



Urteil vom 27. Dezember 2022

Besetzung

Richter Jürg Steiger (Vorsitz),
Richter Keita Mutombo, Richterin Iris Widmer,
Gerichtsschreiber Matthias Gartenmann.

Parteien

K. _____ AG,
vertreten durch
bcs steuerexperten ag,
Beschwerdeführerin,

gegen

Eidgenössische Steuerverwaltung ESTV,
Hauptabteilung Mehrwertsteuer,
Vorinstanz.

Gegenstand

Steuerperiode 2019 (Vorsteuerabzug).

Sachverhalt:**A.**

Die K._____ AG (nachfolgend: Steuerpflichtige) mit Sitz in Weinfelden bezweckt den Erwerb, das Halten, die Verwaltung und die Veräusserung von Beteiligungen und Vermögen aller Art, die damit zusammenhängende Erbringung von Dienstleistungen und Beratung sowie den Handel mit Waren aller Art. Sie ist seit dem 1. April 2019 im Register der Mehrwertsteuerpflichtigen bei der Eidgenössischen Steuerverwaltung (nachfolgend: ESTV) eingetragen und rechnet nach der Methode der vereinnahmten Entgelte ab.

B.

Die Steuerpflichtige deklarierte in der Abrechnungsperiode des 2. Quartals 2019 Vorsteuern in der Höhe von Fr. 71'013.55.

C.

Die ESTV forderte die Steuerpflichtige mit dem Schreiben vom 11. Februar 2020 auf, sämtliche Rechnungskopien in Bezug auf die in der Abrechnungsperiode des 2. Quartals 2019 unter der Ziff. 382 deklarierte Bezugsteuer einzureichen.

D.

Mit der E-Mail vom 5. März 2020 kam die Steuerpflichtige dieser Aufforderung nach und reichte Rechnungskopien des 2. Quartals 2019 ein.

E.

Die ESTV bat die Steuerpflichtige mit dem Schreiben vom 20. April 2020 um weitere Unterlagen und stellte fest, dass die Steuerpflichtige die deklarierte Bezugsteuer vollumfänglich als Vorsteuer geltend machte, obschon die bezogenen Leistungen mehrwertsteuerlich per Beginn der Steuerpflicht am 1. April 2019 teilweise resp. vollumfänglich als verbraucht gelten würden. Die ESTV ersuchte die Steuerpflichtige zudem um eine kurze Stellungnahme, ob sie in den Kalenderjahren 2015 bis 2018 für jeweils mehr als Fr. 10'000.- Leistungen bezogen habe, welche der Bezugsteuer unterlagen.

F.

Die Steuerpflichtige reichte mit der E-Mail vom 4. Mai 2020 die geforderten Unterlagen ein und machte geltend, dass die auf den Rechnungen angegebenen Leistungsperioden zwar teilweise auch den Zeitraum vor dem 1. April 2020 (recte: 1. April 2019) umfassten. Bei den Leistungen, welche

der Bezugsteuer unterlägen, entstehe der Anspruch auf Vorsteuerabzug jedoch im Zeitpunkt der Abrechnung. Die Bezugsteuerschuld bei der Abrechnung nach vereinbarten Entgelten entstehe nämlich mit der Rechnungsstellung.

G.

Mit den Schreiben vom 2. und 3. Juni 2020 hat die ESTV die Abrechnung der Steuerpflichtigen über die Abrechnungsperiode des 2. Quartals 2019 um den Betrag von Fr. 63'537.50 korrigiert, da für die vor dem Eintritt der Inlandsteuerpflicht empfangenen Leistungen keine Berechtigung zum Vorsteuerabzug bestehe.

H.

Die Steuerpflichtige teilte der ESTV mit dem Schreiben vom 17. Juni 2020 mit, dass sie mit den Korrekturen nicht einverstanden sei und ersuchte um die Ausstellung einer einsprachefähigen Verfügung.

I.

Mit der Verfügung vom 28. Oktober 2020 setzte die ESTV die Steuerforderung gegenüber der Steuerpflichtigen für die Steuerperiode 2019 (für die Zeit vom 1. Januar bis 31. Dezember 2019) auf Fr. 61'644.- und die Mehrwertsteuernachforderung (unter Berücksichtigung der deklarierten Steuer) auf Fr. 63'538.- zzgl. Verzugszins fest.

J.

Mit Eingabe vom 9. November 2020 erhob die Steuerpflichtige gegen die Verfügung vom 28. Oktober 2020 Einsprache.

K.

Mit dem Einspracheentscheid vom 12. Januar 2022 wies die ESTV die Einsprache ab und setzte die Steuerforderung gegenüber der Steuerpflichtigen für die Steuerperiode 2019 (für die Zeit vom 1. Januar bis 31. Dezember 2019) auf Fr. 61'644.- und die Mehrwertsteuernachforderung für die Steuerperiode 2019 auf Fr. 63'538.- zzgl. Verzugszins fest. Zur Begründung legte die ESTV im Wesentlichen dar, die Leistungen, welche die Steuerpflichtige vor dem Verzicht auf die Befreiung von der subjektiven Steuerpflicht per 1. April 2019 bezogen habe, würden nicht zum Vorsteuerabzug berechtigen. Die ESTV habe betreffend die während dem Zeitraum zwischen dem 12. Juni 2014 und dem 24. Mai 2019 bezogenen Dienstleistungen jeweils eine Aufteilung pro rata temporis vorgenommen. Nur der nach

dem 1. April 2019 bezogene Anteil der Dienstleistungen berechtigt zum Vorsteuerabzug.

L.

Mit Eingabe vom 14. Februar 2022 erhob die Steuerpflichtige (nachfolgend: Beschwerdeführerin) Beschwerde gegen den Einspracheentscheid vom 12. Januar 2022 beim Bundesverwaltungsgericht. Sie beantragt die Aufhebung des Einspracheentscheids der ESTV (nachfolgend: Vorinstanz) vom 12. Januar 2022 und die Gewährung des Vorsteuerabzugs auf den in der Steuerperiode 2019 deklarierten Leistungsbezügen im Umfang, in dem die Leistungserbringung nach dem 1. April 2019 erfolgt sei, sowie die Festsetzung der «Vorsteuerkürzung» in Bezug auf die vor dem 1. April 2019 erbrachten Leistungen auf Fr. 13'069.59.-. Eventualiter sei per Eintritt in die Steuerpflicht per 1. April 2019 bezüglich der noch nicht in Gebrauch genommenen Dienstleistungen eine Einlageentsteuerung auf den Zeitwert zu gewähren oder die erzielte Erfolgsprämie für den erfolgreichen Abschluss der M&A-Transaktion als ausgenommene Leistung zu qualifizieren unter Auferlegung der Gerichtskosten sowie einer Parteientschädigung zulasten der Vorinstanz. Zur Begründung bringt die Beschwerdeführerin im Wesentlichen vor, mit der Aufteilung der bezogenen Dienstleistungen pro rata temporis unterstelle die Vorinstanz, dass die Leistungserbringung jeweils über den gesamten Leistungszeitraum gleichmässig angefallen sei. Dies sei aber nicht der Fall. Ein grosser Teil der aus dem Ausland bezogenen Beratungsleistungen sei nach dem 1. April 2019 erbracht worden.

M.

Mit der Vernehmlassung vom 24. März 2022 beantragt die Vorinstanz die Abweisung der Beschwerde und die Bestätigung des Einspracheentscheids vom 12. Januar 2022 unter Kostenfolge zulasten der Beschwerdeführerin.

Auf die Ausführungen der Verfahrensbeteiligten und die eingereichten Akten wird – soweit sie für den Entscheid wesentlich sind – in den nachfolgenden Erwägungen näher eingegangen.

Das Bundesverwaltungsgericht zieht in Erwägung:

1.

1.1 Das Bundesverwaltungsgericht beurteilt nach 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). Soweit das VGG nichts anderes bestimmt, richtet sich das Verfahren nach den Vorschriften des VwVG (Art. 37 VGG, i.V.m. Art. 81 des Bundesgesetzes über die Mehrwertsteuer vom 12. Juni 2009 [MWSTG, SR 641.20]).

1.2 Die Beschwerdeführerin ficht einen Einspracheentscheid der ESTV vom 12. Januar 2022 an. Der Einspracheentscheid stellt eine Verfügung im Sinne von Art. 5 VwVG dar. Eine Ausnahme in sachlicher Hinsicht nach Art. 32 VGG liegt nicht vor und die Vorinstanz ist eine Behörde im Sinne von Art. 33 VGG. Das Bundesverwaltungsgericht ist somit zur Beurteilung dieser Beschwerde sachlich und funktionell zuständig. Die Beschwerdeführerin ist zur Beschwerdeführung berechtigt (Art. 48 VwVG), hat die Beschwerde frist- und formgerecht eingereicht (Art. 50 und 52 VwVG) und den Kostenvorschuss rechtzeitig bezahlt (Art. 63 Abs. 4 VwVG), weshalb auf die Beschwerde einzutreten ist.

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

1.4 Die für die Entscheidungsfindung und Rechtsanwendung vorzunehmende Tatsachenfeststellung setzt voraus, dass die Sachlage korrekt und vollständig ermittelt wurde. Das Verwaltungsverfahren und die Verwaltungspflege werden deshalb grundsätzlich von der Untersuchungsmaxime beherrscht (Art. 12 VwVG). Demnach muss die entscheidende Behörde den Sachverhalt von sich aus abklären. Sie trägt die Beweisführungslast (sog. subjektive oder formelle Beweislast). Der Untersuchungsgrundsatz wird im Mehrwertsteuerverfahren indes dadurch relativiert, dass der steuerpflichtigen Person spezialgesetzlich statuierte Mitwirkungspflichten auferlegt werden (vgl. Art. 13 VwVG; BVGE 2009/60 E. 2.1.2). Dazu zählt namentlich das im Mehrwertsteuerrecht geltende Selbstveranlagungsprinzip

(BGE 137 II 136 E. 6.2; Urteile des BGer 2C_353/2013 vom 23. Oktober 2013 E. 3.3, 2C_970/2012 vom 1. April 2013 E. 4.1).

1.5

1.5.1 Im Verfahren vor dem Bundesverwaltungsgericht gilt der Grundsatz der freien Beweiswürdigung (BGE 130 II 485 E. 3.2). Die Beweiswürdigung endet mit dem richterlichen Entscheid darüber, ob eine rechtserhebliche Tatsache als erwiesen zu gelten hat oder nicht. Der Beweis ist geleistet, wenn das Gericht gestützt auf die freie Beweiswürdigung zur Überzeugung gelangt ist, dass sich der rechtserhebliche Sachumstand verwirklicht hat. Gelangt das Gericht nicht zu diesem Ergebnis, kommen die Beweislastregeln zur Anwendung. Dabei ist im Fall der Beweislosigkeit zuungunsten jener Partei zu urteilen, welche die Beweislast trägt. Im Steuerrecht gilt, dass die Steuerbehörde die Beweislast für die steuerbegründenden und -erhöhenden Tatsachen trägt, während die steuerpflichtige Person für die steueraufhebenden und -mindernden Tatsachen beweisbelastet ist (statt vieler: BGE 140 II 248 E. 3.5; Urteil des BGer 2C_353/2013 vom 23. Oktober 2013 E. 3.3; Urteil des BVGer A-4308/2015 vom 18. Februar 2016 E. 1.4.2 mit Hinweisen). Leitet die steuerpflichtige Person aus einem internationalen Verhältnis etwas zu ihren Gunsten ab, treffen sie erhöhte Beweisanforderungen und Auskunftspflichten (Urteil des BGer 2C_942/2017 vom 1. Februar 2018 E. 3.3). Nachträglich erstellte Beweismittel weisen im Steuerrecht nach konstanter Rechtsprechung nur einen stark eingeschränkten Beweiswert auf (vgl. dazu die Urteile des BVGer A-4580/2014 vom 9. Juni 2015 E. 4.4.2.5; A-5166/2011 vom 3. Mai 2012 E. 3.3.2; A-2541/2008 vom 9. September 2009 E. 3.3.1 und A-1367/2006 vom 2. Juni 2008 E. 4.2.2).

1.5.2 Im Weiteren verpflichtet das Prinzip der Rechtsanwendung von Amtes wegen Verwaltung und Gericht auf den festgestellten Sachverhalt jenen Rechtssatz anzuwenden, den sie als den zutreffenden erachten, und ihm jene Auslegung zu geben, von der sie überzeugt sind. Von den Verfahrensbeteiligten nicht aufgeworfene Rechtsfragen werden von der Beschwerdeinstanz nur geprüft, wenn hierzu aufgrund der Parteivorbringen oder anderer sich aus den Akten ergebender Anhaltspunkte hinreichender Anlass besteht (BGE 119 V 347 E. 1a; BVGE 2010/64 E. 1.4.1; Urteil des BVGer A-4271/2016 vom 21. Juni 2017 E. 1.4.2).

2.

Das MWSTG ist am 1. Januar 2010 in Kraft getreten. Mit dem Inkrafttreten dieses Gesetzes wurden die Bestimmungen des bis dahin gültigen Bundesgesetzes vom 2. September 1999 über die Mehrwertsteuer (aMWSTG; AS 2000 1300 ff.) aufgehoben (vgl. Art. 110 MWSTG).

In der vorliegend zu beurteilenden Sache ist die Höhe der Bezugsteuer betreffend die Steuerperiode 2019 streitig, womit in casu das MWSTG (mitsamt der zugehörigen Mehrwertsteuerverordnung vom 27. November 2009 [MWSTV, SR 641.201]) in der im Jahr 2019 gültigen Fassung massgebend ist, worauf nachfolgend – wo nicht anders vermerkt – referenziert wird.

Soweit im Folgenden auf die Rechtsprechung zum aMWSTG verwiesen wird, liegt der Grund darin, dass diese im vorliegenden Fall auch für das MWSTG übernommen werden kann.

2.1 Gemäss Art. 130 Abs. 1 der Bundesverfassung der Schweizerischen Eidgenossenschaft vom 18. April 1999 (BV, SR 101) erhebt der Bund eine Mehrwertsteuer. Nach der Belastungskonzeption der Mehrwertsteuer zielt diese auf den «nicht unternehmerischen Endverbrauch im Inland» ab (Art. 1 Abs. 1 Satz 2 MWSTG sowie Urteil des BGer 2C_1076/2015 vom 9. Dezember 2016 E. 2.1).

2.2 Die Erhebungskonzeption der Mehrwertsteuer kommt im System der Netto-Allphasensteuer mit Vorsteuerabzug zum Ausdruck (Art. 1 Abs. 1 Satz 1 MWSTG). Aus Praktikabilitätsgründen erfolgt der Bezug der Mehrwertsteuer auf Stufe der leistungserbringenden Personen, obschon nicht diese, sondern die leistungsbeziehenden Personen die Destinatäre der Mehrwertsteuer sind (BGE 142 II 488 E. 2.2.2 mit Hinweisen; Urteil des BGer 2C_1076/2015 vom 9. Dezember 2016 E. 2.1).

2.3 Die Steuer wird auf den im Inland von steuerpflichtigen Personen gegen Entgelt erbrachten Leistungen (Inlandsteuer), auf dem Bezug von Leistungen von Unternehmen mit Sitz im Ausland durch Empfänger und Empfängerinnen im Inland (Bezugsteuer) und auf Einfuhren von Gegenständen (Einfuhrsteuer) erhoben (Art. 1 Abs. 2 MWSTG). Die Erhebung erfolgt nach den Grundsätzen der Wettbewerbsneutralität, der Entrichtungs- und Erhebungswirtschaftlichkeit sowie der Überwälzbarkeit (Art. 1 Abs. 3 MWSTG).

2.4 Dienstleistungen von Unternehmen, die ihren Sitz im Ausland haben und nicht im Register der steuerpflichtigen Personen eingetragen sind, unterliegen der Bezugsteuer, sofern sich der Ort der Leistung nach Art. 8 Abs. 1 MWSTG im Inland befindet (Art. 45 Abs. 1 Bst. a MWSTG). Für die Bezugsteuerpflicht wird zudem vorausgesetzt, dass die betreffende Dienstleistung eine (objektiv) steuerbare Leistung bildet (Urteil des BGer 2C_1076/2015 vom 9. Dezember 2016 E. 4.1; Urteil des BVGer A-904/2017 vom 18. Dezember 2017 E. 2.2.1). Nicht der Bezugsteuer unterliegen folglich steuerausgenommene Leistungen im Sinne von Art. 21 MWSTG und steuerbefreite Leistungen im Sinne von Art. 23 MWSTG (vgl. Art. 109 Abs. 1 MWSTV; seit 1.1.2018 explizit in Art. 45a MWSTG).

2.5 Sinn der Bezugsteuer ist die Realisierung des aus der Wettbewerbsneutralität fließenden Bestimmungslandprinzips im internationalen Verhältnis. Wettbewerbsvorteile für ausländische Anbieter sollen damit vermieden werden. Die Bezugsteuer trägt zur lückenlosen Erfassung der Leistungen am Ort des Verbrauchs bei (ALOIS CAMENZIND et al., Handbuch zum Mehrwertsteuergesetz [MWSTG], 3. Aufl. 2012, N. 2092). Mittels der Bezugsteuer werden Leistungen, die aus dem Ausland bezogen werden, auf die gleiche Weise mit der Steuer belastet, wie wenn sie im Inland (von einer steuerpflichtigen Person) bezogen worden wären. Der Unterschied besteht insbesondere darin, dass die Steuer direkt beim Leistungsempfänger erhoben wird und nicht beim leistungserbringenden Unternehmen, das dann die Steuer auf den Leistungsempfänger überwälzt (Urteil des BVGer A-904/2017 vom 18. Dezember 2017 E. 2.2.2).

2.6 (Bezug)steuerpflichtig ist der Empfänger der Leistung im Inland, sofern er entweder nach Art. 10 MWSTG steuerpflichtig ist (Art. 45 Abs. 2 Bst. a MWSTG) oder – bei gegebenen weiteren Voraussetzungen – im Kalenderjahr für mehr als Fr. 10'000.- der Bezugsteuer unterliegende Leistungen bezieht (Art. 45 Abs. 2 Bst. b MWSTG).

2.7 Als Steuer- und Abrechnungsperiode für nach Art. 45 Abs. 2 Bst. b MWSTG Bezugsteuerpflichtige (i.e. Bezug von der Bezugsteuer unterliegenden Leistungen für mehr als Fr. 10'000.-) gilt das Kalenderjahr (Art. 47 Abs. 2 MWSTG). Gemäss Art. 66 Abs. 3 MWSTG hat sich die einzig für die Bezugsteuer steuerpflichtige Person innert 60 Tagen nach Ablauf des Kalenderjahres schriftlich bei der ESTV zu melden und gleichzeitig die bezogenen Leistungen zu deklarieren. Im Gegensatz zur ordentlichen

MWST-Abrechnung gibt es für die Deklaration der Bezugsteuer kein amtliches Formular (Urteil des BVGer A-5789/2018 vom 27. Mai 2020 E. 2.3.7). Da die Bezugsteuer nach Art. 45 Abs. 2 Bst. b MWSTG immer nur für ein Kalenderjahr geschuldet ist, muss sich die steuerpflichtige Person auch nicht bei der ESTV abmelden (NIKLAUS HONAUER, in: Zweifel/Beusch/Glausser/Robinson [Hrsg.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer, 2015 [nachfolgend: MWSTG-Kommentar 2015], Art. 47 N. 5 ff.).

3.

3.1 Art. 48 MWSTG unterscheidet für die Entstehung der Bezugsteuerschuld zwischen den nach Art. 10 MWSTG steuerpflichtigen Bezüglern der Leistung, die nach vereinbarten Entgelten abrechnen (Art. 48 Abs. 1 Bst. b MWSTG) und den übrigen Bezüglern (Art. 48 Abs. 1 Bst. a MWSTG). Art. 48 Abs. 1 Bst. b MWSTG bestimmt, dass die Bezugsteuerschuld bei steuerpflichtigen Personen, die nach vereinbarten Entgelten abrechnen, im Zeitpunkt des Empfangs der Rechnung sowie bei Leistungen ohne Rechnungsstellung mit der Zahlung des Entgelts entsteht.

3.2 So wird für die Bestimmung des Entstehungszeitpunkts der Bezugsteuerschuld an den Zeitpunkt des Empfangs der Rechnung sowie bei Leistungen ohne Rechnungsstellung mit der Zahlung des Entgelts angeknüpft (Art. 48 Abs. 1 Bst. b MWSTG). Für das Bestehen bzw. Nicht-Bestehen der Bezugsteuerpflicht (Art. 45 Abs. 2 Bst. b MWSTG) und für die Deklaration der Bezugsteuer (Art. 66 Abs. 3 MWSTG) sind dagegen die im Kalenderjahr bezogenen Leistungen massgebend und zwar unabhängig davon, ob diese auch bereits bezahlt worden sind (vgl. Urteil des BVGer A-3285/2017 vom 21. Juni 2018 E. 5.3.2.3).

Dies kann mitunter dazu führen, dass eine Person, die aufgrund ihres Leistungsbezugs im vergangenen Kalenderjahr bezugsteuerpflichtig geworden ist, Leistungen zu deklarieren hat, für welche die Bezugsteuerschuld noch gar nicht entstanden ist, weil die entsprechenden Leistungen noch nicht bezahlt worden sind (Urteil des BVGer A-3285/2017 vom 21. Juni 2018 E. 5.3.2.3).

4.

4.1 Hinsichtlich des Vorsteuerabzugs regelt Art. 28 Abs. 1 Bst. b MWSTG, dass die steuerpflichtige Person im Rahmen ihrer unternehmerischen Tätigkeit, unter Vorbehalt von Art. 29 und Art. 33 MWSTG, auch die von ihr deklarierte Bezugsteuer als Vorsteuer abziehen kann.

Der Anspruch auf Vorsteuerabzug aufgrund der Bezugsteuer entsteht im Zeitpunkt der Abrechnung über diese Bezugsteuer (Art. 40 Abs. 3 MWSTG).

4.2 Weil der Anspruch auf Vorsteuerabzug aufgrund der Bezugsteuer im Zeitpunkt der Abrechnung über diese Bezugsteuer entsteht (Art. 40 Abs. 3 MWSTG), ist massgebend, wann die betreffende Deklaration zu erfolgen hat. War die Bezugsteuer hinsichtlich einer Steuerperiode vor dem Beginn der Steuerpflicht nach Art. 10 MWSTG zu deklarieren, kann die betreffende Bezugsteuer nicht als Vorsteuer abgezogen werden. Denn der Vorsteuerabzug kann nur von steuerpflichtigen Personen geltend gemacht werden, die subjektiv steuerpflichtig sind im Sinn von Art. 10 MWSTG (BARBARA HENZEN, in: MWSTG-Kommentar 2015, Art. 28 N. 11).

4.3 Treten die Voraussetzungen des Vorsteuerabzugs nachträglich ein (Einlageentsteuerung), so kann der Vorsteuerabzug in der Abrechnungsperiode vorgenommen werden, in der die Voraussetzungen hierfür eingetreten sind. Die früher nicht in Abzug gebrachte Vorsteuer, einschliesslich ihrer als Eigenverbrauch korrigierten Anteile, kann abgezogen werden (Art. 32 Abs. 1 MWSTG). Wurde der Gegenstand oder die Dienstleistung in der Zeit zwischen dem Empfang der Leistung und dem Eintritt der Voraussetzungen für den Vorsteuerabzug in Gebrauch genommen, so beschränkt sich die abziehbare Vorsteuer auf den Zeitwert des Gegenstandes oder der Dienstleistung. Der Vorsteuerabzug kann auf nicht in Gebrauch genommenen Gegenständen und Dienstleistungen vollumfänglich korrigiert werden (Art. 72 Abs. 1 MWSTV). Der Vorsteuerabzug kann auf in Gebrauch genommenen Gegenständen und Dienstleistungen korrigiert werden, die im Zeitpunkt des Eintritts der Voraussetzungen des Vorsteuerabzugs noch vorhanden sind und einen Zeitwert haben (Art. 72 Abs. 2 MWSTV). Bei Dienstleistungen in den Bereichen Beratung, Buchführung, Personalbeschaffung, Management und Werbung wird vermutet, dass sie bereits im Zeitpunkt ihres Bezugs verbraucht und nicht mehr vorhanden sind (Art. 72 Abs. 2 MWSTV).

5.

5.1 Unbestritten ist im vorliegenden Fall zu Recht, dass Beratungsleistungen, welche die Beschwerdeführerin von nicht im Mehrwertsteuerregister eingetragenen Leistungserbringern aus dem Ausland vor dem Verzicht auf die Befreiung von der subjektiven Steuerpflicht bezogen hat, nicht zum Vorsteuerabzug berechtigen können. Vor dem 1. April 2019 war die Beschwerdeführerin zwar nach Art. 45 Abs. 2 Bst. b MWSTG bezugsteuerpflichtig, jedoch nicht subjektiv steuerpflichtig im Sinn von Art. 10 MWSTG. Sie hatte demnach die vor dem 1. April 2019 bezogenen Leistungen gemäss Art. 66 Abs. 3 MWSTG hinsichtlich der Steuerperioden vor dem Beginn der subjektiven Steuerpflicht zu deklarieren und konnte in der Folge diesbezüglich keine Vorsteuern geltend machen.

Bezogene Leistungen vor dem 2. Quartal 2019 können also im vorliegenden Fall nicht als Vorsteuer geltend gemacht werden. Dies liegt nicht weiter im Streit.

5.2 Im Folgenden ist jedoch strittig, in welchem Umfang der Beschwerdeführerin der Vorsteuerabzug für die von ihr in der Steuerperiode 2019 deklarierte Bezugsteuer gewährt werden soll. Während die Vorinstanz davon ausgeht, dass das jeweilige Honorar pro rata temporis über den gesamten Leistungszeitraum zu berücksichtigen ist und damit nur den Anteil der Bezugsteuer als Vorsteuer zum Abzug zuliess, welchem Leistungen ab dem 1. April 2019 entsprechen, stellt die Beschwerdeführerin diese Zuordnung infrage.

5.2.1

5.2.1.1 Mit Rechnung vom 28. Mai 2019 der L. _____ AG (nachfolgend: L. AG) wurde der Beschwerdeführerin ein Erfolgshonorar von EUR 540'000.- im Zusammenhang mit dem erfolgreichen Abschluss des Projekts G. _____, der Veräusserung der Gesellschaftsanteile an der K. _____ Gruppe, in Rechnung gestellt (Vorinstanz, act. 7a). Ein Leistungszeitraum ist in dieser Rechnung nicht aufgeführt. Auf der Rechnung vom 28. Mai 2019 wird auf einen Mandatsvertrag vom 12. Juni 2014 und eine Zusatzvereinbarung vom 25. Juli 2018 sowie den Verwendungszweck «Projekt 2019/05/14» verwiesen.

Während die Vorinstanz aufgrund des auf der Rechnung angegebenen Mandatsvertrag von einem Leistungsbezug pro rata temporis zwischen dem 12. Juni 2014 und dem – soweit unbestrittenen – Verkauf der Gesellschaftsanteile am 24. Mai 2019 ausgeht, macht die Beschwerdeführerin

geltend, dass der Betrag von EUR 540'000.- sich aus einem Grundhonorar von EUR 50'000.-, wovon EUR 15'000.- von der Beschwerdeführerin getragen würden, sowie aus einer Erfolgsprämie in Höhe von EUR 525'000.- bestehe.

5.2.1.2 Aus der Ziff. 2 des Mandatsvertrages vom 12. Juni 2014 (Vorinstanz, act. 7b) mit dem Titel «Dauer/Zeitplan/Auflösung» ergibt sich, dass die Dauer des Beratungsmandates sich an der Realisierung der Zielsetzung (Veräusserung der Gesellschaftsanteile an der K. _____ Gruppe) orientiert. Der dazugehörige erste Nachtrag vom 20. Februar 2019 zum Mandatsvertrag trägt lediglich die Unterschrift der Auftraggeberinnen und der zweite Nachtrag ist gar nicht unterzeichnet. Die L. AG hat im Wesentlichen nach Ziff. 1 des Mandatsvertrages vom 12. Juni 2014 die folgenden Beratungsleistungen zu erbringen: Organisation und Management des gesamten Prozesses, die Durchführung einer Marktanalyse und der Identifikation und Ansprache potenzieller Käufer, die Evaluierung der Finanzplanung, die Erstellung eines Teasers, eines Verkaufsmemorandums und die Durchführung von Managementpräsentationen, Unternehmensbewertungen und Sensitivitätsanalysen zur Bestimmung eines angemessenen Verkaufspreises, die Einholung von Erwerbsangeboten seitens potenzieller Interessenten und die Unterstützung bei deren Bewertung, die Organisation und die Durchführung der Due Diligence sowie die Unterstützung und Begleitung von Vertragsverhandlungen mit ausgewählten Interessenten.

5.2.1.3 Nach dem Wortlaut des Mandatsvertrages vom 12. Juni 2014 und der darin aufgelisteten Beratungsleistungen sowie der in Ziff. 2 geregelten Dauer des Beratungsmandates ergibt sich, dass sich die Erbringung der Beratungsleistungen gleichmässig über den gesamten Vertragszeitraum erstreckte. Die Vereinbarung eines Erfolgshonoraranspruches in Ziff. 3.2 des Mandatsvertrages bedeutet nicht, dass die Beratungsleistungen der L. AG allein im Zeitpunkt der Fälligkeit oder der Rechnungsstellung des Erfolgshonorars erbracht bzw. bezogen wurden, insbesondere da der Wortlaut der Ziff. 2 des Mandatsvertrages vom 12. Juni 2014 von einem eigentlichen Zeitplan und periodischen Leistungen ausgeht. Im Übrigen wurde das Erfolgshonorar in den Nachträgen zum Mandatsvertrag ohnehin in ein pauschales Honorar abgeändert. Wie es sich damit genau verhält, kann indessen vorliegend mangels Relevanz offenbleiben.

5.2.2 Im Steuerrecht gilt, dass die steuerpflichtige Person für die steueraufhebenden und -mindernden Tatsachen beweisbelastet ist und sie sich in

einem internationalen Verhältnis erhöhten Beweisanforderungen vergewärtigen muss (E. 1.5.1). Da die Beschwerdeführerin keine gegenteiligen stichhaltigen Beweise zu ihren Gunsten hat vorlegen können, hat sie die Folgen der Beweislosigkeit zu tragen (E. 1.5.1). Damit ist die mit dem Einspracheentscheid vom 12. Januar 2022 anhand der Zeitperiode vom 12. Juni 2014 bis zum Verkauf der Anteile am 24. Mai 2019 vorgenommene Aufteilung pro rata temporis nicht zu beanstanden. Die Beschwerde ist in diesem Punkt unbegründet.

5.2.3

5.2.3.1 Mit der Rechnung der H. _____ PartGmbH (nachfolgend: H. PartGmbH) vom 3. Juni 2019 wurden der Beschwerdeführerin insgesamt EUR 54'000.- für den Bezug von Leistungen im Zusammenhang mit dem Projekt G. _____ in Rechnung gestellt und darin ein Leistungszeitraum vom 1. Oktober 2018 bis zum 3. Juni 2019 erwähnt.

Während die Vorinstanz aufgrund des auf der Rechnung angegebenen Leistungszeitraums von einem Leistungsbezug pro rata temporis ausgeht, möchte die Beschwerdeführerin die Leistungen von EUR 54'000.- nach dem Bestätigungsschreiben und der Leistungsaufstellung vom 27. Juli 2020 unter Berücksichtigung der Zuordnung des Erfolgshonorars zu 52.8 % auf die Zeit vor dem 1. April 2019 und zu 47.2 % auf die Zeit nach dem 1. April 2019 aufgeteilt wissen. Die Beschwerdeführerin macht in der Beschwerde ein Erfolgshonorar von EUR 50'000.- geltend, welches nach dem 1. April 2019 angefallen sei. Die Beschwerdeführerin verweist auf das Bestätigungsschreiben der H. PartGmbH vom 27. Juli 2020 und die Auftragsvereinbarung vom 10. November 2018, welches die von ihr angeführte Aufteilung belegen soll.

5.2.3.2 Die Vereinbarung vom 10. November 2018 (Vorinstanz, act. 5c) beinhaltet laut den «Vorbemerkungen» im Wesentlichen die Begleitung von Verkaufsverhandlungen für den Verkauf von Anteilen von zwei Gesellschaften (K. _____ GmbH und KA. _____ AG) in steuerlicher und wirtschaftlicher Sicht. In § 1 der Vereinbarung vom 10. November 2018 wurde ein Pauschalhonorar von EUR 180'000.- vereinbart, womit sämtliche Spesen und Auslagen abgegolten seien. In § 2 der Vereinbarung vom 10. November 2018 wird im Titel von einer «Aufwandserfassung, Aufwandsabrechnung» gesprochen. Im entsprechenden Paragraf wird eine Aufteilung des Honorars gemäss dem bestehenden Beteiligungsverhältnis an den zu verkaufenden Gesellschaften vorgesehen.

5.2.3.3 Das von der Beschwerdeführerin behauptete Erfolgshonorar von EUR 50'000.- kann aus der Vereinbarung vom 10. November 2018 nicht herausgelesen werden. Die Vereinbarung vom 10. November 2018 handelt in § 1 lediglich ein Pauschalhonorar von EUR 180'000 ab und spricht in § 2 entgegen den Ausführungen der Beschwerdeführerin von einer Aufwandserfassung sowie Aufwandsabrechnung. Das von der Beschwerdeführerin eingereichte Bestätigungsschreiben vom 27. Juli 2020 der H. PartGmbH weist eine Zeiterfassung nach Stunden auf, ohne jedoch die genauen Daten der erbrachten Leistungen aufzuzeigen. Das Bestätigungsschreiben vom 27. Juli 2020 der H. PartGmbH beschränkt sich darauf, eine Einteilung für die Zeit vor und nach dem 1. April 2019 vorzunehmen. Eine genaue Aufstellung mit Datum und der erbrachten Leistung, wie es bei stundenweisen erbrachten Leistungen gemeinhin eigentlich üblich ist, und eine genaue Zuordnung während des Leistungszeitraums vom 1. Oktober 2018 bis zum 3. Juni 2019 erlauben würde, fehlt.

5.2.3.4 Die von der Vorinstanz anhand des in der Rechnung erwähnten Leistungszeitraums vom 1. Oktober 2018 bis zum 3. Juni 2019 vorgenommene Aufteilung des Bezugs der Beratungsleistungen pro rata temporis ist nicht zu beanstanden. Es liegen keine stichhaltigen Anhaltspunkte zu Gunsten der Beschwerdeführerin dafür vor, dass nach dem 1. April 2019 – im Vergleich zu den Zeitperioden vorher – vermehrt Beratungsleistungen bezogen worden wären. Die Beschwerdeführerin konnte den entsprechenden Nachweis für diese steuermindernde Tatsache, welche ihr obliegt, nicht erbringen (E. 1.5.1). Im Übrigen würde es sich beim Schreiben der H. PartGmbH vom 27. Juli 2020 um ein nachträglich erstelltes Beweismittel handeln, welchem nach konstanter Rechtsprechung ohnehin nur ein eingeschränkter Beweiswert beigemessen werden könnte (E. 1.5.1).

5.2.4

5.2.4.1 Die Rechnung mit der Nr. 2019304601 vom 4. Juni 2019 der E._____ mbB, Wirtschaftsprüfer Steuerberater Rechtsanwälte Partnerschaft mbB (nachfolgend: E. mbB), mit Sitz in Stuttgart (Deutschland), weist rechtliche Beratungen aufgrund einer Honorarvereinbarung im Betrag von EUR 204'000.- für das Projekt G._____ aus. Der angegebene Leistungszeitraum bezieht sich auf die Periode 1. Oktober 2018 bis 4. Juni 2019.

Während die Vorinstanz aufgrund des auf der Rechnung angegebenen Leistungszeitraums wiederum von einem Leistungsbezug pro rata temporis ausgeht, möchte die Beschwerdeführerin die Leistungen von

EUR 204'000.- nach dem Schreiben und der Leistungsaufstellung vom 6. November 2020 unter Berücksichtigung der Zuordnung des Erfolgshonorars zu 49,5 % auf die Zeit vor dem 1. April 2019 und zu 50,5 % auf die Zeit nach dem 1. April 2019 aufgeteilt wissen. Die Beschwerdeführerin weist zudem in der Beschwerde auf ein angeblich im Mai 2019 vereinbartes Erfolgshonorar in der Höhe von EUR 67'514.33 hin, welches nach dem 1. April 2019 angefallen sei. Die Beschwerdeführerin verweist auf das Bestätigungsschreiben der E. mbB vom 6. November 2020, welches die von ihr angeführte Aufteilung belegen soll.

5.2.4.2 Das Bestätigungsschreiben der E. mbB vom 6. November 2020 enthält keine detaillierte Aufstellung, an welchen Tagen die Stundenaufwände erbracht worden sind. Die Vergütungsvereinbarung für eine Rechtsberatung in Einzelfällen vom 17. Oktober 2018, welche am 17./19. Oktober 2018 unterschrieben wurde, sah unter dem Titel Vergütung eine rein stundenbasierte Abrechnung und Vergütung vor.

Mit dem Nachtrag zur Vergütungsvereinbarung vom 17./19. Oktober 2018, welcher am 4./10. Juni 2019 unterschrieben wurde, wechselte die Vergütungsstruktur. Es wurde ein Pauschalhonorar von EUR 680'000.- vereinbart und sämtliche Rechtsberatungsleistungen bis zum 4. Juni 2019 damit abgegolten. Die Beschwerdeführerin verkennt, dass der nachträgliche Wechsel in der Vergütungsstruktur keinen Einfluss auf die Leistungserbringung an sich hat, die basierend auf der ursprünglichen Rechnung während einer Zeitperiode vom 1. Oktober 2018 bis 4. Juni 2019 stattfand und damit teilweise vor dem Verzicht auf die Befreiung von der subjektiven Steuerpflicht erfolgte, weshalb auch die Vorsteuern nur in diesem Rahmen zum Abzug zugelassen werden können. Die mit dem Einspracheentscheid vom 12. Januar 2022 anhand der Zeitperiode vom 1. Oktober 2018 bis 4. Juni 2019 vorgenommene Aufteilung pro rata temporis ist unter den sich im vorliegenden Fall betreffend E. mbB zeigenden Sachverhaltselementen nicht zu beanstanden. Die Beschwerde ist in diesem Punkt unbegründet.

Im Übrigen ist auch hier festzuhalten, dass das Schreiben vom 6. November 2020 der E. mbB ein nachträglich erstelltes Beweismittel darstellt, welchem nach konstanter Rechtsprechung ohnehin nur ein eingeschränkter Beweiswert beigemessen werden kann (E. 1.5.1).

5.3

5.3.1 Mit dem ersten Eventualantrag beantragt die Beschwerdeführerin, dass eine vollständige Einlageentsteuerung auf den Leistungen der

E. mbB, der H. PartGmbH und der L. AG zu gewähren sei. Denn die Leistungen hätten sich auf ein Verkaufsprojekt bezogen, das sich im Mai 2019 im erfolgreichen Verkauf und der Realisierung des Mittelflusses manifestierte, folglich dann ein immaterieller Wert entstand. Die erbrachten Dienstleistungen seien nicht bereits beim Bezug verbraucht worden, sondern sie seien erst mit der Realisierung des Verkaufs resp. mit Eintritt des Verkaufserfolgs («Closing») im Mai 2019 in Gebrauch genommen resp. tatsächlich «verbraucht» worden.

5.3.2 Nach Art. 72 Abs. 2 MWSTV wird bei Dienstleistungen in den Bereichen Beratung, Buchführung, Personalbeschaffung, Management und Werbung vermutet, dass sie bereits im Zeitpunkt ihres Bezugs verbraucht und nicht mehr vorhanden sind (E. 4.3). Inwieweit durch die Beratungsleistungen der E. mbB, der H. PartGmbH und der L. AG ein immaterieller Wert geschaffen worden sein soll, erschliesst sich dem Bundesverwaltungsgericht nicht, handelte es sich bei den Leistungen doch um klassische Beratungsleistungen, bei welchen vermutet wird, dass sie bereits im Zeitpunkt ihres Bezugs verbraucht und nicht mehr vorhanden sind.

Die eingereichten Unterlagen und Behauptungen der Beschwerdeführerin mögen die Vermutung von Art. 72 Abs. 2 MWSTV nicht umzustossen. Denn bei Betrachtung der Beratungsleistungen ist erkennbar, dass die Leistungen der H. PartGmbH in der Begleitung der Verkaufsverhandlungen in steuerlicher und wirtschaftlicher Hinsicht bestehen, die Leistungen der L. AG im Zusammenhang mit dem ganzen Verkaufsprozess angefallen sind und die Leistungen der E. mbB rechtliche Beratungen umfassten. Diese Art von Beratungsleistungen sind in aller Regel nicht aktivierbar. Der erste Eventualantrag ist demnach abzuweisen.

5.4

5.4.1 Die Beschwerdeführerin beantragt schliesslich mit dem zweiten Eventualbegehren, dass die von der L. AG bezogenen Leistungen im Umfang des Erfolgshonorars eine von der Steuer ausgenommene Vermittlungsleistung im Sinne von Art. 21 Abs. 2 Ziff. 19 Bst. e MWSTG darstelle, da die Vermittlungstätigkeit klar im Vordergrund sei. Infolgedessen sei keine Bezugsteuer geschuldet (Art. 45a MWSTG).

5.4.2 Von der Steuer ausgenommen sind im Bereich des Geld- und Kapitalverkehrs gemäss Art. 21 Abs. 2 Ziff. 19 Bst. e MWSTG die Umsätze

(Kassa- und Termingeschäfte), einschliesslich Vermittlung, von Wertpapieren, Wertrechten und Derivaten sowie von Anteilen an Gesellschaften und anderen Vereinigungen.

Vermittlung im Sinne von Art. 21 Abs. 2 Ziff. 19 Bst. a-e MWSTG liegt vor, wenn eine Person kausal auf den Abschluss eines Vertrages im Bereich des Geld- und Kapitalverkehrs zwischen zwei Parteien hinwirkt, ohne selber Partei des vermittelten Vertrages zu sein und ohne ein Eigeninteresse am Inhalt des Vertrages zu haben (BGE 145 II 270 E. 4.5.4 sowie Urteil des BGer 2C_562/2020 vom 21. Mai 2021 E. 10.3.2).

5.4.3 Die Behauptungen und die eingereichten Unterlagen der Beschwerdeführerin vermögen nicht aufzuzeigen, dass die L. AG vorliegend im Sinne der bundesgerichtlichen Rechtsprechung eine steuerausgenommene Vermittlungsleistung getätigt hat, hat die L. AG doch hauptsächlich reine Beratungsleistungen erbracht. Im Mandatsvertrag vom 12. Juni 2014 sprechen die Vertragsparteien denn auch explizit von «Beratungsmandat». Nach der Ziff. 1 des Mandatsvertrages vom 12. Juni 2014 umfassten diese Beratungsleistungen insbesondere die Organisation und das Management des gesamten Prozesses, die Durchführung einer Marktanalyse und der Identifikation und Ansprache potenzieller Käufer, die Evaluierung der Finanzplanung, die Erstellung eines Teasers, die Erstellung eines Verkaufsmemorandums, die Erstellung und die Durchführung von Managementpräsentationen, die Durchführung von Unternehmensbewertungen und Sensitivitätsanalysen zur Bestimmung eines angemessenen Verkaufspreises, die Einholung von Erwerbsangeboten seitens potenzieller Interessenten und die Unterstützung bei deren Bewertung, die Organisation und die Durchführung der Due Diligence sowie die Unterstützung und Begleitung von Vertragsverhandlungen mit ausgewählten Interessenten.

Die Beschwerdeführerin führte die Verkaufsverhandlungen grundsätzlich selber und wurde dabei von der L. AG «beratend unterstützt» (vgl. Ziff. 1.1. des Mandatsvertrags vom 12. Juni 2014). Nicht eine Vermittlungstätigkeit, im Sinn einer aktiven Vermittlung eines Vertrags zwischen zwei Parteien, sondern die Beratungstätigkeit gegenüber der Beschwerdeführerin lag demnach klar im Vordergrund. Eine Vermittlungstätigkeit gemäss Art. 21 Abs. 2 Ziff. 19 Bst. e MWSTG ist demnach aus den eingereichten Unterlagen nicht ersichtlich. Aus diesem Grund ist der zweite Eventualantrag ebenfalls abzuweisen.

Zusammenfassend ergibt sich, dass die Beschwerde abzuweisen ist.

6.

6.1 Bei diesem Ausgang des Verfahrens hat die Beschwerdeführerin die auf Fr. 4'000.- festzusetzenden Verfahrenskosten zu tragen (Art. 63 Abs. 1 VwVG und Art. 2 Abs. 1 in Verbindung mit Art. 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.

6.2 Der unterliegenden Beschwerdeführerin ist keine Parteientschädigung zuzusprechen (Art. 64 Abs. 1 VwVG e contrario und Art. 7 Abs. 1 VGKE e contrario).

Das Dispositiv befindet sich auf der nächsten Seite.

Demnach erkennt das Bundesverwaltungsgericht:

1.

Die Beschwerde wird abgewiesen.

2.

Die Verfahrenskosten von Fr. 4'000.- werden der Beschwerdeführerin auferlegt. Der in gleicher Höhe geleistete Kostenvorschuss wird für die 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:

Der Gerichtsschreiber:

Jürg Steiger

Matthias Gartenmann

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:

Zustellung erfolgt an:

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