Bundesverwaltungsgericht
Tribunal administratif fédéral
Tribunale amministrativo federale
Tribunal administrativ federal



Abteilung I
A-3251/2014

Urteil vom 19. Mai 2015

Besetzung

Richter Daniel Riedo (Vorsitz),
Richter Jürg Steiger,
Richter Michael Beusch,
Gerichtsschreiber Beat König.

Parteien

A._____ AG,
vertreten durch Danielle Wenger, Rechtsanwältin,
Prager Dreifuss AG,
Beschwerdeführerin,

gegen

Eidgenössische Steuerverwaltung ESTV,
Hauptabteilung Mehrwertsteuer,
Vorinstanz.

Gegenstand

MWST; Steuerpflicht/Vorsteuerabzug; Steuerumgehung.

Sachverhalt:

A.
Die anfangs Juni 2008 gegründete A._____ AG mit Sitz in Y._____ erklärte den Verzicht auf die Befreiung von der subjektiven Steuerpflicht und liess sich gestützt auf diese Erklärung auf den 1. Januar 2010 im Register der Mehrwertsteuerpflichtigen bei der Eidgenössischen Steuerverwaltung (ESTV) eintragen.

Im November 2012 übernahm die A._____ AG mittels Absorptionsfusion rückwirkend per 1. Juli 2012 die B._____ AG mit Sitz in Y._____.

B.
Die ESTV löschte die A._____ AG mit Verfügung vom 18. Dezember 2012 rückwirkend per 1. Januar 2010 im Register der Mehrwertsteuerpflichtigen (Dispositiv-Ziff. 1 der Verfügung). Ferner ordnete sie an, dass die A._____ AG ihr verschiedene Beträge schulde und zu bezahlen bzw. zurückzuerstatten habe, nämlich im Einzelnen (laut Dispositiv-Ziff. 2 der Verfügung)

(a) «die für das 1. Quartal 2010 geltend gemachten und ausbezahlten Vorsteuern in Höhe von CHF 245'477.85 zzgl. 4.5% Verzugszins vom 15. April 2011 (Auszahlungsdatum) bis 31. Dezember 2011 resp. 4% Verzugszins seit 1. Januar 2011»,

(b) «den für das 1. Quartal 2010 ausbezahlten Vergütungszins in Höhe von CHF 8'000.00», und

(c) «die für das 4. Quartal 2010 geltend gemachten und ausbezahlten Vorsteuern in Höhe von CHF 1'231.00 zzgl. 4.5% Verzugszins vom 6. April 2011 (Auszahlungsdatum) bis 31. Dezember 2011 resp. 4% Verzugszins seit 1. Januar 2012».

Zur Begründung führte die ESTV insbesondere aus, bei der A._____ AG fehle es an einer unternehmerischen Tätigkeit und eine solche habe nie vorgelegen.

C.
Gegen die erwähnte Verfügung liess die A._____ AG am 21. Januar 2013 Einsprache erheben.

D.
Mit Einspracheentscheid vom 9. Mai 2014 wies die ESTV (nachfolgend

auch: Vorinstanz) die Einsprache ab (Dispositiv-Ziff. 1 des Einspracheentscheids). Zudem stellte sie fest, dass die A._____ AG zu Recht rückwirkend per 1. Januar 2010 im Register der Mehrwertsteuerpflichtigen gelöscht worden sei (Dispositiv-Ziff. 2 des Einspracheentscheids). Was die von der A._____ AG für das 1. und 4. Quartal 2010 geschuldeten Beträge betrifft, traf die ESTV in Dispositiv-Ziff. 3 des Einspracheentscheids dieselbe Anordnung wie mit der Verfügung vom 18. Dezember 2012.

Anders als in ihrer Verfügung vom 18. Dezember 2012 kam die ESTV in den Erwägungen ihres Einspracheentscheids zum Schluss, dass die A._____ AG im Sinne des Mehrwertsteuerrechts unternehmerisch tätig gewesen sei. Nach wie vor verneinte sie aber die subjektive Steuerpflicht dieser Gesellschaft, nunmehr jedoch in erster Linie mit der Begründung, es fehle dieser Gesellschaft an Eigenständigkeit und es liege eine Steuerumgehung vor.

E.
Gegen den erwähnten Einspracheentscheid liess die A._____ AG (nachfolgend: Beschwerdeführerin) am 11. Juni 2014 Beschwerde beim Bundesverwaltungsgericht erheben. Sie verlangt, unter Aufhebung des Einspracheentscheids sei sie nicht rückwirkend per 1. Januar 2010 im Register der Mehrwertsteuerpflichtigen zu löschen. Ferner beantragt sie die Feststellung, dass sie die in Dispositiv-Ziff. 3 des Einspracheentscheids genannten Beträge nicht schuldet. Zudem stellt sie das Begehren, es sei festzustellen, dass sie Anspruch «auf die mit Abrechnung für das 1. Quartal 2010 geltend gemachten fiktiven Vorsteuern in der Höhe von CHF 789'312.30 zuzüglich 4.5% Vergütungszins seit 15. April 2010 bis 31. Dezember 2011 resp. 4% Vergütungszins seit 1. Januar 2012» habe und ihr «im Rahmen der Fusion mit der B._____ AG per 1. Juli 2012 ein fiktiver Vorsteuerabzug in der Höhe von CHF 2'814'814.82 zuzüglich Vergütungszins von 4% seit 1. März 2013» zustehe (Beschwerde, S. 2 f.). Sodann fordert sie, es sei unter Kosten- und Entschädigungsfolgen zulasten der ESTV zu entscheiden. Im Sinne einer Beweisofferte stellt die Beschwerdeführerin ferner den Antrag, C._____, der Geschäftsführer des Auktionshauses D._____, sei als Zeuge zu befragen.

F.
Mit Vernehmlassung vom 29. Juli 2014 beantragt die Vorinstanz, die Beschwerde sei unter Kostenfolge zulasten der Beschwerdeführerin abzuweisen.

G.
Die Beschwerdeführerin ersuchte mit Schreiben vom 5. August 2014 um Einräumung der Gelegenheit, zur Vernehmlassung Stellung zu nehmen. Mit Zwischenverfügung vom 7. August 2014 wurde ihr antragsgemäss eine entsprechende Frist angesetzt.

Innert erstreckter Frist reichte die Beschwerdeführerin am 17. September 2014 unter Beilage verschiedener Unterlagen eine Stellungnahme zur Vernehmlassung der Vorinstanz ein. Sie hält darin an ihren Beschwerdebegehren fest.

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

Das Bundesverwaltungsgericht zieht in Erwägung:

1.
1.1 Gemäss Art. 31 VGG beurteilt das Bundesverwaltungsgericht Beschwerden gegen Verfügungen nach Art. 5 VwVG. Der angefochtene Einspracheentscheid vom 9. Mai 2014 bildet eine solche Verfügung. Eine Ausnahme nach Art. 32 VGG liegt nicht vor. Die Vorinstanz ist zudem eine Behörde im Sinne von Art. 33 VGG. Das Bundesverwaltungsgericht ist demnach für die Beurteilung der vorliegenden Beschwerde zuständig.

1.2 Das Verfahren vor dem Bundesverwaltungsgericht richtet sich nach dem VwVG, soweit das VGG nichts anderes bestimmt (Art. 37 VGG).

1.3
1.3.1 Gegenstand des Beschwerdeverfahrens kann nur sein, was Gegenstand des vorinstanzlichen Verfahrens war oder nach richtiger Gesetzesauslegung hätte sein sollen (Anfechtungsobjekt). Gegenstände, über welche die Vorinstanz nicht entschieden hat und über die sie nicht zu entscheiden hatte, sind aus Gründen der funktionellen Zuständigkeit durch die zweite Instanz nicht zu beurteilen (Urteile des Bundesgerichts 2C_642/2007 vom 3. März 2008 E. 2.2, 2A.121/2004 vom 16. März 2005 E. 2.1; statt vieler: BVGE 2010/12 E. 1.2.1). Was Streitgegenstand ist, bestimmt sich nach dem angefochtenen Entscheid und den Parteibegehren (BGE 133 II 35 E. 2; Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-4956/2012 vom 15. Januar 2013 E. 2.2.1).

1.3.2 Das Beschwerdebegehren betrifft unter anderem mit der Abrechnung für das 1. Quartal 2010 geltend gemachte fiktive Vorsteuerabzüge zuzüglich des auf dem entsprechenden Betrag angeblich seitens der ESTV geschuldeten Vergütungszinses. Zwar figurieren diese Vorsteuerabzüge nicht ausdrücklich im Dispositiv des angefochtenen Einspracheentscheids. Es ist jedoch davon auszugehen, dass mit dem Einspracheentscheid sinngemäss auch ein Anspruch der Beschwerdeführerin auf diese Vorsteuerabzüge verneint worden ist. Denn zum einen hat die Vorinstanz mit dem Einspracheentscheid die Löschung der Beschwerdeführerin im Register der Mehrwertsteuerpflichtigen per 1. Januar 2010 bestätigt. Zum anderen führte die Vorinstanz in der Begründung ihres Entscheids aus, die Beschwerdeführerin sei «in den Bereich» der hier interessierenden fiktiven Vorsteuerabzüge einzig mit Hilfe einer Rechtsgestaltung gelangt, welche nach bundesgerichtlicher Praxis eine Steuerumgehung begründen könne (vgl. E. 2.3.7 des Einspracheentscheids). Aus der entsprechenden Erwägung im Einspracheentscheid geht sinngemäss hervor, dass die Vorinstanz der Beschwerdeführerin einen Anspruch auf diese fiktive Vorsteuerabzüge abspricht, weil ihrer Auffassung nach ansonsten eine mit Blick auf den Vorbehalt der Steuerumgehung nicht gerechtfertigte Steuerersparnis für die Beschwerdeführerin resultieren würde.

Die in der Abrechnung für das 1. Quartal 2010 geltend gemachten fiktiven Vorsteuerabzüge und die darauf angeblich seitens der ESTV geschuldeten Vergütungszinsen bilden nach dem Gesagten Gegenstand des vorliegenden Beschwerdeverfahrens (vgl. E. 1.3.1; zur Frage der Zulässigkeit des diesbezüglich gestellten Feststellungsbegehrens s. aber E. 1.4).

1.3.3 Das Beschwerdebegehren betrifft sodann insbesondere einen fiktiven Vorsteuerabzug (zuzüglich Vergütungszins), auf welchen die Beschwerdeführerin ihrer Ansicht nach aufgrund der mit Wirkung per 1. Juli 2012 erfolgten Absorption der B._____ AG Anspruch hat.

Der genannte fiktive Vorsteuerabzug bildete keinen Gegenstand des angefochtenen Einspracheentscheids. Auch hätte er es nach richtiger Gesetzesauslegung nicht sein müssen. Denn zum einen betraf auch die im Einspracheentscheid zu überprüfende Ausgangsverfügung der ESTV vom 18. Dezember 2012 nicht diesen fiktiven Vorsteuerabzug und wäre er bei richtiger Gesetzesauslegung auch nicht als Gegenstand dieser Verfügung zu qualifizieren gewesen. Zum anderen hat die Beschwerdeführerin mit ihrer Einsprache keinen Entscheid betreffend diesen Vorsteuerabzug verlangt.

Soweit sich das Beschwerdebegehren auf den erwähnten (allfälligen) fiktiven Vorsteuerabzug im Zusammenhang mit der Fusion mit der B._____ AG bezieht, sprengt es somit den Rahmen des Streitgegenstandes (vgl. E. 1.3.1). Insoweit ist folglich nicht auf die Beschwerde einzutreten.

1.4

1.4.1 Für Feststellungsbegehren gilt im Beschwerdeverfahren vor dem Bundesverwaltungsgericht grundsätzlich Art. 25 Abs. 2 VwVG. Danach ist solchen Begehren nur zu entsprechen, wenn der Gesuchsteller ein schutzwürdiges Interesse nachweist. Als solches gilt ein rechtliches oder tatsächliches und aktuelles Interesse an der sofortigen Feststellung des Bestehens oder Nichtbestehens eines Rechtsverhältnisses. Ein Feststellungsbegehren ist weiter nur zulässig, wenn das schutzwürdige Interesse nicht ebenso gut mit einer Leistungs- oder Gestaltungsverfügung gewahrt werden kann (Subsidiarität der Feststellungsverfügung; vgl. zum Ganzen BGE 137 II 199 E. 6.5, 135 III 378 E. 2.2; Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-3376/2014 vom 10. Februar 2015 E. 1.4.1, A-3505/2012 vom 24. Juni 2014 E. 1.3, A-3343/2013 vom 10. Dezember 2013 E. 1.3.1; ISABELLE HÄNER, in: Bernhard Waldmann/Philippe Weissenberger [Hrsg.], VwVG, Praxiskommentar zum Bundesgesetz über das Verwaltungsverfahren, 2009, Art. 25 N. 16 ff.).

1.4.2 Die Beschwerdeführerin stellt vorliegend mehrere Feststellungsbegehren. Ihr Feststellungsantrag, der sich auf den fiktiven Vorsteuerabzug im Zusammenhang mit der Fusion mit der B._____ AG bezieht, ist – wie ausgeführt (E. 1.3.3) – schon aufgrund des durch den Streitgegenstand gesetzten Rahmens unzulässig. Die übrigen Feststellungsanträge der Beschwerdeführerin gehen inhaltlich nicht über das mit ihrem zulässigen Antrag auf Aufhebung des angefochtenen Einspracheentscheids Verlangte hinaus. Es erübrigen sich deshalb weitere Ausführungen zur Frage der Zulässigkeit der vorliegenden Feststellungsbegehren.

1.5 Jedenfalls soweit der Streitgegenstand nicht gesprengt wird (vgl. E. 1.3.3), wurde die Beschwerde mit der nötigen Beschwerdeberechtigung eingereicht (vgl. Art. 48 Abs. 1 VwVG). Das Rechtsmittel wurde zudem form- und fristgereicht erhoben (vgl. Art. 50 und 52 VwVG).

Auf die Beschwerde ist somit mit der hiervor in E. 1.3.3 genannten Einschränkung einzutreten.

1.6 Kommt die Behörde bei pflichtgemässer Beweiswürdigung zur Überzeugung, die Akten erlaubten die richtige und vollständige Feststellung des rechtserheblichen Sachverhalts oder die behauptete Tatsache sei für die Entscheidung der Streitsache nicht von Bedeutung, kann sie auf die Erhebung weiterer Beweise verzichten, ohne durch diese antizipierte Beweiswürdigung den Anspruch auf rechtliches Gehör gemäss Art. 29 Abs. 2 BV zu verletzen (vgl. zum Ganzen anstelle vieler: BGE 136 I 229 E. 5.3, mit Hinweisen).

2.
Am 1. Januar 2010 ist das Bundesgesetz vom 12. Juni 2009 über die Mehrwertsteuer (MWSTG; SR 641.20) in Kraft getreten. Mit dem Inkrafttreten dieses Gesetzes wurden die Bestimmungen des bis dahin gültigen Bundesgesetzes vom 2. September 1999 über die Mehrwertsteuer (aMWSTG; AS 2000 1300 ff.) aufgehoben (vgl. Art. 110 MWSTG). Art. 112 MWSTG legt jedoch fest, dass die aufgehobenen Bestimmungen sowie die darauf gestützt erlassenen Vorschriften – unter Vorbehalt von Art. 113 MWSTG – weiterhin auf alle während deren Geltungsdauer eingetretenen Tatsachen und entstandenen Rechtsverhältnisse anwendbar bleiben.

Der vorliegend zu beurteilende Fall betrifft die subjektive und objektive Mehrwertsteuerpflicht der Beschwerdeführerin per 1. Januar 2010. Für die Beurteilung dieses Falles ist deshalb das MWSTG massgebend.

Soweit im Folgenden auf die Rechtsprechung zum früheren Mehrwertsteuergesetz vom 2. September 1999 verwiesen wird, liegt der Grund darin, dass diese im vorliegenden Fall (soweit nicht anders vermerkt) mangels inhaltlicher Änderung der gesetzlichen Vorschriften auch für das Regime des MWSTG übernommen werden kann (vgl. auch Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-5906/2013 vom 1. April 2014 E. 2.1, A-555/2013 vom 30. Oktober 2013 E. 1.2.1.1).

3.
Steuerobjekt der Mehrwertsteuer (Inlandsteuer) sind die durch die steuerpflichtige Person gegen Entgelt erbrachten Leistungen; sie sind steuerbar, soweit das Gesetz keine Ausnahme vorsieht (vgl. Art. 1 Abs. 2 Bst. a und Art. 18 Abs. 1 MWSTG).

4.
4.1 Nach Art. 10 Abs. 1 MWSTG ist steuerpflichtig, wer unabhängig von Rechtsform, Zweck und Gewinnabsicht ein Unternehmen betreibt und nicht

nach Art. 10 Abs. 2 MWSTG von der Steuerpflicht befreit ist. Ein Unternehmen in diesem Sinne betreibt, wer eine auf die nachhaltige Erzielung von Einnahmen aus Leistungen ausgerichtete berufliche oder gewerbliche Tätigkeit selbstständig ausübt und unter eigenem Namen nach aussen auftritt. Von der Steuerpflicht ist – unter anderem – befreit, wer im Inland innerhalb eines Jahres weniger als Fr. 100'000.- Umsatz aus steuerbaren Leistungen erzielt (Art. 10 Abs. 2 Bst. a MWSTG).

Für die Feststellung, ob die Befreiung von der Steuerpflicht im Sinne von Art. 10 Abs. 2 MWSTG mit dem Inkrafttreten des MWSTG besteht, ist gemäss Art. 113 Abs. 1 MWSTG das neue Recht (bzw. das MWSTG) auf die in den vorangegangenen zwölf Monaten vor dem Inkrafttreten erzielten, nach diesem Gesetz steuerbaren Leistungen anzuwenden (letztere Bestimmung geht – wie erwähnt – Art. 112 Abs. 1 MWSTG vor [vgl. E. 2]).

4.2 Gemäss Art. 11 Abs. 1 MWSTG kann auf die Befreiung von der Steuerpflicht verzichten, wer ein Unternehmen betreibt und nach Art. 10 Abs. 2 (oder Art. 12 Abs. 3) MWSTG von der Steuerpflicht befreit ist.

5.

5.1 Die subjektive Mehrwertsteuerpflicht knüpft bei demjenigen an, der ein Unternehmen betreibt («wer» ein Unternehmen betreibt [Art. 10 Abs. 1 MWSTG]; auch «Unternehmensträger» genannt; vgl. dazu Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-5534/2013 vom 5. November 2014 E. 2.3.2, A-5017/2013 vom 15. Juli 2013 E. 2.5).

5.2 Für die Beurteilung der subjektiven Steuerpflicht eines Unternehmensträgers sind materiell-qualitative Elemente ([i] berufliche oder gewerbliche Tätigkeit, [ii] Ausrichtung auf eine nachhaltige Erzielung von Einnahmen aus Leistungen, [iii] Selbständigkeit und [iv] Auftritt nach aussen unter eigenem Namen) entscheidend. Die nach dem alten Mehrwertsteuergesetz vom 2. September 1999 noch zu berücksichtigenden quantitativen Voraussetzungen (Überschreiten bestimmter Umsatz- bzw. Steuerzahllastgrenzen; vgl. hierzu BGE 138 II 251 E. 2.3.1) sind aufgegeben worden bzw. wirken nach dem neuen Mehrwertsteuergesetz (nur noch) steuerbefreiend (vgl. IVO P. BAUMGARTNER et al., Vom alten zum neuen Mehrwertsteuergesetz, 2010, § 3 N. 2). Ausschlaggebend soll einzig der Betrieb eines Unternehmens sein. Wer ein solches betreibt, ist steuerpflichtig (vgl. NIKLAUS HONAUER, Die subjektive Steuerpflicht - Massgebliche Verbesserungen und mehr Rechtssicherheit, in: Der Schweizer Treuhänder, 2010, S. 252). Umgekehrt bedeutet diese Konzeption aber auch, dass Umsätze von nicht

unternehmerisch tätigen Personen nicht von der Inlandsteuer erfasst werden, und zwar selbst dann, wenn sie zu einem Verbrauch führen (vgl. REGINE SCHLUCKEBIER, in: Felix Geiger/Regine Schluckebier [Hrsg.], MWSTG Kommentar, 2012, Art. 10 N. 2; s. zum Ganzen Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-5534/2013 vom 5. November 2014 E. 2.3.3, A-5017/2013 vom 15. Juli 2014 E. 2.6).

6.
Nachfolgend ist auf die einzelnen (hiervor in E. 5.2) genannten, für das Vorliegen eines Unternehmensträgers massgebenden Elemente näher einzugehen.

6.1 «Beruflich» oder «gewerblich» im Sinne des Mehrwertsteuerrechts ist jede Art von Tätigkeit, die Dritten gegenüber zur Erzielung von Einnahmen ausgeübt wird. Es sind möglichst umfassend sämtliche Tätigkeiten einzubeziehen, die zur Erbringung von Leistungen führen, welche geeignet sind, dem nicht unternehmerischen Endverbrauch zugeführt zu werden. Darunter fallen vor allem kommerzielle, industrielle und handwerkliche Tätigkeiten sowie Leistungen der freien Berufe (vgl. BAUMGARTNER et al., a.a.O., § 3 N. 20 f.). Ein Unterschied zwischen den Begriffen «beruflich» und «gewerblich» besteht nicht und der Ausdruck «beruflich oder gewerblich» kann auch als Synonym für «unternehmerisch» verstanden werden (vgl. Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-5017/2013 vom 15. Juli 2014 E. 2.6.1, A-3149/2012 vom 4. Januar 2013 E. 2.4.2).

6.2 Weiter muss die Tätigkeit des Unternehmensträgers auf die Erzielung von Einnahmen aus Leistungen ausgerichtet sein. Als Leistung gilt gemäss Art. 3 Bst. c MWSTG die Einräumung eines verbrauchsfähigen wirtschaftlichen Wertes an eine Drittperson in Erwartung eines Entgelts. Das Entgelt ist der Vermögenswert, den der Empfänger oder an seiner Stelle eine Drittperson für den Erhalt der Leistung aufwendet (Art. 3 Bst. f MWSTG). Wenn ein Unternehmensträger Leistungen im mehrwertsteuerlichen Sinn erbringt bzw. zu erbringen beabsichtigt, liegt eine unternehmerische Tätigkeit vor, welche für die subjektive Steuerpflicht qualifiziert. Werden Einnahmen aus derartigen Leistungen erzielt, ist die Unternehmenseigenschaft grundsätzlich gegeben. Auch das Erzielen von Einnahmen aus sog. Nicht-Entgelten nach Art. 18 Abs. 2 MWSTG kann Bestandteil einer ordentlichen unternehmerischen Tätigkeit sein (vgl. BAUMGARTNER et al., a.a.O., § 3 N. 23). Zudem kann auch das ausschliessliche Erzielen von Einnahmen aus von der Steuer ausgenommenen Leistungen gemäss Art. 21 MWSTG ein Unternehmen begründen (vgl. SCHLUCKEBIER, a.a.O., Art. 10 N. 44). Wenn gar

keine Einnahmen erzielt und zudem auch keine solchen angestrebt werden, kann die entsprechende Tätigkeit hingegen keine Steuerpflicht zur Folge haben (s. zum Ganzen Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-5017/2013 vom 15. Juli 2014 E. 2.6.2.1).

Eine Gewinnabsicht verlangt das Gesetz ausdrücklich nicht (vgl. Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-7032/2013 vom 20. Februar 2015 E. 5.1). Ebenso wenig muss die Einkommenserzielung objektiv und subjektiv die primäre Motivation der Tätigkeit sein. Entscheidend ist somit (nur) die Ausrichtung des Unternehmens auf die Erzielung von Einnahmen (vgl. ALOIS CAMENZIND et al., Handbuch zum Mehrwertsteuergesetz [MWSTG], 3. Aufl. 2012, N. 465). Es genügt dabei bereits eine (teilweise) Kostenerstattung (vgl. Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-5017/2013 vom 15. Juli 2014 E. 2.6.2.1, mit Hinweis).

6.3 Die Erzielung von Einnahmen muss zudem nachhaltig sein. Art. 10 Abs. 1 Bst. a MWSTG verwendet nun ausdrücklich und im Gegensatz zum alten Mehrwertsteuergesetz den Begriff der Nachhaltigkeit.

6.3.1 Mit Bezug auf das frühere Recht kam das Bundesgericht in BGE 138 II 251 zum Schluss, dass die Nachhaltigkeit kein eigenständiges Kriterium bilde, sondern dem Tatbestandselement der gewerblichen/beruflichen Ausübung der selbständigen Tätigkeit innewohne (E. 2.4.3 des Urteils, auch zum Folgenden). Das Gericht verdeutlichte dabei, dass «nachhaltige Tätigkeit auch unternehmerisch» sei. Ferner stellte es klar, dass «purement occasionelle» nicht ausreiche, um den «caractère de permanence» bzw. den «caractère durable de l'activité» zu erfüllen. Praxisgemäss würden folgende Indizien für das Vorliegen einer nachhaltigen Leistungserbringung sprechen: Ein mehrjähriges Engagement, ein planmässiges Vorgehen, eine auf Wiederholung angelegte Tätigkeit, die Ausführung von mehreren Umsätzen, die Vornahme mehrerer gleichartiger Handlungen unter Ausnutzung derselben Gelegenheit, die Intensität des Tätigwerdens, die Beteiligung am Markt, der Unterhalt eines Geschäftsbetriebs sowie die Art und Weise des Auftretens gegenüber Behörden (vgl. zum Ganzen auch Urteil des Bundesgerichts 2C_814/2013 vom 3. März 2014 E. 2.3.3).

Ebenfalls zum alten Recht führte das Bundesgericht sodann aus, bei Grenzfällen, bei welchen andere Indizien nicht stark ausgeprägt seien, seien die Gewinnerzielungsabsicht sowie die Teilnahme am allgemeinen Wirtschaftsverkehr starke Indizien für eine nachhaltige gewerbliche oder

berufliche Tätigkeit (Urteil des Bundesgerichts 2C_814/2013 vom 3. März 2014 E. 2.3.3, mit Hinweis).

6.3.2 Unter dem neuen Recht soll die Nachhaltigkeit nach einer in der Doktrin vertretenen, jedoch vom alten Recht im Ergebnis nicht wesentlich abweichenden, Auffassung gestützt auf *quantitative* und *qualitative* Indizien beurteilt werden (SCHLUCKEBIER, a.a.O., Art. 10 N. 33 ff., auch zum Folgenden; vgl. dazu Urteil des Bundesgerichts 2C_814/2013 vom 3. März 2014 E. 2.3.4). Danach ergibt sich unter Berücksichtigung quantitativer Gesichtspunkte eine nachhaltige Tätigkeit insbesondere dann, wenn

a) Handlungen mehrmals und immer gleichartig vorgenommen werden;

b) eine einmalige Handlung mit Wiederholungsabsicht durchgeführt wird;

c) durch einmaligen Vertragsschluss ein Dauerzustand zwecks Erzielung fortlaufender Einnahmen geschaffen wird;

d) eine einmalige Leistung erbracht wird, hierfür aber eine gewisse Dauer erforderlich ist.

Qualitative Indizien, die für Nachhaltigkeit sprechen, bestehen nach dieser Auffassung darin, dass

a) die Tätigkeiten tatsächlich – unter Ausnützung derselben Gelegenheit und desselben dauernden Verhältnisses – wiederholt werden;

b) das Handeln planmässig sowie auf Wiederholung angelegt ist;

c) eine Beteiligung am Markt festgestellt werden kann, bei welcher der Tätige «wie ein Händler» auftritt;

d) der Unternehmensträger ein Geschäftslokal anmietet, welches insbesondere auch im Aussenauftritt bekanntgegeben wird.

6.4 Die Abgrenzung, ob eine selbständige Tätigkeit im Sinne von Art. 10 Abs. 1 Bst. a MWSTG oder eine unselbständige Tätigkeit vorliegt, ist ausschliesslich bei natürlichen Personen vorzunehmen (BGE 138 II 251 E. 2.4.2; Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-5017/2013 vom 15. Juli 2014 E. 2.6.3).

6.5 Was den bei der Beurteilung der subjektiven Steuerpflicht eines Unternehmensträgers massgebenden Auftritt unter eigenem Namen nach aussen betrifft, ist vorab darauf hinzuweisen, dass der Aussenauftritt auch ein

Kriterium für die Zuordnung von Leistungen bildet (vgl. Art. 20 Abs. 1 und 2 MWSTG; s. dazu Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-7032/2013 vom 20. Februar 2015 E. 4.1) und er auch der Abgrenzung zu reinen Innengesellschaften dient (vgl. Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-7032/2013 vom 20. Februar 2015 E. 5.2.1, A-5017/2013 vom 15. Juli 2014 E. 2.6.3; CAMENZIND et al., a.a.O., N. 464; RALF IMSTEPF, Der mehrwertsteuerliche «Aussenauftritt», in: ASA 82 S. 451 ff., S. 451; SCHLUCKEBIER, a.a.O., Art. 10 N. 17). Der Aussenauftritt im Sinne von Art. 10 Abs. 1 Bst. b MWSTG bildet eine eigenständige, von der selbständigen Tätigkeit gemäss Art. 10 Abs. 1 Bst. a MWSTG unabhängige Voraussetzung der subjektiven Steuerpflicht (IMSTEPF, a.a.O., S. 464).

Aufgrund der Formulierung von Art. 10 Abs. 1 Bst. b MWSTG, wonach ein Unternehmen nur betreibt, wer «unter eigenem Namen nach aussen auftritt», und in Anknüpfung an die Rechtsprechung zum früheren Recht (vgl. insbesondere Urteil des Bundesgerichts 2A.520/2003 vom 29. Juni 2004 E. 4.2) ist davon auszugehen, dass der Tatbestand dieser Vorschrift nur erfüllt ist, wenn (a) ein von der Umwelt wahrnehmbares Handeln oder Tätigwerden vorliegt und (b) dieser Aussenauftritt im eigenen Namen bzw. «eigenständig» erfolgt (IMSTEPF, a.a.O., S. 464, mit weiteren Hinweisen). Der potentiell Steuerpflichtige kann diese beiden Voraussetzungen in seiner Funktion als Leistungserbringer oder Leistungsempfänger erfüllen (IMSTEPF, a.a.O., S. 458 und S. 464). Die erstgenannte Voraussetzung ist bereits erfüllt, wenn der Leistungserbringer oder -empfänger eine für die Allgemeinheit bzw. für den neutralen Dritten objektiv erkennbare Handlung vornimmt (vgl. Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-1591/2014 vom 25. November 2014 E. 4.2.2; IMSTEPF, a.a.O., S. 458, mit Hinweisen). Dieses objektiv erkennbare Tätigwerden muss, damit die zweitgenannte Voraussetzung des Handelns im eigenen Namen bzw. des eigenständigen Handelns erfüllt ist, entweder ausdrücklich im eigenen Namen des Leistungserbringers oder Leistungsempfängers erfolgen, oder bei einer Gesamtwürdigung der Umstände als eigenständiges Auftreten qualifiziert werden können (vgl. IMSTEPF, a.a.O., S. 458 f.).

7.

Mit Blick auf die Allgemeinheit der Mehrwertbesteuerung und das Postulat der Wettbewerbsneutralität ist grundsätzlich eine «weite Auslegung» bzw. Handhabung des Tatbestandes der subjektiven Mehrwertsteuerpflicht geboten. Dies wurde in der Rechtsprechung und Doktrin mit Bezug auf das alte Recht wiederholt festgehalten (vgl. BGE 138 II 251 E. 2.3.4; Urteile des Bundesgerichts 2C_781/2014 vom 19. April 2015 E. 4.1, 2C_814/2013

vom 3. März 2014 E. 2.3.3; Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-3149/2012 vom 4. Januar 2013 E. 2.5.3; DANIEL RIEDO, Vom Wesen der Mehrwertsteuer als allgemeine Verbrauchsteuer und von den entsprechenden Wirkungen auf das schweizerische Recht, 1999, S. 115 und 174 f.) und gilt unter dem MWSTG gemäss Praxis des Bundesverwaltungsgerichts mit Blick auf die Zielsetzungen dieses Gesetzes noch verstärkt (ausführlich dazu Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-5017/2013 vom 15. Juli 2014 E. 2.7 [insbesondere E. 2.7.3], A-3149/2012 vom 4. Januar 2013 E. 2.5.3).

8.
Gemäss Art. 28 Abs. 1 MWSTG kann die steuerpflichtige Person Vorsteuern im Rahmen ihrer unternehmerischen Tätigkeit abziehen.

Hat die steuerpflichtige Person im Rahmen ihrer zum Vorsteuerabzug berechtigenden unternehmerischen Tätigkeit einen gebrauchten individualisierbaren beweglichen Gegenstand für die Lieferung an einen Abnehmer im Inland ohne Mehrwertsteuerbelastung bezogen, so kann sie auf dem von ihr entrichteten Betrag einen fiktiven Vorsteuerabzug vornehmen (Art. 28 Abs. 3 Satz 1 MWSTG). Der von ihr entrichtete Betrag versteht sich inklusive Steuer zu dem im Zeitpunkt des Bezugs anwendbaren Steuersatz (Art. 28 Abs. 3 Satz 2 MWSTG).

9.
Steuerpflichtige Personen können ihre wirtschaftlichen Verhältnisse grundsätzlich so gestalten, wie sie ihnen steuerlich am günstigsten erscheinen. Diese freie Gestaltungsmöglichkeit findet ihre Grenze unter anderem in dem aus dem verfassungsrechtlichen Verbot des Rechtsmissbrauchs (vgl. Art. 5 Abs. 3 BV) abgeleiteten Institut der Steuerumgehung (vgl. BGE 98 Ib 314 E. 3d; Urteile des Bundesgerichts 2C_487/2011 vom 13. Februar 2013 E. 2.7 f., 2A.239/2005 vom 28. November 2005 E. 3.5.1; Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-5059/2014 vom 26. Januar 2015 E. 3.1).

9.1 Nach der ständigen Rechtsprechung des Bundesgerichts in Bezug auf die direkten Steuern und die Verrechnungssteuer (statt vieler: BGE 131 II 627 E. 5.2, 93 I 722 E. 1; vgl. zur bundesgerichtlichen Rechtsprechung ferner MARLENE KOBIERSKI, Der Durchgriff im Gesellschafts- und Steuerrecht, 2012, S. 87 ff.; CLAUDIO NOSETTI, Die Steuerumgehung, 2014, S. 227 ff.) wird eine Steuerumgehung angenommen, wenn

– erstens eine von den Beteiligten gewählte Rechtsgestaltung als ungewöhnlich («insolite»), sachwidrig oder absonderlich, jedenfalls den wirtschaftlichen Gegebenheiten völlig unangemessen erscheint. Für die Annahme einer Steuerumgehung muss mit anderen Worten eine Sachverhaltsgestaltung vorliegen, die – wenn man von den steuerlichen Aspekten absieht – jenseits des wirtschaftlich Vernünftigen liegt (sog. «objektives» Element oder «Umwegstruktur»; BGE 138 II 239 E. 4.1, mit Hinweis);

– zweitens angenommen werden muss, dass die gewählte Rechtsgestaltung missbräuchlich lediglich deshalb getroffen wurde, um Steuern einzusparen, die bei sachgemässer Ordnung der Verhältnisse geschuldet wären. Dieses sog. «subjektive» Element (oder «Missbrauchsabsicht») spielt insofern eine entscheidende Rolle, als die Annahme einer Steuerumgehung ausgeschlossen ist, wenn andere als blosse Steuerersparnisgründe bei der Rechtsgestaltung eine relevante Rolle spielen;

– drittens das gewählte Vorgehen tatsächlich zu einer erheblichen Steuerersparnis führte, würde es von den Steuerbehörden hingenommen (sog. «effektives» Element oder «Steuervorteil»).

Diese Rechtsprechung gilt ausdrücklich auch für die Mehrwertsteuer (so insbesondere BGE 138 II 239 E. 4.2; vgl. ferner Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-4611/2013 vom 4. März 2014 E. 2.9.4.2, A-4695/2010 vom 14. Januar 2013 E. 4.2). Ob die Voraussetzungen für die Annahme einer Steuerumgehung erfüllt sind, ist aufgrund der konkreten Umstände des Einzelfalls zu prüfen (BGE 138 II 239 E. 4.1; s. zum Ganzen Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-5059/2014 vom 26. Januar 2015 E. 3.1).

9.2 Das Bundesgericht will die Steuerumgehungsdoktrin – im Sinn einer rechtsmissbräuchlichen Anrufung des als massgeblich geltenden Sinns einer Norm – nur in ganz ausserordentlichen Situationen anwenden. Eine solche Situation liegt vor, wenn trotz Heranziehung des Normsinns als Auslegungsschranke eine Besteuerung oder eine Steuerbefreiung nicht möglich ist, das Gesetz also angewendet werden kann, das Ergebnis aber aufgrund der konkreten Ausgestaltung des Sachverhalts in hohem Mass als stossend erscheint bzw. einer Willkür gleichkäme. Wird das Vorliegen einer Steuerumgehung mit dieser Gewichtung geprüft, so stellen die genannten Kriterien einen tauglichen Prüfraster für die Abgrenzung von der steuerlich

zu akzeptierenden Steuervermeidung dar (BGE 138 II 239 E. 4.1, mit Hinweisen; Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-5059/2014 vom 26. Januar 2015 E. 3.2).

9.3 Das Vorliegen einer Steuerumgehung ist durch die Steuerbehörde nachzuweisen (BGE 138 II 239 E. 4.4). Wird eine Steuerumgehung bejaht, ist der Besteuerung die Rechtsgestaltung zugrunde zu legen, die sachgemäss gewesen wäre, um den erstrebten wirtschaftlichen Zweck zu erreichen (statt vieler: BGE 138 II 239 E. 4.1, 131 II 627 E. 5.2). Das kann namentlich bedeuten, dass zur steuerlichen Beurteilung die formale zivilrechtliche Ausgestaltung eines Sachverhalts negiert und auf seine wirtschaftlichen Auswirkungen abgestellt wird (vgl. BGE 138 II 239 E. 4.1 in fine; Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-5059/2014 vom 26. Januar 2015 E. 3.3, A-4695/2010 vom 14. Januar 2013 E. 4.1 in fine, A-212/2008 vom 15. Juni 2010 E. 4.2.1, je mit Hinweisen).

9.4 Für eine korrekt errichtete selbstständige juristische Person, deren rechtliche Organisation beachtet wird und welche die notwendigen Formalakte einhält, ist die dogmatische Trennung zwischen der juristischen Person einerseits und dem oder den an ihr Berechtigten andererseits grundsätzlich, das heisst unter Vorbehalt von steuerrechtlichen Spezialbestimmungen, auch steuerlich zu akzeptieren (Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-5390/2013 vom 6. Januar 2014 E. 6.5.6, A-737/2012 vom 5. April 2012 E. 7.5.5).

Umgekehrt ergibt sich aus dem Grundsatz, wonach bei Gründung und Zwischenschaltung einer juristischen Person «das Spiel der juristischen Person zu spielen» ist, dass bei Negierung der unterschiedlichen Rechtssphären durch den wirtschaftlich Berechtigten im Ergebnis nicht von getrennten, unabhängigen Rechtssubjekten auszugehen ist. Vielmehr erscheint in diesem Fall eine Berufung auf die rechtliche Selbständigkeit als rechtsmissbräuchlich, entgegen Treu und Glauben (vgl. BGE 108 II 213 E. 6; Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-5390/2013 vom 6. Januar 2014 E. 6.5.6, A-7342/2008 und A-7426/2008 vom 5. März 2009 E. 5.5.2.5).

10.

Vorliegend besteht unter den Verfahrensbeteiligten Uneinigkeit, ob die Beschwerdeführerin seit dem 1. Januar 2010 im mehrwertsteuerlichen Sinne ein Unternehmen betreibt. Unbestritten ist, dass sie gegebenenfalls wegen Erzielung eines Umsatzes von weniger als Fr. 100'000.- in den zwölf Monaten vor Inkrafttreten des MWSTG im Jahr 2010 steuerbefreit war und auf

den Beginn dieses Jahres auf die Steuerbefreiung verzichten konnte (vgl. dazu E. 4).

Es ist demnach zu prüfen, ob die Beschwerdeführerin per 1. Januar 2010 ein Unternehmen betrieb, also die Voraussetzungen der subjektiven Steuerpflicht erfüllte (vgl. E. 5 f.).

10.1 Die Beschwerdeführerin, deren Aktien seit ihrer Gründung am 3. Juni 2008 unbestrittenermassen ausschliesslich von E._____ gehalten werden, bezweckt gemäss Handelsregisterauszug vom 24. April 2015 den Handel mit Kunst sowie Kunsterzeugnissen aller Art sowie die Beratung und Recherche im Kunstsektor. Vorliegend in Frage steht einzig, ob sie aufgrund von Tätigkeiten im Zusammenhang mit dem An- und Verkauf von Kunstwerken im Hochpreissegment ein Unternehmen betrieb.

10.1.1 Es ist ferner unbestritten, dass die Beschwerdeführerin nach ihrer Gründung die folgenden *Ankäufe* tätigte:

Datum	**Verkäufer**	**Gegenstand**	**Einkaufspreis (inkl. MWST)**
10.11.2008	F._____	Papierarbeit	Fr. […]
22.11.2008	G._____	I._____: […]	Fr. […]
18.05.2009	E._____	J._____: […]	Fr. […]
18.05.2009	E._____	K._____: […]	Fr. […]
18.05.2009	E._____	L._____: […]	Fr. […]
18.05.2009	E._____	M._____: […]	Fr. […]
18.05.2009	E._____	N._____: […]	Fr. […]
18.05.2009	E._____	O._____: […]	Fr. […]
18.05.2009	E._____	P._____: […]	Fr. […]
18.05.2009	E._____	Q._____: […]	Fr. […]
18.05.2009	E._____	R._____: […]	Fr. […]
29.05.2009	E._____	K._____: […]	Fr. […]
23.03.2010	G._____	K._____: […]	Fr. […]
27.05.2014	H._____	K._____: […]	Fr. […] (inkl. Käuferprämie und MWST auf dem Vermittlungsumsatz)

Aufgrund der im November 2012 mit Rückwirkung per 1. Juli 2012 erfolgten Absorption der B._____ AG durch die Beschwerdeführerin gelangten im

Übrigen fünf Bilder, welche E._____ (ebenfalls) als Alleinaktionär der absorbierten Gesellschaft verkauft hatte, ins Eigentum der Beschwerdeführerin.

10.1.2

10.1.2.1 Was die von der Beschwerdeführerin durchgeführten *Verkäufe* betrifft, erfolgte in der Zeit unmittelbar nach ihrer Gründung soweit ersichtlich vorerst nur der Verkauf eines einzigen Bildes, und zwar am 11. November 2009. Dabei verkaufte die Beschwerdeführerin den am 18. Mai 2009 erworbenen P._____ zu einem Preis von Fr. […] an E._____, von welchem sie das Werk erworben hatte. Am 12. April 2010 verkaufte die Beschwerdeführerin sodann für Fr. […] das erwähnte Bild von R._____, und zwar wiederum an den ursprünglichen Verkäufer sowie Alleinaktionär der Beschwerdeführerin E._____ (vgl. Beschwerdebeilage 29).

10.1.2.2 Bilderverkäufe der Beschwerdeführerin an andere Personen als E._____ sind erst ab dem Jahr 2012 aktenkundig:

So liegt eine Rechnung der Beschwerdeführerin vom 18. Januar 2012 vor, welche den Verkauf der […] von K._____ zu einem Preis von Fr. […] an die S._____ Ltd. belegt (Beschwerdebeilage 31). Zwar führt die Vorinstanz aus, die Beteiligungsverhältnisse an letzterer Gesellschaft seien unbekannt, weshalb das Verhältnis dieser Gesellschaft zum Alleinaktionär der Beschwerdeführerin unklar sei (vgl. Vernehmlassung, S. 2). Mangels gegenteiliger Anhaltspunkte ist aber davon auszugehen, dass es sich bei der S._____ Ltd. um eine von der Beschwerdeführerin und ihrem Alleinaktionär unabhängige Gesellschaft handelt.

Aus einer weiteren Rechnung ergibt sich, dass die Beschwerdeführerin am 8. März 2014 das hiervor erwähnte Bild Q._____s ([…]) zu einem Preis von Fr. […] an die T._____ AG verkauft hat (Beschwerdebeilage 27).

10.1.2.3 Die Beschwerdeführerin rechnet einen am 16./17. Juli 2012 erfolgten Verkauf des Bildes […] von U._____ an V._____ ebenfalls zu ihren Verkäufen. Sie macht in diesem Zusammenhang geltend, das genannte Bild im Zuge der rückwirkend per 1. Juli 2012 erfolgten Absorption der B._____ AG erworben und an V._____ veräussert zu haben (vgl. Beschwerde, S. 13).

Ausweislich eines Kontoauszuges war das erwähnte Gemälde U._____s tatsächlich im Eigentum der B._____ AG und wurde es (rückwirkend) per 1. Juli 2012 fusionsweise auf die Beschwerdeführerin

übertragen (vgl. Vernehmlassungsbeilage 3.3 Blatt 3). Es zählte damit augenscheinlich zu den fünf Bildern, welche die Beschwerdeführerin aufgrund der Absorption der B._____ AG übernommen hat. Zur entsprechenden Darstellung der Beschwerdeführerin passt auch eine aktenkundige Rechnung der T._____ AG vom 9. Januar 2013, wonach diese Gesellschaft von der Beschwerdeführerin «für die Vermittlung des Gemäldes von U._____, aus dem Besitz der B._____ AG, an Herrn V._____» eine Kommission verlangt hat (vgl. Vernehmlassungsbeilage 3.3 Blatt 6).

Der genannte Verkauf des Gemäldes von U._____ lässt sich gleichwohl nicht der Beschwerdeführerin als mehrwertsteuerliche Leistungserbringerin zurechnen. Denn im betreffenden, mit V._____ abgeschlossenen Kaufvertrag vom 16./17. Juli 2012 figuriert E._____ als Verkäufer und bestätigt dieser ausdrücklich, alleiniger Eigentümer des Gemäldes zu sein (vgl. Beschwerdebeilage 20, insbesondere Ziff. 2 des Vertrages). Es kommt hinzu, dass die beiden Kaufpreisraten von Fr. […] und Fr. […] auf ein Privatkonto von E._____ überwiesen wurden (vgl. Beilagen 1 und 2 zur Stellungnahme der Beschwerdeführerin vom 18. September 2014). Zwar bezeichnet die Beschwerdeführerin die Überweisungen auf dieses Privatkonto als «Versehen» (Stellungnahme vom 18. September 2014, S. 4). Dies lässt jedoch mit Blick auf den erwähnten Vertragsinhalt sowie mangels gegenteiliger Anhaltspunkte ebenso wenig wie der Umstand, dass E._____ die aufgrund des Verkaufs erhaltenen Beträge nachweislich an die Beschwerdeführerin weitergeleitet hat (vgl. Vernehmlassungsbeilage 3.3, Blätter 4 und 5), darauf schliessen, dass die Beschwerdeführerin (bzw. die B._____ AG) gegenüber V._____ als Leistungserbringerin in Erscheinung getreten ist.

Der Verkauf des Bildes von U._____ an V._____ kann vor diesem Hintergrund nicht für die Frage nach der Begründung der subjektiven Steuerpflicht der Beschwerdeführerin herangezogen werden.

10.1.2.4 Mit der Replik reichte die Beschwerdeführerin ferner zwei Dokumente des Auktionshauses W._____ ein, wonach die erwähnten Gemälde von O._____ und N._____ am 23. sowie 25. Juni 2014 verkauft worden sind (Replikbeilagen 3 und 5). Diese beiden Verkäufe sind bei der Beurteilung der subjektiven Steuerpflicht der Beschwerdeführerin nicht zu berücksichtigen, da sie mehrwertsteuerlich dieser Gesellschaft – wie im Folgenden ersichtlich wird – ebenfalls nicht zugerechnet werden können (vgl. E. 11.1.2.2).

10.2

10.2.1 Im Rahmen der von der Beschwerdeführerin getätigten Verkäufe von Kunstwerken erbrachte sie Leistungen, die dazu geeignet sind, dem nicht unternehmerischen Endverbrauch zugeführt zu werden. Eine berufliche oder gewerbliche Tätigkeit im Sinne des Unternehmensbegriffes kann demnach grundsätzlich bejaht werden (vgl. E. 6.1). Auch müssen die der Beschwerdeführerin als Leistungsempfängerin und -erbringerin zuzuordnenden An- und Verkäufe von Bildern und der Erwerb von fünf Gemälden im Rahmen der Absorption der B._____ AG jedenfalls teilweise als auf Einnahmeerzielung ausgerichtet qualifiziert werden, zumal dafür keine Gewinnabsicht erforderlich ist (vgl. E. 6.2). Auch kann – weil es sich bei der Beschwerdeführerin um eine juristische Person handelt – ohne Weiteres davon ausgegangen werden, dass diese Tätigkeit selbständig im Sinne von Art. 10 Abs. 1 Bst. a MWSTG ist (vgl. E. 6.4).

10.2.2 Fraglich ist indessen, ob eine Ausrichtung auf *nachhaltige* Einnahmeerzielung vorliegt (vgl. E. 6.3). Die Vorinstanz hatte in ihrer Verfügung vom 18. Dezember 2012 die Nachhaltigkeit noch verneint, und zwar insbesondere mit der Begründung, für die ersten vier Jahre des Bestehens der Beschwerdeführerin seien nur drei Käufe und ein Verkauf – dieser an den Alleinaktionär sowie ursprünglichen Verkäufer des Bildes – aktenkundig.

10.2.2.1 Es ist unter quantitativen Gesichtspunkten in der Tat nicht von vornherein klar, ob die Tätigkeit der Beschwerdeführerin hinreichend intensiv ist, um als auf nachhaltige Einnahmeerzielung ausgerichtet qualifiziert werden zu können. Die für die Beurteilung der Nachhaltigkeit relevanten Transaktionen würden sich jedenfalls dann auf eine kleine Zahl beschränken, wenn in diesem Zusammenhang die An- und Verkäufe von bzw. an E._____, obschon sie mit Blick auf die juristische Selbständigkeit der Beschwerdeführerin grundsätzlich steuerlich zu anerkennen sind (vgl. E. 9.4; s. dazu aber hinten E. 11), sowie die fusionsweise Übernahme von fünf Bildern – wie in der vorinstanzlichen Verfügung vom 18. Dezember 2012 sinngemäss gefordert – nicht zu berücksichtigen wären. Indessen rechtfertigt es sich vorliegend, die quantitativen Indizien nicht zu stark zu gewichten und bei den qualitativen Gesichtspunkten davon auszugehen, dass die Handlungen mehrmals sowie immer gleichartig vorgenommen wurden oder zumindest eine einmalige Handlung mit Wiederholungsabsicht durchgeführt wurde (vgl. zu diesen Indizien E. 6.3.2). Denn angesichts des Umstandes, dass die von der Beschwerdeführerin gehandelten Kunstgegenstände unbestrittenermassen im Hochpreissegment figurieren, konnte und

kann von vornherein nicht mit einer grossen Zahl von Transaktionen gerechnet werden. Es steht der Qualifikation der Beschwerdeführerin als Unternehmensträgerin deshalb grundsätzlich auch nicht entgegen, dass der erste Bilderverkauf an eine andere Person als E._____ erst im Januar 2012 erfolgte (vgl. E. 10.1.2.2).

10.2.2.2 In qualitativer Hinsicht ist ferner zwar festzustellen, dass eine Beteiligung der Beschwerdeführerin am Markt, bei welcher sie «wie eine Händlerin» aufgetreten wäre, jedenfalls nicht ohne weiteres bejaht werden kann. Die Beschwerdeführerin konzediert denn auch selbst, dass sie keine öffentlich sichtbaren Verkaufsbemühungen unternommen habe (Beschwerde, Rz. 32). Hinzu kommt, dass sie unbestrittenermassen seit jeher über kein eigenes Geschäftslokal verfügt. Indessen kann als allgemein bekannt gelten, dass namentlich beim Kauf und Verkauf von hochpreislichen Kunstwerken ein Bedürfnis nach Diskretion sowie Sicherheit besteht und der Kunsthandel deshalb – wie die Beschwerdeführerin ausführt – «überwiegend auf vorbestehende[n] persönliche[n] Kontakte[n] aufbaut» (Beschwerde, Rz. 32). Dies rechtfertigt es, dem Indiz des händlerartigen Auftritts am Markt und dem Indiz des Vorhandenseins eines im Aussenauftritt bekanntgegebenen Geschäftslokals im vorliegenden Fall kein allzu entscheidendes Gewicht beizumessen.

10.2.2.3 Es ergibt sich nach dem Gesagten, dass die Indizien für die Nachhaltigkeit vorliegend zwar etwas schwach ausgeprägt sind. Da aber davon auszugehen ist, dass es sich insoweit bei anderen Kunsthändlern aufgrund branchenspezifischer Eigenheiten nicht wesentlich anders verhalten würde, ist – auch mit Blick auf die gebotene «weite Auslegung» bzw. Handhabung des Tatbestandes der subjektiven Mehrwertsteuerpflicht (E. 7) – die Nachhaltigkeit im Falle der Beschwerdeführerin zu bejahen (keine massgebende Rolle kann in diesem Kontext die in der altrechtlichen Rechtsprechung aufgestellte, hiervor [vgl. E. 6.3.1 Abs. 2] genannte Regel bei Grenzfällen spielen, ist doch just die Teilnahme am allgemeinen Wirtschaftsverkehr, welche danach ein starkes Indiz für die Nachhaltigkeit bildet, im Kunsthandel regelmässig nicht oder nur beschränkt vorhanden [vgl. E. 10.2.2.2]).

Im Übrigen kann in antizipierter Beweiswürdigung auf die im Zusammenhang mit der Frage nach der (qualitativen) Nachhaltigkeit der Leistungserbringung beantragte Befragung C._____s als Zeugen verzichtet werden (vgl. E. 1.6). Denn es ist nach dem Gesagten davon auszugehen, dass die beantragte Zeugenbefragung zur Verschwiegenheit im Kunsthandel sowie

zu den branchenüblichen Möglichkeiten des Verkaufs der Kunstwerke der Beschwerdeführerin die hiervor vorgenommene rechtliche Würdigung ihrer Tätigkeit nicht in Frage stellen, sondern vielmehr stützen würde.

10.3 Ein für die Begründung der subjektiven Steuerpflicht hinreichender Auftritt unter eigenem Namen nach aussen ist vorliegend zu bejahen, ist doch die Beschwerdeführerin zumindest im Zusammenhang mit den in E. 10.1.2.2 erwähnten Verkäufen gegenüber neutralen Dritten (bzw. den Käufern) erkennbar als Verkäuferin in Erscheinung getreten und hat sie dabei jeweils ausdrücklich in eigenem Namen gehandelt (vgl. E. 6.5).

11.
Nach dem Gesagten ist – bei «weiter Auslegung» bzw. Handhabung des Unternehmensbegriffes – davon auszugehen, dass die Beschwerdeführerin zumindest formal betrachtet per 1. Januar 2010 ein Unternehmen betrieb und damit die Voraussetzungen der subjektiven Steuerpflicht erfüllte.

Es fragt sich aber, ob die von der Beschwerdeführerin gewählte Rechtsgestaltung – wie von der ESTV geltend gemacht – den Tatbestand der Steuerumgehung erfüllt und ihre subjektive Steuerpflicht per 1. Januar 2010 deshalb zu verneinen ist.

11.1 Für die Annahme einer Steuerumgehung ist als Erstes vorausgesetzt, dass die von der Beschwerdeführerin gewählte Rechtsgestaltung als «ungewöhnlich, sachwidrig oder absonderlich, jedenfalls den wirtschaftlichen Gegebenheiten völlig unangemessen» erscheint (E. 9.1).

11.1.1 In dieser Hinsicht fällt zunächst auf, dass die meisten Kunstgegenstände, welche im Eigentum der Beschwerdeführerin standen, von ihrem Alleinaktionär abgekauft sowie teilweise an diesen zurückverkauft worden sind. Es kommt hinzu, dass sich jedenfalls die zum Verkauf stehenden Kunstgegenstände der Beschwerdeführerin – soweit sie nicht vorübergehend für Ausstellungen an Museen ausgeliehen wurden – überwiegend (sowohl vor als auch nach dem Verkauf an die Beschwerdeführerin) in Privaträumen von E._____ befanden (vgl. dazu E. 2.3.1 und E. 2.3.4 des Einspracheentscheids; Beschwerde, Rz. 33; Vernehmlassungsbeilage 7/2 S. 3; zum Standort der Statue […] von M._____ vgl. E. 2.3.3 des Einspracheentscheids sowie Beschwerde, Rz. 47). Letzteres legt den Schluss nahe, dass die Kunstgegenstände der Beschwerdeführerin von E._____ stets auch für persönliche Zwecke verwendet wurden. Nichts daran zu ändern vermag ihre Behauptung, die Präsentation der Kunstgegenstände in

den Privaträumen ihres Alleinaktionärs sei die beste Verkaufswerbung gewesen.

Zwar kann allein der Umstand, dass für das Halten eines privat verwendeten Gegenstandes eine juristische Person gegründet wurde, nicht als absonderliche, den wirtschaftlichen Gegebenheiten völlig unangemessene Sachverhaltsgestaltung betrachtet werden (vgl. zu einer Einmannaktiengesellschaft, die Flugzeuge für die private Verwendung hielt, BGE 138 II 239 E. 4.3.3; s. zum Ganzen auch vorn E. 9.4). Auch lässt sich vorliegend mit Blick auf die aktenkundigen Verkäufe an Drittpersonen nicht mit Recht annehmen, der Zweck der Beschwerdeführerin habe sich darin erschöpft, Kunstgegenstände für die private Verwendung durch E._____ zu halten. Vorliegend kommt jedoch – wie im Folgenden aufgezeigt wird – Weiteres hinzu.

11.1.2 Selbst wenn angenommen würde, dass E._____ seine Kunstwerke einzig deshalb der Beschwerdeführerin (und der B._____ AG) übertragen hat, damit mit diesen gehandelt werden kann, erscheint das Vorgehen der Beteiligten insofern als ungewöhnlich, als die der Beschwerdeführerin übertragenen Kunstgegenstände soweit ersichtlich überwiegend nicht als ihre eigenen Kunstwerke und zum Teil als solche im Eigentum von E._____ ausgegeben wurden:

11.1.2.1 Die Verkaufsbemühungen betreffend die Bilder im Eigentum der Beschwerdeführerin erfolgten unbestrittenermassen in erster Linie mittels Gesprächen mit privaten Kaufinteressenten. Dabei wurden diese Gespräche vom Alleinaktionär E._____ geführt. Dies mag angesichts der […] Kunstkenntnisse von E._____ als verkaufsfördernde Massnahme im Interesse der Beschwerdeführerin gelegen haben. Ob bei diesen Gesprächen – wie in der Beschwerde behauptet wird – E._____ durchwegs als Vertreter der Beschwerdeführerin aufgetreten ist, lässt sich gestützt auf die vorliegenden Akten nicht überprüfen, kann aber dahingestellt bleiben. Als erstellt gelten kann nämlich nach dem Gesagten (E. 10.1.2.3) jedenfalls, dass das der B._____ AG bzw. (qua Absorption dieser Gesellschaft) der Beschwerdeführerin gehörende Bild […] von U._____ als Bild im Eigentum E._____s an V._____ verkauft wurde. Die Beschwerdeführerin wurde dabei erst mittels nachträglicher Überweisung des von E._____ als Verkäufer eingenommenen Kaufpreises kaufmännisch so gestellt, als hätte sie das Bild selbst verkauft. Es muss davon ausgegangen werden, dass die Beschwerdeführerin anlässlich dieses Verkaufes gegenüber dem Käufer überhaupt nicht in Erscheinung getreten ist (vgl. E. 10.1.2.3).

11.1.2.2 Auch im Rahmen der von der Beschwerdeführerin geltend gemachten Verkaufsbemühungen unter Inanspruchnahme der Leistungen von Auktionshäusern wurden ihre Gemälde soweit ersichtlich jedenfalls nicht ausdrücklich als ihre eigenen Bilder behandelt:

Eine Übergabe der Bilder von N._____, Q._____ und L._____ an die Z._____, welche anscheinend insbesondere zwecks Verkaufs der ersteren beiden Bilder erfolgte (vgl. Beschwerde, Rz. 37.1 und 37.3), wurde zwar von dieser Galerie mit einem an die *Beschwerdeführerin* adressierten Schreiben vom 21. Oktober 2013 bestätigt (vgl. Beschwerdebeilage 23). Doch wird darin ausgeführt, dass die Galerie die Bilder von E._____ (und nicht von der Beschwerdeführerin) zum Verkauf erhalten habe. Auch der aktenkundige Katalog des Auktionshauses X._____, welches das Bild von N._____ ausweislich eines von E._____ (ohne ausdrückliche Erwähnung der Beschwerdeführerin) signierten Einlieferungsbeleges verkaufen sollte (Beschwerdebeilage 24), nennt die Beschwerdeführerin zumindest nicht explizit. Ob der in diesem Katalog unter dem Stichwort «Provenance» zum Werk N._____s zu findende Vermerk «Private collection, Y._____» bzw. der zu diesem Werk aufgenommene Hinweis «THE PROPERTY OF A PRIVATE SWISS COLLECTOR» nur auf E._____, nicht aber auf die Beschwerdeführerin als Eigentümerin hindeuten kann, muss deshalb hier nicht geklärt werden (vgl. dazu Vernehmlassung, S. 2; Replik, Rz. 9 f.).

Ein mit dem Auktionshaus W._____ abgeschlossener Vertrag vom 9. April 2014, der die Versteigerung der erwähnten Bilder von O._____ und L._____ zum Gegenstand hat, wurde sodann bezeichnenderweise im Namen von E._____ und nicht namens der im Vertrag gar nicht erwähnten Beschwerdeführerin abgeschlossen (vgl. Beschwerdebeilage 26). Auch wenn die Beschwerdeführerin diesbezüglich an sich zutreffend ausführt, E._____ habe nur als Vertreter der Beschwerdeführerin über diese Werke verfügen können, kann ihr insoweit nicht gefolgt werden, als sie ohne Substantiierung behauptet, es liege «in der Natur der Sache», dass nur der Namen von E._____ im genannten Vertrag aufgeführt sei (vgl. Replik, Rz. 11).

Auch der unter Vermittlung von W._____ zustande gekommene Verkauf der Bilder von O._____ und N._____ (vgl. E. 10.1.2.4) ist soweit ersichtlich nicht namens der Beschwerdeführerin, sondern im Namen von E._____ erfolgt. Die von der Beschwerdeführerin eingereichten Verkaufsbestätigungen dieses Auktionshauses richten sich nämlich nur an

E._____, wobei in der Bestätigung für den Verkauf des Bildes von N._____ gar von «Results for your property from this sale», also von einem E._____ zustehenden Verkaufserlös die Rede ist (vgl. Replikbeilagen 3 und 5). Mehrwertsteuerlich gesehen ist deshalb der Verkauf der beiden Bilder unabhängig von den Eigentumsverhältnissen aufgrund des Aussenauftritts statt der nicht in Erscheinung getretenen Beschwerdeführerin E._____ zuzurechnen, und ist auch bei diesem Verkauf davon auszugehen, dass die Bilder nicht als solche der Beschwerdeführerin ausgegeben wurden.

11.1.2.3 Unbestritten ist sodann, dass die Kunstwerke der Beschwerdeführerin zweitweise für Ausstellungen an Museen ausgeliehen wurden und die entsprechenden Leihverträge im Namen von E._____ abgeschlossen worden sind. In tatsächlicher Hinsicht steht weiter fest, dass dabei vereinbart wurde, dass bei der Bezeichnung der Werke in Katalog und Ausstellung jeweils der Hinweis «Privatbesitz Schweiz» figurieren soll (vgl. E. 2.3.2 des Einspracheentscheids; Beschwerde, Rz. 44). Zwar mag dieser Hinweis und der Verzicht auf die Nennung der Beschwerdeführerin in den Katalogen sowie den Ausstellungen aus Sicht der Museen sowie aus administrativen Gründen gerechtfertigt gewesen sein (vgl. dazu Beschwerde, Rz. 44). Es ist aber nicht ersichtlich, weshalb die Beschwerdeführerin nicht zumindest gegenüber den Museen als Eigentümerin der Bilder hätte auftreten können. Allein der Umstand, dass die Leihgesuche der Museen an E._____ und nicht an die Beschwerdeführerin gerichtet gewesen sein sollen (vgl. Beschwerde, Rz. 44), vermag nicht zu erklären, warum die Leihverträge nicht entsprechend den Eigentumsverhältnissen mit der Beschwerdeführerin abgeschlossen wurden. Auch ist die Behauptung der Beschwerdeführerin, eine (im Verhältnis zu den Museen erfolgte) Abwicklung der Leihen in ihrem Namen hätte mit Blick auf die Versicherung der Leihgaben einen unverhältnismässigen administrativen Aufwand verursacht, nicht substantiiert.

Aufgrund dieser Gegebenheiten ist davon auszugehen, dass auch bei Leihgaben anstelle der Beschwerdeführerin E._____ gegen aussen als Eigentümer der Kunstgegenstände aufgetreten ist und dies zumindest im Verhältnis zu den Museen ohne nachvollziehbaren unternehmerischen Grund geschah.

11.1.2.4 Es springt weiter ins Auge, dass die Beschwerdeführerin unbestrittenermassen keine eigene Versicherung für ihre Kunstgegenstände ab-

geschlossen hat und diese Objekte allein im Rahmen eines von ihrem Alleinaktionär als Policeninhaber abgeschlossenen Vertrages versichert waren (vgl. E. 2.3.5 des Einspracheentscheids; Vernehmlassungsbeilage 7, S. 3). Zwar war im Kaufvertrag mit E._____ vom 18. Mai 2009 vorgesehen, dass die Beschwerdeführerin mit allen Rechten und Pflichten in die von ihrem Aktionär geschlossenen Versicherungsverträge eintritt (vgl. Vernehmlassungsbeilage 7/2 Ziff. 3.2). Die Beschwerdeführerin erklärte aber noch am 18. November 2011, es bestehe allein eine durch E._____ abgeschlossene Pauschalversicherung, welche ihre Bilder mitumfasse (vgl. Vernehmlassungsbeilage 7/1 S. 3). Es ist deshalb davon auszugehen, dass die Übernahme von Versicherungsverträgen nicht erfolgt ist und vor allem die Versicherungsgesellschaften nicht in allfällige Übernahmeverträge involviert gewesen waren. Den Akten ist ferner nicht zu entnehmen und es wird auch nicht geltend gemacht, dass E._____ von der Beschwerdeführerin für die von ihm geschuldeten Versicherungsprämien entschädigt worden wäre.

Die erwähnte Art und Weise der Versicherung der Kunstgegenstände der Beschwerdeführerin legt ebenfalls bzw. zusätzlich den Schluss nahe, dass die in ihrem Eigentum stehenden Kunstwerke teilweise als Eigentum ihres Alleinaktionärs ausgegeben wurden.

11.1.3 Der Umstand, dass die Beschwerdeführerin – wie aufgezeigt – in verschiedener Hinsicht die in ihrem Eigentum stehenden Kunstwerke nicht als ihr Eigentum oder eben gerade als Eigentum ihres Alleinaktionärs ausgegeben hat, zeigt, dass eine enge Verflechtung zwischen ihr und ihrem Alleinaktionär bestand, die Grenzen zwischen ihren unterschiedlichen Rechtssphären zumindest teilweise erheblich verwischt wurden und E._____ in verschiedener Hinsicht wirtschaftlich so gestellt wurde, wie wenn er stets Eigentümer der Kunstgegenstände der Beschwerdeführerin gewesen und die Beschwerdeführerin inexistent gewesen wäre.

Die Tatsache, dass anstelle der Beschwerdeführerin gegen aussen regelmässig ihr Alleinaktionär in eigenem Namen sowie als vorgeblicher Eigentümer der Kunstwerke aufgetreten ist und die Beschwerdeführerin gegen aussen weitgehend als inexistent erschien (wie namentlich die Übertragung des in ihrem Eigentum stehenden Bildes von U._____ als «Gemälde im Eigentum E._____s» an V._____ zeigt), lässt sich nicht anders deuten, als dass E._____ seine Gesellschaft praktisch ausschliesslich für die Durchführung des Kunsthandels mit seinen eigenen Kunstwer-

ken, also für seine persönlichen – aus Sicht der Beschwerdeführerin unternehmensfremden – Zwecke, einsetzte und zwischenschaltete. Da die Beschwerdeführerin überdies in keinem nennenswerten Umfang eine eigenständige kommerzielle Tätigkeit in eigenem Namen entfaltete (und sie namentlich auch bei den Leihverträgen gegenüber den Museen nicht als Leistungserbringerin in Erscheinung trat), ist abgesehen von steuerlichen Aspekten kein objektiv nachvollziehbarer Grund für ihre Existenz und Zwischenschaltung ersichtlich. Den wirtschaftlichen Gegebenheiten hätte es namentlich bei den erwähnten beiden Verkäufen von Bildern durch die Beschwerdeführerin als mehrwertsteuerliche Leistungserbringerin an Dritte (vgl. E. 10.1.2.2) entsprochen, die Kunsthandelsgeschäfte ohne die Beschwerdeführerin, also allein unter Beteiligung E._____s sowie ohne vorgängige Übertragung der Kunstgegenstände an seine Gesellschaft, abzuwickeln. Das stattdessen gewählte, hiervor dargestellte Vorgehen der Beschwerdeführerin und ihres Alleinaktionärs erscheint als im Sinne der Steuerumgehungspraxis den wirtschaftlichen Gegebenheiten völlig unangemessene Rechtsgestaltung.

Vor diesem Hintergrund ist von einer absonderlichen Rechtsgestaltung im Sinne der Steuerumgehungspraxis auszugehen.

11.2 Für die Annahme einer Steuerumgehung ist weiter zu prüfen, ob die erwähnte Rechtsgestaltung, also die Zwischenschaltung einer juristischen Person zwecks Durchführung des Kunsthandels bei weitgehendem Verzicht auf einen unter eigenem Namen erfolgten Aussenauftritt dieser Person, lediglich deshalb gewählt wurde, um Steuern zu sparen (vgl. E. 9.1).

Die Beschwerdeführerin hat zwar unter Verweisung auf branchenspezifische Eigenheiten und die Fachkenntnisse von E._____ dargelegt, weshalb es aus ihrer Sicht angezeigt war, dass ihr Kunsthandel gegen aussen durch ihren Alleinaktionär abgewickelt wird. Indessen lässt sich gestützt auf ihre Ausführungen und die Akten nicht plausibel erklären, warum E._____ – wie vorne aufgezeigt (E. 11.1.2) – regelmässig im eigenen Namen und als angeblicher Eigentümer der Kunstwerke der Beschwerdeführerin gehandelt hat. Seine Fachkenntnisse und seine Beziehungen zu potentiellen Käufern hätte er nämlich soweit ersichtlich ebenso gut zugunsten der Beschwerdeführerin einsetzen können, wenn er sich darauf beschränkt hätte, als ihr Vertreter aufzutreten.

Hätte E._____ die Kunstgegenstände der Beschwerdeführerin ohne vorgängige Übertragung an diese direkt an Drittpersonen verkauft, hätte er,

selbst wenn er steuerpflichtig gewesen wäre, bei diesen Verkäufen (wegen unbestrittenermassen mehrheitlich unentgeltlichen Erwerbs der Kunstgegenstände qua Schenkung und Erbvorbezugs) in der überwiegenden Zahl der Fälle keinen Vorsteuerabzug geltend machen können (vgl. E. 2.3.7 des Einspracheentscheids). Hingegen eröffnete sich für die Beschwerdeführerin aufgrund des Kaufs der Kunstgegenstände von E._____ – wie die Verfahrensbeteiligten zu Recht übereinstimmend annehmen – die Möglichkeit, fiktive Vorsteuerabzüge geltend zu machen (vgl. E. 8 Abs. 2).

Vor diesem Hintergrund muss angenommen werden, dass die Beteiligten mit ihrer Rechtsgestaltung einzig bezweckten, in den Genuss fiktiver Vorsteuerabzüge zu gelangen. Die zweite Voraussetzung für das Vorliegen einer Steuerumgehung ist somit erfüllt.

11.3 Für die Annahme einer Steuerumgehung bleibt zu prüfen, ob die vorliegende Umwegstruktur effektiv zu einer erheblichen Steuerersparnis führte, würde sie von der Steuerbehörde hingenommen.

Würden die rechtliche Existenz der Beschwerdeführerin und ihre Zwischenschaltung beim Kunsthandel ihres Alleinaktionärs mehrwertsteuerlich anerkannt und dementsprechend ihre subjektive Steuerpflicht bejaht, würde dies – wie aufgezeigt (vgl. E. 11.2) – dazu führen, dass dieser Gesellschaft fiktive Vorsteuerabzüge zustehen würden, welche ohne diese behördliche Duldung nicht beansprucht werden könnten. Wie schon der entsprechende Beschwerdeantrag zeigt, würden sich diese fiktiven Vorsteuerabzüge auf einen beträchtlichen Betrag belaufen. Dementsprechend ist auch das Erfordernis, dass das gewählte Vorgehen bei Hinnahme durch die Steuerbehörde zu einer erheblichen Steuerersparnis führte, erfüllt.

11.4 Aus dem Vorstehenden ergibt sich, dass die von der Beschwerdeführerin und ihrem Alleinaktionär gewählte Rechtsgestaltung als Steuerumgehung zu qualifizieren ist. Die Vorinstanz hat deshalb zu Recht für die Zwecke der Mehrwertsteuer von der gewählten Gestaltung Abstand genommen. Bei der Beurteilung der subjektiven Steuerpflicht der Beschwerdeführerin hat sie im Einspracheentscheid im Ergebnis zutreffend aufgrund der Annahme einer Steuerumgehung diejenige Rechtsgestaltung zugrunde gelegt, welche mit Blick auf den als wirtschaftlichen Zweck im Vordergrund stehenden Kunsthandel durch E._____ sachgemäss gewesen wäre, nämlich einen Kunsthandel ohne jeden Auftritt der Beschwerdeführerin gegen aussen im eigenen Namen bzw. einen Kunsthandel ohne eigenständi-

ges Handeln der Beschwerdeführerin (vgl. E. 2.4 des Einspracheentscheids). Die Vorinstanz hat daraus überdies richtigerweise den Schluss gezogen, dass die subjektive Steuerpflicht der Beschwerdeführerin per 1. Januar 2010 wegen Steuerumgehung zu verneinen ist und die entsprechenden Vorsteuerabzüge zu verweigern sind.

Die Beschwerde ist demnach unbegründet und, soweit darauf einzutreten ist (vgl. E. 1.3.3), abzuweisen.

12.

Ausgangsgemäss sind die Verfahrenskosten, die auf Fr. 20'000.- 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 unterliegende Beschwerdeführerin ist nicht zuzusprechen (vgl. Art. 64 Abs. 1 VwVG e contrario).

Demnach erkennt das Bundesverwaltungsgericht:

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

2.
Die Verfahrenskosten von Fr. 20'000.- werden der Beschwerdeführerin auferlegt. Der einbezahlte Kostenvorschuss wird zur Bezahlung der Verfahrenskosten verwendet.

3.
Es wird keine Parteientschädigung zugesprochen.

4.
Dieses Urteil geht an:

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

Für die Rechtsmittelbelehrung wird auf die nächste Seite verwiesen.

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: