Bundesgericht
Tribunal fédéral
Tribunale federale
Tribunal federal

{T 0/2}

2C 711/2014

Urteil vom 20. Februar 2015

II. öffentlich-rechtliche Abteilung

Besetzung
Bundesrichter Zünd, Präsident,
Bundesrichter Seiler, Stadelmann,
Gerichtsschreiber Kocher.

Verfahrensbeteiligte
A._____ & Partner AG
( vor mals A._____ & Partner, Kollektivgesellschaft), Advokatur und Notariat,
Beschwerdeführerin,
vertreten durch Rechtsanwältin Claudia Erbini,

gegen

Eidgenössische Steuerverwaltung, Hauptabteilung Mehrwertsteuer.

Gegenstand
Mehrwertsteuer (1. Quartal 2003 bis 2. Quartal 2008); subjektive Zuordnung von Management-Dienstleistungen,

Beschwerde gegen das Urteil des Bundesverwaltungsgerichts, Abteilung I,
vom 15. Juli 2014.

Sachverhalt:

A.

Die im Handelsregister nicht verzeichnete Kollektivgesellschaft A._____ und Partner war seit 1. Juli 1997 im Register der Mehrwertsteuerpflichtigen eingetragen. Im Rahmen einer Sachübernahme ging sie später in die am 1. Juli 2013 gegründete A._____ und Partner AG über. Deren Sitz befindet sich in U._____/LU.

B.

Am 1./2. September 2008 führte die Eidgenössische Steuerverwaltung (ESTV) bei der Kollektivgesellschaft eine Kontrolle betreffend die Steuerperioden vom 1. Quartal 2003 bis 2. Quartal 2008 durch. Dabei stellte die ESTV fest, dass über Management-Dienstleistungen, die in ihrer Einschätzung von der Kollektivgesellschaft ausgegangen waren, mit der ESTV nicht abgerechnet worden war. Mit Ergänzungsabrechnung Nr. 105'990 vom 10. September 2008 belastete die ESTV Mehrwertsteuern im Betrag von Fr. 2'913.– zuzüglich Verzugszins nach. Die Kollektivgesellschaft bezahlte am 26. Oktober 2008 den nachgeforderten Betrag von Fr. 2'913.–, dies aber unter Vorbehalt.

Aufgrund der Bestreitung erliess die ESTV am 24. August 2009 eine einsprachefähige Verfügung, worin sie

die Nachbelastung bestätigte. Zur Begründung führte sie sinngemäss an, die Kollektivgesellschaft habe in den Jahren 2007 und 2008 Dienstleistungen zugunsten mehrerer Gesellschaften mit beschränkter Haftung erbracht. In der Folge habe auch sie, die Kollektivgesellschaft, den Auftraggeberinnen die Geschäftsführungshonorare in Rechnung gestellt, darüber mit der ESTV aber nicht abgerechnet. Daran hielt die ESTV mit Einspracheentscheid vom 7. Juni 2013 fest.

C.

Die Kollektivgesellschaft erhob dagegen Beschwerde an das Bundesverwaltungsgericht, welches diese mit Urteil A-3931 vom 15. Juli 2014 abwies, soweit es darauf eintrat.

D.

Mit Eingabe vom 18. August 2014 erhebt die A._____ und Partner AG (als Rechtsnachfolgerin der A._____ und Partner, Kollektivgesellschaft; nachfolgend: die Steuerpflichtige) beim Bundesgericht Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten. Sie beantragt, das Urteil des Bundesverwaltungsgerichts vom 15. Juli 2014 sei aufzuheben und die ESTV habe den Betrag von Fr. 2'913.– zurückzubezahlen. Ihrer Argumentation zufolge sind die Dienstleistungen richtigerweise dem Rechtsanwalt und Kollektivgesellschafter B._____ zuzuordnen.

Die ESTV beantragt, der Entscheid des Bundesverwaltungsgerichts sei aufzuheben und die Sache sei zur Neubeurteilung an sie, die ESTV, zurückzuweisen. Eventualiter sei die Beschwerde abzuweisen und das angefochtene Urteil zu bestätigen. Die Kollektivgesellschaft hält mit unaufgeforderter Stellungnahme vom 3. November 2014 an ihren Anträgen fest.

Erwägungen:

1.

1.1. Das Bundesgericht prüft seine Zuständigkeit und die weiteren Eintretensvoraussetzungen von Amtes wegen (Art. 29 Abs. 1 BGG; SR 173.110) und mit freier Kognition (Art. 95 lit. a BGG; BGE 140 I 90 E. 1 S. 92; 140 V 22 E. 4 S. 26).

1.2.

1.2.1. Beim angefochtenen Urteil handelt es sich um einen verfahrensabschliessenden Entscheid des Bundesverwaltungsgerichts in einer Angelegenheit des öffentlichen Rechts. Er kann beim Bundesgericht mit Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten angefochten werden (Art. 82 lit. a, Art. 83, 86 Abs. 1 lit. a, Art. 90 BGG). Das neurechtlich massgebende Verfahrensrecht (Bundesgesetz vom 12. Juni 2009 über die Mehrwertsteuer [MWSTG; SR 641.20]; vgl. dazu dessen Art. 113 Abs. 3) sieht keine spezialgesetzlichen Vorschriften zum bundesgerichtlichen Verfahren vor.

1.2.2. Gemäss Art. 21 Abs. 2 des in der Sache massgebenden Bundesgesetzes vom 2. September 1999 über die Mehrwertsteuer (aMWSTG; AS 2000 1300; vgl. Art. 112 Abs. 1 MWSTG) können auch Personengesellschaften subjektiv steuerpflichtig werden bzw. sein. Es ist mittlerweile unstreitig, dass die Beschwerdeführerin zivilrechtlich als Kollektivgesellschaft konstituiert war (Art. 552 ff. OR), wenn auch ohne Handelsregistereintrag. Daher erfüllt auch ihre Rechtsnachfolgerin die Voraussetzungen von Art. 89 Abs. 1 BGG und ist damit zur Beschwerde legitimiert. Auf die Beschwerde ist einzutreten.

1.3.

1.3.1. Die ESTV stellt den Hauptantrag, der angefochtene Entscheid sei aufzuheben und die Sache zur Neubeurteilung an sie, die ESTV, zurückzuweisen. Sie begründet dies damit, die Kollektivgesellschaft habe nebst

den nicht abgerechneten Dienstleistungen für mehrere Gesellschaften mit beschränkter Haftung solche auch für verschiedene Aktiengesellschaften erbracht, ohne darüber abzurechnen. Der Inspektor habe bei der Kontrolle vom 1./2. September 2008 die Umsatzdifferenz fälschlicherweise nicht nachbelastet.

1.3.2. Der Hauptantrag erweist sich als unzulässig. Der Streitgegenstand (l'objet du litige) setzt sich aus dem durch die Verfügung geregelten Rechtsverhältnis zusammen, das Gegenstand der angefochtenen Verfügung bildete oder hätte bilden sollen, in jedem Fall aber begrenzt auf den Umfang, in welchem das Rechtsverhältnis überhaupt noch streitig ist (Urteil 2C 124/2013 vom 25. November 2013 E. 2.2.1 mit Hinweisen, in: ASA 82 S. 379, ZBl 115/2014 S. 663). Streitgegenstand vor der Vorinstanz bildeten einzig die Dienstleistungen für die Gesellschaften mit beschränkter Haftung. Die angeblich den Aktiengesellschaften erwiesenen Dienstleistungen waren weder Bestandteil der Ursprungsverfügung noch des Einspracheentscheids oder des angefochtenen Urteils. Eine Ausdehnung des Streitgegenstandes auf einen neuen Aspekt fällt von vornherein ausser Betracht, wie sich für das bundesgerichtliche Verfahren auch aus Art. 99 Abs. 2 BGG ergibt.

1.3.3. Hinzu kommt, dass die Gesetzgebung über das Bundesgericht ohnehin keine Anschlussbeschwerde vorsieht (BGE 138 V 106 E. 2.1 S. 110; Urteil 2C 160/2014 vom 7. Oktober 2014 E. 2.3, in: ASA 83 S. 301). Will eine Partei das vorinstanzliche Urteil anfechten, hat sie innerhalb der Frist von Art. 100 BGG eine Beschwerde einzureichen. Unterlässt sie dies, kann sie in ihrer Beschwerdeantwort lediglich auf Abweisung der von dritter Seite erhobenen Beschwerde schliessen (Urteil 2C 941/2012 vom 9. November 2013 E. 1.8.2, in: ASA 82 S. 375, StR 69/2014 S. 207; 2C 738/2012 vom 27. November 2012 E. 1.2). Zulässig ist, Gründe anzuführen, welche die Vorinstanz nicht in Erwägung gezogen hat (Urteil 2C 77/2012 vom 31. August 2012 E. 1.3). Anträge und Begründungen, die über die Abweisung der Drittbeschwerde hinausgehen, sind von vornherein unzulässig (Urteil 2C 77/2012 vom 31. August 2012 E. 1.3, in: StE B 73.12 Nr. 10).

1.4.

1.4.1. Mit der Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten kann insbesondere die Verletzung schweizerischen Rechts gerügt werden (Art. 95 BGG). Bei der Prüfung angeblich verletzten Bundes- und Völkerrechts (Art. 95 lit. a und b BGG) verfügt das Bundesgericht über volle Kognition und wendet es das Recht von Amtes wegen an (Art. 106 Abs. 1 BGG).

1.4.2. Das Bundesgericht legt seinem Urteil den Sachverhalt zugrunde, den die Vorinstanz festgestellt hat (Art. 105 Abs. 1 BGG). Es kann die tatsächlichen Feststellungen der Vorinstanz nur berichtigen oder ergänzen, soweit sie offensichtlich unrichtig, das heisst willkürlich, sind oder auf einer Rechtsverletzung im Sinne von Art. 95 BGG beruhen (Art. 105 Abs. 2 BGG). Zudem muss die Behebung des Mangels für den Ausgang des Verfahrens entscheidend sein, was in der Beschwerde klar und substanziiert aufzuzeigen ist (Art. 97 Abs. 1 BGG; BGE 140 III 16 E. 1.3.1 S. 17 f.; 140 IV 97 E. 1.4.1 S. 100).

1.4.3. Die Sachverhaltsfeststellung oder Beweiswürdigung (dazu BGE 140 III 264 E. 2.3 S. 266; 137 I 58 E. 4.1.2 S. 62) einer Gerichtsbehörde ist willkürlich (Art. 9 BV), wenn diese den Sinn und die Tragweite eines Beweismittels offensichtlich verkannt hat, wenn sie ohne sachlichen Grund ein wichtiges und entscheidwesentliches Beweismittel unberücksichtigt gelassen oder wenn sie auf Grundlage der festgestellten Tatsachen unhaltbare Schlussfolgerungen gezogen hat. Dass die Schlüsse nicht mit der eigenen Darstellung der beschwerdeführenden Partei übereinstimmen, belegt keine Willkür (BGE 137 III 226 E. 4.2 S. 234; 136 III 552 E. 4.2 S. 560).

1.4.4. Neue Tatsachen und Beweismittel dürfen vor Bundesgericht nur so weit vorgebracht werden, als erst der Entscheid der Vorinstanz dazu Anlass gibt (Art. 99 Abs. 1 BGG). Das Novenrecht vor Bundesgericht kann nicht dazu dienen, im vorinstanzlichen Verfahren Versäumtes nachzuholen oder die verletzte Mitwirkungspflicht zu heilen (Urteil 2C 715/2013 vom 13. Januar 2014 E. 3.5 mit Hinweisen; BGE 107 II 222 E. I/3 S. 224). Sodann kann eine auf Art. 6 EMRK gestützte Replik nur dazu verwendet werden, um auf Vorbringen der Gegenpartei zu antworten. Ausgeschlossen ist, ergänzende Rügen gegen den angefochtenen Entscheid vorzubringen.

2.

2.1. Nach den für das Bundesgericht verbindlichen Feststellungen der Vorinstanz (Art. 105 Abs. 1 BGG) war Rechtsanwalt B._____ in den hier interessierenden Jahren Gesellschafter ("Partner") der Kollektivgesellschaft. Diese war in diesem Zeitraum subjektiv mehrwertsteuerpflichtig. Zugleich wirkte Rechtsanwalt B._____ als Geschäftsführer oder Vorsitzender der Geschäftsführung mehrerer Gesellschaften mit beschränkter Haftung. Die Kollektivgesellschaft fakturierte die erbrachten Management-Dienstleistungen und vereinnahmte die Honorare. Umstritten ist, ob die Umsätze der Kollektivgesellschaft oder dem Kollektivgesellschafter zuzuordnen sind.

2.2.

2.2.1. Zur subjektiven Steuerpflicht äussert Art. 21 Abs. 1 Satz 1 aMWSTG sich folgendermassen:
Steuerpflichtig ist, wer eine mit der Erzielung von Einnahmen verbundene gewerbliche oder berufliche Tätigkeit selbstständig ausübt, auch wenn die Gewinnabsicht fehlt, sofern seine Lieferungen, seine Dienstleistungen und sein Eigenverbrauch im Inland jährlich gesamthaft 75'000 Franken übersteigen.

Art. 21 Abs. 1 Satz 2 aMWSTG ergänzt:
Die Tätigkeit von Verwaltungsräten, Stiftungsräten oder ähnlichen Funktionsträgern gilt als unselbständige Erwerbstätigkeit.

2.2.2. Das Bundesgericht hat sich verschiedentlich zu den Anforderungen an den Eintritt in die bzw. den Weiterbestand der subjektiven Steuerpflicht geäussert (insbesondere BGE 138 II 251 E. 2.4 S. 256 ff.). Es hat dabei namentlich auch erwogen, die Frage der Selbständigkeit stelle sich einzig bei natürlichen Personen (BGE 138 II 251 E. 2.4.2 S. 256).

2.3.

2.3.1. Die subjektive Zuordnung von Erträgen und Aufwänden ist ein ungeschriebenes Element des Steuertatbestandes, und zwar sowohl im Bereich der Mehrwertsteuer (Urteil 2C 812/2013 / 2C 813/2013 vom 28. Mai 2014 E. 3.2.5, in: ASA 83 S. 63) als auch im Recht der bundesrechtlich geregelten direkten Steuern (Urteile 2C 941/2012 / 2C 942/2012 vom 9. November 2013 E. 2.1, in: ASA 83 S. 375, StR 69/2014 S. 207; 2C 95/2013 / 2C 96/2013 vom 21. August 2013 E. 2.1, in: ASA 82 S. 227, RDAF 2014 II 336, StE 2013 B 22.2 Nr. 28, StR 68/2013 S. 810). Direkt- wie mehrwertsteuerlich gilt, dass die subjektive Zuordnung sich grundsätzlich aus dem Zivilrecht herleitet (Jessica Salom, L'attribution du revenu en droit fiscal suisse et international, 2010, S. 55 ff.). Anders kann es sich nur verhalten, soweit das Steuerrecht eine eigenständige steuerrechtliche Zurechnungsregel vorsieht oder klarerweise eine wirtschaftliche Betrachtungsweise verfolgt (ebenda, S. 70 ff.).

2.3.2. Aus der zivilrechtlichen Vertragsfreiheit fliesst die steuerrechtliche Gestaltungsfreiheit bzw. Organisationshoheit der Unternehmung. Auch Personen- bzw. Kapitalgesellschafter und unterliegende Gesellschaften können sich auf die steuerliche Gestaltungsfreiheit berufen. Dies entbindet sie freilich nicht davon, die angestrebte Wirkung vertraglich auszugestalten, dem Vertrag nachzuleben und - für steuerliche Zwecke - hinreichend zu dokumentieren. Werden die Schranken der Gestaltungsfreiheit überschritten, hat die Steuerbehörde zwingend einzuschreiten. Bleiben sie gewahrt, ist es der Steuerbehörde benommen, ihr eigenes Ermessen an die Stelle jenes der verantwortlichen Organe zu setzen. Infolge dessen dürfen auch die Steuergerichte nur zurückhaltend in den gestalterischen Spielraum eingreifen, der dem Unternehmen zukommt. Im Umkehrschluss muss die steuerpflichtige Person sich aber auf die von ihr gewählten Verhältnisse behaften lassen (BGE 139 II 78 E. 3.2.1 S. 88 f.; zitierte Urteile 2C 812/2013 / 2C 813/2013 E. 3.2.5; 2C 941/2012 / 2C 942/2012 E. 2.6; Urteil 2C 1158/2012 vom 27. August 2013 E. 3.5, in: ASA 82 S. 229, RDAF 2014 II S. 12, StE 2014 A 25 Nr. 13, StR 68/2013 S. 786).

2.4.

2.4.1. Die Tätigkeit von Verwaltungsräten, Stiftungsräten oder ähnlichen Funktionsträgern gilt mehrwertsteuerlich als unselbständige Erwerbstätigkeit. Zur Verordnung vom 22. Juni 1994 über die Mehrwertsteuer (aMWSTV; AS 1994 1464), die keine entsprechende Klausel enthielt, erkannte das Bundesgericht schon früh, dass ein Verwaltungsrat eine unselbständige Erwerbstätigkeit ausübe (Urteil 2A.468/1999 vom 27. Oktober 2000 E. 4, in: ASA 71 S. 651, RDAF 2001 II 53; dazu auch Urteil 2A.320/2002 vom 2. Juni 2003, in: ASA 74 S. 666, RDAF 2004 II 100, StR 58/2003 S. 797). Entsprechendes ergibt sich aus dem im Jahr 1999 verabschiedeten Art. 21 Abs. 1 Satz 2 aMWSTG. Unter geltendem Recht qualifizieren "Entschädigungen für unselbständig ausgeübte Tätigkeiten wie Verwaltungsrats- und Stiftungsratshonorare, Behördenentschädigungen oder Sold" als Nichtentgelt (Art. 18 Abs. 2 lit. j MWSTG). Die Tätigkeit von Verwaltungsräten und dergleichen qualifiziert auch in verwandten Rechtsbereichen als unselbständige Erwerbstätigkeit, so im Einkommenssteuerrecht (Art. 17 Abs. 1 DBG; BGE 121 I 259 E. 3 und 4 S. 261 ff.; Urteile 2C 692/2013 vom 24. März 2014 E. 4.1, in: ASA 82 S. 740, StR 69/1014 S. 531; 2C 292/2007 vom 9. Januar 2008 E. 2.1, in: RtiD 2008 II
S. 533) und im Beitragsrecht der AHV (BGE 133 V 498 E. 5.2 S. 503; Urteile 9C 760/2013 vom 4. Februar 2014 E. 3.3; H 77/04 vom 19. Mai 2005 E. 3.3).

2.4.2. Die ausdrückliche Erwähnung der Verwaltungsratstätigkeit in Art. 21 Abs. 1 Satz 2 aMWSTG soll klarstellen, dass diese Umsätze nicht zugleich sowohl mit Sozialabgaben als auch mit der Mehrwertsteuer belastet werden können (Parlamentarische Initiative Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer [Dettling], Bericht der Kommission für Wirtschaft und Abgaben des Nationalrats vom 28. August 1996, BBl 1996 V 713, insb. 757; Dieter Metzger, Kurzkommentar zum MWSTG, 2000, N. 3 zu Art. 21 aMWSTG).

3.

3.1. Die Vorinstanz erwägt, die Rechnungen für die Dienstleistungen seien im Namen der Kollektivgesellschaft ausgestellt worden; die Gesellschaften mit beschränkter Haftung hätten an diese geleistet, nicht an Kollektivgesellschafter B._____ persönlich. Die Funktion der Kollektivgesellschaft habe sich nicht auf eine blosse Zahlstelle beschränkt, welche die vereinnahmten Honorare unmittelbar an den Kollektivgesellschafter weitergeleitet habe. Vielmehr hätten die Kollektivgesellschafter von der Gesellschaft ein monatliches Fixum bezogen und Ende Jahr sei der Gewinn oder Verlust jeweils auf die Gesellschafter aufgeteilt worden. Es sei weder substantiiert noch aktenkundig, dass Kollektivgesellschafter B._____ bei dieser Aufteilung ein den vereinnahmten Geschäftsführerhonoraren entsprechendes (Zusatz-) Entgelt bezogen habe. Für ein Inkassomandat fehle der erforderliche Nachweis für ein Handeln ausdrücklich im Namen und für Rechnung des Vertretenen. Demnach sei die Kollektivgesellschaft als mehrwertsteuerliche Leistungserbringerin aufgetreten.

Dem eingereichten Mustervertrag, wonach Kollektivgesellschafter B._____ persönlich mit der Geschäftsführung beauftragt worden sei, komme keine Beweiskraft zu, da nicht feststehe, ob er sich auf eine der infrage stehenden Gesellschaften beziehe. Vielmehr sei aufgrund der vorliegenden Rechnungen davon auszugehen, dass ein Auftragsverhältnis zwischen den einzelnen Gesellschaften mit beschränkter Haftung und der Kollektivgesellschaft bestanden habe. Es möge zwar zutreffen, dass kein Arbeitsverhältnis zwischen der Kollektivgesellschaft und Kollektivgesellschafter B._____ bestanden habe; das sei aber nicht ausschlaggebend, da die Kollektivgesellschaft als Leistungserbringerin aufgetreten sei und die Honorare vereinnahmt habe.

Auch wenn handelsrechtlich nicht die Kollektivgesellschaft, sondern nur Kollektivgesellschafter B._____ persönlich habe Geschäftsführer sein können und wenngleich nur er in den Handelsregisterauszügen der Gesellschaften als solcher eingetragen gewesen sei, seien die Geschäftsführungstätigkeiten wirtschaftlich der Kollektivgesellschaft zuzurechnen. Auch die zivilrechtliche Vermutung, dass das Geschäftsführerhonorar dem Geschäftsführer persönlich zustehe, werde durch die mehrwertsteuerrechtlich der Rechnung zukommende Bedeutung verdrängt. Das von der Kollektivgesellschaft vorgelegte Schreiben des Bundesamtes für Sozialversicherung vom 23. Juli 2003 stütze die Darstellung der Kollektivgesellschaft nicht, zumal es sich nicht auf die hier interessierenden Jahre 2007 und 2008 beziehe.

3.2.

3.2.1. Die Steuerpflichtige bringt zunächst vor, nach dem Wortlaut von Art. 21 aMWSTG würden die Geschäftsführungstätigkeiten von vornherein als unselbständige Tätigkeiten gelten, unabhängig davon, an wen die Honorare ausbezahlt werden.

3.2.2. Geschäftsführer einer Gesellschaft mit beschränkter Haftung kann nur eine natürliche Person sein (Art. 809 Abs. 2 OR in der Fassung vom 16. Dezember 2005, in Kraft seit 1. Januar 2008 [AS 2007 4791]; im vorrevidierten Recht Art. 815 Abs. 2 OR in der Fassung vom 18. Dezember 1936 [AS 53 185; BBl 1928 I 205, 1932 I 217]). Entsprechendes gilt für den Verwaltungsrat einer Aktiengesellschaft (Art. 707 OR in der Fassung vom 4. Oktober 1991 [AS 1992 733 786; BBl 1983 II 745]; Urteil 2C 95/2013 / 2C 96/2013 vom 21. August 2013 E. 2.6, in: ASA 82 S. 227, RDAF 2014 II 336, StE 2013 B 22.2 Nr. 28, StR 68/2013 S. 810; vgl. schon BGE 58 I 378). Folglich fällt die steuerpflichtige Kollektivgesellschaft als Geschäftsführerin ausser Betracht. Indessen ist nicht ausgeschlossen, dass die natürliche Person, welche die Funktion eines Verwaltungsrats oder Geschäftsführers ausübt, diese Tätigkeit als Arbeitnehmer für einen Dritten (ihren Arbeitgeber) ausführt. Unter solchen Umständen steht das Honorar, das die Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft für die Verwaltungsratstätigkeit bzw. Geschäftsführung bezahlt, dem Arbeitgeber zu. In dieser Konstellation stellt das ausgerichtete Honorar im AHV-rechtlichen Sinne kein massgebendes Einkommen (aus
unselbständiger Tätigkeit) dar, sondern gegebenenfalls Einkommen aus selbständiger Erwerbstätigkeit dieses Dritten. Es fällt nur dann unter den massgebenden Lohn, wenn der Mandatsträger aufgrund seiner Dienstleistungen persönlich bezahlt wird (BGE 133 V 498 E. 5.2 S. 503).

3.2.3. Dasselbe muss aufgrund der beabsichtigen Parallelität von Steuer- und Sozialversicherungsrecht zwangsläufig auch (direkt- und mehrwert-) steuerrechtlich gelten. Entgegen der Auffassung der Steuerpflichtigen ist es rechtlich durchaus möglich, die Honorare entgegen der Formulierung von Art. 21 Abs. 1 Satz 2 aMWSTG als Einkommen aus selbständiger Tätigkeit zu qualifizieren. Dies trifft nach dem Gesagten dann zu, wenn das Honorar zivilrechtlich nicht der Person zusteht, welche die Geschäfte tatsächlich besorgt, sondern der Person/Arbeitgeberin, bei welcher die tätig werdende Person als Arbeitnehmer angestellt ist. Dieser Konzeption folgt auch das geltende Mehrwertsteuerrecht (Art. 18 Abs. 2 lit. j MWSTG; dazu u. a. Felix Geiger, in Felix Geiger/Regine Schluckebier [Hrsg.], MWSTG-Kommentar, 2012, N. 43 zu Art. 18 MWSTG).

3.3. Aufgrund des Grundsatzes, dass nur natürliche Personen als Verwaltungsrat einer AG oder als Geschäftsführer einer GmbH eingesetzt sein können, besteht gleichzeitig die gesetzliche Vermutung, dass auch ein etwaiges Honorar dieser natürlichen Person zusteht. Wer sich darauf beruft, dass in Abweichung von dieser Vermutung das Honorar aufgrund vertraglicher Vereinbarung einer Drittperson (etwa dem Arbeitgeber des Verwaltungsrats- bzw. Geschäftsführungsmitglieds) zustehen soll, trägt dafür zivilrechtlich nach Art. 8 ZGB und steuerrechtlich gemäss der Normentheorie die Beweislast (Urteile 2C 95/2013 / 2C 96/2013 vom 21. August 2013 E. 2.6, in: ASA 82 S. 227, RDAF 2014 II 336, StE 2013 B 22.2 Nr. 28, StR 68/2013 S. 810; 2C 292/2007 vom 9. Januar 2008 E. 2.1, RtiD 2008 II S. 533). Die Frage der Beweisführungs- und Beweislast stellt sich nur dann nicht, wenn ein Sachverhalt bereits rechtsgenüglich bewiesen ist.

3.4.

3.4.1. Zu prüfen ist damit, ob die Vorinstanz bundesrechtskonform davon ausgegangen ist, die Honorare seien der Kollektivgesellschaft subjektiv zuzuordnen.

3.4.2. Die Steuerpflichtige lässt unbestritten, dass die Honorarrechnungen im Namen der Kollektivgesellschaft ausgestellt wurden und die Gesellschaften mit beschränkter Haftung den Betrag an diese entrichteten. Sie bringt aber vor, die ausgestellten Rechnungen könnten nicht als Indiz dienen, da auf ihnen gerade keine Mehrwertsteuer ausgewiesen gewesen sei, im Unterschied zu anderen, den Gesellschaften mit beschränkter Haftung fakturierten Leistungen. Dies überzeugt nicht: Dieser Umstand könnte ebenso darauf zurückzuführen sein, dass die Kollektivgesellschaft rechtsirrtümlich annahm, die Honorare stellten in jedem Fall Einkommen aus unselbständiger Tätigkeit dar. Jedenfalls vermag der fehlende offene Ausweis der Mehrwertsteuer nicht zu belegen, dass die Honorare dem Kollektivgesellschafter B._____ zugestanden haben und an diesen weitergeleitet worden sein sollen.

3.4.3. Unbestritten ist weiter, dass die Honorare von der Kollektivgesellschaft auf gemeinsame Rechnung vereinnahmt worden sind. Gemäss den vorinstanzlichen Feststellung ist weder substantiiert behauptet noch aktenkundig, dass die Aufteilung des Gewinns nach einem Schlüssel vorgenommen wurde, der dem Kollektivgesellschafter B._____ als Voraus- oder Zusatzanteil die streitbetroffenen Honorare zugestanden hätte. Die Steuerpflichtige äussert sich erstmals in der unaufgefordert eingelangten Stellungnahme vom 3. November 2014 zur Verbuchung der vereinnahmten Honorare, was aber zu spät geschah (vorne E. 1.4.4) und ohnehin unbelegt ist (vorne E. 1.4.2).

3.4.4. Die Vorinstanz hat sodann beweiswürdigend gefolgert, der von der Steuerpflichtigen im vorinstanzlichen Verfahren eingelegte Mustervertrag zwischen nicht namentlich bekannten Treugebern und dem Kollektivgesellschafter B._____ entfalte keine Beweiskraft, da ungewiss sei, ob er sich tatsächlich auf eine der infrage stehenden Gesellschaften mit beschränkter Haftung beziehe. Vor Bundesgericht legt die Steuerpflichtige zwar Verträge zwischen den betreffenden Gesellschaften mit beschränkter Haftung und dem Kollektivgesellschafter B._____ vor. Diese müssen indes unbeachtlich bleiben: Die Verträge hätten ohne Weiteres vor der Vorinstanz eingereicht werden können, sodass sie nunmehr aufgrund von Art. 99 Abs. 1 BGG als unzulässige Noven zu gelten haben (vorne E. 1.4.4).

3.4.5. Die Steuerpflichtige trägt sodann vor, bei Rechtsanwalt B._____ habe es sich zwar um einen Kollektivgesellschafter (wovon auch die Vorinstanz ausgeht), nicht jedoch um einen Arbeitnehmer der Kollektivgesellschaft gehandelt. Dementsprechend bestehe kein Dreiecksverhältnis zwischen der jeweiligen GmbH (als Auftraggeberin), der Kollektivgesellschaft (als Beauftragte/Arbeitgeberin) und Rechtsanwalt B._____ (als Arbeitnehmer). Dem ist vorab entgegenzuhalten, dass es keine Rolle spielen kann, ob sowohl ein schriftlicher Arbeitsvertrag (zwischen Kollektivgesellschaft und Rechtsanwalt B._____) als auch ein schriftlicher Vertrag zwischen der GmbH und der Kollektivgesellschaft vorliegt. Beim Wesen der subjektiven Zuordnung von Ertrag/Aufwand, Einkommen/Abzügen, Umsatz usw. um bundesrechtliche Fragen, die das Bundesgericht mit freier Kognition angehen kann (Art. 95 lit. a BGG; vorne E. 1.4.1), wogegen die konkret vorzunehmende Zuordnung eine Frage der Beweiswürdigung ist.

Jedenfalls mit voller Kognition zu prüfen sind darüber hinaus die von den Steuerpflichtigen geschlossenen bundesrechtlichen Verträge (BGE 140 V 50 E. 2.3 S. 52). Hierzu können die gesamten zivilrechtlichen Umstände berücksichtigt werden. Ein Vertragsverhältnis ist objektiviert auszulegen, soweit eine übereinstimmende Willenserklärung - wie vorliegend im Verhältnis zwischen Kollektivgesellschafter B._____ und der jeweiligen GmbH - unbewiesen ist. Folglich gilt es, den mutmasslichen Parteiwillen zu erheben, wie er von den jeweiligen Erklärungsempfängern nach Treu und Glauben verstanden werden durfte und musste (normative oder objektive Vertragsauslegung gemäss Art. 2 Abs. 1 ZGB; BGE 140 III E. 3.2 S. 139). Die Vertragsauslegung nach dem Vertrauensgrundsatz ist Rechtsfrage (zum Ganzen Urteil 2C 242/2014 vom 10. Juli 2014 E. 2.2.5 und 2.2.6, in: ASA 83 S. 72, StR 69/2014 S. 804). Anders als die Kollektivgesellschaft dies anzunehmen scheint, ist keineswegs ein (schriftlicher) Arbeitsvertrag erforderlich, um nachzuweisen, dass das Honorar dem Dritten (hier: Kollektivgesellschaft) zusteht.

3.4.6. Die Steuerpflichtige kritisiert sodann, die Vorinstanz habe zu Unrecht dem Schreiben des Bundesamtes für Sozialversicherung vom 23. Juli 2003 keine Bedeutung beigemessen, und dies mit der formalistischen Begründung, es beziehe sich nicht auf die Jahre 2007 und 2008. Indessen lässt sich diesem Schreiben auch dann nichts zugunsten der Steuerpflichtigen entnehmen, wenn es auf die Jahre 2007 und 2008 bezogen wird: Das Bundesamt verweist darin auf die Rechtslage, wonach die Gesellschaft, in der die Organeigenschaft ausgeübt wird, über das Honorar abzurechnen habe, wenn sie es direkt an das Organ ausbezahlt, es sich aber anders verhalte, wenn die Vergütung an den Arbeitgeber des Organs ausgerichtet werde. Zum konkreten Fall lässt sich dem Schreiben für sich allein nichts entnehmen, wohl aber, wenn es im Zusammenhang mit der dem Schreiben zugrunde liegenden Anfrage vom 23. Juni 2003 gesehen wird: Darin führten die Kollektivgesellschafter C._____ und B._____ aus, die aus ihren Geschäftsführungsmandaten erzielten Honorare würden in die Kanzleibuchhaltung einfliessen und dort sozialversicherungsrechtlich als selbständiges Erwerbseinkommen abgerechnet. Sie erkundigten sich bei der Eidg. Ausgleichskasse, ob diese Vorgehensweise

korrekt sei, was das Bundesamt bejahte. Wenn die Steuerpflichtige sich jetzt darauf beruft, die Geschäftsführungstätigkeit sei unselbständig erfolgt, handelt sie widersprüchlich.

3.5. Insgesamt durfte die Vorinstanz in Würdigung der Beweise willkürfrei folgern, dass die mehrwertsteuerlich relevante Geschäftsführungs-Dienstleistung der Kollektivgesellschaft zuzuordnen ist. Dementsprechend steht ihr das Honorar zu. Damit ist aber auch gesagt, dass zwischen dem Kollektivgesellschafter B._____ und der jeweiligen GmbH kein Leistungsverhältnis nachgewiesen ist. Ein solches wäre rechtlich wohl zulässig gewesen, es wurde aber in Wahrnehmung der zivilrechtlichen Gestaltungsfreiheit nicht vereinbart. Darauf muss die Steuerpflichtige sich behaften lassen (E. 2.3.2).

3.6.

3.6.1. Die Steuerpflichtige beruft sich abschliessend darauf, der Kollektivgesellschafter B._____ habe mit verschiedenen Aktiengesellschaften identische Treuhandverträge abgeschlossen. Dennoch sei die fehlende Abrechnung über die Verwaltungsratshonorare in der Kontrolle vom September 2008 unbeanstandet geblieben. Dementsprechend sei auch über die Geschäftsführungshonorare der Gesellschaften mit beschränkter Haftung nicht abzurechnen.

3.6.2. Die ESTV stimmt mit der Steuerpflichtigen darin überein, dass die Geschäftsführung einer GmbH in gleicher Weise zu beurteilen ist wie die Verwaltungsratstätigkeit für eine AG. Die ESTV macht aber geltend, der Inspektor habe offenbar fälschlicherweise auf eine Nachbelastung der Verwaltungsratshonorare verzichtet.

3.6.3. Bundesrechtlich steht ausser Frage, dass Honorare für die Tätigkeit als Verwaltungsrat einer AG mehrwertsteuerlich genau gleich zu behandeln sind wie Honorare für die Geschäftsführung einer GmbH. Ob im konkreten Fall die Verhältnisse bei den Verwaltungsratshonoraren, auf welche die Steuerpflichtige aufmerksam macht, vergleichbar sind mit den streitbetroffenen Geschäftsführungshonoraren, ist hier nicht zu beurteilen. Jene bilden gar nicht Streitgegenstand (vorne E. 1.3). Jedenfalls kann die Steuerpflichtige aus der fehlenden Abrechnung über die Verwaltungsratshonorare nichts für sich ableiten.

4.

Die Beschwerde erweist sich damit als unbegründet. Sie ist abzuweisen. Die Steuerpflichtige trägt die Kosten des bundesgerichtlichen Verfahrens (Art. 66 Abs. 1 BGG). Der Eidgenossenschaft, die in ihrem amtlichen Wirkungskreis handelt, steht keine Parteientschädigung zu (Art. 68 Abs. 3 BGG).

Demnach erkennt das Bundesgericht:

1.
Die Beschwerde wird abgewiesen.

2.
Die Kosten des bundesgerichtlichen Verfahrens von Fr. 1’500.– werden der Beschwerdeführerin auferlegt.

3.
Dieses Urteil wird den Verfahrensbeteiligten und dem Bundesverwaltungsgericht, Abteilung I, schriftlich mitgeteilt.

Lausanne, 20. Februar 2015

Im Namen der II. öffentlich-rechtlichen Abteilung
des Schweizerischen Bundesgerichts

Der Präsident: Zünd

Der Gerichtsschreiber: Kocher