Bundesverwaltungsgericht
Tribunal administratif fédéral
Tribunale amministrativo federale
Tribunal administrativ federal



Abteilung I
A-3285/2017

Urteil vom 21. Juni 2018

Besetzung

Richter Jürg Steiger (Vorsitz),
Richter Michael Beusch, Richterin Marianne Ryter,
Gerichtsschreiber Roger Gisclon.

Parteien

A._____ AG,
vertreten durch
David Hürlimann, Rechtsanwalt, und Mark Cagienard,
Beschwerdeführerin,

gegen

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

Gegenstand

MWST 2010 - 2011 (Bezugsteuer).

Sachverhalt:

A.
Die A._____ AG (fortan: Steuerpflichtige) wurde am 21. Mai 2010 gegründet, ist seit dem 1. Januar 2012 bei der ESTV als Mehrwertsteuerpflichtige registriert und bezweckt gemäss Handelsregistereintrag die Beteiligung an anderen Unternehmen im In- und Ausland.

B.
Im Rahmen der Revision der Abrechnungen für das 1. und 4. Quartal 2012 forderte die ESTV die Steuerpflichtige mit Schreiben vom 11. März 2013 dazu auf, ein Organigramm mit den per Ende 2012 gehaltenen Beteiligungen samt Beteiligungsquoten sowie sämtliche Rechnungsbelege für die Bezugsteuerpflicht nachzureichen.

C.
Mit Schreiben vom 17. Mai 2013 erläuterte die Steuerpflichtige der ESTV vorab die Konzernstruktur, in welche sie eingebunden ist, sowie ihre unternehmerische Tätigkeit.

C.a Demnach wird die Steuerpflichtige indirekt zu 100% von der A._____ Limited mit Sitz in (…) gehalten, welche hauptsächlich in der Goldschürfung und -produktion tätig ist. Die Steuerpflichtige wurde als Subholding zum Zwecke der Akquisition einer Beteiligung an der B._____ Inc. (fortan: Target), einer (Bezeichnung des Landes, wo die Gesellschaft ihren Sitz hat) Aktiengesellschaft, gegründet. Das Target hat einen Anspruch auf die Ausbeutungsrechte am sog. B._____ Project (fortan: Projekt), einem Kupfer-Porphyr-Vorkommen mit hohem Goldanteil, das sich auf den (Bezeichnung des Landes) befindet.

C.b Die Steuerpflichtige beabsichtigte, eine 60%-Beteiligung am Target zu erwerben und unterzeichnete zu diesem Zweck im Jahr 2010 einen Options- und Aktionärsbindungsvertrag mit der Hauptaktionärin des Targets, wonach der Steuerpflichtigen das Recht eingeräumt wird, erstens mittels Ausübung einer Kaufoption direkt oder indirekt 40% der Aktien des Targets zu erwerben (40%-Option) und zweitens durch die Ausübung einer Option auf Durchführung einer Kapitalerhöhung beim Target weitere 20% zu erwerben (20%-Option). Der Vertrag sieht eine Optionsfrist von 18 Monaten ab Unterzeichnung am 20. September 2010 vor. Die 40%-Option wurde dementsprechend am 20. März 2012 ausgeübt. Die 20%-Option konnte hingegen noch nicht ausgeübt werden, weil die Bewilligung der zuständigen (Bezeichnung des Landes) Behörde aussteht. Die Frist zur Ausübung

der 20%-Option verlängerte sich vereinbarungsgemäss bis zum Vorliegen der besagten Bewilligung.

C.c Für die Optionsdauer wurde der Steuerpflichtigen im Rahmen des Options- und Aktionärsbindungsvertrags das Recht eingeräumt, durch andere Gruppengesellschaften vor Ort auf den (Bezeichnung des Landes) umfangreiche Bohr- und Testarbeiten auf dem Projektgebiet durchzuführen und abzuklären, ob sich dieses für den kommerziellen Bergbau eigne und sie dementsprechend die 60%-Beteiligung erwerben möchte. Zu diesem Zweck wurde für die Optionsdauer eine (Bezeichnung des Konzerns, dem die A._____ AG zugehörig ist) Gruppengesellschaft als „Technical Services Contractor“ ernannt, welcher seine Befugnisse anderen Gruppengesellschaften übertragen darf. Die (Bezeichnung des Konzerns) Gruppe machte von ihren Prüfungsrechten Gebrauch, was entsprechende Kosten für Bohrarbeiten sowie personelle, technische und infrastrukturelle Unterstützung dieser Projekte vor Ort zur Folge hatte. Die vom Technical Services Contractor und weiteren mandatierten Gruppengesellschaften im Zusammenhang mit der Sondierung des Projekts erbrachten Leistungen wurden auf Grundlage des Options- und Aktionärsbindungsvertrags sowie auf Basis von spezifischen Dienstleistungsverträgen mit den spezialisierten Gruppengesellschaften an die Steuerpflichtige weiterbelastet, zumal Letztere selbst über keinerlei eigene Angestellte oder Betriebsmittel verfügt, mittels welchen sie die entsprechenden Aufgaben hätte wahrnehmen können. Die Weiterverrechnung erfolgte entweder direkt (z.B. Reise-, Material- und Beratungskosten von Dritten) oder auf Grundlage von gruppeninternen Verrechnungspreisen.

C.d Auf Basis dieser Ausführungen vertritt die Steuerpflichtige die Auffassung, sämtliche gruppeninternen Leistungsbezüge hätten in engem Zusammenhang mit der geologischen, wirtschaftlichen und rechtlichen Evaluation des betroffenen Goldvorkommens gestanden, weshalb sich der Ort dieser Dienstleistungen im Sinne von Art. 8 Abs. 2 Bst. f des Bundesgesetzes vom 12. Juni 2009 über die Mehrwertsteuer (MWSTG, SR 641.20) am Ort der gelegenen Sache, also auf den (Bezeichnung des Landes), befinde und die Leistungsbezüge demzufolge nicht der Bezugsteuer unterlägen; dies soweit nicht ohnehin eine Lieferung vorliege oder eine andere Ausnahme greife, z.B. Art. 8 Abs. 2 Bst. d und e MWSTG für die Weiterverrechnung von Reise- und Übernachtungskosten. Insbesondere auch die Weiterverrechnung der gruppeninternen Kostenanteile unter dem Titel „Management Fees“ seien unter Art. 8 Abs. 2 Bst. f MWSTG zu subsumie-

ren. Darunter seien während der Optionsfrist vorgenommene Evaluationsarbeiten durch Spezialisten zu verstehen, welche nach den innerhalb der (Bezeichnung des Konzerns) Gruppe geltenden Verrechnungspreisen abgegolten worden seien. Nicht weiterverrechnet worden seien jedoch generelle Verwaltungskosten, Kosten für die Projektführung und dergleichen.

C.e Die Steuerpflichtige reichte der ESTV zwecks Kontrolle als Beilage u.a. die für die Jahre 2010 und 2011 bezahlten Rechnungen von Leistungserbringern mit Sitz im Ausland ein (je ein Ordner). Betreffend die darin enthaltenen Rechts- und Steuerberatungskosten deklarierte sie die Bezugsteuer für die Jahre 2010 und 2011 nach, i.e. CHF 2‘767.85 für die Steuerperiode 2010 und CHF 10‘014.39 für die Steuerperiode 2011, fügte aber an, dass dies ohne Anerkennung einer Rechtspflicht geschehe und dass sämtliche aus dem Ausland bezogenen Leistungen grundsätzlich in unmittelbarem Zusammenhang mit der Prüfung des bzw. der Investition in das Projekt stünden.

D.
Mit Schreiben vom 3. Juli 2013 teilte die ESTV der Steuerpflichtigen mit, dass hinter den von ihr eingereichten Rechnungsbelegen (ausschliesslich) Beratungsleistungen stünden, welche dem Empfängerortsprinzip (Art. 8 Abs. 1 MWSTG) unterliegen würden, und forderte die Steuerpflichtige dazu auf, die entsprechende Bezugsteuer nachzudeklarieren.

E.
Die Steuerpflichtige führte im Rahmen ihres hierauf ergehenden Schreibens vom 2. September 2013 im Wesentlichen aus, dass sie die der Bezugsteuer unterliegenden Leistungsbezüge der Steuerperioden 2010 und 2011 bereits deklariert habe. Die übrigen an ausländische Leistungserbringer bezahlten Rechnungen stünden allesamt in engem Zusammenhang mit dem Projekt (dies soweit nicht ohnehin ausgeschlossen werden könne, dass diese der Bezugsteuer unterliegen würden [z.B. bei Reise- und Übernachtungskosten]), weshalb die den Rechnungen zugrundeliegenden Leistungen im Sinne von Art. 8 Abs. 2 Bst. f MWSTG als am Ort der gelegenen Sache erbracht gelten und demnach nicht der Bezugsteuer unterliegen würden.

F.
Auf entsprechende Aufforderung seitens der ESTV mit E-Mail vom 25. Juli 2014 reichte die Steuerpflichtige der ESTV mit E-Mail vom 12. August 2014

zwei Verträge zwischen der Steuerpflichtigen und ihren Leistungserbringern zu den Akten, i.e. ein „Service Agreement“ vom 14. Juni 2013 mit der C._____ Ldt. (fortan: Service Agreement) und ein „Technical Services Agreement“ vom 15. August 2013 mit der D._____ Ltd. (fortan: Technical Services Agreement). Dazu führte die Steuerpflichtige aus, diese Verträge hätten die Erbringung von technischen und beratenden Dienstleistungen im Bereich des Bergbaus (“Mining”), der Konstruktion (“Engineering”) und der Metallurgie (“Metallurgy”) zum Gegenstand, wobei die Entschädigungen im Rahmen der anwendbaren Verrechnungspreisvorschriften aufgrund der Kosten des eingesetzten Personals, der Ressourcen und Systeme der dienstleistenden Gesellschaft berechnet würden. Die beiden Verträge würden bereits zuvor bestehende, inhaltlich deckungsgleiche Vereinbarungen zwischen den beteiligten Gruppengesellschaften ersetzen.

G.
Mit Schreiben vom 2. Oktober 2014 führte die ESTV aus, die angefallenen Projektkosten hätten ihre Ursache ausschliesslich im Erwerb der Beteiligungen am Target. Dabei stehe das beratende Element für das Fällen eines Investitionsentscheids im Vordergrund, weshalb der Ort der Dienstleistungen nach Art. 8 Abs. 1 MWSTG zu qualifizieren sei und die Leistungen bei der Steuerpflichtigen der Bezugsteuer unterliegen würden.

H.
Nachdem in einem weiteren Schriftenwechsel beide Parteien an ihren jeweiligen Standpunkten festgehalten hatten und die ESTV der Steuerpflichtigen mit EA Nr. (…) und EA Nr. (…) mit Datum vom 6. Mai 2015 die Bezugsteuer für die Steuerperioden 2010 (CHF 92‘179.44) und 2011 (CHF 218‘116.59) von insgesamt CHF 310‘296.03 nachbelastete, verlangte die Steuerpflichtige diesbezüglich mit E-Mail vom 26. Mai 2015 eine einsprachefähige Verfügung. Der Betrag von CHF 310‘296.03 wurde von der Steuerpflichtigen unter ausdrücklicher und vollständiger Bestreitung des Bestehens der angeblichen Steuerschuld am 27. November 2015 bezahlt.

I.
Mit Verfügung vom 25. April 2017 stellte die ESTV fest, dass die Steuerpflichtige in den Steuerperioden 2010 und 2011 bezugsteuerpflichtig war und bestätigte ihre mittels EA Nr. (…) und EA Nr. (…) vom 6. Mai 2015 vorgenommenen Nachbelastungen. Zur Begründung führte sie u.a. aus, zusammenfassend seien die von der Steuerpflichtigen beauftragten Ge-

sellschaften im Zusammenhang mit dem Projekt zur Erbringung beratender und technischer Dienstleistungen verpflichtet worden, welche es der Steuerpflichtigen ermöglichen sollten, ihren Investitionsentscheid zu fällen. Diese Leistungen seien demnach im Hinblick auf einen möglichen Aktienerwerb bezogen worden. Auch die Test- und Bohrarbeiten sowie die Reisekosten vor Ort würden an der steuerlichen Qualifikation, wonach die Steuerpflichtige sämtliche Leistungen im Zusammenhang mit der Unternehmensprüfung und ausschliesslich in Bezug auf den Aktienerwerb bezogen habe, nichts ändern. Dienstleistungen im Zusammenhang mit dem Erwerb von Kapitalanteilen an Unternehmen würden unter das Empfängerortsprinzip im Sinne von Art. 8 Abs. 1 MWSTG fallen. Demnach seien der Steuerpflichtigen die mittels EA Nr. (…) und EA Nr. (…) vom 6. Mai 2015 aufgerechneten Bezugsteuern zurecht nachbelastet worden.

J.
Hiergegen erhebt die Steuerpflichtige (fortan: Beschwerdeführerin) mit Eingabe vom 26. Mai 2017 Einsprache respektive Beschwerde und stellt folgende Anträge:

1) Die vorliegende Einsprache sei als Beschwerde im Sinne von Art. 83 Abs. 4 MWSTG zusammen mit sämtlichen Vorakten an das Bundesverwaltungsgericht weiterzuleiten;

2) Die angefochtene Verfügung sei aufzuheben;

3) Die Steuerforderung für die Periode 2010 sei auf CHF 2‘165.65 festzulegen und mit einem Anspruch der Beschwerdeführerin auf Einlageentsteuerung per 1. Januar 2012 vollständig, eventualiter unter Berücksichtigung einer Abschreibung in Höhe von 20% p.a. teilweise zu verrechnen;

4) Die Steuerforderung für die Periode 2011 sei auf CHF 3‘210.70 festzulegen und mit einem Anspruch der Einsprecherin auf Einlageentsteuerung per 1. Januar 2012 vollständig, eventualiter unter Berücksichtigung einer Abschreibung in Höhe von 20% p.a. teilweise zu verrechnen;

5) Subeventualiter seien die von der ESTV geltend gemachten Steuerforderungen mit einem Anspruch der Beschwerdeführerin auf Einlageentsteuerung per 1. Januar 2012 vollständig, subsubeventualiter unter Berücksichtigung einer Abschreibung in Höhe von 20% p.a. teilweise zu verrechnen;

6) Unter Kosten- und Entschädigungsfolgen zulasten der Beschwerdegegnerin.

Zur Begründung führt die Beschwerdeführerin mit Bezug auf Art. 48 Abs. 1 Bst. a MWSTG vorab aus, die Bezugsteuerschuld entstehe mit der Zahlung des Entgelts für die Leistung. Dementsprechend seien für die Steuerperioden 2010 und 2011 nur diejenigen Rechnungen bezugsteuerlich relevant, welche in den jeweiligen Steuerperioden effektiv bezahlt worden seien. Die angefochtene Verfügung sei bereits in dieser Hinsicht fehlerhaft, als dass unter den EA Nr. (…) und EA Nr. (…) ohne nähere Begründung periodenfremde Zahlungen aufgeführt seien. So seien in der EA Nr. (…) betreffend die Steuerperiode 2010 u.a. Zahlungen vom Januar und Februar 2011 aufgeführt, die unter die Steuerperiode 2011 fallen würden, während in der EA Nr. (…) betreffend die Steuerperiode 2011 u.a. Rechnungen vom Januar, Februar und März 2012 aufgeführt seien. Soweit die ESTV in diesem Zusammenhang auf den Zeitpunkt der Leistungserbringung abstellen wolle, sei festzuhalten, dass dies unter neuem Recht nicht mehr relevant sei.

Weiter hält die Beschwerdeführerin der ESTV im Wesentlichen vor, dass diese nicht auf die bezogenen Leistungen per se abstelle, die praktisch ausschliesslich grundstückbezogene Leistungen darstellten, sondern deren mehrwertsteuerliche Qualifikation vom Endzweck der Verwendung der bezogenen Leistungen abhängig mache, nämlich dem Beteiligungserwerb. Diese Verknüpfung zwischen der mehrwertsteuerlichen Qualifikation hinsichtlich des Orts der bezogenen Leistung und dem damit verbundenen Verwendungszweck entbehre jeder gesetzlichen Grundlage. Es sei im Gegenteil jede einzelne Leistung daraufhin zu untersuchen, ob sie im Sinne von Art. 8 Abs. 2 Bst. f MWSTG in einem hinreichend engen Zusammenhang mit einem Grundstück stehe und zwar unabhängig von deren Verwendungszweck. Sondierungen und Bodenuntersuchungen gehörten – soweit überhaupt eine Dienstleistung und nicht eine Lieferung im Sinne von Art. 3 Bst. d Ziff. 2 MWSTG vorliege – zweifellos zu den grundstücksbezogenen Leistungen im Sinne von Art. 8 Abs. 2 Bst. f MWSTG. Es sei zwar korrekt, wenn die ESTV die bezogenen Leistungen als Due-Diligence-Kosten im Hinblick auf den Erwerb der Beteiligung am Target betrachte. Sie verstosse jedoch gegen den Grundsatz der freien Beweiswürdigung, insoweit sie von Due-Diligence-Kosten kurzerhand auf der Bezugsteuer unterliegende Beratungsleistungen im Sinne von Art. 8 Abs. 1 MWSTG schliesse. Vielmehr müsste sich im Rahmen einer Gesamtbetrachtung die Schlussfolgerung ergeben, dass sich die vorliegend durchgeführte Due Di-

ligence praktisch ausschliesslich auf die Frage der Werthaltigkeit des Projekts beziehe und die Steuer- und Rechtsberatungsleistungen als nebensächlich erschienen.

K.
In ihrer Vernehmlassung vom 24. Juli 2017 beantragt die ESTV, die Verwaltungsbeschwerde vom 26. Mai 2017 sei vollumfänglich abzuweisen und die Verfügung der ESTV vom 25. April 2017 zu bestätigen, unter Kostenfolge zulasten der Beschwerdeführerin.

Im Rahmen der Begründung führt die ESTV vorab aus, dass die angefochtene Verfügung lediglich die Steuerperioden 2010 und 2011 betreffe. Nicht Gegenstand des vorliegenden Verfahrens bilde somit die Thematik der Einlageentsteuerung ab dem 1. Januar 2012, d.h. dem Zeitpunkt, ab welchem die Beschwerdeführerin mehrwertsteuerpflichtig sei.

Sodann führt die ESTV hinsichtlich der mehrwertsteuerlichen Qualifikation der von der Beschwerdeführerin von Unternehmen mit Sitz im Ausland bezogenen Dienstleistungen im Wesentlichen aus, dieser habe im Zusammenhang mit der Prüfung des Aktienerwerbs am Target und nicht im Zusammenhang mit einem Grundstückserwerb bestanden. Die von der Beschwerdeführerin bei den einzelnen Leistungserbringern bezogenen Leistungen bestünden jeweils aus eng miteinander verbundenen Leistungen, die alle auf die Gesamtbeurteilung der Investition gerichtet seien. Die einzelnen Komponenten würden jeweils ineinander greifen und würden wirtschaftlich zusammengehören. Sie könnten nicht auseinander genommen werden, denn die Beschwerdeführerin interessiere das Gesamtergebnis. So würden es erst sämtliche Aspekte der während der Optionsdauer eingekauften Prüfungen und Auswertungen der Beschwerdeführerin erlauben, den Anlageentscheid zu treffen. Die eingekaufte Dienstleistung bestünde entsprechend den abgeschlossenen Verträgen (i.e. im Wesentlichen das Service Agreement und das Technical Services Agreement) nicht nur aus der Bewertung eines Grundstückes im Ausland, sondern auch aus technischen Beratungen, rechtlichen Informationen und strategischen Empfehlungen. Aus den Verträgen und Rechnungen ginge jedenfalls nichts anderes hervor, als dass jeweils umfassende Grundlagen für die Beantwortung der Frage, ob sich die Beschwerdeführerin am Target beteiligen soll, erworben würden. Dabei handle es sich um Gesamtleistungen der einzelnen beigezogenen Unternehmen, deren Ort sich nach Art. 8 Abs. 1 MWSTG bestimme.

Dem Einwand der Beschwerdeführerin, wonach die Bezugsteuerschuld (erst) mit der Zahlung des Entgelts entstehe (Art. 48 Abs. 1 Bst. a MWSTG) und dementsprechend „periodenfremde Zahlungen“ der Jahre 2011 und 2012 nicht der Bezugsteuer für die Jahre 2010 und 2011 unterliegen würden, hält die ESTV entgegen, dass die fraglichen Rechnungen bzw. Zahlungen Leistungen betreffen würden, die in den Jahren 2010 und 2011 erbracht worden seien. Für die Bezugsteuerpflicht nach Art. 45 Abs. 2 Bst. b MWSTG gelte das Kalenderjahr. Art. 48 Abs. 1 Bst. a MWSTG könne nicht dahingehend verstanden werden, dass Leistungen, die erst im Folgejahr in Rechnung gestellt worden seien, nicht in das (die Bezugsteuerpflicht auslösende) Kalenderjahr fallen würden.

L.
Mit Replik vom 4. September 2017 weist die Beschwerdeführerin im Wesentlichen nochmals darauf hin, dass bei den in casu bezogenen Leistungen nicht das beratende Element, sondern physische Explorationshandlungen vor Ort im Vordergrund stünden. Die Durchführung der Testarbeiten habe die Errichtung einer umfangreichen Infrastruktur sowie den Einsatz von qualifiziertem Personal in Form einer lokalen Vertretung vor Ort erfordert. Um ihre Ausführungen zu unterlegen, reicht sie weitere Dokumente ein, u.a. ein Projektrapport, dem sich entnehmen lasse, dass von 2010 bis 2013 insgesamt 98 Prüflöcher gebohrt worden seien.

M.
Mit Duplik vom 19. September 2017 hält die ESTV an ihrem Antrag fest und verweist auf ihre Ausführungen im Rahmen der Verfügung vom 25. April 2017 und der Vernehmlassung vom 24. Juli 2017.

N.
Auf die detaillierten Vorbringen der Parteien wird – soweit sie entscheidwesentlich sind – in den Erwägungen eingegangen.

Das Bundesverwaltungsgericht zieht in Erwägung:

1.
1.1 Das Bundesverwaltungsgericht beurteilt gemäss Art. 31 VGG Beschwerden gegen Verfügungen nach Art. 5 VwVG, sofern keine Ausnahme nach Art. 32 VGG gegeben ist. Eine solche liegt hier nicht vor. Die Vorinstanz ist eine Behörde im Sinne von Art. 33 VGG. Das Bundesverwal-

tungsgericht ist demnach für die Beurteilung der vorliegenden Beschwerde sachlich zuständig.

1.2 Im vorliegenden Fall wird die hiervor erwähnte Verfügung der ESTV vom 25. April 2017 angefochten. Hinsichtlich der funktionalen Zuständigkeit ist Folgendes zu bemerken:

Die Einsprache ist das vom Gesetz besonders vorgesehene förmliche Rechtsmittel, mit dem eine Verfügung bei der verfügenden Verwaltungsbehörde zwecks Neuüberprüfung angefochten wird. Die Einsprache ist kein devolutives Rechtsmittel, welches die Entscheidungszuständigkeit an eine Rechtsmittelinstanz übergehen lässt (vgl. BGE 132 V 368 E. 6.1, 131 V 407 E. 2.1.2.1; ULRICH HÄFELIN et al., Allgemeines Verwaltungsrecht, 7. Aufl. 2016, N. 1194). Das Einspracheverfahren ermöglicht eine Abklärung komplexer tatsächlicher oder rechtlicher Verhältnisse und eine umfassende Abwägung der verschiedenen von einer Verfügung berührten Interessen (HÄFELIN et al., a.a.O., N. 1194).

Im Bereich der Mehrwertsteuer ist das Einspracheverfahren in Art. 83 MWSTG gesetzlich als Regelfall vorgesehen. Eine Ausnahme hierzu bildet die sog. «Sprungbeschwerde»: Richtet sich die Einsprache gegen eine einlässlich begründete Verfügung der ESTV, so ist sie auf Antrag oder mit Zustimmung des Einsprechers als Beschwerde an das Bundesverwaltungsgericht weiterzuleiten (Art. 83 Abs. 4 MWSTG; Urteile des BVGer A-2937/2017 vom 30. Januar 2018 E. 1.2; A-5769/2016 vom 11. April 2017 E. 1.3; A-1184/2012 vom 31. Mai 2012 E. 2 ff.).

Bei der vorliegend angefochtenen Verfügung vom 25. April 2017 handelt es sich unbestrittenermassen um eine im Sinne von Art. 83 Abs. 4 MWSTG einlässlich begründete Verfügung. Im Weiteren hat die ESTV die Einsprache auf Antrag der Beschwerdeführerin als Sprungbeschwerde an das Bundesverwaltungsgericht weitergeleitet. Dieses ist demnach für die Beurteilung der vorliegenden Beschwerde auch funktionell zuständig.

1.3 Das Verfahren vor dem Bundesverwaltungsgericht richtet sich nach dem VwVG, soweit das VGG nichts anderes bestimmt (Art. 37 VGG). Die Beschwerdeführerin ist zur Beschwerdeführung berechtigt (Art. 48 VwVG), hat die Beschwerde frist- und formgerecht eingereicht (Art. 50 und 52

VwVG) und den Kostenvorschuss rechtzeitig bezahlt (Art. 63 Abs. 4 VwVG).

1.4

1.4.1 Anfechtungsobjekt im Verfahren vor dem Bundesverwaltungsgericht bildet einzig der vorinstanzliche Entscheid (statt vieler: Urteile des BVGer A-882/2016 vom 6. April 2017 E. 1.2.1; A-2893/2016 vom 19. Oktober 2016 E. 1.2; MOSER/BESUCH/KNEUBÜHLER, Prozessieren vor dem Bundesverwaltungsgericht, 2. Aufl. 2013, Rz. 2.7).

1.4.2 Streitgegenstand eines Beschwerdeverfahrens kann nur sein, was Gegenstand des vorinstanzlichen Verfahrens war oder richtigerweise hätte sein sollen. Fragen, über welche die Vorinstanz im angefochtenen Entscheid nicht entschieden hat, darf das Bundesverwaltungsgericht im Beschwerdeverfahren nicht beurteilen, da sonst in die funktionelle Zuständigkeit der Vorinstanz eingegriffen würde. Auf einen Antrag, der über das hinausgeht, was von der Vorinstanz entschieden wurde, oder der mit dem Gegenstand des angefochtenen Entscheids nichts zu tun hat, ist demnach nicht einzutreten (vgl. MOSER/BESUCH/KNEUBÜHLER, a.a.O., Rz. 2.208).

1.4.3 Mit Verfügung vom 25. April 2017 stellte die ESTV fest, dass die Steuerpflichtige in den Steuerperioden 2010 und 2011 bezugsteuerpflichtig war und bestätigte ihre mittels EA Nr. (…) und EA Nr. (…) vom 6. Mai 2015 vorgenommenen Nachbelastungen in Höhe von insgesamt CHF 310‘296.03 (Sachverhalt, Bst. H und I). Nicht Gegenstand des angefochtenen Entscheids war die Frage, ob überhaupt und – falls ja – in welcher Höhe die per 1.1.2012 mehrwertsteuerpflichtig gewordene Beschwerdeführerin die ihr in den Steuerperioden 2010 und 2011 nachbelastete Bezugsteuer in der Steuerperiode 2012 mittels Einlageentsteuerung geltend machen kann. Insoweit die Anträge der Beschwerdeführerin darauf abzielen, dass die Steuerforderungen der ESTV mit einem Anspruch der Beschwerdeführerin auf Einlageentsteuerung per 1. Januar 2012 zu verrechnen seien, ist demnach auf die Beschwerde nicht einzutreten (E. 1.4.2). Im Übrigen ist auf die Beschwerde einzutreten.

1.5 Das Bundesverwaltungsgericht kann einen angefochtenen Entscheid in vollem Umfang überprüfen. Der Beschwerdeführer kann neben der Verletzung von Bundesrecht und der unrichtigen oder unvollständigen Fest-

stellung des rechtserheblichen Sachverhalts auch die Rüge der Unangemessenheit erheben (Art. 49 VwVG).

1.6

1.6.1 Die für die Entscheidfindung (Rechtsanwendung) vorzunehmende Tatsachenfeststellung setzt voraus, dass die Sachlage korrekt und vollständig ermittelt wurde. Das Verwaltungsverfahren und die Verwaltungsrechtspflege werden deshalb grundsätzlich von der Untersuchungsmaxime beherrscht (Art. 12 VwVG; vgl. auch E. 1.3). Demnach muss die entscheidende Behörde den Sachverhalt von sich aus abklären. Sie trägt die Beweisführungslast (sog. subjektive oder formelle Beweislast). Der Untersuchungsgrundsatz wird im Mehrwertsteuerverfahren indes dadurch relativiert, dass der steuerpflichtigen Person spezialgesetzlich statuierte Mitwirkungspflichten auferlegt werden (vgl. Art. 13 VwVG; BVGE 2009/60 E. 2.1.2). Dazu zählt namentlich das im Mehrwertsteuerrecht geltende Selbstveranlagungsprinzip (BGE 137 II 136 E. 6.2; Urteile des BGer 2C_353/2013 vom 23. Oktober 2013 E. 3.3, 2C_970/2012 vom 1. April 2013 E. 4.1).

1.6.2 Gemäss Art. 61 Abs. 1 VwVG entscheidet das Bundesverwaltungsgericht in der Sache selbst oder weist diese ausnahmsweise mit verbindlichen Weisungen an die Vorinstanz zurück. Bei der Wahl zwischen den beiden Entscheidarten steht dem Gericht ein weiter Ermessensspielraum zu. Liegen sachliche Gründe vor, ist eine Rückweisung regelmässig mit dem Untersuchungsgrundsatz sowie dem Prinzip eines einfachen und raschen Verfahrens vereinbar. Zur Rückweisung führt insbesondere eine mangelhafte Abklärung des Sachverhaltes durch die Vorinstanz, die ohne eine aufwändigere Beweiserhebung nicht behoben werden kann. Die Vorinstanz ist mit den tatsächlichen Verhältnissen besser vertraut und darum im Allgemeinen besser in der Lage, die erforderlichen Abklärungen durchzuführen; zudem bleibt der betroffenen Partei dergestalt der gesetzlich vorgesehene Instanzenzug erhalten (vgl. statt vieler BGE 131 V 407 E. 2.1.1; BVGE 2012/21 E. 5.1; Urteile des BVGer A-5198/2016 vom 5. April 2017 E. 2.3, A-1865/2016 vom 14. Dezember 2016 E. 5, A-5060/2014 vom 18. Juni 2015 E. 6.1; MOSER/BESUCH/KNEUBÜHLER, a.a.O., N. 3.194).

1.7

1.7.1 Im Verfahren vor dem Bundesverwaltungsgericht gilt der Grundsatz der freien Beweiswürdigung (BGE 130 II 485 E. 3.2). Die Beweiswürdigung endet mit dem richterlichen Entscheid darüber, ob eine rechtserhebliche Tatsache als erwiesen zu gelten hat oder nicht. Der Beweis ist geleistet,

wenn das Gericht gestützt auf die freie Beweiswürdigung zur Überzeugung gelangt ist, dass sich der rechtserhebliche Sachumstand verwirklicht hat. Gelangt das Gericht nicht zu diesem Ergebnis, kommen die Beweislastregeln zur Anwendung. Dabei ist – in analoger Anwendung von Art. 8 ZGB – im Fall der Beweislosigkeit zuungunsten jener Partei zu urteilen, welche die Beweislast trägt. Im Steuerrecht gilt, dass die Steuerbehörde die Beweislast für die steuerbegründenden und -erhöhenden Tatsachen trägt, während die steuerpflichtige Person für die steueraufhebenden und -mindernden Tatsachen beweisbelastet ist (statt vieler: BGE 140 II 248 E. 3.5; Urteil des BGer 2C_353/2013 vom 23. Oktober 2013 E. 3.3; Urteil des BVGer A-4308/2015 vom 18. Februar 2016 E. 1.4.2 mit Hinweisen). Leitet die steuerpflichtige Person aus einem internationalen Verhältnis etwas zu ihren Gunsten ab, treffen sie erhöhte Beweisanforderungen und Auskunftspflichten (Urteil des BGer 2C_942/2017 vom 1. Februar 2018 E. 3.3).

1.7.2 Im Weiteren verpflichtet das Prinzip der Rechtsanwendung von Amtes wegen Verwaltung und Gericht auf den festgestellten Sachverhalt jenen Rechtssatz anzuwenden, den sie als den zutreffenden erachten, und ihm jene Auslegung zu geben, von der sie überzeugt sind. Von den Verfahrensbeteiligten nicht aufgeworfene Rechtsfragen werden von der Beschwerdeinstanz nur geprüft, wenn hierzu aufgrund der Parteivorbringen oder anderer sich aus den Akten ergebender Anhaltspunkte hinreichender Anlass besteht (BGE 119 V 347 E. 1a; BVGE 2010/64 E. 1.4.1; Urteil des BVGer A-4271/2016 vom 21. Juni 2017 E. 1.4.2).

2.

2.1 Das MWSTG ist am 1. Januar 2010 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.

In der vorliegend zu beurteilenden Sache ist die Höhe der Bezugsteuerforderungen betreffend die Steuerperioden 2010 und 2011 streitig, womit in casu das MWSTG (mitsamt der zugehörigen Mehrwertsteuerverordnung vom 27. November 2009 [MWSTV; SR 641.201]) in den in den Jahren 2010 bis 2011 gültigen Fassungen massgebend ist, worauf nachfolgend – wo nicht anders vermerkt – referenziert wird.

Soweit im Folgenden auf die Rechtsprechung zum aMWSTG verwiesen wird, liegt der Grund darin, dass diese im vorliegenden Fall auch für das MWSTG übernommen werden kann.

2.2 Gemäss Art. 130 Abs. 1 der Bundesverfassung der Schweizerischen Eidgenossenschaft vom 18. April 1999 (BV, SR 101) erhebt der Bund eine Mehrwertsteuer. Nach der Belastungskonzeption der Mehrwertsteuer zielt diese auf den «nicht unternehmerischen Endverbrauch im Inland» ab (vgl. Art. 1 Abs. 1 Satz 2 MWSTG sowie Urteil des BGer 2C_1076/2015 vom 9. Dezember 2016 E. 2.1).

Die Erhebungskonzeption der Mehrwertsteuer kommt im System der Netto-Allphasensteuer mit Vorsteuerabzug zum Ausdruck (Art. 1 Abs. 1 Satz 1 MWSTG). Aus Praktikabilitätsgründen erfolgt der Bezug der Mehrwertsteuer auf Stufe der leistungserbringenden Personen, obschon nicht diese, sondern die leistungsbeziehenden Personen die Destinatäre der Mehrwertsteuer sind (BGE 142 II 488 E. 2.2.2, mit Hinweisen; Urteil des BGer 2C_1076/2015 vom 9. Dezember 2016 E. 2.1).

Die Steuer wird auf den im Inland von steuerpflichtigen Personen gegen Entgelt erbrachten Leistungen (Inlandsteuer), auf dem Bezug von Leistungen von Unternehmen mit Sitz im Ausland durch Empfänger und Empfängerinnen im Inland (Bezugsteuer) und auf Einfuhren von Gegenständen (Einfuhrsteuer) erhoben (Art. 1 Abs. 2 MWSTG). Die Erhebung erfolgt nach den Grundsätzen der Wettbewerbsneutralität, der Entrichtungs- und Erhebungswirtschaftlichkeit sowie der Überwälzbarkeit (Art. 1 Abs. 3 MWSTG).

2.3

2.3.1 Dienstleistungen von Unternehmen, die ihren Sitz im Ausland haben und nicht im Register der steuerpflichtigen Personen eingetragen sind, unterliegen der Bezugsteuer, sofern sich der Ort der Leistung nach Artikel 8 Absatz 1 im Inland befindet (Art. 45 Abs. 1 Bst. a MWSTG). Für die Bezugsteuerpflicht wird zudem vorausgesetzt, dass die betreffende Dienstleistung eine (objektiv) steuerbare Leistung bildet (Urteil des BGer 2C_1076/2015 vom 9. Dezember 2016 E. 4.1; Urteil des BVGer A-904/2017 vom 18. Dezember 2017 E. 2.2.1). Nicht der Bezugsteuer unterliegen folglich steuerausgenommene Leistungen im Sinne von Art. 21 MWSTG und steuerbefreite Leistungen im Sinne von Art. 23 MWSTG (vgl. Art. 109 Abs. 1 MWSTV; seit 1.1.2018 explizit in Art. 45a MWSTG).

2.3.2 Sinn der Bezugsteuer ist die Realisierung des aus der Wettbewerbsneutralität fliessenden Bestimmungslandprinzips im internationalen Verhältnis. Wettbewerbsvorteile für ausländische Anbieter sollen damit vermieden werden. Die Bezugsteuer trägt zur lückenlosen Erfassung der Leistungen am Ort des Verbrauchs bei (ALOIS CAMENZIND et al., Handbuch zum Mehrwertsteuergesetz [MWSTG], 3. Aufl. 2012, N. 2092). Mittels der Bezugsteuer werden Leistungen, die aus dem Ausland bezogen werden, auf die gleiche Weise mit der Steuer belastet, wie wenn sie im Inland (von einer steuerpflichtigen Person) bezogen worden wären. Der Unterschied besteht insbesondere darin, dass die Steuer direkt beim Leistungsempfänger erhoben wird und nicht beim leistungserbringenden Unternehmen, das dann die Steuer auf den Leistungsempfänger überwälzt (Urteil des BVGer A-904/2017 vom 18. Dezember 2017 E. 2.2.2).

2.3.3 (Bezug)steuerpflichtig ist der Empfänger der Leistung im Inland, sofern er entweder nach Art. 10 MWSTG steuerpflichtig ist (Art. 45 Abs. 2 Bst. a MWSTG) oder – bei gegebenen weiteren Voraussetzungen – im Kalenderjahr für mehr als CHF 10'000.- der Bezugsteuer unterliegende Leistungen bezieht (Art. 45 Abs. 2 Bst. b MWSTG).

2.3.4 Als Steuer- und Abrechnungsperiode für nach Art. 45 Abs. 2 Bst. b MWSTG Bezugsteuerpflichtige (i.e. Bezug von der Bezugsteuer unterliegenden Leistungen für mehr als CHF 10'000.-) gilt das Kalenderjahr (Art. 47 Abs. 2 MWSTG). Gemäss Art. 66 Abs. 3 MWSTG hat sich die einzig für die Bezugsteuer steuerpflichtige Person innert 60 Tagen nach Ablauf des Kalenderjahres schriftlich bei der ESTV zu melden und gleichzeitig die bezogenen Leistungen zu deklarieren. Im Gegensatz zur ordentlichen MWST-Abrechnung gibt es für die Deklaration der Bezugsteuer kein amtliches Formular. Da die Bezugsteuer nach Art. 45 Abs. 2 Bst. b MWSTG immer nur für ein Kalenderjahr geschuldet ist, muss sich der Steuerpflichtige auch nicht bei der ESTV abmelden (NIKLAUS HONAUER, in: Zweifel/Beusch/Glauser/Robinson [Hrsg.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer, 2015 [nachfolgend: MWSTG-Kommentar 2015], Art. 47 N. 5 ff.).

2.3.5 Art. 48 MWSTG unterscheidet für die Entstehung der Bezugsteuerschuld zwischen den nach Art. 10 MWSTG steuerpflichtigen Bezügern der Leistung, die nach vereinbarten Entgelten abrechnen und den übrigen Bezügern. Bei Ersteren (Art. 48 Abs. 1 Bst. b MWSTG) kommt die Grundlegel für die Entstehung der Steuerforderung gemäss Art. 40 MWSTG zur An-

wendung, wonach der Zeitpunkt des Empfangs der Rechnung massgebend ist. In den übrigen Fällen entsteht die Bezugsteuerschuld im Zeitpunkt der Zahlung des Entgelts für die Leistung (Art. 48 Abs. 1 Bst. a und b 2. Halbsatz MWSTG). Der Zeitpunkt der Zahlung des Entgelts ist somit massgeblich für alle Bezüger, die nach Art. 45 Abs. 2 Bst. b MWSTG, i.e. einzig für die Bezugsteuer, steuerpflichtig sind oder als ordentlich Steuerpflichtige gemäss Art. 39 Abs. 2 MWSTG nach vereinnahmten Entgelten abrechnen. Auf den Zeitpunkt der Zahlung wird gemäss Art. 48 Abs. 1 Bst. b MWSTG auch abgestellt, wenn keine Rechnung ausgestellt wird (NIKLAUS HONAUER, in: MWSTG-Kommentar 2015, Art. 48 N. 1; BAUMGARTNER/CLAVADETSCHER/KOCHER, Vom alten zum neuen Mehrwertsteuergesetz, Langenthal 2010, § 4 N 93). Gestützt auf Art. 86 Abs. 1 MWSTG hat die steuerpflichtige Person innert 60 Tagen nach Ablauf der Abrechnungsperiode die in diesem Zeitraum entstandene Steuerforderung zu begleichen, andernfalls ohne Mahnung ein Verzugszins geschuldet ist (Art. 87 Abs. 1 MWSTG). Für einzig aufgrund der Bezugsteuer Steuerpflichtige gilt in Abweichung vom eben gesagten aus rein praktischen Gründen der 30. April nach Ablauf des Kalenderjahrs als Valutadatum, da die ESTV dem Bezugsteuerpflichtigen aufgrund seiner eigenen Angaben eine Rechnung zustellen muss (vgl. NIKLAUS HONAUER, in: MWSTG-Kommentar 2015, Art. 47 N. 5 mit weiteren Hinweisen).

2.3.6 Für die Steuerbemessung und die Steuersätze gelten die Bestimmungen der Artikel 24 und 25 (Art. 46 MWSTG). Die Steuer wird vom tatsächlich empfangenen Entgelt berechnet. Zum Entgelt gehören namentlich auch der Ersatz aller Kosten, selbst wenn diese gesondert in Rechnung gestellt werden, sowie die von der steuerpflichtigen Person geschuldeten öffentlich-rechtlichen Abgaben. Die Absätze 2 und 6 bleiben vorbehalten (Art. 24 Abs. 1 MWSTG). Zur Berechnung der geschuldeten Mehrwertsteuer sind Entgelte in ausländischer Währung im Zeitpunkt der Entstehung der Steuerforderung in Landeswährung umzurechnen (Art. 45 Abs. 1 MWSTV). Ein Entgelt in ausländischer Währung liegt vor, wenn die Rechnung oder Quittung in ausländischer Währung ausgestellt ist (Art. 45 Abs. 2 Satz 1 MWSTV). Für die Umrechnung kann die steuerpflichtige Person wahlweise auf den von der ESTV veröffentlichten Monatsmittelkurs oder den Devisen-Tageskurs (Verkauf) abstellen (Art. 45 Abs. 3 Satz 1 MWSTV).

2.4 Wie schon hiervor erwähnt (vgl. E. 2.3.1), unterliegen der Bezugsteuer lediglich Dienstleistungen, deren Ort sich nach Art. 8 Abs. 1 MWSTG bestimmt und sich im Inland befindet (Art. 45 Abs. 1 Bst. a MWSTG). Nicht

erfasst sind demzufolge u.a. die Dienstleistungen im Zusammenhang mit einem Grundstück im Sinne von Art. 8 Abs. 2 Bst. f MWSTG.

2.4.1 Hinsichtlich des Ortes der Dienstleistung greift im Regelfall das Empfängerortsprinzip im Sinne von Art. 8 Abs. 1 MWSTG. Danach gilt als Ort einer Dienstleistung der Ort, an dem der Empfänger der Dienstleistung den Sitz seiner wirtschaftlichen Tätigkeit oder eine Betriebsstätte hat, für welche die Dienstleistung erbracht wird, oder in Ermangelung eines solchen Sitzes oder einer solchen Betriebsstätte der Wohnort oder der Ort seines üblichen Aufenthalts. Das Empfängerortsprinzip steht aber unter dem Vorbehalt, dass kein Fall von Art. 8 Abs. 2 MWSTG vorliegt (vgl. auch Urteil A-904/2017 E. 3.1). Dem Empfängerortsprinzip unterliegen sämtliche bisher unter Art. 14 Abs. 3 aMWSTG aufgeführten Dienstleistungen wie die Abtretung und Einräumung von Immaterialgüter- und ähnlichen Rechten, Leistungen auf dem Gebiet der Werbung, Leistungen von Beratern und Vermögensverwaltern inklusive Managementleistungen, Datenverarbeitungsleistungen und weiteres (NIKLAUS HONAUER, in: MWSTG-Kommentar 2015, Art. 8 N. 12).

2.4.2 Gemäss Art. 8 Abs. 2 Bst. f MWSTG gelten Dienstleistungen im Zusammenhang mit einem Grundstück als an dem Ort erbracht, an dem das Grundstück gelegen ist. Als solche Dienstleistungen gelten namentlich die Vermittlung, Verwaltung, Begutachtung und Schätzung von Grundstücken, Dienstleistungen im Zusammenhang mit dem Erwerb oder der Bestellung von dinglichen Rechten an Grundstücken, Dienstleistungen im Zusammenhang mit der Vorbereitung oder der Koordinierung von Bauleistungen wie Architektur-, Ingenieur- und Bauaufsichtsleistungen, Überwachung von Grundstücken und Gebäuden sowie Beherbergungsleistungen. Für alle unter Art. 8 Abs. 2 Bst. f MWSTG fallenden Dienstleistungen wird ein Zusammenhang mit einem Grundstück vorausgesetzt. Dieser Zusammenhang wird eng verstanden und muss sich auf ein individuelles, konkretes Grundstück beziehen (vgl. Urteil des BGer 2C_613/2007 vom 15. August 2008 E. 3.1; BRITTA REHFISCH/ROGER ROHNER, in: MWSTG-Kommentar 2015, Art. 8 N. 50). Die Begutachtung und Schätzung von Grundstücken umfasst etwa die Schätzung des Marktwertes von Liegenschaften, Gutachten für Gerichte oder Behörden in Bezug auf Enteignungen sowie Expertisen über den Wert eines Gebäudes (vgl. Urteil des BVGer A-1558/2006 vom 3. Dezember 2009 E. 4.2.3). Dienstleistungen im Zusammenhang mit dem Erwerb oder der Bestellung von dinglichen Rechten an Grundstücken umfassen nebst Dienstleistungen im Zusammenhang mit dem Kauf auch

solche mit Bezug auf den Verkauf von Grundstücken bzw. dinglichen Rechten an Grundstücken, nicht aber Dienstleistungen im Zusammenhang mit dem Verkauf von Anteilen an Immobiliengesellschaften (Urteil A-1558/2006 E. 4.2.5). Unter Dienstleistungen im Zusammenhang mit der Vorbereitung oder der Koordinierung von Bauleistungen sind sodann u.a. auch die vorbereitenden Dienstleistungen im Zusammenhang mit der Erschliessung von Grundstücken, Dienstleistungen beim Abbruch von Gebäuden wie Sondierungen und Bodenuntersuchungen sowie Dienstleistungen im Zusammenhang mit dem Aufsuchen und der Gewinnung von Bodenschätzen zu verstehen (vgl. BRITTA REHFISCH/ROGER ROHNER, in: MWSTG-Kommentar 2015, Art. 8 N. 54).

2.4.3 Soll nicht der Auffangtatbestand gemäss Art. 8 Abs. 1 MWSTG, sondern einer der Spezialtatbestände gemäss Art. 8 Abs. 2 MWSTG greifen, so hat dies der Steuerpflichtige, der aus diesem Umstand Rechte ableitet, zu beweisen (vgl. auch E. 1.7.1; NIKLAUS HONAUER, in: MWSTG-Kommentar 2015, Art. 8 N. 50).

2.5

2.5.1 Im Mehrwertsteuerrecht stellt jede einzelne Leistung grundsätzlich ein selbständiges Steuerobjekt dar, das heisst voneinander unabhängige Leistungen werden selbständig behandelt (Art. 19 Abs. 1 MWSTG; FELIX GEIGER, in: Schluckebier/Geiger [Hrsg.], MWSTG-Kommentar, Zürich 2012 [fortan: MWSTG-Kommentar], Art. 19 N. 1).

Leistungen, die miteinander verbunden sind (sog. Leistungskomplexe), werden mehrwertsteuerlich jedoch dann als einheitlicher wirtschaftlicher Vorgang betrachtet, wenn sie wirtschaftlich derart eng zusammen gehören und ineinander greifen, dass sie ein unteilbares Ganzes bilden. Dabei wird zwischen einer Gesamtleistung und einer Hauptleistung mit akzessorischer Nebenleistung unterschieden (Art. 19 Abs. 3 und 4 MWSTG; Urteil des BVGer A-1266/2013 vom 5. November 2013 E. 2.2).

2.5.2 Eine Gesamtleistung, welche als einheitlicher wirtschaftlicher Vorgang behandelt wird, liegt vor, wenn mehrere Leistungen wirtschaftlich derart eng zusammen gehören und ineinander greifen, dass sie ein unteilbares Ganzes bilden (Art. 19 Abs. 3 MWSTG). Dabei müssen die einzelnen Leistungen gemäss konstanter Gerichts- und Verwaltungspraxis sachlich, zeitlich und vom wirtschaftlichen Gehalt her in einer derart engen Verbundenheit stehen, dass sie untrennbare Komponenten eines Vorgangs verkörpern, der das gesamte Handeln umfasst (Urteile des BGer 2A.567/2006

vom 25. April 2007 E. 4.3; 2A.452/2003 vom 4. März 2004 E. 4, veröffentlicht in: Archiv für Schweizerisches Abgaberecht [ASA] 75 401; BVGE 2007/14 E. 2.3, Urteile des BVGer A-517/2012 vom 9. Januar 2013 E. 2.3.1, A-2572/2010 vom 26. August 2011 E. 3.3). Es kann nur dann von einem einheitlichen, wirtschaftlich unteilbaren Ganzen ausgegangen werden, wenn eine Gesamtleistung nicht in Einzelleistungen zerlegt werden kann, die für sich betrachtet einen wirtschaftlich sinnvollen Zweck erfüllen, oder die Gesamtleistung dadurch zerstört, beschädigt oder verändert würde (FELIX GEIGER, in: MWSTG-Kommentar, Art. 19 N. 21).

Liegt eine Leistungseinheit vor, erfolgt die mehrwertsteuerliche Behandlung nach der für diese wesentlichen Eigenschaft, d.h. nach der Leistung, welche wirtschaftlich betrachtet im Vordergrund steht (Art. 19 Abs. 3 MWSTG). Mit anderen Worten gelten für die einzelnen Leistungskomponenten des Leistungskomplexes die gleichen Vorschriften bezüglich Ort der Besteuerung, Steuersatz oder Steuerbefreiung (Urteil des BVGer A-358/2017 vom 31. August 2017 E. 2.2.2). Die einheitliche Leistung ist somit entweder insgesamt als Lieferung oder als Dienstleistung zu qualifizieren. So stehen etwa bei gastgewerblichen Leistungen die Dienstleistungskomponenten im Vordergrund, während die Lieferungskomponenten (i.e. die Abgabe von Speisen und Getränken) dahinter zurück treten (FELIX GEIGER, in: MWSTG-Kommentar, Art. 19 N. 23).

2.5.3 Leistungen sind steuerlich ebenfalls dann einheitlich zu beurteilen, wenn sie zueinander im Verhältnis von Haupt- und untergeordneter (akzessorischer) Nebenleistung stehen (Art. 19 Abs. 4 MWSTG). Die Annahme einer solchen unselbständigen Nebenleistung, die das steuerliche Schicksal der Hauptleistung teilt, setzt gemäss ständiger bundesgerichtlicher Rechtsprechung voraus, dass sie im Vergleich zur Hauptsache nebensächlich ist, mit der Hauptleistung wirtschaftlich eng zusammenhängt, die Hauptleistung wirtschaftlich ergänzt, verbessert oder abrundet und üblicherweise mit der Hauptleistung vorkommt. Die Hauptleistung stellt dabei den eigentlichen Kern des Leistungskomplexes dar. Nicht massgebend sind die Wertverhältnisse der einzelnen Leistungen (zum Ganzen: Urteile des BGer 2A.40/2007 vom 14. November 2007 E. 2.2, 2A.452/2003 vom 4. März 2004 E. 3.2, veröffentlicht in: ASA 75 401; BVGE 2007/14 E. 2.3.1, Urteile des BVGer A-2572/2010 und A-2574/2010 vom 26. August 2011 E. 3.3.1 f.; vgl. dazu ALOIS CAMENZIND, Einheitlichkeit der Leistung im Mehrwertsteuerrecht, in: IFF-Forum für Steuerrecht 2004, S. 240 ff. insb. Ziff. 3.2 und 6.3 mit Hinweisen und die dort zusammengefasste Judikatur).

Eine Leistung ist insbesondere dann als Nebenleistung zu einer Hauptleistung anzusehen, wenn sie für die Kundschaft keinen eigenen Zweck, sondern das Mittel dafür darstellt, um die Hauptleistung des Leistungserbringers unter optimalen Bedingungen in Anspruch zu nehmen (FELIX GEIGER, in: MWSTG-Kommentar, Art. 19 N. 26).

2.5.4 Welche Konstellation – Gesamtleistung oder Haupt- mit Nebenleistung – im konkreten Einzelfall anzunehmen ist, beurteilt sich in Anwendung der wirtschaftlichen Betrachtungsweise, welche der zivilrechtlichen Beurteilung vorgeht (Urteile des BGer 2A.756/2006 vom 22. Oktober 2007 E. 2.4, 2A.567/2006 vom 25. April 2007 E. 4.3, 2A.452/2003 vom 4. März 2004 E. 3.2, E. 6.1). Zudem ist diese Frage primär aus der Sicht des Verbrauchers, d.h. des Leistungsempfängers, zu beantworten (Urteil des BGer 2A.452/2003 vom 4. März 2003 E. 3.2; statt vieler: Urteil des BVGer A-517/2012 vom 9. Januar 2013 E. 2.3.3). Massgeblich ist die allgemeine Verkehrsauffassung einer bestimmten Verbrauchergruppe. Der subjektive Parteiwille ist sekundär (Urteil A-1558/2006 E. 3.4).

2.6

2.6.1 Die Konkretisierung einer Norm im Hinblick auf einzelne Lebenssachverhalte als Teil der Gesetzesanwendung geschieht durch Auslegung. Deren Ziel ist die Ermittlung des Sinngehalts der Bestimmung. Ausgangspunkt jeder Auslegung ist der Wortlaut, wobei bei Erlassen des Bundesrechts die Fassungen in den drei Amtssprachen gleichwertig sind (vgl. zur Gleichwertigkeit Art. 14 Abs. 1 des Bundesgesetzes vom 18. Juni 2004 über die Sammlungen des Bundesrechts und das Bundesblatt [PublG; SR 170.512] sowie BGE 134 V 1 E. 6.1). Ist der Wortlaut der Bestimmung klar, das heisst eindeutig und unmissverständlich, darf davon nur abgewichen werden, wenn ein triftiger Grund für die Annahme besteht, der Wortlaut ziele am "wahren Sinn" der Regelung vorbei. Anlass für eine solche Annahme können die Entstehungsgeschichte der Bestimmung (historisches Element), ihr Zweck (teleologisches Element) oder der Zusammenhang mit andern Vorschriften (systematisches Element) geben (BGE 143 II 646 E. 3.3.6; BGE 142 I 135 E. 1.1.1). Das Bundesgericht hat sich bei der Auslegung von Erlassen stets von einem Methodenpluralismus leiten lassen (statt vieler: BGE 131 II 13 E. 7.1, mit Hinweisen; vgl. auch [allgemein] THOMAS GÄCHTER, Rechtsmissbrauch im öffentlichen Recht, 2005, S. 69 ff., S. 254 ff.; [steuerrechtsspezifisch] PETER LOCHER, Rechtsmissbrauchsüberlegungen im Recht der direkten Steuern der Schweiz, in: ASA 75 S. 682 ff.). Es sollen alle jene Methoden kombiniert werden, die für den konkreten Fall im Hinblick auf ein vernünftiges und praktikables Ergebnis

am meisten Überzeugungskraft haben. Sind mehrere Lösungen denkbar, ist jene zu wählen, die der Verfassung entspricht. Allerdings findet die verfassungskonforme Auslegung – selbst bei festgestellter Verfassungswidrigkeit – im klaren Wortlaut und Sinn einer Gesetzesbestimmung ihre Schranke (statt vieler: BGE 131 II 710 E. 4.1; BVGE 2007/41 E. 4.2; Urteile des BVGer A-2937/2017 vom 30. Januar 2018 E. 2.5; A-7175/2014 vom 12. August 2015 E. 1.4).

2.6.2 Von der Auslegung bzw. deren Ergebnissen zu unterscheiden sind eigentliche Gesetzesergänzungen. Diese können im Steuerrecht wegen des Legalitätsprinzips nach herrschender Lehre nur in zwei Fällen stattfinden, nämlich bei der Anwendung allgemeiner Rechtsgrundsätze wie etwa dem Verbot des Rechtsmissbrauchs oder der Verjährung öffentlichrechtlicher Ansprüche (vgl. BGE 126 II 49 E. 2a) sowie bei einer sog. echten Lücke, also dann, wenn das Gesetz auf eine notwendigerweise zu beantwortende Frage gerade keine Antwort gibt. Keinen Platz hat dagegen im Steuerrecht grundsätzlich die in neuerer Zeit als Rechtsfortbildung contra legem bezeichnete unechte Lücke, welche vorliegt, wenn das Gesetz zwar eine Regelung enthält, deren Anwendung aber in einem ganz bestimmten Fall zu einem sachlich unbefriedigenden Resultat führen würde (BGE 131 II 562 E. 3.5; BVGE 2007/41 E. 4.2; Urteil des BVGer A-3479/2012 vom 8. Januar 2013 E. 4.3). Abzugrenzen sind (sämtliche) Lücken vom qualifizierten Schweigen, also dem Fall des bewussten Verzichts des Gesetzgebers auf die Regelung eines bestimmten Problems (BGE 126 II 49 E. 2b und 2d).

3.

3.1 Im vorliegenden Fall ist der zu beurteilende Sachverhalt – soweit wesentlich – unbestritten. Die Beschwerdeführerin beabsichtigt eine 60%-Beteiligung am Target zu erwerben und unterzeichnete zu diesem Zweck im Jahr 2010 einen Options- und Aktionärsbindungsvertrag mit deren Hauptaktionärin. Das Target hat einen Anspruch auf die Ausbeutungsrechte am Projekt, i.e. einem Kupfer-Porphyr-Vorkommen mit hohem Goldanteil, das sich auf den (Bezeichnung des Landes) befindet. Im Rahmen des Options- und Aktionärsbindungsvertrags wurde der Beschwerdeführerin das Recht eingeräumt, durch andere Gruppengesellschaften vor Ort auf den (Bezeichnung des Landes) umfangreiche Bohr- und Testarbeiten auf dem Projektgebiet durchführen zu lassen und abzuklären, ob sich dieses für den kommerziellen Bergbau eigne und sie dementsprechend die 60%-Beteiligung tatsächlich erwerben möchte. Zu diesem Zweck wurde für die Opti-

onsdauer eine Gruppengesellschaft als Technical Services Contractor ernannt, welcher seine Befugnisse anderen Gruppengesellschaften übertragen darf. Die vom Technical Services Contractor und weiteren mandatierten Gruppengesellschaften im Zusammenhang mit der Sondierung des Projekts erbrachten Leistungen wurden auf Grundlage des Options- und Aktionärsbindungsvertrags sowie auf Basis von spezifischen Dienstleistungsverträgen (i.e. insbesondere das Service Agreement und das Technical Services Agreement) mit den spezialisierten Gruppengesellschaften an die Beschwerdeführerin weiterbelastet, zumal Letztere selbst über keinerlei eigene Angestellte oder Betriebsmittel verfügt, mittels welchen sie die entsprechenden Aufgaben hätte wahrnehmen können (vgl. Sachverhalt Bst. C und F).

3.2 In rechtlicher Hinsicht ist im Wesentlichen unbestritten, dass die Beschwerdeführerin für die in den Kalenderjahren 2010 und 2011 bezogenen Beratungsleistungen im Sinne von Art. 45 Abs. 2 Bst. b MWSTG bezugsteuerpflichtig wurde (vgl. E. 2.3.3) und demnach für den Bezug der genannten Leistungen die Bezugsteuer zu entrichten hat (E. 2.3.1 und 2.3.4). Bestritten ist und zu prüfen bleibt erstens (vgl. E. 4), wie die strittigen, seitens der Beschwerdeführerin im Zusammenhang mit dem Projekt aus dem Ausland bezogenen Leistungen – insbesondere mit Blick auf den Ort der Leistung (Art. 8 Abs. 1 oder Art. 8 Abs. 2 Bst. f MWSTG) – mehrwertsteuerrechtlich zu qualifizieren sind, und zweitens (vgl. E. 5), in welchem Zeitpunkt die Bezugsteuerschuld für die einzelnen Leistungsbezüge entsteht.

4.

Im Folgenden ist zu klären, wie die strittigen, seitens der Beschwerdeführerin im Zusammenhang mit dem Projekt aus dem Ausland bezogenen Leistungen – insbesondere mit Blick auf den Ort der Leistung (Art. 8 Abs. 1 oder Art. 8 Abs. 2 Bst. f MWSTG) – mehrwertsteuerrechtlich zu qualifizieren sind.

4.1 Die ESTV betrachtet die in Bezug auf das Projekt bzw. auf den Kauf des Targets bezogenen Leistungen als Gesamtleistung im Sinne von Art. 19 Abs. 3 MWSTG, die nicht nur aus der Bewertung eines Grundstückes im Ausland, sondern auch aus technischen Beratungen, rechtlichen Informationen und strategischen Empfehlungen bestehe und auf die Beantwortung der Frage gerichtet sei, ob sich die Beschwerdeführerin am Target beteiligen soll. Diese Gesamtleistung sei unter Art. 8 Abs. 1 MWSTG zu subsumieren und unterliege deshalb im Sinne von Art. 45 Abs. 1 Bst. a

MWSTG der Bezugsteuer, womit sich für die Steuerperiode 2010 eine Bezugsteuerschuld in Höhe von CHF 92‘179.44 und für die Steuerperiode 2011 eine Bezugsteuerschuld in Höhe von CHF 218‘116.59, gesamthaft also CHF 310‘296.03, ergebe (vgl. Sachverhalt Bst. H, I und K).

4.2 Die Beschwerdeführerin hingegen anerkennt lediglich eine Bezugsteuerschuld in Höhe von CHF 2‘165.65 für die Steuerperiode 2010 sowie in Höhe von CHF 3‘210.70 für die Steuerperiode 2011 betreffend den Bezug von Rechts- und Steuerberatungskosten. Sie begründet dies im Wesentlichen damit, dass die übrigen in den genannten Steuerperioden bezogenen Leistungen im Sinne von Art. 8 Abs. 2 Bst. f MWSTG grundstückbezogen seien. Deren mehrwertsteuerliche Qualifikation könne – entgegen der Ansicht der ESTV – nicht von deren Verwendungszweck, nämlich dem Beteiligungserwerb, abhängig gemacht werden. Ein solches Vorgehen entbehre jeder gesetzlichen Grundlage. Vielmehr sei jede einzelne Leistung daraufhin zu untersuchen, ob sie im Sinne von Art. 8 Abs. 2 Bst. f MWSTG in einem hinreichend engen Zusammenhang mit einem Grundstück stehe, wobei nicht alleine auf formelle Aspekte wie die Bezeichnung der Rechnungen abzustellen sei, sondern die gesamten Umstände zu würdigen seien, um die Rechtsnatur der in Frage stehenden Leistungen richtig zu bestimmen. Der Beschwerdegegnerin sei bereits unter Beilage einer entsprechenden Dokumentation (mit Verweis auf die Eingaben vom 17. Mai und 2. September 2013 [vgl. Sachverhalt Bst. C und E]) und mit Berufung auf den Grundsatz der freien Beweiswürdigung dargelegt worden, dass sämtliche an ausländische Leistungserbringer bezahlten Rechnungen in engem Zusammenhang mit dem Projekt stünden. Der Grossteil dieser Kosten würde durch die physisch vor Ort vorgenommenen Bohrarbeiten und die weiteren geologischen Untersuchungshandlungen verursacht. Sondierungen und Bodenuntersuchungen gehörten – soweit überhaupt eine Dienstleistung und nicht eine Lieferung im Sinne von Art. 3 Bst. d Ziff. 2 MWSTG vorliege – zweifellos zu den grundstücksbezogenen Leistungen im Sinne von Art. 8 Abs. 2 Bst. f MWSTG (vgl. dazu insbesondere auch Sachverhalt Bst. J).

4.3 Um festzustellen, ob sich der Ort der im Streit stehenden Leistungen nach Art. 8 Abs. 1 oder nach Art. 8 Abs. 2 Bst. f MWSTG bestimmt, ob für einzelne Leistungen gar anderweitige Bestimmungen einschlägig sind und ob es sich bei den von den einzelnen Leistungserbringern erbrachten Leistungen um Gesamtleistungen im Sinne von Art. 19 Abs. 3 MWSTG handelt, sind nachfolgend die den Leistungen zugrunde liegenden Verträge (vgl.

E. 4.3.1), die für die Leistungen gestellten Rechnungen sowie die übrigen Eingaben (vgl. E. 4.3.2) zu evaluieren.

4.3.1 Die vom Technical Services Contractor und weiteren mandatierten Gruppengesellschaften im Zusammenhang mit dem Projekt erbrachten Leistungen wurden der Beschwerdeführerin auf Grundlage des Options- und Aktionärsbindungsvertrags sowie auf Basis von spezifischen Dienstleistungsverträgen mit spezialisierten Gruppengesellschaften (i.e. das Technical Services Agreement und das Service Agreement) in Rechnung gestellt. Aus den genannten Verträgen ergibt sich Folgendes:

4.3.1.1 Im Options- und Aktionärsbindungsvertrag vom 20. September 2010 wird in der Rubrik „Background“ in Bst. D und E Folgendes ausgeführt (die nachfolgend in eckigen Klammern stehenden Textpassagen sind Anmerkungen des Gerichts):

“[Die Beschwerdeführerin] may acquire an interest in the (…) project through:

i. Acquiring [das Target selbst oder die Gesellschaft, die eine Beteiligung am Target hält]

ii. Exercising the option in accordance with this agreement.

[Die Beschwerdeführerin] wishes to untertake further work in respect of the (…) project. To facilitate this, the Technical Services Contractor is appointed as the (…) project’s technical services contractor (…).”

Ziffer 11.6 des Options- und Aktionärsbindungsvertrags listet diverse Rechte und Pflichten des Technical Services Contractors auf. Darunter sind Pflichten, wie beispielsweise:

(c) “to prepare and submit to the [Target] all proposed Programmes and Budgets and all other estimates and reports which are required by this Agreement including Cash Call statements;

(h) recommend the engagement and dismissal, and supervise and control all of the (…) project’s management, technical and labour Personnel necessary for performance of its obligations under this Agreement (…);

(k) to assist the [Target] to materially comply with all applicable Laws and lawful directions (…).”

Gemäss Ziffer 11.10 des Options- und Aktionärsbindungsvertrags hat der Technical Services Contractor das exklusive Recht, im Projektgebiet nach eigenem Ermessen Exploration und Bergbau durchzuführen:

(a) “the Technical Services Contractor has the exclusive right to carry out Exploration and Mining on the (…) Project Area (…).“

Ziffer 11.16 des Options- und Aktionärsbindungsvertrags sieht sodann vor, dass der Technical Services Contractor seine Rechte und Pflichten aus diesem Vertrag an eine andere Gruppengesellschaft übertragen darf, während in Ziffer 11.17 ausgeführt ist:

„The Technical Services Contractor will be relying on the expertise and experience of non-[Bezeichnung des Landes, in welchem sich das Projekt befindet] based resources to further progress the (…) Project. If the Technical Services Contractor engages any of its Affiliates to provide goods or services for the (…) Project (…). These external resources will include (…) the following (…):

(a) Procurement – access to [Name des Konzerns] global buying power and procurement team so as to (…) secure favourable pricing for the (…) Project;

(b) Technical services – access to [Name des Konzerns] Mineral Resources, Project Management, Mining, Processing and Environmental consultants, providing the [Target] with up-to-date global technology, policies and advances;

(c) Financial services – access to its global insurance policies, tax consultancy and auditing services;

(d) Training – an international training ground for appropriate members of the [Target’s] employees giving them the opportunity to gain experience at other international operations (…).”

4.3.1.2 Die hierauf basierenden Dienstleistungsverträge zwischen der Beschwerdeführerin und spezialisierten Gruppengesellschaften (i.e. das

Technical Services Agreement und das Service Agreement) sehen beide mit Bezug auf „any exploration or mining project held directly or indirectly by [Name der Beschwerdeführerin]“ folgende Leistungen vor: „Such technical and advisory services as may be required by [Name der Beschwerdeführerin] and agreed with the Consultant from time to time, including technical strategic direction, thought leadership, functional integration, group wide talent management, expertise and support for the following:

- Group Mining Engineering Incorporating Geotechnical
- Group Mine Planning and Mineral Resource Management
- Group Engineering
- Group Metallurgy
- Group Environmental Engineering
- Mining Innovations.”

4.3.1.3 Aus dem Options- und Aktionärsbindungsvertrag geht somit im Wesentlichen hervor, dass der Technical Services Contractor in Bezug auf das Projekt mit diversen Rechten ausgestattet bzw. zur Erbringung von verschiedensten Dienstleistungen verpflichtet worden ist, welche er auch an andere Konzerngesellschaften abtreten bzw. delegieren kann. Bei den hierauf basierenden Dienstleistungsverträgen (Technical Services Agreement und das Service Agreement) handelt es sich um Rahmenverträge (vgl. „[…] services as may be required and agreed with the Consultant from time to time […]”), die wiederum die Erbringung diverser Dienstleistungen umfassen, darunter auch solche, wie „group wide talent management“, die wohl eher nicht unter Art. 8 Abs. 2 Bst. f MWSTG zu subsumieren sind (vgl. E. 2.4.2). Anhand dieser Verträge lässt sich jedoch nicht erörtern, welche Art von Dienstleistungen die Beschwerdeführerin letztlich tatsächlich bezogen hat, geschweige denn, an welchem Ort diese Dienstleistungen als erbracht gelten. Dazu ist vielmehr auf die entsprechenden Leistungen im Einzelnen abzustellen, soweit diese aus den Akten nachvollzogen werden können (vgl. dazu nachfolgend E. 4.3.2).

Nicht ersichtlich ist, weshalb die einzelnen von der Beschwerdeführerin von jeweils einem Leistungserbringer bezogenen Leistungen anhand der Verträge als Gesamtleistung qualifiziert werden können sollten, wie die ESTV im Rahmen der Vernehmlassung ausführt (vgl. Sachverhalt Bst. K). Die Tatsache jedenfalls, dass sämtliche Leistungskomponenten auf das gleiche Ziel gerichtet sind, i.e. die Gesamtbeurteilung der Investition (vgl. u.a. Sachverhalt Bst. C.e), führt nicht per se dazu, dass es sich bei den bei

einzelnen Leistungserbringern bezogenen Leistungen jeweils um Gesamtleistungen handelt. Insbesondere auch das Technical Services Agreement und das Service Agreement lassen den Schluss – die darin vereinbarten Leistungen seien Teil einer Gesamtleistung des jeweiligen Consultants – nicht zu. So ist beispielsweise nicht ersichtlich, weshalb es sich bei „technical strategic direction“ und „group wide talent management“ um Teile eines einheitlichen, wirtschaftlich unteilbaren Ganzen handeln solle, welches nicht auch als Einzelleistungen erbracht werden könnte, die für sich betrachtet einen wirtschaftlich sinnvollen Zweck erfüllen (vgl. E. 2.5.2). Um beurteilen zu können, ob auf Basis der genannten Verträge Gesamtleistungen erbracht wurden, müsste nicht zuletzt eindeutiger sein, welche Art von Leistungen die Beschwerdeführerin unter den genannten Titeln tatsächlich bezogen hat (vgl. dazu E. 4.3.2).

4.3.2 Demnach ist als Zwischenresultat festzuhalten, dass erstens anhand der im Recht liegenden Verträge nicht beurteilt werden kann, wo sich der Ort der auf ihrer Grundlage erbrachten Leistungen befindet bzw. ob Letztere der Bezugsteuer unterliegen. Zweitens ergibt sich und ist als Zwischenresultat festzuhalten, dass die einzelnen von der Beschwerdeführerin bezogenen Leistungen anhand der Verträge nicht als Gesamtleistung qualifiziert werden können.

Im Folgenden sind die für die strittigen Leistungen gestellten Rechnungen sowie die übrigen Eingaben zu evaluieren.

4.3.2.1 Die bei den Akten liegenden Rechnungen für die im Jahre 2010 bezogenen Leistungen sind in drei Konten, i.e. 6530, 6550 und 6560, aufgeteilt, wobei diejenigen Rechnungen, die im Konto 6530 verbucht sind, lediglich von Dritten fakturierte und unbestritten der Bezugsteuer unterliegende Leistungen betreffen und deshalb hier nicht weiter zu behandeln sind. Mit den übrigen, in den Konten 6550 und 6560 verbuchten Rechnungen wurden der Beschwerdeführerin von anderen Gruppengesellschaften im Wesentlichen „Professional Consultant Fees“, „Labour & Expenses“, „Due Diligence“, Reise- und Hotelkosten, Krankenversicherungsprämien sowie nicht weiter definierte Leistungen (vgl. Rechnungen vom 17.12.2010 über ZAR 6‘343‘723.- und vom 23.12.2010 über AUD 148‘988.-) fakturiert. Näheres dazu, welche Leistungen der Beschwerdeführerin zum Beispiel unter den Titeln „Professional Consultant Fees“ oder „Due Diligence“ konkret erbracht wurden, geht aus den Rechnungen jedoch nicht hervor.

4.3.2.2 Auch die bei den Akten liegenden Rechnungen für die im Jahre 2011 bezogenen Leistungen sind in drei Konten, i.e. 6530, 6550 und 6560, aufgeteilt, wobei auch hier diejenigen Rechnungen, die im Konto 6530 verbucht sind, lediglich von Dritten fakturierte und unbestritten der Bezugsteuer unterliegende Leistungen betreffen und deshalb hier nicht weiter zu behandeln sind. Den übrigen, in den Konten 6550 und 6560 verbuchten Rechnungen ist zu entnehmen, dass sie für „Professional Consultant Fees“, „Due Diligence“, „Management Fees“, die Erstellung eines „Cost of Living Report“, Transport-, Reise- und Hotelkosten, Versicherungsprämien sowie nicht weiter definierte „Technical Services“ (vgl. Rechnungen im Konto 6560) fakturiert wurden. Näheres dazu, welche Leistungen der Beschwerdeführerin unter den genannten Titeln (z.B. „Management Fees“) konkret erbracht wurden, geht hingegen auch aus den das Jahr 2011 betreffenden Rechnungen nicht hervor.

4.3.2.3 Aus den Rechnungen (vgl. E. 4.3.2.1 f.) folgt somit erstens, dass anhand von diesen nicht darauf geschlossen werden kann, dass die ihnen zugrunde liegenden Leistungen unter Art. 8 Abs. 2 Bst. f MWSTG subsumiert werden können. Denn der hierzu erforderliche enge Zusammenhang mit einem individuellen, konkreten Grundstück (E. 2.4.2) lässt sich den Rechnungen nicht entnehmen. Zweitens kann – entgegen der Ansicht der ESTV (vgl. Sachverhalt Bst. K) – auch aus den Rechnungen nicht geschlossen werden, es handle sich bei den diesen zugrundeliegenden Leistungen um Gesamtleistungen eines jeden Leistungserbringers (vgl. auch E. 4.3.1.3). Denn auch hierzu sind den Rechnungen nicht genügend Informationen betreffend die ihnen zugrunde liegenden Leistungen zu entnehmen.

Auch die weiteren ins Recht gelegten Beweise, i.e. insbesondere Berichte zum Goldvorkommen auf den (Bezeichnung des Landes) und zum Fortschritt des Projekts sowie Fotos, die die Arbeit am Projekt dokumentieren sollen, vermögen nichts daran zu ändern, dass das Vorbringen der Beschwerdeführerin, die von ihr bezogenen Leistungen seien unter Art. 8 Abs. 2 Bst. f MWSTG zu subsumieren, nicht genügend substantiiert ist. Dabei ist zu beachten, dass nach bundesgerichtlicher Rechtsprechung die steuerpflichtige Person, die aus einem internationalen Verhältnis etwas zu ihren Gunsten ableitet, erhöhte Beweisanforderungen treffen (E. 1.7.1).

4.3.3 Somit ist erstens festzuhalten, dass nicht erwiesen ist, dass die seitens der Beschwerdeführerin bezogenen Leistungen unter Art. 8 Abs. 2 Bst. f MWSTG zu subsumieren sind. Zweitens ist festzuhalten, dass es sich

bei den genannten Leistungen jeweils nicht um Gesamtleistungen der einzelnen Leistungserbringer handelt, womit die von der Beschwerdeführerin bezogenen Leistungen als unabhängig gelten und als solche selbständig zu behandeln sind (E. 2.5.1).

Soll nicht der Auffangtatbestand gemäss Art. 8 Abs. 1 MWSTG, sondern einer der Spezialtatbestände gemäss Art. 8 Abs. 2 MWSTG greifen, so hat die Beschwerdeführerin, die aus diesem Umstand Rechte ableitet, die entsprechenden Sachverhaltselemente zu beweisen (E. 2.4.3). Andernfalls hat sie die Folgen der Beweislosigkeit zu tragen (E. 1.7.1). Im vorliegenden Fall ist demnach davon auszugehen, dass sich der Ort der von der Beschwerdeführerin bezogenen Leistungen nicht nach Art. 8 Abs. 2 Bst. f MWSTG bestimmt, da die entsprechenden Voraussetzungen nicht nachgewiesen werden konnten.

Weiter ist in casu – abgesehen von den Reise- und Hotelkosten – nicht ersichtlich, dass sich der Ort der von der Beschwerdeführerin bezogenen Leistungen nach einem anderen der in Art. 8 Abs. 2 MWSTG aufgeführten Tatbestände bestimmen würde. Es kommt daher der Auffangtatbestand von Art. 8 Abs. 1 MWSTG zum Tragen. Die Reise- und Hotelkosten wiederum – wie auch die an sich von der Steuer ausgenommenen Versicherungsleistungen – dienen dazu, dass die von der Beschwerdeführerin beauftragten Unternehmen bzw. deren Mitarbeiter die vereinbarten Leistungen erbringen können. Sie haben – mit anderen Worten – für die Beschwerdeführerin keinen eigenen Zweck, sondern stellen lediglich Mittel zum Zweck dar und sind damit als Nebenleistungen der übrigen bezogenen Leistungen (Hauptleistungen) zu qualifizieren, die das steuerliche Schicksal der Letzteren teilen (E. 2.5.3). Sie gelten deshalb – wie auch die Hauptleistungen – als zum Normalsatz steuerbare Dienstleistungen deren Ort sich nach dem Empfängerortsprinzip bestimmt und die dementsprechend der Bezugsteuer unterliegen (E. 2.3.1, 2.3.6 und 2.4).

5.
Es bleibt zu prüfen, in welchem Zeitpunkt die Bezugsteuerschuld für die einzelnen seitens der Beschwerdeführerin bezogenen Leistungen entstanden ist.

5.1 Die Beschwerdeführerin vertritt die Ansicht, die Bezugsteuerschuld entstehe mit der Zahlung des Entgelts für die Leistung. Dementsprechend seien für die Steuerperioden 2010 und 2011 nur diejenigen Rechnungen bezugsteuerlich relevant, welche in den jeweiligen Steuerperioden effektiv

bezahlt worden seien. Die angefochtene Verfügung sei in dieser Hinsicht fehlerhaft, als dass unter den EA Nr. (…) und EA Nr. (…) ohne nähere Begründung periodenfremde Zahlungen aufgeführt seien. Soweit die ESTV in diesem Zusammenhang auf den Zeitpunkt der Leistungserbringung abstellen wolle, sei festzuhalten, dass dies unter neuem Recht nicht mehr relevant sei (vgl. Sachverhalt Bst. J).

5.2 Dem hält die ESTV entgegen, für die Bezugsteuerpflicht nach Art. 45 Abs. 2 Bst. b MWSTG gelte das Kalenderjahr. Art. 48 Abs. 1 Bst. a MWSTG könne nicht dahingehend verstanden werden, dass Leistungen, die erst im Folgejahr in Rechnung gestellt worden seien, nicht in das (die Bezugsteuerpflicht auslösende) Kalenderjahr fallen würden (Sachverhalt Bst. K). Mit anderen Worten sieht die ESTV die Bezugsteuerschuld als in demjenigen Kalenderjahr entstanden, in welchem die Leistung effektiv bezogen und die Bezugsteuerpflicht ausgelöst wurde.

5.3

5.3.1 Ausgangspunkt jeder Auslegung ist der Wortlaut, wobei bei Erlassen des Bundesrechts die Fassungen in den drei Amtssprachen gleichwertig sind (E. 2.6.1). Art. 48 MWSTG unterscheidet für die Entstehung der Bezugsteuerschuld zwischen den nach Art. 10 MWSTG steuerpflichtigen Bezügern der Leistung, die nach vereinbarten Entgelten abrechnen (Art. 48 Abs. 1 Bst. b MWSTG) und den übrigen Bezügern (Art. 48 Abs. 1 Bst. a MWSTG). Vorliegend kommt demnach Art. 48 Abs. 1 Bst. a MWSTG zur Anwendung. Dieser bestimmt, dass die Bezugsteuerschuld mit der Zahlung des Entgelts für die Leistung entsteht. Sowohl in der französischen, i.e. «… au règlement de la contre-prestation …», als auch in der italienischen Fassung, i.e. «… con il pagamento della controprestazione …», ist keine Abweichung vom Normsinn zu erkennen, der sich aus dem Wortlaut der deutschen Fassung ergibt.

5.3.2 Der Wortlaut kann jedoch nicht allein massgebend sein. Von ihm kann abgewichen werden, wenn triftige Gründe für die Annahme bestehen, dass er nicht den wahren Sinn der Vorschrift wiedergibt. Solche Gründe können sich aus der Entstehungsgeschichte, aus Sinn und Zweck der Norm oder aus dem Zusammenhang mit anderen Gesetzesbestimmungen ergeben (E. 2.6.1).

5.3.2.1 Aus der Botschaft zur Vereinfachung der Mehrwertsteuer vom 25. Juni 2008 (BBl 2008 6885, 6987 f.; fortan: Botschaft) ergibt sich, dass der Art. 48 Abs. 1 MWSTG auf dem bisherigen Art. 43 Abs. 3 aMWSTG

aufbaut. Neu gelte als massgebender Zeitpunkt für die Entstehung der Bezugsteuerschuld bei steuerpflichtigen Personen, die nach vereinbarten Entgelten abrechnen (Normalfall), der Zeitpunkt des Empfangs der Rechnung und nicht mehr der Zeitpunkt des Empfangs der Leistung (Art. 48 Abs. 1 Bst. b MWSTG). Dahinter stehe die Überlegung, dass der Empfang der Rechnung in der Regel zweifellos feststellbar sei, da eine Rechnung das Datum trage. Der Empfang der Leistung sei hingegen teilweise schwer nachweisbar. Ergänzt werde die bisherige Norm im Sinne einer Klarstellung durch den Zusatz, dass bei der Abrechnung nach vereinnahmten Entgelten die Bezugsteuerschuld im Zeitpunkt der Zahlung des Entgelts entstehe (Art. 48 Abs. 1 Bst. a MWSTG).

Aus der Entstehungsgeschichte der Norm – soweit sich diese aus der Botschaft erschliesst – ergeben sich demnach keinerlei Gründe für die Annahme, der Wortlaut von Art. 48 Abs. 1 Bst. a MWSTG würde nicht den wahren Sinn der Vorschrift wiedergeben. Es gibt insbesondere auch keine griffigen Anhaltspunkte dafür, dass der Gesetzgeber diejenigen Steuerpflichtigen, die einzig für die Bezugsteuer steuerpflichtig sind, von der Regelung in Art. 48 Abs. 1 Bst. a MWSTG ausnehmen wollte, obwohl diese in der Botschaft – im Gegensatz zu den ordentlich Steuerpflichtigen – nicht speziell erwähnt sind.

5.3.2.2 Auch der Sinn und Zweck des Art. 48 Abs. 1 Bst. a MWSTG ergibt sich – wie eben gesehen (E. 5.3.2.1) – teilweise schon aus der Botschaft, wonach hinter der Anpassung von Art. 48 Abs. 1 Bst. a MWSTG im Vergleich zum bisherigen Art. 43 Abs. 3 aMWSTG die Überlegung steht, dass der Zeitpunkt der Entstehung der Bezugsteuerschuld zweifellos feststellbar ist, wenn auf eine Rechnung (bzw. auf eine Zahlung) abgestellt werden kann. Sinn und Zweck der Neuregelung dürfte aber nicht zuletzt auch die Anpassung an die Grundregeln für die Entstehung der Steuerforderung bzw. -schuld gemäss Art. 40 MWSTG gewesen sein (E. 2.3.5).

Aus dem Sinn und Zweck von Art. 48 Abs. 1 Bst. a MWSTG ergeben sich somit keine Hinweise, dessen Wortlaut würde nicht den wahren Sinn der Vorschrift wiedergeben.

5.3.2.3 Die ESTV ist ihrem Vorbringen zufolge der Ansicht, im vorliegenden Anwendungsfalle würde der Wortlaut von Art. 48 Abs. 1 Bst. a MWSTG aus gesetzessystematischen Gründen nicht den wahren Sinn der Vorschrift wiedergeben.

So wird für die Bestimmung des Entstehungszeitpunkts der Bezugsteuerschuld daran angeknüpft, wann die bezogenen Leistungen bezahlt worden sind (Art. 48 Abs. 1 Bst. a MWSTG), während für das Bestehen bzw. Nicht-Bestehen der Bezugsteuerpflicht (Art. 45 Abs. 2 Bst. b MWSTG) und für die Deklaration der Bezugsteuer (Art. 66 Abs. 3 MWSTG) die im Kalenderjahr bezogenen Leistungen massgebend sind und zwar unabhängig davon, ob diese auch bereits bezahlt worden sind. Dies kann mitunter dazu führen, dass eine Person, die aufgrund ihres Leistungsbezugs im vergangenen Kalenderjahr bezugsteuerpflichtig geworden ist, Leistungen zu deklarieren hat, für welche die Bezugsteuerschuld noch gar nicht entstanden ist, weil die entsprechenden Leistungen noch nicht bezahlt worden sind.

Doch auch diese inkonsistenten Anknüpfungselemente für die Entstehung der Bezugsteuerschuld einerseits bzw. für das Bestehen der Bezugsteuerpflicht und die Abrechnung der Bezugsteuer andererseits vermögen nicht zur Annahme führen, der eindeutige und unmissverständliche Wortlaut von Art. 48 Abs. 1 Bst. a MWSTG ziele an dessen wahren Sinn vorbei.

5.3.2.4 Die ESTV macht im Übrigen zurecht nicht das Vorliegen einer unechten Lücke geltend. Denn eine solche wäre im Steuerrecht ohnehin nicht mittels richterlicher Lückenfüllung zu schliessen (E. 2.6.2).

5.4 Die Bezugsteuerschuld für die einzelnen von der Beschwerdeführerin bezogenen Leistungen entsteht somit dem eindeutigen und unmissverständlichen Wortlaut von Art. 48 Abs. 1 Bst. a MWSTG entsprechend mit der Zahlung des jeweiligen Entgelts.

Für die Berechnung der in den Steuerperioden 2010 und 2011 geschuldeten Bezugsteuern ist demnach – unter Beachtung der dann geltenden Devisenkurse (vgl. E. 2.3.6) – darauf abzustellen, wann die Leistungsbezüge seitens der Beschwerdeführerin tatsächlich bezahlt wurden, was sich gestützt auf die Akten nicht ermitteln lässt und die ESTV im Rahmen ihrer Untersuchungspflicht abzuklären hat.

6.
Nach dem Gesagten ist die vorliegende Beschwerde – soweit darauf einzutreten ist (E. 1.4.3) – insofern gutzuheissen, als die angefochtene Verfügung aufzuheben und die Streitsache zu weiteren Abklärungen und neuem Entscheid im Sinne der Erwägungen (vgl. insbesondere E. 4.3.3 und E. 5.4) an die Vorinstanz zurückzuweisen ist (E. 1.6.2).

7.
Abschliessend bleibt über die Verfahrenskosten und eine allfällige Parteientschädigung zu befinden.

7.1 Das Bundesverwaltungsgericht auferlegt die Verfahrenskosten in der Regel der unterliegenden Partei (Art. 63 Abs. 1 VwVG), wobei sie bei nur teilweisem Unterliegen zu ermässigen sind. Entsprechend sind einer teilweise obsiegenden Partei Verfahrenskosten nach Massgabe ihres Unterliegens aufzuerlegen (statt vieler: Urteil des BVGer A-882/2016 vom 6. April 2017 E. 6.1). In der Verwaltungsrechtspflege des Bundes gilt die Rückweisung der Sache an die Vorinstanz zu weiteren Abklärungen und neuem Entscheid (mit noch offenem Ausgang) praxisgemäss als volles Obsiegen der beschwerdeführenden Partei (statt vieler: BGE 132 V 215 E. 6.1; Urteile des BVGer A-2900/2014 vom 29. Januar 2015 E. 5.2, A-6437/2012 vom 6. November 2013 E. 4), während bei einem Nichteintreten die Verfahrenskosten in der Regel der beschwerdeführenden Partei auferlegt werden (Urteile des BVGer A-2654/2014 vom 5. Februar 2015 E. 8.1.1, A-6639/2010 vom 21. Juni 2011 E. 5.1).

Im vorliegenden Falle erfolgt die Rückweisung an die Vorinstanz, damit Letztere ermittelt, wann die Leistungsbezüge seitens der Beschwerdeführerin tatsächlich bezahlt wurden, um auf dieser Basis die in den Steuerperioden 2010 und 2011 geschuldeten Bezugsteuern zu ermitteln (vgl. E. 5.4). Vor dem Hintergrund, dass es wenig wahrscheinlich erscheint, dass in den Steuerperioden 2010 und 2011 keinerlei Leistungsbezüge bezahlt wurden und somit – nebst den unbestrittenen – keinerlei Bezugsteuerschulden entstanden sind, kann der Verfahrensausgang in casu nicht mehr als offen bezeichnet werden, womit beide Parteien zumindest teilweise unterliegen. Bei dieser Sachlage rechtfertigt es sich, die Verfahrenskosten in Höhe von CHF 9‘500.- hälftig zu verteilen, wobei der unterliegenden Vorinstanz keine Verfahrenskosten aufzuerlegen sind (Art. 63 Abs. 2 VwVG). Der Beschwerdeführerin sind somit Verfahrenskosten in der Höhe von CHF 4‘750.- aufzuerlegen und mit dem von ihr geleisteten Kostenvorschuss im entsprechenden Umfang zu verrechnen. Der Überschuss von CHF 4‘750.- ist ihr nach Eintritt der Rechtskraft dieses Urteils zurückzuerstatten.

7.2 Im Rahmen ihres Obsiegens hat die anwaltlich vertretene Beschwerdeführerin gemäss Art. 64 Abs. 1 und 2 VwVG in Verbindung mit Art. 7 ff.

des Reglements vom 21. Februar 2008 über die Kosten und Entschädigungen vor dem Bundesverwaltungsgericht (VGKE; SR 173.320.2) Anspruch auf eine Parteientschädigung zulasten der Vorinstanz.

Die Parteientschädigung ist aufgrund der eingereichten detaillierten Kostennote festzusetzen (Art. 14 VGKE). Bei Fehlen einer (detaillierten) Kostennote wird die Entschädigung aufgrund der Akten festgesetzt (Art. 14 Abs. 2 VGKE). Angesichts dieser klaren reglementarischen Grundlagen kann nach der Rechtsprechung namentlich bei anwaltlicher Vertretung auf eine Aufforderung zur Einreichung einer Kostennote verzichtet werden (vgl. zum Ganzen: Urteil des BGer 2C_422/2011 vom 9. Januar 2012 E. 2; Urteil A-5198/2016 E. 8.2). Die anwaltlich vertretene Beschwerdeführerin hat keine Kostennote eingereicht. Unter Berücksichtigung der Schwierigkeit der rechtlichen Fragestellungen, des Umfangs der Ausführungen der Beschwerdeführerin zu den relevanten Fragen und des teilweisen Unterliegens ist die Parteientschädigung für das Verfahren vor dem Bundesverwaltungsgericht ermessensweise auf CHF 3'000.- (inkl. Auslagen und Mehrwertsteuerzuschlag im Sinne von Art. 9 Abs. 1 Bst. b und c VGKE) festzusetzen.

Demnach erkennt das Bundesverwaltungsgericht:

1.
Die Beschwerde wird – soweit darauf eingetreten wird – insofern gutgeheissen, als die angefochtene Verfügung der ESTV vom 25. April 2017 aufgehoben und die Sache zu weiteren Abklärungen sowie neuem Entscheid im Sinne der Erwägungen an die Vorinstanz zurückgewiesen wird.

2.
Die Verfahrenskosten in der Höhe von CHF 9‘500.- werden der Beschwerdeführerin im Umfang von CHF 4‘750.- auferlegt. Der von ihr geleistete Kostenvorschuss wird zur Bezahlung der auferlegten Verfahrenskosten verwendet und der Mehrbetrag von CHF 4‘750.- nach Eintritt der Rechtskraft des vorliegenden Urteils zurückerstattet.

3.
Die ESTV wird verpflichtet, der Beschwerdeführerin eine Parteientschädigung in Höhe von insgesamt CHF 3‘000.- zu bezahlen.

4.
Dieses Urteil geht an:

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

Der vorsitzende Richter: Der Gerichtsschreiber:

Jürg Steiger Roger Gisclon

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 die beschwerdeführende Partei in Händen hat, beizulegen (Art. 42 BGG).

Versand: