Bundesverwaltungsgericht
Tribunal administratif fédéral
Tribunale amministrativo federale
Tribunal administrativ federal



Abteilung I
A-704/2013

Urteil vom 28. November 2013

Besetzung

Richter Jürg Steiger (Vorsitz),
Richter Daniel Riedo, Richter Pascal Mollard,
Gerichtsschreiber Beat König.

Parteien

MWST-Gruppe A._____,
vertreten durch I._____,
Beschwerdeführerin,

gegen

Eidgenössische Steuerverwaltung ESTV,
Hauptabteilung Mehrwertsteuer,
Vorinstanz.

Gegenstand

MWST (1. Quartal 2004 bis 4. Quartal 2008).

Sachverhalt:

A.
Die Eidgenössische Steuerverwaltung (ESTV) führte im April, November und Dezember 2009 bei der Gruppenträgerin B._____ sowie dem Gruppenmitglied C._____ AG eine Mehrwertsteuerkontrolle betreffend die Steuerperioden vom 1. Quartal 2004 bis 4. Quartal 2008 (Zeit vom 1. Januar 2004 bis 31. Dezember 2008) durch.

B.
Aufgrund der durchgeführten Kontrolle schrieb die ESTV der MWST-Gruppe A._____ mit den Gutschriftsanzeigen (GS) Nr. […] vom 4. Dezember 2009 (betreffend B._____) Fr. 269'848.-- und Nr. […] vom gleichen Tag (betreffend C._____ AG) Fr. 116'323.-- gut. Die Gutschriften ergaben sich u.a. aufgrund einer Neuberechnung der Vorsteuerabzugskürzung mittels der Bankenpauschale. Die ESTV berücksichtigte dabei, dass die von der D._____ AG im Zusammenhang mit ausländischen kollektiven Kapitalanlagen geleisteten Entschädigungen nicht als von der Steuer ausgenommen, sondern als von ihr befreit zu qualifizieren seien.

C.
Mit Schreiben vom 18. Januar 2010 teilte die ESTV der MWST-Gruppe A._____ unter Einforderung diverser Unterlagen mit, sie werde die mehrwertsteuerrechtliche Qualifikation der von der D._____ AG im Zusammenhang mit ausländischen kollektiven Kapitalanlagen geleisteten Entschädigungen nochmals überprüfen. Nach weiterem Schriftenwechsel legte die ESTV der MWST-Gruppe A._____ am 24. November 2010 dar, gemäss den mit der D._____ AG abgeschlossenen Verträgen sei keine separate Ausrichtung von Vertriebs- und Bestandespflegekommissionen vereinbart worden. Die gesamte von der D._____ AG ausgerichtete Entschädigung sei deshalb als von der Steuer ausgenommen zu qualifizieren.

D.
Am 21. Februar 2011 führte die MWST-Gruppe A._____ aus, die Leistungen der einzelnen Banken der MWST-Gruppe A._____, welche von der D._____ AG entschädigt worden seien, hätten ausschliesslich im Halten der Fondsanteile im Kundenportfolio bestanden. Bei den betreffenden Entschädigungen der D._____ AG handle es sich folglich um (wiederkehrende) Bestandespflegekommissionen. Diese berechneten sich folglich auch auf dem jeweiligen Bestand der Fondsanteile. Der Um-

stand, dass die Verträge der einzelnen Banken der MWST-Gruppe A._____ mit der D._____ AG von einer "Fondsvertriebskommission" sprechen würden, sei irrelevant, da einzig die Natur der Entschädigung massgebend sei.

E.
Nach weiterem Schriftenwechsel fand am 8. November 2011 in den Räumlichkeiten der ESTV eine Besprechung mit der MWST-Gruppe A._____ statt. Mit Schreiben vom 29. November 2011 hielt die ESTV an ihrer mehrwertsteuerrechtlichen Qualifikation der von der D._____ AG an die jeweiligen Banken der MWST-Gruppe A._____ ausgerichteten Entschädigungen fest. In der Folge verlangte die MWST-Gruppe A._____ eine anfechtbare Verfügung.

F.
Mit Verfügung vom 18. Dezember 2012 erkannte die ESTV, die MWST-Gruppe A._____ schulde ihr für die Steuerperioden vom 1. Quartal 2004 bis 4. Quartal 2008 Fr. 443'975.-- Mehrwertsteuer zuzüglich Verzugszins ab dem 18. Dezember 2012. Zur Begründung hielt die ESTV insbesondere fest, zentraler Inhalt der vorliegend relevanten Vertriebsverträge sei die Berechtigung der B._____ bzw. der C._____ AG, alle Fonds der D._____ AG zu vertreiben. Als Pflicht der betreffenden Banken nenne die jeweilige Vertriebsvereinbarung die Einräumung einer Sonderstellung sowie die speziellen Marketinganstrengungen, um den Vertrieb der Fonds zu fördern. Die D._____ AG leiste demnach die fraglichen Entschädigungen für eine Vertriebstätigkeit der betreffenden Banken. Diese Umsätze seien gemäss Art. 18 Ziff. 19 Bst. f des (früheren) Bundesgesetzes vom 2. September 1999 über die Mehrwertsteuer (aMWSTG, AS 2000 1300) von der Mehrwertsteuer ausgenommen. Aus dem Umstand, dass die ESTV gemäss ihrer Verwaltungspraxis vor dem Jahr 2007 Bestandespflegekommissionen für die Kundepflege als von der Steuer befreit qualifiziert habe, sofern diese Kommissionen neben der Vertriebskommission begriffs- und zahlenmässig separat ausgewiesen worden seien, könne die MWST-Gruppe A._____ nichts zu ihren Gunsten ableiten. Im vorliegenden Fall fehle es gerade an einem solchen separaten Ausweis bzw. werde nur eine Entschädigung ausgerichtet.

G.
Am 29. Januar 2013 erhob die MWST-Gruppe A._____ Einsprache gegen die Verfügung der ESTV vom 18. Dezember 2012, und zwar mit dem Verfahrensantrag, das Rechtsmittel als Sprungbeschwerde an das Bun-

desverwaltungsgericht weiterzuleiten, sowie den folgenden Rechtsbegehren:

> "Die Verfügung vom 18. Dezember 2012 sei aufzuheben.
>
> Es sei der MWST-Gruppe A._____ gemäss den Berechnungen im Anhang I der Betrag im Umfang von Fr. 576'534.-- (zuzüglich Vergütungszins) gutzuschreiben.
>
> Alles unter Kosten- und Entschädigungsfolge zu Lasten der ESTV, sofern dem Verfahrensantrag auf Sprungbeschwerde stattgegeben werde."

Zur Begründung legte die MWST-Gruppe A._____ dar, gemäss Art. 5 der jeweils inhaltlich identischen Vertriebsvereinbarungen mit der D._____ AG hätten die Banken der MWST-Gruppe A._____ bzw. die C._____ AG sowohl Anspruch auf "Ausgabekommissionen" und "Fondsvertriebskommissionen" als auch Anspruch auf "zusätzliche Vertriebsentschädigungen". Gemäss der Vertriebsvereinbarung trete die D._____ AG das Recht zur Vereinnahmung der "Ausgabekommissionen" beim Anleger an die betreffende Bank ab. In der Folge hätten die Banken die "Ausgabekommissionen" auch auf ein anderes Konto als die Entschädigungen von der D._____ AG gebucht. Entgegen der Ansicht der ESTV sei demnach für den Vertrieb der ausländischen Anlagefonds eine separate Vergütung erfolgt.

Im Weiteren handle es sich sowohl bei den von der D._____ AG an die jeweiligen Banken ausgerichteten "Fondsvertriebskommissionen" als auch bei den "zusätzlichen Vertriebsentschädigungen" um Bestandespflegekommissionen. Die "Fondsvertriebskommissionen" würden auf dem Durchschnitt der Monatsendbestände der zwei letzten Quartale der von der betreffenden Bank gehaltenen Fondsanteile berechnet. Es handle sich somit nicht um einmalige Vertriebsentschädigungen, sondern um wiederkehrende Bestandespflegekommissionen. Die Banken hätten von der D._____ AG ausschliesslich eine wiederkehrende Bestandespflegeentschädigung für das Halten der Fondsanteile erhalten. Demnach sei in den von der D._____ AG ausgerichteten Bestandespflegekommissionen (also in der "Fondsvertriebskommission" und in der "zusätzlichen Vertriebsentschädigung" gemäss Vertriebsvereinbarung) auch keine Vertriebskomponente enthalten. Folglich seien gemäss der vor dem Jahr 2007 geltenden Praxis der ESTV die von der D._____ AG an die Gruppenmitglieder der MWST-Gruppe A._____ ausgerichteten Entschädigungen im Zusammenhang mit ausländischen kollektiven Kapitalanlagen für die Jahre 2004 bis 2006 als von der Steuer befreit zu qualifizieren.

H.
Mit Schreiben vom 8. Februar 2013 liess die ESTV (im Folgenden auch: Vorinstanz) die Einsprache der MWST-Gruppe A._____ (im Folgenden: Beschwerdeführerin) dem Bundesverwaltungsgericht im Sinn einer Sprungbeschwerde nach Art. 83 Abs. 4 des Bundesgesetzes vom 12. Juni 2009 über die Mehrwertsteuer (MWSTG, SR 641.20) zukommen.

I.
In ihrer Vernehmlassung vom 1. Mai 2013 schloss die ESTV auf Abweisung der Beschwerde. Zur Begründung legte sie insbesondere dar, gemäss ihrer Verwaltungspraxis vor 2007 habe sie bei ausländischen Anlagefonds eine Aufteilung in eine grundsätzlich steuerbare Entschädigung für die Kundenpflege und eine von der Steuer ausgenommene Entschädigung für den Vertrieb zugelassen. Zur Prüfung, ob die Voraussetzungen für eine Aufteilung gegeben waren, habe die ESTV in Übereinkunft mit den Branchenverbänden schematisch auf die Begrifflichkeiten "Vertriebsentschädigung" (oder ähnliche Bezeichnungen wie "Up-front-Fee", "Zeichnungsgebühr", "Placementfee" oder "Ausgabekommission") und "Bestandeskommission" (oder ähnliche Bezeichnungen wie "Marketingfee", "Holdingfee", "Trailerfee" etc.) abgestellt. Sie habe in denjenigen Fällen, in welchen dem Vertriebsträger gestützt auf den Fondsvertriebsvertrag sowohl eine Vertriebsentschädigung als auch als eigenständige Leistung eine zusätzliche Kommission für die Kundenpflege ausgerichtet worden sei, die Vertriebsentschädigung als von der Steuer ausgenommen und die Kommission für die Kundepflege als von der Steuer befreit behandelt. Voraussetzung für diese Behandlung sei indessen gewesen, dass die beiden Kommissionen sowohl in den Vertriebsverträgen als auch bei der späteren Fakturierung begriffs- und zahlenmässig separat ausgewiesen worden seien. Sofern diese Voraussetzungen nicht erfüllt gewesen seien, habe die ESTV die gesamte Entschädigung als von der Steuer ausgenommen qualifiziert. Zum Nachweis, dass sie die dargelegte Praxis auf diese Weise umgesetzt hat, reichte die ESTV mit ihrer Vernehmlassung ein vertrauliches Dossier mit diversen Unterlagen ein, die andere steuerpflichtige Personen betreffen. Im Weiteren legte die ESTV dar, sie habe die dargelegte Verwaltungspraxis ab 1. Januar 2007 dahingehend geändert, dass in jedem Fall keine Aufteilung mehr erfolge und das gesamte Entgelt für den Vertrieb der Fondsanteile als von der Steuer ausgenommen behandelt werde. Da die Beschwerdeführerin im vorliegenden Fall von der D._____ AG einzig eine Vertriebskommission vereinnahmt habe, sei die betreffende Entschädigung (recte: die entsprechende Leistung) als von der Steuer ausgenommen zu qualifizieren.

J.
Mit Schreiben vom 17. Mai 2013 verlangte die Beschwerdeführerin Einsicht in diverse Unterlagen der amtlichen Akten und ebenfalls in das vertrauliche Dossier der ESTV.

Mit Verfügung vom 30. Mai 2013 hiess das Bundesverwaltungsgericht das Akteneinsichtsgesuch mit Bezug auf die amtlichen Akten gut und fordert die ESTV auf, mitzuteilen, wie der Beschwerdeführerin der wesentliche Inhalt der vertraulichen Akten zur Kenntnis gebracht werden soll. Mit Eingabe vom 25. Juni 2013 reichte die ESTV ein für die Beschwerdeführerin bestimmtes anonymisiertes Dossier ein, das den wesentlichen Inhalt der vertraulichen Akten umfasse. Dieses Dossier stellte das Bundesverwaltungsgericht der Beschwerdeführerin mit Verfügung vom 1. Juli 2013 zu und gab ihr Gelegenheit zu allfälligen Bemerkungen.

K.
Mit Eingabe vom 17. Juli 2013 legte die Beschwerdeführerin insbesondere dar, der Umstand, dass die (jeweilige) Vertriebsvereinbarung zwischen der D._____ AG und den Banken der MWST-Gruppe A._____ bzw. der C._____ AG statt von einer "Vertriebsentschädigung" von einer "Ausgabekommission" resp. statt von einer "Bestandespflegekommission" von einer "Fondsvertriebskommission" bzw. einer "zusätzlichen Vertriebsentschädigung" spreche, sei für die mehrwertsteuerrechtliche Beurteilung irrelevant. Denn für die mehrwertsteuerrechtliche Beurteilung sei einzig der Gehalt der Entschädigung und nicht die Bezeichnung des Entgelts massgebend. Ihre Leistungen hätten nicht einzig im Vertrieb der D._____ AG-Anteile, sondern auch in der Kundepflege bestanden. Die Entschädigung für die Kundenpflege sei als von der Steuer befreit zu qualifizieren.

L.
Mit Schreiben vom 6. August 2013 hielt die ESTV an ihrem bisherigen Standpunkt fest. Sie fügte insbesondere an, sie habe in den im vertraulichen Dossier dokumentierten Fällen mit Bezug auf Bestandespflegekommissionen bei ausländischen Fonds nicht aufgrund der separaten vertraglichen Regelung und der separaten Vergütung von der Steuer befreite Umsätze mit Vorsteuerabzugsrecht angenommen, sondern aufgrund der Tatsache, dass die vorausgesetzten Begrifflichkeiten (auf welche die ESTV in Übereinkunft mit den Branchenverbänden schematisch abgestellt habe) verwendet worden seien, resp. zumindest aus den Vertriebsverträgen klar hervorgegangen sei, für welche Leistungen die

Kommissionen bezahlt worden seien. Im vorliegenden Fall sei diese Voraussetzung nicht erfüllt.

M.
Auf die weiteren Vorbringen der Parteien und die eingereichten Unterlagen wird – sofern erforderlich – in den folgenden Erwägungen eingegangen.

Das Bundesverwaltungsgericht zieht in Erwägung:

1.
1.1 Das Bundesverwaltungsgericht beurteilt gemäss Art. 31 des Bundesgesetzes vom 17. Juni 2005 über das Bundesverwaltungsgericht (VGG; SR 173.32) 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 hier nicht vor. Die Vorinstanz ist eine Behörde im Sinne von Art. 33 VGG. Das Bundesverwaltungsgericht ist demnach für die Beurteilung der vorliegenden Beschwerde sachlich zuständig.

1.2 Am 1. Januar 2010 ist das MWSTG in Kraft getreten. Der vorliegend zu beurteilende Sachverhalt hat sich in den Jahren 2004 bis 2008 zugetragen, also vor dem Inkrafttreten des MWSTG. Gemäss Art. 112 Abs. 1 MWSTG bleiben die bisherigen gesetzlichen Bestimmungen sowie die gestützt darauf erlassenen Vorschriften grundsätzlich weiterhin auf alle während ihrer Geltungsdauer eingetretenen Tatsachen und entstandenen Rechtsverhältnisse anwendbar. Das vorliegende Verfahren untersteht deshalb in materieller Hinsicht dem aMWSTG sowie der dazugehörigen Verordnung vom 29. März 2000 (aMWSTGV; AS 2000 1347).

Demgegenüber ist das neue mehrwertsteuerliche Verfahrensrecht im Sinne von Art. 113 Abs. 3 MWSTG auf sämtliche im Zeitpunkt des Inkrafttretens hängige und damit grundsätzlich auch auf das vorliegende Verfahren anwendbar. Allerdings ist Art. 113 Abs. 3 MWSTG insofern restriktiv zu handhaben, als gemäss höchstrichterlicher Rechtsprechung nur eigentliche Verfahrensnormen sofort auf hängige Verfahren anzuwenden sind und es dabei nicht zu einer Anwendung von neuem materiellen Recht auf altrechtliche Sachverhalte kommen darf (ausführlich: Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-1113/2009 vom 23. Februar 2010 E. 1.3).

1.3 Im vorliegenden Fall wurde die Verfügung vom 18. Dezember 2012 der Vorinstanz angefochten. Hinsichtlich der funktionalen Zuständigkeit ist Folgendes zu bemerken.

1.3.1 Die Einsprache ist das vom Gesetz besonders vorgesehene förmliche Rechtsmittel, mit dem eine Verfügung bei der verfügenden Verwaltungsbehörde zwecks Neuüberprüfung angefochten wird. Die Einsprache ist kein devolutives Rechtsmittel, welches die Entscheidungszuständigkeit an eine Rechtsmittelinstanz übergehen lässt (vgl. BGE 132 V 368 E. 6.1, BGE 131 V 407 E. 2.1.2.1; ULRICH HÄFELIN/GEORG MÜLLER/FELIX UHLMANN, Allgemeines Verwaltungsrecht, 6. Aufl., Zürich/St. Gallen 2010, N. 1815). Das Einspracheverfahren ermöglicht eine Abklärung komplexer tatsächlicher oder rechtlicher Verhältnisse und eine umfassende Abwägung der verschiedenen von einer Verfügung berührten Interessen (HÄFELIN/MÜLLER/UHLMANN, a.a.O., N. 1816).

1.3.2 Im Bereich der Mehrwertsteuer ist das Einspracheverfahren in Art. 83 MWSTG gesetzlich vorgesehen. Eine Ausnahme hierzu bildet die sog. "Sprungbeschwerde": Richtet sich die Einsprache gegen eine einlässlich begründete Verfügung der ESTV, so ist sie auf Antrag oder mit Zustimmung des Einsprechers als Beschwerde an das Bundesverwaltungsgericht weiterzuleiten (Art. 83 Abs. 4 MWSTG; vgl. zur Sprungbeschwerde Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-1184/2012 vom 31. Mai 2012 E. 2 ff.).

1.3.3 Bei der vorliegend angefochtenen Verfügung vom 18. Dezember 2012 handelt es sich unbestrittenermassen um eine im Sinne des Art. 83 Abs. 4 MWSTG einlässlich begründete Verfügung. Im Weiteren hat die ESTV die Einsprache auf Antrag der Beschwerdeführerin als Beschwerde an das Bundesverwaltungsgericht weitergeleitet. Dieses ist demnach für die Beurteilung der vorliegenden Beschwerde auch funktional zuständig.

Auf die im Übrigen frist- und formgerecht eingereichte Beschwerde ist einzutreten.

2.

2.1 Wesentliches Merkmal des Steuerobjekts der schweizerischen Mehrwertsteuer ist der Umsatz (Art. 5 aMWSTG). Die Mehrwertsteuer kann – grundsätzlich – einzig durch Umsätze ausgelöst werden. Als Umsatz gilt insbesondere die im Inland gegen Entgelt erbrachte Lieferung von Gegenständen (Art. 5 Bst. a aMWSTG), ferner die im Inland erfolgte entgelt-

liche Erbringung einer Dienstleistung. Als Dienstleistung ist jede Leistung zu qualifizieren, welche keine Lieferung eines Gegenstandes darstellt (Art. 5 Bst. b und Art. 7 Abs. 1 aMWSTG).

Ob eine Dienstleistung im Inland erbracht worden ist, regeln die Vorschriften über den Ort der Dienstleistung (Art. 14 aMWSTG; vgl. dazu hinten E. 2.6).

2.2 Liegt ein Umsatz in Form einer Lieferung oder einer Dienstleistung vor, wird für die Steuerbarkeit dieses Umsatzes weiter vorausgesetzt, dass die Lieferung oder Dienstleistung in einem Leistungsaustausch erfolgt ist (BGE 132 II 353 E. 4.1, BGE 126 II 443 E. 6a; statt vieler: Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-5279/2011 vom 1. März 2013 E. 2.1.1). Der Leistungsaustausch ist – zumindest in diesem Zusammenhang – unerlässliche Bedingung für die Steuerbarkeit und damit Tatbestandsmerkmal des Steuerobjekts.

2.3 Die Annahme eines solchen Leistungsaustauschs setzt voraus, dass zwischen Leistung und Gegenleistung eine innere wirtschaftliche Verknüpfung gegeben ist (BGE 132 II 353 E. 4.1, BGE 126 II 443 E. 6a; Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-5745/2008 vom 11. Juni 2010 E. 2.3; IVO P. BAUMGARTNER, in: Kompetenzzentrum MWST der Treuhand-Kammer [Hrsg.], mwst.com, Kommentar zum Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer [nachfolgend: mwst.com], Basel/Genf/München 2000, N. 6 und 8 zu Art. 33). Die Beantwortung der Frage nach der inneren Verknüpfung erfolgt nicht in erster Linie nach zivilrechtlichen, sondern nach wirtschaftlichen, tatsächlichen Kriterien. Insbesondere ist für die Annahme eines Leistungsaustauschs das Vorliegen eines Vertragsverhältnisses nicht zwingend erforderlich (BGE 126 II 249 E. 4a). Es genügt vielmehr, dass Leistung und Gegenleistung innerlich derart verknüpft sind, dass die Leistung eine Gegenleistung auslöst. Ausreichend kann folglich sein, wenn einer Leistung eine erwartete oder erwartbare Gegenleistung gegenübersteht, d.h. dass nach den Umständen davon auszugehen ist, die Leistung löse eine Gegenleistung aus (Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-5154/2010 vom 24. August 2012 E. 2.1.2, A-5745/2008 vom 11. Juni 2010 E. 2.3 und A-1567/2006 vom 28. Dezember 2007 E. 2.2.2). Bei der Beurteilung der Frage nach dem wirtschaftlichen Zusammenhang zwischen Leistung und Gegenleistung ist primär auf die Sicht des Leistungsempfängers abzustellen, was der Konzeption der Mehrwertsteuer als Verbrauchssteuer entspricht (statt vieler: Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-5232/2012 vom 21. August 2013 E. 2.1.4, A-5745/2008

vom 11. Juni 2010 E. 2.3 und A-1567/2006 vom 28. Dezember 2007 E. 2.2.3).

2.4 Die Steuer wird vom Entgelt berechnet; dieses stellt die Bemessungsgrundlage dar. Dazu gehört alles, was der Leistungsempfänger oder ein Dritter für ihn als Gegenleistung für die Leistung aufwendet (Art. 33 Abs. 1 und 2 aMWSTG). Nur jene Zuwendungen des Abnehmers gehören nicht zum steuerbaren Entgelt, die keine innere wirtschaftliche Verknüpfung mit der steuerbaren Leistung aufweisen und ihren Rechtsgrund in einem selbständigen, von der Leistung unabhängigen Leistungsaustauschverhältnis haben. Was zum Entgelt zu zählen ist, beurteilt sich wiederum aus der Sicht des Abnehmers (Empfängers) und nicht des Leistungsgerbringers. Berechnungsgrundlage ist letztlich, was der Verbraucher (Abnehmer) bereit oder verpflichtet ist, für die erhaltene Leistung bzw. für den Erhalt der Leistung aufzuwenden (statt vieler: BGE 126 II 443 E. 6a; Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-4786/2012 vom 12. September 2013 E. 2.4.2, A-8534/2010 vom 9. Februar 2012 E. 2.4.1 und A-6602/2010 vom 11. Januar 2011 E. 2.2.2, mit Hinweisen).

2.5 Die Behandlung von Leistungskomplexen – Leistungen mit verschiedenen Komponenten – ist in Art. 36 Abs. 4 aMWSTG ausdrücklich geregelt. Diese Bestimmung unterscheidet zwischen Gesamtleistungen (Art. 36 Abs. 4 Satz 1 aMWSTG) und Leistungen, die aus Haupt- und Nebenleistungen bestehen (Art. 36 Abs. 4 Satz 2 aMWSTG). Eine einheitliche Leistung (Gesamtleistung), welche als einheitlicher wirtschaftlicher Vorgang behandelt wird, liegt vor, wenn die Leistungen sachlich, zeitlich und vom wirtschaftlichen Gehalt her in einer derart engen Verbundenheit stehen, dass sie ein unteilbares Ganzes bilden. Im Sinn der zweiten Konstellation einheitlicher Behandlung teilen Nebenleistungen mehrwertsteuerrechtlich das Schicksal der Hauptleistung, wenn sie a) im Verhältnis zu dieser nebensächlich sind, b) mit dieser in einem engen Zusammenhang stehen, c) diese wirtschaftlich ergänzen, verbessern und abrunden und d) mit dieser üblicherweise vorkommen. Liegt weder eine Gesamtleistung noch eine Haupt- mit Nebenleistung vor, so handelt es sich um mehrere selbständige Leistungen, die mehrwertsteuerrechtlich getrennt zu behandeln sind (statt vieler: BGE 2C_807/2008 vom 19. Juni 2009 E. 2.2; Urteile des Bundesgerichts 2A.40/2007 vom 14. November 2007 E. 2.1, 2A.452/2003 vom 4. März 2004 E. 3.1 f; BVGE 2007/14 E. 2.3; Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-517/2012 vom 9. Januar 2013 E. 2.3, A-3190/2008 vom 15. Juli 2010 E. 3 und A-2999/2007 vom 12. Februar 2010 E. 2.3, mit Hinweisen). Massgebend für die Analyse,

welche Konstellation gegeben ist, ist die wirtschaftliche Betrachtungsweise und die Sichtweise der Leistungsempfängerin (Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-5279/2011 vom 1. März 2013 E. 2.1.7, mit Hinweis).

2.6 Nach Art. 14 Abs. 1 aMWSTG gilt als Ort einer Dienstleistung grundsätzlich 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 (sog. Erbringerortsprinzip).

Abweichungen vom Erbringerortsprinzip ergeben sich aus Art. 14 Abs. 2 und 3 aMWSTG, wo der Gesetzgeber – dem im grenzüberschreitenden Waren- und Dienstleistungsverkehr geltenden Bestimmungslandprinzip folgend (vgl. dazu: XAVIER OBERSON, in: mwst.com, N. 29 zu Art. 1; vgl. DANIEL RIEDO, Vom Wesen der Mehrwertsteuer als allgemeine Verbrauchsteuer und von den entsprechenden Wirkungen auf das schweizerische Recht, Bern 1999, S. 62) – für verschiedene Spezialfälle mit Bezug auf den Leistungsort spezifische Regelungen vorsieht. Die in Art. 14 Abs. 3 aMWSTG aufgezählten Dienstleistungen gelten dabei als 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 sein Wohnort oder der Ort, von dem aus er tätig wird (sog. Empfängerortsprinzip; vgl. BGE 133 II 153 E. 3 und E. 5.1; Urteil des Bundesgerichts 2C_614/2007 vom 17. März 2008 E. 3.2.2). Das Empfängerortsprinzip gilt etwa für Bank- und Finanzleistungen, nicht jedoch für die Vermietung von Schliessfächern (vgl. Art. 14 Abs. 3 Bst. h aMWSTG).

3.

3.1 Verwendet ein Steuerpflichtiger Gegenstände oder Dienstleistungen für steuerbare Ausgangsleistungen, so kann er in seiner Steuerabrechnung die ihm von anderen Steuerpflichtigen in Rechnung gestellte Steuer für Lieferungen und Dienstleistungen abziehen (Art. 38 Abs. 1 und 2 aMWSTG). Für einen Vorsteuerabzug ist gemäss Art. 38 Abs. 1 aMWSTG unter anderem erforderlich, dass die mit der Vorsteuer belasteten Gegenstände oder Dienstleistungen für einen geschäftlich begründeten Zweck gemäss Abs. 2 der Bestimmung verwendet werden, namentlich für steuerbare Lieferungen und Dienstleistungen (statt vieler: BGE 132 II 353 E. 8.3 und 10). Werden bezogene Leistungen nicht für ei-

nen geschäftlich begründeten Zweck bzw. nicht für einen steuerbaren Ausgangsumsatz verwendet, liegt Endverbrauch vor, welcher nicht zum Vorsteuerabzug berechtigt (BGE 132 II 353 E. 8.2; Urteil des Bundesgerichts 2C_309/2009 vom 1. Februar 2010 E. 7.2; Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-5279/2011 vom 1. März 2013 E. 2.2.1, A-7913/2010 vom 7. Dezember 2011 E. 2.3, A-3527/2010 vom 7. Juni 2011 E. 4.2, A-1602/2006 vom 4. März 2010 E. 3.1.2 und A-4057/2009 vom 3. September 2009 E. 2.3).

3.2 Zu den Steuerausnahmen gehören u.a. gemäss Art. 18 Ziff. 19 Bst. f aMWSTG in der Fassung, welche bis 31. Dezember 2006 in Kraft stand (AS 2000 1308 f.), die Umsätze aus der Verwaltung von Anlagefonds und anderen Sondervermögen durch Fondsleitungen, Depotbanken und deren Beauftragte. Als Beauftragte wurden dabei alle natürlichen oder juristischen Personen betrachtet, denen die Gesellschaft der Fondsleitung bzw. die Depotbank gemäss dem (per 1. Januar 2007 aufgehobenen) Anlagefondsgesetz vom 18. März 1994 (AFG, AS 1994 2523) Aufgaben delegieren konnte.

In der Fassung von Art. 18 Ziff. 19 Bst. f aMWSTG, welche am 1. Januar 2007 in Kraft trat (AS 2006 5429 f.), ist von der Steuer ausgenommen der Vertrieb von Anteilen an sowie die Verwaltung von kollektiven Kapitalanlagen gemäss Kollektivanlagengesetz vom 23. Juni 2006 (KAG, SR 951.31) durch Personen, welche diese verwalten oder aufbewahren, die Fondsleitungen, die Depotbanken und deren Beauftragte. Dabei werden als Beauftragte alle natürlichen oder juristischen Personen betrachtet, denen die kollektiven Kapitalanlagen nach dem KAG Aufgaben delegieren können; der Vertrieb von Anteilen sowie die Verwaltung von Investmentgesellschaften mit festem Kapital im Sinne von Art. 110 KAG bestimmt sich nach Art. 18 Ziff. 19 Bst. e aMWSTG (vgl. Art. 18 Ziff. 19 Bst. f in fine aMWSTG in der am 1. Januar 2007 in Kraft gesetzten Fassung; zur Bedeutung von Art. 18 Ziff. 19 Bst. e aMWSTG im Zusammenhang mit Investmentgesellschaften vgl. PIERRE SCHEUNER, Kollektive Kapitalanlagen und Mehrwertsteuer, in: IFF-Forum für Steuerrecht 2008, S. 21 ff., S. 25).

3.3 Die hiervor genannte Revision von Art. 18 Ziff. 19 Bst. f aMWSTG erfolgte namentlich als Anpassung an den Wortlaut des KAG (vgl. auch zum Folgenden ELISA ANTONINI-SCHENKEL, Fragen zum Vertrieb von ausländischen kollektiven Kapitalanlagen, publiziert in: Der Schweizer Treuhänder [ST] 2008, S. 500 ff.). Darüber hinaus wurde mit der ab 1. Januar 2007 in

Kraft stehenden Fassung von Art. 18 Ziff. 19 Bst. f aMWSTG eine Gesetzeslücke geschlossen:

In der zuvor in Kraft stehenden Fassung der genannten Bestimmung war nur die Verwaltung, nicht aber der Vertrieb der im AFG geregelten Arten von Sondervermögen erwähnt. Indessen hatte die ESTV schon in ihrer damals publizierten Verwaltungspraxis auch den Vertrieb von Anteilen von Anlagefonds unter den Begriff der "Verwaltung" subsumiert (vgl. Branchenbroschüre Nr. 14 der ESTV, Finanzbereich, gültig per 1. Januar 2001, Ziff. 5.2) und damit diese Gesetzeslücke durch Gesetzesauslegung geschlossen (vgl. auch ALOIS CAMENZIND/NIKLAUS HONAUER/KLAUS A. VALLENDER/MARCEL R. JUNG/SIMEON L. PROBST, Handbuch zum Mehrwertsteuergesetz [MWSTG], 3. Aufl., Bern 2012, Rz. 1271).

3.4

3.4.1 Die am 1. Januar 2007 in Kraft getretene Fassung von Art. 18 Ziff. 19 Bst. f aMWSTG enthält im Vergleich zum früheren Recht deutlichere Verweise auf die Gesetzgebung über die kollektiven Kapitalanlagen. Für die Auslegung der Begriffe, welche diese Bestimmung in ihrer per 1. Januar 2007 in Kraft getretenen Fassung enthält, ist das KAG massgebend (ANTONINI-SCHENKEL, a.a.O., S. 500 ff., Ziff. 1.1). Der neue Gesetzestext schränkt die Anwendung der Steuerausnahme auf kollektive Kapitalanlagen gemäss KAG ein (SCHEUNER, a.a.O., S. 22).

Im Einklang mit der Lehre ist indessen auch mit Bezug auf das vor dem 1. Januar 2007 geltende Recht in entsprechender Weise davon auszugehen, dass die Steuerausnahme von Art. 18 Ziff. 19 Bst. f aMWSTG nur greift, sofern die in Frage stehenden Sondervermögen der (damals gültigen) Gesetzgebung über die Anlagefonds (AFG) unterstellt waren (vgl. ALOIS CAMENZIND/NIKLAUS HONAUER/KLAUS A. VALLENDER, Handbuch zum Mehrwertsteuergesetz [MWSTG], 2. Aufl., Bern 2003, S. 286; ESTHER HILTPOLD, MWST-Auswirkungen des Kollektivanlagegesetzes, publiziert in: ST 2007, S. 569 ff., S. 574; PHILIP ROBINSON/CRISTINA OBERHEID, mwst.com, N. 56 zu Art. 18 Ziff. 19; SCHEUNER, a.a.O., S. 25).

3.4.2 Dem früheren AFG waren ausländische Anlagefonds nur unterworfen, wenn deren Anteile in der Schweiz vertrieben wurden (vgl. Art. 3 Abs. 3 AFG). In vergleichbarer Weise fallen ausländische kollektive Kapitalanlagen einzig dann unter das KAG (in der vorliegend interessierenden, für den Zeitraum ab 1. Januar 2007 bis 31. Dezember 2008 massgebenden Fassung), wenn für sie in oder von der Schweiz aus öffentlich

geworben wird (vgl. Art. 2 Abs. 4 KAG in der Fassung, die bis 28. Februar 2013 in Kraft stand [AS 2006 5380]; s. ferner ANTONINI-SCHENKEL, a.a.O., S. 500; zur Anwendbarkeit des heute geltenden KAG auf ausländische kollektive Kapitalanlagen vgl. ISAIA D'AMELIO, Der angepasste Geltungsbereich gemäss revidiertem Kollektivanlagegesetz, publiziert in: Gesellschafts- und Kapitalmarktrecht [GesKR] 2013, S. 216 ff., S. 225) bzw. wenn es um ihren öffentlichen Vertrieb in und von der Schweiz aus geht (vgl. Art. 120 KAG in der bis 28. Februar 2013 geltenden Fassung [AS 2006 5412 f.] und SCHEUNER, a.a.O., S. 25).

3.4.3 Mit Blick auf die vorstehenden Erwägungen nicht unter die Steuerausnahme von Art. 18 Ziff. 19 Bst. f aMWSTG fallen Leistungen, die nicht dem öffentlichen Vertrieb, sondern der Verwaltung im engeren Sinne von ausländischen Anlagefonds bzw. ausländischen kollektiven Kapitalanlagen zuzuordnen sind. Zu diesem Bereich der Verwaltung (im engeren Sinne) zählt insbesondere die Kundenpflege bzw. die Bestandespflege, die weder vom AFG noch vom KAG erfasst ist (vgl. HILTPOLD, a.a.O., S. 573; zum AFG PETER FRÖHLICH, MWSTG und Anlagefonds, publiziert in: SteuerRevue [StR] 2005, S. 864 ff., S. 869).

3.5

3.5.1 Gemäss einer Praxismitteilung der ESTV vom 30. März 2007 wurde bis Ende 2006 zwar die Vertriebsentschädigung als ein von der Mehrwertsteuer ausgenommenes Entgelt für den Vertrieb, nicht hingegen die Bestandespflegeentschädigung als von der Steuer ausgenommen behandelt (Praxismitteilung der ESTV vom 30. März 2007, "Praxisänderung per 1. Januar 2007 betreffend den Vertrieb von Anteilen an kollektiven Kapitalanlagen gemäss Kollektivanlagengesetz vom 23. Juni 2006, in Kraft seit 1. Januar 2007", Ziff. 2). Ausschlaggebend für diese Qualifikation der Bestandespflegeentschädigung war, dass diese Entschädigung bei ausländischen kollektiven Kapitalanlagen üblicherweise aus der Verwaltungskommission entrichtet wird, die wiederkehrend dem Vermögen der kollektiven Kapitalanlage u.a. für die Leitung und die Vermögensverwaltung belastet wird (ANTONINI-SCHENKEL, a.a.O., S. 501). In diesem Sinne wurde die Bestandespflegeentschädigung als "periodische Vergütung des Vertriebsträgers für die im Auftrag der Fondsleitung übernommene Kundenpflege" betrachtet (so FRÖHLICH, a.a.O., S. 867), weshalb sie gemäss dem Vorstehenden (E. 3.4.3) der Verwaltung (im engeren Sinne) von ausländischen kollektiven Kapitalanlagen zugeordnet und demgemäss nicht als von der Mehrwertsteuer ausgenommen qualifiziert worden ist.

Bei ausländischen Anlagefonds wurde die Bestandespflege deshalb, selbst wenn sie faktisch in der Schweiz erfolgte, aufgrund des insbesondere bei Finanzdienstleistungen geltenden Empfängerortsprinzips (vgl. Art. 14 Abs. 3 Bst. h aMWSTG und vorn E. 2.6) mehrwertsteuerrechtlich als im Ausland erbracht qualifiziert, so dass die entsprechende Leistung gemäss Art. 5 Bst. b aMWSTG e contrario als steuerfrei galt (vgl. FRÖHLICH, a.a.O., S. 869).

3.5.2 Auch wenn dies aus der erwähnten Praxismitteilung nicht ausdrücklich hervorgeht, waren nach dieser Praxis bis 31. Dezember 2006 nur *separat ausgerichtete* Bestandespflegeentschädigungen nicht von der Steuer ausgenommen (vgl. HILTPOLD, a.a.O., S. 573). Wenn die Bestandespflege hingegen mit dem Vertrieb zusammen in Form einer einzigen Entschädigung abgegolten worden war, betrachtete die ESTV bis zum 31. Dezember 2006 die gesamte Leistung als von der Steuer ausgenommen (vgl. HILTPOLD, a.a.O., S. 573).

Die Praxis, die separat ausgerichtete Bestandespflege bei ausländischen Anlagefonds als steuerbefreit zu behandeln, war indes (bis zur Veröffentlichung der erwähnten Praxismitteilung) nicht offiziell publiziert, sondern nur auf konkrete Anfragen hin mitgeteilt worden (vgl. HILTPOLD, a.a.O., S. 573; vgl. auch Auskunft der ESTV vom 26. Juni 2006 an eine andere steuerpflichtige Person [= Beilage 6 des von der ESTV eingereichten vertraulichen Dossiers]).

Mit der erwähnten Praxismitteilung liess die ESTV verlauten, dass ab 1. Januar 2007 in mehrwertsteuerlicher Hinsicht nicht mehr zwischen Vertriebsentschädigung und Bestandespflegeentschädigung unterschieden werde. Stattdessen sei ab diesem Zeitpunkt das gesamte Entgelt für den Vertrieb der Fondsanteile "– so auch bei Bezeichnung dieser Entschädigung als Bestandeskommission –" beim direkt Beauftragten als von der Mehrwertsteuer ausgenommen (ohne Anrecht auf Vorsteuerabzug) zu behandeln (Ziff. 3 Abs. 1 der Praxismitteilung). Die ESTV stellte diesen Verzicht auf eine mehrwertsteuerliche Unterscheidung zwischen Vertriebs- und Bestandespflegeentschädigung per 1. Januar 2007 in ihrer Praxismitteilung als "Praxisänderung" im Kontext des Inkrafttretens des KAG dar. Diese "Praxisänderung" war bereits in einem Schreiben der ESTV vom 26. Juni 2006 an die Schweizerische Bankiervereinigung angekündigt worden (www.sba.ch/print/z-06-07-05-mwst-rfr-beild.pdf [zuletzt eingesehen am 24. Oktober 2013]). Sie erfolgte nach Darstellung der ESTV aufgrund eines vom Finanzgericht Düsseldorf gefällten Leiturteils

(vgl. Vernehmlassung, S. 7; HILTPOLD, a.a.O., S. 573). In diesem Urteil hatte das Gericht entschieden, dass eine von einer den Verkauf von Fondsanteilen vermittelnden Bank vereinnahmte sogenannte Kontinuitätsprovision Entgelt für ihre Vermittlungsleistungen und nicht Entgelt für eine davon zu trennende, zusätzliche Leistung bilde (vgl. Urteil des Finanzgerichts Düsseldorf Az. 5 K 2030/03 U vom 16. Februar 2005, abrufbar auf www.openjur.de/u/107063.html [zuletzt eingesehen am 24. Oktober 2013]). Der deutsche Bundesfinanzhof bestätigte im Rahmen eines Revisionsverfahrens dieses Urteil mit Entscheid vom 19. April 2007 (Urteil des deutschen Bundesfinanzhofs V R 31/05 vom 19. April 2007, BFH/NV 2007, 1546, abrufbar auf www.iww.de/quellenmaterial/id/18968 [zuletzt eingesehen am 24. Oktober 2013]).

In der Literatur wird die Auffassung der ESTV, wonach ab 1. Januar 2007 bei separat abgegoltenen Entschädigungen für die Bestandespflege bei ausländischen kollektiven Kapitalanlagen von einem von der Steuer ausgenommenen Umsatz im Sinne von Art. 18 Ziff. 19 Bst. f aMWSTG auszugehen ist, zum Teil als "systematisch falsch" kritisiert. Dabei wird zur Begründung ausgeführt, unter Art. 18 Ziff. 19 Bst. f aMWSTG könnten nur Leistungen fallen, welche dem KAG unterliegen würden. Letzteres sei bei der separat abgegoltenen Bestandespflege nicht der Fall (so HILTPOLD, a.a.O., S. 574).

3.6 Es fragt sich, unter welchen Voraussetzungen nach der genannten gesetzlichen Ordnung bei Entschädigungen für die Bestandespflege bei ausländischen kollektiven Kapitalanlagen von einem von der Steuer ausgenommenen Umsatz im Sinne von Art. 18 Ziff. 19 Bst. f aMWSTG auszugehen ist.

3.6.1 Vorauszuschicken ist, dass der Begriff der Bestandespflegekommission bzw. der Bestandespflegeentschädigung nicht einheitlich verwendet wird. Der Begriff der Bestandespflegeentschädigung im Sinne der Praxis der ESTV bezeichnet eine beim Vertrieb von Anteilen an kollektiven Kapitalanlagen an den Vertriebsträger ausgerichtete Entschädigung, die sich nach den während einer bestimmten Periode von den Anlegern gehaltenen Anteilen bemisst (vgl. SCHEUNER, a.a.O., S. 25; s. auch BGE 138 III 755 E. 4.1 zur Verwendung des Begriffs der Bestandespflegekommission zur Bezeichung einer von den Fondsleitungen dem Fondsvermögen – und damit indirekt sämtlichen Fondsanlegern – belasteten Verwaltungskommission [Management Fee], welche periodisch [meist jährlich] für die Leitung und Verwaltung des Fonds sowie den Ver-

trieb der Fondsanteile erhoben wurde und als Vergütung an die Vertriebsträger floss]).

3.6.2 Massgebend für die mehrwertsteuerliche Qualifikation einer Entschädigung ist die Frage, für welche Leistung jene als Entgelt ausgerichtet wird. Mit anderen Worten ist entscheidend, mit welcher Leistung die Entschädigung als Entgelt ausgetauscht wird. Dies ist – wie erwähnt (vorn E. 2.3) – nach wirtschaftlichen, tatsächlichen Kriterien zu beurteilen.

3.6.2.1 Soweit die Bestandespflegekommission einzig als Teil der Entschädigung für die Vermittlung der Ausgabe der Anteilsscheine an einer kollektiven Kapitalanlage bezahlt wird und damit keine über diese Vertriebsleistung hinausgehenden Leistungen (namentlich keine nachfolgenden Leistungen zur Kundenbindung) ausgelöst werden, liegt kein Leistungsaustauschverhältnis vor, bei welchem sich die Bestandespflegekommission und eine Leistung zur Kundenbindung gegenüberstehen (vgl. auch Urteil des Finanzgerichtes Düsseldorf Az. 5 K 2030/03 U vom 16. Februar 2005 Rz. 61, abrufbar auf www.openjur.de/u/107063.html [zuletzt eingesehen am 24. Oktober 2013]). In einem solchen Fall ist deshalb davon auszugehen, dass die Bestandespflegekommission (ebenfalls) Entgelt für den Vertrieb von Anteilen an kollektiven Kapitalanlagen bildet. In dieser Konstellation ist der Umstand, dass sich die Bestandespflegekommission nach dem Umfang der während einer bestimmten Periode von den Anlegern gehaltenen Anteile bemisst, nicht ausschlaggebend für die bei der Beurteilung des Vorliegens einer Steuerausnahme im Sinne von Art. 18 Ziff. 19 Bst. f aMWSTG zu klärende Frage, wofür diese Kommission bezahlt wird. Denn die Höhe des konkreten Entgelts ist diesfalls in erster Linie für die mehrwertsteuerliche Bemessungsgrundlage (vgl. Art. 33 aMWSTG), nicht jedoch für das Steuerobjekt bzw. für die Frage des Leistungsaustausches entscheidend (vgl. entsprechend auch Urteil des Finanzgerichtes Düsseldorf Az. 5 K 2030/03 U vom 16. Februar 2005 Rz. 57).

3.6.2.2 Wenn eine Bestandespflegekommission dem Vertriebsträger für eine von ihm im Anschluss an seine Vertriebstätigkeit erbrachte Kundenbindungsleistung bezahlt wird, muss in mehrwertsteuerlicher Hinsicht davon ausgegangen werden, dass diese Leistung im Verhältnis zur Vertriebsleistung nebensächlich ist. Die der Vertriebsleistung nachfolgende Kundenbetreuung durch den Vertriebsträger steht nämlich mit jener Leistung in einem engen Zusammenhang und ergänzt sie in wirtschaftlicher Hinsicht. Im Weiteren kommt die Kundenbindungsleistung branchenüb-

licherweise mit – wenn auch zeitlich nach – der Vertriebsleistung vor. Zudem ist die betreffende Kundenbindungsleistung ohne vorgängigen Vertrieb der Fondsanteile nicht denkbar. Infolgedessen bildet diese Kundenbindungsleistung mehrwertsteuerlich eine Nebenleistung, welche das Schicksal der Hauptleistung, d.h. der Vertriebsleistung, teilt (vgl. vorn E. 2.5 und auch Urteil des Finanzgerichtes Düsseldorf Az. 5 K 2030/03 U vom 16. Februar 2005 Rz. 66).

3.6.3 Nach dem Gesagten ist bei Entschädigungen für die Bestandespflege bei ausländischen kollektiven Kapitalanlagen von einem von der Steuer ausgenommenen Umsatz im Sinne von Art. 18 Ziff. 19 Bst. f aMWSTG auszugehen, soweit die entsprechende Kommission für den Vertrieb von Anteilsscheinen an einer kollektiven Kapitalanlage (E. 3.6.2.1) und/oder für eine vom Vertriebsträger im Anschluss an seine Vertriebstätigkeit erbrachte Leistung zur Kundenbindung bezahlt wird. Letztere Leistung stellt nämlich mehrwertsteuerrechtlich eine blosse Nebenleistung zur Vertriebstätigkeit dar (E. 3.6.2.2).

Mit diesem Schluss nicht in Widerspruch steht entgegen der hiervor erwähnten, in der Literatur vertretenen Auffassung (vgl. vorn E. 3.5.2) der Umstand, dass die Bestandespflege nicht unter die Gesetzgebung über die kollektiven Kapitalanlagen fällt und deshalb nicht von der Steuerausnahme von Art. 18 Ziff. 19 Bst. f aMWSTG erfasst sein kann (vgl. vorn E. 3.4). Da in der genannten Konstellation die Bestandespflege in Form der nachträglichen Leistung zur Kundenbindung mehrwertsteuerrechtlich eine Nebenleistung zum Vertrieb darstellt, welche das rechtliche Schicksal dieser Hauptleistung teilt, fällt sie sehr wohl unter die Steuerausnahme (vgl. vorn E. 2.5).

3.7 Verwendet der Steuerpflichtige Gegenstände oder Dienstleistungen sowohl für Zwecke, die ihn zum Vorsteuerabzug berechtigen, als auch für andere Zwecke, ist der Vorsteuerabzug nach dem Verhältnis der Verwendung zu kürzen (Art. 41 Abs. 1 aMWSTG). Gemäss der von der ESTV als gesetzlich bzw. effektiv bezeichneten Methode erfolgt die Kürzung primär nach dem Verhältnis der effektiven Verwendung. Dabei sind zuerst sämtliche Aufwendungen und Investitionen aufgrund ihrer Verwendung entweder den steuerbaren oder den von der Mehrwertsteuer ausgenommenen Tätigkeiten zuzuordnen, wobei für jeden einzelnen Gegenstand und jede Dienstleistung soweit möglich aufgrund von betriebswirtschaftlichen, sachgerechten Kriterien eine direkte Zuordnung vorzunehmen ist. Weil die gesetzliche Methode oft als wenig praktikabel erscheint bzw. dem

Steuerpflichtigen unverhältnismässig hohen Aufwand verursacht, sieht die Praxis der ESTV die Möglichkeit vor, den Vorsteuerabzug anhand von Pauschalmethoden zu kürzen (Art. 58 Abs. 3 aMWSTG; zum Ganzen statt vieler: Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-1595/2006 vom 2. April 2009 E. 2.7, mit Hinweisen, bestätigt mit Urteil des Bundesgerichts 2C_309/2009 vom 1. Februar 2010; zu den einzelnen Pauschalmethoden vgl. statt vieler: Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-1394/2006 vom 3. Juni 2008 E. 2.5). Mit Bezug auf Banken stellt die ESTV die sog. "Bankenpauschale" als branchenspezifische Erleichterung im Sinne von Art. 58 Abs. 3 aMWSTG zur Verfügung, mit welcher administrative Arbeiten hinsichtlich Buchführung und Steuerabrechnung wesentlich vereinfacht werden, weil die Vorsteuer nicht genau ermittelt werden muss (Branchenbroschüre Nr. 14 "Finanzbereich" der ESTV, Fassung vom September 2000 [gültig vom 1. Januar 2001 bis 30. September 2009], Ziff. 7.1, sowie Anhang 14a zur Branchenbroschüre Nr. 14 "Finanzbereich", Vorsteuerpauschale bei Banken, Fassung vom Dezember 2007 [gültig vom 1. Januar 2008 bis 31. Dezember 2009], Ziff. 1 ff.).

4.

Dem in Art. 8 der Bundesverfassung der Schweizerischen Eidgenossenschaft vom 18. April 1999 (BV, SR 101) verankerten Grundsatz der Rechtsgleichheit kommt umfassende Geltung zu. Er ist von sämtlichen Staatsorganen in allen Funktionen (Rechtssetzung und -anwendung) und auf sämtlichen Ebenen der Staatstätigkeit (Bund, Kantone, Gemeinden) zu beachten. Das Rechtsgleichheitsgebot verlangt, dass Gleiches nach Massgabe seiner Gleichheit gleich und Ungleiches nach Massgabe seiner Ungleichheit ungleich behandelt wird (vgl. BGE 134 I 23 E. 9.1; HÄFELIN/MÜLLER/UHLMANN, a.a.O., N. 489 und 495). Ein Anspruch auf Gleichbehandlung im Unrecht wird nach der bundesgerichtlichen Rechtsprechung indes nur ausnahmsweise anerkannt (BGE 132 II 485 E. 8.6, mit Hinweis); dann nämlich, wenn eine rechtsanwendende Behörde eine gesetzwidrige Praxis pflegt und überdies zu erkennen gibt, dass sie davon auch in Zukunft nicht abweichen werde. Grundbedingung für eine ausnahmsweise Gleichbehandlung im Unrecht ist in jedem Fall, dass sich der Betroffene in einer gleichen oder vergleichbaren Lage befindet wie der Dritte, dem der rechtswidrige Vorteil gewährt wurde. In aller Regel geht jedoch der Grundsatz der Gesetzmässigkeit der Verwaltung der Rücksicht auf die gleichmässige Rechtsanwendung vor (BGE 122 II 446 E. 4a und BGE 112 Ib 381 E. 6; vgl. Urteil des Bundesgerichts 2A.647/2005 vom 7. Juni 2007 E. 4; Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-4785/2007 vom 23. Februar 2010 E. 2.5, A-1696/2006 vom 23. Januar

2009 E. 6.6 und A-1474/2006 vom 28. Januar 2008 E. 3.4.2; HÄFELIN/MÜLLER/UHLMANN, a.a.O., N. 518 ff.). Kein Anspruch auf Gleichbehandlung im Unrecht besteht, wenn die vom Gesetz abweichende Behandlung nur in einem einzigen oder in einigen wenigen Fällen geschehen ist (HÄFELIN/MÜLLER/UHLMANN, a.a.O., N. 518 ff.).

5.
Im vorliegenden Fall wurde die D._____ AG von den Verwaltungsgesellschaften der in Luxemburg domizilierten Anlagefonds der D._____ AG-Gruppe und deren Vertretern in der Schweiz mit der Vermittlung und dem Abschluss von Vertriebsverträgen für diese Fonds beauftragt. Einen solchen (inhaltlich identischen) Vertriebsvertrag hat die D._____ AG sowohl mit der B._____ als auch mit der C._____ AG abgeschlossen. Die Vereinbarungen traten auf den 1. Januar 2003 (B._____) bzw. den 1. Januar 2004 (C._____ AG) in Kraft. Im Folgenden werden die relevanten Rechte und Pflichten aus diesem Vertriebsvertrag zusammengefasst (E. 5.1) und mit Bezug auf die Mehrwertsteuer rechtlich gewürdigt (E. 5.2 und E. 6).

5.1 Die entsprechende Bank ist berechtigt, die Fonds der D._____ AG-Gruppe öffentlich anzubieten (Ziff. 1.1 des Vertriebsvertrages). Die Bank wird die Fonds prioritär vertreiben und ihnen innerhalb ihrer Vertriebsstruktur eine Sonderstellung einräumen sowie den Vertrieb der Fonds mit speziellen Marketinganstrengungen fördern. Die Bank wird sowohl für diese Einräumung einer Sonderstellung als auch für die zusätzliche Marketinganstrengungen speziell entschädigt (Ziff. 1.3 des Vertriebsvertrages).

Ziff. 5 des Vertriebsvertrages lautet – in der mit der B._____ abgeschlossenen Fassung – wie folgt:

> "Im Zusammenhang mit der Vertriebstätigkeit hat die Bank B._____ Anspruch auf folgende Vertriebsentschädigungen:
>
> • Die Ausgabekommission, welche ihr hiermit von der Fondsleitung als Entschädigung für den Aufwand bei der Etablierung der Kundenbeziehungen (Identifikation, Erstellen des Kunden- und Risikofähigkeitsprofils, Prüfungsaufgaben unter Geldwäschereigesichtspunkten etc.) abgetreten wird; die Bank darf diese im Rahmen der Grenzen, welche im Prospekt mit integriertem Reglement definiert sind, festlegen,
>
> • Die Fondsvertriebskommission, welche in der beigelegten Vereinbarung (Anhang I) besonders geregelt ist,

> • Eine allfällige zusätzliche Vertriebsentschädigung, welche unter Berücksichtigung des getätigten Aufwands und/oder der erzielten Volumina von Zeit zu Zeit, mindestens aber jährlich, durch die D._____ AG festgelegt werden kann."

Gemäss Anhang I hat die Bank B._____ (bzw. die betreffende Bank) "für den Vertrieb von Anlagefonds" Anspruch auf eine "Fondsvertriebs-Kommission". Die Fondsvertriebskommission berechnet sich nach diesem Anhang auf dem Durchschnitt der Monatsendbestände der zwei letzten Quartale der von der Bank B._____ gehaltenen Fondsanteile bzw. der von der Depotbank abgerechneten Zeichnungen/Rückgaben.

5.2 Die betreffende Bank vertreibt demnach gemäss dem dargelegten Vertriebsvertrag im Auftrag der D._____ AG bzw. der Verwaltungsgesellschaften die Fonds der D._____-Gruppe, räumt diesen Fonds eine Sonderstellung ein und nimmt zusätzliche Marketinganstrengungen vor. Für diese Leistungen erhält die Bank eine Ausgabekommission, eine Fondsvertriebskommission sowie eine allfällige zusätzliche Vertriebsentschädigung. Im Streit liegt die mehrwertsteuerrechtliche Qualifikation der Leistungen der betreffenden Bank. Es ist dabei unbestritten, dass die vorliegend in Frage stehenden Anlagefonds ihren statutarischen Sitz im Ausland haben und dem AFG bzw. KAG für den Vertrieb ihrer Zertifikate in der Schweiz unterliegen. Im Weiteren stellen die B._____ und die C._____ AG unbestrittenermassen Beauftragte im Sinn von Art. 18 Ziff. 19 Bst. f aMWSTG dar. Die Umsätze aus dem Vertrieb der Zertifikate in der Schweiz durch die B._____ bzw. die C._____ AG sind demnach gemäss Art. 18 Ziff. 19 Bst. f aMWSTG von der Steuer ausgenommen (vgl. vorn E. 3.2–3.4).

6.

6.1 Der Aufwand der betreffenden Bank bei der Etablierung der Kundenbeziehungen (Identifikation, Erstellen des Kunden- und Risikofähigkeitsprofils sowie Prüfungsaufgaben unter Geldwäschereigesichtspunkten) stellt eine Vertriebstätigkeit dar, welche unter die Steuerausnahme von Art. 18 Ziff. 19 Bst. f aMWSTG fällt (vgl. E. 3.2 f.). Der Umstand, dass die Entschädigung für die genannte Tätigkeit (in Form der "Ausgabekommission") von den Banken direkt bei den Anlegern erhoben wird, ist irrelevant, da gemäss Art. 33 Abs. 2 aMWSTG auch das, was ein Dritter (Anleger) an Stelle des Leistungsempfängers (D._____ AG) aufwendet, zum Entgelt gehört. Die mehrwertsteuerliche Qualifikation der "Ausgabekommission" ist indessen (ohnehin) nicht Streitgegenstand des vorliegenden, ausschliesslich die von der D._____ AG entrichteten Entschädigungen

betreffenden Verfahrens. Es erübrigt sich deshalb, hier weiter darauf einzugehen.

6.2

6.2.1 Im Weiteren räumt die betreffende Bank den genannten Fonds eine Sonderstellung ein und nimmt "spezielle Marketinganstrengungen" zur Förderung des Vertriebs der Fonds vor. Gemäss Ausführungen der Beschwerdeführerin habe die betreffende Bank von der D._____ AG eine "Fondsvertriebskommission" als Belohnung für die Nutzung der D._____ AG-Fondspalette erhalten. Die "Fondsvertriebskommission" im Sinne des Vertriebsvertrages sei – wie deren Berechnung auf dem Durchschnitt der Monatsendbestände der von der betreffenden Bank gehaltenen Fondsanteile zeige – eine wiederkehrende Bestandespflegekommission. Diese Bestandespflegekommission enthalte keine Vertriebskomponente, weil sich die Entschädigung für den Vertrieb der Fondsanteile in der von der D._____ AG mit der (jeweiligen) Vertriebsvereinbarung an die betreffende Bank abgetretenen "Ausgabekommission" bzw. Vertriebsentschädigung erschöpfe. Mit der "Fondsvertriebskommission" entschädigt würden einzig die Bemühungen der betreffenden Banken, dass die Fondsanteile weiterhin im Portfolio der Anleger erhalten bleiben (insbesondere Marketingleistungen) (vgl. Beschwerde, S. 17 ff.; Stellungnahme der Beschwerdeführerin vom 17. Juli 2013, S. 7 ff.). Auch werde diese Bestandespflegekommission separat ausgerichtet, da die als Entgelt für den Vertrieb zu betrachtende "Ausgabekommission" an die Banken abgetreten worden sei und auf einem separaten Konto verbucht werde. Das von der ESTV aufgestellte, in der Praxismitteilung vom 30. März 2007 freilich nicht festgehaltene Kriterium der separaten Ausrichtung der Bestandespflegekommission sei deshalb erfüllt (vgl. insbesondere Beschwerde, S. 20 f.).

6.2.2 Vorliegend spricht der Wortlaut des Vertriebsvertrages entgegen der Darstellung der Beschwerdeführerin dafür, dass die darin vorgesehene "Fondsvertriebskommission" – zumindest zur Hauptsache – für Vertriebsleistungen bezahlt werden soll. Zu berücksichtigen ist nicht nur, dass im Vertrag an der einschlägigen Stelle von einer "Vertriebskommission" die Rede ist. Hinzu kommt, dass diese Leistung im Vertrag ausdrücklich "im Zusammenhang mit der Vertriebstätigkeit" genannt wird und als "Vertriebsentschädigung" bezeichnet wird. In Anlage I des Vertrages wird ausserdem explizit festgehalten, dass die "Fondsvertriebskommission" "für den Vertrieb von Anlagefonds" ausgerichtet werde. Sodann lässt sich auch nicht mit Erfolg geltend machen, die "Fondsvertriebskommission" im

Sinne des Vertrages würde die darin genannten Marketinganstrengungen entschädigen und sei damit kein Entgelt für Vertriebsleistungen. Denn die fraglichen Marketinganstrengungen sollen gemäss dem Vertrag – wie erwähnt – den Vertrieb der Fonds fördern, so dass auch die Marketinganstrengungen zum Vertrieb zu rechnen sind.

Mit Blick auf die genannten Abmachungen im (jeweiligen) Vertriebsvertrag macht die Beschwerdeführerin somit ohne Erfolg geltend, die Vertriebsleistungen würden einzig mit der abgetretenen "Ausgabekommission" entschädigt.

Auch kann dem sinngemässen Vorbringen der Beschwerdeführerin, die "Fondsvertriebskommission" werde ausschliesslich für eine Kundenbindungsleistung bezahlt, nicht gefolgt werden. Vielmehr sind weder den aktenkundigen Vertriebsverträgen noch den übrigen Akten Anhaltspunkte für Absprachen zu entnehmen, wonach die betreffenden Banken nebst dem Vertrieb weitere Leistungen zu erbringen hätten, an welche die Zahlung der "Fondsvertriebskommission" gebunden wäre. Selbst wenn jedoch die "Fondsvertriebskommission" teilweise oder gar ausschliesslich für Kundenbindungsleistungen bezahlt würde, wäre in diesem Zusammenhang von einem von der Steuer ausgenommenen Umsatz im Sinne von Art. 18 Ziff. 19 Bst. f aMWSTG auszugehen. Die in Frage stehenden (allfälligen) Kundenbindungsleistungen würden nämlich von den Vertriebsträgern im Anschluss an ihre Vertriebstätigkeit erbracht, so dass sie mehrwertsteuerlich als Nebenleistung der Vertriebsleistung (vgl. Art. 36 Abs. 4 Satz 2 aMWSTG) deren Schicksal teilten (vorn E. 2.5 und E. 3.6.2 f.).

Da die entsprechende Entschädigung somit nicht im Austauschverhältnis mit einer Leistung zur Kundenbindung steht, die neben der Vertriebstätigkeit als selbständige Leistung zu qualifizieren wäre, muss mit Bezug auf die "Fondsvertriebskommission" selbst dann, wenn diese Entschädigung separat ausgerichtet wurde, von einem von der Steuer ausgenommenen Umsatz im Sinne von Art. 18 Ziff. 19 Bst. f aMWSTG ausgegangen werden.

Im Übrigen kann gegen die Annahme eines Umsatzes im Sinne von Art. 18 Ziff. 19 Bst. f aMWSTG im Zusammenhang mit der "Fondsvertriebskommission" auch nicht mit Recht ins Feld geführt werden, diese Kommission berechne sich nach dem Durchschnitt der Monatsendbestände der von der betreffenden Bank gehaltenen Fondsanteile. Die Berechnung der Kommission betrifft nämlich die Bemessungsgrundlage

(vgl. Art. 33 aMWSTG; vorn E. 2.4) und nicht die hier interessierende Frage des Steuerobjektes bzw. des Leistungsaustausches (vorn E. 3.6.2).

Die ESTV hat somit im Zusammenhang mit der "Fondsvertriebskommission" zu Recht angenommen, dass Umsätze im Sinne von Art. 18 Ziff. 19 Bst. f aMWSTG vorliegen.

6.3 Die vorstehenden Erwägungen können sinngemäss auch für die vertraglich vorgesehene "allfällige zusätzliche Vertriebsentschädigung" Geltung beanspruchen. Zwar macht die Beschwerdeführerin auch diesbezüglich – mit den im Wesentlichen gleichen Argumenten wie bei der "Fondsvertriebskommission" – geltend, es handle sich um separat ausgerichtete, keine Vertriebskomponente enthaltende Bestandespflegekommissionen. Indessen figuriert auch die zusätzliche "Vertriebsentschädigung" im (jeweiligen) Vertriebsvertrag unter den "im Zusammenhang mit der Vertriebstätigkeit" ausgerichteten "Vertriebsentschädigungen". Wesentliche Unterschiede zur "Fondsvertriebskommission", welche darauf hindeuten, dass die zusätzliche Vertriebsentschädigung hauptsächlich als Entgelt für die Kundenpflege vorgesehen ist, sind nicht erkennbar. Überdies würde sich wie bei der "Fondsvertriebskommission" an der mehrwertsteuerlichen Beurteilung selbst dann nichts ändern, wenn die zusätzliche Vertriebsentschädigung ausschliesslich für Kundenbindungsleistungen bezahlt würde, da diese Leistungen mehrwertsteuerlich (ebenfalls) als Nebenleistungen zur Vertriebstätigkeit (vgl. Art. 36 Abs. 4 Satz 2 aMWSTG) zu qualifizieren wären (vorn E. 2.5 und E. 3.6.2 f.). Auch ändern die im Vertrag genannten Kriterien für die Bemessung der zusätzlichen Vertriebsentschädigung (getätigter Aufwand und/oder erzielte Volumina) nichts am Umstand, dass die entsprechenden Umsätze unter Art. 18 Ziff. 19 Bst. f aMWSTG fallen (vgl. vorn E. 3.6.2).

7.
Es bleibt zu klären, ob sich die Beschwerdeführerin mit Erfolg auf einen Anspruch auf Gleichbehandlung im Unrecht mit Bezug auf eine von der ESTV bis Ende 2006 geübte Praxis berufen kann.

Es kann vorliegend offen bleiben, ob eine eigentliche gesetzwidrige Praxis bestanden hat, wonach die ESTV bei Bestandespflegekommissionen von steuerbaren bzw. von der Steuer echt befreiten Umsätzen ausgegangen ist, obschon die Leistungen, mit denen die betreffenden Kommissionen im Austauschverhältnis standen, unter die Steuerausnahme von Art. 18 Ziff. 19 Bst. f aMWSTG fielen (vgl. E. 3.6.3). Denn selbst wenn ei-

ne solche gesetzwidrige Praxis bestanden hätte, könnte die Beschwerdeführerin nicht mit Erfolg einen Anspruch auf Gleichbehandlung im Unrecht geltend machen. Mangels einer gegenteiligen Äusserung der ESTV ist nämlich davon auszugehen, dass diese nicht zuletzt aufgrund des vorliegenden Urteils in Zukunft Bestandespflegekommissionen auch mit Bezug auf die Zeit bis Ende 2006 im Sinne der vorstehenden Ausführungen (vorn E. 3.5 f.) gesetzmässig behandelt (vgl. vorn E. 4 sowie BGE 115 Ia 81 E. 2; Urteil des Bundesgerichts 2P.247/2006 vom 21. März 2007 E. 5.5).

8.

8.1 Nach dem Gesagten erweist sich die Beschwerde als unbegründet, weshalb sie abzuweisen ist.

8.2 Ausgangsgemäss hat die unterliegende Beschwerdeführerin die Verfahrenskosten zu tragen (Art. 63 Abs. 1 VwVG). Diese sind auf Fr. 9'000.-- festzulegen (vgl. Art. 2 Abs. 1 i.V.m. Art. 4 des Reglements vom 21. Februar 2008 über die Kosten und Entschädigungen vor dem Bundesverwaltungsgericht [VGKE, SR 173.320.2]) und mit dem geleisteten Kostenvorschuss zu verrechnen. Parteientschädigungen sind nicht zuzusprechen (vgl. Art. 64 Abs. 1 VwVG e contrario und Art. 7 Abs. 1 VGKE e contrario sowie Art. 7 Abs. 3 VGKE).

Demnach erkennt das Bundesverwaltungsgericht:

1.
Die Beschwerde wird abgewiesen.

2.
Die Verfahrenskosten werden auf Fr. 9'000.-- festgesetzt und mit dem in gleicher Höhe geleisteten Kostenvorschuss verrechnet.

3.
Es wird keine Parteientschädigung zugesprochen.

4.
Dieses Urteil geht an:

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

Der vorsitzende Richter: Der Gerichtsschreiber:

Jürg Steiger Beat König

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 der Beschwerdeführer in Händen hat, beizulegen (Art. 42 BGG).

Versand: