art. 69 MWSTG betreffend die angewandte Vorsteuerkorrekturmethode. Sie bat insbesondere um Bestätigung, dass die Abschaffung des kantonalen Holdingprivilegs per 1. Januar 2020 keine Auswirkungen auf ihre Vorsteuerkorrektur mittels Pauschalen habe.

Sie bat schliesslich um Bestätigung diverser Punkte, insbesondere, dass es sich bei ihrem Anteil von 9 % an der A. \_\_\_\_\_ AG und dem Darlehen an die B. \_\_\_\_\_ AG um Beteiligungen im Sinne von Art. 29 Abs. 2 in Verbindung mit Abs. 3 MWSTG handle.

**B.c.b** Mit Schreiben vom 16. Dezember 2020 teilte die ESTV mit, dass Anteile von weniger als 10 % am Kapital nicht als Beteiligung im Sinne von Art. 29 Abs. 2 MWSTG gelten würden. Auch die Vergabe eines Darlehens stelle keine Beteiligung in diesem Sinne dar. Vorsteuern in diesem Zusammenhang könne die X. \_\_\_\_\_ somit nicht abziehen. Die ESTV bestätigte, dass die X. \_\_\_\_\_ für Zwecke der Mehrwertsteuer weiterhin als Holdinggesellschaft im Sinne von Art. 29 Abs. 4 MWSTG qualifiziere. Dies führe aber nicht dazu, dass sie sämtliche angefallenen Vorsteuern auf die zum Vorsteuerabzug berechtigende unternehmerische Tätigkeit der von ihr gehaltenen Unternehmen abziehen könne. Es würden nur jene Vorsteuern erfasst, die mit einem der durch Art. 29 Abs. 2 MWSTG geregelten Sachverhalte im Zusammenhang stünden, also der Veräusserung und eventuell dem Erwerb und dem Halten von Beteiligungen sowie Umstrukturierungen. Die X. \_\_\_\_\_ könne, wie jede andere steuerpflichtige Person, eine aufgrund von Zinseinnahmen vorzunehmende Vorsteuerkorrektur mittels Pauschale vornehmen. Die Deklaration der entsprechenden Umsätze sowie die Vorsteuerkorrektur habe in derjenigen Abrechnungsperiode zu erfolgen, in welcher die Zinsen vom Darlehensnehmer bezahlt worden seien. Nicht zustimmen könne sie (die ESTV), dass die X. \_\_\_\_\_ nach Vornahme der pauschalen 0.02 %-Korrektur vollumfänglich zum Vorsteuerabzug berechtigt sein solle.

**B.d** Am 1. März 2021 teilte die X. \_\_\_\_\_ der ESTV ihre Auffassung mit, wonach auch Anteile von weniger als 10 % am Kapital, die mit der Absicht dauernder Anlage gehalten würden und einen massgeblichen Einfluss vermittelten, als Beteiligungen nach Art. 29 Abs. 3 Satz 1 MWSTG gelten würden. Sie bat um den Erlass einer einlässlich begründeten Verfügung in Form eines Feststellungsentscheids.

**B.e** Die Vorinstanz erliess stattdessen am 25. Juni 2021 die Einschätzungsmitteilung Nr. \*\*\*2. Darin machte sie alle von der X. \_\_\_\_\_ geltend gemachten Vorsteuern der Steuerperioden 2018 bis 2020 rückgängig. Sie führte im Beiblatt aus, dass die Gesellschaft in den kontrollierten Steuerperioden ausschliesslich von der Steuer ausgenommene, nicht optierbare Leistungen erbracht und Nichtentgelte vereinnahmt habe. Insbesondere habe sie keine Beteiligung im Sinne von Art. 29 Abs. 3 MWSTG gehalten.

Damit liege keine unternehmerische Tätigkeit im Sinne des MWSTG vor und die Gesellschaft sei nicht steuerpflichtig. Mangels Steuerpflicht bestehe kein Anspruch auf Vorsteuerabzug. Die Steuerforderung für das Jahr 2019 erhöhte die Vorinstanz zudem um Fr. 282.-- (Bezugsteuer).

**B.f** Die X.\_\_\_\_\_ teilte der ESTV mit Schreiben vom 15. Juli 2021 mit, dass die Erhöhung der Bezugsteuer im Umfang von Fr. 282.-- anerkannt werde. Im Übrigen hielt sie an ihrer Steuerpflicht und dem daraus fliessenden Anspruch auf Vorsteuerabzug fest. Weiter hielt sie dafür, die ESTV habe ihre Praxis betreffend die Anerkennung von Holdinggesellschaften erst mit Wirkung per 1. Juli 2020 geändert. Zudem habe die ESTV ihre Steuerpflicht (also jene der X.\_\_\_\_\_) sowie die angewendete Methode der Vorsteuerminderung in den Rulings vom 27. Juni 2018 und 16. Dezember 2020 sowie mit der Einschätzungsmittteilung Nr. \*\*\*1 vom 8. Februar 2019 bestätigt. Sie (die X.\_\_\_\_\_) werde, um den Zinslauf zu stoppen, die versagte Vorsteuer unter Vorbehalt und ohne Anerkennung des Kontrollergebnisses «anweisen». Die X.\_\_\_\_\_ ersuchte um Korrektur der Einschätzungsmittteilung und Festlegung der Steuerforderung in Form einer einlässlich begründeten Verfügung. Insbesondere ersuchte sie darum festzustellen, dass die von ihr gehaltenen Aktien an der A.\_\_\_\_\_ AG dauerhaft und mit massgeblichem Einfluss gehalten und daher Beteiligungen im Sinne von Art. 29 Abs. 3 Satz 1 MWSTG gelten würden und dass sie aufgrund des Haltens und Verwaltens von Beteiligungen eine unternehmerische Tätigkeit ausübe, sodass eine Steuerpflicht begründet werde. Sie habe ein aktuelles Rechtsschutzinteresse an der Feststellung, dass es sich bei den in Frage stehenden Aktiven um Beteiligungen handle.

### **C.**

**C.a** Am 18. Januar 2022 erliess die ESTV eine Verfügung, mit der sie an ihren Standpunkten festhielt.

**C.b** Dagegen erhob die X.\_\_\_\_\_ am 17. Februar 2022 Einsprache, welche die ESTV mit Einspracheentscheid vom 19. Januar 2023 abwies. Die ESTV verfügte, dass sie zu Recht Fr. 691'832.-- (zuzüglich Verzugszins seit dem 31. Dezember 2019 [mittlerer Verfall]) von der X.\_\_\_\_\_ nachgefordert habe.

### **D.**

Gegen diesen Einspracheentscheid erhob die X.\_\_\_\_\_ (nachfolgend: Beschwerdeführerin) am 14. Februar 2023 Beschwerde beim Bundesverwaltungsgericht. Sie stellt sinngemäss folgende Anträge:

1. Der Einspracheentscheid vom 19. Januar 2023 sei aufzuheben.
2. Es sei festzustellen, dass es sich bei den Anteilen der Steuerpflichtigen an der A. \_\_\_\_\_ AG und der B. \_\_\_\_\_ AG um Beteiligungen i.S.v. Art. 29 Abs. 3 MWSTG handle.
3. Die Steuerforderungen für die Steuerperioden 2018 bis 2020 seien gemäss Art. 36 Abs. 2 MWSTG wie folgt festzusetzen:

für die Steuerperiode 2018: Fr. 305'748.--;

für die Steuerperiode 2019: Fr. 180'714.--;

für die Steuerperiode 2020: Fr. 205'088.--;

Das resultierende Guthaben zugunsten der Beschwerdeführerin sei dieser unter Berücksichtigung der von ihr geleisteter Zahlungen sowie bezahlter Verzugszinsen zuzüglich Vergütungszins von 4 % zurückzuerstatten.

4. Unter Kosten- und Entschädigungsfolgen zulasten des Bundes bzw. der ESTV.

Die Beschwerdeführerin begründet ihre Feststellungsanträge insbesondere damit, dass sie ein über die Leistungsbegehren hinausgehendes Rechtsschutzinteresse an den entsprechenden Feststellungen habe. Die Frage, ob es sich bei den an der A. \_\_\_\_\_ AG und der B. \_\_\_\_\_ AG gehaltenen Anteilen um Beteiligungen im Sinne von Art. 29 Abs. 3 MWSTG handle, sei auch für alle nachfolgenden Steuerperioden für ihre subjektive Steuerpflicht entscheidend.

Zu den Leistungsbegehren hält die Beschwerdeführerin fest, sie sei von der Steuerverwaltung des Kantons Zug bis zur Abschaffung des Holdingprivilegs per 1. Januar 2020 als Holdinggesellschaft besteuert worden. Da sie im Hinblick auf den Erwerb und die dauernde Verwaltung von Beteiligungen eine erhebliche Vorsteuerbelastung erwartet habe (hauptsächlich von ihr aus dem Ausland erbrachten Leistungen), habe sie sich per 1. Januar 2015 freiwillig ins Register der steuerpflichtigen Personen bei der ESTV eintragen lassen.

Eine ihrer Tätigkeiten bestehe im Halten einer neunprozentigen Beteiligung an der A. \_\_\_\_\_ AG, welche im Handelsregister des Kantons Zug eingetragen sei. Eine weitere Tätigkeit bestehe in einer massgeblichen Beteiligung am Fremdkapital der B. \_\_\_\_\_ AG, welche ebenfalls im Handelsregister des Kantons Zug eingetragen sei. Die von den beiden Aktiengesell-

schaften erbrachten Leistungen wären mehrwertsteuerpflichtig, wenn sie in der Schweiz erbracht worden wären.

Sie (die Beschwerdeführerin) erbringe statutengemäss die mit der Beteiligungsverwaltung zusammenhängende Beratungstätigkeit. Eine solche sei zuletzt am 1. Dezember 2021 unter Ausweis der Mehrwertsteuer in Rechnung gestellt worden. Bei der verrechneten Beratungstätigkeit handle es sich um die Entschädigung für den von ihr entsandten Vertreter im Shareholder Committee.

Im Rahmen ihrer unternehmerischen Tätigkeit – so die Beschwerdeführerin – habe sie ihre Vorsteuern geltend gemacht. Dabei habe sie keine Vorsteuer zurückgefordert, die direkt der Erbringung von ausgenommenen Leistungen (also der Darlehensvergabe) zuzuordnen seien. Die Vorsteuerkorrektur für gemischt verwendete Verwaltungsinfrastruktur werde mit der Pauschale von 0.02 % gemäss MWST-Info 09 («Vorsteuerabzug und Vorsteuerkorrekturen») Ziffer 4.3.2 vorgenommen.

Die Vorinstanz habe den Status als Holdinggesellschaft und die Anwendung der Pauschale im Jahr 2018 bestätigt. Auch bei der von ihr (der Beschwerdeführerin) verlangten Kontrolle der Steuerperioden 2015-2017 seien keine Differenzen festgestellt worden. Nachdem das kantonale Holdingprivileg aufgehoben worden sei, habe sie (die Beschwerdeführerin) um eine Bestätigung gebeten, dass ihre Beteiligung von 9 % an der A. \_\_\_\_\_ AG als Beteiligung im Sinne von Art. 29 Abs. 3 MWSTG gelte. Letztere Meinung sei von der Vorinstanz nicht geteilt worden, aber sie habe den Status als Holdinggesellschaft bestätigt. Ausserdem habe die Vorinstanz bestätigt, dass gemäss Art. 29 Abs. 4 MWSTG ein Unternehmen zur Ermittlung des Vorsteuerabzuges nach wie vor auf die unternehmerische Tätigkeit der von ihm gehaltenen Unternehmen abstellen könne.

Weiter führt die Beschwerdeführerin aus, die Vorinstanz verweise zur Untermauerung ihrer Ansicht, dass sie (die Beschwerdeführerin) nicht steuerpflichtig sei, auf das Urteil des Bundesgerichts 2C\_1002/2014. Dieses sei aber ergangen, bevor die gesetzliche Regel von Art. 10 Abs. 1<sup>ter</sup> MWSTG in Kraft getreten sei. Auch widerspreche sich die Vorinstanz, wenn sie behaupte, die unternehmerische Tätigkeit habe sich zwischen 2015 und 2020 nicht verändert. Das Holdingprivileg sei – so die Beschwerdeführerin – nämlich erst per 1. Januar 2020 aufgehoben worden.

Art. 29 Abs. 3 MWSTG zähle zudem zwei Tatbestandsmerkmale (wohl: Tatbestandsvarianten) auf: im ersten Satz werde ein qualitatives Merkmal genannt, nämlich die Absicht der dauernden Anlage sowie der massgebliche Einfluss, den die Beteiligung ermögliche; im 2. Satz werde ein quantitatives Element genannt, wonach eine Beteiligung automatisch als eine solche gemäss diesem Artikel gelte, wenn sie mindestens 10 % erreiche. Das quantitative Element gelte nicht kumulativ zum qualitativen.

Im konkreten Fall verfüge sie (die Beschwerdeführerin) über eine Beteiligung von 9 %. Gemäss dem zwischen den Aktionären der A.\_\_\_\_\_ AG abgeschlossenen Aktionärsbindungsvertrag verfüge sie aber über mehr Rechte als eine Sperrminorität und übe damit einen grossen Einfluss aus.

In Bezug auf die B.\_\_\_\_\_ AG sei festzuhalten, dass ein Anteil am Fremdkapital einem solchen am Eigenkapital gleichzustellen sei. Im konkreten Fall bestehe eine Gläubigervereinbarung, welcher die Rechte der Alleinaktionärin einschränke.

Die Beratungsleistungen seien bisher nicht in Rechnung gestellt worden. Die Tätigkeit von C.\_\_\_\_\_ als ihr Interessenvertreter im Shareholder Committee – so die Beschwerdeführerin weiter – sei zuletzt im Jahr 2021 in Rechnung gestellt worden. Er habe Beratungsleistungen erbracht.

Schliesslich beruft sich die Beschwerdeführerin auf Vertrauensschutz.

#### **E.**

In ihrer Vernehmlassung vom 3. April 2023 hält die Vorinstanz dafür, das quantitative Element von Art. 29 Abs. 3 MWSTG von einer mindestens zehnpromzentigen Beteiligung müsse erfüllt sein, damit diese als eine solche im Sinne dieses Artikels gelte. Die Beschwerdeführerin verweise auf qualitative Kriterien, wobei nicht klar sei, um welche Kriterien es sich handle. Dies sei der Rechtssicherheit abträglich. Die Beschwerdeführerin habe im hier massgeblichen Zeitraum keine Beteiligungen im Sinne von Art. 29 Abs. 3 MWSTG gehalten. Sie könne sich auch nicht auf den Vertrauensschutz berufen. Ob sie in den Steuerperioden 2015 bis 2017 überhaupt Beteiligungen im Sinne von Art. 29 Abs. 3 MWSTG gehalten habe, sei unklar, müsse aber auch nicht mehr festgestellt werden. Auch sei sie bei ihren Auskünften von anderen Annahmen ausgegangen bzw. seien die Auskünfte nicht vorbehaltlos erteilt worden. Sie habe keine (rückwirkende) Praxisänderung vorgenommen.

*Auf die weiteren Vorbringen der Verfahrensbeteiligten in ihren Eingaben und die Akten wird, soweit dies für den Entscheid wesentlich ist, in den folgenden Erwägungen eingegangen.*

## **Das Bundesverwaltungsgericht zieht in Erwägung:**

### **1.**

**1.1** Das Bundesverwaltungsgericht beurteilt gemäss Art. 31 des Verwaltungsgerichtsgesetzes vom 17. Juni 2005 (VGG, SR 173.32) Beschwerden gegen Verfügungen nach Art. 5 des Verwaltungsverfahrensgesetzes vom 20. Dezember 1968 (VwVG, SR 172.021), sofern keine Ausnahme nach Art. 32 VGG gegeben ist. Eine solche liegt hier nicht vor. Die Vorinstanz ist eine Behörde im Sinne von Art. 33 VGG. Die Beschwerde richtet sich gegen einen Einspracheentscheid der Vorinstanz und somit eine Verfügung im Sinne von Art. 5 VwVG. Das Bundesverwaltungsgericht ist demnach für die Beurteilung der vorliegenden Beschwerde sachlich und funktional zuständig.

**1.2** Das Verfahren vor dem Bundesverwaltungsgericht richtet sich nach dem VwVG, soweit das VGG oder das MWSTG nichts anderes bestimmen (Art. 37 VGG; Art. 81 Abs. 1 MWSTG).

**1.3** Der Einspracheentscheid ist an die Beschwerdeführerin adressiert, welche von diesem in rechtlicher und tatsächlicher Hinsicht betroffen ist und am vorinstanzlichen Verfahren teilgenommen hat. Sie ist daher zur Beschwerde legitimiert (Art. 48 Abs. 1 VwVG).

### **1.4**

**1.4.1** Anfechtungsobjekt im Verfahren vor dem Bundesverwaltungsgericht bildet einzig der vorinstanzliche Entscheid (vorliegend der Einspracheentscheid vom 19. Januar 2023). Das Anfechtungsobjekt bildet den Rahmen, welcher den möglichen Umfang des Streitgegenstandes begrenzt (vgl. BGE 142 I 155 E. 4.4.2, 136 II 457 E. 4.2, 133 II 35 E. 2).

**1.4.2** Die Beschwerdeführerin hat schon vor der Vorinstanz Aufrechnungen der Vorinstanz für bisher nicht deklarierte Dienstleistungsbezüge aus dem Ausland im Betrag von insgesamt Fr. 282.-- in der Steuerperiode 2019 akzeptiert (Sachverhalt Bst. B.f). Im Übrigen ist der vorinstanzliche Einspracheentscheid angefochten.



## **1.5**

**1.5.1** Gemäss Art. 25 Abs. 1 VwVG kann die in der Sache zuständige Behörde über den Bestand, den Nichtbestand oder den Umfang öffentlich-rechtlicher Rechte oder Pflichten auf Begehren oder von Amtes wegen eine Feststellungsverfügung treffen. Einem derartigen Begehren ist nur zu entsprechen, wenn die Beschwerdeführerin hierfür ein schutzwürdiges Interesse nachweist (Art. 25 Abs. 2 VwVG). Dabei gilt es zu beachten, dass der Anspruch auf Erlass einer Feststellungsverfügung subsidiär gegenüber Leistungs- oder Gestaltungsverfügungen ist (statt vieler: BGE 144 V 138 E. 4.2, 137 II 199 E. 6.5; BVGE 2010/12 E. 2.3).

**1.5.2** Die Beschwerdeführerin verlangt unter anderem die Feststellung, dass es sich bei ihren Anteilen an der A. \_\_\_\_\_ AG und der B. \_\_\_\_\_ AG um Beteiligungen im Sinne von Art. 29 Abs. 3 MWSTG handle (Sachverhalt Bst. D).

**1.5.3** Zwar macht die Beschwerdeführerin geltend, sie habe ein über das Leistungsbegehren hinausgehendes Rechtsschutzinteresse, da die Beantwortung dieser Fragen auch für die nachfolgenden Steuerperioden entscheidend sei. Vorliegend ist aber im Rahmen des Leistungsbegehrens ohnehin zu entscheiden, ob es sich beim Anteil der Beschwerdeführerin von 9 % an der A. \_\_\_\_\_ AG und ihrem Darlehen an die B. \_\_\_\_\_ AG um Beteiligungen im Sinne dieses Artikels handelt (dazu E. 3.3 ff.). Damit geht das Feststellungsbegehren nicht weiter als das Leistungsbegehren. Mithin ist das Feststellungsbegehren inhaltlich bereits vom negativen Leistungsbegehren, nämlich dem Antrag auf Aufhebung des Einspracheentscheids vom 19. Januar 2023, umfasst und es kommt ihm insofern keine eigenständige Bedeutung zu. Mangels eines Feststellungsinteresses ist auf die Feststellungsbegehren nicht einzutreten. Es darf zudem davon ausgegangen werden, dass sich die Vorinstanz auch für zukünftige Steuerperioden nach den Urteilen der Gerichte richten wird, sofern Sachverhalt, rechtliche Grundlagen und Rechtsprechung im Wesentlichen gleich bleiben.

**1.6** Auf die frist- und formgerecht eingereichte Beschwerde (Art. 50 Abs. 1 und Art. 52 Abs. 1 VwVG) ist – unter Vorbehalt des in E. 1.5 Ausgeführten – einzutreten.

**1.7** Mit Beschwerde an das Bundesverwaltungsgericht können die Verletzung von Bundesrecht – einschliesslich Überschreitung oder Missbrauch des Ermessens (Art. 49 Bst. a VwVG) – die unrichtige bzw. unvollständige Feststellung des rechtserheblichen Sachverhalts (Art. 49 Bst. b VwVG)

und die Unangemessenheit der vorinstanzlichen Verfügung (Art. 49 Bst. c VwVG) gerügt werden.

**1.8** Das Bundesverwaltungsgericht kann den angefochtenen Entscheid grundsätzlich in vollem Umfang überprüfen. Im Beschwerdeverfahren gilt der Grundsatz der Rechtsanwendung von Amtes wegen. Das Bundesverwaltungsgericht ist demzufolge verpflichtet, auf den – unter Mitwirkung der Verfahrensbeteiligten – festgestellten Sachverhalt die richtige Rechtsnorm, das heisst jenen Rechtssatz anzuwenden, den es als den zutreffenden erachtet, und ihm jene Auslegung zu geben, von der es überzeugt ist (BGE 119 V 347 E. 1a). Aus der Rechtsanwendung von Amtes wegen folgt, dass das Bundesverwaltungsgericht als Beschwerdeinstanz nicht an die rechtliche Begründung der Begehren gebunden ist (vgl. Art. 62 Abs. 4 VwVG). Es kann eine Beschwerde auch aus anderen als den geltend gemachten Gründen (allenfalls auch nur teilweise) gutheissen oder den angefochtenen Entscheid im Ergebnis mit einer von derjenigen der Vorinstanz abweichenden Begründung bestätigen (sog. Motivsubstitution; vgl. BVGE 2007/41 E. 2; Urteil des BVGer A-1480/2019 vom 9. Juni 2020 E. 1.3; MOSER/BEUSCH/KNEUBÜHLER/KAYSER, Prozessieren vor dem Bundesverwaltungsgericht, 3. Aufl. 2022, Rz. 1.54; PIERRE MOOR/ETIENNE POLTIER, Droit administratif, Bd. II, 3. Aufl. 2011, Ziff. 2.2.6.5 S. 300 f.).

**1.9** Ausgangspunkt jeder Auslegung ist der Wortlaut, wobei bei Erlassen des Bundesrechts die Fassungen in den drei Amtssprachen gleichwertig sind. Ist der Text nicht ohne Weiteres klar und sind verschiedene Interpretationen möglich, muss nach der wahren Tragweite der Bestimmung gesucht werden. Vom Wortlaut kann abgewichen werden, wenn triftige Gründe für die Annahme bestehen, dass er nicht den wahren Sinn der Vorschrift wiedergibt. Solche Gründe können sich aus der Entstehungsgeschichte, aus Sinn und Zweck der Norm oder aus dem Zusammenhang mit anderen Gesetzesbestimmungen ergeben (BGE 143 II 268 E. 4.3.1, 143 II 202 E. 8.5, 140 II 80 E. 2.5.3 m.w.H.). Die Gesetzesmaterialien sind zwar nicht unmittelbar entscheidend, dienen aber als Hilfsmittel, um den Sinn der Norm zu erkennen (BGE 130 II 202 E. 5.1, 129 II 114 E. 3.1). Das Bundesgericht hat sich bei der Auslegung von Erlassen stets von einem Methodenpluralismus leiten lassen (statt vieler: BGE 143 V 114 E. 5.2; BVGE 2014/8 E. 3.3). Es sollen all jene Methoden kombiniert werden, die für den konkreten Fall im Hinblick auf ein vernünftiges und praktikables Ergebnis am meisten Überzeugungskraft haben. Sind mehrere Lösungen denkbar, ist jene zu wählen, die der Verfassung entspricht (statt vieler: BGE 143 V 114 E. 5.2; BVGE 2016/25 E. 2.6.4.1).

## **2.**

### **2.1**

**2.1.1** 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 der Bundesverfassung der Schweizerischen Eidgenossenschaft vom 18. April 1999 [SR 101; nachfolgend: BV]). Sie bezweckt die Besteuerung des nicht unternehmerischen Endverbrauchs im Inland (Art. 1 Abs. 1 MWSTG). 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).

**2.1.2** Steuerobjekt der Inlandsteuer sind die durch die steuerpflichtige Person gegen Entgelt erbrachten Leistungen; sie sind steuerbar, soweit das Gesetz keine Ausnahme vorsieht (Art. 18 Abs. 1 MWSTG).

**2.1.3** Der Bezugsteuer unterliegen unter anderem Dienstleistungen, deren Ort sich nach Art. 8 Abs. 1 MWSTG im Inland befindet und die durch Unternehmen mit Sitz im Ausland erbracht werden, die nicht im Register der steuerpflichtigen Personen eingetragen sind (Art. 45 Abs. 1 Bst. a MWSTG). Für solche Leistungen ist deren Empfänger oder Empfängerin steuerpflichtig, sofern er oder sie entweder nach Art. 10 MWSTG steuerpflichtig ist (Art. 45 Abs. 2 Bst. a MWSTG) oder im Kalenderjahr solche Leistungen für mehr als Fr. 10'000.-- bezieht (Art. 45 Abs. 2 Bst. b MWSTG).

### **2.2**

**2.2.1** Gemäss Art. 10 Abs. 1 MWSTG in der ab 1. Januar 2018 (und damit im vorliegenden Fall) geltenden Fassung ist steuerpflichtig, wer unabhängig von Rechtsform, Zweck und Gewinnabsicht ein Unternehmen betreibt und entweder (Bst. a) mit diesem Unternehmen Leistungen im Inland erbringt oder (Bst. b) Sitz, Wohnsitz oder Betriebsstätte im Inland hat. Ein Unternehmen betreibt gemäss Art. 10 Abs. 1<sup>bis</sup> MWSTG, wer eine auf die nachhaltige Erzielung von Einnahmen aus Leistungen ausgerichtete berufliche oder gewerbliche Tätigkeit selbständig ausübt, unabhängig von der Höhe des Zuflusses von Mitteln, die nach Art. 18 Abs. 2 MWSTG nicht als Entgelt gelten (Bst. a) und unter eigenem Namen nach aussen auftritt (Bst. b). Von der Steuerpflicht ist gemäss Art. 10 Abs. 2 MWSTG unter anderem befreit, wer innerhalb eines Jahres im In- und Ausland weniger als

Fr. 100'000.-- Umsatz aus Leistungen erzielt, die nicht nach Art. 21 Abs. 2 MWSTG von der Steuer ausgenommen sind (Bst. a).

Die in Art. 10 Abs. 1<sup>bis</sup> MWSTG enthaltene Bestimmung, wonach eine nachhaltige Erzielung von Einnahmen aus Leistungen vorliegt, *unabhängig von der Höhe des Zuflusses von Nicht-Entgelten* (Bst. a, zweiter Teilsatz), fand sich noch nicht in Art. 10 MWSTG in der bis zum 31. Dezember 2017 geltenden Fassung (AS 2009 5203). Mit der besagten Gesetzesnovelle sollte klargestellt werden, dass nicht als Entgelt geltende Mittelflüsse (nach Art. 18 Abs. 2 MWSTG) auf das Betreiben eines Unternehmens keinen Einfluss haben (Urteil des BVGer A-4946/2022 vom 28. September 2023 E. 2.4.2).

**2.2.2** Gemäss Art. 28 Abs. 1 MWSTG kann eine steuerpflichtige Person im Rahmen ihrer unternehmerischen Tätigkeit unter Vorbehalt der Art. 29 und 33 MWSTG näher genannte Vorsteuern abziehen. Für das vorliegende Verfahren muss darauf nicht weiter eingegangen werden.

**2.2.3** Mit Geltung ab dem 1. Januar 2018 stellt Art. 10 Abs. 1<sup>ter</sup> MWSTG klar, dass das Erwerben, Halten und Veräussern von Beteiligungen nach Art. 29 Abs. 2 und 3 MWSTG eine unternehmerische Tätigkeit darstellt. Zuvor fand sich diese Regel in aArt. 9 der Mehrwertsteuerverordnung vom 27. November 2009 (MWSTV, SR 641.201; in der Fassung gemäss AS 2009 6743 6745). Umsätze, einschliesslich Vermittlung, von Wertpapieren, Wertrechten und Derivaten sowie von Anteilen an Gesellschaften und anderen Vereinigungen sind in der Regel (zur Ausnahme: E. 2.2.4) von der Mehrwertsteuer ausgenommen (Art. 21 Abs. 2 Ziff. 19 Bst. e MWSTG). Die Veräusserung von Beteiligungen fällt unter diese Bestimmung. Für solche Leistungen ist auch eine Option nach Art. 22 Abs. 1 MWSTG ausgeschlossen (Art. 22 Abs. 2 Bst. a MWSTG). Daher besteht eigentlich (dazu E. 2.2.4) auch kein Anspruch auf Vorsteuerabzug (Art. 29 Abs. 1 MWSTG).

**2.2.4** Dessen ungeachtet besteht aber ein Anspruch auf Vorsteuerabzug im Rahmen der zum Vorsteuerabzug berechtigenden unternehmerischen Tätigkeit für – unter anderem – das Erwerben, Halten und Veräussern von Beteiligungen (Art. 29 Abs. 2 MWSTG). In Bezug auf das Veräussern von Beteiligungen handelt es sich um eine Ausnahme zu Art. 21 Abs. 2 Ziff. 19 Bst. e MWSTG, während das Erwerben oder Halten von Beteiligungen keine Leistung ist, weshalb Art. 29. Abs. 1 MWSTG in der Regel gar nicht anwendbar ist (vgl. PHILIP ROBINSON, in: Zweifel/Beusch/Glauser/Robinson [Hrsg.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz

über die Mehrwertsteuer [nachfolgend: Kommentar MWSTG], Art. 29 N 28). Dabei definiert Art. 29 Abs. 3 MWSTG «Beteiligungen» wie folgt:

«Beteiligungen sind Anteile am Kapital anderer Unternehmungen, die mit der Absicht dauernder Anlage gehalten werden und einen massgeblichen Einfluss vermitteln. Anteile von mindestens 10 Prozent am Kapital gelten als Beteiligung.»

**2.2.5** Die entsprechenden Regeln (E. 2.2.3 f.) gelten nur für steuerpflichtige Personen im Rahmen ihrer unternehmerischen Tätigkeit (BÉATRICE BLUM, in: Geiser/Schluckebier [Hrsg.], MWSTG Kommentar, 2. Aufl. 2019 [nachfolgend: MWSTG Kommentar], Art. 29 N 20; ROBINSON, Kommentar MWSTG, Art. 29 N 4 und 43; vgl. BAUMGARTNER/CLAVADETSCHER/KOCHER, Vom alten zum neuen Mehrwertsteuergesetz, 2010, § 7 Rz. 65).

## 2.3

**2.3.1** Die subjektive Mehrwertsteuerpflicht knüpft bei demjenigen an, der ein Unternehmen betreibt («wer» ein Unternehmen betreibt [Art. 10 Abs. 1 MWSTG]; auch «Unternehmensträger» genannt). Steuerpflichtig wird somit nicht das Unternehmen, sondern der Unternehmensträger (BAUMGARTNER/CLAVADETSCHER/KOCHER, a.a.O., § 3 N 7; HONAUER/PROBST/ROHNER/FREY, Handbuch zum Mehrwertsteuergesetz, 4. Aufl., 2024, N 470 ff.).

**2.3.2** Für die Beurteilung der subjektiven Steuerpflicht eines Unternehmensträgers sind materiell-qualitative Elemente ([i] berufliche oder gewerbliche Tätigkeit, [ii] Ausrichtung auf eine nachhaltige Erzielung von Einnahmen aus Leistungen, [iii] Selbständigkeit, [iv] Auftritt nach aussen unter eigenem Namen) entscheidend. Ausschlaggebend ist einzig der Betrieb eines Unternehmens. Wer ein solches betreibt, ist steuerpflichtig (vgl. NIKLAUS HONAUER, Die subjektive Steuerpflicht – Massgebliche Verbesserungen und mehr Rechtssicherheit, in: Der Schweizer Treuhänder, 2010 S. 252 ff, S. 252 f.). Umgekehrt bedeutet diese Konzeption aber auch, dass Umsätze von nicht unternehmerisch tätigen Personen nicht von der Inlandsteuer erfasst werden, selbst dann, wenn sie zu einem Verbrauch führen (Urteile des BVGer A-4946/2022 vom 28. September 2023 E. 2.6, A-5017/2013 vom 15. Juli 2014 E. 2.6; vgl. REGINE SCHLUCKEBIER, MWSTG Kommentar, Art. 10 MWSTG N 3 und 11).

## 2.4

**2.4.1** Holdinggesellschaften können gemäss Art. 29 Abs. 4 MWSTG zur Ermittlung der abziehbaren Vorsteuer auf die zum Vorsteuerabzug berechtigte unternehmerische Tätigkeit der von ihnen gehaltenen Unternehmen abstellen. Auch diese Regelung gilt nur für steuerpflichtige Personen im Rahmen ihrer unternehmerischen Tätigkeit (ROBINSON, Kommentar MWSTG, Art. 29 N 4).

**2.4.2** Was unter einer Holdinggesellschaft zu verstehen ist, wird im MWSTG nicht definiert. In ihrer Praxis stellte die ESTV auf die Regel gemäss dem bis zum 31. Dezember 2019 geltenden Art. 28 Abs. 2 des Steuerharmonisierungsgesetzes vom 14. Dezember 1990 (StHG, SR 642.14; Artikel in der Fassung gemäss AS 1991 1256 1270; nachfolgend: StHG 1991) ab (kantonales Holdingprivileg). Gesellschaften wurden auch dann als Holdinggesellschaften anerkannt, wenn sie die Bedingungen von Art. 28 Abs. 2 StHG 1991 erfüllten, das kantonale Holdingprivileg aber nicht beanspruchten. Somit gilt die entsprechende Praxis auch nach Abschaffung des Holdingprivilegs weiter (vgl. ROBINSON, Kommentar MWSTG, Art. 29 N 51 ff.; BLUM, MWSTG Kommentar, Art. 29 N 35, wobei vor allem Letztere davon ausgeht, dass nunmehr eine eigenständige Definition im Mehrwertsteuerrecht erforderlich werde).

**2.4.3** Als Holdinggesellschaft im Sinne von Art. 29 Abs. 4 MWSTG gelten demnach Kapitalgesellschaften und Genossenschaften, wenn sie folgende Voraussetzungen kumulativ erfüllen (MWST-Info 09, Ziff. 9.3.2.1, in der ab dem 29. Mai 2020 geltenden Fassung): a) Ihr statutarischer Zweck besteht zur Hauptsache in der dauernden Verwaltung von Beteiligungen; b) sie üben in der Schweiz keine Geschäftstätigkeit aus; c) ihre Beteiligungen oder die Erträge aus den Beteiligungen machen längerfristig mindestens zwei Drittel der gesamten Aktiven oder Erträge aus. In der vom 1. November 2016 bis 28. Mai 2020 geltenden Fassung lautete die Definition gleich. Dort fand sich einzig noch ein Hinweis auf Art. 28 Abs. 2 StHG 1991, welcher per 1. Januar 2020 aufgehoben wurde (AS 2019 2395 2413; E. 2.4.2). Weiter wurde festgehalten, dass Kapitalgesellschaften oder Genossenschaften, denen das Holdingprivileg von den zuständigen kantonalen Steuerverwaltungen zuerkannt worden war, auch für die Belange der Mehrwertsteuer ohne weitere Überprüfung als Holdinggesellschaften anerkannt würden. Seither ist es der Vorinstanz nicht mehr möglich, sich auf die kantonale Qualifikation abzustützen. Stattdessen stellt sie selbst fest, ob eine Gesellschaft als Holdinggesellschaft im Sinne der Mehrwertsteuergesetz-

gebung gilt, wobei sie dazu gemäss der genannten MWST-Info 09 auf die bisherigen Kriterien abstellt.

**2.4.4** Art. 29 Abs. 1<sup>bis</sup> MWSTG hält zudem fest, dass der Vorsteuerabzug für Leistungen, die im Ausland erbracht wurden, im selben Umfang möglich ist, wie wenn sie im Inland erbracht worden wären und nach Art. 22 MWSTG für deren Versteuerung hätte optiert werden können. Eine entsprechende Regelung war bis zum 31. Dezember 2017 in aArt. 60 MWSTV enthalten (in der Fassung gemäss AS 2009 6743 6754), bevor sie per 1. Januar 2018 in Art. 29 Abs. 1<sup>bis</sup> MWSTG aufgenommen wurde (ROBINSON, Kommentar MWSTG, Art. 29 N 10). Dies führt nicht zu einer Änderung der Rechtslage, sondern sollte die Beständigkeit der Regel sicherstellen (BLUM, MWSTG Kommentar, Art. 29 N 1). Die Regelung gilt nicht für im Inland erbrachte Leistungen, die von der Steuer ausgenommen sind und für die nicht optiert werden kann (ROBINSON, Kommentar MWSTG, Art. 29 N 10).

**2.5** Die Gewährung von Darlehen stellt eine von der Mehrwertsteuer ausgenommene Tätigkeit dar (Art. 21 Abs. 2 Ziff. 19 Bst. a MWSTG, der von Krediten spricht).

**2.6** In der Regel wird die Steuer nach vereinbarten Entgelten abgerechnet (Art. 39 Abs. 1 MWSTG), was dazu führt, dass der Anspruch auf Vorsteuerabzug im Zeitpunkt des Empfangs der Rechnung entsteht (Art. 40 Abs. 1 MWSTG). Die ESTV kann der steuerpflichtigen Person auf Antrag aber gestatten, über die Steuer nach vereinnahmten Entgelten abzurechnen (Art. 39 Abs. 2 MWSTG). Diesfalls entsteht der Anspruch auf Vorsteuerabzug im Zeitpunkt der Bezahlung (Art. 40 Abs. 2 MWSTG).

## **2.7**

**2.7.1** Der in Art. 9 BV verankerte Schutz von Treu und Glauben bedeutet, dass die Privaten Anspruch darauf haben, in ihrem berechtigten Vertrauen in behördliche Zusicherungen oder in anderes, bestimmte Erwartungen begründendes Verhalten der Behörden geschützt zu werden. Im Zusammenhang mit dem Grundsatz des Vertrauensschutzes steht auch das Verbot des widersprüchlichen Verhaltens der Verwaltungsbehörden gegenüber den Privaten (HÄFELIN/MÜLLER/UHLMANN, Allgemeines Verwaltungsrecht, 8. Aufl. 2020, Rz. 624). Aufgrund der Bedeutung des Legalitätsprinzips im Abgaberecht kommt dem Vertrauensschutz in diesem Bereich allerdings lediglich beschränkte Bedeutung zu (vgl. BGE 142 II 182 E. 2.2.2, 131 II 627 E. 6.1). Eine vom Gesetz abweichende Behandlung eines Abgabe-

pflichtigen kann überhaupt nur in Betracht fallen, wenn die Voraussetzungen des Vertrauensschutzes klar und eindeutig erfüllt sind (allgemein: BGE 143 V 341 E. 5.3.1; zum Ganzen: Urteil des BVGer A-4571/2020 vom 10. Mai 2022 E. 2.2 m.H.).

**2.7.2** Neben dem verfassungsmässigen Vertrauensschutz besteht im Mehrwertsteuerrecht mit Art. 69 MWSTG eine ausdrückliche gesetzliche Bestimmung, die gemäss der Praxis der ESTV einen eigenen, vom verfassungsmässigen Vertrauensschutz unabhängigen Rechtsanspruch auf eine verbindliche Auskunft regelt (IMSTEPF/CLAVADETSCHER, Bindungswirkung von Rulings im Mehrwertsteuerrecht, in: ASA 89 S. 183 ff., 198 f.). Nach dieser Bestimmung erteilt die ESTV auf schriftliche Anfrage der steuerpflichtigen Person zu den mehrwertsteuerlichen Konsequenzen eines konkret umschriebenen Sachverhalts innert angemessener Frist Auskunft. Die Auskunft ist für die anfragende steuerpflichtige Person und die ESTV rechtsverbindlich; sie kann auf keinen anderen Sachverhalt bezogen werden (Art. 69 MWSTG; JEANNINE MÜLLER, Kommentar MWSTG, Art. 69 N 3 ff.). Dieser, neben dem verfassungsmässigen bestehende gesetzliche Vertrauensschutz ist laut den vorerwähnten Autoren in Teilen noch umfassender als der verfassungsmässige Vertrauensschutz (IMSTEPF/CLAVADETSCHER, a.a.O., S. 199, indem etwa die Auskunft auch für bereits vergangene Sachverhalte bindend ist [vgl. auch die Mehrwertsteuer Fachinformationen betreffend MWST-Verfahrensfragen zu «Rechtliche Auskünfte» unter <https://www.estv.admin.ch/estv/de/home/mehrwertsteuer/mwst-fachinformationen/mwst-verfahrensfragen/rechtliche-auskuenfte.html>; zuletzt besucht am 5. Juli 2024]; a.M. wohl JÉRÔME BÜRGISSER, Du ruling fiscal, in: Revue de droit administratif et de droit fiscal [RDAF] 2014 II S. 401 ff., S. 422, der davon ausgeht, der Gesetzgeber habe nicht über den in der Rechtsprechung etablierten Schutz hinausgehen wollen). Die Auskunft verliert ihre Verbindlichkeit, wenn die ESTV auf diese zurückkommt und diese widerruft (MÜLLER, Kommentar MWSTG, Art. 69 N 18).

**2.7.3** Der Vertrauensschutz ist an gewisse Voraussetzungen geknüpft: Zunächst bedarf es einer genügenden Vertrauensgrundlage. Die Behörde muss durch ihr Verhalten bei der abgabepflichtigen Person eine bestimmte Erwartung ausgelöst haben (BGE 134 I 23 E. 7.5, 129 I 161 E. 4.1; statt vieler: Urteil des BVGer A-22/2020 vom 17. Juli 2020 E. 2.5.2 m.H.). Dies geschieht oft durch Auskünfte oder Zusicherungen, welche auf Anfragen von abgabepflichtigen Personen erteilt werden, kann aber – wie erwähnt – auch durch anderes Verhalten der Behörde entstehen. Es müssen indessen verschiedene Voraussetzungen kumulativ erfüllt sein, damit sich die



abgabepflichtige Person mit Erfolg auf Treu und Glauben berufen kann. Die unrichtige Auskunft bzw. die Vertrauensgrundlage durch anderes Verhalten einer Verwaltungsbehörde ist nur bindend, wenn a) die Auskunft vorbehaltlos erteilt wurde, b) die Auskunft sich auf eine konkrete, die betroffene abgabepflichtige Person berührende Angelegenheit bezieht, c) die Amtsstelle, welche die Auskunft erteilte, hierfür zuständig war oder die abgabepflichtige Person sie aus zureichenden Gründen als zuständig betrachten durfte, d) die abgabepflichtige Person die Unrichtigkeit der Auskunft nicht ohne Weiteres erkennen konnte, e) die abgabepflichtige Person im Vertrauen hierauf nicht ohne Nachteil rückgängig zu machende Dispositionen traf, f) die Rechtslage zur Zeit der Verwirklichung noch die Gleiche wie im Zeitpunkt der Auskunftserteilung ist, sowie g) das Interesse an der richtigen Durchsetzung des objektiven Rechts dasjenige des Vertrauensschutzes nicht überwiegt (BGE 137 II 182 E. 3.6.2; statt vieler: Urteile des BVGer A-4571/2020 vom 10. Mai 2022 E. 2.2, A-22/2020 vom 17. Juli 2020 E. 2.5.2 m.H.).

### 3.

Im vorliegenden Verfahren geht es um die Frage, ob die Beschwerdeführerin von ihr geltend gemachte Vorsteuern abziehen kann. Um dies feststellen zu können, ist vorab darüber zu befinden, ob die Beschwerdeführerin mehrwertsteuerpflichtig ist (E. 2.2). Dies wird von der Vorinstanz bestritten, von der Beschwerdeführerin hingegen bejaht. Eine allfällige Mehrwertsteuerpflicht der Beschwerdeführerin stützt sich auf Art. 10 Abs. 1<sup>ter</sup> i.V.m. Art. 29 Abs. 2 und 3 MWSTG (E. 2.2.3): Sie hält einen Anteil an der A. \_\_\_\_\_ AG. Das Halten von Beteiligungen stellt indessen nur eine steuerbare Tätigkeit dar, wenn diese die Voraussetzungen gemäss Art. 29 Abs. 3 MWSTG (E. 2.2.4) erfüllt. Ob dies der Fall ist, wird zu prüfen sein (E. 3.3 ff.). Weiter macht die Beschwerdeführerin geltend, die Vergabe eines Darlehens an die B. \_\_\_\_\_ AG stelle vorliegend ebenfalls eine Beteiligung dar. Da die Gewährung von Darlehen in der Regel eine von der Steuer ausgenommene Tätigkeit ist (E. 2.5), ist auch darauf im Folgenden einzugehen (E. 3.6). Nur, wenn die Beschwerdeführerin überhaupt aufgrund der genannten Tätigkeiten mehrwertsteuerpflichtig ist, stellt sich eigentlich die Frage, ob sie die Vorsteuern abziehen kann. Vorliegend ist allerdings noch auf den Vertrauensschutz einzugehen (E. 2.7), den die Beschwerdeführerin geltend macht (E. 3.7).

**3.1** Vorab ist festzuhalten, dass die Beschwerdeführerin geltend macht, Beratungstätigkeiten im Zusammenhang mit der Beteiligungsverwaltung

zu erbringen. Diese werde durch den von ihr (der Beschwerdeführerin) entsandten Vertreter im Shareholder Committee erbracht.

Da die Beschwerdeführerin entsprechende Beratungsdienstleistungen nicht belegen kann (die erste Rechnung datiert aus dem hier nicht zu beurteilenden Jahr 2021), muss auch nicht weiter darauf eingegangen werden, um welche Art von Leistungen es sich genau handelt und ob Leistungen, die ein entsandter Vertreter im Shareholder Committee erbringt, überhaupt der Mehrwertsteuer unterstehen würden. Somit ist diese allfällige Tätigkeit von vornherein nicht bei der Beantwortung der Frage zu berücksichtigen, ob die Beschwerdeführerin eine unternehmerische Tätigkeit ausübt.

**3.2** Zu beachten ist weiter, dass sich Art. 29 Abs. 4 MWSTG ausschliesslich mit der Frage befasst, in welchem Umfang eine Holdinggesellschaft Vorsteuern geltend machen kann. Ein solcher Abzug ist aber nur möglich, wenn die Holdinggesellschaft überhaupt mehrwertsteuerpflichtig ist. Für die Beantwortung der Frage, ob dies der Fall ist, hilft Art. 29 Abs. 4 MWSTG nicht weiter.

**3.3** Nun gilt es zu beurteilen, ob die Beschwerdeführerin steuerpflichtig ist, was in ihrem Fall erfordert, festzustellen, ob sie Beteiligungen im Sinne von Art. 29 Abs. 3 MWSTG hält.

**3.3.1** Die Beschwerdeführerin macht geltend, einerseits sei ihr Anteil von 9 % an der A. \_\_\_\_\_ AG eine Beteiligung in diesem Sinne, weil dieser Anteil mit der Absicht dauernder Anlage gehalten werde und er ihr (der Beschwerdeführerin) aufgrund eines Aktionärsbindungsvertrages einen massgeblichen Einfluss auf die A. \_\_\_\_\_ AG vermittele. Bei der Bestimmung in Satz 2 von Art. 29 Abs. 3 MWSTG handle es sich um eine safe heaven-Rule, bei der automatisch davon ausgegangen werde, dass eine Beteiligung vorliege. Andererseits stelle das Darlehen an die B. \_\_\_\_\_ AG eine Beteiligung dar, weil auch dieses aufgrund eines Vertrages einen massgeblichen Einfluss auf die B. \_\_\_\_\_ AG vermittele.

**3.3.2** Die Vorinstanz hält dagegen, eine Beteiligung müsse mindestens 10 % betragen, damit eine solche im Sinne von Art. 29 Abs. 3 MWSTG vorliege. Das Darlehen könne von vornherein keine Beteiligung sein.

**3.3.3** Im Folgenden ist zu prüfen, welche Auffassung (eine der soeben genannten oder eine weitere) sich als rechtlich korrekt erweist. Dazu ist Art. 29 Abs. 3 MWSTG auszulegen (E. 3.4).

### 3.4

**3.4.1** Zunächst ist auf den Wortlaut von Art. 29 Abs. 3 MWSTG einzugehen (hier wiedergegeben in E. 2.2.4). Dieser gibt keine klare Antwort auf die hier wesentliche Frage, ob eine Beteiligung nur dann als solche im Sinne dieses Absatzes gilt, wenn sie mindestens 10 % beträgt, oder nicht. Es sind beide oder gar weitere (vgl. E. 3.4.5) Interpretationen möglich. Der französische und der italienische Wortlaut helfen nicht weiter, entsprechen diese Bestimmungen doch dem deutschen Wortlaut («Les participations sont des parts du capital d'autres sociétés qui sont détenues à titre de placement durable et permettent d'exercer une influence déterminante. Toute part de 10 % au moins du capital est considérée comme participation.»; «Sono partecipazioni le quote del capitale di altre imprese, che sono detenute a titolo d'investimento durevole e che procurano un'influenza determinante. Quote rappresentanti almeno il 10 per cento del capitale sono considerate partecipazioni.»). Immerhin fällt auf, dass der erste Satz der fraglichen Bestimmung in sämtlichen vorerwähnten Sprachen definiert, was *Beteiligungen* sind, dabei jedoch (noch) kein quantitatives Element (wie etwa die 10 %-Grenze) erwähnt. Die Mindestgrenze von 10 % wird erst im zweiten Satz festgelegt, indem geschrieben steht, «Anteile von mindestens 10 Prozent am Kapital gelten als Beteiligung». Damit scheint zumindest vom Wortlaut her noch nicht ausgeschlossen zu sein, dass auch Anteile von weniger als 10 % als «Beteiligungen» im Sinn der vorerwähnten Definition im ersten Satz der auszulegenden Bestimmung qualifizieren können.

**3.4.2** Zur Entstehungsgeschichte von Art. 29 Abs. 3 MWSTG ist festzuhalten, dass die geltende Formulierung sich nicht im Entwurf des Bundesrates befand (BBI 2008 7133 7152 und 2008 7185 7201), daher führt auch die Konsultation der Botschaft nicht weiter. Der Absatz geht – ebenso wie die Abs. 2 und 4 – auf einen Antrag von Ständerat Germann vom 28. Mai 2009 zum damaligen Art. 30 MWSTG zurück. Gemäss dem Votum Germann in der Sitzung vom 2. Juni 2009 (AB 2009 S 425) wurde sein Vorschlag für einen Art. 30 Abs. 2 in drei Absätze (nämlich Abs. 2-4) aufgeteilt. Der Absatz 2 (heute: Art. 29 Abs. 2-4) wurde – so SR Germann – aufgenommen, «um klarzustellen, dass das Halten und damit das Erwerben und auch der Verkauf von Beteiligungen einerseits sowie die Schaffung einer geeigneten Unternehmensstruktur andererseits in Abweichung von der heutigen bundesgerichtlichen Praxis – hier sei auf das Urteil vom 16. Dezember 2008 [es handelt sich um das Urteil des BGer 2C\_45/2008, dort insb. E. 4.3] verwiesen – grundsätzlich Teil der unternehmerischen Tätigkeit ist und zum Vorsteuerabzug berechtigen muss, sofern die unternehmerische Tätigkeit nicht ausschliesslich im von der Steuer ausgenommenen Bereich erfolgt.

Wir wollen damit auch der ungerechtfertigten Ungleichbehandlung von sogenannten Asset Deals und Share Deals ein Ende setzen. Durch den neuen Absatz 2 spielt es künftig steuerlich keine Rolle mehr, ob Aktiven und Passiven eines Unternehmens oder ob bloss Beteiligungen übertragen werden, es sich also um einen Share Deal handelt. Beide wirtschaftlich identischen Vorgänge berechtigen künftig im gleichen Umfang zum Vorsteuerabzug. Bei der Veräusserung von Beteiligungen oder bei Umstrukturierungen können Sachverhalte auftreten, die gemäss Art. 21 des Mehrwertsteuergesetzes von der Steuer ausgenommen sind. Dessen ungeachtet ist aufgrund der Sachverhalte keine Korrektur des Vorsteuerabzuges vorzunehmen, soweit der betreffenden steuerpflichtigen Person das Vorsteuerabzugsrecht aufgrund ihrer unternehmerischen Tätigkeit zusteht». Weiter hält SR Germann fest (AB 2009 S 425 f.), dass sich «[d]ie Definition der Beteiligung, wie sie hier neu vorgeschlagen wird, [...] an Artikel 665a Absatz 2 OR [Obligationenrecht vom 30. März 1911 {OR, SR 220}] an[lehnt]. Sie beschränkt sich aber nicht nur auf Kapitalgesellschaften. Die Ausnahme von der Regel in Absatz 1 soll nur dann gelten, wenn es sich bei den Anteilen an einer Gesellschaft um eine qualifizierte Beteiligung handelt. Dies ist immer dann der Fall, wenn diese Beteiligungen aus betrieblichen Gründen gehalten werden und nicht bloss eine Finanzanlage darstellen. Art. 665a Abs. 2 OR definiert Beteiligungen als «Anteile am Kapital anderer Unternehmen, die mit der Absicht dauernder Anlage gehalten werden und einen massgeblichen Einfluss vermitteln». Im Unterschied zum Obligationenrecht wird der massgebliche Einfluss hier bei der Mehrwertsteuer bereits bei einer Beteiligung von 10 Prozent vermutet. Bei einer steuerneutralen Umstrukturierung ergeben sich die betrieblichen Gründe einer Beteiligung bereits aus dem DBG, auf dessen einschlägige Artikel in Abs. 2 ebenfalls verwiesen wird. Bei Holdinggesellschaften kann es im Einzelfall sachgerechter sein, statt auf die eigene Tätigkeit auf die Tätigkeit der von ihnen gehaltenen Unternehmen abzustellen. Genau das bezweckt Absatz 4». Diese Version sei mit der Verwaltung abgestimmt worden (AB 2009 S 426). Gleich im Anschluss äusserten sich SR Sommaruga und BR Merz positiv zum Antrag Germann und dieser wurde vom Ständerat ohne weitere Diskussion angenommen (AB 2009 S 426). Der Nationalrat nahm die Bestimmung am 5. Juni 2009 an, ohne darüber zu diskutieren (AB 2009 S 1080 f.).

Zwar handelt es sich hier – wie die Vorinstanz zu Recht feststellt – nur um ein Votum, allerdings stammt es von jener Person, die den Antrag einbrachte, welcher nach deren Votum vom Ständerat angenommen und im Nationalrat nicht mehr geändert wurde. Auch äusserten sich zwei weitere

Personen, nämlich ein Mitglied des Bundesrates und eine Ständerätin, positiv zu der neuen Bestimmung, ohne sich allerdings weiter damit auseinanderzusetzen. Unter den gegebenen Umständen darf davon ausgegangen werden, dass das Parlament als Gesetzgeber mit der Bestimmung selbst, aber – zumindest der Ständerat – auch mit der Begründung von SR Germann einverstanden war. Auf diese kann somit im Folgenden abgestellt werden.

Zur vorliegenden Frage führte SR Germann aus, dass ein massgeblicher Einfluss – im Gegensatz zum Obligationenrecht – bereits bei einer Beteiligung von 10 Prozent vermutet werde. Diese Formulierung deutet darauf hin, dass diese Vermutung umgestossen werden kann, wobei die Vermutung bei einer Beteiligung von 10 Prozent greift. Unter dieser Grenze scheint eine Beteiligung nicht ausgeschlossen, muss aber bewiesen werden.

### **3.4.3**

**3.4.3.1** Demnach ist in systematischer Hinsicht auf das Obligationenrecht einzugehen und zwar auf den von SR Germann genannten Art. 665a Abs. 2 OR vom 4. Oktober 1991, der vom 1. Juli 1992 bis 31. Januar 2012 in Kraft war (AS 1992 733 786; AS 2012 6679). An diesen lehnt sich nämlich die Definition der «Beteiligung» an. Dieser Absatz lautete:

«Beteiligungen sind Anteile am Kapital anderer Unternehmen, die mit der Absicht dauernder Anlage gehalten werden und einen massgeblichen Einfluss vermitteln.»

Der Vollständigkeit halber ist hier noch Abs. 3 von aArt. 665a OR in der genannten Fassung wiederzugeben:

«Stimmberechtigte Anteile von mindestens 20 Prozent gelten als Beteiligung.»

Im Gegensatz zu aArt. 665a Abs. 3 OR definiert Art. 29 Abs. 3 MWSTG als Beteiligungen Anteile am Kapital (statt stimmberechtigte Anteile) und setzt die Grenze bei 10 % statt bei 20 % fest.

**3.4.3.2** In der Lehre zum OR wurde die Absicht der dauernden Anlage auch als subjektives Kriterium bezeichnet und der massgebliche Einfluss als objektives (RETO EBERLE, in: Kren Kostkiewicz/Nobel/Schwander/Wolf [Hrsg.], Schweizerisches Obligationenrecht, Kommentar, 2. Aufl. 2009, Art. 665a N 3; NEUHAUS/INAUEN, in: Honsell/Vogt/Watter [Hrsg.], Basler

Kommentar, Obligationenrecht II, 3. Aufl. 2008, Art. 665a N 4, je m.H.a. die Botschaft vom 23. Februar 1983 über die Revision des Aktienrechts, BBl 1983 II 745 ff., 892). EBERLE bezeichnet die in aArt. 665a Abs. 3 OR enthaltene Definition des objektiven Kriteriums mit Hinweis auf die Botschaft vom 23. Februar 1983 über die Revision des Aktienrechts (BBl 1983 II 745 ff., 892) als Fiktion und hält fest, dass auch Anteile von weniger als 20 % als massgeblich gelten könnten, werde doch kein beherrschender Einfluss verlangt (EBERLE, a.a.O., Art. 665a N 4; ähnlich: NEUHAUS/INAUEN, a.a.O., Art. 665a N 8 f.). Dabei kann sich die Massgeblichkeit aus einer gesellschaftsrechtlichen Stellung, aber auch aus wirtschaftlichen Beziehungen ergeben (NEUHAUS/INAUEN, a.a.O., Art. 665a N 9, die zwar von «Beherrschung» sprechen, aber wohl «Massgeblichkeit» meinen).

**3.4.3.3** Der heute geltende Art. 960d Abs. 3 OR definiert «Beteiligungen» folgendermassen:

«Als Beteiligungen gelten Anteile am Kapital eines anderen Unternehmens, die langfristig gehalten werden und einen massgeblichen Einfluss vermitteln. Dieser wird vermutet, wenn die Anteile mindestens 20 Prozent der Stimmrechte gewähren.»

Inhaltlich entspricht diese Definition weitgehend jener von aArt. 665a Abs. 2 und 3 OR. Statt von der Absicht dauernder Anlage ist nun von «langfristig» die Rede, wobei hier nicht darauf eingegangen werden muss, ob sich der Sinn dadurch verändert hat.

Weiter wird klargestellt, dass sich die Vermutung einer Beteiligung, wenn diese 20 % beträgt, auf den massgeblichen Einfluss bezieht und nicht auf die (beabsichtigte) Haltedauer. Es ist davon auszugehen, dass diese Interpretation schon dem alten Artikel zugrunde lag; es ergäbe nämlich keinen Sinn, wenn aufgrund der Höhe der Beteiligung geschlossen würde, dass eine (qualifizierte) Haltedauer vorliegt. Allerdings ist hier neu explizit von «Vermutung» die Rede. Dazu wird in der Lehre festgehalten, dass trotz der Vermutung der Einzelfall geprüft werden müsse. Eine höhere Stimmbeteiligung könne unmassgeblich und eine tiefere massgeblich sein (HAAG/NEUHAUS, in: Watter/Vogt [Hrsg.], Basler Kommentar, Obligationenrecht II, 6. Aufl. 2024, Art. 960d N 12 f.; BURKHALTER/VARELA LÓPEZ, in: Honsell [Hrsg.], Kurzkommentar Obligationenrecht, 2014, Art. 960d N 5). Ein massgeblicher Einfluss wird in erster Linie über die Stimmrechtsanteile vermittelt, indem ein direkter Einfluss auf die Verwaltungs- oder Leitungsorgane genommen werden kann. Er kann jedoch auch wirtschaftlicher Natur sein.

Denkbar ist die Möglichkeit der Einflussnahme auf wesentliche Investitions- oder Personalentscheide, die Mitwirkung an Grundsatzfragen der Finanz- und Geschäftspolitik, wesentliche Geschäftsbeziehungen oder die Bereitstellung wesentlicher technischer Informationen. Er kann sich auch aus den Statuten oder vertraglichen Vereinbarungen ergeben (HAAG/NEUHAUS, a.a.O., Art. 960d N 14 m.H.).

**3.4.3.4** Als «Beteiligungen» werden durchwegs Anteile am Kapital anderer Unternehmen verstanden (EBERLE, a.a.O., Art. 665a N 3; BURKHALTER/VARELA LÓPEZ, a.a.O., Art. 960d N 3). Forderungen stellen keine Beteiligungen dar (HAAG/NEUHAUS, a.a.O., Art. 960d N 15; NEUHAUS/INAUEN, a.a.O., Art. 665a N 11).

**3.4.3.5** Die systematische Auslegung deutet somit darauf hin, dass in Bezug auf das Obligationenrecht bei einer Beteiligung von mindestens 20 % am Kapital nicht eine Vermutung vorliegt, wie dies im neuen Art. 960d OR festgehalten ist, sondern eine «safe haven-rule» wie dies im aArt. 665a OR nach der herrschenden Lehre sowie dem Wortlaut der Bestimmung nahe liegt. Da sich Art. 29 Abs. 2 und 3 MWSTG am aArt. 665 OR orientieren, spricht die systematische Auslegung dafür, dass die zehnpromzentige Beteiligung ebenfalls eine «safe haven-rule» darstellt und jede Beteiligung, die diese Grenze (quantitativ) überschreitet, das qualitative Kriterium erfüllt, wobei zusätzlich das zeitliche Kriterium ebenfalls erfüllt sein muss. Bei einer Beteiligung, die die 10 % Schwelle nicht übersteigt, ist im Einzelfall zu prüfen, ob das qualitative Element dennoch erfüllt ist.

**3.4.3.6** Ergänzend ist festzuhalten, dass Beteiligungsrechte und insbesondere die 10 %-Grenze zwar auch sonst im Steuerrecht eine Rolle spielen (z.B. im Bundesgesetz vom 14. Dezember 1990 über die direkte Bundessteuer [DBG, SR 642.11], dort Art. 18b, Art. 69 und Art. 70 Abs. 4 Bst. b DBG). Diese verfolgen aber andere Ziele als Art. 29 Abs. 2 und 3 MWSTG (insbesondere die Verminderung der wirtschaftlichen Doppelbelastung), die mit den vorliegenden nicht vergleichbar sind. Auch gibt es keine Hinweise, dass der Gesetzgeber in irgendeiner Weise einen Bezug zu diesen Regeln herstellen wollte. Darauf ist daher nicht weiter einzugehen.

**3.4.4** Sinn und Zweck der Norm lassen sich wiederum am besten dem Votum von SR Germann entnehmen (E. 3.4.2). Demnach sollten Halten, Erwerben und Verkauf von Beteiligungen als unternehmerische Tätigkeiten betrachtet werden, die zum Vorsteuerabzug berechtigen, sofern die unternehmerische Tätigkeit nicht ausschliesslich im von der Steuer

ausgenommenen Bereich erfolgt. Im Zentrum stand die Gleichbehandlung von Asset Deals (Unternehmensübertragung durch Übertragung von Aktiven und Passiven) und Share Deals (Unternehmensübertragung durch Übertragung von Beteiligungen). Die Regel soll aber weitergehen und bei allen Anteilen an einer Gesellschaft gelten, wenn es sich um eine qualifizierte Beteiligung handelt. Dies sei dann der Fall, wenn die Beteiligung aus betrieblichen Gründen und nicht nur als Finanzanlage gehalten werde.

Insbesondere diese letzte Aussage spricht dafür, dass es sich bei der Grenze von 10 Prozent, wie SR Germann ausführt, um eine Vermutung handelt, die jedoch in die eine oder andere Richtung umgestossen werden kann; bei Anteilen von mehr als 10 % kann die Vorinstanz den Gegenbeweis erbringen, bei Anteilen von weniger als 10 % steht dieser der Anteilshaberin zu. Entscheidend ist demnach, ob eine Beteiligung aus betrieblichen Gründen oder als Finanzanlage gehalten wird. Bei betrieblichen Gründen dürfte insbesondere – aber nicht nur – an Konzernstrukturen zu denken sein.

**3.4.5** Insgesamt ergibt die Auslegung somit, dass die in Art. 29 Abs. 3 MWSTG festgehaltene Grenze von 10 Prozent keine absolute Grösse ist. Die systematische Auslegung weist eher in Richtung einer «safe haven-rule», wonach eine Beteiligung von mindestens 10 % auf jeden Fall als Beteiligung im Sinne dieses Artikels gilt, während bei Anteilen von weniger als 10 % der Nachweis offensteht, dass es sich dennoch um eine Beteiligung im Sinne von Art. 29 Abs. 3 handelt (so die Meinung von ROBINSON, Kommentar MWSTG, Art. 29 N 31 m.H.; s.a. HONAUER/PROBST/ROHNER/FREY, a.a.O., Rz. 1890). Die Auslegung nach Sinn und Zweck weist in Verbindung mit der historischen Auslegung eher darauf hin, dass es sich bei dieser Grenze um eine widerlegbare Vermutung handelt (so die Meinung von BLUM, MWSTG Kommentar, Art. 29 N 30).

Beiden Auslegungen ist gemeinsam, dass bei Anteilen von weniger als 10 % der steuerpflichtigen Person der Beweis offensteht, dass dennoch eine Beteiligung im Sinne von Art. 29 Abs. 3 MWSTG vorliegt. Für den vorliegenden Fall kann daher offenbleiben, ob der Beweis, dass Anteile von mindestens 10 % keine Beteiligung darstellen, offensteht (Vermutung) oder nicht («safe haven-rule»). So oder anders steht der Beschwerdeführerin vorliegend der Beweis offen, dass ihr Anteil von 9 % am Kapital der A.\_\_\_\_\_ AG die Anforderungen von Art. 29 Abs. 3 MWSTG erfüllt. Im Folgenden ist darauf einzugehen, ob ihr dieser Beweis gelingt.



### 3.5

**3.5.1** Die Haltedauer erweist sich vorliegend als unproblematisch und wird auch von den Parteien als lang genug angesehen.

**3.5.2** Damit bleibt zu beurteilen, ob der Anteil der Beschwerdeführerin an der A. \_\_\_\_\_ AG als eine solche mit «massgeblichem Einfluss» zu gelten hat. Dabei ist im Einzelfall aufgrund der eingereichten Beweismittel zu beurteilen, ob der Beweis gelingt. Es ist das Zusammenspiel verschiedener Kriterien zu beurteilen, lässt sich doch nur in wenigen Fällen ein klares Kriterium feststellen, aufgrund dessen ein massgeblicher Einfluss quasi ohne Weiterungen anzunehmen ist.

**3.5.3** Die Beschwerdeführerin macht dabei insbesondere geltend, sie verfüge aufgrund eines Aktionärsbindungsvertrages, der zwischen den insgesamt fünf Aktionärinnen geschlossen wurde, gar über mehr Rechte als eine Sperrminorität und sie übe damit grossen Einfluss aus. Sie macht geltend, aufgrund des Vertrages über folgende Rechte zu verfügen:

- Einsitz im Shareholders' Committee sowie im Shareholders' Sub-Committee;
- absolutes Vetorecht bezüglich Auflösung, Statutenänderungen, Sitzverlegung, Stimmrechts- und Kapitalverwässerung, Aktivenbelastung, Kaufrechtsbeschränkungen, Ausweitung Geschäftstätigkeit (für letztere seien 92 % der Stimmen notwendig);
- absolutes Vetorecht bezüglich des Abschlusses, der Ergänzung oder der Beendigung eines Joint-Venture-, Partnerschafts- oder Konsortialvertrags;
- absolutes Vetorecht bezüglich der Genehmigung von Richtlinien für die Beschaffung, regulatorische Konformität, Arbeitssicherheit und -gesundheit;
- Antragsrecht auf Abberufung des Geschäftsführers;
- alternierend exklusives Recht zur Bestellung des Maintenance Directors und seines Stellvertreters;
- eingeschränktes Vetorecht bezüglich Verpfändung, hypothekarischen Belastungen, Verkauf oder Stimmrechtsveränderung der Anteile durch die Anteilseigner.

Diese Rechte ergeben sich grundsätzlich aus dem undatierten Aktionärsbindungsvertrag (Beschwerdebeilage 27). Allerdings wurden grosse Teile des Vertrages nur geschwärzt eingereicht. Somit ist nicht ersichtlich, ob sich in weiteren Klauseln Einschränkungen zu den genannten Rechten ergeben. Auch ist nicht klar, wie die Stimmrechte verteilt sind, auch wenn diese in der Regel dem Anteil am Kapital entsprechen. Aus diesem Vertrag kann die Beschwerdeführerin somit nichts zu ihren Gunsten ableiten. Daran ändert nichts, dass der Vertrag – wie die Beschwerdeführerin geltend macht – in weiten Teilen sensible Informationen enthalte. Die Beschwerdeführerin ist beweispflichtig. Dass sie dem Bundesverwaltungsgericht und zuvor der ESTV nur auszugsweise Informationen offenlegen will oder kann, kann nicht zu ihren Gunsten ausgelegt werden (vgl. Urteil des BVGer A-6002/2022 vom 21. Dezember 2023 E. 3.3.1 [dieses Urteil wurde in Bezug auf die hier wesentliche Beweiswürdigung mit Urteil des BGer 2C\_72/2024 vom 29. April 2024 bestätigt]). Der Aktionärsbindungsvertrag scheidet damit als Beweismittel zwar nicht aus, vermag den entsprechenden Beweis vorliegend aber nicht zu erbringen.

Auch dem beigelegten Tätigkeitsbeschrieb des Maintenance Directors (Beschwerdebeilage 28) lässt sich kein massgeblicher Einfluss auf die A. \_\_\_\_\_ AG entnehmen. Es ist nicht einmal ersichtlich, woher der beigelegte Auszug stammt.

Die Beschwerdeführerin erwähnt auch implizit (unter dem Titel des Vertrauensschutzes) den Zweck der Gesellschaft. Aus dem genannten Zweck ergibt sich ebenfalls nicht, dass sie einen massgeblichen Einfluss auf die A. \_\_\_\_\_ AG auszuüben vermöchte.

Weitere sachdienliche Beweismittel hat die Beschwerdeführerin nicht genannt und auch nicht beigelegt.

**3.5.4** Damit misslingt der Beschwerdeführerin der Beweis, dass ihr Anteil an der A. \_\_\_\_\_ AG ihr einen massgeblichen Einfluss auf diese Gesellschaft verschafft, weshalb sie an dieser Gesellschaft keine Beteiligung im Sinne von Art. 29 Abs. 3 MWSTG hält. Diesbezüglich liegt keine unternehmerische Tätigkeit im Sinne von Art. 10 Abs. 1<sup>ter</sup> MWSTG vor.

**3.6** In der gebotenen Kürze ist hier festzuhalten, dass das Darlehen, welches die Beschwerdeführerin der B. \_\_\_\_\_ AG gegeben hat, kein Anteil am (Eigen-)Kapital dieser Gesellschaft ist (vgl. E. 3.4.3.4). Dies steht im Einklang mit der Mehrwertsteuergesetzgebung, wo die Gewährung von

Darlehen eine von der Mehrwertsteuer ausgenommene Tätigkeit darstellt (E. 2.5). Es gibt keine Hinweise darauf, dass Art. 10 Abs. 1<sup>ter</sup> in Verbindung mit Art. 29 Abs. 3 MWSTG dazu eine Ausnahme darstellen sollte.

**3.7** Schliesslich beruft sich die Beschwerdeführerin auf Vertrauensschutz (dazu E. 2.7). Sie macht geltend, die Vorinstanz habe betreffend die Jahre 2015-2017 eine Kontrolle durchgeführt und dabei nichts beanstandet. Weiter macht sie geltend, die Vorinstanz habe eine Praxisänderung vorgenommen. Schliesslich nennt sie zwei Rulings der Vorinstanz, in denen Letztere die Steuerpflicht von ihr (der Beschwerdeführerin) bestätigt habe.

**3.7.1** Grundsätzlich ist eine Kontrolle, die sich auf einen zurückliegenden Zeitraum bezieht, nicht geeignet, eine hinreichende Vertrauensgrundlage für die Zukunft zu bilden. Denn es ergibt sich aus der Natur einer periodischen Kontrolle, dass es der Steuerbehörde offenstehen soll, bei jeder weiteren Kontrolle die Situation neu zu beurteilen. Der Zweck einer Kontrolle besteht darin, die Steuerforderung des Staates sicherzustellen. Sie dient nicht dazu, die Steuerpflichtigen von der Begehung von Fehlern abzuhalten und diese von ihrer Eigenverantwortung zu entbinden. Es obliegt den Steuerpflichtigen sich zu informieren und die nötigen Massnahmen zu treffen, um eine korrekte Besteuerung zu gewährleisten (Urteile des BVGer A-601/2019 vom 19. Februar 2020 E. 3.5.2 [bestätigt mit BGE 148 II 233 E. 5.5.3], A-4913/2013 vom 23. Oktober 2014 E. 3.5.6 m.H.). Letzteres ergibt sich ebenso aus dem im Mehrwertsteuerrecht geltenden (modifizierten) Selbstveranlagungsprinzip (vgl. dazu BGE 140 II 202 E. 5.4 m.H.; statt vieler: Urteil des BVGer A-582/2023 vom 17. Mai 2024 E. 3.5.1 m.w.H.). Für den vorliegenden Fall lässt sich folgern, dass sich die Beschwerdeführerin nicht ohne Weiteres darauf verlassen durfte, dass die ESTV nach der Kontrolle der Steuerjahre 2015 bis 2017 von sich aus Beanstandungen vornehmen würde, falls sich das Vorgehen der Beschwerdeführerin nachträglich als nicht korrekt erweisen sollte. Insbesondere durfte sie nicht davon ausgehen, dass die Person, die die Kontrolle für die ESTV durchführte, die Steuerpflicht der Beschwerdeführerin geprüft hatte und dies auch für die folgenden Jahre bestätigt worden wäre.

Vorliegend muss daher nicht weiter geprüft werden, ob sich die Verhältnisse in der Zwischenzeit geändert haben. So oder anders kann die Beschwerdeführerin aus der Kontrolle der Vorjahre nichts für die Folgejahre ableiten.

**3.7.2** Weiter macht die Beschwerdeführerin geltend, die Vorinstanz habe ihre Praxis betreffend die Anerkennung von Holdinggesellschaften geändert.

Die Beschwerdeführerin erklärt nicht genauer, worin die Praxisänderung der Vorinstanz liegen soll. Letztere hat die Beschwerdeführerin während sämtlicher hier relevanter Steuerperioden als Holdinggesellschaft anerkannt. Zwar wurde das kantonale Holdingprivileg per 1. Januar 2020 abgeschafft (E. 2.4.2). Für die Beschwerdeführerin hatte dies in mehrwertsteuerrechtlicher Hinsicht jedoch keine Folgen, da sie – wie erwähnt – weiterhin für Zwecke der Mehrwertsteuer als Holdinggesellschaft galt. Damit ist nicht ersichtlich, dass die Vorinstanz eine die Beschwerdeführerin betreffende Praxisänderung vorgenommen hätte. Was die Beschwerdeführerin aus diesem Argument zu ihren Gunsten ableiten will, ist nicht evident.

Zudem ist zwar richtig, dass Art. 10 Abs. 1<sup>ter</sup> MWSTG erst per 1. Januar 2018 in Kraft getreten ist. Die entsprechende Regel war zuvor jedoch in aArt. 9 MWSTV enthalten (E. 2.2.3), welcher von der Vorinstanz – soweit ersichtlich – wie der neue Art. 10 Abs. 1<sup>ter</sup> MWSTG angewendet wurde. Auch hier ist keine Praxisänderung durch die Vorinstanz auszumachen. Ob unter diesen Umständen auf das Urteil des Bundesgerichts 2C\_1002/2014 vom 28. Mai 2015 abgestellt werden kann, kann jedoch offenbleiben, da dieses für die im vorliegenden Urteil entscheidende Frage nicht einschlägig ist. Auch in diesem Entscheid ging es um die subjektive Steuerpflicht, allerdings nicht um die hier entscheidende Frage, wie Art. 29 Abs. 2 und 3 MWSTG auszulegen sind.

**3.7.3** Zuletzt nennt die Beschwerdeführerin zwei Rulings. Auf die entsprechenden Schreiben ist im Folgenden einzugehen.

#### **3.7.4**

**3.7.4.1** Am 5. Juni 2018 bat die Beschwerdeführerin die Vorinstanz um Bestätigung der Vorsteuerkorrekturmethode und zwar in Form einer verbindlichen Auskunft nach Art. 69 MWSTG.

Als «Hintergrund und Ausgangslage» gibt sie an, seit dem 10. März 2010 im Handelsregister des Kantons Zug eingetragen zu sein. Ihr statutarischer Zweck bestehe hauptsächlich im Erwerb, der dauernden Verwaltung und Verwertung von Beteiligungen an in- und ausländischen Unternehmen. Da sie in der Schweiz keine Geschäftstätigkeit ausübe und die vorausgesetzten Beteiligungs- bzw. Ertragsverhältnisse aufweise, werde sie seit ihrer

Gründung durch die Steuerverwaltung des Kantons Zug als Holdinggesellschaft besteuert. Im Hinblick auf den Erwerb von Beteiligungen erwarte sie eine erhebliche Vorsteuerbelastung. Daher habe sie sich im Januar 2015 freiwillig ins schweizerische Mehrwertsteuerregister eintragen lassen. Die Mehrwertsteuer werde seither nach vereinnahmten Entgelten abgerechnet. Da sie (die Beschwerdeführerin) seit 2017 neben Dividenden auch Zinseinkünfte aus Darlehen vereinnahme, müsse eine entsprechende Vorsteuerkorrektur vorgenommen werden. Vor diesem Hintergrund wünsche sie sich Klarheit bezüglich der momentan angewandten Vorsteuerkorrekturmethode. Des Weiteren bestehe eine Unsicherheit bezüglich mehrwertsteuerlicher Behandlung einzelner bezogener Leistungen, welche ebenfalls im Rahmen dieser Anfrage geklärt werden sollten.

Unter dem Titel «Einnahmen» nennt die Beschwerdeführerin Dividenden, welche keine Vorsteuerkorrektur zur Folge hätten, sowie Zinserträge aufgrund eines Darlehens, welche nicht zum Vorsteuerabzug berechtigten. Diese ausgenommenen Umsätze würden, da sie nach vereinnahmten Entgelten abrechne, erst in dem Quartal deklariert, in dem sie tatsächlich vereinnahmt würden.

Unter dem Titel «Ausgaben» nennt die Beschwerdeführerin – soweit hier relevant – nicht ihre Ausgaben, sondern geht gleich auf den Vorsteuerabzug ein. Sie hält fest, dass nach Art. 29 Abs. 2 MWSTG das Recht zum Vorsteuerabzug im Rahmen der unternehmerischen Tätigkeit des Erwerbens, Haltens und Veräusserns von Beteiligungen bestehe. Sie werde durch die Zuger Steuerverwaltung als Holdinggesellschaft besteuert. Gemäss MWST-Info 09 werde sie damit auch für die Belange der Mehrwertsteuer als Holdinggesellschaft anerkannt. Demzufolge sei sie berechtigt, Vorsteuern, die im Rahmen des Erwerbens, Haltens und Veräusserns von Kapitalbeteiligungen angefallen seien, in Abzug zu bringen.

Im Folgenden schildert die Beschwerdeführerin, wie ihrer Meinung nach die Vorsteuern geltend zu machen seien. Diesbezüglich hält sie für fraglich, wann die Zinseinnahmen als vereinnahmt zu gelten haben und wann somit die entsprechende Vorsteuerkorrektur zu deklarieren sei. Sie stellt sich auf den Standpunkt, dass dies dann der Fall sei, wenn die Zinsen durch den Schuldner tatsächlich bezahlt worden seien.

Die Beschwerdeführerin bat um Bestätigung, dass die folgenden Sachverhalte mehrwertsteuerlich korrekt beurteilt und abgewickelt wurden:

- A) Solange der Beschwerdeführerin das Holdingprivileg durch die Zuger Steuerverwaltung zuerkannt werde, sei sie auch als Holdinggesellschaft für Belange der Mehrwertsteuer anerkannt und somit grundsätzlich zum Vorsteuerabzug berechtigt;
- B) Solange die oben genannten Voraussetzungen (Zinseinnahmen betragen mehr als Fr. 10'000.-- pro Jahr und mehr als 5 % des Gesamtumsatzes) erfüllt seien, sei sie (die Beschwerdeführerin) dazu berechtigt, die nicht direkt zuordenbaren Vorsteuern (gemischte Verwendung) anhand der 0.02 %-Pauschale zu korrigieren;
- C) Solange sie (die Beschwerdeführerin) die Mehrwertsteuer nach vereinbarten Entgelten abrechne, seien die Zinserträge inklusive Vorsteuerkorrektur erst dann zu deklarieren, wenn diese tatsächlich bezahlt worden seien (Geldfluss);
- D) [...].

**3.7.4.2** Es ging also nicht um die Bestätigung, dass die Beschwerdeführerin steuerpflichtig ist (auch wenn die Frage nach der Vorsteuerabzugsberechtigung und der -korrekturmethode impliziert, dass die Beschwerdeführerin vorsteuerabzugsberechtigt und daher steuerpflichtig ist). Aufgrund des (modifizierten) Selbstveranlagungsprinzips (vgl. E. 3.7.1) war die Beschwerdeführerin gehalten, ihre Steuerpflicht selbständig abzuklären. Die Vorinstanz durfte bei ihrer Auskunft davon ausgehen, dass die Beschwerdeführerin dies getan hatte, zumal die Beschwerdeführerin in der Anfrage festhielt, dass sie sich freiwillig ins Mehrwertsteuerregister habe eintragen lassen. Insbesondere hat die Beschwerdeführerin in ihrer Feststellung A) das Wort «grundsätzlich» verwendet («und somit grundsätzlich zum Vorsteuerabzug berechtigt»). Die Vorinstanz durfte somit davon ausgehen, dass es der Beschwerdeführerin darum ging, dass ihr Status als Holdinggesellschaft bestätigt würde, womit sie – bei Vorliegen der übrigen Voraussetzungen – zum Vorsteuerabzug berechtigt war. Der Beschwerdeführerin ging es – wie erwähnt – bei der Auskunft nicht um die Feststellung einer eventuellen Mehrwertsteuerpflicht. So hat sie in dieser Anfrage weder erwähnt, worin ihre Beteiligung bestehe, noch, dass sie auch das Darlehen als Beteiligung sehe. Die Vorinstanz darf sich bei einer Auskunft nach Art. 69 MWSTG auf den von der auskunftsuchenden Person geschilderten Sachverhalt beschränken und muss nicht weitere Elemente abklären, selbst wenn ihr dies aufgrund von ihr unabhängig von der Auskunft eingereichter Unterlagen möglich wäre. Im Rahmen von Art. 69 MWSTG hat die Vorinstanz konkrete Fragen der Steuerpflichtigen zu beantworten und nicht diese zu beraten, geschweige denn für diese Steuerplanung zu betreiben.

**3.7.4.3** Aus dem Antwortschreiben der Vorinstanz vom 27. Juni 2018 geht denn auch nur hervor, dass diese den Holdingsstatus der Beschwerdeführerin weiterhin anerkannte, ohne dass sie sich zur Steuerpflicht oder Vorsteuerabzugsberechtigung geäussert hätte.

Bei der Vorsteuerkorrekturmethode erklärte die Vorinstanz, die 3-Topf-Methode (Unterteilung der Vorsteuern in direkt zuordenbare und nicht direkt zuordenbare Aufwendungen) finde bei Holdinggesellschaften keine Anwendung. Hingegen bestätigte sie, dass die Beschwerdeführerin die Vorsteuern mittels der Pauschale von 0.02 % korrigieren könne.

**3.7.4.4** Aus dem genannten Ruling kann die Beschwerdeführerin somit nichts zu ihren Gunsten ableiten. Es ging nicht um die Frage der Steuerpflicht, weshalb die vorliegende relevante Frage, ob nämlich die Beschwerdeführerin steuerpflichtig ist, gar nicht Gegenstand des Rulings war.

### **3.7.5**

**3.7.5.1** Am 26. November 2020 wandte sich die Beschwerdeführerin erneut an die Vorinstanz. Sie bat um Bestätigung, dass die Abschaffung des kantonalen Holdingprivilegs per 1. Januar 2020 keine Auswirkungen auf ihren Vorsteuerabzug und die Vorsteuerkorrektur mittels Pauschalen habe. Die Beschwerdeführerin verwies darin auf ihre zuvor gestellte Anfrage sowie die Antwort der Vorinstanz darauf (E. 3.7.4). Erstmals bekundete sie ihre Auffassung, dass – entgegen der MWST-Info 09 – auch Anteile von weniger als 10 % Beteiligungen im Sinne von Art. 29 Abs. 3 MWSTG sein könnten. Sie begründete, warum ihr 9 %-Anteil an der A.\_\_\_\_\_ AG als Beteiligung in diesem Sinne gelten solle. Soweit ersichtlich, brachte sie hier auch erstmals das Argument vor, eine Beteiligung am Fremdkapital könne eine Beteiligung im Sinne von Art. 29 Abs. 3 MWSTG darstellen.

Erstmals bat die Beschwerdeführerin nun auch um Bestätigung, dass es sich bei ihren Anteilen von 9 % an der A.\_\_\_\_\_ AG und dem Darlehen an die B.\_\_\_\_\_ AG um Beteiligungen im Sinne von Art. 29 Abs. 3 MWSTG handle.

Sie ersuchte konkret um folgende Bestätigungen:

- dass es sich bei ihrem Anteil von 9 % an der A.\_\_\_\_\_ AG um eine qualifizierte Beteiligung im Sinne von Art. 29 Abs. 2 MWSTG im Zusammenhang mit Art. 29 Abs. 3 MWSTG handle;

- dass es sich bei ihrem Darlehen an der B. \_\_\_\_\_ AG um eine solche Beteiligung handle,
- dass sie für die Belange der Mehrwertsteuer als Holdinggesellschaft anerkannt sei,
- dass sie dazu berechtigt sei, die Vorsteuer mittels Pauschalen von 0.02 % zu korrigieren,
- dass sämtliche im Zusammenhang mit der Holdingtätigkeit anfallenden Vorsteuern aufgrund der unternehmerischen Tätigkeit nach den Art. 10 Abs. 1<sup>ter</sup> und Art. 29 Abs. 2 und 3 MWSTG unter Berücksichtigung der vorgängig berechneten Vorsteuerkorrektur abzugsberechtigt seien,
- dass die Zinserträge, solange sie die Mehrwertsteuer nach vereinnahmen Entgelten abrechne, diese sowie die Vorsteuerkorrektur erst dann zu deklarieren sei, wenn diese Zinsen tatsächlich vom Darlehensnehmer bezahlt worden seien.

**3.7.5.2** Mit Schreiben vom 16. Dezember 2020 lehnte es die Vorinstanz ab, die Anteile von 9 % an der A. \_\_\_\_\_ AG als Beteiligung zu akzeptieren. Auch die Vergabe des Darlehens an die B. \_\_\_\_\_ AG qualifizierte sie nicht als Beteiligung. Hingegen bestätigte sie, dass die Beschwerdeführerin weiterhin als Holdinggesellschaft angesehen werde. Weiter hielt die Vorinstanz fest, die Beschwerdeführerin könne «selbstverständlich – wie jede andere steuerpflichtige Person – eine aufgrund von Zinseinnahmen vorzunehmende Vorsteuerkorrektur» mittels der genannten Pauschale von 0.02 % korrigieren.

Hier zeigt sich wiederum deutlich, dass die Vorinstanz davon ausging, dass die Beschwerdeführerin mehrwertsteuerpflichtig sei. Da die Beschwerdeführerin sich ins Register der mehrwertsteuerpflichtigen Personen hatte eintragen lassen, durfte sie auf deren Einschätzung abstellen, ohne dies weiter prüfen zu müssen. Wie bereits in Bezug auf das erste Schreiben erwähnt, ging es auch bei dieser Anfrage der Beschwerdeführerin nicht um die Bestätigung ihrer Mehrwertsteuerpflicht, sondern darum, wie sie als bereits mehrwertsteuerpflichtige Person die Vorsteuern zu korrigieren habe.

**3.7.6** Insgesamt ist damit festzuhalten, dass sich die Beschwerdeführerin nicht erfolgreich auf den Schutz ihres berechtigten Vertrauens berufen kann, weil entweder die Handlungen der Vorinstanz gar keine Grundlage



für ein solches Vertrauen bilden können oder die hier vorliegend relevante Frage gar nicht Gegenstand der Anfragen war.

**3.7.7** Damit kann auch offenbleiben, welche Art von Leistungen die Beschwerdeführerin bezogen hat, für die sie den Vorsteuerabzug geltend machen wollte.

**3.8** Nach dem Gesagten ist die Beschwerde abzuweisen, soweit darauf einzutreten ist.

#### **4.**

**4.1** Ausgangsgemäss hat die unterliegende Beschwerdeführerin die Verfahrenskosten zu tragen (Art. 63 Abs. 1 VwVG). Diese sind auf Fr. 16'500.-- 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 (vgl. Art. 64 Abs. 1 VwVG e contrario und Art. 7 Abs. 1 VGKE e contrario sowie Art. 7 Abs. 3 VGKE).

*(Das Dispositiv befindet sich auf der nächsten Seite.)*

**Demnach erkennt das Bundesverwaltungsgericht:**

**1.**

Die Beschwerde wird abgewiesen, soweit darauf eingetreten wird.

**2.**

Die Verfahrenskosten in Höhe von Fr. 16'500.-- werden der Beschwerdeführerin auferlegt. Der von ihr in gleicher Höhe geleistete Kostenvorschuss wird zur Bezahlung der Verfahrenskosten verwendet.

**3.**

Es wird keine Parteientschädigung zugesprochen.

**4.**

Dieses Urteil geht an die Beschwerdeführerin und die Vorinstanz.

Für die Rechtsmittelbelehrung wird auf die nächste Seite verwiesen.

Der vorsitzende Richter:

Die Gerichtsschreiberin:

Keita Mutombo

Susanne Raas

**Rechtsmittelbelehrung:**

Gegen diesen Entscheid kann innert 30 Tagen nach Eröffnung beim Bundesgericht, Schweizerhofquai 6, 6004 Luzern, 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: