Bundesverwaltungsgericht

Tribunal administratif fédéral

Tribunale amministrativo federale

Tribunal administrativ federal

Abteilung I
A-3440/2007
{T 0/2}

Urteil vom 22. September 2009

Besetzung

Richter Markus Metz (Vorsitz), Richterin Salome Zimmermann, Richter Pascal Mollard,
Gerichtsschreiber Johannes Schöpf.

Parteien

X._____, ...,
vertreten durch ...,
Beschwerdeführerin,

gegen

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

Gegenstand

Mehrwertsteuer (MWSTG; 2. Quartal 2004 bis
3. Quartal 2005 / Leistungsaustausch, Vorsteuern)

Sachverhalt:

A.
Die X._____ hatte im zu beurteilenden Zeitraum drei Gesellschafter, nämlich den A._____, die B._____, und die C._____. Die X._____ hatte seinerzeit im Wesentlichen die Finanzierung und Förderung von audiovisuellen Produktionen und damit zusammenhängende Tätigkeiten zum Zweck sowie insbesondere die Verwaltung von eigenen und fremden Geldern zur Finanzierung und Förderung der Entwicklung, Herstellung und Vertrieb unabhängiger Fernsehproduktionen. Sie ist seit dem 1. März 1999 als Mehrwertsteuerpflichtige im Register der Eidgenössischen Steuerverwaltung (ESTV) eingetragen.

B.
Auf Grund einer Prüfung der Perioden 2. Quartal 2004 bis 3. Quartal 2005 (Zeitraum vom 1. April 2004 bis 30. September 2005) stellte die ESTV der X._____ am 23. März 2006 die Ergänzungsabrechnung (EA) Nr. ... über Fr. ... zuzüglich Verzugszins zu 5 % seit 15. April 2005 (mittlerer Verfall) zu. Die Verwaltung begründete die Forderung damit, dass die Gesellschaft im Rahmen ihres Vermögensverwaltungsvertrages mit dem A._____, der D._____ und der B._____ (nachfolgend auch Auftraggeber oder Gesellschafter) eine reine Vermögensverwaltungsdienstleistung erbringe, weshalb das durch die Vertragspartner zur Verfügung gestellte Vermögen nicht in den Besitz der X._____ übergehe und deshalb nicht für einen zum Vorsteuerabzug berechtigten Zweck verwendet werde. Aus diesem Grund sei die Gesellschaft für die auf den Sponsoringbeiträgen erhobene Mehrwertsteuer nicht vorsteuerabzugsberechtigt. Auf Wunsch der X._____ erliess die ESTV am 31. Januar 2007 einen formellen Entscheid.

C.
Die X._____ reichte gegen den Entscheid der ESTV vom 31. Januar 2007 am 23. Februar 2007 Einsprache ein mit dem Begehren, der angefochtene Entscheid sei aufzuheben und die vorenthaltenen Vorsteuerbeträge seien (inklusive Verzugszins) unverzüglich auszurichten. Sie machte im Wesentlichen geltend, die ESTV stütze sich auf einen am 1. März 1996 abgeschlossenen Vermögensverwaltungsvertrag, der sich einerseits als nicht praktikabel und andererseits als juristisch falsch erwiesen habe. Dieser Vermögens-

verwaltungsvertrag sei konkludent aufgehoben worden, was sich aus den Bestätigungen der A._____ und der C._____ ergebe. Die ihr zur Verfügung gestellten Mittel seien definitiv auf die X._____ übergegangen; lediglich im Fall der Auflösung der Gesellschaft hätten die Gesellschafter Anspruch auf einen eventuellen Liquidationsgewinn geltend machen können. Die X._____ habe die fraglichen Gelder im eigenen Namen und auf eigene Rechnung verwaltet. Diese Gelder würden nach autonomen Entscheiden der Organe der Gesellschaft vergeben, und zwar ausschliesslich auf eigene Rechnung; es handle sich um zugesprochene Auftragshonorare und um bedingt rückzahlbare Darlehen. Die X._____ organisiere Geldmittel und stelle sie den Produktionsfirmen zur Verfügung, damit diese ihr eine werbe- oder imagefördernde Bekanntmachungsleistung erbrächten.

D.
Mit Einspracheentscheid vom 18. April 2007 wies die ESTV die Einsprache ab. Sie hielt dafür, dass mit Ausnahme der von der X._____ beanspruchten Unkostenbeiträge (für die Vermögensverwaltung) die zur Verfügung gestellten Mittel im Eigentum der Auftraggeber verblieben. Die Gesellschaft handle im eigenen Namen, jedoch auf Rechnung der Auftraggeber. Es stehe der Zahlung der Auftraggeber nur teilweise (nämlich im Rahmen der Vermögensverwaltung) eine Leistung der X._____ gegenüber. Darüber hinaus stellten die Gelder der Auftraggeber keine Entschädigung für eine Leistung der Gesellschaft dar; vielmehr habe sie die Mittel in diesem Umfang lediglich – treuhänderisch – nach den Vorgaben der Auftraggeber zu verteilen. Die Argumentation der X._____ sei insofern inkonsequent, als sie einerseits den Vorsteuerabzug geltend mache, andererseits aber die ihr von den Auftraggebern erbrachten Zahlungen keineswegs vollumfänglich als steuerbaren Umsatz erachte. Wolle die X._____ den Vorsteuerabzug geltend machen, müsste sie auf den gesamten Zahlungen der Auftraggeber Mehrwertsteuer erheben.

E.
Die X._____ (Beschwerdeführerin) erhob mit Eingabe vom 18. Mai 2007 Beschwerde an das Bundesverwaltungsgericht mit dem Begehren, der Einspracheentscheid der ESTV vom 31. März 2007 sei aufzuheben, vorenthaltene Vorsteuerbeträge seien (inklusive Verzugszins) unverzüglich auszurichten und es sei ihr eine Parteientschädigung zuzusprechen. Zur Begründung führt sie insbesondere aus, die der Beschwerdeführerin zugewendeten Mittel verblieben nicht

im Eigentum der Auftraggeberinnen. Es treffe auch nicht zu, dass die Gesellschaft auf Rechnung der Auftraggeber handle; es gebe keine Ansprüche der Auftraggeber an sie. Die Beschwerdeführerin verwalte die Gelder ausschliesslich im eigenen Namen und auf eigene Rechnung. Zwischen den Empfängern der Darlehen und ihr bestehe ein Leistungsaustausch in Form des Erwerbs immaterieller Güter (insbesondere Rechteoptionen an Drehbüchern und Produktionsdossiers). Bei den Zuwendungen der Gesellschafter handle es sich um Umsatz. Die drei Gesellschafter seien als gemeinnützige Organisationen durch kantonale Verfügungen teilweise oder vollständig steuerbefreit, weshalb auch für eine Mehrwertsteuer auf diesen Zahlungen kein Platz sei. Schliesslich machte die Beschwerdeführerin geltend, der angefochtene Entscheid sei auch in quantitativer Hinsicht widersprüchlich.

F.
In der Vernehmlassung vom 10. Juli 2007 hielt die ESTV an ihrem Rechtsstandpunkt fest und schloss auf kostenpflichtige Abweisung der Beschwerde.

Soweit entscheidrelevant wird das Bundesverwaltungsgericht im Rahmen der Erwägungen auf die weiteren Behauptungen und Begründungen der Verfahrensparteien zurückkommen.

Das Bundesverwaltungsgericht zieht in Erwägung:

1.

1.1 Gemäss Art. 31 des Bundesgesetzes vom 17. Juni 2005 über das Bundesverwaltungsgericht (Verwaltungsgerichtsgesetz, VGG, SR 173.32) beurteilt das Bundesverwaltungsgericht Beschwerden gegen Verfügungen nach Art. 5 des Bundesgesetzes vom 20. Dezember 1968 über das Verwaltungsverfahren (VwVG, SR 172.021), sofern keine Ausnahme nach Art. 32 VGG gegeben ist. Eine solche liegt nicht vor und die Vorinstanz ist eine Behörde im Sinne von Art. 33 VGG. Das Bundesverwaltungsgericht ist daher für die Beurteilung der vorliegenden Beschwerde zuständig.

1.2 Im Verfahren der nachträglichen Verwaltungsrechtspflege gilt als Streitgegenstand das Rechtsverhältnis, das Gegenstand der angefochtenen Verfügung bildet, in dem Umfang, in dem es im Streit liegt.

Beschwerdebegehren, die neue, in der angefochtenen Verfügung nicht geregelte Fragen aufwerfen, überschreiten den Streitgegenstand und sind deshalb unzulässig. Denn in einem Rechtsmittelverfahren kann der Streitgegenstand grundsätzlich nur eingeschränkt, nicht aber ausgeweitet werden (BGE 131 II 200 E. 3.2). Was Streitgegenstand ist, bestimmt sich nach dem angefochtenen Entscheid und den Parteibegehren (BGE 133 II 35 E. 2, Urteil des Bundesgerichts 2C_642/2007 vom 3. März 2008 E. 2.2; Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-4811/2007 vom 20. Juli 2009 E. 1.3, A-1537/2006 vom 16. Juni 2008 E. 1.4, A-1393/2006 vom 10. Dezember 2007 E. 2.2.2 und E. 2.2.3, A-1608/2006 vom 8. Mai 2007 E. 3; Entscheid der SRK vom 18. Januar 1999, veröffentlicht in Verwaltungspraxis der Bundesbehörden [VPB] 63.78 E. 2; vgl. auch ALFRED KÖLZ/ISABELLE HÄNER, Verwaltungsverfahren und Verwaltungsrechtspflege des Bundes, 2. Aufl., Zürich 1998, Rz. 403 ff.).

Die Auszahlung behaupteter und von der ESTV angeblich vorenthaltener Vorsteuerbeträge war weder im Entscheid der ESTV vom 31. Januar 2007 noch im Einspracheentscheid vom 18. April 2007 Gegenstand der Entscheidungen. Die Auszahlung solcher Vorsteuerbeträge war in diesen Einspracheentscheiden nicht Streitgegenstand, sodass das Bundesverwaltungsgericht auf das diesbezügliche Begehren der Beschwerdeführerin nicht eintreten kann.

1.3 Das Bundesverwaltungsgericht kann den angefochtenen Einspracheentscheid grundsätzlich in vollem Umfang überprüfen. Die Beschwerdeführerin kann neben der Verletzung von Bundesrecht (Art. 49 Bst. a VwVG) und der unrichtigen oder unvollständigen Feststellung des rechtserheblichen Sachverhalts (Art. 49 Bst. b VwVG) auch die Rüge der Unangemessenheit erheben (Art. 49 Bst. c VwVG; ANDRÉ MOSER/MICHAEL BEUSCH/LORENZ KNEUBÜHLER**,** Prozessieren vor dem Bundesverwaltungsgericht, Basel 2008, S. 73 Rz. 2.149; ULRICH HÄFELIN/GEORG MÜLLER/FELIX UHLMANN, Allgemeines Verwaltungsrecht, 5. Aufl., Zürich Basel Genf 2006, Rz. 1632 ff.). Das Bundesverwaltungsgericht hat den Sachverhalt von Amtes wegen festzustellen und ist dabei nicht ausschliesslich an die Parteibegehren gebunden. Die Beschwerdeinstanz hat das Recht von Amtes wegen anzuwenden; sie ist an die vorgebrachten rechtlichen Überlegungen der Parteien nicht gebunden (vgl. Art. 62 Abs. 4 VwVG; Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-1652/2006 vom 22. Juni 2009 E. 1.3; ALFRED

KÖLZ/ISABELLE HÄNER, Verwaltungsverfahren und Verwaltungsrechtspflege des Bundes, 2. Aufl., Zürich 1998, S. 39 Rz. 112).

2.

2.1

2.1.1 Der Mehrwertsteuer unterliegen unter anderem die im Inland gegen Entgelt erbrachten Lieferungen von Gegenständen und Dienstleistungen (Art. 5 Bst. a und b des Mehrwertsteuergesetzes vom 2. September 1999 [MWSTG, SR 641.20]). Eine Lieferung liegt nach Art. 6 Abs. 1 und 2 MWSTG vor, wenn die Befähigung verschafft wird, im eigenen Namen über einen Gegenstand wirtschaftlich zu verfügen, wenn ein Gegenstand, an dem Arbeiten besorgt worden sind, abgeliefert wird und wenn ein Gegenstand zum Gebrauch oder zur Nutzung überlassen wird. Als Dienstleistung gilt jede Leistung, die keine Lieferung eines Gegenstandes ist (Art. 7 Abs. 1 MWSTG).

2.1.2 Ein Leistungsaustausch liegt vor, wenn folgende Tatbestandsmerkmale kumulativ erfüllt sind (vgl. Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-680/2007 vom 8. Juni 2009 E. 2.2, A-1548/2006 vom 3. September 2008 E. 2.3, A-1433/2006 vom 18. Februar 2008 E. 5.2, A-1354/2006 vom 24. August 2007 E. 3.1, A-1346/2006 vom 4. Mai 2007 E. 2.2):
a) Es müssen zwei Beteiligte in Gestalt eines Leistenden und eines Leistungsempfangenden vorhanden sein,
b) der erbrachten Leistung muss ein Entgelt als Gegenleistung gegenüberstehen und
c) die Leistung und die Gegenleistung müssen miteinander innerlich wirtschaftlich verknüpft sein.
Bei der Beurteilung des wirtschaftlichen Zusammenhangs zwischen Leistung und Entgelt, also bei der Frage, ob ein Leistungsaustausch vorliegt, ist primär auf die Sicht des Leistungsempfängers abzustellen, was namentlich der Konzeption der Mehrwertsteuer als Verbrauchsteuer entspricht (Urteil des Bundesgerichts 2A.384/2001 vom 26. Februar 2002 E. 3.2; Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-1646/2006 vom 3. Dezember 2008 E. 2.1, A-1433/2006 vom 18. Februar 2008 E. 5.2, A-1354/2006 vom 24. August 2007 E. 3.1; DANIEL RIEDO, Vom Wesen der Mehrwertsteuer als allgemeine Verbrauchsteuer und von den entsprechenden Wirkungen auf das schweizerische Recht, Bern 1999, S. 230 ff.; ALOIS CAMENZIND/NIKLAUS HONAUER/

KLAUS A. VALLENDER, Handbuch zum Mehrwertsteuergesetz [MWSTG], Bern 2003, 2. Aufl., Rz. 182).

2.1.3 Die Mehrwertsteuer stellt auf wirtschaftliche Vorgänge ab und besteuert den wirtschaftlichen Konsum. Bestand und Umfang einer der Mehrwertsteuer unterstehenden Leistung werden aufgrund der wirtschaftlichen Betrachtungsweise bestimmt (Urteil des Bundesgerichts 2A.304/2003 vom 14. November 2003 E. 3.6.1; Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-1572/2006 vom 21. August 2008 E. 2.4, A-1434/2006 vom 14. Mai 2007 E. 2.3). Der wirtschaftlichen Betrachtungsweise kommt im Bereich der Mehrwertsteuer einerseits bei der Auslegung von zivilrechtlichen und von steuerrechtlichen Begriffen sowie andererseits bei der rechtlichen Qualifikation von Sachverhalten Bedeutung zu (Urteil des Bundesgerichts vom 8. Januar 2003, veröffentlicht in ASA 73 S. 569 E. 3.2; Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-1378/2006 vom 27. März 2008 E. 2.7, A-1341/2006 vom 7. März 2007 E. 2.4, A-1355/2006 vom 21. Mai 2007 E. 2.2). Ob eine Gegenleistung aus mehrwertsteuerrechtlicher Sicht in genügendem Zusammenhang mit der Leistung steht, ist deshalb nicht in erster Linie nach zivilrechtlichen, sondern nach wirtschaftlichen, tatsächlichen Kriterien zu beurteilen (Urteil des Bundesgerichts 2A.304/2003 vom 14. November 2003 E. 3.6.1; Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-1346/2006 vom 4. Mai 2007 E. 2.2; ausführlich: RIEDO, a.a.O., S. 112). Insbesondere ist für die Annahme eines Leistungsaustausches das Vorliegen eines Vertragsverhältnisses nicht zwingend erforderlich. Es genügt vielmehr, dass Leistung und Gegenleistung innerlich derart verknüpft sind, dass die Leistung eine Gegenleistung auslöst (BGE 126 II 249 E. 4a; Urteil des Bundesgerichts 2A.175/2002 vom 23. Dezember 2002 E. 3.2).

2.2 Verwendet ein Mehrwertsteuerpflichtiger Gegenstände oder Dienstleistungen für einen in Art. 38 Abs. 2 MWSTG genannten Zweck, namentlich für steuerbare Lieferungen und Dienstleistungen, so kann er in seiner Mehrwertsteuerabrechnung die ihm von anderen Mehrwertsteuerpflichtigen in Rechnung gestellte Mehrwertsteuer für Lieferungen und Dienstleistungen abziehen (Art. 38 Abs. 1 und 2 MWSTG). Die Vorsteuerabzugsberechtigung setzt mithin voraus, dass der Mehrwertsteuerpflichtige die vorsteuerbelastete Eingangsleistung ("Input") für steuerbare Umsätze ("Output") verwendet. Nach der Rechtsprechung bedarf es eines "objektiven wirtschaftlichen Zusammenhangs zwischen steuerbarer Eingangs- und Ausgangs-

leistung". Eine Verknüpfung zwischen den steuerbaren Eingangs- und Ausgangsumsätzen ist zwingend erforderlich, wobei neben der unmittelbaren, direkten Verwendung der Eingangsleistung für den Ausgangsumsatz auch eine mittelbare Verwendung genügt, bei welcher die Eingangsleistung nur indirekt in den Ausgangsumsatz einfliesst (BGE 132 II 353 E. 8.3, ferner E. 10; Urteile des Bundesgerichts 2A.650/2005 vom 16. August 2006 E. 3.4, 2A.348/2004 vom 1. Dezember 2004 E. 3.3.2, 2A.273/2002 vom 13. Januar 2003 E. 5.2 mit Hinweis auf BGE 123 II 303 E. 6a, 2A.175/2002 vom 23. Dezember 2002 E. 5.2; Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-1538/2006 vom 28. Mai 2008 E. 2.2, A-1376/2006 vom 20. November 2007 E. 5.1, A-1359/2006 vom 26. Juli 2007 E. 5.2 mit Hinweisen). Der Zusammenhang ist indirekt bzw. mittelbar, wenn eine steuerbare Leistung mit Hilfe der vorsteuerbelasteten Eingangsleistung ausgeführt wird, diese Eingangsleistung aber doch nicht direkt in die steuerbare Ausgangsleistung Eingang fand, so beispielsweise bei Produktionsmitteln, Investitionsgütern, Verwaltungsleistungen (BGE 132 II 353 E. 8.3; Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-1357/2006 vom 27. Juni 2007 E. 2.1 mit Hinweisen; vgl. auch CAMENZIND/HONAUER/VALLENDER, a.a.O, Rz. 1395).

3.
Im vorliegenden Fall ist Streitgegenstand die Frage der Rechtmässigkeit der von der Beschwerdeführerin geltend gemachten Vorsteuerabzüge. Insbesondere ist zu prüfen, ob die von der Beschwerdeführerin geleisteten Zahlungen an Audiovisionsunternehmen überhaupt einen Ausgangsumsatz darstellen bzw. ob ihr Eingangsumsatz (Geldmittel, die die Beschwerdeführerin von den Gesellschaftern erhalten hat) für Ausgangsumsätze Verwendung gefunden hat.

3.1 Die Beschwerdeführerin erhielt von ihren Gesellschaftern (und allenfalls von Dritten) Geldmittel, die sie im Rahmen des Gesellschaftszwecks zur Finanzierung und Förderung von audiovisuellen Produktionen und damit zusammenhängende Tätigkeiten einsetzte. So erhielt die Beschwerdeführerin im Jahr 2004 Fördermittel von Fr. .... Sie gewährte daraus Darlehen von Fr. ... und leistete Beiträge für die Entwicklung von Fernsehspielfilmen. Von ... eingegangenen Einzelgesuchen für Beiträge an die Herstellung wurden im Jahr 2004 ... ganz oder teilweise genehmigt. So vergab die Beschwerdeführerin unter anderem der E._____ und der F._____ bedingt rückzahlbare Darlehen zur Herstellung von

Fernsehproduktionen. Ausserdem schloss sie "Treatmentverträge" ab, durch die sich Produzenten gegenüber der Beschwerdeführerin gegen Honorar verpflichteten, Treatments für Fernsehproduktionen zu entwickeln. Ebenfalls vergab die Gesellschaft Aufträge zur Entwicklung von Drehbuchfassungen für Fernsehproduktionen, für deren Erwerb sie sich ein Optionsrecht vorbehielt.

Gemäss dem (als Beispiel für viele) bei den Akten liegenden Darlehensvertrag zwischen der Beschwerdeführerin und der E._____ beabsichtigte das Audiovisionsunternehmen die Herstellung der Fernsehproduktion "..." (Ziff. 1). Sie ist als Produzentin "für die Durchführung allein verantwortlich und innerhalb der vereinbarten Rahmenbedingungen in ihren produktionellen Entscheidungen frei" (Ziff. 2). Sie hat andererseits alle für die Auswertung notwendigen Rechte (Urheberrechte usw.) zu erwerben (Ziff. 3). Zudem ist sie verpflichtet, der Beschwerdeführerin sofort nach Fertigstellung des Projekts Videokopien in allen vorhandenen Sprachfassungen sowie die Schlussabrechnung der Produktion abzuliefern (Ziff. 4). Hierfür gewährte ihr die Beschwerdeführerin ein "zinsloses Darlehen im Betrag von Fr. ..." (Ziff. 5). Dieses Darlehen wird zur Rückzahlung fällig, sofern die Rechte zur Realisierung des Projekts auf Dritte übertragen werden sollten. Andernfalls hat die E._____ aus den mit der Produktion erzielten Einnahmen jährlich 4 % zu bezahlen, sofern die vereinnahmten Gelder Fr. ..., nicht aber Fr. ... übersteigen, bzw. 8 %, wenn die vereinnahmten Gelder Fr. ... übersteigen (Ziff. 6). Der Darlehensbetrag ist ferner zurückzuzahlen, wenn die E._____ die Nutzungsrechte an der Produktion einem Dritten für eine den Zeitraum von 15 Jahren übersteigende Dauer einräumen sollte. Das Darlehen kann auch gekündigt werden, wenn die im Anhang vereinbarten Produktionsbedingungen (hinsichtlich Thema, personeller Besetzung usw.) nicht eingehalten werden (Ziff. 7). Aus diesem Vertrag geht klar hervor, dass das "Darlehen" nur unter bestimmten Bedingungen zurückzuzahlen ist oder wenn die E._____ vertragliche Abmachungen hinsichtlich der Produktion nicht einhalten sollte. Ob unter diesen Umständen überhaupt von einem Darlehen gesprochen werden kann, erscheint fraglich, doch muss hierüber nicht abschliessend entschieden werden. Angesichts der zahlreichen vertraglichen Verpflichtungen der E._____ bezüglich der Produktion, kann von einem Kreditgeschäft im Sinne von Art. 18 Ziff. 19 MWSTG offensichtlich nicht gesprochen werden. Das ist schon deshalb nicht der Fall, weil das "Darlehen" mit zahlreichen Verpflichtungen

(Leistungen) der E._____ verknüpft ist, welche mit einem Kreditgeschäft nichts zu tun haben. Es geht bei diesem Geschäft vielmehr um die Produktion (durch die E._____) und deren Finanzierung (durch die Beschwerdeführerin). Auch können die mit dem Darlehensvertrag verbundenen Pflichten der E._____ nicht als blosse Nebenleistungen bezeichnet werden, welche umsatzsteuerlich das Schicksal der Hauptleistung teilen; vielmehr stehen Produktion einerseits und Finanzierung andererseits ebenbürtig nebeneinander und bilden einen einheitlichen wirtschaftlichen Vorgang (Art. 36 Abs. 4 MWSTG; dazu CAMENZIND /HONAUER/VALLENDER, a.a.O., Rz. 189 ff.).

Beim Verhältnis (Zahlung von Fördermitteln) zwischen der E._____ und der Beschwerdeführerin handelt es sich um den Eingangsumsatz. Es besteht damit kein Zweifel, dass im Rahmen der Förderung der Herstellung von Fernsehproduktionen zwischen der Beschwerdeführerin und den Produktionsfirmen oder Einzelpersonen ein steuerbarer Leistungsaustausch (Ausgangsumsatz) stattfand (vgl. dazu Urteil des Bundesgerichts 2A.526/2003 vom 1. Juli 2004 E. 3.2); dies ist zwischen den Parteien denn auch nicht (mehr) streitig.

3.2 Zwischen den Verfahrensparteien ist hingegen streitig, ob die Beschwerdeführerin die Mittel der Gesellschafter im eigenen Namen und auf eigene Rechnung (so die Beschwerdeführerin) oder im eigenen Namen auf fremde Rechnung (so die ESTV) verwaltete und ob zwischen den Gesellschaftern und der Beschwerdeführerin ein Leistungsaustausch (über die Vermögensverwaltung hinaus) stattfinde (E. 2.1). Die Verwaltung beruft sich dazu auf den Vermögensverwaltungsauftrag vom 1. März 1996 zwischen den Gesellschaftern und der Beschwerdeführerin als Vermögensverwalterin, wonach die zur Verfügung gestellten Mittel im Eigentum der Gesellschafter verbleiben und die Vermögensverwaltung zwar im Namen der Beschwerdeführerin, aber auf Rechnung der Gesellschafter erfolgte (Art. II. Abs. 3 und Art. VI. Ziff. 5). Dementsprechend folgert die ESTV, dass zwischen der Beschwerdeführerin und den Gesellschaftern – mit Ausnahme der eigentlichen Vermögensverwaltung – kein Leistungsaustausch (vgl. oben E. 2.1) bestehen könne, da die Beschwerdeführerin die Gelder für die Gesellschafter treuhänderisch verwaltet habe.

Die Beschwerdeführerin argumentiert, die Zuwendungen mit einer Zweckbestimmung der drei Gesellschafter stellten Umsatz der Beschwerdeführerin dar (Beschwerde vom 18. Mai 2007, Art. 8). Die Par-

teien hätten den Vermögensverwaltungsauftrag vom 1. März 1996 nie gelebt, sondern diesen durch konkludentes Verhalten ausser Kraft gesetzt. Sie verwalte deshalb die zugeflossenen Mittel im eigenen Namen und auf eigene Rechnung. Allerdings macht sie weiter geltend, der Umsatz mit ihren Gesellschaftern unterliege nicht der Mehrwertsteuer, da die Gesellschafter als gemeinnützige Organisationen durch kantonale Verfügungen teilweise oder vollständig (von den direkten Steuern) steuerbefreit seien, weshalb auch für eine Mehrwertsteuer auf diesen Zahlungen kein Platz sei. Die Beschwerdeführerin liess sich von der A._____ (Schreiben vom 20. Februar und 14. Mai 2007), von der C._____ (Schreiben vom 19. Februar und 15. Mai 2007) und von der B._____ (Schreiben vom 26. Februar 2007) bestätigen, dass sie die empfangenen Gelder im eigenen Namen und auf eigene Rechnung verwalte; es bestünden deshalb keine Rückforderungsansprüche oder Rückzahlungsverpflichtungen. Der Vermögensverwaltungsauftrag vom 1. März 1996 sei nie angewandt, sondern durch konkludentes Verhalten widerrufen worden. Die erwähnten Bestätigungen der drei Geldgeber wurden jedoch im Nachhinein (während des hängigen Verfahrens, nämlich kurze Zeit nach dem Erlass des Entscheides der ESTV vom 31. Januar 2007) erstellt und können daher nicht als Beweismittel Verwendung finden.

Die Darstellung der Beschwerdeführerin stimmt mit den rudimentären Unterlagen, die sich bei den Akten befinden, überein. In den Bilanzen per 31. Dezember 2002 und 31. Dezember 2003 werden die Fondseinlagen unter den Passiven aufgeführt, was bedeutet, dass es sich um eigene Rückstellungen der Beschwerdeführerin handelte. Dass die Fondseinlagen nur unter den Passiven aufgeführt wurden, zeigt, dass es sich um eigene Mittel – nicht aber unbedingt um Rückstellungen – handelt. Wenn es sich um Treuhandgelder entsprechend der Ansicht der ESTV handeln würde, wären die Fondsgelder nicht in die Bilanz aufgenommen worden (BGE 106 Ib 145 E. 3; ROLF BENZ, Handelsrechtliche und steuerrechtliche Grundsätze ordnungsmässiger Bilanzierung, Zürich 2000, S. 77). Es ist deshalb davon auszugehen, dass die Fondsmittel entsprechend den Bestätigungen der Gesellschafter der Beschwerdeführerin so zugeflossen sind, dass diese im eigenen Namen und auf eigene Rechnung drüber verfügen kann.

Damit ist aber noch nicht entschieden, ob es sich bei diesen Zuflüssen um Entgelt aus einem Leistungsaustausch zwischen den Gesellschaftern und der Beschwerdeführerin handelte, das der Mehrwertsteuer

unterliegt (vgl. oben E. 2.1). Die bei den Akten liegenden Unterlagen lassen in dieser Hinsicht keine Schlüsse zu und die ESTV hat über diese Frage auch nicht abschliessend entschieden; sie macht lediglich geltend, dass – wenn nicht von einem Treuhandverhältnis ausgegangen würde – bei Vorliegen eines Leistungsaustauschs das Entgelt der Mehrwertsteuer unterliegen würde (Einspracheentscheid vom 18. April 2005, Ziff. 2.5, Vernehmlassung vom 10. Juli 2007, Ziff. 8 und 10). Die Beschwerdeführerin ihrerseits anerkennt einen Umsatz, was allerdings noch nicht bedeutet, dass es sich um einen Leistungsaustausch im Sinn des Mehrwertsteuerrechts (vgl. oben E. 2.1) handelt. Die Vermögensverwaltung wurde jedenfalls separat abgegolten; dies ergibt sich aus aus dem Vermögensverwaltungsauftrag vom 1. März 1996, wonach die Fondsmittel grundsätzlich Eigentum der drei Gesellschafterinnen (Auftraggeberinnen) sind, die Vermögensverwaltung im Namen der Vermögensverwalterin (Beschwerdeführerin), aber auf Rechnung der Auftraggeber erfolgt (Art. VI Abs. 5 Vermögensverwaltungsvertrag).

Weil das Bundesverwaltungsgericht angesichts der vorliegenden Akten nicht in der Lage ist, ein abschliessendes Urteil über die Frage des Leistungsaustauschs (über die Vermögensverwaltung hinaus) zwischen der Beschwerdeführerin und den Gesellschaftern zu fällen, und weil die ESTV über die Frage des Leistungsaustauschs zwischen der Beschwerdeführerin und ihren Gesellschaftern nicht entschieden hat, ist der angefochtene Entscheid im Sinn dieser Erwägung aufzuheben und die Sache zur neuen Beurteilung an die ESTV zurückzuweisen (MOSER/BEUSCH/KNEUBÜHLER, a.a.O. Rz. 3.193 ff.). Mit Sicherheit führt jedoch die von der Beschwerdeführerin behauptete – aber unbewiesene – ganze oder teilweise Steuerbefreiung der Gesellschaftern (bezüglich der direkten Steuern) auf Grund kantonaler Verfügungen nicht dazu, dass die Beschwerdeführerin auf ihrem Umsatz mit den Gesellschaftern keine Mehrwertsteuer abzurechnen hätte (vgl. dazu CAMENZIND/HONAUER/VALLENDER, a.a.O, Rz. 109).

3.3 Zu prüfen ist durch die ESTV, ob die Eingangsumsätze in Ausgangsumsätze münden (vgl. Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-6152/2007 vom 21. August 2009 E. 2.3). Besteht zwischen der Beschwerdeführerin und den Gesellschaftern ein (mehrwertsteuerpflichtiger) Leistungsaustausch, kann anschliessend geprüft werden, ob die Voraussetzungen für den Vorsteuerabzug entsprechend dem Begehren der Beschwerdeführerin erfüllt sind (E. 2.2).

4.
Dem Gesagten zufolge ist die Beschwerde gutzuheissen und die Sache zur neuen Beurteilung an die ESTV zurückzuweisen. Bei diesem Verfahrensausgang haben weder die Beschwerdeführerin (Art. 63 Abs. 3 VwVG) noch die Verwaltung (Art. 63 Abs. 2 VwVG) Verfahrenskosten zu tragen. Die ESTV hat der Beschwerdeführerin eine Parteientschädigung auszurichten (Art. 64 Abs. 1 VwVG), die unter Berücksichtigung der Tatsache, dass auf die Beschwerde teilweise nicht eingetreten werden kann, im Umfang von Fr. ... zugesprochen wird.

Demnach erkennt das Bundesverwaltungsgericht:

1.
Die Beschwerde wird, soweit darauf einzutreten ist, gutgeheissen, der Einspracheentscheid vom 18. April 2007 wird aufgehoben und die Sache zur neuen Beurteilung im Sinn der Erwägungen an die Eidgenössische Steuerverwaltung zurückgewiesen.

2.
Es werden keine Verfahrenskosten erhoben. Der geleistete Kostenvorschuss von Fr. ... wird der Beschwerdeführerin nach Rechtskraft des Urteil erstattet.

3.
Die Eidgenössische Steuerverwaltung hat der Beschwerdeführerin eine Parteientschädigung von Fr. ... auszurichten.

4.
Dieses Urteil geht an:

- die Beschwerdeführerin (Gerichtsurkunde)
- die Vorinstanz (Gerichtsurkunde)

Der vorsitzende Richter: Der Gerichtsschreiber:

Markus Metz Johannes Schöpf

Rechtsmittelbelehrung:

Gegen diesen Entscheid kann innert 30 Tagen nach Eröffnung beim Bundesgericht, 1000 Lausanne 14, Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten geführt werden (Art. 82 ff., 90 ff. und 100 des Bundesgerichtsgesetzes vom 17. Juni 2005 [BGG, SR 173.110]). Die Rechtsschrift ist in einer Amtssprache abzufassen und hat die Begehren, deren Begründung mit Angabe der Beweismittel und die Unterschrift zu enthalten. Der angefochtene Entscheid und die Beweismittel sind, soweit sie die beschwerdeführende Partei in Händen hat, beizulegen (vgl. Art. 42 BGG).

Versand: