Bundesverwaltungsgericht
Tribunal administratif fédéral
Tribunale amministrativo federale
Tribunal administrativ federal



Abteilung I
A-3931/2013

Urteil vom 15. Juli 2014

Besetzung

Richter Daniel Riedo (Vorsitz),
Richter Markus Metz,
Richterin Salome Zimmermann,
Gerichtsschreiber Beat König.

Parteien

A._____,
vertreten durch B._____,
Beschwerdeführerin,

gegen

Eidgenössische Steuerverwaltung ESTV,
Hauptabteilung Mehrwertsteuer,
Vorinstanz.

Gegenstand

Mehrwertsteuer (1. Quartal 2003 - 2. Quartal 2008; selbständige Erwerbstätigkeit).

Sachverhalt:

A.
Die Gesellschaft «Advokatur- und Notariatsbüro A._____» (im Folgenden: Steuerpflichtige) ist seit dem 1. Juli 1997 im Register der Mehrwertsteuerpflichtigen der Eidgenössischen Steuerverwaltung (ESTV) eingetragen.

B.
B.a Am 1. und 2. September 2008 führte die ESTV bei der Steuerpflichtigen eine Kontrolle gemäss Art. 62 des Mehrwertsteuergesetzes vom 2. September 1999 (aMWSTG, SR 641.20) betreffend die Steuerperioden 1. Quartal 2003 bis 2. Quartal 2008 (Zeitraum vom 1. Januar 2003 bis 30. Juni 2008) durch. Gestützt auf die Kontrollergebnisse forderte die ESTV mit Ergänzungsabrechnung (EA) Nr. […] vom 10. September 2008 Mehrwertsteuern im Betrag von Fr. 2'913.- zuzüglich 5 % Verzugszins seit dem 15. Januar 2008 nach, und zwar mit der Begründung, die Steuerpflichtige habe zu Unrecht Geschäftsführerhonorare (recte: durch Geschäftsführung erzielte Umsätze) nicht versteuert.

Am 26. Oktober 2008 bezahlte die Steuerpflichtige unter Vorbehalt den nachgeforderten Betrag von Fr. 2'913.-.

B.b Auf Verlangen der Steuerpflichtigen erliess die ESTV am 24. August 2009 eine einsprachefähige Verfügung. Darin wurde die Steuernachforderung gemäss der genannten EA vollumfänglich bestätigt. Die ESTV hielt fest, dass die Steuerpflichtige ihr für die Steuerperioden 1. Quartal 2003 bis 2. Quartal 2008 Fr. 2'913.- Mehrwertsteuern schulde und diesen Betrag zu Recht bezahlt habe. Ferner ordnete sie an, dass die Steuerpflichtige 5 % Verzugszins auf dem Betrag von Fr. 2'913.- für die Zeit vom 15. Januar bis 26. Oktober 2008 schulde.

Zur Begründung führte die ESTV aus, die Steuerpflichtige habe in den Jahren 2007 und 2008 für verschiedene in der Schweiz domizilierte Gesellschaften mit beschränkter Haftung Dienstleistungen erbracht und dafür ausdrücklich «Geschäftsführerhonorare» in Rechnung gestellt. Bei der Geschäftsführung für Dritte handle es sich um eine zum Normalsatz steuerbare Dienstleistung. Folglich sei die Nachbelastung der von der Steuerpflichtigen zu Unrecht als steuerausgenommen deklarierten Geschäftsführungsdienstleistungen gesetzeskonform.

C.
Die Steuerpflichtige erhob am 23. September 2009 Einsprache und verlangte die Aufhebung des Entscheids der ESTV vom 24. August 2009 und die Rückerstattung des bezahlten Betrages von Fr. 2'913.-.

D.
Mit Einspracheentscheid vom 7. Juni 2013 wies die ESTV (im Folgenden auch: Vorinstanz) die Einsprache ab (Dispositiv-Ziff. 1). Sie hielt fest, dass sie bei der Steuerpflichtigen zu Recht für die Steuerperioden 1. Quartal 2003 bis 2. Quartal 2008 Mehrwertsteuern im Betrag von Fr. 2'913.- zuzüglich Verzugszins vom 15. Januar 2008 (mittlerer Verfall) bis 26. Oktober 2008 (Zahlungseingang) nachgefordert habe. Ferner verfügte sie, dass keine Verfahrenskosten erhoben würden und keine Parteientschädigung ausgerichtet werde.

In der Begründung des Einspracheentscheids führte die ESTV insbesondere aus, dass gemäss ihrem Orientierungsschreiben vom 27. Dezember 2000 «betreffend die Honorare aus der Tätigkeit als Verwaltungsrat, Stiftungsrat oder ähnlichen Funktionen» Honorare, welche statt an den jeweiligen Funktionsträger an das Unternehmen ausgeschüttet würden, bei welchem der Funktionsträger angestellt sei, kein Entgelt für eine unselbständige Erwerbstätigkeit bilden würden. Die entsprechenden Umsätze seien damit steuerbar. Vorliegend seien die im Streit liegenden «Geschäftsführerhonorare» nicht an C._____ persönlich, sondern an die Steuerpflichtige ausgerichtet worden. Folglich habe die ESTV diese «Geschäftsführerhonorare» in Übereinstimmung mit ihrem Orientierungsschreiben zu Recht als Entgelt für steuerbare Dienstleistungen qualifiziert.

E.
Die Steuerpflichtige (nachfolgend: Beschwerdeführerin) liess am 10. Juli 2013 Beschwerde ans Bundesverwaltungsgericht erheben. Sie beantragt, unter Kosten- und Entschädigungsfolgen zu Lasten des Staates seien der Einspracheentscheid der ESTV vom 7. Juni 2013, der Entscheid der ESTV vom 24. August 2009 sowie die EA Nr. […] vom 10. September 2008 aufzuheben und der Beschwerdeführerin sei der Betrag von Fr. 2'913.- zurückzuerstatten. Im Wesentlichen bringt sie vor, dass sie eine Kollektivgesellschaft bilde und einzig als Zahlstelle die «Geschäftsführerhonorare» eingetrieben habe. Die Geschäftsführung für die Gesellschaften mit beschränkter Haftung sei gestützt auf Geschäftsbesorgungsverträge zwischen diesen Gesellschaften und C._____, einem

Gesellschafter der Beschwerdeführerin, erfolgt. Weil C._____ als Teilhaber kein Angestellter der Beschwerdeführerin gewesen sei, sei seine Geschäftsführungstätigkeit – ebenso wie die Tätigkeit des Verwaltungsrates einer Aktiengesellschaft – mehrwertsteuerlich als unselbständige Tätigkeit zu qualifizieren. Infolgedessen sei die Beschwerdeführerin für die entsprechenden Leistungen nicht steuerpflichtig.

F.
Mit Vernehmlassung vom 8. August 2013 beantragt die Vorinstanz, die Beschwerde sei unter Kostenfolge zulasten der Beschwerdeführerin vollumfänglich abzuweisen.

G.
Mit Replik vom 11. September 2013 hält die Beschwerdeführerin unter Beilage neuer Unterlagen (teilweise anonymisierte Honorarnoten für allgemeine Arbeiten und Geschäftsführungsmandate) in vollem Umfang an ihren Beschwerdeanträgen fest.

H.
Mit Duplik vom 4. Oktober 2013 hält die Vorinstanz an ihrem Antrag auf vollumfängliche Abweisung der Beschwerde unter Kostenfolge zulasten der Beschwerdeführerin fest.

I.
Mit unaufgefordert eingereichter Eingabe vom 21. Oktober 2013 bekräftigt die Beschwerdeführerin unter Einreichung nicht anonymisierter Honorarnoten für allgemeine Arbeiten und Geschäftsführungsmandate ihre Beschwerdeanträge.

J.
Auf die übrigen Vorbringen der Verfahrensbeteiligten und die eingereichten Akten wird – soweit entscheidwesentlich – im Rahmen der nachfolgenden Erwägungen eingegangen.

Das Bundesverwaltungsgericht zieht in Erwägung:

1.
1.1 Das Bundesverwaltungsgericht beurteilt gemäss Art. 31 VGG Beschwerden gegen Verfügungen nach Art. 5 VwVG, sofern keine Ausnahme nach Art. 32 VGG gegeben ist. Eine solche liegt hier nicht vor, und die Vorinstanz ist eine Behörde im Sinne von Art. 33 VGG. Das Bundesverwaltungsgericht ist demnach für die Beurteilung der vorliegenden Be-

schwerde sachlich zuständig. Soweit das VGG nichts anderes bestimmt, richtet sich das Verfahren nach dem VwVG (Art. 37 VGG).

1.2 Anfechtungsobjekt im Verfahren vor dem Bundesverwaltungsgericht bildet einzig der vorinstanzliche Entscheid; dieser ersetzt allfällige Entscheide unterer Instanzen (sog. Devolutiveffekt; vgl. BGE 134 II 142 E. 1.4; Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-235/2014 vom 26. Mai 2014 E. 1.2; ANDRÉ MOSER et al., Prozessieren vor dem Bundesverwaltungsgericht, 2. Aufl. 2013, Rz. 2.7). Soweit die Beschwerdeführerin die Aufhebung der Verfügung der Vorinstanz vom 24. August 2009 und der EA Nr. […] vom 10. September 2008 beantragt, ist daher auf ihr Rechtsmittel nicht einzutreten.

Mit der genannten Einschränkung ist auf die im Übrigen frist- und formgerecht eingereichte Beschwerde (vgl. Art. 50 Abs. 1 und Art. 52 Abs. 1 VwVG) einzutreten.

1.3 Am 1. Januar 2010 ist das Mehrwertsteuergesetz vom 12. Juni 2009 (MWSTG, SR 641.20) in Kraft getreten. Dessen Verfahrensbestimmungen finden auf sämtliche im Zeitpunkt des Inkrafttretens hängige Verfahren sofort Anwendung (Art. 113 Abs. 3 MWSTG). In materieller Hinsicht bleiben die bisherigen Vorschriften auf alle während ihrer Geltungsdauer eingetretenen Tatsachen, entstandenen Rechtsverhältnisse und erbrachten Leistungen anwendbar (Art. 112 Abs. 1 und 2 MWSTG). Der vorliegende Sachverhalt betrifft Steuerperioden vor dem 1. Januar 2010, aber nach dem 1. Januar 2001. Er untersteht damit in materieller Hinsicht dem am 1. Januar 2001 in Kraft getretenen aMWSTG.

1.4 Im Steuerrecht gilt grundsätzlich, 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: Urteil des Bundesgerichts 2C_232/2012 vom 23. Juli 2012 E. 3.5; Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-3031/2013 vom 6. Februar 2014 E. 1.5, mit Hinweisen; ERNST BLUMENSTEIN/PETER LOCHER, System des schweizerischen Steuerrechts, 6. Aufl. 2002, S. 454).

2.

2.1 Der Mehrwertsteuer unterliegen die im Inland gegen Entgelt erbrachten Lieferungen von Gegenständen und Dienstleistungen (Art. 5 Bst. a und b aMWSTG). Zum Entgelt gehört alles, was der Empfänger oder an

seiner Stelle ein Dritter für die Lieferung oder Dienstleistung aufwendet. Dies erfasst auch den Ersatz aller Kosten, selbst wenn diese gesondert in Rechnung gestellt werden (Art. 33 Abs. 2 aMWSTG). Als Dienstleistung gilt jede Leistung, die keine Lieferung eines Gegenstandes ist (Art. 7 Abs. 1 aMWSTG).

2.2 Damit überhaupt eine steuerbare Leistung vorliegt, muss sie im Austausch mit einem Entgelt erfolgen (sog. «Leistungsverhältnis»; vgl. hierzu IVO P. BAUMGARTNER et al., Vom alten zum neuen Mehrwertsteuergesetz, 2010, § 4 N. 3; ALOIS CAMENZIND et al., Handbuch zum Mehrwertsteuergesetz [MWSTG], 3. Aufl. 2012, Rz. 592; FELIX GEIGER, in: Felix Geiger/Regine Schluckebier [Hrsg.], MWSTG Kommentar, 2012, Art. 18 N. 2). 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 (statt vieler: BGE 132 II 353 E. 4.3, mit Hinweisen; Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-5745/2008 vom 11. Juni 2010 E. 2.3).

2.3 Die Annahme eines solchen Leistungsverhältnisses setzt voraus, dass zwischen Leistung und Entgelt eine innere wirtschaftliche Verknüpfung gegeben ist (BGE 138 II 239 E. 3.2, 132 II 353 E. 4.1, 126 II 443 E. 6a; Urteil des Bundesgerichts 2A.410/2006 vom 18. Januar 2007 E. 5.1). Die Beurteilung, ob ein Leistungsverhältnis 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; Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-6001/2011 vom 21. Mai 2013 E. 2.1.3). Für die Annahme eines Leistungsverhältnisses genügt es, dass Leistung und Entgelt innerlich derart verknüpft sind, dass die Leistung das Entgelt auslöst. Ausreichend kann folglich auch sein, wenn einer Leistung ein erwartetes (Üblichkeit) oder erwartbares Entgelt (nach den Umständen ist erwartbar, dass eine Leistung die Entrichtung eines Entgelt auslöst) gegenübersteht, d.h. dass nach den Umständen davon auszugehen ist, die Leistung löse die Entrichtung eines Entgelts aus (statt vieler: Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-6001/2011 vom 21. Mai 2013 E. 2.1.4, mit Hinweisen).

2.4 Damit von einem steuerbaren Leistungsverhältnis gesprochen werden kann, muss die Leistung überdies die betriebliche Sphäre verlassen und sich an einen Leistungsempfänger richten. Ein Leistungsverhältnis setzt gemäss bundesgerichtlicher Rechtsprechung bereits begriffsnotwendig das Vorhandensein mehrerer Beteiligter – eines Leistungserbringers und eines Leistungsempfängers – voraus (vgl. Urteil des Bundesgerichts 2C_836/2009 vom 15. Mai 2012 E. 5.2; Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-3696/2012 vom 14. Juni 2013 E. 2.1.4). Reine Innenleistungen sind demnach nicht steuerbar. Auch keine (steuerbare) Drittleistung bewirkt, wer lediglich seine Arbeitskraft nutzt (CAMENZIND et al., a.a.O., Rz. 612).

2.5 Mehrwertsteuerpflichtig ist grundsätzlich, wer eine mit der Erzielung von Einnahmen verbundene gewerbliche oder berufliche Tätigkeit selbstständig ausübt, sofern seine Lieferungen und seine Dienstleistungen im Inland jährlich gesamthaft Fr. 75'000.- übersteigen (Art. 21 Abs. 1 aMWSTG). Eine Ausnahme von der Steuerpflicht besteht insofern, als die nach Abzug der Vorsteuer verbleibende Steuer (sog. Steuerzahllast) regelmässig nicht mehr als Fr. 4'000.- beträgt; diese Ausnahme bleibt auf Jahresumsätze bis zu Fr. 250'000.- beschränkt (Art. 25 Abs. 1 Bst. a aMWSTG).

2.6

2.6.1 Beim Begriff der mehrwertsteuerlichen Selbständigkeit handelt es sich um einen unbestimmten Rechtsbegriff. Wichtige Indizien für die selbständige Ausübung der Tätigkeit sind insbesondere das Handeln und Auftreten in eigenem Namen gegenüber Dritten, das Tragen des unternehmerischen Risikos (Gewinn und Verlust), die Wahlfreiheit, eine Aufgabe anzunehmen oder nicht und diese selbständig organisieren zu können. Daneben können die Beschäftigung von Personal, die Vornahme erheblicher Investitionen, eigene Geschäftsräumlichkeiten, verschiedene und wechselnde Auftraggeber sowie die betriebswirtschaftliche und arbeitsorganisatorische Unabhängigkeit eine Rolle spielen. Ob eine Tätigkeit im mehrwertsteuerlichen Sinn als selbständig oder unselbständig anzusehen ist, bestimmt sich stets aufgrund einer umfassenden Würdigung sämtlicher einschlägiger Faktoren (Urteile des Bundesgerichts 2C_554/2010 vom 21. September 2011 E. 2.2, 2C_426/2008 und 2C_432/2008 vom 18. Februar 2009 E. 2.2, 2C_430/2008 vom 18. Februar 2009 E. 2.2, 2C_518/2007 und 2C_519/2007 vom 11. März 2008, veröffentlicht in ASA 77 S. 569 E. 2.2; Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-6180/2012 vom 3. September 2013 E. 2.2.1, A-3695/2012 vom 30. Juli

2013 E. 3.2, A-1989/2011 vom 4. Januar 2012 E. 2.2.1, A-4011/2010 vom 18. Januar 2011 E. 2.2.1).

Weitere – aber nicht allein ausschlaggebende – Indizien für die mehrwertsteuerliche Behandlung bilden gemäss der genannten Rechtsprechung die Art der Abrechnung der Sozialversicherungsbeiträge sowie die Qualifikation einer Person als selbständig oder unselbständig im Zusammenhang mit den direkten Steuern (Urteile des Bundesgerichts 2A.47/2006 vom 6. Juli 2006 E. 3.2, 2A.304/2003 vom 14. November 2003, veröffentlicht in ASA 76 S. 627 E. 3.3.2; Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-156/2007 vom 20. April 2009 E. 2.2.2, A-3822/2007 vom 3. Juni 2008 E. 2.1.4). Grundsätzlich ist zwar eine einheitliche Qualifikation des Begriffes der Selbständigkeit (bzw. der Unselbständigkeit) im Sozialversicherungs- und Steuerrecht anzustreben (vgl. Bericht des Bundesrats über eine einheitliche und kohärente Behandlung von selbständiger bzw. unselbständiger Erwerbstätigkeit im Steuer- und im Sozialversicherungsabgaberecht vom 14. November 2001, Bundesblatt [BBl] 2002 1155 f.). Dabei können aber die verschiedenen Zielsetzungen dieser Rechtsgebiete nicht ausser Acht gelassen werden. Dem Sozialversicherungsrecht kommt primär die Funktion des Versicherungsschutzes zu, weswegen etwa im Bereich der AHV der Begriff der Selbständigkeit zum Schutz des Versicherten eher restriktiv interpretiert wird (Entscheid der Eidgenössischen Steuerrekurskommission [SRK] 2004-224 / 2004-225 vom 20. Dezember 2005 E. 4a [bestätigt durch Urteil des Bundesgerichts 2A.47/2006 vom 6. Juli 2006]; hiervor erwähnter Bericht des Bundesrates, BBl 2002 1155 ff.), während er im Mehrwertsteuerrecht aufgrund des Allgemeinheitsprinzips eher extensiv ausgelegt wird (vgl. dazu sogleich E. 2.6.2; Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-3822/2007 vom 3. Juni 2008 E. 2.1.4; s. zum Ganzen: Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-156/2007 vom 20. April 2009 E. 2.2.2; Entscheid der SRK 2004-124 vom 23. Juni 2006 E. 2a.bb). Es ist somit durchaus möglich, dass ein und dieselbe Person in den verschiedenen Bereichen unterschiedlich eingestuft wird (Urteil des Bundesgerichts vom 15. Oktober 1993, veröffentlicht in ASA 64 S. 732 E. 3d; Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-6188/2012 vom 3. September 2013 E. 2.2.2 und E. 3.4, A-3695/2012 vom 30. Juli 2013 E. 3.2.2 und E. 7.2.2, A-2950/2011 vom 8. Februar 2012 E. 2.2.2, A-1989/2011 vom 4. Januar 2012 E. 2.2.2).

2.6.2 Angesichts des Wesens der Mehrwertsteuer als allgemeine Verbrauchsteuer ist der Begriff der Selbständigkeit eher weit auszulegen (Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-5460/2008 vom 12. Mai 2010

E. 2.2, A-156/2007 vom 20. April 2009 E. 2.2.4, A-1572/2006 vom 21. August 2008 E. 2.2; vgl. auch DANIEL RIEDO, Vom Wesen der Mehrwertsteuer als allgemeine Verbrauchsteuer und von den entsprechenden Wirkungen auf das schweizerische Recht, 1999, S. 115 und S. 174 f.).

2.6.3 Gemäss Art. 21 Abs. 1 Satz 2 aMWSTG gilt die Tätigkeit von Verwaltungsräten, Stiftungsräten und ähnlichen Funktionsträgern als unselbständige Erwerbstätigkeit.

2.6.3.1 Die Wegleitungen 2001 und 2008 zur Mehrwertsteuer halten (in Übereinstimmung mit dem aktenkundigen Schreiben der ESTV «Orientierung betreffend die Honorare aus der Tätigkeit als Verwaltungsrat, Stiftungsrat oder ähnliche Funktionen» vom 27. Dezember 2000) fest, dass das von Verwaltungsräten, Stiftungsräten und ähnlichen Funktionsträgern persönlich vereinnahmte Entgelt nicht der Mehrwertsteuer unterliege, weil deren Tätigkeit als unselbständige Erwerbstätigkeit gelte. Werde das Honorar jedoch nicht an den betreffenden Funktionsträger, sondern an das Unternehmen ausgeschüttet, bei welchem dieser angestellt ist, handle es sich um ein Entgelt für eine zum Normalsatz steuerbare Dienstleistung (Ziff. 119 der Wegleitung 2008 zur Mehrwertsteuer [gültig vom 1. Januar 2008 bis 31. Dezember 2009; im Folgenden: Wegleitung 2008]; Ziff. 119 der Wegleitung 2001 zur Mehrwertsteuer [gültig vom 1. Januar 2001 bis 31. Dezember 2007; im Folgenden: Wegleitung 2001]).

Gemäss den Ziff. 120 der Wegleitungen 2001 und 2008 unterliegt das Entgelt (Honorar), sofern es an den Verwaltungs- oder Stiftungsrat ausgeschüttet wird, beim Arbeitgeber unter anderem dann (mangels Umsatzes im Sinne der Mehrwertsteuer) nicht der Steuer, wenn der Verwaltungs- oder Stiftungsrat als Gesellschafter in einer Personengesellschaft tätig ist.

2.6.3.2 Das Bundesverwaltungsgericht hat die hiervor (E. 2.6.3.1) genannten Kriterien der Wegleitung zur Mehrwertsteuer für die Abgrenzung zwischen selbständiger und unselbständiger Tätigkeit bei Verwaltungsräten, Stiftungsräten sowie ähnlichen Funktionsträgern in seinem Urteil A-1137/2012 vom 6. November 2013 soweit hier interessierend übernommen (E. 5.2.3 des Urteils). Dabei verwies es insbesondere auf die analoge Rechtsprechung zum Sozialversicherungsrecht (vgl. E. 5.2.3 Abs. 2 des Urteils). Danach ist ein Verwaltungsratshonorar nur dann und soweit als Lohn bzw. Entgelt für unselbständige Erwerbstätigkeit zu qualifizieren, wenn es durch die betroffene Gesellschaft an den Mandatsträger

persönlich bezahlt wird. Übt hingegen der Verwaltungsrat seine Tätigkeit als Arbeitnehmer eines Dritten aus und wird das Entgelt für die Verwaltungsratstätigkeit diesem Dritten ausbezahlt, bildet es sozialversicherungsrechtlich keinen Lohn des Verwaltungsrats (BGE 133 V 498 E. 5.2).

Das Bundesverwaltungsgericht hielt im erwähnten Urteil fest, dass für eine unselbständige Tätigkeit im Sinne von Art. 21 Abs. 1 Satz 2 aMWSTG erforderlich sei, dass der Verwaltungsrat (bzw. der betreffende Funktionsträger) das Honorar für seine Tätigkeit selbst und ohne Verpflichtung zur Weiterleitung an einen Dritten empfange (Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-1137/2012 vom 6. November 2013 E. 6.2.2). Ob im Einzelfall trotz direkter Zahlung des Honorars an einen Dritten eine unselbständige Tätigkeit vorliegen kann, muss hier – wie im Folgenden aufgezeigt wird (vgl. E. 3.2) – nicht geklärt werden.

2.6.3.3 Nach einer in der Literatur vertretenen Auffassung lässt sich allein gestützt auf den Umstand, dass eine Entschädigung nicht an den betreffenden Funktionsträger, sondern an dessen Arbeitgeber ausgerichtet wird, nicht auf ein mehrwertsteuerlich relevantes Leistungsverhältnis bzw. eine selbständige Erwerbstätigkeit im Sinne des Mehrwertsteuerrechts schliessen. Für ein solches Leistungsverhältnis ist nach dieser Lehrmeinung erforderlich, dass ein Auftragsverhältnis «zwischen dem Einsatz- und dem Entsendebetrieb» besteht (so – allerdings zum MWSTG – GEIGER, a.a.O., Art. 18 N. 43).

2.7 Im Mehrwertsteuerrecht wird in konstanter und höchstrichterlicher Rechtsprechung der Rechnung zentrale Bedeutung beigemessen. Sie ist nicht ein reiner Buchungsbeleg, sondern stellt ein wichtiges Indiz oder gar eine Vermutung dar, dass ein steuerbarer Umsatz stattfand und dieser durch den Aussteller bewirkt worden ist (BGE 131 II 185 E. 5; Urteil des Bundesgerichts 2C_561/2009 vom 25. März 2011 E. 4.1, mit Hinweisen; Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-4950/2013 vom 18. März 2014 E. 2.4.1, A-720/2013 vom 30. Januar 2014 E. 2.5, A-1137/2012 vom 6. November 2013 E. 2.1.4.3, A-1375/2006 vom 27. September 2007 E. 7.1.1; vgl. dazu auch RALF IMSTEPF, Der mehrwertsteuerliche «Aussenauftritt», ASA 82 S. 451 ff., S. 459).

3.

3.1 Vorliegend ist zu Recht unbestritten, dass die Beschwerdeführerin eine Kollektivgesellschaft im Sinne von Art. 552 ff. OR bildet (vgl. Beschwerde, S. 5 ff.; Vernehmlassung, S. 3; anders noch Einspracheent-

scheid, S. 7). Uneinigkeit besteht hingegen unter den Verfahrensbeteiligten bezüglich der mehrwertsteuerlichen Qualifikation von Dienstleistungen an in der Schweiz domizilierte Gesellschaften mit beschränkter Haftung, an welche die Beschwerdeführerin «Geschäftsführerhonorare» in Rechnung stellte: Während die Beschwerdeführerin den Standpunkt vertritt, diese Dienstleistungen seien von einem ihrer Gesellschafter (C._____) im Rahmen einer unselbständigen Erwerbstätigkeit im Sinne des Mehrwertsteuerrechts erbracht worden, geht die ESTV davon aus, dass die Erbringung dieser Dienstleistungen mehrwertsteuerlich als selbständige Erwerbstätigkeit der Beschwerdeführerin zu qualifizieren ist und die Beschwerdeführerin folglich die entsprechenden Umsätze zu versteuern hat.

3.2 Nach den seitens der Beschwerdeführerin eingereichten Handelsregisterauszügen war ihr Gesellschafter C._____ bei verschiedenen Gesellschaften mit beschränkter Haftung mit Sitz in der Schweiz Geschäftsführer oder Vorsitzender der Geschäftsführung. Es lässt sich nicht ernstlich in Abrede stellen, dass er damit eine ähnliche Funktion wie ein Verwaltungsrat ausübte (vgl. dazu auch CHRISTOPH SENTI, Die Geschäftsführung bei der GmbH: Schnittstellen zwischen Arbeits- und Gesellschaftsrecht, AJP 1/2011, S. 18 ff., S. 20, wonach sich die unübertragbaren und unentziehbaren Aufgaben der Geschäftsführer einer Gesellschaft mit beschränkter Haftung inhaltlich stark an die Kompetenzen des Verwaltungsrates einer Aktiengesellschaft anlehnen). Jedenfalls ist nicht von vornherein ausgeschlossen, dass die erwähnte Tätigkeit C._____s als Tätigkeit eines «ähnlichen Funktionsträgers» im Sinne von Art. 21 Abs. 1 Satz 2 aMWSTG und damit als unselbständige Erwerbstätigkeit qualifiziert werden kann. Indessen fällt vorliegend ins Gewicht, dass die aktenkundigen Rechnungen für «Geschäftsführerhonorare» alle im Namen der Beschwerdeführerin ausgestellt wurden. Letzterer Umstand zwingt nach konstanter sowie höchstrichterlicher Rechtsprechung zur Annahme, dass aus mehrwertsteuerlicher Sicht die Beschwerdeführerin die entsprechenden Leistungen erbracht hat (vgl. E. 2.7).

Auch die Tatsache, dass die Gesellschaften mit beschränkter Haftung die Geschäftsführungshonorare unbestrittenermassen an die Beschwerdeführerin und nicht an C._____ persönlich bezahlten, spricht gemäss Rechtsprechung und Praxis (vgl. E. 2.6.2.3) klarerweise gegen eine unselbständige Tätigkeit dieses Anwaltes im Sinne von Art. 21 Abs. 1 Satz 2 aMWSTG und für die Richtigkeit der vorinstanzlichen Annahme steuerbarer (Geschäftsführungs-)Dienstleistungen der Beschwerdeführerin. Ob

das hiervor genannte Erfordernis für eine unselbständige Tätigkeit, dass der betreffende Verwaltungsrat bzw. Funktionsträger das Honorar für seine Tätigkeit selbst und ohne Weiterleitungspflicht empfängt (vgl. E. 2.6.3.2), zu relativieren ist, kann hier offenbleiben. Denn zum einen gebieten vorliegend – wie dargelegt – auch die für die mehrwertsteuerliche Würdigung zentralen Rechnungen die Annahme, dass keine unselbständige Tätigkeit C._____s gegeben war. Zum anderen liegen – wie im Folgenden aufgezeigt wird (vgl. E. 3.3) – keine Umstände vor, welche für eine unselbständige Tätigkeit dieses Anwalts im hier interessierenden Kontext sprechen.

3.3 Die von der Beschwerdeführerin angeführten Argumente, weshalb eine unselbständige Tätigkeit im Sinne von Art. 21 Abs. 1 Satz 2 aMWSTG anzunehmen ist, überzeugen nicht:

3.3.1 Die Beschwerdeführerin macht geltend, sie habe als blosse Zahlstelle fungiert.

Aus den vorliegenden Akten ergibt sich nicht, dass die Beschwerdeführerin die im eigenen Namen in Rechnung gestellten und vereinnahmten Geschäftsführerhonorare direkt an C._____ weitergeleitet und in dieser Weise nur als Zahlstelle gehandelt hätte. Nach der Darstellung in der Beschwerde bezogen die Gesellschafter der Beschwerdeführerin von ihr ein monatliches Fixum und wurde jeweils am Jahresende berechnet, «welche Gesellschafter in welchem Umfang am Gewinn zu beteiligen sind» und in welchem Umfang die Gesellschafter Nachzahlungen sowie Rückerstattungen zu leisten haben (Beschwerde, S. 6). Es ist folglich davon auszugehen, dass die fraglichen «Geschäftsführerhonorare» – entsprechend den dafür ausgestellten Rechnungen – von der Beschwerdeführerin, also auf gemeinsame Rechnung ihrer Gesellschafter vereinnahmt wurden und zunächst in den Gewinn oder Verlust der Beschwerdeführerin hineingeflossen sind.

Was die Aufteilung dieses Gewinnes oder Verlustes unter den Gesellschaftern und Gesellschafterinnen der Beschwerdeführerin (bzw. den Partnern und Partnerinnen der Anwaltskanzlei) betrifft, ist weder substantiiert behauptet noch aktenkundig, dass diese nach einem Schlüssel erfolgte, nach welchen C._____ für seine Tätigkeit als Geschäftsführer bzw. Vorsitzender der Geschäftsführung der Gesellschaften mit beschränkter Haftung ein im Ergebnis den vereinnahmten Geschäftsführerhonoraren entsprechendes Entgelt (allenfalls unter Abzug der damit in

Zusammenhang stehenden Aufwendungen) erhalten hat (nichts daran zu ändern vermag das aktenkundige, sich nicht auf die hier interessierenden Jahre 2007 und 2008 beziehende Schreiben der Beschwerdeführerin an die Eidgenössische Ausgleichskasse vom 23. Juni 2003, wonach seinerzeit eine hälftige Aufteilung des nach Abzug aller Aufwendungen verbleibenden Betrages unter den beiden Gesellschaftern D._____ und C._____ erfolgt sein soll). Auch lässt sich nicht vermuten, dass ein solcher Verteilungsschlüssel zur Anwendung gelangte. Letzteres gilt umso mehr, als bei einer als Kollektivgesellschaft ausgestalteten Anwaltssozietät für die Gewinn- und Verlustbeteiligung unter den Partnern verschiedene Schlüssel gebräuchlich sind wie Umsatz, Anciennität, Akquisitionsleistung und allfällige weitere Kriterien (vgl. THIERRY LUTERBACHER, Kollektivrisiko bei Anwaltsgesellschaften, Anwaltsrevue 5/2009, S. 247 ff., S. 248, mit weiteren Hinweisen).

Für ein allfälliges Inkassomandat fehlte im Übrigen der erforderliche Nachweis für ein Handeln ausdrücklich im Namen und für Rechnung des Vertretenen (vgl. Art. 11 Abs. 1 aMWSTG).

3.3.2 Die Beschwerdeführerin behauptet sodann, die Geschäftsführungsmandate seien nicht ihr, sondern C._____ erteilt worden. Zum Beweis dieser Aussage legt sie insbesondere als «Mustervertrag» einen teilweise anonymisierten Vertrag zwischen einem nicht bekannten «Treugeber» und C._____ betreffend einer noch zu gründenden Gesellschaft mit beschränkter Haftung ins Recht.

Es ist daran zu erinnern, dass für die Beurteilung, ob ein Leistungsverhältnis besteht, die zivil- bzw. vertragsrechtliche Sicht lediglich ein Indiz bildet und in erster Linie wirtschaftliche, tatsächliche Kriterien massgebend sind (E. 2.3). Vorliegend ist unbestritten, dass die Geschäftsführerhonorare an die Beschwerdeführerin bezahlt wurden. Zudem hat sie die entsprechenden Rechnungen in eigenem Namen ausgestellt und ist sie damit als mehrwertsteuerliche Leistungserbringerin aufgetreten. Demgegenüber steht weder fest, ob sich der eingereichte Vertrag auf eine der vorliegend in Frage stehenden Gesellschaften mit beschränkter Haftung bezieht, noch ob entsprechende Verträge bezüglich der weiteren streitbetroffenen Gesellschaften mit beschränkter Haftung abgeschlossen wurden.

Vor diesem Hintergrund kann dem eingereichten Vertrag keine genügende Beweiskraft zukommen, um mehrwertsteuerliche Leistungsverhältnis-

se zwischen der Beschwerdeführerin und den vorliegend interessierenden Gesellschaften mit beschränkter Haftung auszuschliessen. Vielmehr ist aufgrund der vorliegenden Rechnungen anzunehmen, dass zwischen der Beschwerdeführerin und den Gesellschaften mit beschränkter Haftung sogar ein Auftragsverhältnis bestand, wie es nach einem – die Praxis kritisierenden – Teil der Lehre für ein mehrwertsteuerlich relevantes Leistungsverhältnis bei Tätigkeiten von Verwaltungs- und Stiftungsräten sowie ähnlichen Funktionsträgern verlangt wird (vgl. E. 2.6.3.3 und E. 2.7).

Im Übrigen vermag auch der von der Beschwerdeführerin angerufene Umstand, dass sie allein aufgrund der Reputation C._____s als Spezialist auf dem Gebiet des Gesellschaftsrechts organschaftliche Tätigkeiten als Verwaltungsrat oder Geschäftsführer angeboten haben soll (vgl. Beschwerde, S. 10), die sich aufdrängende Annahme, dass die Beschwerdeführerin als Leistungserbringerin handelte, nicht zu widerlegen.

3.3.3 Nach Meinung der Beschwerdeführerin ist im Verhältnis zu den Gesellschaften mit beschränkter Haftung auch deshalb von einer unselbständigen Tätigkeit C._____s im Sinne von Art. 21 Abs. 1 Satz 2 aMWSTG und nicht von (Geschäftsführungs-)Dienstleistungen der Beschwerdeführerin auszugehen, weil zwischen ihr und C._____ kein Arbeitsverhältnis bestehe.

Bei einer Kollektivgesellschaft sind die Träger von Rechten und Pflichten die Gesellschafter (BGE 116 II 655). Hingegen tritt die Kollektivgesellschaft im Verhältnis zu Dritten ähnlich wie eine juristische Person auf, indem sie handlungs-, prozess- und betreibungsfähig ist (vgl. Art. 562, Art. 567, Art. 568 und Art. 571 OR sowie statt vieler: LUTERBACHER, a.a.O., S. 248).

Es mag zutreffen, dass kein Arbeitsvertrag zwischen der eine Kollektivgesellschaft bildenden Beschwerdeführerin und ihrem Gesellschafter C._____ bestand. Insofern unterscheidet sich die vorliegende Konstellation namentlich von der in BGE 133 V 498 E. 2 angesprochenen, bei welcher ein Verwaltungsrat seine Tätigkeit als *Arbeitnehmer* eines Dritten ausübt und die Entschädigung für die Verwaltungsratstätigkeit diesem Dritten ausbezahlt wird (vgl. zu BGE 133 V 498 vorn E. 2.6.3.2). Entscheidend für die hier vorzunehmende mehrwertsteuerliche Beurteilung ist freilich einzig, dass die vorliegenden Umstände die Annahme gebieten, dass die Beschwerdeführerin als mehrwertsteuerliche Leistungserbringe-

rin aufgetreten ist. Das Fehlen eines Arbeitsvertrages zwischen ihr und C._____ ist auch angesichts des Umstandes, dass die Geschäftsführerhonorare zunächst von ihr vereinnahmt wurden und nicht lediglich über die Beschwerdeführerin als Zahlstelle an C._____ weiterflossen (vgl. E. 3.3.1), nicht ausschlaggebend.

3.3.4 Die Beschwerdeführerin macht geltend, es sei vorliegend «kein Fall einer Vertretung i.S.v. Art. 707 Abs. 3 OR» gegeben (Beschwerde, S. 11) und das Bundesgericht habe in BGE 133 V 498 ausdrücklich offen gelassen, ob seine in diesem Entscheid gemachten «Ausführungen auch auf Konstellationen ausserhalb Art. 707 Abs. 3 OR zutreffen» (Replik, S. 5).

Nach Art. 707 Abs. 3 OR ist dann, wenn an einer Aktiengesellschaft eine juristische Person oder eine Handelsgesellschaft beteiligt ist, letztere als solche nicht als Mitglied des Verwaltungsrates wählbar, wogegen an deren Stelle deren Vertreter gewählt werden können (eine Art. 707 Abs. 3 OR weitgehend analoge Regelung für die Gesellschaft mit beschränkter Haftung enthält Art. 809 Abs. 2 OR in der am 1. Januar 2008 in Kraft getretenen Fassung des Bundesgesetzes vom 16. Dezember 2005 [GmbH-Recht sowie Anpassungen im Aktien-, Genossenschafts-, Handelsregister- und Firmenrecht; AS 2007 4791]). Die Beschwerdeführerin bringt somit sinngemäss vor, sie habe gesellschaftsrechtlich gar nicht selbst als Geschäftsführerin der streitbetroffenen Gesellschaften mit beschränkter Haftung handeln dürfen. Wie es sich damit verhält, kann hier dahingestellt bleiben. Denn einzig ausschlaggebend ist vorliegend, dass die Beschwerdeführerin bei wirtschaftlicher Betrachtungsweise (gemäss ihren Rechnungen) als Leistungserbringerin aufgetreten ist.

Wirtschaftlich gesehen sind die zugunsten der Gesellschaften mit beschränkter Haftung ausgeübten Geschäftsführungstätigkeiten C._____s auch dann der Beschwerdeführerin als Leistungserbringerin zuzuordnen, wenn sie nach den einschlägigen gesellschaftsrechtlichen Vorschriften nicht als Geschäftsführerin der Gesellschaften mit beschränkter Haftung hätte eingesetzt werden können und eine Entsendung C._____s als ihren Vertreter für die Geschäftsführung ausgeschlossen gewesen wäre. Infolgedessen ist auch unter diesem Gesichtspunkt davon auszugehen, dass die Beschwerdeführerin Dienstleistungen im Bereich der Geschäftsführung erbracht hat. Nichts daran zu ändern vermag der Umstand, dass C._____ und nicht die Beschwerdeführerin in den vorliegenden Handelsregisterauszügen als Geschäftsführer (bzw. Vorsitzen-

der der Geschäftsführer) der Gesellschaften mit beschränkter Haftung figuriert.

Selbst wenn zivilrechtlich die Vermutung bestehen sollte, dass ein «Geschäftsführerhonorar» dem betreffenden Geschäftsführer selbst zusteht (vgl. zur entsprechenden Vermutung bei Verwaltungsratshonoraren Urteil des Bundesgerichts 2C_95/2013 und 2C_96/2013 vom 21. August 2013 E. 2.6), wird diese Vermutung mehrwertsteuerlich durch die gemäss höchstrichterlicher Rechtsprechung der Rechnung zukommenden Bedeutung bzw. durch die Annahme, dass der Aussteller der Rechnung der Leistungserbringer ist, verdrängt (zu den insofern anders gelagerten direktsteuerlichen Verhältnissen vgl. Urteil des Bundesgerichts 2C_95/2013 und 2C_96/2013 vom 21. August 2013 E. 2.2 und E. 2.5 f.).

Im Übrigen hat das Bundesgericht in BGE 133 V 497 zwar – wie die Beschwerdeführerin richtigerweise behauptet – offen gelassen, ob seine Ausführungen nur für Konstellationen im Sinne von Art. 707 Abs. 3 OR gelten (vgl. E. 5.2 des Entscheids). Damit hat es aber nicht ausgeschlossen, dass das in diesem Entscheid sozialversicherungsrechtlich als massgebend bezeichnete Kriterium, ob das Honorar direkt an den Verwaltungsrat entrichtet oder einem Dritten ausbezahlt wird, auch in anderen Fällen herangezogen werden kann. Zur Tragweite dieses Kriteriums im Mehrwertsteuerrecht hat sich das Bundesgericht im fraglichen Entscheid ohnehin nicht geäussert.

3.3.5 Die Beschwerdeführerin beruft sich ferner auf ein älteres Schreiben des Bundesamtes für Sozialversicherungen vom 23. Juli 2003. Mit diesem Schreiben bejahte das Bundesamt für Sozialversicherungen anscheinend die Frage C._____s, ob die von ihm im Rahmen seiner anwaltlichen Berufsausübung erwirtschafteten Honorare für die Geschäftsführung bei schweizerischen Gesellschaften mit beschränkter Haftung sozialversicherungsrechtlich als ihm und nicht der Beschwerdeführerin zuzurechnendes Einkommen aus selbständiger Erwerbstätigkeit zu qualifizieren sind (vgl. Beschwerdebeilage 5).

Das erwähnte Schreiben des Bundesamtes für Sozialversicherungen, das sich nicht auf die vorliegend interessierenden Jahre 2007 und 2008 bezieht, vermag die sich aufgrund der Rechnungen aufdrängende Annahme, dass die Beschwerdeführerin aus mehrwertsteuerlicher Sicht als Leistungserbringerin gehandelt hat, nicht zu entkräften. Offen gelassen werden kann hier, ob die Berufung auf dieses Schreiben auch deshalb

nicht zu schützen ist, weil sie im Widerspruch zur Argumentation der Beschwerdeführerin steht, wonach die Tätigkeit C._____s als Geschäftsführer mehrwertsteuerlich als unselbständige Tätigkeit zu behandeln ist (vgl. dazu Vernehmlassung, S. 2).

3.3.6 Entgegen der Auffassung der Beschwerdeführerin ist im Übrigen aus dem Umstand, dass sie andere Leistungen als Geschäftsführungsdienstleistungen den fraglichen Gesellschaften mit beschränkter Haftung separat in Rechnung stellte, nichts zu ihren Gunsten abzuleiten.

4.
Zu Recht nicht bestritten sind die Berechnung der Höhe der gemäss dem Einspracheentscheid richtigerweise nacherhobenen Steuer und die in diesem Entscheid erfolgte Festlegung des geschuldeten Verzugszinses für den Fall, dass die Beschwerdeführerin tatsächlich – wie hiervor aufgezeigt – für die im Streit liegenden (Geschäftsführungs-)Dienstleistungen steuerpflichtig ist.

Der angefochtene Entscheid erweist sich nach dem Gesagten als rechtmässig. Die dagegen erhobene Beschwerde ist abzuweisen, soweit darauf einzutreten ist.

5.
Ausgangsgemäss sind die Verfahrenskosten, die auf Fr. 700.- festgesetzt werden, der Beschwerdeführerin aufzuerlegen (Art. 63 Abs. 1 VwVG 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 einbezahlte Kostenvorschuss ist zur Bezahlung der verfahrenskosten zu verwenden.

Eine Parteientschädigung an die Beschwerdeführerin ist nicht zuzusprechen (Art. 64 Abs. 1 VwVG e contrario).

(Das Dispositiv befindet sich auf der nächsten Seite.)

Demnach erkennt das Bundesverwaltungsgericht:

1.
Die Beschwerde wird abgewiesen, soweit darauf eingetreten wird.

2.
Die Verfahrenskosten von Fr. 700.- werden der Beschwerdeführerin auferlegt. Der einbezahlte Kostenvorschuss wird zur Bezahlung der Verfahrenskosten verwendet.

3.
Eine Parteientschädigung wird nicht zugesprochen.

4.
Dieses Urteil geht an:

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

Der vorsitzende Richter:	Der Gerichtsschreiber:
Daniel Riedo	Beat König

Rechtsmittelbelehrung:

Gegen diesen Entscheid kann innert 30 Tagen nach Eröffnung beim Bundesgericht, 1000 Lausanne 14, Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten geführt werden (Art. 82 ff., 90 ff. und 100 BGG). Die 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 der Beschwerdeführer in Händen hat, beizulegen (Art. 42 BGG).

Versand: