Bundesverwaltungsgericht
Tribunal administratif fédéral
Tribunale amministrativo federale
Tribunal administrativ federal

Abteilung I
A-2220/2008 und A-2221/2008
{T 0/2}

Urteil vom 12. Mai 2010

Besetzung

Richter Daniel de Vries Reilingh (Vorsitz),
Richter Pascal Mollard, Richter Daniel Riedo,
Gerichtsschreiber Jürg Steiger.

Parteien

X._____,
Beschwerdeführerin

gegen

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

Gegenstand

Mehrwertsteuer (1. Quartal 1999 bis 4. Quartal 2000 und
1. Quartal 2001 bis 2. Quartal 2004).

Sachverhalt:

A.
Die X._____ (hiernach: Beschwerdeführerin oder Bank) ist eine Aktiengesellschaft. Sie ist im Register der Mehrwertsteuerpflichtigen bei der Eidgenössischen Steuerverwaltung (ESTV) eingetragen.

B.
Anlässlich einer Kontrolle stellte die ESTV unter anderem fest, dass die Bank gewisse Bezüge von Dienstleistungen (Verwahrung von Gold im Ausland) aus dem Ausland nicht versteuerte. Mit Ergänzungsabrechnung (EA) Nr. 140'591 vom 5. Oktober 2004 über die Steuerperioden vom 1. Quartal 1999 bis 4. Quartal 2000 wurde u.a. Fr. 34'893.70 für die Verwahrung von Gold im Ausland (Ziff. 2b der EA Nr. 140'591) nachbelastet. Mit EA Nr. 140'592 vom 5. Oktober 2004 über die Steuerperioden vom 1. Quartal 2001 bis 2. Quartal 2004 wurden zudem weitere Fr. 80'403.45 MWST für die Verwahrung von Gold im Ausland (Ziff. 2b der EA Nr. 140'592) nachgefordert. Mit zwei separaten Entscheiden vom 15. Dezember 2004 und entsprechenden Einspracheentscheiden vom 19. Februar 2008 bestätigte die ESTV diese Nachforderungen. Sie erwog, bei der Verwahrung von Gold im Ausland handle es sich um steuerbare Bezüge von Dienstleistungen von Unternehmen mit Sitz im Ausland.

C.
Die Bank führte am 7. April 2008 gegen die beiden Einspracheentscheide vom 19. Februar 2008 je separat Beschwerde mit dem Antrag, die Einspracheentscheide seien aufzuheben und es sei festzustellen, dass sie auf den an ausländische Banken zur Lagerung von Gold im Ausland zu zahlenden Gebühren keine Mehrwertsteuer zu entrichten habe. Sie beantragte weiter, die von ihr bezahlte Mehrwertsteuer sei ihr nebst Vergütungszins von 5% zurückzuerstatten – unter Kosten- und Entschädigungsfolge. Sie begründete ihre Beschwerden damit, dass es sich bei der Lagerung von Gold nicht um eine Dienstleistung handle, sondern um ein Lagergeschäft, womit das Erbringerorts- oder das Tätigkeitsortsprinzip anwendbar sei. Die bezahlten Leistungen seien somit mehrsteuerrechtlich nicht zu versteuern.

Die ESTV schloss in ihren Vernehmlassungen auf kostenfällige Abweisung der Beschwerden.

Auf die weiteren Eingaben und Vorbringen der Parteien wird, soweit entscheiderheblich, in den Erwägungen eingegangen.

Das Bundesverwaltungsgericht zieht in Erwägung:

1.

1.1 Gemäss Art. 31 des Verwaltungsgerichtsgesetzes vom 17. Juni 2005 (VGG, SR 173.32) beurteilt das Bundesverwaltungsgericht 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 nicht vor und die ESTV ist eine Behörde im Sinne von Art. 33 VGG. Das Bundesverwaltungsgericht ist daher für die Beurteilung der vorliegenden Beschwerde zuständig. Soweit das VGG nichts anderes bestimmt, richtet sich gemäss dessen Art. 37 das Verfahren nach dem VwVG.

1.2 Das Bundesverwaltungsgericht kann die angefochtenen Entscheide grundsätzlich in vollem Umfang überprüfen. Die Beschwerdeführerin kann neben der Verletzung von Bundesrecht (Art. 49 Bst. a VwVG) und der unrichtigen oder unvollständigen Feststellung des rechtserheblichen Sachverhalts (Art. 49 Bst. b VwVG) auch die Rüge der Unangemessenheit erheben (Art. 49 Bst. c VwVG; vgl. André Moser/Michael Beusch/Lorenz Kneubühler, Prozessieren vor dem Bundesverwaltungsgericht, Basel 2008, Rz. 2.149).

1.3 Am 1. Januar 2010 ist das Mehrwertsteuergesetz vom 12. Juni 2009 (MWSTG, SR 641.20) in Kraft getreten. Die bisherigen gesetzlichen Bestimmungen sowie die darauf gestützt erlassenen Vorschriften bleiben grundsätzlich weiterhin auf alle während ihrer Geltungsdauer eingetretenen Tatsachen und entstandenen Rechtsverhältnisse anwendbar (Art. 112 Abs. 1 MWSTG). Soweit der Sachverhalt vom 1. Januar 2001 bis 30. Juni 2004 betroffen ist, untersteht das vorliegende Verfahren deshalb in materieller Hinsicht dem Bundesgesetz vom 2. September 1999 über die Mehrwertsteuer (aMWSTG, AS 2000 1300). Für die Zeit vom 1. Januar 1999 bis 31. Dezember 2000 finden ferner die Bestimmungen der Verordnung vom 22. Juni 1994 über die Mehrwertsteuer (aMWSTV, AS 1994 1464) Anwendung (Art. 93 und 94 aMWSTG).

Demgegenüber ist das neue mehrwertsteuerliche Verfahrensrecht im

Sinne 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 Anwendung von neuem materiellen Recht auf altrechtliche Sachverhalte kommen darf (ausführlich: Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-1113/2009 vom 23. Februar 2010 E. 1.3.3.2). Kein Verfahrensrecht in diesem engen Sinn stellt im vorliegenden Fall etwa das Selbstveranlagungsprinzip dar, so dass vorliegend diesbezüglich noch altes Recht anwendbar ist. Keine Anwendung finden deshalb beispielsweise Art. 70, 71, 72 oder 79 MWSTG, obwohl sie unter dem Titel "Verfahrensrecht für die Inland- und die Bezugsteuer" stehen (Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-4360/2008 vom 4. März 2010 E. 1.2, A-4146/2009 vom 9. März 2010 E. 1.3).

1.4 Grundsätzlich bildet jeder vorinstanzliche Entscheid ein selbständiges Anfechtungsobjekt und ist deshalb einzeln anzufechten. Es ist gerechtfertigt, von diesem Grundsatz abzuweichen und die Anfechtung in einem gemeinsamen Verfahren mit einem einzigen Urteil zuzulassen, wenn die einzelnen Sachverhalte in einem engen inhaltlichen Zusammenhang stehen und sich in allen Fällen gleiche oder ähnliche Rechtsfragen stellen (vgl. BGE 123 V 215 E. 1; Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-1527/2006 vom 6. März 2008 E. 1.3, A-1435/2006 vom 8. Februar 2007 E. 1.2, A-1536/2006 vom 16. Juni 2008 E. 1.3). Unter den gleichen Voraussetzungen können auch getrennt eingereichte Beschwerden in einem Verfahren vereinigt werden. Ein solches Vorgehen dient der Verfahrensökonomie und liegt im Interesse aller Beteiligten (Moser/Beusch/Kneubühler, a.a.O., Rz. 3.17). Diese Voraussetzungen sind in den vorliegenden Verfahren zweifelsfrei erfüllt. In beiden Fällen ist dasselbe Steuersubjekt, die Beschwerdeführerin, betroffen. Die den Einspracheentscheiden zugrunde liegenden Sachverhalte sind identisch und es stellen sich dieselben Rechtsfragen (Beurteilung der Lagerung von Gold im Ausland). Deren Besonderheit ist einzig die unmassgebliche Tatsache, dass die betroffenen Steuerperioden einerseits die aMWSTV und andererseits das aMWSTG betreffen. Dementsprechend hat der Vertreter der Beschwerdeführerin die besagten Einspracheentscheide auch mit identischen Argumenten angefochten. Die Verfahren A-2220/2008 und A-2221/2008 sind deshalb zusammenzulegen.

2.

2.1 Der Bezug von Dienstleistungen gegen Entgelt aus dem Ausland (Art. 4 Bst. d aMWSTV) bzw. von Unternehmen mit Sitz im Ausland (Art. 5 Bst. d aMWSTG) unterliegt grundsätzlich der Mehrwertsteuer, sofern die Umsätze nicht ausdrücklich (nach Art. 14 aMWSTV bzw. Art. 18 aMWSTG) von der Steuer ausgenommen sind (Urteil des Bundesgerichts 2C_309/2009 vom 1. Februar 2010 E. 4.1).

2.1.1 Steuersubjekt ist der Leistungsempfänger, der im Inland Wohnsitz, Geschäftssitz oder eine Betriebsstätte hat. Dieser hat den Bezug von Dienstleistungen aus dem Ausland zu versteuern, wenn er diese zur Nutzung oder Auswertung im Inland verwendet und wenn er nach Art. 18 aMWSTV mehrwertsteuerpflichtig ist (Art. 9 aMWSTV).

Art. 9 aMWSTV verlangt, dass die Dienstleistung zur Nutzung oder Auswertung im Inland verwendet wird. Insofern besteht Kongruenz zwischen Dienstleistungsimport und Dienstleistungsexport. Ein Dienstleistungsexport liegt nach Art. 15 Abs. 2 Bst. l aMWSTV dann vor, wenn steuerbare Dienstleistungen an Empfänger mit Geschäfts- oder Wohnsitz im Ausland erbracht werden, sofern sie dort "zur Nutzung oder Auswertung verwendet werden". Entscheidend ist stets die tatsächliche Verwendung der Dienstleistung (Urteil des Bundesgerichts 2A.541/2006 vom 21. Februar 2007 E. 2.1.2, veröffentlicht in: Steuer-Revue [StR] 62/2007 S. 590; Urteil des Bundesgerichts 2C_309/2009 vom 1. Februar 2010 E. 4.2.1). Die in Art. 12 Abs. 2 aMWSTV unter Bst. c aufgeführten Dienstleistungen werden jedoch am Ort ausgeführt, wo der Dienstleistende jeweils tatsächlich tätig wird. Es handelt sich um Nebentätigkeiten des Transportgewerbes, wie Beladen, Entladen, Umschlagen, Lagerung und Ähnlichem.

2.1.2 Gemäss Art. 10 Bst. a aMWSTG hat der Empfänger den Bezug einer Dienstleistung zu versteuern, wenn er nach Art. 24 aMWSTG steuerpflichtig ist und sofern es sich um eine unter Art. 14 Abs. 3 aMWSTG fallende Dienstleistung handelt, die ein im Inland nicht steuerpflichtiger Unternehmer mit Sitz im Ausland im Inland erbringt. Während als Ort einer Dienstleistung in der Regel der Ort gilt, an dem die Dienst leistende Person den Sitz ihrer wirtschaftlichen Tätigkeit oder eine Betriebsstätte hat, von wo aus die Dienstleistung erbracht wird (Erbringerortsprinzip), gelten die in Art. 14 Abs. 3 aMWSTG aufgeführten Dienstleistungen ausnahmsweise als an jenem Ort

ausgeführt, an dem der Empfänger den Sitz seiner wirtschaftlichen Tätigkeit oder eine Betriebsstätte hat, für welche die Dienstleistungen erbracht werden (Empfängerortsprinzip; vgl. BGE 133 II 153 E. 5.1; Urteil des Bundesgerichts 2A.677/2006 vom 16. Mai 2007 E. 5.1; Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-1416/2006 vom 27. September 2007 E. 2.2). Zu diesen Dienstleistungen zählen insbesondere auch Leistungen von Beratern, Vermögensverwaltern, Treuhändern, Ingenieuren, Anwälten, Notaren, Buchprüfern, Managementdienstleistungen sowie sonstige ähnliche Leistungen (Bst. c). Diese Regelung geht darauf zurück, dass es bei gewissen Dienstleistungen unmöglich ist, den Ort der Nutzung genau zu bestimmen (vgl. BGE 133 II 153 E. 5.1 in fine).

Die in Art. 14 Abs. 2 aMWSTG unter Bst. c aufgeführten Dienstleistungen werden hingegen am Ort ausgeführt, wo die Dienst leistende Person jeweils tatsächlich tätig wird (Ort der Tätigkeit als Ausnahme), nämlich bei Nebentätigkeiten des Transportgewerbes, wie Beladen, Entladen, Umschlagen, Lagerung und Ähnlichem.

2.1.3 Art. 15 Abs. 2 Bst. a und l aMWSTV und Art. 14 Abs. 3 aMWSTG verwirklichen das im grenzüberschreitenden Waren- und Dienstleistungsverkehr geltende Bestimmungslandprinzip. Dieses Prinzip besagt, dass eine Leistung dort besteuert wird, wo sie konsumiert und verbraucht wird. Das Bestimmungslandprinzip verlangt damit die Befreiung der Exporte und die Belastung der Importe (Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-1361/2006 vom 19. Februar 2007 E. 5.4 und A-1505/2006 vom 25. September 2008 E. 3.1.3; Entscheide der Eidgenössischen Steuerrekurskommission [SRK] vom 31. Mai 2001, veröffentlicht in Verwaltungspraxis der Bundesbehörden [VPB] 65.105 E. 3d/aa, vom 2. November 2004, veröffentlicht in VPB 69.64 E. 2b; Jörg R. Bühlmann, in mwst.com, a.a.O., Vorbemerkung zu Art. 19 N 1; Daniel Riedo, Vom Wesen der Mehrwertsteuer als allgemeine Verbrauchsteuer und von den entsprechenden Wirkungen auf das schweizerische Recht, Bern 1999, S. 62).

Das Bestimmungslandprinzip führt dazu, dass die Inlandumsatzsteuer durch eine Steuer auf der Einfuhr zu ergänzen ist. Es gewährleistet auf diese Weise Wettbewerbsneutralität auf inländischen Märkten, weil eingeführte Leistungen derselben Mehrwertsteuerbelastung unterliegen wie Inlandleistungen (vgl. Riedo, a.a.O., S. 49). Die

schweizerische Mehrwertsteuer wird so gemäss ihrem Konzept als Netto-Allphasensteuer mit Vorsteuerabzug auf allen Stufen der Produktion und Verteilung sowie bei der Einfuhr von Verbrauchsgütern erhoben. Dabei soll auch bei der Steuer auf der Einfuhr der vorsteuerabzugsberechtigte Steuerpflichtige nicht zum Träger der Steuer werden, sondern lediglich der Endverbraucher (Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-1689/2006 vom 13. August 2007 E. 2.3.1; Entscheid der Eidgenössischen Zollrekurskommission [ZRK] vom 21. Januar 1999 [ZRK 1998-003] E. 3b; RIEDO, a.a.O., S. 5 und 16). Art. 29. Abs. 1 Bst. b aMWSTV und Art. 38 Abs. 1 Bst. b aMWSTG geben dem Steuerpflichtigen deshalb das Recht, die (effektiv) entrichtete Steuer auf der Einfuhr als Vorsteuer in Abzug zu bringen (Kommentar des Eidgenössischen Finanzdepartements [EFD] zur [a]MWSTV vom 22. Juni 1994, zu Art. 29 Abs. 1 Bst. c aMWSTV). Voraussetzung ist natürlich auch hier, dass die eingeführten Gegenstände und Dienstleistungen im Zusammenhang mit einem den Vorsteuerabzug berechtigenden, geschäftsmässig begründeten Zweck verwendet werden (Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-1359/2006 vom 26. Juli 2007 E. 5.2). Gemäss Art. 29 Abs. 6 Bst. b aMWSTV und Art. 38 Abs. 7 Bst. b aMWSTG entsteht der Anspruch auf Abzug der Vorsteuer bei der Steuer auf dem Bezug von Dienstleistungen von Unternehmen mit Sitz im Ausland im Zeitpunkt, in welchem der Steuerpflichtige über diese Steuer mit der ESTV abrechnet.

2.1.4 Sinn und Zweck der Besteuerung von Dienstleistungsimporten ist eine umfassende und rechtsgleiche Erfassung von Leistungen im Inland und damit auch die Vermeidung ungerechtfertigter Wettbewerbsvorteile ausländischer Anbieter. Das Bundesgericht hat es daher als folgerichtig erachtet, wenn beim Dienstleistungsimport wie auch beim Dienstleistungsexport auf den Sitz des Leistungsempfängers als gewichtiges Indiz für den Verbrauch der Dienstleistung abgestellt wird. Es ist indessen im Einzelfall stets zu prüfen, wo die Dienstleistungen tatsächlich genutzt werden (Urteil des Bundesgerichts 2A.541/2006 vom 21. Februar 2007 E. 2.3, veröffentlicht in: StR 62/2007 S. 590; Urteil des Bundesgerichts 2C_309/2009 vom 1. Februar 2010 E. 4.4).

2.1.5 Die Mehrwertsteuer stellt auf wirtschaftliche Vorgänge ab und sie besteuert den wirtschaftlichen Konsum. Bestand und Umfang einer der Mehrwertsteuer unterstehenden Leistung werden aufgrund der

wirtschaftlichen Betrachtungsweise bestimmt. Die mehrwertsteuerliche Qualifikation von Vorgängen hat nach ständiger Rechtsprechung nicht in erster Linie aus einer zivil-, sprich vertragsrechtlichen Sicht, sondern nach wirtschaftlichen, tatsächlichen Kriterien zu erfolgen (Urteil des Bundesgerichts 2A.304/2003 vom 14. November 2003 E. 3.6.1 mit Hinweisen; Entscheide der SRK vom 5. Juli 2005, veröffentlicht in VPB 70.7 E. 2a, mit Hinweisen; ausführlich: RIEDO, a.a.O, S. 112 Fn. 125; JEAN-MARC RIVIER/ANNIE ROCHAT, La taxe sur la valeur ajoutée, Fribourg 2000, S. 24). Dies gilt insbesondere auch für die Bestimmung des Leistungsempfängers (Urteil des Bundesgerichts 2A.202/2006 vom 27. November 2006 E. 3.2, 4.2; Entscheid der SRK vom 20. März 2006 [CRC 2005-021] E. 3b, 4b; Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-1444/2006 vom 22. Juli 2008).

2.2 In der Verwaltungspraxis wird Näheres zum steuerbaren Dienstleistungsbezug und dessen Voraussetzungen festgelegt (Wegleitung 1997 für Mehrwertsteuerpflichtige [Wegleitung 1997] Rz. 156-157, 557a ff und 637a; Branchenbroschüre Nr. 03 "Banken und Finanzgesellschaften" herausgegeben im März 1995 [BB 03] Ziff. 2.2 Bst. b und Ziff. 2.3 Bst. a, sowie Ziff. 3 des Leistungskatalogs betreffend das Stichwort "Lagerung von Gold und anderen Edelmetallen"; Merkblatt Nr. 13 über die Steuerbefreiung von bestimmten ins Ausland erbrachten oder aus dem Ausland bezogenen Dienstleistungen vom 31. Januar 1997 [MB 13] Ziff. 2 Bst. b und c; Wegleitung 2001 zur Mehrwertsteuer [Wegleitung 2001], Rz. 65, 512 ff. und Rz. 643-644; Branchenbroschüre Nr. 14 betreffend den "Finanzbereich" herausgegeben im September 2000 [BB 14], Ziff. 2.2 und Ziff. 6.3 des Leistungskatalogs; Merkblatt Nr. 6 über grenzüberschreitende Dienstleistungen; Abgrenzung Lieferung/Dienstleistung gültig ab 1. Januar 2001 [MB 6] Ziff. 3.2.1 und Ziff. 3.3 [vgl. auch neue Wegleitung 2008 zur Mehrwertsteuer {Wegleitung 2008}, Rz. 512 ff. sowie Merkblatt Nr. 6, grenzüberschreitende Dienstleistungen, Ziff. 3.3, beide gültig seit 1. Januar 2008]).

2.2.1 Die Wegleitung 1997 hält fest, dass zur Definition, wo die Nutzung oder Auswertung einer Dienstleistung erfolgt, die unter Rz. 557b-557d genannten Kategorien geschaffen worden sind (Wegleitung 1997, Rz. 557a). Die Nutzung oder Auswertung erfolgt bei Bank- und Werbedienstleistungen, bei Dienstleistungen von Beratern, Vermögensverwaltern, Ingenieuren, Anwälten oder Treuhändern am Ort, an dem der Empfänger seinen Geschäfts- oder Wohnsitz hat

(Empfängerortsprinzip) (Wegleitung 1997, Rz. 557d). Nur wenn Dienstleistungen in keine der genannten Kategorien fallen, erfolgt die Nutzung oder Auswertung am Ort, wo die Dienstleistungen als erbracht gelten (Wegleitung 1997, Rz. 557e). BB 03 erklärt, dass aus Praktikabilitätsgründen primär auf den Geschäfts- und Wohnsitz des Dienstleistungsempfängers, d.h. auf das Empfängerortsprinzip, abgestellt wird. Als steuerbare Vermögensverwaltung gilt nach Wegleitung 1997 die Überwachung eines bei einer Bank hinterlegten Vermögens in technischer und/oder wirtschaftlicher Hinsicht aufgrund eines Vermögensverwaltungsmandates oder eines Hinterlegungsvertrages. Dazu gehört u.a. das offene und verschlossene Depotgeschäft (Wegleitung 1997, Rz. 637a). Aus Ziff. 3 des Leistungskatalogs von BB 03 ist ersichtlich, dass die Lagergebühr für die Lagerung von Gold und anderen Edelmetallen im Inland zu versteuern ist, wenn der Leistungsempfänger seinen Wohn- oder Geschäftssitz im Inland hat und die Nutzung oder Auswertung der erbrachten Leistung im Inland erfolgt.

Dagegen gilt gemäss Wegleitung 1997 als Aufbewahrung, die unter Art. 12 Abs. 2 Bst. c aMWSTV fällt, jede Übernahme von Gegenständen, seien es solche für geschäftliche oder private Zwecke (z.B. auch in verschlossenen Depots von Banken) (Wegleitung 1997, Rz. 156). MB 13 hält fest, dass u.a. bei der Aufbewahrung von Gegenständen (wie z.B. im verschlossenen Depot oder im Nachttresor einer Bank), die Nutzung der Dienstleistung an dem Ort erfolgt, an dem diese tatsächlich erbracht wird (MB 13, Ziff. 2b).

2.2.2 Die Wegleitung 2001 zur Mehrwertsteuer besagt, dass die Umsätze in der Vermögensverwaltung versteuert werden müssen (Wegleitung 2001, Rz. 643). Als steuerbare Vermögensverwaltung gilt danach u.a. die Überwachung eines bei einer Bank hinterlegten Vermögens in technischer und/oder wirtschaftlicher Hinsicht aufgrund eines Verwaltungsmandats oder eines Hinterlegungsvertrages. Dazu gehört u.a. das Depotgeschäft (offenes und verschlossenes Depot) (Wegleitung 2001, Rz. 644). Gemäss BB 14 ist die Drittverwahrung im Ausland (Depotgebühren) ein Beispiel für steuerbare Bezüge von Dienstleistungen bei Unternehmen mit Sitz im Ausland (BB 14, Ziff. 2.2 S. 17). Zudem ist gemäss des Leistungskatalogs der Branchenbroschüre Nr. 17 die "Verwahrung von Gold und anderen Edelmetallen" ein steuerbarer Umsatz (siehe BB 14, Ziff. 6.3 des Leistungskatalogs).

Die Wegleitung 2001 hält jedoch weiter fest, dass das Entgegennehmen und Aufbewahren von Wertsachen, die in der Regel keiner Verwaltung bedürfen, keine steuerbare Vermögensverwaltungsleistung bilden, sondern eine steuerbare Aufbewahrung (Wegleitung 2001, Rz. 645). Der Mehrwertsteuer unterliegt jede Aufbewahrung von Gegenständen, die ein Unternehmen für einen Dritten besorgt. Als Aufbewahrung gilt jede Übernahme zur Lagerung von Gegenständen, sei es für geschäftliche oder private Zwecke (z.B. in Lagerhäusern, Kühlhäusern und -räumen, Silos, Speichern, Werften, auf Lagerplätzen) (Wegleitung 2001, Rz. 65). MB 6 hält fest, dass bei Nebentätigkeiten des Transportgewerbes, wie u.a. Lagerung und Ähnlichem nach Art. 14 Abs. 2 Bst. c aMWSTG der Ort, wo die Dienst leistende Person jeweils tätig wird, als Ort der Dienstleistung gilt; diese Regelung gilt auch für selbständige Leistungen (MB 12, Ziff. 3.2.3).

Soweit die Verwaltungspraxis im vorliegenden Fall massgeblich ist und sich im Wesentlichen auf das gesetzlich vorgegebene Empfängerortsprinzip abstützt, erweist sie sich als bundesrechtskonform.

2.2.3 Art. 12 Abs. 1 aMWSTV und Art. 14 Abs. 1 aMWSTG besagen, dass eine Dienstleistung an dem Ort ausgeführt wird, an dem der Dienstleistende seinen Geschäftssitz oder eine Betriebsstätte hat (aMWSTV) bzw. an dem die dienstleistende Person den Sitz der wirtschaftlichen Tätigkeit oder eine Betriebsstätte hat (aMWSTG) (Erbringerortsprinzip). Die in Art. 12 Abs. 1 aMWSTV bzw. Art. 14 Abs. 1 aMWSTG bezeichneten Leistungsorte gelten allerdings vorbehaltlich des Abs. 2 (aMWSTV) bzw. der Abs. 2 und 3 (aMWSTG). Diese gehen jeweils dem Absatz 1 als Spezialbestimmung vor. Art. 12 Abs. 1 aMWSTV bzw. Art. 14 Abs. 1 aMWSTG gelten demnach als Grundregel immer dann, wenn keine der anderen Bestimmungen anwendbar ist. Es handelt sich somit um einen Auffangtatbestand. Ein Vorrang gegenüber den anderen Bestimmungen kommt Absatz 1 allerdings nicht zu (betreffend das aMWSTG siehe: CAMENZIND/HONAUER/VALLENDER, a.a.O., S. 195 Rz. 533; CAMENZIND, a.a.O., N. 9 zu Art. 14 aMWSTG). Die Lehre weist darauf hin, dass der Auffangtatbestand in einem Spannungsverhältnis zum Bestimmungslandprinzip steht und sich der Empfängerort als Auffangtatbestand besser eignet (zum aMWSTG vgl: CAMENZIND/HONAUER/VALLENDER, a.a.O., S. 194 Rz. 534 und S. 35 Rz. 73). Art. 8 MWSTG bestimmt denn auch (neu), dass – unter Vorbehalt von Absatz 2 – als Ort der Dienstleistung

der Ort gilt, an dem der Empfänger oder die Empfängerin der Dienstleistung den Sitz der wirtschaftlichen Tätigkeit oder eine Betriebsstätte hat, für welche die Dienstleistung erbracht wird (Empfängerortsprinzip). Unter der alten Mehrwertsteuerverordnung und dem alten Mehrwertsteuergesetz sind jedoch die Dienstleistungen, welche unter Art. 12 Abs. 1 aMWSTV bzw. Art. 14 Abs. 1 aMWSTG fallen, wohl weniger häufig, weil die meisten Leistungen entweder unter die Spezialbestimmungen von Art. 12 Abs. 2 aMWSTV bzw. Art. 14 Abs. 2 und 3 aMWSTG subsumiert werden können oder mit dem Lieferungsbegriff von Art. 5 Abs. 2 aMWSTV bzw. Art. 6 Abs. 2 aMWSTG abgedeckt werden (zum aMWSTG siehe: CAMENZIND/HONAUER/ VALLENDER, a.a.O., S. 194-195 Rz. 535).

2.2.4 Im Gegensatz zum aMWSTG fehlte in der aMWSTV insbesondere der Katalog von Art. 14 Abs. 3 aMWSTG. Die in diesem Absatz aufgeführten Dienstleistungen wurden gemäss Art. 12 Abs. 1 aMWSTV am Ort des Leistungserbringers und nicht – wie gemäss Art. 14 Abs. 3 aMWSTG – an demjenigen des Leistungsempfängers erbracht. Zur Verwirklichung des Bestimmungslandprinzips legte deshalb Art. 15 Abs. 2 Bst. l aMWSTV fest, dass andere [als die in Art. 15 Abs. 2 aMWSTV vorgängig aufgezählten] steuerbare Dienstleistungen, die an Empfänger mit Geschäfts- oder Wohnsitz im Ausland erbracht werden, sofern sie dort zur Nutzung oder Auswertung verwendet werden, echt von der Steuer befreit sind. Für die Steuerbefreiung waren somit zwei Voraussetzungen kumulativ zu erfüllen. Erstens musste der Empfänger seinen Geschäfts- oder Wohnsitz im Ausland haben und zweitens musste die Leistung im Ausland genutzt oder ausgewertet werden (BGE 133 II 153 E. 4.1, Urteile des Bundesgerichts 2A.534/2004 vom 18. Februar 2005 E. 4.1, 2A.507/2002 vom 31. März 2004 E. 3.3).

Überdies sah Art. 9 aMWSTV die Besteuerung von Dienstleistungsimporten vor, wenn der Empfänger Geschäfts- und Wohnsitz im Inland hat und eine Nutzung oder Auswertung im Inland erfolgt. Die Umsetzung dieser Norm war in der Praxis nicht immer einfach und die ESTV hat das Anwendungsfeld aufgrund von verschiedenen Verwaltungsanweisungen erweitert und der Regelung in der EU angenähert. Die Generalklausel von Art. 12 Abs. 1 aMWSTV kann deshalb nicht als Regelfall zur Anwendung kommen (vgl. CAMENZIND, a.a.O., N. 21 zu Art. 14 aMWSTG).

3.

3.1 Im vorliegenden Fall macht die Beschwerdeführerin geltend, das Rechtsverhältnis sei als Dienstleistung im Sinne von Art. 12 Abs. 1 aMWSTV bzw. Art. 14 Abs. 1 MWSTG oder Art. 12 Abs. 2 Bst. c aMWSTV bzw. Art. 14 Abs. 2 Bst. c aMWSTG zu qualifizieren. Sie argumentiert im Wesentlichen, bei der Lagerung von Gold bei Banken handle es sich zivilrechtlich nicht um (offene) Depotverträge, sondern um einen Hinterlegungsvertrag. Bei der Hinterlegung bestehe die Vertragsleistung des Aufbewahrers einzig darin, die vom Hinterleger anvertraute Sache zu übernehmen und an einem sicheren Ort aufzubewahren (Art. 472 Abs. 1 des Obligationenrechts vom 30. März 1911 [OR, SR 220]). Die ausländischen Banken würden denn auch die Beschwerdeführerin nicht in ihren Goldanlagen beraten oder gar das Gold für sie verwalten. Einzige Pflicht der ausländischen Banken sei die Verwahrungstätigkeit. Es liege somit eine Lagertätigkeit im Sinn von Art. 12 Abs. 2 Bst. c aMWSTV bzw. Art. 14 Abs. 2 Bst. c aMWSTG vor, womit kein Bezug einer Dienstleistung nach Art. 9 aMWSTV bzw. Art. 10 aMWSTG zu deklarieren sei.

Die Vorinstanz ist jedoch der Ansicht, dass die blosse "Verwahrung von Gold" eine Vermögensverwaltungsdienstleistung im Sinne von Art. 9 aMWSTV bzw. Art. 14 Abs. 3 Bst. c aMWSTG sei. Im Unterschied zum Aufbewahren von Gebrauchsgegenständen, das keine Vermögensverwaltungsleistung darstelle, sondern eine steuerbare Aufbewahrung, handle es sich bei der Verwahrung von Gold um einen Spezialfall, der nicht mit der Verwahrung von normalen Gegenständen gleichgesetzt werden könne, sondern aufgrund der Bedeutung des Goldes als Wertgegenstand unter die Vermögensverwaltung falle. Eine Vermögensverwaltungsleistung könne sehr wohl ohne Beratungsleistung einzig in der Verwahrung von Wertgegenständen wie Gold bestehen. Aus diesem Grund werde die Verwahrung von Gold und anderen Edelmetallen auch als Dienstleistung im Leistungskatalog der BB 03 aufgeführt.

3.2 Unbestritten ist, dass die von der Beschwerdeführerin entrichteten Depotgebühren als Entschädigung für die "Verwahrung von Gold" nicht als Umsatz im Bereich des Geld- und Kapitalverkehrs von der Mehrwertsteuer ausgenommen sind (vgl. Art. 14 Ziff. 19 Bst. e aMWSTV bzw. Art. 18 Ziff. 19 Bst. e aMWSTG). Die mehrwertsteuerliche Behandlung des entrichteten Entgelts bestimmt sich nach

der Art der erbrachten Dienstleistung, welche es im Folgenden näher zu betrachten gilt.

3.2.1 Die strittige Dienstleistung der ausländischen Banken besteht in der sicheren Verwahrung (und Überwachung) der durch die Beschwerdeführerin bei ihnen gelagerten Goldbestände. Zusätzliche Leistungen liegen unbestrittenermassen keine vor. Die dezentralisierte Goldlagerung dient der Risikodiversifizierung bzw. -dezentralisierung. Für die sichere Verwahrung ihrer Goldbestände entrichtet die Beschwerdeführerin den ausländischen Banken eine Depotgebühr. Bei Banken ist das Depotgeschäft dadurch gekennzeichnet, dass der Kunde der Bank Wertgegenstände, insbesondere Effekten (Wertpapiere, Wertrechte) und Edelmetalle, zur Verwahrung übergibt und sich dieser verpflichtet, eine Depotgebühr als Entgelt zu entrichten (MAX BOEMLE/MAX GSELL/JEAN-PAUL JETZER/PAUL NYFFELER/CHRISTIAN THALMANN, Geld- Bank- und Finanzmarktlexikon der Schweiz, Zürich 2002, S. 296). Es wird allgemein zwischen dem verschlossenen und dem offenen Depot unterschieden. Beim verschlossenen Depot (Verwahrungsdepot) werden die zu verwahrenden Vermögenswerte in versiegeltem Zustand der Bank ausschliesslich zur sicheren Verwahrung übergeben. Bezweckt wird nur die sichere Verwahrung (BOEMLE/GSELL/JETZER/NYFFELER/THALMANN, a.a.O., S. 296). Die Bank übernimmt keine Verwaltungstätigkeiten, wie z.B. Einlösen der Kupons oder des Talons, und es erfolgen keine Benachrichtigungen hinsichtlich Kapitalmassnahmen, Hauptversammlungen oder Ähnliches.

Wird ein verschlossenes Depot errichtet, so schliesst der Kunde mit der Bank einen Hinterlegungsvertrag nach Art. 472 ff. OR ab. Beim offenen Depot liegt dagegen ein gemischter Vertrag vor, welcher in Bezug auf die Verwahrungspflicht der Bank Elemente des Hinterlegungsvertrages (Art. 472 ff. OR) und in Bezug auf die Verwaltung der Hinterlegungsgegenstände Elemente des einfachen Auftrages (Art. 394 ff. OR) aufweist.

3.2.2 Bei der Verwahrung der Goldbestände durch die Banken handelt es sich somit nach schweizerischem Recht um einen Hinterlegungsvertrag. Die von der Beschwerdeführerin bezogene Dienstleistung ist deshalb mit einem verschlossenen Depot zumindest vergleichbar, worüber sich die Parteien im Prinzip einig sind.

Mit der Zuordnung der Vermögensverwaltung zum Empfängerortsprinzip (Art. 9 aMWSTV bzw. Art. 14 Abs. 3 Bst. c aMWSTG) wollte der Bundesrat bzw. das Parlament sicherstellen, dass solche Dienstleistungen nicht der schweizerischen Mehrwertsteuer unterliegen, sofern sie an einen im Ausland ansässigen Empfänger erbracht werden (DIETER METZGER, Kurzkommentar zum MWST-Gesetz, Muri/Bern 2000, Rz. 14 zu Art. 14 Abs. 3 aMWSTG; vgl. auch Votum Christoffel Brändli, Berichterstatter, Amtl. Bull. SR, Sitzung vom 29. September 1998, S. 962 f.). Bezüglich der Verwahrung von Gold und anderen Edelmetallen bedeutet dies, dass die Verwahrungsleistung, sofern sie durch eine Bank in der Schweiz für einen Empfänger im Ausland erbracht wird, nicht mit der Mehrwertsteuer belastet wird, da sie in Anwendung des Empfängerortsprinzips als im Ausland erbracht zu gelten hat (bzw. von der Steuer befreit ist [Art. 15 Abs. 2 Bst. l aMWSTV]). Im umgekehrten, hier zu beurteilenden Fall, hat die Verwahrungsleistung als in der Schweiz erbracht zu gelten bzw. auf dem Dienstleistungsbezug aus dem Ausland ist die Mehrwertsteuer in der Schweiz geschuldet. Somit ist sowohl für die Verwahrung von Gold im Ausland als auch für die Verwahrung von Gold im Inland das Bestimmungslandprinzip umgesetzt. Im Ergebnis bedeutet dies, dass die Beschwerdeführerin auf den für die Verwahrung von Gold im Ausland bezahlten Depotgebühren die Mehrwertsteuer zu entrichten hat bzw. den steuerbaren Dienstleistungsbezug aus dem Ausland in der Schweiz versteuern muss (Art. 9 aMWSTV bzw. Art. 10 Bst. a aMWSTG).

3.2.3 Art. 12 Abs. 2 Bst. c aMWSTV bzw. Art. 14 Abs. 2 Bst. c aMWSTG bestimmen, dass Nebentätigkeiten im Zusammenhang mit Güterbeförderungen wie das Beladen, Entladen, der Umschlag oder die Lagerung von Gütern für den Ort der Dienstleistung auf den Tätigkeitsort abgestellt wird (CAMENZIND, a.a.O., N. 63 zu Art. 14 aMWSTG; CAMENZIND/HONAUER/VALLENDER, a.a.O., S. 209 Rz. 574). Auch wenn die Nebentätigkeiten als selbständige Hauptleistungen aufgeführt werden, was voraussetzt, dass sie nicht in direktem Zusammenhang mit einer Güterbeförderung erbracht werden und somit nicht als Nebenleistung das Schicksal der Hauptleistung teilen (CAMENZIND, a.a.O., N. 63 zu Art. 14 aMWSTG; CAMENZIND/HONAUER/VALLENDER, a.a.O., S. 209 Rz. 574), müssen besagte Tätigkeiten, wie die ESTV in ihrer Vernehmlassung ausführt, in einem irgendwie gearteten Zusammenhang mit einer Güterbeförderung sein. Der Verordnungs- bzw. Gesetzestext ist diesbezüglich klar, denn es ist die Rede von

Nebentätigkeiten des Transportgewerbes (siehe Art. 12 Abs. 2 Bst. c aMWSTV bzw. Art. 14 Abs. 2 Bst. c aMWSTG). Die vorliegend betroffene Verwahrung von Gold im Ausland steht jedoch in keinem Zusammenhang mit einer Güterbeförderung und es kann somit keine Rede sein von einer Nebentätigkeit des Transportgewerbes. Bei der Verwahrung von Gold handelt es sich im Gegenteil um eine bankentypische Dienstleistung, welche sich somit nach dem Empfängerortsprinzip richtet (Art. 9 aMWSTV bzw. Art. 14 Abs. 3 Bst. c aMWSTG).

Gold (und anderen Edelmetallen) ist eigen, dass es sich dabei trotz Nummerierung um nicht individualisierte Anlagemittel im Finanzbereich handelt. Demgegenüber stellen wertvolle Gegenstände wie Gemälde, Schmuckstücke, Weine, usw. im Prinzip Unikate mit anderer Zweckbestimmung, wie z.B. Sammeln, Tragen, Betrachten, Trinken, dar. Aufgrund dieser Unterschiede rechtfertigt es sich, das Verwahren von Gold, eine bankentypische Vermögensverwaltungsdienstleistung, auch mehrwertsteuerrechtlich als Vermögensverwaltung und eben nicht als Lagerung im behaupteten Sinn zu qualifizieren. Damit unterliegt die Verwahrung von Gold als Dienstleistungsbezug aus dem Ausland der Mehrwertsteuer (Art. 9 aMWSTV bzw. Art. 10 Bst. a aMWSTG).

4.
Diesen Ausführungen zufolge ist die Beschwerde abzuweisen. Die Verfahrenskosten für das vereinigte Verfahren in Höhe von insgesamt Fr. 5'000.-- sind der Beschwerdeführerin aufzuerlegen (Art. 63 Abs. 1 VwVG) und mit dem geleisteten Kostenvorschuss in gleicher Höhe zu verrechnen. Eine Parteientschädigung an die Beschwerdeführerin ist nicht zuzusprechen (Art. 64 Abs. 1 VwVG bzw. Art. 7 Abs. 1 des Reglements vom 21. Februar 2008 über die Kosten und Entschädigungen vor dem Bundesverwaltungsgericht [VGKE, SR 173.320.2] e contrario).

Demnach erkennt das Bundesverwaltungsgericht:

1.
Die Beschwerdeverfahren A-2220/2008 und A-2221/2008 werden vereinigt.

2.
Die Beschwerden werden abgewiesen.

3.
Die Verfahrenskosten von Fr. 5'000.- werden der Beschwerdeführerin auferlegt. Sie werden mit den geleisteten Kostenvorschüssen von Fr. 5'000.- verrechnet.

4.
Eine Parteientschädigung wird nicht zugesprochen.

5.
Dieses Urteil geht an:

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

Der vorsitzende Richter: Der Gerichtsschreiber:

Daniel de Vries Reilingh Jürg Steiger

Rechtsmittelbelehrung:

Gegen diesen Entscheid kann innert 30 Tagen nach Eröffnung beim Bundesgericht, 1000 Lausanne 14 Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten geführt werden (Art. 82 ff., 90 ff. und 100 des Bundesgerichtsgesetzes vom 17. Juni 2005 [BGG, SR 173.110]). 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 (vgl. Art. 42 BGG).

Versand: