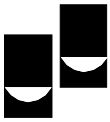
Bundesverwaltungsgericht
Tribunal administratif fédéral
Tribunale amministrativo federale
Tribunal administrativ federal



Abteilung I
A-1113/2009
{T 0/2}

Urteil vom 23. Februar 2010

Besetzung

Richter Markus Metz (Vorsitz), Richter Michael Beusch, Richter Daniel Riedo,
Gerichtsschreiber Johannes Schöpf.

Parteien

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

gegen

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

Gegenstand

Mehrwertsteuer (1. Quartal 2001 bis 3. Quartal 2003; Vermittlungsprovisionen, Auslandumsatz).

Sachverhalt:

A.
Die X._____ mit Sitz in der Schweiz hat unter anderem den Zweck der Vermögensverwaltung und Vermittlung von Anlagen. Die Gesellschaft wurde durch die Eidgenössische Steuerverwaltung (ESTV) auf den 1. Januar 2001 aufgrund ihrer erzielten Umsätze als Mehrwertsteuerpflichtige eingetragen. Da die X._____ es unterliess, Mehrwertsteuerabrechnungen einzureichen, machte die ESTV am 3. Mai 2004 mit der Ergänzungsabrechnung (EA) Nr. ... für die Steuerperioden 1. Quartal 2001 bis 3. Quartal 2003 (1. Januar 2001 bis 30. September 2003) eine provisorische Steuerforderung von Fr. ... zuzüglich 5 % Zins ab dem 31. Oktober 2002 (mittlerer Verfall) geltend und bestätigte diese Forderung, nachdem die Gesellschaft ihre Mehrwertsteuerpflicht bestritt, am 10. August 2004 mit einem formellen Entscheid. Der Mehrwertsteuerforderung der ESTV lagen ermessensweise geschätzte Vermittlungsprovisionen zugrunde, die die X._____ von der Y._____ mit Sitz in der Schweiz, Niederlassung ..., erhalten hatte.

B.
Die X._____ erhob am 7. September 2004 Einsprache mit dem Begehren, lediglich Umsätze in der Höhe von Fr. ... (inklusive Mehrwertsteuer) der Mehrwertsteuer zu unterstellen. Sie machte geltend, der Rest ihrer Umsätze sei nicht steuerbar, da er von Leistungsempfängern, die im Ausland ihren Sitz bzw. ihre wirtschaftliche Tätigkeit hätten, stamme.

C.
Mit Einspracheentscheid vom 20. Januar 2009 wies die ESTV die Einsprache ab und stellte fest, die X._____ schulde ihr für die Steuerperioden 1. Quartal 2001 bis 3. Quartal 2003 (1. Januar 2001 bis 30. September 2003) Fr. ... zuzüglich 5 % Zins ab dem 31. Oktober 2002. Sie machte geltend, es sei der X._____ nicht gelungen, die Unrichtigkeit der Schätzung zu widerlegen.

D.
Die X._____ (Beschwerdeführerin) erhebt mit Eingabe vom 20. Februar 2009 beim Bundesverwaltungsgericht mit dem gleichen Begehren und gleicher Begründung wie in der Einsprache vom 7. September 2004 Beschwerde gegen den Einspracheentscheid. Sie

legt der Beschwerde ein Muster eines Portfolio Management-Auftrags bei, den sie mit einem im Ausland ansässigen Investor abschliesse, der damit gleichzeitig die Y._____ beauftrage, zu Lasten seines Kontos ihr 5 % des Anlagevolumens zu überweisen. Da einzelne Kommissionsabrechnungen nicht existierten, könne sie solche logischerweise auch nicht einreichen. Sie sei auch nicht in der Lage, dem Gericht die Namen der ausländischen Kunden im Detail zu liefern, da ihre Akten von der ... beschlagnahmt worden seien. Einer Gutschrift vom 6. Januar 2003 über Euro ... könnten die Namen der Auftraggeber entnommen werden; es handle sich dabei um nachweisbar im Ausland ansässige Finanzberater. Sie erachte die Ausführung der ESTV, die Beschwerdeführerin habe einen etwaigen sich aus der Ermessenseinschätzung ergebenden Nachteil selber verursacht, als unfair, verfüge sie doch (durch die Beschlagnahme) über keinerlei brauchbare Unterlagen, mit welchen sie ihre Argumente hätte untermauern können.

E.
In ihrer Vernehmlassung vom 17. September 2009 beantragt die ESTV die kostenpflichtige Abweisung der Beschwerde und macht im Wesentlichen geltend, die im Inland ansässige Y._____ sei Leistungsempfängerin der von der Beschwerdeführerin erbrachten Dienstleistungen, nämlich das Zuführen von Kunden.

F.
Auf die übrigen entscheidrelevanten Vorbringen der Verfahrensparteien wird im Rahmen der Erwägungen eingegangen.

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 ESTV ist eine Behörde im Sinne von Art. 33 VGG. Das Bundesverwaltungsgericht ist daher für die Beurteilung der vorliegenden Beschwerde zuständig.

1.2 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 Sachverhaltes (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, Rz. 2.149 ff.; Ulrich Häfelin/Georg Müller/Felix Uhlmann, Allgemeines Verwaltungsrecht, 5. Aufl., Zürich 2006, Rz. 1758 ff.).

1.3

1.3.1 Am 1. Januar 2010 ist das (neue) Bundesgesetz vom 12. Juni 2009 über die Mehrwertsteuer (Mehrwertsteuergesetz [MWSTG], SR 641.20) in Kraft getreten. Die bisherigen gesetzlichen Bestimmungen sowie die darauf gestützt erlassenen Vorschriften bleiben grundsätzlich weiterhin auf alle während ihrer Geltungsdauer eingetretenen Tatsachen und entstandenen Rechtsverhältnisse anwendbar (Art. 112 Abs. 1 MWSTG).

1.3.2 Art. 113 Abs. 3 MWSTG bestimmt, dass unter Vorbehalt von Art. 91 MWSTG das neue Verfahrensrecht auf sämtliche im Zeitpunkt des Inkrafttretens des (neuen) Mehrwertsteuergesetzes hängigen Verfahren anwendbar ist. Zur Auslegung dieser Bestimmung kann Folgendes festgehalten werden:

1.3.2.1 Den Materialien kann diesbezüglich nichts entnommen werden, da die Bestimmung im Entwurf des Bundesrats noch nicht enthalten war, sondern von der ständerätlichen Kommission vorgeschlagen und vom Parlament ohne Diskussion angenommen wurde.

1.3.2.2 Aufgrund der Gesetzessystematik ist vorab anzunehmen, dass grundsätzlich der ganze 5. Titel ("Verfahrensrecht für die Inland- und die Bezugssteuer") des (neuen) Mehrwertsteuergesetzes von Art. 113 Abs. 3 MWSTG erfasst sein soll (so auch Pascal Mollard/Xavier Oberson/Anne Tissot Benedetto, Traité TVA, Basel 2009, S. 1235 Rz. 669). Getreu dem Wortlaut ist Art. 113 Abs. 3 MWSTG jedoch so zu interpretieren, dass er nur für eigentliches "Verfahrensrecht" Geltung beansprucht. Die sofortige Anwendbarkeit ist damit ausgeschlossen, wenn eine Norm des 5. Titels sich nicht unter den Begriff "Verfahrensrecht" subsumieren lässt.

1.3.3 In die Auslegung einzubeziehen ist auch Art. 112 MWSTG und das Verbot der Rückwirkung von materiellem Recht:

1.3.3.1 Zur Bestimmung des anwendbaren materiellen Rechts ist, auch wenn während einem hängigen Rechtsmittelverfahren das Gesetz ändert, grundsätzlich auf den Zeitpunkt abzustellen, in welchem die relevanten Tatsachen sich ereignet haben (statt vieler: BGE 119 Ib 103 E. 5; BVGE 2007/25 E. 3.1). Das – aus der Bundesverfassung der Schweizerischen Eidgenossenschaft vom 18. April 1999 (BV, SR 101) abgeleitete – Rückwirkungsverbot wird verletzt, wenn entgegen diesen Regeln bei der Anwendung des neuen materiellen Rechts an einen Sachverhalt angeknüpft wird, der in der Vergangenheit liegt und vor Erlass des Gesetzes abgeschlossen wurde (BGE 122 II 113 E. 3b/dd; 107 Ib 196 E. 3b; hierzu und zu den Ausnahmen vom Rückwirkungsverbot: BGE 122 V 408 E. 3b; 119 Ia 254 E. 3b; BVGE 2007/25 E. 3.1 mit weiteren Hinweisen). Art. 112 MWSTG gibt diese allgemeinen Grundsätze wieder, wobei unter mehrwertsteuerlichen Gesichtspunkten der Zeitpunkt der Leistung den massgeblichen, über das anwendbare Recht entscheidenden Sachverhalt darstellt (Art. 112 Abs. 2 und 3 MWSTG), wie dies bereits im Übergangsrecht zum aMWSTG (Mehrwertsteuergesetz vom 2. September 1999 [aMWSTG, AS 2000 1300]) und zur MWSTV (Verordnung vom 22. Juni 1994 über die Mehrwertsteuer [MWSTV, AS 1994 1464]) der Fall war (vgl. BGE 123 II 385 E. 9a; Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-1350/2006 vom 15. November 2007 E. 2.1; A-1395/2006 vom 31. August 2007 E. 2.2, je mit Hinweisen). Eine Rückwirkung des materiellen Rechts ist (unter Vorbehalt der Sonderregeln von Art. 113 Abs. 1 und 2 MWSTG) nicht vorgesehen. Aus den allgemeinen Regeln und Art. 112 MWSTG ergibt sich demnach, dass für die Anwendbarkeit des materiellen Rechts ausschliesslich auf die Verwirklichung des Sachverhalts, genauer auf den Zeitpunkt der Leistung abzustellen ist, dies unabhängig vom Verfahrensstand.

1.3.3.2 Diese das materielle Recht betreffenden Grundsätze darf Art. 113 Abs. 3 MWSTG nicht vereiteln. Dass via Art. 113 Abs. 3 MWSTG die rückwirkende Anwendung von bisherigem materiellem Recht ermöglicht werden sollte, kann nämlich Art. 113 Abs. 3 MWSTG nicht entnommen werden und ist auch nicht anzunehmen. Hinzu kommt, dass das Verfahrensrecht im Verhältnis zum materiellen Recht eine bloss dienende Funktion hat; es dient primär der Durchsetzung

des materiellen Rechts (vgl. ALFRED KÖLZ/ISABELLE HÄNER, Verwaltungsverfahren und Verwaltungsrechtspflege des Bundes, 2. Aufl., Zürich 1998, S. 30 f.). Bei der Anwendung von Art. 113 Abs. 3 MWSTG ist folglich darauf zu achten, dass es mit der Anwendung neuen Verfahrensrechts nicht gleichzeitig zu einer Anwendung von neuem materiellen Recht auf altrechtliche Sachverhalte (Umsätze vor 2010), und damit zu einer unzulässigen Rückwirkung, kommt. Im Einzelnen ergeben sich folgende Konsequenzen: Art. 113 Abs. 3 MWSTG ist eher restriktiv und – wie sich schon aus dem Wortlaut ergibt (oben E. 1.3.2) – nur auf eigentliche Verfahrensbestimmungen anzuwenden. Soweit eine "verfahrensrechtliche Norm" folglich einen Begriff des materiellen Rechts verwendet, so wäre diesbezüglich das alte materielle Recht massgeblich. Nur der verfahrensrechtliche Teil der neuen Norm dürfte sofort angewendet werden. Sollte eine solche Differenzierung nicht möglich sein, etwa wenn eine neue Verfahrensbestimmung die Anwendung von neuem materiellem Recht geradezu bedinge, müsste – trotz Art. 113 Abs. 3 MWSTG – auf die sofortige Anwendung der verfahrensrechtlichen Norm verzichtet werden.

1.3.4 Weiter ist zu erwähnen, dass Art. 113 Abs. 3 MWSTG grundsätzlich dem allgemeinen prozessrechtlichen Grundsatz entspricht, wonach neue Verfahrensvorschriften, soweit nicht anders lautende Übergangsnormen existieren, auf hängige Verfahren in der Regel sofort anwendbar sind, auch wenn sich der in Frage stehende Sachvorhalt vor Inkrafttreten des neuen Rechts ereignet hat (BGE 132 V 368 E. 2.1; 130 V 1 E. 3.2 mit weiteren Hinweisen; 130 II 270 E. 1.2.1; 126 III 431 E. 2b; 113 Ia 412 E. 6; 111 V 46; ASA 67 409 E. 3; Urteile des Bundesgerichts 2A.68/2003 vom 31. August 2004 E. 9; 2A.649/2006 vom 18. Januar 2007 E. 2; 2A.701/2005 vom 9. August 2006 E. 2; BVGE 2007/28 E. 1; ebenso die Lehre: ALFRED KÖLZ, Intertemporales Verwaltungsrecht, Zeitschrift für schweizerisches Recht [ZSR] 1983 II S. 222; KÖLZ/HÄNER, a.a.O., S. 29 Rz. 79; PIERRE MOOR, Droit administratif, Band I, 2. Aufl., Bern 1994, S. 171; HÄFELIN/MÜLLER/UHLMANN, a.a.O. Rz. 327a mit Hinweisen; ANDRÉ MOSER/MICHAEL BEUSCH/LORENZ KNEUBÜHLER, Prozessieren vor dem Bundesverwaltungsgericht, Basel 2008, Rz. 2.203). Es ist davon auszugehen, dass Art. 113 Abs. 3 MWSTG grundsätzlich lediglich dieses prozessrechtliche Prinzip wiedergibt, und keinen darüber hinausgehenden Gehalt aufweist. Auch insofern rechtfertigt sich eine Begrenzung von Art. 113 Abs. 3 MWSTG auf eigentliches Verfahrensrecht.

1.3.5 Insgesamt ergibt sich also eine eher restriktive Auslegung von Art. 113 Abs. 3 MWSTG, indem strikte nur Verfahrensnormen sofort anzuwenden sind, und es dabei nicht zu einer Anwendung von neuem materiellem Recht auf altrechtliche Sachverhalte kommen darf. Das vorliegende Verfahren untersteht deshalb in materieller Hinsicht dem aMWSTG.

2.

2.1 Die Veranlagung und Entrichtung der Mehrwertsteuer erfolgt nach dem Selbstveranlagungsprinzip (Art. 46 f. aMWSTG; vgl. ERNST BLUMENSTEIN/PETER LOCHER, System des schweizerischen Steuerrechts, 6. Aufl., Zürich 2002, S. 421 ff.). Dies bedeutet, dass der Steuerpflichtige selbst und unaufgefordert über seine Umsätze und Vorsteuern abzurechnen und innerhalb von 60 Tagen nach Ablauf der Abrechnungsperiode den geschuldeten Mehrwertsteuerbetrag (Steuer vom Umsatz abzüglich Vorsteuern) an die ESTV abzuliefern hat. Die ESTV ermittelt die Höhe des geschuldeten Mehrwertsteuerbetrages nur dann an Stelle des Steuerpflichtigen, wenn dieser seinen Pflichten nicht nachkommt (ALOIS CAMENZIND/NIKLAUS HONAUER/KLAUS A. VALLENDER, Handbuch zum neuen Mehrwertsteuergesetz [MWSTG], 2. Aufl., Bern 2003, Rz. 1680 ff.). Der Steuerpflichtige hat seine Mehrwertsteuerforderung selbst festzustellen; er ist allein für die vollständige und richtige Versteuerung seiner steuerbaren Umsätze und für die korrekte Ermittlung der Vorsteuer verantwortlich (vgl. schon Kommentar des Eidgenössischen Finanzdepartementes zur MWSTV [Kommentar EFD], S. 38). Ein Verstoss des Mehrwertsteuerpflichtigen gegen diesen Grundsatz ist als schwerwiegend anzusehen, da er durch das Missachten dieser Vorschrift die ordnungsgemässe Erhebung der ihn betreffenden Mehrwertsteuer gefährdet (Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-1634/2006 vom 31. März 2009 E. 3.4, A-1527/2006 vom 6. März 2008 E. 2.1, A-1406/2006 vom 30. Januar 2008 E. 2.1 mit weiteren Hinweisen).

2.2 Liegen keine oder nur unvollständige Aufzeichnungen vor, oder stimmen die ausgewiesenen Ergebnisse mit dem wirklichen Sachverhalt offensichtlich nicht überein, so nimmt die ESTV nach Art. 60 aMWSTG (bzw. dem gleichlautenden Art. 79 MWSTG) eine Schätzung nach pflichtgemässem Ermessen vor. Eine Ermessenstaxation ist somit immer dann nötig, wenn eine steuerpflichtige Person ihren Obliegenheiten zur Mitwirkung nicht ordnungsgemäss nachkommt und entweder überhaupt keine oder aber unvollständige oder ungenügende

Aufzeichnungen führt (DIETER METZGER, Kurzkommentar zum Mehrwertsteuergesetz, Bern 2000, S. 190 Rz. 1). Die Ermessenseinschätzung ist deshalb auch logische Folge von Art. 62 aMWSTG, der die ESTV beauftragt, die Erfüllung der den Mehrwertsteuerpflichtigen obliegenden Pflichten zu überprüfen (Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-1549/2006 vom 16. Mai 2008 E. 2.3; PASCAL MOLLARD, TVA et taxation par estimation, veröffentlicht in Archiv für Schweizerisches Abgaberecht [ASA] 69 S. 519).

2.3 Sind die Voraussetzungen für eine Ermessenstaxation erfüllt, ist die ESTV nicht nur berechtigt, sondern verpflichtet, eine solche nach pflichtgemässem Ermessen vorzunehmen. Die Fälle, in denen die Steuerpflichtigen ihre Mitwirkungspflichten nicht wahrnehmen und keine, unvollständige oder ungenügende Aufzeichnungen über ihre Umsätze führen, dürfen keine Steuerausfälle zur Folge haben (Urteil des Bundesgerichts 2A.552/2006 vom 1. Februar 2007 E. 3.2: Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-1549/2006 vom 16. Mai 2008 E. 3.2).

Die ESTV hat diejenige Schätzungsmethode zu wählen, die den individuellen Verhältnissen im Betrieb der Mehrwertsteuerpflichtigen soweit als möglich Rechnung trägt, auf plausiblen Angaben beruht und deren Ergebnis der wirklichen Situation möglichst nahe kommt (Urteile des Bundesgerichts 2C_426/2007 vom 22. November 2007 E. 3.2, 2A.253/2005 vom 3. Februar 2006 E. 4.1, vom 29. August 1991, veröffentlicht in ASA 61 S. 819 E. 3a, vom 4. Mai 1983, veröffentlicht in ASA 52 S. 238 E. 4). Die Ermessensveranlagung hat somit zum Ziel, den tatsächlichen Gegebenheiten möglichst gerecht zu werden. Es haftet ihr deshalb eine gewisse Unsicherheit an, die der Mehrwertsteuerpflichtige aufgrund seiner Pflichtverletzung jedoch selber zu vertreten hat (Urteil des Bundesgerichts 2A.437/2005 vom 3. Mai 2006 E. 3.2; Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-1523/2006 vom 10. Dezember 2008 E. 2.3.3, A-1526/2006 vom 28. Januar 2008 E. 3.3 und 3.4, A-1531/2006 vom 10. Januar 2008 E. 2.5.1 mit Hinweisen). Ein pflichtgemässes Ermessen schliesst auch ein, dass die ESTV in zumutbarem Rahmen Auskünfte, Nachweise und Belege bei Dritten einholt (METZGER, a.a.O., S. 190 Rz. 3). Im Weiteren ist dem Mehrwertsteuerpflichtigen Gelegenheit zur Stellungnahme zu geben und Akteneinsicht zu gewähren (vgl. Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-1549/2006 vom 16. Mai 2008 E. 4.1).

2.4 Das Bundesverwaltungsgericht auferlegt sich bei der Überprüfung von zulässigerweise erfolgten Ermessensveranlagungen eine gewisse Zurückhaltung (Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-1596/2006 vom 2. April 2009 E. 2.5.3; vgl. auch Urteil des Bundesgerichts 2C_426/2007 vom 22. November 2007 E. 4.3). Ob indessen die Voraussetzungen für die Vornahme einer Ermessensveranlagung gegeben sind, überprüft das Bundesverwaltungsgericht uneingeschränkt (Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-1523/2006 vom 10. Dezember 2008 E. 2.2, A-1475/2006 vom 20. November 2008 E. 2.1, A-1406/2006 vom 30. Januar 2008 E. 1.3 mit weiteren Hinweisen).

2.5 Sind die Voraussetzungen einer Ermessenstaxation erfüllt, obliegt es dem Mehrwertsteuerpflichtigen, den Beweis für die Unrichtigkeit der Schätzung zu erbringen (Urteile des Bundesgerichts 2C_582/2007 vom 1. September 2009, E. 3, 2C_171/2008 vom 30. Juli 2008 E. 4.3, 2A.437/2005 vom 3. Mai 2006 E. 3.3). Aufgrund der Zurückhaltung bei der Überprüfung der zulässigerweise erfolgten Ermessensveranlagung (E. 2.4) nimmt das Bundesverwaltungsgericht erst dann eine Korrektur der erstinstanzlichen Schätzung vor, wenn der Mehrwertsteuerpflichtige den Nachweis dafür erbringt, dass der Vorinstanz bei der Schätzung erhebliche und offensichtliche Ermessensfehler unterlaufen sind (Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-140/2008 vom 30. Oktober 2009 E. 4.3, A-4360/2007 vom 3. Juli 2009 E. 5.2, A-1425/2006 vom 6. November 2008 E. 2, A-1527/2006 vom 6. März 2008 E. 2.4 mit weiteren Hinweisen).

3.

3.1 Der Mehrwertsteuer unterliegen unter anderem im Inland gegen Entgelt erbrachte Lieferungen und Dienstleistungen (Art. 5 Bst. a und b aMWSTG). Dabei gilt jede Leistung, die keine Lieferung eines Gegenstands ist, als Dienstleistung (Art. 7 Abs. 1 aMWSTG). Ob eine Dienstleistung im Inland erbracht wird oder nicht, regeln die Vorschriften über den Dienstleistungsort.

3.2 Gemäss Art. 14 Abs. 1 aMWSTG gilt als Ort einer Dienstleistung unter dem Vorbehalt der Absätze 2 und 3 der Ort, an dem die dienstleistende Person den Sitz ihrer wirtschaftlichen Tätigkeit oder eine Betriebsstätte hat, von wo aus die Dienstleistung erbracht wird, oder in Ermangelung eines solchen Sitzes oder einer solchen Betriebsstätte ihr Wohnort oder der Ort, von dem aus sie tätig wird. In Art. 14 Abs. 2 aMWSTG werden Spezialfälle aufgelistet, bei denen für die Be-

stimmung des Orts der Dienstleistungen unter anderem auf den Ort der gelegenen Sache abgestellt wird oder der Tätigkeitsort massgebend ist. Die in Art. 14 Abs. 3 aMWSTG unter den Bst. a bis h aufgezählten Dienstleistungen gelten hingegen als an dem Ort ausgeführt, an dem der Empfänger den Sitz seiner wirtschaftlichen Tätigkeit oder eine Betriebsstätte hat, für welche die Dienstleistungen erbracht werden, oder in Ermangelung eines solchen Sitzes oder einer solchen Betriebsstätte am Wohnort oder am Ort, von dem aus er tätig wird. Im Gegensatz zu Art. 14 Abs. 1 aMWSTG wird somit nicht auf den Sitzort des Dienstleistungserbringers, sondern desjenigen des Dienstleistungsempfängers abgestellt (Empfängerortsprinzip). Dies deshalb, da bei den in diesem Absatz aufgeführten Dienstleistungen der Ort des Verbrauchs im Normalfall mit dem Empfängerort zusammenfällt (Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-1418/2006 vom 14. Mai 2008 E. 4.3, A-1416/2006 vom 27. September 2007 E. 2.2.1; CAMENZIND/HONAUER/VALLENDER, a.a.O., Rz. 600; METZGER, a.a.O., S. 44 Rz. 10). Zu den Dienstleistungen, welche am Ort des Empfängers als erbracht gelten, gehören insbesondere auch die Leistungen von Beratern, Vermögensverwaltern, Treuhändern und Anwälten, Managementdienstleistungen sowie sonstige ähnliche Leistungen (Art. 14 Abs. 3 Bst. c aMWSTG).

3.3 Art. 14 Abs. 3 aMWSTG verwirklicht das im grenzüberschreitenden Waren- und Dienstleistungsverkehr geltende Bestimmungslandprinzip. Dieses Prinzip besagt, dass eine Leistung dort besteuert wird, wo sie konsumiert und verbraucht wird (Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-1361/2006 vom 19. Februar 2007 E. 5.4; Entscheide der Eidgenössischen Steuerrekurskommission [SRK] vom 31. Mai 2001, veröffentlicht in Verwaltungspraxis der Bundesbehörden [VPB] 65.105 E. 3d/aa, vom 2. November 2004, veröffentlicht in VPB 69.64 E. 2b; JÖRG R. BÜHLMANN, in mwst.com, Basel/Genf/München 2000, Vorbemerkung zu Art. 19 Rz. 1; DANIEL RIEDO, Vom Wesen der Mehrwertsteuer als allgemeine Verbrauchsteuer und von den entsprechenden Wirkungen auf das schweizerische Recht, Bern 1999, S. 62). Das Bestimmungslandprinzip, das die Befreiung der Exporte und die Belastung der Importe respektive die Verlagerung des Orts der Leistung in das Bestimmungsland verlangt, kann als Ausfluss des Grundsatzes der Wettbewerbsneutralität bewertet werden (CAMENZIND/HONAUER/VALLENDER, a.a.O., Rz. 68; XAVIER OBERSON, Les principes directeurs et constitutionnels régissant la taxe sur la valeur ajoutée,

veröffentlicht in Revue de droit administratif et de droit fiscal [RDAF] 1997 II S. 38).

3.4

3.4.1 Wenn ein Mehrwertsteuerpflichtiger geltend macht, es liege eine Steuerbefreiung nach Art. 15 Abs. 2 Bst. l aMWSTG vor, oder der Ort der Dienstleistung befinde sich gemäss Art. 14 Abs. 3 aMWSTG im Ausland, trägt er hierfür die Beweislast. Art. 20 Abs. 1 Satz 3 aMWSTG bzw. Art. 16 Abs. 1 Satz 2 MWSTV konkretisieren diese allgemeine Regel und verlangen einen buch- und belegmässigen Nachweis (zu Art. 15 Abs. 2 Bst. l MWSTV: Urteil des Bundesgerichts 2A.534/2004 vom 18. Februar 2005 E. 4.1; Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-1367/2006 vom 2. Juni 2008 E. 4.2; zu Art. 14 Abs. 3 aMWSTG: Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-1505/2006 vom 25. September 2008 E. 3.1.4.1; A-1418/2006 vom 14. Mai 2008 E. 5.2; zu MWSTV sowie aMWSTG: Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-1416/2006 vom 27. September 2007 E. 3.2).

3.4.2 Die ESTV hat die Anforderungen an den Nachweis betreffend Art. 20 Abs. 1 Satz 3 aMWSTG bzw. Art. 16 Abs. 1 Satz 2 MWSTV festgelegt (Wegleitung 1997 Rz. 567 f., Wegleitungen 2001 und 2008 zur Mehrwertsteuer Rz. 388 f.). Danach werden verlangt: Fakturakopien, Zahlungsbelege und schriftliche Vollmachten (Treuhänder, Rechtsanwälte, Notare etc.) sowie Verträge und Aufträge, sofern solche erstellt oder abgeschlossen wurden. Aus diesen Unterlagen muss Folgendes zweifelsfrei hervorgehen: Name/Firma, Adresse sowie Wohnsitz/Sitz des Abnehmers oder Kunden (Klienten), ferner detaillierte Angaben über die Art und Verwendung der erbrachten Leistungen. Darüber hinaus kann die ESTV zusätzliche Belege wie beispielsweise eine amtliche Bescheinigung des ausländischen Ansässigkeitsstaats verlangen, wenn Zweifel daran bestehen, ob der Leistungsempfänger tatsächlich einen ausländischen Geschäfts- oder Wohnsitz hat (Wegleitung 2001 Rz. 389). Das Bundesgericht bestätigte mehrfach diese Verwaltungspraxis (BGE 133 II 153 E. 5.2; Urteile des Bundesgerichts 2A.478/2005 vom 8. Mai 2006 E. 4.4, 2A.546/2003 vom 14. März 2005 E. 2.2, 2A.534/2004 vom 18. Februar 2005 E. 4.2, 2A.507/2002 vom 31. März 2004 E. 3.4; siehe auch Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-1418/2006 vom 14. Mai 2008 E. 5.3 mit Hinweisen).

3.4.3 Am Gesagten ändert sich aufgrund von Art. 113 Abs. 3 und Art. 81 MWSTG nichts.

3.4.3.1 Art. 113 Abs. 3 MWSTG bezieht sich einzig auf eigentliches Verfahrensrecht und darf nicht zur rückwirkenden Anwendung von materiellem Recht führen (vgl. oben E. 1.3.5). Art. 20 Abs. 1 Satz 3 aMWSTG bzw. Art. 16 Abs. 1 Satz 2 MWSTV verlangen als Voraussetzung für eine bestimmte Rechtsfolge bestimmte Beweise, und sind mit dem (alten) materiellen Recht eng verknüpft. Sie fallen deswegen nicht unter den Anwendungsbereich von Art. 113 Abs. 3 MWSTG. Erst recht vermag Art. 81 MWSTG, der keine intertemporalrechtliche Regel enthält, an der Anwendbarkeit von Art. 20 Abs. 1 Satz 3 aMWSTG bzw. Art. 16 Abs. 1 Satz 2 MWSTV auf altrechtliche Sachverhalte etwas zu ändern.

3.4.3.2 Hinzu kommt, dass es sich auch nach der Rechtsprechung des Bundesverwaltungsgerichts bei Art. 20 Abs. 1 Satz 3 aMWSTG bzw. Art. 16 Abs. 1 Satz 2 MWSTV um Bestimmungen handelt, die eine ausgesprochen enge Verknüpfung zum materiellen Recht aufweisen. Dies wurde im Zusammenhang mit der Anwendbarkeit von Art. 45a der (alten) Verordnung vom 29. März 2000 zum Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer (aMWSTGV, AS 2000 1347) festgehalten, der einzig Formmängel, nicht aber materiellrechtliche Vorschriften und materiellrechtliche Mängel betrifft (statt vieler: BVGE 2007/25 E. 6; Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-6048/2008 vom 10. Dezember 2009 E. 3.3; A-7522/2006 vom 15. Dezember 2009 E. 2.5.1, je mit Hinweisen). Die Rechtsprechung hielt fest, da es sich bei Art. 20 Abs. 1 Satz 3 aMWSTG bzw. Art. 16 Abs. 1 Satz 2 MWSTV um materiellrechtliche Bestimmungen handle, vermöge Art. 45a aMWSTGV diese nicht zu tangieren (Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-1505/2006 vom 25. September 2008 E. 3.2.3; A-1344/2006 vom 11. September 2007 E. 3.3.4, 4.4; A-1416/2006 vom 27. September 2007 E. 4.4; A-1367/2006 vom 2. Juni 2008 E. 5.3; A-1418/2006 vom 14. Mai 2008 E. 7.3).

3.4.3.3 Zusammenfassend sind die gesetzlichen Beweisvorschriften von Art. 20 Abs. 1 aMWSTG bzw. Art. 16 Abs. 1 MWSTV – und die zugehörige Praxis, soweit sie von der Rechtsprechung bereits geschützt wurde, oder sonst als richtige Auslegung der gesetzlichen Vorgabe betrachtet werden kann – nach wie vor auf Sachverhalte, die

dem alten Recht unterstehen, anwendbar. Dies gilt, da Art. 113 Abs. 3 MWSTG nicht zur Anwendung kommt, auch für noch hängige Fälle.

4.
Im vorliegenden Fall macht die Beschwerdeführerin geltend, sie habe in der fraglichen Periode (1. Januar 2001 bis 30. September 2003) lediglich einen Umsatz von Fr. ... (inkl. Mehrwertsteuer) in der Schweiz erzielt; der übrige Umsatz sei mit Kunden mit Sitz im Ausland erwirtschaftet worden und unterliege deshalb nicht der Mehrwertsteuer. Sie stellt nicht grundsätzlich in Frage, dass die ESTV zum Erlass einer Ermessenstaxation (vgl. E. 2) berechtigt und verpflichtet gewesen ist, und hat die von ihr geltend behaupteten mehrwertsteuerbefreiten Leistungen in das Ausland nachzuweisen (E. 3.4 und 4.2).

4.1 Als Basis der Ermessenstaxation hat die ESTV eine Auskunft der kantonalen Steuerverwaltung vom 14. April 2003 (amtliche Beilagen Nr. 20) verwendet, wonach die Beschwerdeführerin im Jahr 2001 für die Vermittlung von Finanzanlagen Provisionen von rund Fr. ... erhalten habe. Diese Auskunft stimmt mit der Erfolgsrechnung der Beschwerdeführerin über die Zeit vom 1. Januar bis 31. Dezember 2001 (amtliche Beilagen Nr. 11) überein, die einen Dienstleistungsertrag von Fr. ... für Kommissionen und Retrozessionen ausweist. Die Erfolgsrechnung vom 1. Januar bis 31. Dezember 2003 (amtliche Beilagen Nr. 1) weist einen Dienstleistungsertrag von Fr. ... aus. Für das Jahr 2002 liegt keine entsprechende Erfolgsrechnung bei den Akten. Die Beschwerdeführerin behauptet in ihrer Beschwerde nicht – und noch viel weniger weist sie in irgendeiner Form nach –, dass ihre Betriebserträge 2001 und 2003 nicht den erwähnten Zahlen in den Akten der ESTV entsprächen und sie behauptet auch nicht, ihr Dienstleistungsertrag im Jahr 2002 habe wesentlich davon abgewichen. Die Voraussetzungen der Ermessenstaxation (E. 2.2) waren erfüllt und die ESTV durfte ohne Weiteres zur Berechnung der provisorischen Mehrwertsteuerforderung für den Zeitraum vom 1. Januar 2001 bis zum 30. September 2003 von einem jährlichen (durchschnittlichen) Dienstleistungsertrag von Fr. ... ausgehen.

4.2 Was die Behauptung der Beschwerdeführerin anbelangt, sie habe einen grossen Teil ihres Umsatzes mit Kunden mit Sitz im Ausland gemacht und sei dafür nicht mehrwertsteuerpflichtig, ist aufgrund der bei den Akten liegenden Unterlagen das Folgende auszuführen. Das

als Beilage zur Beschwerde eingereichte Muster des Auftrags "Portfolio Management X._____" wurde möglicherweise in dieser Form zwischen der Beschwerdeführerin und einem Investor verwendet. Nicht nachgewiesen hat die Gesellschaft, mit welchen Kunden konkret Verträge dieser Art abgeschlossen worden sind. Keinerlei Nachweis wurde von ihr erbracht, ob solche Verträge nur oder vorwiegend mit Kunden mit Sitz im Ausland abgeschlossen wurden. Mit diesem Blanko-Vertragsformular vermag die Beschwerdeführerin den von ihr behaupteten Auslandumsatz nicht nachzuweisen (vgl. E. 3.4). Überdies hätte es sich bei den Zahlungen der Y._____ aufgrund eines solchen Vertrags auch nicht um Retro-Vergütungen gehandelt.

Die Y._____ leistete der Beschwerdeführerin jeweils und regelmässig eine "Retro-Vergütung" mit dem Vermerk "Besten Dank für die Vermittlung Ihrer Kunden". Die Vergütung verstand sich bei den Rechnungsbeträgen in Schweizerfranken immer inklusive der Mehrwertsteuer, wogegen die Courtage-Retro-Zessionen in Euro jeweils ohne Mehrwertsteuer abgerechnet wurden (vgl. Beschwerdebeilage und amtliche Akten Nr. 10 und 20). Daraus erhellt eindeutig, dass die Beschwerdeführerin der in der Schweiz ansässigen Y._____ durch die Vermittlung von Kunden mit Sitz im In- oder Ausland für die Vermögensverwaltung eine entgeltliche Dienstleistung erbracht hat und der daraus erzielte Umsatz der Mehrwertsteuer unterliegt (E. 3.1).

An diesem Ergebnis vermag auch die Bestätigung der Y._____ vom 26. Januar 2006 (amtliche Beilagen Nr. 5) nichts zu ändern. Die Beschwerdeführerin hat beispielsweise durch Fakturakopien, Zahlungsbelege und schriftliche Vollmachten (Treuhänder, Rechtsanwälte, Notare etc.) sowie Verträge und Aufträge, sofern solche erstellt oder abgeschlossen wurden, oder andere geeignete Mittel den Nachweis zu erbringen, dass der Ort der Dienstleistung im Ausland war (E. 3.4.2). Aus diesen Unterlagen müssen Name/Firma, Adresse sowie Wohnsitz/Sitz des Abnehmers oder Kunden (Klienten) und ferner detaillierte Angaben über die Art und Verwendung der erbrachten Leistungen zweifelsfrei hervorgehen. Die Beschwerdeführerin hat keinerlei solche oder wenigstens andere relevante Nachweise erbracht. Dabei wäre es ihr auch möglich und zumutbar gewesen, allenfalls bei Untersuchungsbehörden beschlagnahmte Akten zu kopieren und der ESTV oder dem Bundesverwaltungsgericht einzureichen. Schliesslich erbringt auch die von der Beschwerdeführerin ein-

gereichte Gutschriftsanzeige der Y._____ vom 6. Januar 2003 keinerlei Beweis, dass die betreffenden Auftraggeber im Ausland ansässig waren oder dort die Dienstleistungen der Beschwerdeführerin erhalten haben. Auch die Bestätigung der Y._____ vom 10. März 2009, die ebenfalls von der Beschwerdeführerin dem Bundesverwaltungsgericht vorgelegt wurde, enthält zwar eine Aufschlüsselung nach "Retro-Zahlungen" für Kunden aus verschiedenen ausländischen Staaten, doch handelt es sich jeweilen um Summen für einzelne Geschäftsjahre. Dazu kommt, dass diese Information seitens der Y._____ unverbindlich und unter Ausschluss jeglicher Haftung erteilt worden ist. Alle diese Unterlagen enthalten nicht die geforderten detaillierten Informationen über die Kunden und die erbrachten Leistungen. Es ist deshalb davon auszugehen, dass die Beschwerdeführerin ihren gesamten Umsatz im Inland erbracht und dafür Mehrwertsteuern abzuliefern hat.

5.
Dem Gesagten zufolge ist die Beschwerde abzuweisen. Die Verfahrenskosten in Höhe von Fr. ... sind der Beschwerdeführerin aufzuerlegen (Art. 63 Abs. 1 VwVG) und mit dem geleisteten Kostenvorschuss von Fr. ... zu verrechnen. Eine Parteientschädigung an die Beschwerdeführerin ist nicht zuzusprechen (Art. 64 Abs. 1 VwVG bzw. Art. 7 Abs. 1 des Reglements vom 21. Februar 2008 über die Kosten und Entschädigungen vor dem Bundesverwaltungsgericht [VGKE, SR 173.320.2] e contrario).

Demnach erkennt das Bundesverwaltungsgericht:

1.
Die Beschwerde wird abgewiesen.

2.
Die Verfahrenskosten von Fr. ... werden der Beschwerdeführerin auferlegt. Sie werden mit dem geleisteten Kostenvorschuss von Fr. ... verrechnet.

3.
Eine Parteientschädigung wird nicht ausgerichtet.

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: