



Abteilung I
A-457/2014

Urteil vom 21. August 2014

Besetzung

Richter Daniel Riedo (Vorsitz),
Richter Michael Beusch,
Richter Pascal Mollard,
Gerichtsschreiber Beat König.

Parteien

A. _____ AG,
Beschwerdeführerin,

gegen

Eidgenössische Steuerverwaltung ESTV,
Hauptabteilung Mehrwertsteuer,
Vorinstanz.

Gegenstand

MWST; Leistungsverhältnis/Hoheitlichkeit (1/2006 - 4/2009).

Sachverhalt:**A.**

Die A._____ AG (nachfolgend: Steuerpflichtige) ist seit dem 1. Januar 2004 im Register der Mehrwertsteuerpflichtigen bei der Eidgenössischen Steuerverwaltung (ESTV) eingetragen.

B.

Im Dezember 2011 fand bei der Steuerpflichtigen eine Mehrwertsteuerkontrolle über die Steuerperioden 2006 bis 2010 (Zeit vom 1. Januar 2006 bis 31. Dezember 2010) statt. Daraus resultierte die «Einschätzungsmitteilung Nr. [...] / Verfügung» vom 3. Januar 2012, mit der die ESTV von der Steuerpflichtigen für die Steuerperioden 2006 bis 2009 den Betrag von Fr. 35'901.- nebst Verzugszins nachforderte. Zur Begründung dieser Nachbelastung führte die ESTV aus, von der Steuerpflichtigen erbrachte Leistungen im Zusammenhang mit der Tätigkeit der Betriebsämter B._____, C._____, D._____ und E._____ seien anders als von ihr deklariert mehrwertsteuerlich nicht im Rahmen der Ausübung hoheitlicher Gewalt erbracht worden und damit steuerbar.

C.

Die Steuerpflichtige erhob am 27. Januar 2012 bei der ESTV «Einsprache» und verlangte die ersatzlose Aufhebung der «Einschätzungsmitteilung Nr. [...] / Verfügung» vom 3. Januar 2012.

D.

Mit «Einspracheentscheid» vom 12. Dezember 2013 wies die ESTV (nachfolgend auch: Vorinstanz) die «Einsprache» ab. Sie stellte fest, dass sie für die Steuerperioden vom 1. Januar 2006 bis 31. Dezember 2009 zu Recht Fr. 35'901.- Mehrwertsteuern zuzüglich Verzugszins seit dem 31. August 2008 nachgefordert habe.

E.

Gegen diesen «Einspracheentscheid» erhob die Steuerpflichtige (nachfolgend: Beschwerdeführerin) am 27. Januar 2014 Beschwerde ans Bundesverwaltungsgericht. Sie beantragt, der «Einspracheentscheid» und die «Einschätzungsmitteilung Nr. [...] / Verfügung» seien ersatzlos sowie unter Kostenfolgen zulasten der ESTV aufzuheben.

F.

Mit Vernehmlassung vom 20. März 2014 beantragt die Vorinstanz, die Beschwerde sei unter Kostenfolge zu Lasten der Beschwerdeführerin

vollumfänglich abzuweisen und die Steuernachforderung von Fr. 35'901.- sei zu bestätigen.

G.

Auf die Vorbringen der Verfahrensbeteiligten und die eingereichten Akten wird – soweit entscheidungswesentlich – im Rahmen der nachfolgenden Erwägungen eingegangen.

Das Bundesverwaltungsgericht zieht in Erwägung:

1.

1.1 Gemäss Art. 31 VGG beurteilt das Bundesverwaltungsgericht Beschwerden gegen Verfügungen nach Art. 5 VwVG. Vorliegend bildet jedenfalls der angefochtene «Einspracheentscheid» vom 12. Dezember 2013 eine solche Verfügung, welche, da einlässlich begründet, Gegenstand einer Beschwerde an das Bundesverwaltungsgericht sein kann (Art. 83 Abs. 4 des Mehrwertsteuergesetzes vom 12. Juni 2009 [MWSTG, SR 641.20]; vgl. dazu ausführlich die neuere Rechtsprechung des Bundesverwaltungsgerichts zu seiner funktionalen Zuständigkeit zur Behandlung von Beschwerden gegen «Einspracheentscheide» der ESTV, die im Zuge von «Einsprachen» gegen Einschätzungsmitteilungen ergangen sind: Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-720/2013 vom 30. Januar 2014 E. 1.2.3, A-3779/2013 vom 9. Januar 2014 E. 1.2.2 und 1.2.3, je mit zahlreichen Hinweisen, sowie [erstmalig] A-707/2013 vom 25. Juli 2013 E. 1.2.3 und 4.2 f.; zur grundsätzlichen Unzulässigkeit, eine Einschätzungsmitteilung direkt als Verfügung im Sinne von Art. 5 VwVG auszugestalten, vgl. BGE 140 II 202 E. 5 f.). Eine Ausnahme nach Art. 32 VGG liegt nicht vor. Die Vorinstanz ist zudem eine Behörde im Sinne von Art. 33 VGG. Das Bundesverwaltungsgericht ist demnach für die Beurteilung der vorliegenden Beschwerde zuständig.

1.2 Das Verfahren vor diesem Gericht richtet sich nach dem VwVG, soweit das VGG nichts anderes bestimmt (Art. 37 VGG). Die Beschwerdeführerin ist zur Erhebung der vorliegenden Beschwerde berechtigt (Art. 48 Abs. 1 VwVG) und hat den einverlangten Kostenvorschuss rechtzeitig geleistet (vgl. Art. 21 Abs. 3 VwVG).

1.3 Anfechtungsobjekt im Verfahren vor dem Bundesverwaltungsgericht bildet einzig der vorinstanzliche Entscheid; dieser ersetzt allfällige Entscheide unterer Instanzen (sog. Devolutiveffekt; vgl. BGE 134 II 142 E. 1.4; Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-235/2014 vom 26. Mai 2014 E. 1.2; ANDRÉ MOSER et al., Prozessieren vor dem Bundesverwal-

tungsgericht, 2. Aufl. 2013, Rz. 2.7). Soweit die Beschwerdeführerin die Aufhebung der «Einschätzungsmitteilung Nr. [...] / Verfügung» der Vorinstanz vom 3. Januar 2012 beantragt, ist daher auf ihr Rechtsmittel nicht einzutreten.

Mit der genannten Einschränkung ist auf die im Übrigen frist- und formgerecht eingereichte Beschwerde (vgl. Art. 50 Abs. 1 und Art. 52 Abs. 1 VwVG) einzutreten.

2.

Am 1. Januar 2010 ist das MWSTG in Kraft getreten. Dessen Verfahrensbestimmungen finden auf sämtliche im Zeitpunkt des Inkrafttretens hängige Verfahren sofort Anwendung (Art. 113 Abs. 3 MWSTG). In materieller Hinsicht bleiben die bisherigen Vorschriften auf alle während ihrer Geltungsdauer eingetretenen Tatsachen, entstandenen Rechtsverhältnisse und erbrachten Leistungen anwendbar (Art. 112 Abs. 1 und 2 MWSTG). Der vorliegende Sachverhalt betrifft Steuerperioden vor dem 1. Januar 2010, aber nach dem 1. Januar 2001. Er untersteht damit in materieller Hinsicht dem am 1. Januar 2001 in Kraft getretenen Mehrwertsteuergesetz vom 2. September 1999 (aMWSTG, AS 2000 1300) und der zugehörigen Verordnung vom 29. März 2000 zum aMWSTG (aMWSTGV, AS 2000 1347).

3.

3.1 Der Mehrwertsteuer unterliegen die im Inland gegen Entgelt erbrachten Lieferungen von Gegenständen und Dienstleistungen (Art. 5 Bst. a und b aMWSTG). Zum Entgelt gehört alles, was der Empfänger oder an seiner Stelle ein Dritter für die Lieferung oder Dienstleistung aufwendet. Dies erfasst auch den Ersatz aller Kosten, selbst wenn diese gesondert in Rechnung gestellt werden (Art. 33 Abs. 2 aMWSTG). Als Dienstleistung gilt jede Leistung, die keine Lieferung eines Gegenstandes ist (Art. 7 Abs. 1 aMWSTG).

3.2

3.2.1 Damit überhaupt eine steuerbare Leistung vorliegt, muss sie im Austausch mit einem Entgelt erfolgen (sog. «Leistungsverhältnis»; vgl. hierzu IVO P. BAUMGARTNER et al., Vom alten zum neuen Mehrwertsteuergesetz, 2010, § 4 N. 3; ALOIS CAMENZIND et al., Handbuch zum Mehrwertsteuergesetz [MWSTG], 2. Aufl. 2003, Rz. 178; FELIX GEIGER, in: Felix Geiger/Regine Schluckebier [Hrsg.], MWSTG Kommentar, 2012, Art. 18 N. 2). Die Entgeltlichkeit stellt – vom Eigenverbrauch abgesehen

(vgl. Art. 5 Bst. c aMWSTG) – ein unabdingbares Tatbestandsmerkmal einer mehrwertsteuerlichen Leistung dar. Besteht zwischen Leistungserbringer und -empfänger kein Austauschverhältnis im erwähnten Sinn, ist die Aktivität mehrwertsteuerlich irrelevant und fällt nicht in den Geltungsbereich der Mehrwertsteuer (statt vieler: BGE 132 II 353 E. 4.3, mit Hinweisen; Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-5745/2008 vom 11. Juni 2010 E. 2.3).

3.2.2 Die Annahme eines solchen Leistungsverhältnisses setzt voraus, dass zwischen Leistung und Entgelt eine innere wirtschaftliche Verknüpfung gegeben ist (BGE 138 II 239 E. 3.2, 132 II 353 E. 4.1, 126 II 443 E. 6a; Urteil des Bundesgerichts 2A.410/2006 vom 18. Januar 2007 E. 5.1). Die Beurteilung, ob ein Leistungsverhältnis besteht, hat in erster Linie nach wirtschaftlichen, tatsächlichen Kriterien zu erfolgen (sog. «wirtschaftliche Betrachtungsweise»). Die zivil- bzw. vertragsrechtliche Sicht ist nicht entscheidend, hat aber immerhin Indizwirkung (statt vieler: Urteil des Bundesgerichts 2A.304/2003 vom 14. November 2003 E. 3.6.1; BVGE 2007/23 E. 2.3.2, mit Hinweisen; Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-6001/2011 vom 21. Mai 2013 E. 2.1.3). Für die Annahme eines Leistungsverhältnisses genügt es, dass Leistung und Entgelt innerlich derart verknüpft sind, dass die Leistung das Entgelt auslöst. Ausreichend kann folglich auch sein, wenn einer Leistung ein erwartetes (Üblichkeit) oder erwartbares Entgelt gegenübersteht, das heisst dass nach den Umständen davon auszugehen ist, die Leistung löse die Entrichtung eines Entgelts aus (statt vieler: Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-6001/2011 vom 21. Mai 2013 E. 2.1.4, mit Hinweisen). Für das Vorliegen eines mehrwertsteuerlich relevanten Leistungsaustausches nicht erforderlich ist, dass das Entgelt ausschliesslich vom Leistungsempfänger erbracht wird (vgl. Urteil des Bundesgerichts 2A.389/2001 vom 26. Februar 2002 E. 3.3; CAMENZIND et al., a.a.O., Rz. 179).

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). Es ist zu prüfen, ob der Aufwand vom Leistungsempfänger erbracht wird, um die Leistung des Leistungserbringers zu erhalten (statt vieler: BVGE 2009/34 E. 2.2.1; DANIEL RIEDO, Vom Wesen der Mehr-

wertsteuer als allgemeine Verbrauchsteuer und von den entsprechenden Wirkungen auf das schweizerische Recht, 1999, S. 230 ff.).

3.2.3 Das Entgelt stellt zudem die Bemessungsgrundlage der Mehrwertsteuer dar (Art. 33 Abs. 1 aMWSTG; vgl. BGE 132 II 353 E. 4.1, 126 II 443 E. 6). Dazu gehört alles, was die Empfängerin oder an ihrer Stelle eine dritte Person als Vermögenswert für die Lieferung oder Dienstleistung aufwendet. Bei der Bestimmung der Bemessungsgrundlage ist somit auf das, was der Leistungsempfänger aufwendet und nicht auf das, was der Leistende erhält, abzustellen. Was Entgelt ist, bestimmt sich aus der Sicht des Abnehmers und nicht des Leistungserbringers (Urteil des Bundesgerichts vom 9. April 2002, veröffentlicht in: ASA 72 S. 792 E. 5.1; statt vieler: Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-6213/2007 vom 24. August 2009 E. 2.3, A-1441/2006 vom 18. September 2008 E. 2.1.2).

3.2.4 Bildet eine Zahlung Gegenleistung für eine bestimmte Leistung und damit Bestandteil eines mehrwertsteuerlichen Leistungsaustauschverhältnisses, dann kann die nämliche Zahlung nicht gleichzeitig mehrwertsteuerliche Gegenleistung einer weiteren Leistung darstellen. Solches ist mehrwertsteuersystematisch ausgeschlossen. Denn ein und dieselbe Geldleistung kann nicht gleichzeitig in einem inneren wirtschaftlichen Zusammenhang mit zwei verschiedenen Leistungen stehen (vgl. Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-1669/2006 vom 3. September 2010 E. 3.2, A-1567/2006 vom 28. Dezember 2007 E. 2.2.5, A-1346/2006 vom 4. Mai 2007 E. 2.3.4 und 3.3, mit Hinweisen).

3.3

3.3.1 Im Rahmen der Beurteilung, ob ein mehrwertsteuerlich relevantes Leistungsverhältnis vorliegt, stellt sich die Frage, wer als Leistungserbringer und wer als Leistungsempfänger zu gelten hat (vgl. dazu Urteil des Bundesgerichts 2A.215/2003 vom 20. Januar 2005 E. 6.4 und 6.5; Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-2967/2008 vom 11. August 2010 E. 2.3.1, A-6143/2007 vom 28. Mai 2009 E. 2.2.2.2).

3.3.2 Bei der Ermittlung des mehrwertsteuerlichen Leistungserbringers ist das Auftreten gegen aussen im eigenen Namen massgeblich (Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-1475/2006 vom 20. November 2008 E. 3.2.1, A-1494/2006 vom 21. September 2007 E. 3.1.2 und 3.2.2). Das Handeln wird grundsätzlich demjenigen mehrwertsteuerlich zugerechnet, der nach aussen, gegenüber Dritten im eigenen Namen auftritt. Massgebend ist dabei die Frage, wie die angebotene Leistung für die Allgemein-

heit bzw. für den neutralen Dritten objektiv erkennbar in Erscheinung tritt (vgl. statt vieler: Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-5747/2008 vom 17. März 2011 E. 2.4.2). Wer Lieferungen oder Dienstleistungen dagegen ausdrücklich im Namen und für Rechnung des Vertretenen tätigt, so dass das Umsatzgeschäft direkt zwischen dem Vertretenen und dem Dritten zu Stande kommt, gilt als blosser Vermittler (Art. 11 Abs. 1 aMWSTG; direkte Stellvertretung). Für die Annahme einer direkten Stellvertretung genügt es nicht, wenn der Vertreter dem Dritten bloss anzeigt, dass er als Vertreter handelt, ohne die Identität des Vertretenen namentlich bekannt zu geben. Eine stillschweigende Willenskundgabe, im fremden Namen und für fremde Rechnung handeln zu wollen, genügt ebenfalls nicht zur Annahme einer direkten Stellvertretung im Sinne des Mehrwertsteuerrechts. Namentlich reicht nicht aus, dass die Beteiligten in Kenntnis der Vertretungsverhältnisse handeln bzw. – wie dies bei der Stellvertretung nach Zivilrecht der Fall wäre (vgl. Art. 32 Abs. 2 OR) – der Dritte aus den Umständen schliessen muss, dass der Vertreter für Rechnung des Vertretenen handelt oder wenn es ihm gleichgültig ist (vgl. zum Ganzen etwa Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-1378/2006 vom 27. März 2008 E. 2.2.2, A-1547/2006 vom 30. Januar 2008 E. 2.2.2, je mit zahlreichen Hinweisen).

3.3.3 Handelt bei einer Lieferung oder Dienstleistung der Vertreter zwar für fremde Rechnung, tritt er aber nicht ausdrücklich im Namen des Vertretenen auf, so liegt sowohl zwischen dem Vertretenen und dem Vertreter als auch zwischen dem Vertreter und dem Dritten eine Lieferung oder Dienstleistung vor (Art. 11 Abs. 2 aMWSTG; indirekte Stellvertretung). Nach der Rechtsprechung ist die Fiktion dieser zwei Umsätze bei der indirekten Stellvertretung (eigentlicher Leistungserbringer an indirekten Stellvertreter und indirekter Stellvertreter an Leistungsbezüger) sowohl auf die Lieferung von Gegenständen als auch auf Dienstleistungen anwendbar. Im Ergebnis bedeutet dies, dass auch derjenige als Erbringer einer Leistung gilt, der sich darauf beschränkt, den Gegenstand oder die Dienstleistung eines Dritten im eigenen Namen weiter zu fakturieren. Damit einer steuerpflichtigen Person eine Leistung mehrwertsteuerlich zuzurechnen ist, braucht sie diese folglich nicht zwingend auch physisch selbst zu erbringen. Es genügt, dass sie sich mit allen Eigenschaften einer steuerpflichtigen Person in die Umsatzkette einfügt und dabei nicht als blosser Vermittlerin (direkte Stellvertreterin) auftritt (statt vieler: Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-1547/2006 vom 30. Januar 2008 E. 2.2.1).

3.3.4 Nur wer also Geschäfte Dritter bloss vermittelt, d.h. als direkter Stellvertreter im fremden Namen und für fremde Rechnung tätig wird, der bewirkt keinen eigenen Umsatz, den es zu versteuern gäbe. Wird dabei indes eine Vermittlungsprovision erzielt, ist diesfalls entsprechend die Vermittlungsleistung zu versteuern. Handelt er hingegen als indirekter Stellvertreter, weil er nicht ausdrücklich im Namen und für Rechnung des Vertretenen auftritt, dann hat er die («vermittelte») Leistung als Ganzes zu versteuern, da er sich in die Umsatzkette einfügt (statt vieler: Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-1378/2006 vom 27. März 2008 E. 2.2.3, A-1547/2006 vom 30. Januar 2008 E. 2.2.3, je mit zahlreichen Hinweisen).

3.4

3.4.1 Umsätze «in Ausübung hoheitlicher Gewalt» gemäss Art. 23 Abs. 1 aMWSTG sind nicht steuerbar; sie berechtigen aber den Steuerpflichtigen auch nicht zum Vorsteuerabzug (Art. 38 Abs. 4 aMWSTG). Sie werden weder im aMWSTG noch in der aMWSTGV definiert. Gemäss bundesgerichtlicher Rechtsprechung ist der Begriff der Hoheitlichkeit restriktiv zu handhaben, da es sich bei der Regelung, wonach in Ausübung hoheitlicher Gewalt erbrachte Leistungen der Mehrwertsteuer nicht unterliegen, um eine Ausnahme vom Grundprinzip der Allgemeinheit der Verbrauchssteuer handelt (Urteil des Bundesgerichts 2A.388/2001 vom 26. Februar 2002 E. 4.3, mit weiteren Hinweisen; Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-6743/2009 vom 3. Mai 2010 E. 2.1.3). Hoheitliches Handeln zeichnet sich laut Rechtsprechung dadurch aus, dass ein Subordinationsverhältnis gegeben ist und eine gegenüber dem Bürger erzwingbare öffentlich-rechtliche Regelung zur Anwendung gelangt. Ebenfalls ein wichtiges Kriterium ist, dass die Leistungen nicht mit privaten Anbietern konkurrieren, mithin nicht marktfähig sind (BGE 125 II 480 E. 8.b; Urteil des Bundesgerichts 2A.197/2005 vom 28. Dezember 2005 E. 3.1; Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-1540/2006 vom 8. Januar 2008 E. 2.2.1). Keinesfalls ist die «hoheitliche Tätigkeit» mit «öffentlich-rechtlichem Handeln» gleichzusetzen, ansonsten wären alle Tätigkeiten der Verwaltung und sämtliche Aufgaben im öffentlichen Interesse hoheitlich. Der Ausdruck «in Ausübung hoheitlicher Gewalt» ist auf jeden Fall enger als jener der «öffentlich-rechtlichen Aufgaben» (Urteil des Bundesgerichts 2A.305/2002 vom 6. Januar 2003 E. 2; vgl. zum Ganzen: Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-2628/2012 vom 5. Februar 2013 E. 2.3.1).

3.4.2 Die Ausübung von hoheitlicher Gewalt kann gemäss bundesgerichtlicher Rechtsprechung vom Gemeinwesen (Bund, Kanton, Gemeinde etc.) an Nichtgemeinwesen delegiert werden (vgl. die Urteile des Bundesgerichts 2A.83/2006 vom 18. Oktober 2006 E. 3, 2A.167/2005 vom 8. Mai 2006 E. 10.2, 2A.388/2001 vom 26. Februar 2002 E. 4.4). Ob die Leistungen des Nichtgemeinwesens an Dritte im Rahmen dieser Delegation als hoheitlich im Mehrwertsteuerlichen Sinne qualifiziert werden kann, hängt gemäss der zitierten Rechtsprechung und der Praxis der ESTV (Branchenbroschüre Nr. 18, Gemeinwesen, in der vom 1. Januar 2008 bis zum 31. Dezember 2009 gültigen Fassung, Ziff. 1.2; Branchenbroschüre Nr. 18, Gemeinwesen, in der vom 1. Januar 2001 bis zum 31. Dezember 2007 gültigen Fassung, Ziff. 1.2) von gewissen Kriterien ab. So muss das delegierende Gemeinwesen mit den rechtlichen Befugnissen ausgestattet sein, die zu delegierende Tätigkeit selber hoheitlich auszuüben. Die Übertragung der Ausübung der hoheitlichen Tätigkeit bedarf sodann einer gesetzlichen Regelung. Zudem muss die in Ausübung hoheitlicher Tätigkeit handelnde Person ermächtigt sein, im eigenen Namen Verfügungen im Sinne von Art. 5 VwVG oder gleichlautender kantonaler verfahrensrechtlicher Bestimmungen zu erlassen, gegen die Rechtsmittel ergriffen werden können (vgl. zum Ganzen: Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-2628/2012 vom 5. Februar 2013 E. 2.3.2).

3.4.3 Da diesbezüglich der private Rechtsträger im eigenen Namen verfügen können muss, kann dieser nicht als direkter Stellvertreter des Gemeinwesens im Sinne von Art. 11 Abs. 1 aMWSTG angesehen werden (E. 3.3.2). Daraus ergibt sich bei der Beurteilung von delegierten hoheitlichen Tätigkeiten die Notwendigkeit, von einem Leistungsverhältnis zwischen dem delegierenden Gemeinwesen und der mit hoheitlicher Gewalt auszustattenden Person bezüglich der Übertragung dieser Befugnisse auszugehen. Bei diesem Leistungsverhältnis zwischen dem Gemeinwesen und der Person, welche die hoheitliche Leistung im Auftrag des Gemeinwesens an Dritte erbringt, handelt es sich nicht um ein Verhältnis mit hoheitlichem Charakter. Vielmehr ist die Auftragserfüllung der delegierten Person, welche vom Gemeinwesen hierfür ein Entgelt erhält, als ordentlich steuerbare Leistung gegenüber dem Gemeinwesen zu verstehen (Urteil des Bundesgerichts 2A.83/2006 vom 18. Oktober 2006 E. 3, mit weiteren Hinweisen; vgl. auch Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-2628/2012 vom 5. Februar 2013 E. 2.3.3), falls auch die übrigen Tatbestandselemente des Mehrwertsteuerlichen Leistungsaustausches gegeben sind. Mit anderen Worten: Indem die mit hoheitlichen Aufgaben betraute Person gegenüber Dritten teilweise auch hoheitlich auftritt, er-

bringt sie gegenüber dem delegierenden Gemeinwesen eine mehrwertsteuerliche Leistung.

3.5 Beim Personalverleih überlässt der Arbeitgeber (Verleiher) einem Dritten Arbeitnehmer. Gewerbsmässiger Personalverleih bedingt eine Bewilligung gemäss den Art. 12 ff. des Arbeitsvermittlungsgesetzes vom 6. Oktober 1989 (AVG, SR 823.11). Beim Personalverleih handelt es sich grundsätzlich um eine steuerbare Dienstleistung (vgl. Urteil des Bundesgerichts 2C_612/2007 vom 7. April 2008 E. 7.4). Ausnahme hiervon bildet einzig Art. 18 Ziff. 12 aMWSTG, wonach das Zurverfügungstellen von Personal durch religiöse oder weltanschauliche, nichtgewinnstrebige Einrichtungen für Zwecke der Krankenbehandlung, der Sozialfürsorge und der sozialen Sicherheit, der Kinder- und Jugendbetreuung, der Erziehung und Bildung sowie für kirchliche, karitative und gemeinnützige Zwecke von der Steuer ausgenommen ist.

4.

Vorliegend ist unbestritten, dass eine der Beschwerdeführerin nahestehende Gesellschaft, die F._____ AG, von den Gemeinden B._____, C._____, D._____ und E._____ mit je separaten Vereinbarungen mit der Führung von Betreibungsämtern beauftragt worden ist. In den entsprechenden Aufträgen ist jeweils in einem mit «Honorar» betitelten Abschnitt vorgesehen, dass die «Abgeltung der durch die Gesellschaft [F._____ AG] erbrachten Dienstleistungen [...] [mittels den] Gebühreneinnahmen des [jeweiligen] Betreibungsamtes» erfolge und die F._____ AG «auf einen zusätzlichen Betrag der Gemeinde» bzw. auf den «nach geltender Entschädigungsverordnung» von der Gemeinde zu entrichtenden Betrag verzichte (vgl. Akten Vorinstanz, act. 9 Beilagen 3, 4, 6 und 8). Die Verträge ermächtigen zudem die F._____ AG, für die Auftragserfüllung Drittpersonen einzusetzen.

In tatsächlicher Hinsicht unbestritten ist sodann, dass die F._____ AG bis zum 31. Dezember 2003 für die Ausführung der Aufträge eigenes Personal eingesetzt und die dafür geleisteten Zahlungen bzw. die von den Betreibungsämtern erhobenen Gebühren selbst vereinnahmt hat. Da die F._____ AG danach über kein eigenes Personal mehr verfügte, setzte sie für die Führung der jeweiligen Betreibungsämter ab dem 1. Januar 2004 namentlich Personal der Beschwerdeführerin ein. Dabei flossen die Gebühreneinnahmen der Betreibungsämter der Beschwerdeführerin zu. Im Streit liegt die Frage, ob die Beschwerdeführerin im Zusam-

menhang mit diesen Gebühreneinnahmen steuerbare Leistungen erbracht hat.

5.

Die Beschwerdeführerin erklärt, die F._____ AG habe ihr die Führung der jeweiligen Betriebsämter formell und entsprechend der in den Verträgen mit den Gemeinden vorgesehenen Ermächtigung zur Vertragserfüllung durch Dritte übertragen. Die von der Beschwerdeführerin erbrachte Leistung liege somit in der Führung der Betriebsämter. Deshalb seien die daraus resultierenden Umsätze mehrwertsteuerlich als in Ausübung hoheitlicher Gewalt erbracht zu qualifizieren bzw. sei «die von der Steuer ausgenommene Hoheitlichkeit der vereinnahmten Betriebsgebühren» gegeben (vgl. Beschwerde, S. 8).

5.1 Mit diesen Vorbringen macht die Beschwerdeführerin sinngemäss geltend, die Leistungen, zu deren Erbringung sich die F._____ AG gegenüber den Gemeinden vertraglich verpflichtet habe (Führung der Betriebsämter), seien mehrwertsteuerlich der an die Stelle der F._____ AG getretenen Beschwerdeführerin zuzurechnen. Würde man insoweit der Beschwerdeführerin folgen, wäre jeweils von einem Leistungsverhältnis zwischen der Beschwerdeführerin und der jeweiligen Gemeinde auszugehen, bei welchem die Leistung in der Führung des Betriebsamtes liegt. Anders formuliert: Indem die Beschwerdeführerin in betriebsamtlicher Funktion gegenüber Dritten tatsächlich selbst teilweise hoheitlich aufgetreten wäre, hätte sie gegenüber den jeweiligen Gemeinden eine mehrwertsteuerliche Leistung erbracht (E. 3.4.3). Der Umstand, dass nach der Darstellung in der Beschwerde im Verhältnis zwischen den Gemeinden und der Beschwerdeführerin weder Rechnungen gestellt, noch solche beglichen worden sind (Beschwerde, S. 5), schliesst ein entsprechendes Leistungsverhältnis nicht aus. Denn es ist nicht mit Erfolg zu bestreiten, dass die jeweilige Gemeinde entweder durch Verzicht auf die Herausgabe der von den Betriebsämtern, das heisst der Beschwerdeführerin, bei Dritten erhobenen Gebühren oder durch Zahlung eines diesen Gebühren entsprechenden Betrages an die Beschwerdeführerin Entgelte entrichtet hat, welche mit der von der Beschwerdeführerin übernommenen Führung des fraglichen Betriebsamtes wirtschaftlich verknüpft sind. Eine mehrwertsteuerlich relevante Leistung durch die Beschwerdeführerin wäre damit gegeben (vgl. E. 3.2.2).

Die erwähnte Leistung könnte, da das Auftragsverhältnis zwischen der Beschwerdeführerin und der jeweiligen Gemeinde keinen hoheitlichen

Charakter hat, von vornherein nicht als in Ausübung hoheitlicher Gewalt erbracht qualifiziert werden und wäre damit ordentlich steuerbar (vgl. E. 3.4.3). Es erübrigt sich deshalb, hier auf die in der Beschwerde vorgebrachten Argumente einzugehen, welche für die hoheitliche Natur dieser Leistungen sprechen sollen.

5.2 Weil das von den Gemeinden der Beschwerdeführerin entrichtete Entgelt die Gegenleistung für die Führung der Betreibungsämter (im Rahmen des Outsourcings der entsprechenden staatlichen Aufgabe) bilden würde, könnte es – würde man der genannten Sachdarstellung in der Beschwerde folgen – nicht gleichzeitig ein Entgelt im Verhältnis zwischen der Beschwerdeführerin und den die Dienste der Betreibungsämter in Anspruch nehmenden Dritten bilden (vgl. E. 3.2.4). Da der relevante Leistungsaustausch zwischen dem Kanton und der Beschwerdeführerin stattfinden würde, fiel die Frage, ob ein zweites Leistungsaustauschverhältnis zwischen letzterer und den erwähnten Dritten existiert, dahin (vgl. auch Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-1669/2006 vom 3. September 2010 E. 3.2, mit Hinweisen).

6.

6.1 Die Vorinstanz vertritt die Ansicht, dass die Beschwerdeführerin in keinem Leistungsverhältnis zu der jeweiligen Gemeinde gestanden habe. Stattdessen sei entsprechend den vorliegenden Verträgen von folgenden beiden Leistungsverhältnissen auszugehen: Zum einen habe die F._____ AG als Leistungserbringerin mit der jeweiligen Gemeinde als Leistungsempfängerin in einem Leistungsverhältnis gestanden, indem diese Gesellschaft zugunsten der Gemeinde das Betreibungsamt geführt habe. Zum anderen habe die Beschwerdeführerin als Leistungserbringerin der F._____ AG Leistungen erbracht, nämlich Personal zur Verfügung gestellt.

6.2 Würde man diesem Standpunkt der Vorinstanz folgen, stünde hier die mehrwertsteuerliche Qualifikation des Zurverfügungstellens von Personal an die F._____ AG zur Diskussion. Bei dieser Betrachtungsweise hätte ein Leistungsaustausch zwischen der Beschwerdeführerin und der F._____ AG vorgelegen, weil die F._____ AG gegenüber der Beschwerdeführerin als Entgelt für deren Leistungen (dem Zurverfügungstellen von Personal) auf das ihr gemäss den Verträgen mit den Gemeinden zustehende «Honorar» (in Form der Gebühreneinnahmen der Betreibungsämter) verzichtet hätte. Ob es sich bei den entsprechenden Leistungen der Beschwerdeführerin gegebenenfalls um Personalver-

leihleistungen handeln würde, kann im vorliegenden Verfahren dahingestellt bleiben. Wie dargelegt (vgl. E. 3.5), ist nämlich gemäss Art. 18 Ziff. 12 aMWSTG lediglich der Personalverleih durch religiöse oder weltanschauliche, nichtgewinnstrebige Einrichtungen für Zwecke der Krankenbehandlung, der Sozialfürsorge und der sozialen Sicherheit der Kinder und Jugendbetreuung, der Erziehung und Bildung sowie für kirchliche und gemeinnützige Zwecke von der Steuer ausgenommen. Alle anderen, nicht unter Art. 18 Ziff. 12 aMWSTG fallenden Personalverleihleistungen sind dagegen grundsätzlich steuerbar. Vorliegend wird zu Recht nicht behauptet, dass die von der Beschwerdeführerin erbrachten Leistungen unter diese Bestimmung subsumierbar sind. Weder handelt es sich bei der Beschwerdeführerin um eine in Art. 18 Ziff. 12 aMWSTG genannte Einrichtung, noch erbrachte sie eine darin aufgeführte Leistung. Ihre Leistungen wären somit, soweit sie im Zuverfügungstellen von Personal an die F._____ AG bestehen würden, unabhängig davon, ob sie als Personalverleihleistungen zu qualifizieren wären, steuerbare Leistungen.

7.

Aus dem hiervor Ausgeführten (E. 5 f.) ergibt sich, dass die vorliegend in Frage stehenden, von der Beschwerdeführerin erbrachten Leistungen so oder anders steuerbar sind: Wäre davon auszugehen, dass diese Leistungen in der Führung der Betreibungsämter bestehen (und sie damit gegenüber den Gemeinden als Leistungsempfängerinnen erbracht worden sind), lägen keine (nicht steuerbaren) Umsätze «in Ausübung hoheitlicher Gewalt» gemäss Art. 23 Abs. 1 aMWSTG vor. Auch wenn stattdessen angenommen würde, dass sich die Leistungen der Beschwerdeführerin im Zurverfügungstellen von Personal erschöpften (und dabei die F._____ AG Leistungsempfängerin war), wären diese ebenfalls steuerbar, da die Steuerausnahme von Art. 18 Ziff. 12 aMWSTG nicht greift (und unter dieser Annahme im Übrigen von vornherein keine Umsätze «in Ausübung hoheitlicher Gewalt» gegeben sind). Vor diesem Hintergrund hier nicht abschliessend geklärt werden muss die unter den Verfahrensbeteiligten strittige Frage, ob seit der Führung der Betreibungsämter durch die Beschwerdeführerin im Verhältnis zu den Gemeinden die Beschwerdeführerin oder (nach wie vor) die F._____ AG als mehrwertsteuerliche Leistungserbringerin zu betrachten ist. Immerhin ist festzuhalten, dass die vorliegenden Akten tendenziell für die Annahme sprechen, dass die F._____ AG in der hier interessierenden Zeitspanne stets gegenüber den Gemeinden zur Führung der Betreibungsämter verpflichtet blieb und sie deshalb im Verhältnis zu diesen Kommunen – trotz Übertra-

gung der Aufgabenerfüllung an die Beschwerdeführerin – in mehrwertsteuerlicher Hinsicht als Leistungserbringerin zu gelten hätte.

8.

Auch die übrigen Vorbringen der Beschwerdeführerin können, soweit diese nicht bereits durch die voranstehenden Erwägungen ausdrücklich oder implizit widerlegt sind, am Ergebnis der hier vorgenommenen Würdigung nichts ändern. Namentlich ist entgegen der Auffassung der Beschwerdeführerin für den Ausgang des vorliegenden Verfahrens ohne Belang, ob die ESTV bei der F. _____ AG Umsätze «in Ausübung hoheitlicher Gewalt» angenommen und Vorsteuern in Bezug auf Leistungen, welche diese Gesellschaft von der Beschwerdeführerin empfing, zum Abzug zugelassen hat.

Nicht bestritten sind vorliegend die Höhe der nachzubesteuernden Umsätze, die Berechnung der Steuernachforderung und die Verzugszinsfolge.

9.

Nach dem Gesagten ist die Beschwerde abzuweisen, soweit darauf einzutreten ist.

10.

Ausgangsgemäss hat die unterliegende Beschwerdeführerin die Verfahrenskosten zu tragen (Art. 63 Abs. 1 VwVG). Diese sind auf Fr. 4'000.- festzusetzen (Art. 2 Abs. 1 in Verbindung mit Art. 4 des Reglements vom 21. Februar 2008 über die Kosten und Entschädigungen vor dem Bundesverwaltungsgericht [VGKE, SR 173.320.2]). Der in gleicher Höhe geleistete Kostenvorschuss ist zur Bezahlung der Verfahrenskosten zu verwenden.

Eine Parteientschädigung ist nicht zuzusprechen (Art. 64 Abs. 1 VwVG e contrario und Art. 7 Abs. 1 VGKE e contrario sowie Art. 7 Abs. 3 VGKE).

(Das Dispositiv befindet sich auf der nächsten Seite.)

Demnach erkennt das Bundesverwaltungsgericht:

1.

Die Beschwerde wird abgewiesen, soweit darauf eingetreten wird.

2.

Die Verfahrenskosten werden auf Fr. 4'000.- festgesetzt und der Beschwerdeführerin auferlegt. Der einbezahlte Kostenvorschuss wird zur Bezahlung der Verfahrenskosten verwendet.

3.

Eine Parteientschädigung wird nicht zugesprochen.

4.

Dieses Urteil geht an:

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

Der vorsitzende Richter:

Der Gerichtsschreiber:

Daniel Riedo

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 BGG). Die Rechtsschrift ist in einer Amtssprache abzufassen und hat die Begehren, deren Begründung mit Angabe der Beweismittel und die Unterschrift zu enthalten. Der angefochtene Entscheid und die Beweismittel sind, soweit sie der Beschwerdeführer in Händen hat, beizulegen (Art. 42 BGG).

Versand: