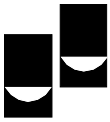
Bundesverwaltungsgericht
Tribunal administratif fédéral
Tribunale amministrativo federale
Tribunal administrativ federal



Abteilung I
A-1505/2006
{T 0/2}

Urteil vom 25. September 2008

Besetzung

Richter Pascal Mollard (Vorsitz),
Richter Thomas Stadelmann, Richter Daniel Riedo,
Gerichtsschreiberin Jeannine Müller.

Parteien

X._____,
Beschwerdeführerin,

gegen

Eidgenössische Steuerverwaltung,
Hauptabteilung Mehrwertsteuer, 3003 Bern,
Vorinstanz.

Gegenstand

Mehrwertsteuer (1. Quartal 2001 - 3. Quartal 2003); Ort der Dienstleistung.

Sachverhalt:

A.
X._____ (im Nachfolgenden auch Steuerpflichtige genannt) ist seit dem 1. Januar 1995 bei der Eidgenössischen Steuerverwaltung (ESTV) im Register der Mehrwertsteuerpflichtigen eingetragen. Im Januar 2004 führte die ESTV eine Kontrolle durch. Gestützt auf deren Ergebnis erhob sie für die Perioden 1. Quartal 2001 bis 3. Quartal 2003 (Zeit vom 1. Januar 2001 bis 30. September 2003) mit Ergänzungsabrechnung (EA) Nr. ... vom 30. Januar 2004 eine Steuernachforderung im Betrag von insgesamt (gerundet) Fr. 46'215.--, zuzüglich Verzugszins. Die Forderung resultierte aus dem Vorhalt, die Steuerpflichtige habe zu Unrecht die Umsätze aus der Führung des Sekretariats des Schiedsgerichts A._____ im Umfang von Fr. 560'578.-- sowie diejenigen betreffend das "C._____" im Umfang von Fr. 93'739.-- als von der Steuer befreite Dienstleistungsexporte statt als steuerbare Dienstleistungen deklariert. Mit Schreiben vom 15. Juli 2004 teilte die ESTV der Steuerpflichtigen mit, sie sei nach nochmaliger Überprüfung der Angelegenheit zum Ergebnis gelangt, dass die Leistungen für das "Schiedsgericht A._____" steuerbar seien. Hingegen stornierte sie die Steuernachforderung der EA Nr. ... bezüglich zweier Rechnungen des Jahres 2002 an das "B._____" im Umfang von Fr. 3'757.-- mit Gutschriftsanzeige (GS) Nr. ... vom 15. Juli 2004 im Betrag von Fr. 266.--.

B.
Mit Entscheid vom 31. Mai 2005 bestätigte die ESTV ihre Steuerforderung in Höhe von Fr. 45'949.--, zuzüglich Verzugszins. Am 30. Juni 2005 erhob die Steuerpflichtige Einsprache und beantragte die teilweise Aufhebung des Entscheids und die Feststellung, dass die in der EA Nr. ... erwähnten Tätigkeiten im Umfang von Fr. 560'578.--, die sich auf das B._____ beziehen, sowie im Umfang von Fr. 27'809.30, die sich auf die D._____ Limited und E._____ Limited beziehen, von der Mehrwertsteuer befreit seien. Zur Begründung trug sie im Wesentlichen vor, die Leistungen an das B._____ seien, soweit sie vor dem 5. September 2001 erbracht worden sind, als Leistungen ins Ausland zu qualifizieren. Betreffend die unter dem Titel "C._____" erbrachten Dienstleistungen führte sie aus, dass es sich um Tätigkeiten handle, welche an vier auf den ...-Inseln ansässige Gesellschaften erbracht worden seien. Bei zwei Gesellschaften liege der

Nachweis inzwischen vor, dass diese von Personen mit Domizil im Ausland beherrscht werden.

C.
Mit Einspracheentscheid vom 5. September 2005 stellte die ESTV fest, dass der Entscheid vom 31. Mai 2005 im Betrag von Fr. 4'656.75 Mehrwertsteuern, zuzüglich Verzugszins, in Rechtskraft erwachsen ist, und wies die Einsprache ab. Zudem hielt sie fest, dass die Steuerpflichtige für das 1. Quartal 2001 bis 3. Quartal 2003 zu Recht Fr. 45'949.-- Mehrwertsteuern bezahlt hat. Zur Begründung hielt sie im Wesentlichen dafür, das B._____ habe seit Beginn seiner Tätigkeit Sitz in der Schweiz gehabt. Der Ort der Leistungen liege daher in der Schweiz. Im Zusammenhang mit der Tätigkeit für das C._____ erwog die Verwaltung, aus den Rechnungen sei nicht ersichtlich, um welche Art von Leistungen es sich handle. Zudem befinde sich der Leistungsempfänger gemäss Adressierung in der Schweiz.

D.
Am 6. Oktober 2005 reicht X._____ (Beschwerdeführerin) bei der Eidgenössischen Steuerrekurskommission (SRK) Beschwerde ein und beantragt, den Einspracheentscheid teilweise aufzuheben und festzustellen, dass die in der EA Nr. 149'648 erwähnten Tätigkeiten im Umfang von Fr. 560'578.--, die sich auf das B._____ beziehen, sowie im Umfang von Fr. 27'809.30, die sich auf die D._____ Limited und E._____ Limited beziehen, von der Mehrwertsteuer befreit seien. Ihre Begründung ist mit derjenigen in der Einsprache weitgehend identisch.

Mit Vernehmlassung vom 21. November 2005 schliesst die ESTV auf Abweisung der Beschwerde.

E.
Am 8. Februar 2007 teilt das Bundesverwaltungsgericht den Verfahrensbeteiligten mit, es habe das vorliegende Verfahren zuständigkeitshalber übernommen.

Das Bundesverwaltungsgericht zieht in Erwägung:

1.

1.1 Bis zum 31. Dezember 2006 konnten Einspracheentscheide der ESTV auf dem Gebiet der Mehrwertsteuer nach Art. 44 ff. des Bundesgesetzes vom 20. Dezember 1968 über das Verwaltungsverfahren (VwVG, SR 172.021) innert 30 Tagen nach Eröffnung mit Beschwerde bei der SRK angefochten werden (aArt. 65 des Bundesgesetzes vom 2. September 1999 über die Mehrwertsteuer [MWSTG, SR 641.201], in der Fassung vom 1. Januar 2001 [AS 2000 1300]; aufgehoben per 31. Dezember 2006). Das Bundesverwaltungsgericht übernimmt, sofern es zuständig ist, die Ende 2006 bei der SRK hängigen Rechtsmittel. Die Beurteilung erfolgt nach neuem Verfahrensrecht (Art. 53 des Bundesgesetzes vom 17. Juni 2005 über das Bundesverwaltungsgericht [Verwaltungsgerichtsgesetz, VGG, SR 172.32]). Das Verfahren richtet sich nach dem VwVG, soweit das VGG nichts anderes bestimmt (Art. 37 VGG). Das Bundesverwaltungsgericht ist zur Behandlung der Beschwerde sachlich wie funktionell zuständig (Art. 31, 32 und 33 Bst. d VGG).

1.2 Gemäss Art. 25 Abs. 2 VwVG ist dem Begehren um Erlass einer Feststellungsverfügung zu entsprechen, wenn die Gesuchstellerin ein entsprechendes schutzwürdiges Interesse nachweist. Laut bundesgerichtlicher Rechtsprechung ist der Anspruch auf Erlass einer Feststellungsverfügung subsidiär gegenüber rechtsgestaltenden Verfügungen (BGE 119 V 13 E. 2a, BGE 114 V 203; RENÉ RHINOW/BEAT KRÄHENMANN, Schweizerische Verwaltungsrechtsprechung, Ergänzungsband, Basel 1990, Nr. 36, S. 109 f.). Soweit die Beschwerdeführerin ihre Anträge formell als Feststellungsbegehren stellt, fehlt ihr folglich ein schutzwürdiges Interesse an deren Behandlung, weil bereits das negative Leistungsbegehren, der Antrag auf Aufhebung der angefochtenen Nachforderung, gestellt worden ist. Damit kann anhand eines konkreten Falls entschieden werden, ob die fraglichen Leistungen die beanstandete Steuerforderung auslösten, was das Feststellungsinteresse hinfällig werden lässt (vgl. Urteil des Bundesgerichts 2A.90/1999 vom 26. Februar 2001, E. 1; BVGE 2007/24 E. 1.3 S. 283). Mit dieser Einschränkung ist auf die Beschwerde einzutreten.

2.

Die Beschwerdeführerin rügt vorab, die Begründung des Einspracheentscheids beziehe sich offensichtlich irrtümlicherweise auf das

Schiedsgericht A._____, obwohl die in Frage stehenden, von ihr erbrachten Leistungen das B._____ betreffen würden. Das A._____ sei nicht mit dem B._____ identisch. Es handle sich denn auch um einen völlig anderen Sachverhalt. Der Rechtsgrund für die Erhebung der Mehrwertsteuer lasse sich aus dem Einspracheentscheid demzufolge nicht entnehmen, weshalb dieser aufzuheben und allenfalls neu zu begründen sei.

Die ESTV erklärte in E. 3.1 des angefochtenen Einspracheentscheids, die Steuerpflichtige habe im Jahr 2001 Leistungen für das A._____ im Betrag von Fr. 152'068.10 und an das B._____ in Höhe von Fr. 404'752.90, total somit Fr. 556'821.--, erbracht. In den Beilagen zur EA Nr. ... wurde diesbezüglich keine Unterscheidung getroffen. Es wird lediglich ausgeführt, die Führung des Sekretariats des Schiedsgerichts A._____ sei zu Unrecht als von der Steuer befreite Dienstleistungsexporte deklariert worden. Auf den ersten Blick mögen die Angaben der ESTV ungenau bzw. widersprüchlich erscheinen. Es ist indes anzufügen, dass auch die Beschwerdeführerin Rechnungen für Leistungen an das B._____ an die Adresse des A._____ gestellt hat (Vernehmlassungsbeilage Nr. 3). Wie dem auch sei, die Verwaltung geht im Einspracheentscheid – wie erwähnt – klarerweise davon aus, dass ein Grossteil der von der Nachforderung betroffenen Dienstleistungen an das B._____ erbracht worden ist (vgl. auch die Ausführungen auf S. 2 und 3 der Vernehmlassung). Erwägung 5 setzt sich jedenfalls mit den damit verbundenen Tätigkeiten der Beschwerdeführerin auseinander und zeigt auf, weshalb es sich nach Ansicht der ESTV um steuerbare Inlandleistungen handelt. Dabei unterscheidet sie insbesondere auch zwischen dem B._____ und dem A._____. Die Frage nach der Steuerbarkeit der Leistungen, welche die Beschwerdeführerin letzterem erbrachte, wird ausschliesslich in der Erwägung 4 behandelt. Soweit also die Steuernachforderung der EA Nr. ... Leistungen der Beschwerdeführerin an das B._____ umfasst, ist der Rechtsgrund für die Erhebung der Mehrwertsteuer durch die ESTV hinreichend dargelegt. Die Beschwerde erweist sich in dieser Hinsicht als unbegründet.

Sollten mit der EA Nr. ... – wie im Einspracheentscheid ausgeführt – tatsächlich auch Steuern nachbelastet worden sein, welche im Zusammenhang mit Leistungen an das A._____ stehen, ist darauf hinzuweisen, dass sich die Beschwerdeführerin in ihrer Beschwerdeschrift in keiner Weise mit der entsprechenden Nachforderung auseinander-

setzt bzw. darlegt, weshalb diese zu Unrecht erfolgt sein soll. Sollte sich die Beschwerde auch gegen diese Nachbelastung richten, wäre mangels einer rechtsgenüglichen Begründung auf die Beschwerde jedenfalls nicht einzutreten. Eine Überprüfung der mehrwertsteuerlichen Behandlung dieser Tätigkeiten kann somit unterbleiben. Zu beurteilen bleiben demzufolge einzig die Leistungen der Beschwerdeführerin gegenüber dem B._____ (E. 4) sowie diejenigen, welche sie unter dem Titel "C._____" erbracht hat (E. 5).

3.

3.1

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

3.1.2 Gemäss Art. 14 MWSTG gilt als Ort einer Dienstleistung unter dem Vorbehalt der Absätze 2 und 3 der Ort, an dem die Dienst leistende 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 Abs. 2 des Art. 14 MWSTG werden Spezialfälle aufgelistet, bei denen für die Bestimmung des Orts der Dienstleistungen u.a. auf den Ort der gelegenen Sache abgestellt wird oder der Tätigkeitsort massgebend ist. Die in Art. 14 Abs. 3 MWSTG unter den Bst. a bis h aufgezählten Dienstleistungen werden hingegen am 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 MWSTG wird somit nicht auf den Sitzort des Dienstleistungserbringers, sondern 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; ALOIS CAMENZIND/NIKLAUS HONAUER/KLAUS A.

VALLENDER, Handbuch zum Mehrwertsteuergesetz, Bern 2003, 2. Aufl., Rz. 600; DIETER METZGER, Kurzkommentar zum Mehrwertsteuergesetz, Bern 2000, S. 44 Rz. 10). Zu den Dienstleistungen, welche am Ort des Empfängers erbracht werden, gehören insbesondere auch die Leistungen von Beratern, Vermögensverwaltern, Treuhändern und Anwälten, Managementdienstleistungen sowie sonstige ähnliche Leistungen (Art. 14 Abs. 3 Bst. c MWSTG).

3.1.3 Art. 14 Abs. 3 MWSTG 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 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 N 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 resp. 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).

3.1.4

3.1.4.1 Macht ein Steuerpflichtiger geltend, der Ort der Dienstleistung befinde sich gemäss Art. 14 Abs. 3 MWSTG im Ausland, hat er die Beweislast für diese steuerbefreiende Tatsache zu tragen (Urteil des Bundesgerichts 2A.534/2004 vom 18. Februar 2005 E. 4.1; vgl. zur Verteilung der Beweislast und der objektiven Beweislastregel: Urteil des Bundesgerichts vom 14. Juli 2005, veröffentlicht in Archiv für Schweizerisches Abgaberecht [ASA] 75 S. 495 ff. E. 5.4; Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-1418/2006 vom 14. Mai 2008 E. 5.1 mit Hinweisen; Entscheid der SRK vom 18. November 2002, veröffentlicht in VPB 67.49 E. 3b/bb). Art. 20 Abs. 1 Satz 3 MWSTG konkretisiert diese allgemeine Regel, indem er festhält, dass der Anspruch auf

Steuerbefreiung bei ins Ausland erbrachten Dienstleistungen buch- und belegmässig nachgewiesen werden muss. Das Eidgenössische Finanzdepartement bestimmt dabei, wie die steuerpflichtige Person den Nachweis zu führen hat (Art. 20 Abs. 2 MWSTG).

3.1.4.2 Die ESTV hat entsprechende Weisungen erlassen und die Anforderungen an den Nachweis betreffend Art. 20 Abs. 1 Satz 3 MWSTG in der Wegleitung 2001 zur Mehrwertsteuer (WL 2001) festgelegt (Rz. 388 ff.; vgl. auch Wegleitung 2008 zur Mehrwertsteuer [WL 2008]). 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 z. B. eine amtliche Bescheinigung des ausländischen Ansässigkeitsstaats verlangen, wenn Zweifel daran bestehen, ob der Leistungsempfänger tatsächlich einen ausländischen Geschäfts- oder Wohnsitz hat (WL 2001 und 2008 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; Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-1418/2006 vom 14. Mai 2008 E. 5.3, A-1416/2006 vom 27. September 2007 E. 3.4; Entscheid der SRK vom 2. November 2004, veröffentlicht in VPB 69.64 E. 2d mit Hinweisen).

3.2

3.2.1 Am 1. Juli 2006 sind Art. 15a und Art. 45a der Verordnung vom 29. März 2000 zum Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer (MWSTGV, SR 641.201) in Kraft getreten. Art. 45a MWSTGV hält allgemein fest, dass allein aufgrund von Formmängeln keine Steuernachforderung erhoben wird, wenn erkennbar ist oder die steuerpflichtige Person nachweist, dass durch die Nichteinhaltung einer Formvorschrift des Gesetzes oder dieser Verordnung für die Erstellung von Belegen für den Bund kein Steuerausfall entstanden ist. Betreffend die Rechnungsstellung bestimmt Art. 15a MWSTGV, dass die ESTV auch Rechnungen und Rechnungen ersetzende Dokumente nach Art. 37

Abs. 1 und 3 MWSTG anerkennt, welche die Anforderungen an die Angaben zu Namen und Adresse der steuerpflichtigen Person und zum Empfänger der Lieferung oder der Dienstleistung nach Artikel 37 Abs. 1 Bst. a und b MWSTG nicht vollumfänglich erfüllen, sofern die tatsächlich vorhandenen Angaben die betreffenden Personen eindeutig identifizieren.

3.2.2 Art. 15a und 45a MWSTGV betreffen allerdings einzig Formmängel. Formvorschriften in Gesetz, Verordnungen und Verwaltungspraxis sollen nicht überspitzt formalistisch, sondern pragmatisch angewendet werden. Es soll vermieden werden, dass das Nichteinhalten von Formvorschriften zu Steuernachbelastungen führt. Gesetzmässige Vorschriften werden dadurch nicht aufgehoben. Sie bleiben vielmehr gültig und sind von den Steuerpflichtigen zu beachten. Materiellrechtliche Vorschriften oder materiellrechtliche Mängel bleiben folglich vom neuen Verordnungsrecht unberührt (Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-1438/2006 vom 11. Juni 2007 E. 3.3, A-1352/2006 vom 25. April 2007 E. 6). Die Rechnung hat ihre in mehrwertsteuerlicher Praxis und Lehre entwickelte materiellrechtliche Bedeutung deshalb auch nach Inkrafttreten der Art. 15a und 45a MWSTGV nicht eingebüsst (Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-1478/2006 vom 10. März 2008 E. 2.2.1, A-1389/2006 vom 21. Januar 2008 E. 4.1, A-1438/2006 vom 11. Juni 2007 E. 3.3).

3.2.3 Das Bundesgericht befasste sich in BGE 133 II 153, d.h. nach Inkrafttreten von Art. 45a MWSTGV, mit dem Nachweis des Dienstleistungsexports. Es hielt dabei fest, Art. 45a MWSTGV ändere nichts daran, dass für den Nachweis der Steuerbefreiung die Natur der Dienstleistung klar nachgewiesen sein müsse und der Steuerpflichtige die Beweislast für die Steuerbefreiung trage (BGE 133 II 153 E. 7.2 und 7.4). Die Ausführungen in der Praxismitteilung der ESTV vom 27. Oktober 2006, wonach inskünftig die Steuerbefreiung auch bei unpräziser Bezeichnung der Leistung in der Rechnung möglich sei, wenn aufgrund der gesamten Umstände "glaubhaft" gemacht werden könne, dass es sich bei der ins Ausland fakturierten Leistung um eine Dienstleistung nach Art. 14 Abs. 3 MWSTG handle, gehen im Lichte dieser Rechtsprechung somit zu weit. Die blosse "Glaubhaftmachung" der Art der Leistung ist nicht ausreichend, denn Art. 20 Abs. 1 Satz 3 MWSTG verlangt diesbezüglich den klaren "Nachweis" (Urteil des Bundesgerichts 2C_614/2007 vom 17. März 2008 E. 3.4). Der Steuerpflichtige ist somit vom entsprechenden Beweis nicht entbunden (BGE 133 II 153

E. 7.4). Art. 45a MWSTGV vermag Art. 20 Abs. 1 Satz 3 MWSTG als materiellrechtliche Bestimmung nicht zu tangieren. Der Steuerpflichtige hat die Steuerbefreiung buch- und belegmässig nachzuweisen. Dies heisst insbesondere, dass er die Natur der Leistung und den Sitz des Leistungsempfängers zu belegen hat (Urteil des Bundesgerichts 2C_614/2007 vom 17. März 2008 E. 4.1). Bei der Prüfung, ob der belegmässige Nachweis erbracht worden ist, sind jedoch sämtliche vorhandenen Belege, insbesondere Korrespondenzen, Verträge, Aufträge, Abrechnungen, Vollmachten etc., zu würdigen (Praxismitteilung der ESTV vom 27. Oktober 2006 E. 2.3.1; BGE 133 II 153 E. 7.4; Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-1344/2006 vom 11. September 2007 E. 3.3.4).

3.3 Die Mehrwertsteuer stellt auf wirtschaftliche Vorgänge ab und sie besteuert den wirtschaftlichen Konsum. Bestand und Umfang einer der Mehrwertsteuer unterstehenden Leistung werden aufgrund der wirtschaftlichen Betrachtungsweise bestimmt. Die mehrwertsteuerliche Qualifikation von Vorgängen hat nach ständiger Rechtsprechung nicht in erster Linie aus einer zivil-, sprich vertragsrechtlichen Sicht, sondern nach wirtschaftlichen, tatsächlichen Kriterien zu erfolgen (Urteil des Bundesgerichts 2A.304/2003 vom 14. November 2003 E. 3.6.1 mit Hinweisen; Entscheide der SRK vom 5. Juli 2005, veröffentlicht in VPB 70.7 E. 2a, mit Hinweisen; ausführlich: Riedo, a.a.O, S. 112 Fn. 125; Jean-Marc Rivier/Annie Rochat, La taxe sur la valeur ajoutée, Fribourg 2000, S. 24). Dies gilt insbesondere auch für die Bestimmung des Leistungsempfängers (Urteil des Bundesgerichts 2A.202/2006 vom 27. November 2006 E. 3.2, 4.2;Entscheid der SRK vom 20. März 2006 [CRC 2005-021] E. 3b, 4b; Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-1444/2006 vom 22. Juli 2008). Der wirtschaftlichen Betrachtungsweise kommt im Bereich der Mehrwertsteuer einerseits bei der Auslegung von zivilrechtlichen und von steuerrechtlichen Begriffen sowie anderseits bei der rechtlichen Qualifikation von Sachverhalten Bedeutung zu (Urteil des Bundesgerichts vom 8. Januar 2003, veröffentlicht in ASA 73 S. 569 E. 3.2; zum Ganzen: Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-1418/2006 vom 14. Mai 2008 E. 4.2, 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).

4.

Im vorliegenden Fall sind zunächst die Leistungen der Beschwerdeführerin für das B._____ zu beurteilen.

4.1 Das B._____ entstand fliessend aus dem A._____ heraus. Das A._____ war als Schiedsgericht im eigentlichen Sinn mit Sitz in der Schweiz tätig; es entschied rechtskräftig und anstelle der staatlichen Gerichtsbarkeit über Ansprüche bezüglich der bei Schweizer Banken hinterlegten nachrichtenlosen Vermögenswerten aus dem Zweiten Weltkrieg. Diese Tätigkeit wurde deshalb von der ESTV als Funktion der Schiedsgerichtsbarkeit und demnach als hoheitlich qualifiziert (Art. 23 Abs. 1 Satz 3 MWSTG). Die Tätigkeit des B._____ stand demgegenüber im Zusammenhang mit der Sammelklage, welche gegen die beiden Grossbanken UBS und Credit Suisse in New York geführt wurde. Das B._____ unterstützte in der hier massgeblichen Zeit das entsprechende amerikanische Gericht bei der Verteilung der Gelder, welche die beiden Banken zur vergleichsweisen Erledigung der Sammelklage bezahlt hatten. Seine Aufgabe bestand darin, Auszahlungsentscheide zulasten des Vergleichsfonds vorzubereiten und diese zur Genehmigung an das Gericht weiterzuleiten.

4.2 Die Parteien gehen einig darin, dass das B._____ nicht als Schiedsgericht und damit nicht hoheitlich tätig gewesen ist. Unbestritten ist des Weitern, dass es sich bei den Leistungen der Beschwerdeführerin für das B._____ grundsätzlich um Dienstleistungen nach Art. 14 Abs. 3 MWSTG handelt. Im Streit liegt indes die Frage, an welchem Ort diese Leistungen erbracht worden sind. Die Beschwerdeführerin ist der Auffassung, es handle sich um von der Mehrwertsteuer befreite Auslandumsätze. Das B._____ sei erst am 5. September 2001 als Verein konstituiert worden; davor habe dieses keine Rechtspersönlichkeit gehabt. Bis zum 5. September 2001 habe sie ihre Leistungen daher den beiden amerikanischen Sonderbevollmächtigten des Gerichts, welche am 8. Dezember 2000 vom zuständigen Richter in New York ernannt worden seien, erbracht. Im Gegensatz dazu macht die ESTV geltend, der Ort der Dienstleistung liege in der Schweiz.

4.3 Den Akten kann entnommen werden, dass das B._____ am 5. September 2001 als Verein mit Sitz in ... im Schweizerischen Handelsregister eingetragen worden ist (Statutendatum: 23. Mai 2001). Das B._____ begann mit seinen Vorbereitungsarbeiten jedoch – wie die Beschwerdeführerin selber ausführt – bereits im Frühjahr 2000 und wurde vor der Gründung des Vereins tätig. Entgegen ihrem Einwand ist aus mehrwertsteuerlicher Sicht die Rechtsform bzw. der Umstand, dass das B._____ zunächst keine Rechtspersönlichkeit im zivilrechtlichen Sinne hatte, vorliegend nicht entscheidend. Mit diesem Argu-

ment verkennt sie, dass ein mehrwertsteuerlicher Leistungsempfänger keiner "Rechtspersönlichkeit" bedarf. Entscheidend ist mehrwertsteuerrechtlich einzig, dass ein Austauschverhältnis zwischen zwei wirtschaftlich selbstständigen Einheiten vorliegt, die je gegen aussen im eigenen Namen auftreten. In diesem Zusammenhang ist sie darauf hinzuweisen, dass vergleichsweise selbst Personengesamtheiten ohne Rechtsfähigkeit steuerpflichtige Leistungserbringer darstellen können (Art. 21 Abs. 2 MWSTG). Ohnehin sind für die mehrwertsteuerliche Qualifikation nicht die zivilrechtlichen, sondern die tatsächlichen Verhältnisse in erster Linie massgeblich (vgl. E. 3.3 hievor). Das B._____ bestand aus einer Gruppe von Anwälten, Buchprüfern, Juristen und weiteren, administrativ tätigen Personen (Art. 9 der Verfahrensregeln des B._____). Diesem erbrachte die Beschwerdeführerin ihre juristischen und administrativen Leistungen. Der Sitz des B._____ bzw. der Ort, von dem aus es tätig geworden ist, befand sich – entgegen den Darstellungen der Beschwerdeführerin – auch vor seiner Konstituierung als Verein in der Schweiz (vgl. Art. 14 Abs. 3 MWSTG; E. 3.1.2 hievor). Dies geht insbesondere aus dem Gesuch um Erteilung einer Bewilligung nach Art. 271 des Schweizerischen Strafgesetzbuchs vom 21. Dezember 1937 (StGB, SR 311.0) für das Vornehmen von Handlungen für einen fremden Staat hervor, welches am 5. Dezember 2000 für das B._____ eingereicht wurde (Beschwerdebeilage Nr. 7). Dort wird ausgeführt: "Indem das Schiedsgericht seinen Sitz in der Schweiz behält, ..." (vgl. auch S. 4 der entsprechenden Bewilligung des Eidgenössischen Justiz- und Polizeidepartements vom 19. Januar 2001 [Beschwerdebeilage Nr. 8]). Schliesslich hält auch Art. 8 der Verfahrensregeln des B._____ fest, dass sich der Sitz in der Schweiz, genau in ..., befindet. Das Vorbringen der Beschwerdeführerin, aus ihrer Sicht sei das B._____ vor seiner Konstituierung als Verein identisch gewesen mit den Sonderbevollmächtigten, erweist sich nach dem Gesagten als unzutreffend. Nichts zu ihren Gunsten ableiten kann sie ausserdem aus dem Einwand, die ESTV habe in früheren Entscheiden festgehalten, dass Leistungen an die beiden Sonderbevollmächtigten Auslandumsätze darstellen. Die Beschwerdeführerin erbrachte ihre Leistungen – wie gesehen – nicht den Sonderbevollmächtigten, sondern einzig dem B._____.

4.4 Zusammenfassend ist festzuhalten, dass der Ort der von der Beschwerdeführerin an das B._____ erbrachten Dienstleistungen nach Art. 14 Abs. 3 MWSTG in der Schweiz liegt. Die ESTV hat auf dem

Umsatz aus diesen Inlandleistungen daher zu Recht die Mehrwertsteuer nachgefordert.

5.
Im Streit liegt schliesslich die mehrwertsteuerliche Behandlung von Dienstleistungen im Umfang von Fr. 27'809.30, welche die Beschwerdeführerin in der hier massgeblichen Zeit unter dem Titel "C._____" erbracht hat. Diese Tätigkeiten stehen im Zusammenhang mit einer Vereinbarung, welche sie am 15. Oktober 2002 mit der D._____ Limited, der F._____ Limited, der E._____ Limited sowie mit der G._____ Limited abgeschlossen hat. Nach Angaben der Beschwerdeführerin handelt es sich dabei um vier auf den ...-Inseln ansässige Kunstverwaltungsgesellschaften, für welche sie die Infrastruktur stelle und administrative Unterstützung leiste. Dies beinhalte auch die Anstellung von Personal. Inzwischen könne für die Gesellschaften D._____ Limited und E._____ Limited der Nachweis erbracht werden, dass diese von Personen mit Domizil im Ausland beherrscht würden. Auf dem entsprechenden, anteilmässigen Umsatz sei daher keine Mehrwertsteuer geschuldet.

5.1 Der erwähnten Vereinbarung ist unter "II. Services provided by ... (Abkürzung der Beschwerdeführerin)" zu entnehmen, dass die Beschwerdeführerin das "C._____" errichtet und in dieser Funktion den vier Gesellschaften u. a. folgende Leistungen erbringt: Zurverfügungstellen von Büro- und Lagerräumlichkeiten, Bereitstellen der entsprechenden Infrastruktur, Eröffnen eines Bankkontos für sämtliche Transaktionen, die vom C._____ abgewickelt werden, sowie Erstellen der Buchhaltung betreffend sämtliche Zahlungen, welche das C._____ vornimmt (Ziff. 6 bis 6.8). Ziff. 7 unter "III. Advance Payments by the Collections Companies" bestimmt, dass die Beschwerdeführerin jeweils per 1. Januar ein Budget der voraussichtlichen Kosten und Auslagen erstellt. Die budgetierten Auslagen werden dabei in "general administration expenses" und "individual expenses" aufgeteilt. Die "general administration expenses" umfassen "costs and expenses for personnel, office, general support, accounting and art consultancy", währenddem in den "individual expenses" die "costs and expenses for insurance, art transport, travel, restorer/conservator and rent of warehouses services" enthalten sind (Ziff. 8 unter III. Advance Payments by the Collections Companies").

5.2 Die Beschwerdeführerin hat den vier erwähnten Gesellschaften in der vorliegend massgeblichen Zeit offenbar die verschiedensten Leistungen erbracht. Aus der Vereinbarung geht indes nicht klar hervor, welcher Art diese Leistungen genau sind. Die unter "II. Services provided by ... (Abkürzung der Beschwerdeführerin)" aufgezählten Tätigkeiten können jedenfalls im Zusammenhang mit den verschiedensten Dienstleistungen stehen. Anscheinend wurden – wie aus der Aufzählung der diversen Kosten hervorgeht – daneben teilweise auch Beratungsleistungen erbracht. Der Vereinbarung lässt sich jedoch nicht entnehmen, ob diese eine von mehreren selbständigen Leistungen oder gar die Hauptleistung darstellten oder lediglich eine Nebentätigkeit, die aus mehrwertsteuerlicher Sicht das Schicksal der – in casu nicht definierten – Hauptleistung teilen würde (vgl. zum Ganzen, insbesondere zur sog. Leistungseinheit bzw. zur Unterscheidung von Haupt- und Nebenleistungen oder den jeweils damit verbundenen Rechtsfolgen: Urteile des Bundesgerichts 2A.40/2007 vom 14. November 2007 E. 2.2, 2A.257/2006 vom 25. April 2007 E. 4.3, 2A.452/2003 vom 4. März 2002 E. 4; Entscheid der SRK vom 22. April 2002, veröffentlicht in VPB 66.95 E. 2c; Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-1536/2006 / A-1537/2006 vom 16. Juni 2008 E. 2.3 mit weiteren Hinweisen). Der Begriff "general support" lässt ebenfalls nicht erkennen, welcher Art die Dienstleistungen sind. Bei den "individual expenses" handelt es sich ferner zum grössten Teil um eine Weiterverrechnung von Kosten, welche wohl im Rahmen der Tätigkeit der Beschwerdeführerin für die Gesellschaften entstanden sein dürften. Mit welchen Leistungen sie konkret im Zusammenhang stehen, geht aus der Vereinbarung jedoch nicht hervor. Schliesslich kann auch aus der bei den Akten liegenden Rechnung für den Monat Oktober 2003 die Natur der Leistung nicht genügend klar festgestellt werden. Auf der Rechnung befinden sich lediglich der Hinweis: "Project: ... / Art Admin. / Services" und die folgenden Positionen: "Monthly charge for office and storage room", "Monthly salary of Ms ..." sowie "Monthly share of the amount budgeted for 2003 for general support (CHF 19'000.-- p. a.)". Die Rechnung betrifft zwar nicht direkt die vorliegend zu beurteilende Zeitperiode vom 1. Januar 2001 bis 30. September 2003 und könnte ihr deshalb grundsätzlich nicht zum Nachteil gereichen. Es ist jedoch nicht ersichtlich und wird von der Beschwerdeführerin in keiner Weise geltend gemacht, dass den Rechnungen aus der massgeblichen Zeit die Art der Leistungen eindeutig entnommen werden könnte. Ohnehin wäre es Sache der Beschwerdeführerin, die Natur der Leistung nachzuweisen bzw. zu belegen, dass sich der Ort der Dienstleistungen im

Ausland befindet (vgl. E. 3.1.4 und 3.2.3 hievor). Wenn sie keine derartigen Rechnungen einreicht, hat sie die sich allfällig daraus ergebenden nachteiligen Konsequenzen zu tragen.

Da nicht ersichtlich ist, ob eine Dienstleistung nach Art. 14 Abs. 3 Bst. a – h MWSTG gegeben ist, kann dieser Absatz – wie im angefochtenen Einspracheentscheid ausgeführt – nicht zur Anwendung gelangen. Als Ort der Leistung gilt daher gemäss dem Grundtatbestand von Art. 14 Abs. 1 MWSTG der Sitz des Leistungserbringers, d.h. derjenige der Beschwerdeführerin. Dieser liegt in der Schweiz mit der Folge, dass die den vier Gesellschaften erbrachten Dienstleistungen zu versteuern sind.

5.3 Im Übrigen vermag die Beschwerdeführerin auch für den Fall, dass es sich vorliegend um Dienstleistungen nach Art. 14 Abs. 3 MWSTG handeln würde, nicht zu belegen, dass der Sitz der D._____ Limited sowie der E._____ Limited und damit der Ort der Leistungen an diese Firmen im Ausland liegt. Aus der Vereinbarung vom 15. Oktober 2002 und den Ausführungen der Beschwerdeführerin geht hervor, dass sie den Gesellschaften verschiedene Räumlichkeiten einschliesslich Infrastruktur und Personal zur Verfügung stellte. Zudem hat sie ihre Rechnungen – unbestritten – jeweils an folgende Adresse gesendet:

D._____ Limited
F._____ Limited
E._____ Limited
G._____ Limited
...
...-Inseln

c/o C._____
... (Adresse in der Schweiz)

Es ist demzufolge fraglich, inwieweit die vier Gesellschaften selber überhaupt über eine eigene Infrastruktur einschliesslich Personal verfügen. Hinsichtlich des ausländischen Geschäftssitzes bestehen mithin erhebliche Zweifel.

Die Beschwerdeführerin hat deshalb zum Nachweis, dass der Ort der Dienstleistung betreffend die D._____ Limited im Ausland liegt, eine "Carte de Séjour" von ... eingereicht, gültig vom 29. April 1996 bis 2. Mai 2006. Diese sei auf H._____, den Inhaber der Gesellschaft,

ausgestellt. Damit sei erstellt, dass die Gesellschaft von einer Person mit Domizil im Ausland beherrscht werde. Abgesehen davon, dass die eingereichte Kopie derart dunkel ist, dass der Name des Inhabers der Karte nicht zu erkennen ist, vermag die "Carte de Séjour" eine ausländische Beherrschung entgegen der Auffassung der Beschwerdeführerin jedoch so oder anders nicht zu belegen. Durch die Karte wird in keiner Weise nachgewiesen, dass H._____ der Inhaber der genannten Gesellschaft ist bzw. diese beherrscht. Schliesslich mangelt es auch mit Bezug auf die E._____ Limited am hinreichenden Nachweis. Die eingereichten Kopien der Arbeits- und Aufenthaltsbewilligung ("Permis de travail" sowie "Permis de séjour") von ..., lautend auf I._____, belegen jedenfalls ebenso wenig, dass es sich dabei tatsächlich um den Inhaber der E._____ Limited handelt. Der Vollständigkeit halber sei in diesem Zusammenhang darauf hingewiesen, dass die Arbeitsbewilligung vom 22. Februar 2005 bis 31. Januar 2006 gültig war und die Aufenthaltsbewilligung am 28. Februar 2005, mit einer Gültigkeit bis 27. Februar 2006, ausgestellt wurde. Selbst wenn I._____ der Inhaber der E._____ Limited wäre, wäre durch die eingereichten Kopien nicht erstellt, inwieweit dieser auch während des vorliegend massgeblichen Zeitraums im Ausland domiziliert war. Der Nachweis der Steuerbefreiung kann demnach auch unter diesen Gesichtspunkten nicht als erbracht betrachtet werden.

6.
Dem Gesagten zufolge ist die Beschwerde abzuweisen, soweit darauf einzutreten ist. Die Verfahrenskosten in Höhe von Fr. 2'000.-- sind der Beschwerdeführerin aufzuerlegen (Art. 63 Abs. 1 VwVG) und mit dem geleisteten Kostenvorschuss von Fr. 2'000.-- 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, soweit darauf einzutreten ist.

2.
Die Verfahrenskosten von Fr. 2'000.-- werden der Beschwerdeführerin

auferlegt. Sie werden mit dem geleisteten Kostenvorschuss von Fr. 2'000.-- verrechnet.

3.
Eine Parteientschädigung wird nicht zugesprochen.

4.
Dieses Urteil geht an:

- die Beschwerdeführerin (Gerichtsurkunde)
- die Vorinstanz (Ref-Nr. ...; Gerichtsurkunde)

Der vorsitzende Richter: Die Gerichtsschreiberin:

Pascal Mollard Jeannine Müller

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: