

BVGer A-135/2011 vom 27. September 2011

Bundesverwaltungsgericht, 2011-09-27, DE

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bvger_A-135_2011

FR: TAF A-135/2011 du 27 septembre 2011

IT: TAF A-135/2011 del 27 settembre 2011

Regeste

Mehrwertsteuer

Erwägungen

E. 1.1

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

E. 1.2

Am 1. Januar 2010 ist das Mehrwertsteuergesetz vom 12. Juni 2009 (MWSTG, SR 641.20) in Kraft getreten. Der zu beurteilende Sachverhalt hat sich im Jahr 2004 zugetragen, also vor dem Inkrafttreten des neuen Gesetzes. Gemäss Art. 112 Abs. 1 MWSTG bleiben - unter Vorbehalt von Art. 113 MWSTG - die bisherigen gesetzlichen Bestimmungen sowie die gestützt darauf erlassenen Vorschriften grundsätzlich weiterhin auf alle während ihrer Geltungsdauer eingetretenen Tatsachen und entstandenen Rechtsverhältnisse anwendbar. Das vorliegende Verfahren untersteht deshalb in materieller Hinsicht dem Bundesgesetz vom 2. September 1999 über die Mehrwertsteuer (aMWSTG, AS 2000 1300) sowie der dazugehörigen Verordnung vom 29. März 2000 (aMWSTGV, AS 2000 1347).

Demgegenüber ist das neue mehrwertsteuerliche Verfahrensrecht im Sinn von Art. 113 Abs. 3 MWSTG auf sämtliche im Zeitpunkt des Inkrafttretens hängige Verfahren anwendbar. Allerdings ist Art. 113 Abs. 3 MWSTG insofern restriktiv auszulegen, als gemäss höchstrichterlicher Rechtsprechung nur eigentliche Verfahrensnormen sofort auf hängige Verfahren anzuwenden sind, und es dabei nicht zu einer - rechtlich unhaltbaren - Anwendung von neuem materiellen Recht auf altrechtliche Sachverhalte kommen darf (grundlegend: Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A 1113/2009 vom 23. Februar 2010 E. 1.3, vgl. auch Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-6299/2009 vom 21. April 2011 E. 2.2 und E. 5.7, A 6642/2008 vom 8. November 2010 E. 1.3, A 7652/2009 vom 8. Juni 2010 E. 1.3 mit Hinweisen). Das Bundesverwaltungsgericht hat Art. 81 Abs. 1 MWSTG - entgegen der Auffassung der ESTV - ausdrücklich und wiederholt unter die von Art. 113 Abs. 3 MWSTG anvisierten, sofort anwendbaren Verfahrensbestimmungen (vgl. E. 1.2) subsumiert (Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-3409/2010 vom 4. April 2011 E. 1.4, A 2998/2009 vom 11. November 2010 E. 1.2, A 5078/2008 vom 26. Mai 2010 E. 2.1; Pascal Mollard/Xavier Oberson/Anne Tissot Benedetto, *Traité TVA*, Basel 2009, S. 1235, N. 670). Demnach findet - im Unterschied zum aMWSTG - der Vorbehalt für

Steuerverfahren gemäss Art. 2 Abs. 1 VwVG auf das (neue) Mehrwertsteuerrecht keine Anwendung mehr (Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-2998/2009 vom 11. November 2010 E. 2.1.2, A-3409/2010 vom 4. April 2011 E. 1.4).

E. 1.3

Gemäss Art. 25 Abs. 2 VwVG ist dem Begehren um Erlass einer Feststellungsverfügung zu entsprechen, wenn die Gesuchstellerin ein entsprechendes schutzwürdiges Interesse nachweist. Laut konstanter bundesgerichtlicher Rechtsprechung ist der Anspruch auf Erlass einer Feststellungsverfügung subsidiär gegenüber rechtsgestaltenden Verfügungen (statt vieler: BGE 134 III 102 E. 1.1, 133 II 249 E. 1.4.1; Isabelle Häner in: Waldmann/Weissenberger [Hrsg.], VwVG - Praxiskommentar zum Bundesgesetz über das Verwaltungsverfahren [nachfolgend: Praxiskommentar], Zürich 2009, N. 20 zu Art. 25). Soweit die Beschwerdeführerin ihren Antrag formell als Feststellungsbegehren stellt, fehlt ihr folglich ein schutzwürdiges Interesse an dessen Behandlung, weil bereits das negative Leistungsbegehren, der Antrag auf Aufhebung der angefochtenen Nachforderung, gestellt worden ist. Damit kann anhand eines konkreten Falles entschieden werden, ob die fragliche Leistung die subjektive Nachleistungspflicht der Beschwerdeführerin auslöste, was das Feststellungsinteresse hinfällig werden lässt (siehe etwa Urteil des Bundesgerichts 2C_508/2010 vom 24. März 2011 E. 1.4; BVGE 2010/12 E. 2.3). Mit dieser Einschränkung ist auf die im Übrigen frist- und formgerecht eingereichte Beschwerde einzutreten.

E. 1.4

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 (vgl. BGE 130 III 321 E. 3.2; Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-4011/2010 vom 18. Januar 2011 E. 1.5, A 855/2008 vom 20. April 2010 E. 2.6, A 1604/2006 vom 4. März 2010 E. 3.5; André Moser/Michael Beusch/Lorenz Kneubühler, Prozessieren vor dem Bundesverwaltungsgericht, Basel 2008, Rz. 3.141). Gelangt das Gericht nicht zu diesem Ergebnis, kommen die Beweislastregeln zur Anwendung; es ist zu Ungunsten desjenigen zu urteilen, der die Beweislast trägt. Die Steuerbehörde trägt die Beweislast für Tatsachen, welche die Steuerpflicht als solche begründen oder die Steuerforderung erhöhen, das heisst für die steuerbegründenden und -mehrenden Tatsachen. Demgegenüber ist die steuerpflichtige Person für die steueraufhebenden und -mindernden Tatsachen beweisbelastet, das heisst für solche Tatsachen, welche Steuerbefreiung oder Steuerbegünstigung bewirken (statt vieler: Urteil des Bundesgerichts 2A.642/2004 vom 14. Juli 2005, veröffentlicht in: Archiv für Schweizerisches Abgaberecht [ASA] 75 S. 501 E. 5.4; Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-5460/2008 vom 12. Mai 2010 E. 1.3, A 855/2008 vom 20. April 2010 E. 2.6, A 1960/2007 vom 1. Februar 2010 E. 1.4; Moser/Beusch/Kneubühler, a.a.O., Rz. 3.149 ff.). Nach höchstrichterlicher Rechtsprechung kann das Beweisverfahren geschlossen werden, wenn die noch im Raum stehenden Beweisanträge eine nicht erhebliche Tatsache betreffen oder offensichtlich untauglich sind, etwa weil ihnen die Beweiseignung abgeht oder umgekehrt die betreffende Tatsache aus den Akten bereits genügend ersichtlich ist (sog. "antizipierte Beweiswürdigung"; BGE 131 I 153 E. 3 mit Hinweisen; vgl. Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A 1107/2008 und A-1108/2008 vom 15. Juni 2010 E. 1.2.2, A-4785/2007 vom 23. Februar 2010 E. 5.5; vgl. auch Botschaft zur Vereinfachung der Mehrwertsteuer vom 25. Juni 2008, BBl 2008 6885, 7005; Moser/Beusch/Kneubühler,

a.a.O., Rz. 3.144 mit Hinweisen).

E. 1.5

Die Beschwerdeführerin beantragt zur Abklärung des Sachverhalts die Edition weiterer Dokumente im In- und Ausland sowie die Einvernahme verschiedener Zeugen. Das Bundesverwaltungsgericht erachtet aufgrund der ihm vorliegenden Akten den Sachverhalt für genügend geklärt. Auf die Erhebung weiterer Beweise, insbesondere auf die Befragung der von der Beschwerdeführerin angebotenen Zeugen, wird im Übrigen auch deshalb verzichtet, weil sie mit dem Zeugenbeweis sachverhaltsmässig belegen will, dass nicht sie selbst gegen aussen als Leistungserbringerin aufgetreten ist (vgl. im Einzelnen auch E. 3.2.2.1, E. 3.2.2.2, E. 3.3). Beim vorliegend erstellten Sachverhalt ist der mehrwertsteuerliche Leistungsauftritt aber nurmehr Rechtsfrage.

E. 2.1

Der Mehrwertsteuer unterliegen die im Inland gegen Entgelt erbrachten Lieferungen von Gegenständen und Dienstleistungen (Art. 5 Bst. a und b aMWSTG). Als Dienstleistung gilt jede Leistung, die keine Lieferung eines Gegenstandes ist (Art. 7 Abs. 1 aMWSTG). Damit überhaupt eine steuerbare Leistung vorliegt, muss sie im Austausch mit einer Gegenleistung erfolgen (sog. Leistungsaustausch). Die Entgeltlichkeit stellt - vom Eigenverbrauch abgesehen (vgl. Art. 5 Bst. c aMWSTG) - ein unabdingbares Tatbestandsmerkmal einer mehrwertsteuerlichen Leistung dar. Besteht zwischen Leistungserbringer und -empfänger kein Austauschverhältnis im erwähnten Sinn, ist die Aktivität mehrwertsteuerlich irrelevant und fällt nicht in den Geltungsbereich der Mehrwertsteuer (anstelle zahlreicher: BGE 132 II 353 E. 4.3 mit Hinweisen; Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-5745/2008 vom 11. Juni 2010 E. 2.3, A 1567/2006 vom 28. Dezember 2007 E. 2.2.1, A-1431/2006 vom 25. Mai 2007 E. 2.1).

E. 2.1.1

Die Annahme eines solchen Leistungsaustausches setzt voraus, dass zwischen Leistung und Gegenleistung eine innere wirtschaftliche Verknüpfung gegeben ist (BGE 132 II 353 E. 4.1, 126 II 443 E. 6a mit Hinweisen, Urteile des Bundesgerichts 2A.410/2006 vom 18. Januar 2007 E. 5.1, vom 30. April 2004, veröffentlicht in: ASA 75 S. 241 E. 3.3; BVGE 2007/39 E. 2.1). Die Beurteilung, ob ein Leistungsaustausch besteht, hat in erster Linie nach wirtschaftlichen, tatsächlichen Kriterien zu erfolgen (sog. wirtschaftliche Betrachtungsweise). Die zivil- bzw. vertragsrechtliche Sicht ist nicht entscheidend, hat aber immerhin Indizwirkung (statt vieler: Urteil des Bundesgerichts 2A.304/2003 vom 14. November 2003 E. 3.6.1; BVGE 2007/23 E. 2.3.2 mit Hinweisen, Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-8058/2008 vom 13. Januar 2011 E. 3.1, A 1579/2006 vom 19. November 2009 E. 3.1.1). Für die Annahme eines Leistungsaustausches genügt es, dass Leistung und Gegenleistung innerlich derart verknüpft sind, dass die Leistung eine Gegenleistung auslöst. Ausreichend kann folglich auch sein, wenn einer Leistung eine erwartete (Üblichkeit) oder erwartbare Gegenleistung (nach den Umständen ist erwartbar, dass eine Leistung die Gegenleistung auslöst) gegenübersteht, d.h. dass nach den Umständen davon auszugehen ist, die Leistung löse eine Gegenleistung aus (statt vieler: Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-6038/2006 und A 6047/2008 vom 16. September 2009 E. 2.1, A-1567/2006 vom 28. Dezember 2007 E. 2.2.2, A-1431/2006 vom 25. Mai 2007 E. 2.2).

E. 2.1.2

Bei der Beurteilung der Frage nach dem wirtschaftlichen Zusammenhang zwischen Leistung und Gegenleistung ist (wie auch bei der Bestimmung der Bemessungsgrundlage) primär auf die Sicht des Leistungsempfängers abzustellen, was namentlich der Konzeption der Mehrwertsteuer als Verbrauchsteuer entspricht. Es ist zu prüfen, ob der Aufwand vom Leistungsempfänger erbracht wird, um die Leistung des Leistungserbringers zu erhalten (BVG E. 2009/34 E. 2.2.1, Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-8058/2008 vom 13. Januar 2011 E. 3.2, A 1579/2006 vom 19. November 2009 E. 3.1.1; Daniel Riedo, Vom Wesen der Mehrwertsteuer als allgemeine Verbrauchsteuer und von den entsprechenden Wirkungen auf das schweizerische Recht, Bern 1999, S. 230 ff.).

E. 2.1.3

Das Entgelt stellt zudem die Bemessungsgrundlage der Mehrwertsteuer dar (Art. 33 Abs. 1 aMWSTG; vgl. BGE 132 II 353 E. 4.1, 126 II 443 E. 6). Dazu gehört alles, was die Empfängerin oder an ihrer Stelle eine dritte Person als Gegenleistung für die Lieferung oder Dienstleistung aufwendet. Bei der Bestimmung der Bemessungsgrundlage ist somit auf das, was der Leistungsempfänger aufwendet und nicht auf das, was der Leistende erhält, abzustellen. Was Entgelt ist, bestimmt sich aus der Sicht des Abnehmers und nicht des Leistungserbringers (Urteil des Bundesgerichts vom 9. April 2002, veröffentlicht in: ASA 72 S. 792 E. 5.1; statt vieler: Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-6213/2007 vom 24. August 2009 E. 2.3, A 1441/2006 vom 18. September 2008 E. 2.1.2).

E. 2.2

Im Rahmen der Beurteilung, ob ein mehrwertsteuerlich relevanter Leistungsaustausch vorliegt, stellt sich die Frage, wer als Leistungserbringer und wer als Leistungsempfänger zu gelten hat (vgl. dazu Urteil des Bundesgerichts 2A.215/2003 vom 20. Januar 2005 E. 6.4 und 6.5; Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-2967/2008 vom 11. August 2010 E. 2.3.1, A 6143/2007 vom 28. Mai 2009 E. 2.2.2.2, A 1390/2006 vom 30. Oktober 2007 E. 2.2).

E. 2.2.1

Bei der Ermittlung des mehrwertsteuerlichen Leistungserbringers ist das Auftreten gegen aussen im eigenen Namen massgeblich (Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A 1475/2006 vom 20. November 2008 E. 3.2.1, A-1494/2006 vom 21. September 2007 E. 3.1.2 und E. 3.2.2 mit Hinweisen). Das Handeln wird grundsätzlich demjenigen mehrwertsteuerlich zugerechnet, der nach aussen, gegenüber Dritten im eigenen Namen auftritt. Massgebend ist dabei die Frage, wie die angebotene Leistung für die Allgemeinheit bzw. für den neutralen Dritten objektiv erkennbar in Erscheinung tritt (vgl. Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-5747/2008 vom 17. März 2011 E. 2.4.2, A 4011/2010 vom 18. Januar 2011 E. 2.2.4, A 5460/2008 vom 12. Mai 2010 E. 3.5.2, A 1562/2006 vom 26. September 2008 E. 3.2.5.3, A 1382/2006 und A-1383/2006 vom 19. Juli 2007 E. 3.4.2, bestätigt mit Urteilen des Bundesgerichts 2C_518/2007 und 2C_519/2007 vom 11. März 2008). Wer Lieferungen oder Dienstleistungen dagegen ausdrücklich im Namen und für Rechnung des Vertretenen tätigt, so dass das Umsatzgeschäft direkt zwischen dem Vertretenen und dem Dritten zu Stande kommt, gilt als blosser Vermittler (Art. 11 Abs. 1 aMWSTG; direkte Stellvertretung). Für die Annahme einer direkten Stellvertretung genügt es nicht, wenn der Vertreter dem Dritten bloss anzeigt, dass er als Vertreter handelt, ohne die Identität des Vertretenen namentlich bekannt zu geben. Eine stillschweigende Willenskundgabe, im fremden Namen und für fremde Rechnung handeln zu wollen, genügt

ebenfalls nicht zur Annahme einer direkten Stellvertretung im Sinne des Mehrwertsteuerrechts. Namentlich reicht nicht aus, dass die Beteiligten in Kenntnis der Vertretungsverhältnisse handeln bzw. - wie dies bei der Stellvertretung nach Zivilrecht der Fall wäre (vgl. Art. 32 Abs. 2 des Bundesgesetzes vom 30. März 1911 betreffend die Ergänzung des Schweizerischen Zivilgesetzbuches [Fünfter Teil: Obligationenrecht, OR, SR 220]) - der Dritte aus den Umständen schliessen muss, dass der Vertreter für Rechnung des Vertretenen handelt oder wenn es ihm gleichgültig ist (vgl. zum Ganzen etwa Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-1378/2006 vom 27. März 2008 E. 2.2.2, A-1547 vom 30. Januar 2008 E. 2.2.2 je mit zahlreichen Hinweisen).

E. 2.2.2

Handelt bei einer Lieferung oder Dienstleistung der Vertreter zwar für fremde Rechnung, tritt er aber nicht ausdrücklich im Namen des Vertretenen auf, so liegt sowohl zwischen dem Vertretenen und dem Vertreter als auch zwischen dem Vertreter und dem Dritten eine Lieferung oder Dienstleistung vor (Art. 11 Abs. 2 aMWSTG; indirekte Stellvertretung). Nach der Rechtsprechung ist die Fiktion dieser zwei Umsätze bei der indirekten Stellvertretung (eigentlicher Leistungserbringer an indirekten Stellvertreter und indirekter Stellvertreter an Leistungsbezüger) sowohl auf die Lieferung von Gegenständen als auch auf Dienstleistungen anwendbar. Im Ergebnis bedeutet dies, dass auch derjenige als Erbringer einer Leistung gilt, der sich darauf beschränkt, den Gegenstand oder die Dienstleistung eines Dritten im eigenen Namen weiter zu fakturieren. Damit einer steuerpflichtigen Person eine Leistung mehrwertsteuerlich zuzurechnen ist, braucht sie diese folglich nicht zwingend auch physisch selbst zu erbringen. Es genügt, dass sie sich mit allen Eigenschaften einer steuerpflichtigen Person in die Umsatzkette einfügt und dabei nicht als blosser Vermittlerin (direkte Stellvertreterin) auftritt (statt vieler: Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A 1547/2006 vom 30. Januar 2008 E. 2.2.1, A 1462/2006 vom 6. September 2007 E. 2.2.1, A-1428/2006 vom 29. August 2007 E. 2.4 und 3.2).

E. 2.2.3

Nur wer also Geschäfte Dritter bloss vermittelt, d.h. als direkter Stellvertreter im fremden Namen und für fremde Rechnung tätig wird, der bewirkt keinen eigenen Umsatz, den es zu versteuern gäbe. Wird dabei indes eine Vermittlungsprovision erzielt, ist diesfalls entsprechend die Vermittlungsleistung zu versteuern. Handelt er hingegen als indirekter Stellvertreter, weil er nicht ausdrücklich im Namen und für Rechnung des Vertretenen auftritt, dann hat er die ("vermittelte") Leistung als Ganzes zu versteuern, da er sich in die Umsatzkette einfügt (vgl. oben, E. 2.2.2; statt vieler: Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A 1378/2006 vom 27. März 2008 E. 2.2.3, A-1547/2006 vom 30. Januar 2008 E. 2.2.3 je mit zahlreichen Hinweisen).

E. 2.2.4

Allein aufgrund von Formmängeln soll keine Steuerforderung erhoben werden, wenn erkennbar ist oder die steuerpflichtige Person nachweist, dass durch die Nichteinhaltung einer Formvorschrift des Gesetzes oder der Verordnung für die Erstellung von Belegen für den Bund kein Steuerausfall entstanden ist (Art. 45a aMWSTGV, AS 2353; so genannte "Pragmatismusbestimmung"). Das Bundesverwaltungsgericht hat sich wiederholt mit der mehrwertsteuerlichen Stellvertretungsregel im Lichte von Art. 45a aMWSTGV auseinandergesetzt. Es hat festgehalten, dass sich die Anwendbarkeit von Art. 45a MWSTGV ausschliesslich auf Formmängel beziehe. Das "ausdrückliche Auftreten des

Vermittlers im Namen und für Rechnung des Vertretenen" bilde demgegenüber eine materiellrechtliche Gültigkeitsvoraussetzung für die Annahme einer mehrwertsteuerlichen Vermittlung. Sei der Vermittler folglich nicht ausdrücklich im Namen und für Rechnung des Vertretenen aufgetreten, stünde die Anwendbarkeit von Art. 45a aMWSTGV ausser Frage (vgl. eingehend: Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A 6143/2007 und A-6192/2007 vom 28. Mai 2009 E. 2.2.2.2, A 1378/2006 vom 27. März 2008 E. 2.3, A-1438/2006 vom 11. Juni 2007 E. 3.3. und 4.2, je mit Hinweisen).

E. 2.3

Grundsätzlich gilt als Ort einer Dienstleistung derjenige, an dem die Dienst leistende Person den Sitz ihrer wirtschaftlichen Tätigkeit oder eine Betriebsstätte hat, von wo aus die Dienstleistung erbracht wird, oder in Ermangelung eines solchen Sitzes oder einer solchen Betriebsstätte ihr Wohnort oder der Ort, von dem aus sie tätig wird (Art. 14 Abs. 1 aMWSTG; sog. "Erbringerortsprinzip"). Die Absätze 2 und 3 von Art. 14 aMWSTG regeln spezifische Fälle bzw. Abweichungen von diesem Grundsatz. Demnach gilt für Leistungen (u.a.) von Beratern, Vermögensverwaltern, Treuhändern, Buchprüfern, Managementdienstleistungen sowie sonstige ähnliche Leistungen (Art. 14 Abs. 3 Bst. c aMWSTG), die Datenverarbeitung und die Überlassung von Informationen und ähnlichen Dienstleistungen (Art. 14 Abs. 3 Bst. d aMWSTG) als Ort der Dienstleistung der Ort, an dem der Empfänger den Sitz seiner wirtschaftlichen Tätigkeit oder eine Betriebsstätte hat, für welche die Dienstleistungen erbracht werden, oder in Ermangelung eines solchen Sitzes oder einer solchen Betriebsstätte sein Wohnort oder der Ort, von dem aus er tätig wird (sog. "Empfängerortsprinzip").

E. 3.1

Im vorliegenden Fall bestreitet die Beschwerdeführerin die Sachverhaltsdarstellung der Vorinstanz, wonach - basierend auf dem "Mandate and Service Agreement" - ein Leistungsaustausch zwischen ihr und der A._____, [Ort], vorliege. Für das vertragliche Fundament und die sich daraus ergebenden mehrwertsteuerlichen Folgen sei die Vorinstanz beweisbelastet. Ihr selber sei diesbezüglich lediglich bekannt, dass ihr damaliger und heutiger Aktionär, G._____, eine Ausfertigung dieses Vertrags einseitig unterzeichnet habe, ohne je ein gegengezeichnetes Exemplar zurückerhalten zu haben. Wesentlich sei zudem, dass die Marktstudien, die sie von der C._____, [Ort], erhalten habe, nicht für die schweizerische A._____ AG, sondern für die B._____ AG bestimmt gewesen seien, und dass dabei die schweizerische Gesellschaft - wie auch die Beschwerdeführerin selbst - nur "eine zwischengeschaltete Gesellschaft mit maximal administrativer Funktion" gewesen sei.

E. 3.1.1

Nachfolgend ist zuerst zu untersuchen, ob die Beschwerdeführerin eine allenfalls steuerbare Leistung erbracht hat: In sachverhaltsmässiger Hinsicht ist zunächst unbestritten, dass die Beschwerdeführerin eine Marktstudie mit dem Titel "[Bezeichnung]", datierend vom 14. August 2004, sowie daran anschliessend diverse Monatsrapporte bzw. "Updates" betreffend den [Bezeichnung des Marktes] an die A._____ AG, [Ort], übergeben hat. Ob der Beschwerdeführerin dieses Handeln als Dienstleistung im mehrwertsteuerlichen Sinn allenfalls zugerechnet werden kann, hängt massgebend davon ab, wie die Beschwerdeführerin nach aussen aufgetreten ist (E. 2.2). Gemäss der bundesgerichtlichen Rechtsprechung sind für die Beurteilung des Auftretens nach aussen - und damit für die Zu-

rechnung von Umsätzen - der Briefkopf und die Zahlstelle gewichtige Indizien (vgl. BGE 124 III 363 E. 2b, das Obligationenrecht betreffend; Urteil des Bundesgerichts 2A.304/2003 vom 14. November 2003 E. 3.6.1, die Rechnungstellung betreffend; Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A 5747/2008 vom 17. März 2011 E. 4.3.1, A-4011/2010 vom 18. Januar 2011 E. 3.2.4 mit zahlreichen Hinweisen; vgl. auch Mollard/Oberson/Tissot Benedetto, a.a.O., S. 426 N. 31 f.). Nicht von Bedeutung ist dagegen - entgegen dem Vorbringen der Beschwerdeführerin -, ob sie an diesen Studien Eigentum erworben hat oder ob sie überhaupt fähig war, derartige Studien bzw. Analysen durchzuführen und zu verfassen, braucht doch für die mehrwertsteuerliche Zurechnung eine Leistung physisch nicht selbst erbracht worden zu sein (vgl. E. 2.2.2). Irrelevant ist auch, aus welchen Gründen das von der Beschwerdeführerin dargelegte Vorgehen - Umkopieren auf Briefpapier der Beschwerdeführerin (vgl. Bst. B) - gewählt wurde. Hinsichtlich ihres Auftretens ist unbestritten, dass diese Studien auf Briefpapier der Beschwerdeführerin abgedruckt waren (vgl. Briefkopf mit ihrem Namen und ihrer Adresse sowie die MWST-Nr.). Die (erste) Marktstudie vom 14. August 2004 wurde zudem von der Beschwerdeführerin (bzw. G._____) unterzeichnet. Der neutrale Dritte musste aus dem Auftreten der Beschwerdeführerin zweifelsfrei schliessen, dass diese die Leistungserbringerin der Analysen ist. Das Erbringen von Marktstudien bzw. Analyseleistungen ist auf den zwischen der Beschwerdeführerin und der A._____ AG, [Ort], abgeschlossenen Dienstleistungsvertrag - das "Mandate and Service Agreement" - vom 25. Juni 2004 zurückzuführen (act. 4). Der vertragsrechtlichen Ausgestaltung kommt bei der Beurteilung der mehrwertsteuerlichen Folgen durchaus Indizwirkung zu (vgl. E. 2.1.2), dies jedenfalls dann, wenn dem Vertrag auch tatsächlich nachgelebt wird. Dieser Dienstleistungsvertrag wurde - entgegen dem Vorbringen der Beschwerdeführerin - von beiden Parteien am 25. Juni 2004 unterzeichnet, nämlich für die Beschwerdeführerin von G._____ sowie für die A._____ AG, [Ort], vom damaligen Managing Director U._____ (vgl. act. 9; Protokoll Nr. 3 der Verwaltungsratssitzung der A._____ AG mit Sitz in [Ort] vom 3. Juni 2004). Mit diesem Vertrag verpflichtete sich die Beschwerdeführerin gegenüber der A._____ AG, [Ort], zur Erbringung von Analyseleistungen bzw. Marktstudien betreffend den [Bezeichnung des Marktes]. Soweit hier relevant, ist sie dieser Verpflichtung - wie eben dargelegt - nachgekommen.

E. 3.1.2.1

Die Beschwerdeführerin wendet gegen die Annahme, Analyseleistungen erbracht zu haben, ein, sie sei den Vertrag "treuhänderisch" für "die ...-Gruppe" eingegangen (vgl. S. 4, S. 10 und S. 12 der Beschwerde). Der "...-Gruppe gegenüber" (gemeint ist damit die Z._____ AG, [Ort], die nach Wissen der Beschwerdeführerin mit der B._____ AG, [Ort], ein Joint Venture eingegangen sei, vgl. S. 7 und S. 17 der Beschwerde) sei sie "lediglich als Vermittlerin verbunden gewesen" (vgl. S. 12 der Beschwerde). Der fragliche Vertrag sei eigentlich zwischen der ...-Gruppe und einer "Fachperson" abgeschlossen worden (vgl. S. 12 der Beschwerde), wobei es sich dabei vermutlich um die C._____, [Ort], gehandelt habe (vgl. S. 7 und S. 17 der Beschwerde). Sie selber habe mit ihrer "administrativen Hilfeleistung" in der Form des Umkopierens und Weiterleitens einen reinen "Tathandlungsauftrag" erbracht. Zum Nachweis des Treuhandverhältnisses beruft sie sich auf den Treuhandvertrag mit der Z._____ AG, [Ort], vom 25. Juli 2002 (Beilage 7), sowie auf zwei eidesstattliche Erklärungen (vom 20. und 22. Dezember 2010) der Funktionäre der Z._____ AG, [Ort], V._____ und W._____ (vgl. Beilagen 8 und 9).

E. 3.1.2.2

Die Beschwerdeführerin behauptet zusammengefasst also, sie sei den Vertrag mit der A. _____ AG, [Ort], aufgrund des Treuhandverhältnisses mit der Z. _____ AG, [Ort], treuhänderisch für die "...-Gruppe" eingegangen (vgl. z.B. S. 14 der Beschwerde), und macht damit im Grunde genommen geltend, sie sei aus mehrwertsteuerlicher Sicht blosser Vermittlerin. Am Grundsatz, dass bei der Ermittlung des mehrwertsteuerlichen Leistungserbringers das Auftreten gegen aussen im eigenen Namen massgeblich ist (vgl. E. 2.2.1), ändert dies jedoch nichts. Selbst wenn also die Beschwerdeführerin den Vertrag "treuhänderisch" abgeschlossen haben sollte, so ist ihr die Leistung mehrwertsteuerlich zuzurechnen, ist sie doch - wie oben ausgeführt (vgl. E. 3.1.) - gegen aussen im eigenen Namen aufgetreten. Dass die Beschwerdeführerin die fragliche Dienstleistung ausdrücklich im Namen und auf Rechnung eines Vertretenen erbracht hätte, macht sie weder geltend noch wäre solches ersichtlich. Bei Vorliegen eines Leistungsaustausches hat ein "Vermittler", der nicht als solcher erkennbar ist, die "vermittelte" Leistung als Ganzes zu versteuern (vgl. E. 2.2.3). Abgesehen davon ergibt sich - was aber im Grunde offen bleiben kann - aus dem ins Recht gelegten Treuhandvertrag vom 15. Juli 2002 (vgl. Beilage 7) nicht, dass die Beschwerdeführerin zum Abschluss eines solchen Dienstleistungsvertrages wie das "Mandate and Service Agreement" treuhänderisch beauftragt gewesen wäre. Gemäss dem Treuhandvertrag hatte die Beschwerdeführerin nämlich ausschliesslich den Auftrag, Aktien und Wertpapiere zu erwerben und zu verwalten sowie Guthabensstände zu übernehmen und Zahlungsaufträge im Rahmen von "clearings" über ein treuhänderisch geführtes Bankkonto durchzuführen. Etwas anderes - im Sinne erweiterter Kompetenzen - ergibt sich auch nicht aus den beiden eidesstättigen Erklärungen (vom 20. und 22. Dezember 2010) der angerufenen Zeugen V. _____ und W. _____ (vgl. Beilagen 8 und 9).

E. 3.1.3.1

Die Beschwerdeführerin macht in diesem Zusammenhang weiter geltend, die Regeln der direkten Stellvertretung dürften das Institut der Treuhanderschaft nicht zurückdrängen. Art. 11 aMWSTG sei deshalb geltungszeitlich auszulegen und das neue Recht (Art. 20 Abs. 2 MWSTG) sei heranzuziehen, wonach trotz des Auftretens nach aussen auf den wirtschaftlichen Vorgang abgestellt werde.

E. 3.1.3.2

Die Beschwerdeführerin verkennt von vornherein, dass aufgrund des klaren Wortlauts von Art. 11 Abs. 1 und 2 aMWSTG kein Raum für eine Auslegung nach ihrer Lesart bleibt (vgl. E. 2.2.2 f.). Was die Beschwerdeführerin im Grunde will, ist eine Rückwirkung der neuen Bestimmungen des MWSTG. Eine Anwendung von neuem Recht auf alt-rechtliche Sachverhalte ist indes unzulässig (vgl. E. 1.2).

E. 3.1.3.3

Selbst wenn im Übrigen das neue MWSTG anwendbar wäre, würde der Beschwerdeführerin der Nachweis der direkten Stellvertretung nicht gelingen. So etwa besteht eine der drei kumulativ zu erfüllenden Voraussetzungen der direkten Stellvertretung gemäss Art. 20 Abs. 2 MWSTG darin, dass der Vertreter gegenüber der ESTV nachweisen kann, als Stellvertreter gehandelt zu haben (vgl. zu den Voraussetzungen im Einzelnen Ivo P. Baumgartner/Diego Clavadetscher/Martin Kocher, Vom alten zum neuen Mehrwertsteuergesetz, Langenthal 2010, § 4 Rz. 43 ff., 49). Wie aus dem zum Nachweis

des Treuhandverhältnisses eingereichten Treuhandvertrag vom 25. Juli 2002 (Beilage 7) hervorgeht, fehlte der Beschwerdeführerin aber die Kompetenz zum Abschluss von Dienstleistungsverträgen wie das "Mandate and Service Agreement" (vgl. zu den Kompetenzen oben, E. 3.1.2.2). Der Nachweis, dass die Beschwerdeführerin im vorliegenden Fall für die Z._____ AG, [Ort], als Stellvertreterin gehandelt haben soll, würde ihr somit nicht gelingen. Zudem hegt die ESTV berechnete Zweifel, ob der Treuhandvertrag im hier massgeblichen Zeitraum überhaupt schon existierte (vgl. dazu eingehend unten, E. 3.2.3.3).

E. 3.1.4

Im Sinne eines Zwischenfazit ist festzuhalten, dass der Beschwerdeführerin die zur Diskussion stehende Leistung mehrwertsteuerlich zuzurechnen ist. Ob sie hierfür die Mehrwertsteuer zu entrichten hat, hängt davon ab, ob diese im Leistungsaustausch erbracht wurde.

E. 3.2

Als nächstes ist also zu prüfen, ob der Leistung der Beschwerdeführerin auch eine Gegenleistung der Leistungsempfängerin gegenübersteht und somit ein mehrwertsteuerlich relevanter Leistungsaustausch vorliegt (vgl. E. 2.1.1).

E. 3.2.1

Die Beschwerdeführerin bestreitet, für ihre Leistung (Aushändigung der Marktstudien) eine Gegenleistung im Umfang von USD 1'500'000.- erhalten zu haben. Immerhin gesteht sie zu, für ihre aus ihrer Sicht lediglich "postalisch/administrative" Leistung gemäss dem "Treuhandvertrag" insgesamt "ca. 1 Prozent von der Summe des Hauptvertrages" als Gegenleistung erwartet zu haben. Allerdings sei bis heute keine Zahlung bei ihr eingegangen. Um zu beweisen, dass sie für die Leistung der Marktstudien keine Gegenleistung im Umfang von USD 1'500'000.- erhalten habe, macht sie hinsichtlich des Kontos auf der D._____, [Ort], geltend, dieses habe sie gemäss dem Treuhandvertrag vom 15. Juni 2002 (Beilage 7) treuhänderisch für die Z._____ AG, [Ort], geführt. Sie sei nie Eigentümerin der auf diesem Konto liegenden Mittel geworden und habe die Zahlung über USD 1'500'000.- an die Z._____ AG, [Ort], weitergeleitet. Wofür diese Zahlung aber tatsächlich erfolgt sei, könne sie nicht beurteilen. Möglicherweise habe es sich faktisch um eine Markteintrittsprämie gehandelt, welche die B._____ AG, [Ort], an die Z._____ AG, [Ort], pauschal bezahlt habe.

E. 3.2.2.1

Im genannten Dienstleistungsvertrag (act. 4) wurde u.a. für die Lieferung von Marktstudien bzw. das Erbringen von Analyseleistungen betreffend den [Bezeichnung des Marktes] durch die Beschwerdeführerin ein Honorar in der Höhe von USD 1'500'000.-, zahlbar im Voraus, vereinbart (vgl. act. 4, Ziffer 3). Das Honorar selbst sowie dessen Höhe wird auch im Protokoll Nr. 3 (vom 3. Juni 2004) der Verwaltungsratssitzung der A._____ AG mit Sitz in [Ort] (act. 9) bestätigt: Unter Traktandum 2.1 informierte ein Delegierter des Verwaltungsrates über das Projekt zum Eintritt in den [Bezeichnung des Marktes]. Es wurde ausdrücklich festgehalten, dass diesbezüglich die Zusammenarbeit mit der Beschwerdeführerin erfolge und dass die Anfangsinvestition USD 1'500'000.- betrage. Die Beschwerdeführerin selbst verlangte die finanzielle Abwicklung des genannten Dienstleistungsvertrages über das Konto Nr. 345990 bei der D._____, [Ort], (vgl. act. 6; Schreiben der Beschwerdeführerin vom 13. Mai 2004 an die mit dem Vertragsschluss

betrauten Anwälte mit dem Betreff "Ihr Schreiben vom 10. Mai 2004 / A._____ AG"). Der Betrag wurde anschliessend vereinbarungsgemäss im Voraus, nämlich im Juni 2004, - nur aufgrund von technischen Störungen bei der A._____ AG, [Ort] - von der B._____ AG, [Ort], auf das genannte Konto überwiesen (vgl. act. 7; Schreiben der B._____ AG, [Ort], an die A._____ AG, [Ort], datierend vom Juni 2004). Im Zahlungsauftrag der B._____ AG, [Ort], vom 14. Juni 2004 zu Gunsten der Beschwerdeführerin (act. 8) wurde als Zahlungsgrund die "Zwischenfinanzierung des Mandate + Service Agreement" genannt. Aus den Akten ergibt sich also aufgrund des Gesagten, dass die A._____ AG, [Ort], (über die B._____, [Ort]) der Beschwerdeführerin die Zahlung von USD 1'500'000.- ausgerichtet hat, damit sie von dieser die Marktstudien erhält. Diese Zahlung stellt die Gegenleistung für die Analyseleistungen dar. Leistung und Gegenleistung sind innerlich wirtschaftlich verknüpft und ein Leistungsaustausch im Sinne der Mehrwertsteuer ist somit zu bejahen. Aufgrund der vorliegenden Akten erachtet das Bundesverwaltungsgericht den Sachverhalt als erstellt (vgl. bereits E. 1.5). Auf die in diesem Zusammenhang beantragte Einvernahme von Q._____, Verwaltungsrat der A._____ AG in Liquidation, [Ort], als Zeuge ist in antizipierter Beweiswürdigung (vgl. E. 1.4) zu verzichten.

E. 3.2.2.2

Hinsichtlich der beschwerdeführerischen Einwände, sie habe höchstens "ca. 1 Prozent von der Summe des Hauptvertrages" als Gegenleistung erwartet und sie sei nicht am Konto bei der D._____, [Ort], berechtigt gewesen, ist zunächst festzuhalten, dass sich das Entgelt danach bestimmt, was der Leistungsempfänger bezahlt und nicht in erster Linie danach, was der Leistungserbringer erhält (vgl. E. 2.1.3). Die Leistungsempfängerin, die A._____, [Ort], hat - wie gesehen (vgl. E. 3.2.2.1) - im vorliegenden Fall USD 1'500'000.- aufgewendet, um von der Beschwerdeführerin die Marktanalysen zu erhalten, weshalb dieser Betrag als mehrwertsteuerlich relevantes Entgelt gilt. Dabei wurde auf ausdrückliche Anweisung der Beschwerdeführerin selbst die Zahlung auf das erwähnte Konto, von dem sie behauptet, sie sei daran lediglich in ihrer Funktion als Treuhänderin berechtigt gewesen, getätigt (vgl. E. 3.2.2.1). Wie die Beschwerdeführerin tatsächlich an diesem Konto berechtigt war, und ob sie über diese Mittel verfügen konnte, ist bei der Beurteilung, ob ein mehrwertsteuerlich relevanter Leistungsaustausch gegeben ist, in der vorliegenden Konstellation, in der die Beschwerdeführerin selbst die Auszahlung auf dieses Konto verlangte, nicht von Belang. Auf die beantragte Edition weiterer Bankunterlagen kann - in antizipierter Beweiswürdigung (vgl. E. 1.4) - deshalb verzichtet werden. Schliesslich sei nur am Rande erwähnt, dass die Vorinstanz zu Recht in Frage stellt, ob der zwischen der Beschwerdeführerin und der Z._____ AG, [Ort], geschlossene Treuhandvertrag vom 25. Juli 2002 (Beilage 7), der von der Beschwerdeführerin im Übrigen erstmals im Verfahren vor dem Bundesverwaltungsgericht eingereicht worden ist, bis dahin tatsächlich existiert hat. Dies deshalb, weil zum einen dieser nicht Teil der Beschlagnahmung durch die ASU war, und weil zum anderen die Beschwerdeführerin sich in ihrer Einsprache vom 17. Mai 2010 noch nicht darauf berief. Die Angaben, die die Beschwerdeführerin zu dem - angeblich treuhänderisch geführten - Konto bei der D._____, [Ort], macht, sind darüber hinaus in der Tat inkonsistent und widersprüchlich. G._____, einziges Mitglied des Verwaltungsrates der Beschwerdeführerin, bestritt noch in der Einvernahme durch die ASU vom 17. Dezember 2009 (act. 11) mehrfach ausdrücklich, dass die Beschwerdeführerin bei der D._____, [Ort], ein Konto besessen habe, und er nicht wisse, auf wen das Bankkonto Nr. 345990 gelaftet habe. Erst in der Einsprache vom 17. Mai 2010 gab G._____ zu, dort

seit 2006 ein auf die Beschwerdeführerin lautendes Konto geführt, im Jahre 2004 indessen keinerlei Kundenbeziehung zu dieser Bank unterhalten zu haben. Hingegen bringt die Beschwerdeführerin nun in der Beschwerde vor, im Jahr 2004 habe höchstens eine treuhänderische Kundenbeziehung vorgelegen. Sie bestreitet aber nach wie vor, über dieses Konto verfügt zu haben. Gegen die angeblich fehlende Verfügungsberechtigung spricht allerdings eine bei den Akten liegende, von V. _____ an die Beschwerdeführerin bzw. G. _____ gerichtete E-Mail vom 13. Juli 2004 (act. 10), worin er diesem mitteilte: "Ein [Ort] Besuch sollte sich schön langsam für Dich auszahlen, am D. _____ Konto liegt so einiges für Dich." Es erscheint in Anbetracht der Gesamtumstände tatsächlich nicht plausibel, dass es sich beim Konto bei der D. _____, [Ort], um ein Konto gehandelt hat, das die Beschwerdeführerin treuhänderisch für die Z. _____ AG, [Ort], geführt haben soll. Auf eine abschliessende Klärung dieser Frage kann aber angesichts des oben Ausgeführten verzichtet werden.

E. 3.3

Schliesslich bestreitet die Beschwerdeführerin, dass die A. _____, [Ort], Leistungsempfängerin der Marktstudien bzw. der Analyseleistungen gewesen sei. Bei dieser habe es sich um eine blossе Domizilgesellschaft gehandelt. Leistungsempfängerin sei - wenn schon - die B. _____ AG mit Sitz in [Ort] gewesen. Die Leistung sei demnach nicht in der Schweiz erbracht worden und die schweizerische Mehrwertsteuer falle nicht an. Wie gezeigt (vgl. E. 3.2.2) erfüllt die A. _____ AG, [Ort], sämtliche Kriterien, um am Leistungsaustausch als Leistungsempfängerin beteiligt zu sein. Schon aus diesem Grund zielt die Argumentation der Beschwerdeführerin ins Leere. Ohnehin ist die A. _____ AG, [Ort], keine Domizilgesellschaft im Sinne der von der Beschwerdeführerin angerufenen Praxis der Vorinstanz, die im Übrigen für andere Konstellationen als der vorliegenden entwickelt worden ist (vgl. zu den Kriterien im Einzelnen die Branchenbroschüre Nr. 14 "Finanzbereich" der ESTV, Bern 2000, Ziff. 5.4; vgl. hierzu auch Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A 2387/2007 vom 29. Juli 2010 E. 4.2.1, A 1418/2006 vom 14. Mai 2008 E. 5.4). Wie die Vorinstanz nämlich ausführlich dargelegt und nachgewiesen hat, verfügte die A. _____ AG, [Ort], über eigenes Personal und eigene Infrastruktur (vgl. act. 13: Erfolgsrechnungen der Jahre 2004 und 2005, woraus hervorgeht, dass nebst Personalaufwand von über Fr. 1'500'000.- auch Aufwendungen betreffend Infrastruktur verbucht wurden und act. 12: Bestätigung der Ausgleichkasse [Ort] vom 12. Oktober 2010 betreffend die Anfrage nach den von der A. _____ AG, [Ort], im Jahr 2004 deklarierten AHV-pflichtigen Mitarbeitenden). Bereits aus diesen Gründen gilt die A. _____ AG, [Ort], nicht als Domizilgesellschaft im Sinne der Praxis der ESTV. Auch diesbezüglich ist der Sachverhalt hinreichend erstellt, und der Antrag auf Einholung weiterer Auskünfte bei der Steuerverwaltung des Kantons [Ort] ist in antizipierter Beweiswürdigung (vgl. E. 1.4) abzulehnen. An dieser Stelle ist schliesslich zu bemerken, dass - entgegen der Behauptung der Beschwerdeführerin - W. _____ in seiner eidesstättigen Erklärung vom 20. Dezember 2010 (Beilage 8) mit keinem Wort bestätigt, dass die Marktstudien für die B. _____ AG, [Ort], bestimmt gewesen seien. Nicht nur deshalb durfte die Vorinstanz - wie gezeigt - die A. _____ AG mit Sitz in [Ort] zu Recht als Leistungsempfängerin betrachten. Vorliegend haben sowohl die Leistungserbringerin bzw. die Beschwerdeführerin als auch die Leistungsempfängerin bzw. die A. _____ AG ihren Sitz in der Schweiz. Mangels eines Auslandsbezuges ist folglich die Frage, ob für die Analyseleistungen das Empfänger- oder Erbringerortsprinzip gilt, unbeachtlich (vgl. E. 2.3). Somit handelt es sich bei der Erbringung der in Rede stehenden Marktstudien bzw. Analyseleistungen gegen Entgelt um

eine der schweizerischen Mehrwertsteuer unterliegende Dienstleistung; diese hat die Beschwerdeführerin zu versteuern.

E. 4

Demzufolge ist die vorliegende Beschwerde abzuweisen, soweit darauf einzutreten ist. Die Beschwerdeführerin hat als unterliegende Partei die Verfahrenskosten im Umfang von Fr. 6'000.- zu tragen (Art. 63 Abs. 1 VwVG). Sie werden mit dem von ihr in gleicher Höhe geleisteten Kostenvorschuss verrechnet. Eine Parteientschädigung ist nicht zuzusprechen (Art. 64 Abs. 1 VwVG e contrario). (Dispositiv nächste Seite)

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