

Bundesgericht  
Tribunal fédéral  
Tribunale federale  
Tribunal federal

{T 0/2}

2C\_207/2013

Urteil vom 28. April 2014

II. öffentlich-rechtliche Abteilung

Besetzung  
Bundesrichter Zünd, Präsident,  
Bundesrichter Seiler,  
Bundesrichterin Aubry Girardin,  
Bundesrichter Kneubühler,  
nebenamtlicher Bundesrichter Camenzind,  
Gerichtsschreiber Kocher.

Verfahrensbeteiligte  
Eidgenössische Steuerverwaltung,  
Beschwerdeführerin,

gegen

A. \_\_\_\_\_ (Bermuda) Ltd,  
p.A. Urs Gasser, Tax Consultancy AG,  
Beschwerdegegnerin,  
vertreten durch Rechtsanwalt Rolf Schilling.

Gegenstand  
Mehrwertsteuer (Vergütung der Mehrwertsteuer an ausländische Unternehmen),

Beschwerde gegen das Urteil des Bundesverwaltungsgerichts, Abteilung I, vom 29. Januar 2013.

Sachverhalt:

A.

Die A. \_\_\_\_\_ (Bermuda) Ltd (nachfolgend: die Eigentümergesellschaft ) ist ein Rechtsträger nach dem Recht des britischen Überseegebiets Bermuda. Sie wurde am 28. August 2002 gegründet, hat Sitz in in der Bermudanischen Hauptstadt Hamilton und betätigt sich hauptsächlich im Betrieb von Luftfahrzeugen. Die Gesellschaft steht der B. \_\_\_\_\_ nahe, die sich mit der Förderung von Erdöl und Erdgas beschäftigt und ihrerseits mit dem Königshaus des Sultanats C. \_\_\_\_\_ in Verbindung steht. Soweit hier interessierend, ist sie Eigentümerin eines Flugzeugs des Typs Boeing xxx (Immatrikulation im Luftfahrzeugregister von Bermuda: VP-aaa), das sie für "Zwecke der Staatsbetriebe" und vereinzelt für geheime diplomatische Missionen einsetzt.

B.

Zwischen der Eigentümergesellschaft und der D. \_\_\_\_\_ AG, U. \_\_\_\_\_/BS (nachfolgend: die Managementgesellschaft ), besteht ein Aircraft-Management-Vertrag. In den Jahren 2003 und 2004 stellte die Eigentümergesellschaft je einen Antrag auf Vergütung der Mehrwertsteuer. Die Vergütungsanträge betrafen Leistungen, welche die Managementgesellschaft in den Jahren 2002 und 2003 gegenüber der Eigentümergesellschaft erbracht hatte. Mit Einspracheentscheid vom 18. Mai 2006 genehmigte die Eidgenössische Steuerverwaltung (hiernach: ESTV) die Anträge über Fr. ... (2002) und Fr. ... (2003). Demgegenüber verwarf sie die Ausrichtung eines Vergütungszinses. Die dagegen erhobene, auf die Frage der Verzinsung und der Parteientschädigung beschränkte Beschwerde hiess das Bundesverwaltungsgericht mit Urteil A-1609/2006 vom 29. April 2008 im Zinspunkt gut. In Gutheissung der von der ESTV ergriffenen Beschwerde in öffentlich-rechtlichen

Angelegenheiten hob das Bundesgericht mit Urteil 2C\_411/2008 vom 28. Oktober 2008 den angefochtenen Entscheid hinsichtlich des zugesprochenen Vergütungszinses auf und bestätigte den Einspracheentscheid der ESTV vom 18. Mai 2006.

C.

Gestützt auf den Aircraft-Management-Vertrag erbrachte die Managementgesellschaft der Eigentümergesellschaft überdies in den Jahren 2003 bis 2006 Versicherungsleistungen im Umfang von USD 522'399.85. Die Fakturierung erfolgte zunächst ohne schweizerische Mehrwertsteuer. Im Anschluss an das Urteil des Bundesgerichts 2A.40/2007 vom 14. November 2007 in Sachen D.\_\_\_\_\_ AG nahm diese gegenüber der Eigentümergesellschaft am 16. September 2008 mit Rechnung Nr. 118334 eine Nachbelastung der Mehrwertsteuer zum Normalsatz von 7,6 Prozent vor. Dies ergab ein Total von Fr. 42'715.80 (USD 39'702.39). Am 25. September 2008 schrieb die Credit Suisse AG, Zürich, ihrer Kundin, der Managementgesellschaft, einen Betrag von USD 67'090.85 gut. Der Betreff lautete auf "Invoices 118250, 118294, 118334-VP A.\_\_\_\_\_". Anlass bildeten drei Rechnungen vom 16. September 2008, konkret die Rechnung Nr. 118334 über USD 39'702.39 an die Eigentümergesellschaft sowie zwei Rechnungen an die E.\_\_\_\_\_ Ltd (dazu Urteil 2C\_208/2013 vom 28. April 2014), nämlich Nr. 118250 über USD 16'169.54 und Nr. 118294 über USD 11'218.92. Der Gutschriftsanzeige der Credit Suisse AG zufolge war die Vergütung im Auftrag der F.\_\_\_\_\_, V.\_\_\_\_\_ (UAE) (nachfolgend: die Operatinggesellschaft), erfolgt.

D.

Mit Eingabe vom 19. Januar 2009 stellte die Eigentümergesellschaft bei der ESTV das Gesuch um Vergütung der Mehrwertsteuer für das Jahr 2008, ausmachend Fr. 42'715.80. Dem Gesuch legte sie insbesondere bei:

- die Originalrechnung Nr. 118334 der Managementgesellschaft vom 16. September 2008;
- die Gutschriftsanzeige der Credit Suisse AG zuhanden der Managementgesellschaft vom 25. September 2008 über USD 67'090.85;
- das Formular Nr. 1222 ("Antrag auf Vergütung der Mehrwertsteuer"), unterzeichnet durch den bevollmächtigten Steuervertreter der Eigentümergesellschaft;
- das Formular Nr. 1223 ("Aufstellung zum Antrag auf Vergütung der Mehrwertsteuer");
- das Formular Nr. 1225, im Wesentlichen mit folgendem Wortlaut: "Der nachfolgend aufgeführte Schweizer Leistungserbringer [D.\_\_\_\_\_ AG] bestätigt hiermit gegenüber der ESTV (...), dass die nicht in der Schweiz ansässige Unternehmung A.\_\_\_\_\_ (Bermuda) Ltd (...) sämtliche ihr im Jahr 2008 in Rechnung gestellten Beträge für bezogene Leistungen (Total: Fr. 42'715.80, gemäss Aufstellung auf Seite 2) bezahlt hat und dass er (Schweizer Leistungserbringer) die darauf entfallende Mehrwertsteuer der ESTV (...) deklariert hat." Das Formular trägt die Unterschrift der für die Managementgesellschaft handelnden Person und das Datum vom 7. Januar 2009.

Die ESTV teilte der Eigentümergesellschaft mit Schreiben vom 21. April 2009 mit, dass sie das Gesuch "ablehne". Am 24. Oktober 2008 und am 31. Oktober 2008 habe sie bekannt gegeben, in welcher Form der Zahlungsnachweis im Einzelfall zu erbringen sei. Die eingereichten Bankbestätigungen über Zahlungseingänge bei der Managementgesellschaft seien als Zahlungsnachweis ungenügend und würden den "Vorgaben" [der Abteilung Recht] nicht entsprechen.

Die Eigentümergesellschaft erläuterte in ihrem Schreiben vom 13. Oktober 2009 den Sachverhalt zum einen dahingehend, dass das Flugzeug Boeing xxx (VP-aaa) durch eine Schwestergesellschaft der Managementgesellschaft, die F.\_\_\_\_\_, "operiert" werde. Zum andern leiste eine Schwestergesellschaft der Eigentümergesellschaft - gemeint ist die G.\_\_\_\_\_ Establishment, W.\_\_\_\_\_ (FL) - jeweils Vorausleistungen oder Akontozahlungen an die Operatinggesellschaft. Diese habe in der Folge die Summe von USD 69'506.78 (Betrag der Rechnungen vom 16. September 2008) dem Depot entnommen und an die Managementgesellschaft in der Schweiz überwiesen. Aus den Belegen gehe klarerweise hervor, dass es sich dabei um die Vergütung der Rechnungen der Managementgesellschaft gehandelt habe.

Nach weiteren Korrespondenzen erliess die ESTV am 8. Februar 2010 eine Verfügung, womit sie den Antrag vom 19. Januar 2009 auf Vergütung von Fr. 42'715.80 für das Jahr 2008 abwies. Die Einsprache der Eigentümergesellschaft vom 23. Februar 2010 blieb erfolglos (Einspracheentscheid vom 4. November 2011).

E.

Die Eigentümergesellschaft erhob am 7. Dezember 2011 Beschwerde an das Bundesverwaltungsgericht. Mit Urteil A-6615/2011 vom 29. Januar 2013 hiess das Bundesverwaltungsgericht die Beschwerde im Sinne der Erwägungen teilweise gut und wies die Sache zur Fällung eines neuen Entscheids im Sinne der Erwägungen an die ESTV zurück. Aus der Begründung geht hervor, dass das Bundesverwaltungsgericht davon ausgeht, die streitbetroffene Mehrwertsteuer sei tatsächlich bezahlt worden, wobei es rechtlich unerheblich sei, wer die Bezahlung der Mehrwertsteuer an die ESTV vorgenommen habe (Urteil E. 3.2.2).

Im konkreten Fall sei unbestritten, dass die Eigentümergesellschaft die Empfängerin der Leistungen sei, ebenso unstrittig habe die Managementgesellschaft die fakturierte Mehrwertsteuer an die ESTV abgeliefert. In tatsächlicher Hinsicht erscheine es nicht als abwegig, dass die G. \_\_\_\_\_ Establishment, W. \_\_\_\_\_ (FL) die angebliche Schwestergesellschaft, bei der Operatinggesellschaft ein Depot unterhalten habe, dem die Rechnungen vom 16. September 2008 belastet worden seien (Urteil E. 3.2.3).

Die ESTV habe in ihrer Vernehmlassung vom 7. März 2012 erstmals und zusätzlich geltend gemacht, die Eigentümergesellschaft sei als Offshore-Gesellschaft ausser Stande, Leistungen zu empfangen. Aus diesem Grund sei die Gesellschaft mehrwertsteuerlich als transparent zu erachten, und es müsse daher abgeklärt werden, wer hinter der Gesellschaft stehe. Ein Einsatz der Eigentümergesellschaft für Zwecke der Staatsbetriebe und zugunsten des Königshauses genügten nicht, um die Anforderungen an die geschäftliche Verwendung der bezogenen Leistungen zu erfüllen. Deshalb sei die Beschwerde - so die ESTV - auch aus diesem Grund abzuweisen (Urteil E. 3.3.1).

Das Bundesverwaltungsgericht fährt weiter fort, zwar stehe fest, dass das Flugzeug für "Zwecke der Staatsbetriebe" des Sultanats C. \_\_\_\_\_ und vereinzelt für geheime diplomatische Missionen eingesetzt worden sei. Eine Auseinandersetzung der ESTV mit der neu aufgeworfenen Rechtsfrage habe aber (noch) nicht stattgefunden. Zu klären bleibe insbesondere, ob die Eigentümergesellschaft (und allenfalls dahinterstehende Gesellschaften) aufgrund einer Steuerumgehung als transparent zu betrachten sei, und, verneinendenfalls, ob die Leistungen der Eigentümergesellschaft an das Sultanat C. \_\_\_\_\_ als hoheitliche Leistungen zu betrachten seien. Die Streitsache sei zu diesem Zweck und zu neuem Entscheid an die ESTV zurückzuweisen (Urteil E. 3.3.2).

F.

Mit Eingabe vom 27. Februar 2013 erhebt die ESTV beim Bundesgericht Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten. Sie beantragt, das Urteil A-6615/2011 vom 29. Januar 2013 sei aufzuheben und der Einspracheentscheid vom 4. November 2011 sei zu bestätigen. Demgegenüber beantragt die Eigentümergesellschaft, die Beschwerde sei abzuweisen, soweit darauf einzutreten sei, und der angefochtene Entscheid sei zu bestätigen. Das Bundesverwaltungsgericht verzichtet auf eine Vernehmlassung.

Erwägungen:

1.

1.1. Das Bundesgericht prüft seine Zuständigkeit und die weiteren Eintretensvoraussetzungen von Amtes wegen (Art. 29 Abs. 1 BGG) und mit freier Kognition (Art. 95 lit. a BGG; BGE 139 III 133 E. 1 S. 133; 139 V 42 E. 1 S. 44).

1.2. Beim angefochtenen Urteil handelt es sich um einen Entscheid des Bundesverwaltungsgerichts in einer Angelegenheit des öffentlichen Rechts. Er kann beim Bundesgericht mit Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten angefochten werden (Art. 82 lit. a, Art. 83, Art. 86 Abs. 1 lit. a BGG). Das neurechtlich massgebende Verfahrensrecht (Bundesgesetz vom 12. Juni 2009 über die Mehrwertsteuer [MWSTG 2009; SR 641.20]; vgl. dazu dessen Art. 113 Abs. 3) enthält keine spezialgesetzlichen Vorschriften zum Verfahren vor Bundesgericht. Näherer Erörterung bedürfen die Legitimation der ESTV (hinten E. 1.3) und die Charakteristik des angefochtenen (Rückweisungs-) Entscheids (hinten E. 1.4).

1.3. Die Eigentümergesellschaft spricht der ESTV die Legitimation zur Beschwerde in öffentlich-

rechtlichen Angelegenheiten ab. Sie begründet das Fehlen eines genügenden Rechtsschutzinteresses damit, dass die ESTV in keiner ihrer Publikationen festhalte, die Bezahlung der Mehrwertsteuer durch den Antragsteller bilde eine Voraussetzung für die Gutheissung des Erstattungsantrags. Dazu ist Folgendes zu sagen: Art. 141 der Mehrwertsteuerverordnung vom 27. November 2009 (MWSTV 2009; SR 641.201) verweist auf die (allgemeine) Behördenbeschwerde nach Art. 89 Abs. 2 lit. a BGG. Dementsprechend ist kein über das Interesse an der richtigen Rechtsanwendung hinausgehendes spezifisches öffentliches Interesse an dessen Aufhebung oder Änderung nachzuweisen (materielle Beschwer); auch müssen die Behörden am Verfahren vor der Vorinstanz nicht schon teilgenommen haben (formelle Beschwer; Urteil 2C\_814/2013 vom 3. März 2014 E. 1.3 und 1.7.2; BGE 136 II 359 E. 1.2 S. 363; 135 II 338 E. 1.2.1 S. 341 f.; Bernhard Waldmann, in: Basler Kommentar, BGG, 2. Aufl. 2011, N. 53 zu Art. 89 BGG; Alain Wurzbürger, in: Bernard Corboz/Alain Wurzbürger/Pierre Ferrari/Jean-Maurice Frésard/Florence Aubry Girardin, Commentaire de la LTF, 2009, N. 43 und 45 zu Art. 89

BGG; Yves Donzallaz, Loi sur le Tribunal fédéral, 2008, N. 3145, 3153; Hansjörg Seiler, in: Hansjörg Seiler/Nicolas von Werdt/Andreas Güngerich, Bundesgerichtsgesetz, 2007, N. 43 zu Art. 89 BGG). Die ESTV ist damit zur vorliegenden Beschwerde berechtigt.

#### 1.4.

1.4.1. Anfechtbar beim Bundesgericht sind Entscheide, die das Verfahren ganz (Endentscheide; Art. 90 BGG) oder in Bezug auf unabhängig voneinander zu beurteilende Begehren (objektive Klagehäufung) bzw. auf einen Teil der Streitgenossinnen und Streitgenossen (subjektive Klagehäufung) abschliessen (Teilentscheide; Art. 91 BGG). Entscheide, die zwar selbständig eröffnet werden, aber bloss eine formell- oder materiellrechtliche Frage im Hinblick auf die Verfahrenserledigung regeln und damit einen Schritt auf dem Weg zum Endentscheid darstellen, gelten als Vor- oder Zwischenentscheid (Art. 92 und 93 BGG; BGE 139 V 42 E. 2 S. 44; 136 V 131 E. 1.1 S. 133). Sie können vor Bundesgericht nur unter den einschränkenden Voraussetzungen von Art. 92 oder 93 BGG angefochten werden. Im Übrigen herrschen die auf die Hauptsache anwendbaren Verfahrensvorschriften (Grundsatz der Einheit des Verfahrens; BGE 137 III 380 E. 1.1 S. 382; Urteil 2C\_576/2013 vom 20. Dezember 2013 E. 1.4.1).

1.4.2. Mit Rückweisungsentscheiden und den dagegen gerichteten Rechtsmittelentscheiden geht an sich keine Beendigung des Verfahrens im Sinne von Art. 90 und 91 BGG einher. Aus diesem Grund stellen sie im Regelfalleinen Zwischenentscheid dar (Art. 93 BGG; BGE 139 V 339 E. 3.2 S. 341; 134 II 124 E. 1.3 S. 127; Urteil 2C\_645/2011 vom 12. März 2012 E. 1.3.1, in: StE 2012 B 72.19 Nr. 15), und zwar selbst dann, wenn die rückweisende Behörde in ihrem Entscheid zuhanden der unteren Instanz gewisse materiellrechtliche Teilaspekte des Streitverhältnisses klärt (BGE 135 II 30 E. 1.3.1 S. 34; 134 II 137 E. 1.3.2 S. 140; 133 V 477 E. 4.1.3 S. 481). Gemäss Art. 93 Abs. 1 lit. a BGG ist die Beschwerde gegen andere - als die in Art. 92 BGG genannten - selbständig eröffnete Vor- und Zwischenentscheide indes nur zulässig, soweit sie einen nicht wieder gutzumachenden Nachteil bewirken können (BGE 137 III 380 E. 1.2.1 S. 382; 136 IV 92 E. 4 S. 95). Die materielle Vorgabe an die Unterinstanz bewirkt einen Nachteil rechtlicher Natur. Die Unterinstanz, die eine ihr nicht genehme neue Verfügung zu erlassen hat, wird zu deren späterer Anfechtung nicht befugt sein. Aufgrund dessen, dass der zu treffende, unter Umständen rechtswidrige Entscheid nie einer bundesgerichtlichen Überprüfung unterzogen werden könnte, gilt der Nachteil als nicht wieder gutzumachend (so u. a. BGE 134 II 124 E. 1.3 S. 128; 133 II 409 E. 1.2 S. 412; 133 V 477 E. 5.2 S. 483 ff.; dazu wiederum Urteil 2C\_576/2013 vom 20. Dezember 2013 E. 1.4.3). Nur ausnahmsweise kann von einem (Quasi-) Endentscheid ausgegangen werden. Dies bedingt freilich, dass der unteren Instanz bei Umsetzung der materiellen Vorgaben kein eigener Entscheidungsspielraum verbleibt und die Rückweisung lediglich noch der (rechnerischen) Umsetzung des oberinstanzlich Angeordneten dient. Solche (Quasi-) Endentscheide unterliegen Art. 90 BGG (zum Ganzen Urteil 2C\_576/2013 vom 20. Dezember 2013 E. 1.4.2; BGE 135 V 141 E. 1.1 S. 143; 134 II 124 E. 1.3 S. 127).

1.4.3. Im vorliegenden Fall hat die Vorinstanz entschieden, es sei von keiner Bedeutung, wer die Bezahlung der Mehrwertsteuer ausgelöst und an die ESTV abgeliefert habe (Urteil E. 3.2.2). Gleichzeitig hat sie die weiteren Rechtsfragen danach, ob Steuerumgehung vorliege bzw. - sollte dies zu verneinen sein - ob die Eigentümergesellschaft ihrer Kundschaft gegenüber hoheitliche Tätigkeiten erbringt, einstweilen offenlassen müssen, da unterinstanzliche Erhebungen dazu fehlen. Auch aus diesem Grund hat die Vorinstanz die Sache zu neuer materieller Entscheidung an die Unterinstanz zurückgewiesen (Urteil E. 3.3.2). Der angefochtene Rückweisungsentscheid erweist sich damit als Zwischenentscheid, wobei die Voraussetzungen gemäss Art. 93 Abs. 1 lit. a BGG gegeben sind. Auf die Beschwerde ist einzutreten.

1.5. Mit der Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten kann eine Rechtsverletzung nach Art. 95 und 96 BGG geltend gemacht werden. Das Bundesgericht wendet das Recht von Amtes wegen an (Art. 106 Abs. 1 BGG). Es ist folglich weder an die in der Beschwerde vorgebrachten Argumente noch an die Erwägungen der Vorinstanz gebunden; es kann die Beschwerde aus einem anderen als dem angerufenen Grund gutheissen, und es kann eine Beschwerde mit einer von der Argumentation der Vorinstanz abweichenden Begründung abweisen (Motivsubstitution; BGE 138 III 537 E. 2.2 S. 540; 137 III 385 E. 3 S. 386; 133 II 249 E. 2.2 S. 550).

1.6. Fragen des Bundesrechts klärt das Bundesgericht mit voller Kognition (Art. 95 lit. a BGG). Trotz der Rechtsanwendung von Amtes wegen prüft das Bundesgericht, unter Berücksichtigung der allgemeinen Begründungspflicht der Beschwerde (Art. 42 BGG), grundsätzlich nur die geltend gemachten Rügen, sofern die rechtlichen Mängel nicht geradezu offensichtlich sind (Urteil 2C\_814/2013 vom 3. März 2014 E. 1.6.1; BGE 135 II 384 E. 2.2.1 S. 389; 134 III 102 E. 1.1 S. 104; 133 II 249 E. 1.4.1 S. 254).

1.7. Das Bundesgericht legt seinem Urteil den Sachverhalt zugrunde, den die Vorinstanz festgestellt hat (Art. 105 Abs. 1 BGG). Die vorinstanzlichen Feststellungen können nur berichtigt werden, sofern sie entweder offensichtlich unrichtig, d. h. willkürlich ermittelt worden sind (Art. 9 BV; BGE 137 II 353 E. 5.1 S. 356; zur Willkür in der Beweiswürdigung BGE 137 I 58 E. 4.1.2 S. 62; 135 III 127 E. 1.5 S. 129 f.; allgemein zur Willkür in der Rechtsanwendung BGE 140 III 16 E. 2.1 S. 18 f.; 138 I 49 E. 7.1 S. 51; 138 III 378 E. 6.1 S. 379 f.) oder auf einer Rechtsverletzung im Sinne von Art. 95 BGG beruhen (Art. 105 Abs. 2 BGG). Soweit die beschwerdeführende Partei den Sachverhalt ergänzen will, hat sie mit Hinweisen auf die Vorakten darzulegen, dass sie entsprechende rechtserhebliche Tatsachen und taugliche Beweismittel bereits bei den Vorinstanzen prozesskonform eingebracht hat (Urteil 4A\_273/2012 vom 30. Oktober 2012 E. 2.2, nicht publ. in: BGE 138 III 620). Zudem hat die beschwerdeführende Partei aufzuzeigen, dass die Behebung des Mangels für den Ausgang des Verfahrens entscheidend sein kann (Art. 97 Abs. 1 BGG; BGE 140 III 16 E. 1.3.1 S. 17 f.; 137 I 58 E. 4.1.2 S. 62; 137 III 226 E. 4.2 S. 234; Urteil 2C\_814/2013 vom 3. März 2014 E. 1.6.3).

## 2.

2.1. In der Sache selbst geht es um einen Vorgang, der sich im Jahr 2008 (Rechnung Nr. 118337 vom 16. September 2008 über Fr. 42'715.80) bzw. 2009 (Gesuch vom 19. Januar 2009 um Vergütung der Mehrwertsteuer) zugetragen hat. Aufgrund von Art. 112 Abs. 1 MWSTG 2009, am 1. Januar 2010 in Kraft getreten, bleiben in Bezug auf das materielle Recht grundsätzlich die bisherigen Bestimmungen anwendbar (Urteile 2C\_814/2013 vom 3. März 2014 E. 2.1; 2C\_715/2013 vom 13. Januar 2014 E. 1.5). Massgebend ist demnach das vorrevidierte Recht, d. h. das Bundesgesetz vom 2. September 1999 über die Mehrwertsteuer (MWSTG 1999; AS 2000 1300), in Kraft getreten am 1. Januar 2001.

2.2. Gemäss Art. 130 Abs. 1 BV und Art. 1 Abs. 1 MWSTG 1999 erhebt der Bund eine Mehrwertsteuer, d. h. eine allgemeine Verbrauchssteuer nach dem System der Netto-Allphasensteuer mit Vorsteuerabzug. Sie soll den Konsum der (End-) Verbraucher erfassen. Aus Praktikabilitätsgründen erfolgt der Bezug der Mehrwertsteuer nicht bei den Leistungsbezügern, den eigentlichen Destinatären der Mehrwertsteuer, sondern bei den Leistungserbringern (BGE 138 II 251 E. 2.1 S. 253; 123 II 295 E. 5a S. 301; zum Gesetz von 1999 Pascal Mollard/Xavier Oberson/Anne Tissot Benedetto, *Traité TVA*, 2009, Kap. 1 N. 296 ff., insb. 304; Alois Camenzind/Niklaus Honauer/Klaus A. Vallender, *Handbuch zur neuen Mehrwertsteuer*, 2. Aufl. 2003, N. 994). Verwendet die steuerpflichtige Person Gegenstände oder Dienstleistungen für steuerbare Ausgangsleistungen, kann sie die auf ihren Eingangsleistungen lastende (Vor-) Steuer in Abzug bringen (Art. 38 Abs. 1 und 2 MWSTG 1999; BGE 132 II 353 E. 8.2 und 8.3 S. 364 ff.). Als "verwendet" im Sinne von Art. 38 Abs. 2 MWSTG 1999 kann gemäss bundesgerichtlicher Praxis ein vorsteuerbelasteter Eingangsumsatz gelten, der in steuerbare Ausgangsumsätze der steuerpflichtigen Person einfliesst, d. h. für einen geschäftlich begründeten Zweck eingesetzt wird (Konnex von Eingangs- und Ausgangsumsatz). Fehlt es daran, liegt hinsichtlich dieser Eingangsleistung bei der steuerpflichtigen Person ein Endverbrauch vor (Urteil 2C\_487/2011 vom 13. Februar 2013 E. 2.6 mit Hinweis auf BGE 132 II 353 E. 8.2 S. 364 und E. 10 S. 369; Philip Robinson, in: Markus Reich, *Steuerrecht*, 2. Aufl. 2012, § 34 N. 126 f.; Camenzind/Honauer/Vallender, a. a. O., N. 1363; Daniel Riedo, *Vom Wesen der Mehrwertsteuer als allgemeine Verbrauchsteuer und von den entsprechenden Wirkungen auf das schweizerische Recht*,

1999, S. 158 f.).

### 2.3.

2.3.1. Das Recht zur Vornahme des Vorsteuerabzugs ist von vornherein auf Leistungsempfänger beschränkt, die in der Schweiz subjektiv steuerpflichtig sind (Art. 38 Abs. 1 MWSTG 1999). Zur Vermeidung von Wettbewerbsnachteilen sind Leistungen, die im Ausland verbraucht werden, grundsätzlich von der Mehrwertsteuer zu befreien (Bestimmungslandprinzip; Mollard/Oberson/Benedetto, a. a. O., Kap. 1 N. 303; Klaus A. Vallender, in: Bernhard Ehrenzeller/Philippe Mastronardi/Rainer J. Schweizer/Klaus A. Vallender (Hrsg.), Die Schweizerische Bundesverfassung, 2. Aufl. 2008, N. 7 zu Art. 130 BV). Unter dem Recht von 1999 geschieht dies durch die Befreiung bei Ausfuhr von Gegenständen (Art. 5 lit. a i. V. m. Art. 19 MWSTG 1999) bzw. Verlagerung des Ortes der Dienstleistung ins Ausland (Art. 5 lit. b i. V. m. Art. 14 MWSTG 1999).

2.3.2. Erfolgt die steuerbare Lieferung des Gegenstandes im Inland oder handelt es sich um eine steuerbare Dienstleistung, deren Ort sich im Inland befindet, bleibt die Leistung steuerbar, selbst wenn es sich beim Leistungsempfänger um eine ausländische, im Inland nicht steuerpflichtige Person handelt. Aufgrund der fehlenden subjektiven Steuerpflicht des ausländischen Leistungsempfängers verfügt dieser über kein Recht zur Vornahme des Vorsteuerabzugs. Dessen ungeachtet besteht auch in solchen Fällen das Bedürfnis nach Verwirklichung des Bestimmungslandprinzips. Diesem Umstand trägt Art. 90 Abs. 2 lit. b MWSTG 1999 dadurch Rechnung, dass der Gesetzgeber dem Bundesrat die Kompetenz erteilt, ein Vorsteuervergütungsverfahren vorzusehen (vgl. Ivo P. Baumgartner/Diego Clavadetscher/Martin Kocher, Vom alten zum neuen Mehrwertsteuergesetz, 2010, § 7 N. 134; Jürg Buchli, in: Kompetenzzentrum MWST der Treuhand-Kammer [Hrsg.], mwst.com, 2000, N. 2 zu Art. 90 Abs. 2 lit. b MWSTG 1999). Bei diesem Institut unter dem geläufigen Begriff "B2B VAT Refund" ("Business to Business") handelt es sich um das Gegenstück zum "B2C VAT Refund" ("Business to Customer") gemäss Art. 90 Abs. 3 lit. a MWSTG 1999. Danach ist der Bundesrat zuständig zu bestimmen, unter welchen Voraussetzungen den Abnehmern mit Wohn- oder Geschäftssitz im Ausland die Steuer auf den an sie im Inland ausgeführten Lieferungen oder Dienstleistungen bei Gewährung des Gegenrechts durch das Land ihres Wohn- oder Geschäftssitzes vergütet werden kann. Neurechtlich findet sich eine entsprechende Norm, wobei Art. 107 Abs. 1 lit. b MWSTG 2009 textlich weiter gefasst ist. Die Novelle bestimmt zusätzlich Folgendes: "... dabei haben grundsätzlich die gleichen Anforderungen zu gelten, wie sie bei inländischen steuerpflichtigen Personen in Bezug auf den Vorsteuerabzug bestehen". Dies weist auf die konzeptionelle Nähe zwischen Vorsteuerabzug und Vorsteuervergütung hin (dazu Parlamentarische Initiative Dettling, Bericht der Kommission für Wirtschaft und Abgaben des Nationalrates [BBl 1996 V 713, insb. 808 zu Art. 86 lit. c E-MWSTG 1999]; Botschaft vom 25. Juni 2008 zur Vereinfachung der Mehrwertsteuer [BBl 2008 6885, insb. 7023 zu Art. 106 Abs. 1 lit. b E-MWSTG 2009]; Felix Geiger, in: Felix Geiger/Regine Schluckebier [Hrsg.], MWSTG, 2012, N. 11 zu Art. 107 MWSTG 2009; Mollard/Oberson/Benedetto, a. a. O., Kap. 5 N. 389).

2.3.3. Im Anschluss an Art. 90 Abs. 2 lit. b MWSTG 1999 hat der Bundesrat die Art. 28 ff. der Verordnung vom 29. März 2000 zum Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer (MWSTGV; AS 2000 1347) erlassen:

"1 Anspruch auf Steuervergütung hat, wer Gegenstände einführt oder sich im Inland Leistungen der in den Art. 6 und 7 MWSTG 1999 genannten Arten gegen Entgelt erbringen lässt (Art. 28 Abs. 1 MWSTGV; neurechtlich: Art. 151 Abs. 1 MWSTV 2009) und zudem:

a) Wohn- oder Geschäftssitz im Ausland hat, wobei der Ort, an welchem eine Betriebsstätte geführt wird, einem Geschäftssitz gleichgestellt ist (Art. 28 Abs. 1 lit. a MWSTGV; Art. 151 Abs. 1 lit. a MWSTV 2009);

b) im Inland keine Gegenstände liefert oder, unter Vorbehalt von Abs. 2, im Inland keine Dienstleistungen erbringt (Art. 28 Abs. 1 lit. b MWSTGV; Art. 151 Abs. 1 lit. c MWSTV 2009);

c) im Land seines Wohn- oder Geschäftssitzes seine Unternehmereigenschaft nachweist (Art. 29 Abs. 1 lit. c MWSTGV); demgegenüber bestimmt Art. 151 Abs. 1 lit. d MWSTV 2009: "seine oder ihre Unternehmereigenschaft im Land des Wohnsitzes, des Geschäftssitzes oder der Betriebsstätte gegenüber der ESTV nachweist".

(...) "

Aufgrund von Art. 28 Abs. 3 MWSTGV setzt die Vorsteuervergütung weiter voraus, dass der Staat des Wohn- oder Geschäftssitzes des Antragstellers ein entsprechendes Gegenrecht gewährt (nunmehr Art. 151 Abs. 3 und insbesondere Art. 152 MWSTV 2009). Sodann hängt der Umfang der Steuervergütung davon ab, dass die bezogenen Leistungen der Erzielung von Umsätzen dienen, die in der Schweiz von Gesetzes wegen der Mehrwertsteuer unterliegen würden oder für welche eine Steuerbefreiung nach Art. 19 MWSTG 1999 zur Anwendung käme (Art. 29 Abs. 1 MWSTGV). Dienen die bezogenen Gegenstände und Dienstleistungen sowohl der Erzielung steuerbarer Umsätze als auch anderen Zwecken, ist die Vergütung nach dem Verhältnis der Verwendung zu kürzen (Art. 29 Abs. 2 MWSTGV). Für Leistungen, die nicht für einen geschäftlich begründeten Zweck im Sinne des Art. 38 Abs. 2 MWSTG 1999 verwendet werden, besteht kein Vergütungsanspruch (Art. 29 Abs. 3 MWSTGV).

2.3.4. In Ausführung der Art. 28 ff. MWSTGV hat die ESTV das Merkblatt Nr. 19, Vergütung der Mehrwertsteuer an Abnehmer mit Wohn- oder Geschäftssitz im Ausland, gültig ab dem 1. Januar 2001, veröffentlicht (nachfolgend: Merkblatt 19/2001). Unter dem Titel "Zahlungsnachweis" lautet Ziff. 1.7 folgendermassen (Hervorhebungen durch das Bundesgericht) :

"Da nach Art. 29 Abs. 1 MWSTGV nur die (vom Antragsteller) bezahlte Steuer vergütet werden kann, benötigt die ESTV zu jeder eingereichten Originalrechnung einen entsprechenden Zahlungsnachweis. Dieser kann mit einer Kopie des entsprechenden Bankbelegs erbracht werden. Falls kein anderer Zahlungsnachweis möglich erscheint, ist auf das Formular Nr. 1225 zurückzugreifen. Pro Lieferant ist je ein solches Formular Nr. 1225 zu verwenden. Es muss vollständig ausgefüllt und vom Schweizer Leistungserbringer rechtsverbindlich unterzeichnet werden. Hinweis: Ab einem Steuerbetrag von Fr. 20'000.-- pro Leistungserbringer muss das Formular Nr. 1225 zwingend beigebracht werden. Es spielt dabei keine Rolle, wie viele Rechnungen vorliegen."

2.3.5. Mit Wirkung ab dem 1. Januar 2008 setzte die ESTV eine überarbeitete Fassung des Merkblatts Nr. 19 (SR 610.545.19; nachfolgend: Merkblatt 19/2008) in Kraft. Die hier massgebende Ziff. 1.7 "Zahlungsnachweis" erhielt folgenden Wortlaut (Hervorhebungen wiederum durch das Bundesgericht) :

"Nach Art. 29 Abs. 1 MWSTGV wird die bezahlte MWST vergütet. Aus diesem Grund benötigt die ESTV zu jeder eingereichten Originalrechnung einen Zahlungsnachweis, welcher mit einer Kopie des entsprechenden Bankbeleges erbracht werden kann. Falls kein Zahlungsnachweis vorhanden ist, kann das Formular Nr. 1225 verwendet werden, welches pro Lieferant vollständig ausgefüllt wird. Der Schweizer Leistungserbringer unterzeichnet das Formular rechtsverbindlich. Hinweis: Ab einem MWST-Betrag von Fr. 20'000.-- pro Leistungserbringer kann nur das Formular Nr. 1225 verwendet werden. Es spielt dabei keine Rolle, wie viele Rechnungen desselben Leistungserbringers vorliegen."

In Ziff. 6.1 der sog. "MWST-Info" 18, Vergütungsverfahren, die am 1. Januar 2010 das Merkblatt 19/2008 abgelöst hat, steht hierzu bloss noch:

"Es wird nur die bezahlte Steuer vergütet. Die entsprechenden Zahlungsnachweise sind nur auf Verlangen hin einzureichen."

3.

3.1. Nach den für das Bundesgericht verbindlichen Feststellungen der Vorinstanz (Art. 105 Abs. 1 BGG) besteht zwischen der Eigentümergesellschaft und der Managementgesellschaft ein Aircraft-Management-Vertrag. Im Verlauf der Jahre 2003 bis 2006 erbrachte die Managementgesellschaft unter diesem Titel u. a. Versicherungsleistungen, die unstreitig der Eigentümergesellschaft zukamen. Diese beliefen sich auf USD 522'399.85, wobei die Managementgesellschaft die darauf abzurechnende Mehrwertsteuer zum Normalsatz von 7,6 Prozent erst mit Rechnung Nr. 118334 vom 16. September 2008 fakturierte (USD 39'702.39 bzw. Fr. 42'715.80). Die Schuld wurde durch Sammelgutschrift der Credit Suisse AG vom 25. September 2008 beglichen, womit die Bank ihrer Kundin drei Zahlungen im Auftrag der Operatinggesellschaft gutschrieb. Der Vermerk lautete auf "Invoices 118250, 118294, 118334-VP A.\_\_\_\_\_". Sodann hat die Vorinstanz festgestellt, es liege ein von der Managementgesellschaft unterzeichnetes Formular Nr. 1225 (vom 7. Januar 2009) vor, worin diese unterschriftlich bestätigt, dass die Eigentümergesellschaft sämtliche ihr im Jahr 2008 in Rechnung gestellten Beträge für bezogene Leistungen (Total: Fr. 42'715.80) bezahlt und dass sie, die

Managementgesellschaft, die darauf entfallende Mehrwertsteuer der ESTV gegenüber deklariert hat. Unstreitig befindet sich das britische Überseegebiet Bermuda auf der Liste der ESTV über die Gegenrecht haltenden Staaten (Formular Nr. 1224).

### 3.2.

3.2.1. Der Grund der verweigerten Vorsteuervergütung liegt im Wesentlichen im Umstand, dass die ESTV einen Nachweis darüber verlangt, dass die Eigentümergeellschaft die Zahlung selber vorgenommen bzw. veranlasst hat.

3.2.2. Aufgrund von Art. 90 Abs. 2 lit. b MWSTG 1999 ist der Bundesrat zuständig zu bestimmen, unter "welchen Voraussetzungen" die Vorsteuer vergütet werden kann. Anders als etwa in Art. 90 Abs. 2 lit. d MWSTG 1999 zum Münz- und Feingold ist es dem Bundesrat nicht anheim gestellt, "von diesem Gesetz abweichende Bestimmungen" zu erlassen (dazu Urteil 2C\_518/2013 vom 1. November 2013 [Goldbarren]). Zum Verordnungsrecht erwägt die Vorinstanz, dem Wortlaut von Art. 29 Abs. 1 MWSTGV ("Die bezahlte Steuer wird vergütet, sofern ...") lasse sich in keiner der drei sprachlichen Fassungen etwas hinsichtlich der die Mehrwertsteuer bezahlenden Person entnehmen. Mit der Vorinstanz ist eine Pflicht zur persönlichen Leistung der Vorsteuer nur dann anzunehmen, wenn triftige Gründe für die Annahme bestehen, der klare Wortlaut ziele am "wahren Sinn" der Regelung vorbei (BGE 140 II 80 E. 2.5.3 S. 87; 139 IV 62 E. 1.5.4 S. 74; 139 V 66 E. 2.2 S. 68; 139 V 148 E. 5.1 S. 153; 138 III 558 E. 4.1 S. 562; 138 IV 232 E. 3 S. 234 f.; 138 V 86 E. 5.1 S. 94).

3.2.3. Das Mehrwertsteuergesetz von 1999 zielt namentlich auf die Wettbewerbsneutralität ab (Art. 1 Abs. 2 MWSTG 1999). Im grenzüberschreitenden Verhältnis wird dieser übergeordnete Grundsatz durch das Bestimmungslandprinzip verwirklicht (vorne E. 2.3.1). Dieses Prinzip greift gleichermassen beim Vorsteuerabzug wie bei der Vorsteuervergütung, stehen sich die beiden Institute doch konzeptionell nahe (vorne E. 2.3.2). Die von der Schweiz getroffenen Gegenrechtsvereinbarungen mit ausländischen Staaten dienen der Gleichstellung von in- und ausländischen Unternehmensträgern in Bezug auf die steuerliche Entlastung unternehmerischer Tätigkeiten im Ausland (Baumgartner/Clavadetscher/Kocher, a. a. O., § 1 N. 77). Innere Rechtfertigung ist das Vermeiden von Wettbewerbsnachteilen der schweizerischen Exportindustrie (ebenda § 7 N. 134).

3.2.4. Der Vergleich der jeweiligen Ziff. 1.7 der Merkblätter 19/2001 und 19/2008 zeigt auf, dass ursprünglich von der " (vom Antragsteller) bezahlte[n] Steuer" die Rede war, während die Novelle lediglich noch von der "bezahlte[n] MWST" spricht. Unter geltendem Recht folgt Ziff. 6.1 der "MWST-Info" 18/2010 ebenso der "verkürzten" Fassung. Unter allen drei Merkblättern erforderlich ist neben der Kreditorenrechnung (im Original) der jeweilige Zahlungsnachweis (Bankbeleg in Kopie). Ersatzweise kann, so Ziff. 1.7 der Merkblätter 19/2001 und 19/2008, der Zahlungsnachweis durch Vorlage des Formulars Nr. 1225 erbracht werden. Das Erfordernis des Zahlungsnachweises ist erstmals auf Ebene des Merkblatts statuiert; die Art. 28 ff. MWSTGV lassen diesen Aspekt unerwähnt. Eine ausdrückliche formell- oder materiellgesetzliche Grundlage fehlt mithin, doch ist nicht zu übersehen, dass der Gesetzgeber den Bundesrat in umfassendem Sinne als zuständig erklärt hat, die Voraussetzungen des Vergütungsverfahrens zu umschreiben (vorne E. 2.3.2). Auch die Doktrin geht davon aus, dass das Vorsteuervergütungsverfahren einer gewissen Formstrenge bedarf. Mit Blick auf das Missbrauchspotential und die fehlenden Beweiserhebungsmöglichkeiten der ESTV beim ausländischen Antragsteller werden Formerfordernisse als an sich gerechtfertigt erachtet (Baumgartner/Clavadetscher/Kocher, a. a. O., § 7 N. 135). Andere Autoren begrüssen ausdrücklich den von der Verwaltung verlangten Zahlungsnachweis (Mollard/Oberson/Benedetto, a. a. O., Kap. 5 N. 389).

3.2.5. Offen ist, was unter einem "Zahlungsnachweis" zu verstehen ist. Es handelt sich um einen unbestimmten Rechtsbegriff. Die erfolgte Zahlung der Hauptschuld nebst aufhaftender Mehrwertsteuer (im fraglichen Zeitpunkt: 107,6 Prozent) oder der gesondert erhobenen Mehrwertsteuer (hier: 7,6 Prozent) lässt sich buchhalterisch dadurch nachweisen, dass der Zahlungsausgang beim Leistungsempfänger (die Belastung) belegt wird. Denkbar ist aber auch, auf den Zahlungseingang beim Leistungserbringer (die Gutschrift) abzustellen, sofern sich die Gutschrift mit hinreichender Bestimmtheit auf den Leistungsempfänger zurückführen lässt. Den Merkblättern 19/2001 und 19/2008 zufolge kann es - falls ein Bankbeleg fehlt - sogar genügen, wenn der ausländische Leistungsempfänger lediglich die Eingangsbestätigung des inländischen Leistungserbringers (Formular Nr. 1225) vorlegt. Unerwähnt bleibt der Nachweis des Zahlungseingangs. Nach dem Verständnis der ESTV bezieht sich der Zahlungsnachweis mithin einzig auf die Tatsache, dass der Leistungsempfänger die Vorsteuer entweder selber bezahlt ("

Selbstbezahlung ") oder eine Drittperson angewiesen hat, die Zahlung in seinem Namen vorzunehmen ("Drittbezahlung"). Dies ist mit dem Nachweis des Zahlungsausgangs gleichzusetzen. Im inländischen Verhältnis wäre, so die ESTV, im Anweisungsfall zu verlangen, dass die Drittbezahlung in den Büchern des Leistungsempfängers den erforderlichen Niederschlag findet. Denn, fährt die ESTV weiter, die Drittbezahlung könne nicht nur auf der Verrechnung von Leistungen beruhen, sondern ebenso auf einer Schenkung, einer Spende oder einer Subvention (Art. 38 Abs. 8 MWSTG 1999), was wiederum mehrwertsteuerliche Folgen nach sich zöge. Diese für den Vorsteuerabzug geltende Regel müsse zwecks Vermeidung einer Inländerbenachteiligung auch im Bereich der Vorsteuervergütung gelten.

3.2.6. Vergütung und Abzug der Vorsteuer beruhen auf demselben konzeptionellen Fundament (vorher E. 2.3.2). Es kann der ESTV aber nicht gefolgt werden, wenn sie einzig den Nachweis des Zahlungsausgangs genügen lässt. Gemäss Art. 38 Abs. 1 MWSTG 1999 setzt der Vorsteuerabzug voraus, dass die steuerpflichtige Person den Nachweis erbringt über die ihr von anderen steuerpflichtigen Personen mit den Angaben nach Art. 37 MWSTG 1999 in Rechnung gestellte Steuer für Lieferungen und Dienstleistungen (Inlandsteuer), die von ihr für den Bezug von Dienstleistungen von Unternehmen mit Sitz im Ausland deklarierte Steuer (Bezugsteuer) bzw. die von ihr auf der Einfuhr von Gegenständen der Eidgenössischen Zollverwaltung entrichtete oder zu entrichtende Steuer sowie die von ihr für die Einfuhr von Gegenständen deklarierte Steuer (Art. 83 MWSTG 1999). Die Regeln über den Vorsteuerabzug verlangen im Bereich der Inlandsteuer mithin den Nachweis über die "in Rechnung gestellte Steuer" (Art. 38 Abs. 1 lit. a MWSTG 1999). Der Nachweis ist anhand dessen zu erbringen, dass die Inlandleistung von anderen steuerpflichtigen Personen "mit den Angaben nach Art. 37 MWSTG 1999" fakturiert worden ist. Unter Vorbehalt der weiteren Voraussetzungen genügt dies, um den

Anspruch auf Vornahme des Vorsteuerabzugs entstehen zu lassen. Ausschlaggebend ist das Vorliegen einer formgültigen Rechnung (formell), welche Auskunft über die vorsteuerbelastete Leistung (materiell) gibt. Je nach Abrechnungsart entsteht der Anspruch auf Abzug schon mit der blossen Verbuchung der Rechnung (Abrechnung nach vereinnahmten Entgelten) oder erst mit der Abrechnung (Abrechnung nach vereinnahmten Entgelten; Art. 38 Abs. 7 lit. a MWSTG 1999). Aufgrund von Art. 38 Abs. 1 MWSTG 1999 obliegt es der steuerpflichtigen Person, die (von ihr wirtschaftlich getragenen) Vorsteuern nachzuweisen. Dies ist eine unmittelbare Folge der im Steuerrecht herrschenden Normentheorie. Infolgedessen hat die ESTV auch keine Schätzung der Vorsteuer vorzunehmen (Urteil 2C\_715/2013 vom 13. Januar 2014 E. 3.4 mit Hinweisen).

3.2.7. Ob es überhaupt zur Überwälzung kommt, die erst eine Vorsteuer begründet, ist im privatwirtschaftlichen Umfeld eine Frage der Marktlage und der vertraglichen Vereinbarungen (BGE 140 II 80 E. 2.5.3 S. 87). Bleibt die Überwälzung der Mehrwertsteuer aus, geht die Steuer zulasten des Leistungserbringers. Die Leistung ist unvermindert steuerbar, wogegen der Leistungsempfänger keinen Vorsteuerabzug anrufen kann. "Bezahlt" im Sinne von Art. 29 Abs. 1 MWSTGV ist infolgedessen als Ausdruck der eingetretenen wirtschaftlichen Belastung zu verstehen. Diese tritt im Regelfall - Abrechnung nach vereinbarten Entgelten - bereits mit Eingang der Kreditorenrechnung ein. Mehrwertsteuerlich ist immerhin zu beachten, dass Vorsteuern nur abzugsfähig (bzw. hier vergütungsfähig) sind, soweit sie tatsächlich auch bezahlt worden sind (so Alois Camenzind/Niklaus Honauer/Klaus A. Vallender/Marcel R. Jung/Simeon L. Probst, Handbuch zum Mehrwertsteuergesetz, 3. Aufl. 2012, N. 1680). Dabei kann es sich sowohl um die eigentliche Selbstbezahlung als auch um eine Drittbezahlung (im Auftrag, im Namen und auf Rechnung des Leistungsempfängers) handeln. So oder anders wird der Leistungsempfänger mit der Mehrwertsteuer belastet. Nur wer eine vorsteuerbelastete

Leistung bezieht, die Vorsteuer aber nicht trägt, bleibt von der Mehrwertsteuer wirtschaftlich unbelastet. Diese Regel besteht im Recht von 1999 und gilt auch weiterhin (Baumgartner/Clavadetscher/Kocher, a. a. O., § 7 N. 12). Insoweit verdeutlicht Art. 29 Abs. 1 MWSTGV ("Die bezahlte Steuer wird vergütet ...") die Grundbestimmung von Art. 38 Abs. 1 MWSTG 1999, ohne dass ihr weitergehende Bedeutung zukommt.

3.2.8. Nichts anderes ergibt sich vor dem Hintergrund von Ziff. 1.7 Merkblatt 19/2001. Die ESTV spricht hier in Ausführung von Art. 52 MWSTG 1999 von der "vom Antragsteller bezahlten Steuer". Im hier massgebenden Zeitraum (Rechnungsstellung 2008, Vergütungsantrag 2009) stand indes bereits das Merkblatt 19/2008 in Kraft, das keine ausdrückliche Bestimmung mehr des Inhalts kennt, dass die Mehrwertsteuer "vom Antragsteller" bezahlt worden sein muss. Dem jeweiligen Merkblatt kann freilich schon deswegen keine konstitutive Wirkung zukommen, als es sich um kein Bundesrecht im Sinne von Art. 95 lit. a BGG handelt. Blosser Verwaltungsverordnungen wie Kreisschreiben, Wegleitungen, Merkblätter usw. enthalten lediglich verwaltungsinterne Regeln (Urteil

2C\_450/2013 vom 5. Dezember 2013 E. 2.3 mit Hinweisen, in: StE 2014 B 52.42 Nr. 8; StR 69/2014 S. 216). Sie vermögen keine Rechte und Pflichten gegenüber Privaten zu schaffen. Für das Bundesgericht bleiben Verwaltungsverordnungen ohne Bindungswirkung.

3.2.9. Ausschlaggebend ist mithin, dass der Leistungsempfänger durch die Vorsteuer wirtschaftlich belastet wird. Trifft dies zu, spielt es - wovon auch die Vorinstanz ausgeht - keine Rolle, wer die Steuer letztlich bezahlt. Ob der Leistungserbringer die Mehrwertsteuer dann auch an die ESTV abführt, hat seitens des Leistungsempfängers auf den Vorsteuerabzug bzw. die Vorsteuervergütung keinen Einfluss. Drittbezahlung bei entsprechender wirtschaftlicher Belastung des Leistungsempfängers ist für Vorsteuerabzug und Vorsteuervergütung unschädlich. Das Inkassorisiko liegt alleine bei der ESTV. Ihr obliegt es, die Steuer mit den Mitteln des Schuldbetriebs- und Konkursrechts beim Leistungserbringer einzutreiben. Davon geht auch die ESTV aus. Insofern greifen die vorinstanzlichen Ausführungen zu weit, wenn dort ausgeführt wird, entscheidend sei allein, dass die Mehrwertsteuer auf den an die Eigentümergesellschaft erbrachten Versicherungsleistungen an die ESTV abgeliefert werde (Urteil E. 3.2.2 f.).

### 3.3.

3.3.1. Streitbetroffen ist vorliegend die Vorsteuer in Höhe von Fr. 42'715.80. Unstreitig ist, dass es zur Überwälzung der Steuer auf die Eigentümergesellschaft gekommen ist. Die Rechnung Nr. 118334 vom 16. September 2008 diente dazu, jene Steuer nachzubelasten, die auf den in den Jahren 2003 bis 2006 erbrachten Versicherungsleistungen zu erheben gewesen wäre. Streitig ist einzig, ob der Eigentümergesellschaft der Beweis darüber gelungen ist, dass sie die Vorsteuer wirtschaftlich trägt, d. h., dass die unstreitig erfolgte Überweisung in ihrem Auftrag erfolgt ist. Die Eigentümergesellschaft hat keinen direkten Beweis der Drittbezahlung erbracht. Sie hat es unterlassen, Auszüge aus ihren Büchern vorzulegen, woraus sich ausdrücklich ergibt, dass die Operatinggesellschaft als Verwalterin der Vorausleistungen oder Akontozahlungen im Auftrag und auf Rechnung der Eigentümergesellschaft gehandelt hat. Die Eigentümergesellschaft legt lediglich die Gutschriftsanzeige der Credit Suisse AG vom 25. September 2008 vor, wonach diese ihrer Kundin, der Managementgesellschaft, den Betrag von USD 67'090.85 im Auftrag der Operatinggesellschaft gutgeschrieben hat. Der Betreff lautete auf "Invoices 118250, 118294, 118334-VP A. \_\_\_\_\_".

3.3.2. Die Vorinstanz kommt in freier Beweiswürdigung zum Schluss, es erscheine "nicht als abwegig", dass die G. \_\_\_\_\_ Establishment, W. \_\_\_\_\_ (FL), die "angebliche Schwestergesellschaft" der Eigentümergesellschaft, bei der Operatinggesellschaft ein Depot unterhalten habe, dem in der Folge die Rechnungen vom 16. September 2008 belastet worden seien (Urteil E. 3.2.3). Die Beweiswürdigung, selbst wenn sie auf Indizien beruht, und die sich daraus ergebenden tatsächlichen Schlussfolgerungen stellen Tatfragen dar (BGE 138 III 620 E. 5 S. 621; Urteil 2C\_319/2013 vom 13. März 2014 E. 3.3.4, zur Publikation vorgesehen). Die ESTV kritisiert die Beweiswürdigung. Die Kritik hat erhöhten Anforderungen zu genügen (Art. 106 Abs. 2 BGG). Solche Rügen sind klar und detailliert anhand der Erwägungen des angefochtenen Entscheids darzulegen (Urteil 2C\_319/2013 vom 13. März 2014 E. 1.6 mit Hinweisen). Das Bundesgericht kann die vorgenommene Beweiswürdigung nach dem Gesagten nur unter dem beschränkten Gesichtswinkel der Willkür prüfen (vorne E. 1.7).

3.3.3. Es kann offen bleiben, ob die geübte Kritik diesen gesetzlichen Anforderungen genügt. Die vorinstanzlich getroffene Beweiswürdigung ist jedenfalls nicht geradezu willkürlich. Zum einen ist nicht plausibel, weshalb die Operatinggesellschaft die Überweisungen vorgenommen haben sollte, falls sie nicht aus dem Kreis der Konzerngesellschaften eine entsprechende Anweisung erhalten hätte. Aller Voraussicht nach hätte sie unter anderen Umständen gar keine Kenntnis von den Rechnungen, welche die Management- an die Eigentümergesellschaft gerichtet hatte. Zum andern verdeutlichen die an die Eigentümergesellschaft adressierten Rechnungen, dass diese wirtschaftlich belastet ist. Ungeachtet von Abmachungen über die Zahlung der Rechnungen trifft alleine die Eigentümergesellschaft eine vertragsrechtliche Zahlungspflicht.

3.3.4. Die Vorinstanz geht mithin auch willkürfrei von einem Konzern aus, dem sowohl die Eigentümer- als auch die "Schwestergesellschaft" angehören. Mit Blick darauf ist es jedenfalls nachvollziehbar, dass die Schwestergesellschaft das Depot bei der Operatinggesellschaft im Auftrag, im Namen und auf Rechnung der Eigentümergesellschaft angelegt hat. Daraus ergibt sich schliesslich, dass die Entnahme aus dem Depot unmittelbar zur wirtschaftlichen Belastung der Eigentümergesellschaft geführt hat. Der direkte Nachweis des Zahlungsausgangs bei der Eigentümergesellschaft ist nicht erbracht. Er ist aber auch nicht erforderlich. Bei freier

Beweiswürdigung erlaubt die Rückverfolgung des Zahlungseingangs bei der Managementgesellschaft den entscheidenden Schluss darauf, dass die Eigentümergesellschaft im Umfang von Fr. 42'715.80 wirtschaftlich belastet ist. Wenn die ESTV vorbringt, die angeblichen Zahlungen liessen sich nicht nachvollziehen, so überzeugt dies nicht.

3.3.5. Die vorinstanzliche Schlussfolgerung wird dadurch bekräftigt, dass die Managementgesellschaft mit Formular Nr. 1225 vom 7. Januar 2009 unterschriftlich bestätigt hat, die Eigentümergesellschaft sei ihrer Zahlungspflicht nachgekommen. Wenn auch die Konzernstruktur nicht restlos geklärt ist und über die Zahlungen innerhalb des Konzerns und an die Operatinggesellschaft weiterer Aufschluss hilfreich wäre, so ergibt sich doch letztlich ein hinreichend klares Bild. Unter den beteiligten Rechtsträgern ist die Managementgesellschaft ohnehin die einzige, deren Sitz sich in der Schweiz befindet. Die Managementgesellschaft hat mit dem Formular Nr. 1225 unmissverständlich den Eingang der Zahlung bestätigt. Sie bezeugt unterschriftlich, dass die nicht in der Schweiz ansässige Eigentümergesellschaft sämtliche ihr im Jahr 2008 in Rechnung gestellten Beträge für bezogene Leistungen (Total: Fr. 42'715.80) bezahlt und dass sie, die Managementgesellschaft, die darauf entfallende Mehrwertsteuer deklariert hat. Nichts daran ändert, dass es sich um die Nachbelastung der Mehrwertsteuer gehandelt hat, die - so scheinbar die Erfahrung der ESTV - mitunter im grenzüberschreitenden Verhältnis Schwierigkeiten bereitet. Mit ihrer Unterschrift hat sich

die Managementgesellschaft denn auch insoweit verpflichtet, als dem Formular Nr. 1225 Urkundenqualität im Sinne von Art. 110 Abs. 4 und Art. 251 StGB (SR 311.0) beizumessen sein wird.

4.

4.1. Die Beschwerde erweist sich damit als unbegründet. Sie ist abzuweisen und das angefochtene Urteil A-6615/2011 vom 29. Januar 2013 ist zu bestätigen. Dementsprechend wird die Sache an die Unterinstanz zurückgewiesen, damit diese die materiellrechtlichen Fragen der Steuerumgehung (BGE 138 II 239 E. 4.1 S. 243) und der hoheitlichen Leistung klären kann.

4.2. Bei diesem Ausgang des Verfahrens hat die ESTV, die in ihrer Eigenschaft als Abgabegläubigerin Vermögensinteressen im Sinne von Art. 66 Abs. 4 BGG verfolgt, die Kosten des bundesgerichtlichen Verfahrens zu tragen (Art. 65 i. V. m. Art. 66 Abs. 1 BGG).

4.3. Die ESTV hat der Eigentümergesellschaft eine angemessene Parteientschädigung auszurichten (Art. 68 Abs. 1 BGG).

Demnach erkennt das Bundesgericht:

1.

Die Beschwerde wird abgewiesen.

2.

Die Kosten des bundesgerichtlichen Verfahrens von Fr. 3'000.-- werden der Beschwerdeführerin auferlegt.

3.

Die Beschwerdeführerin hat die Beschwerdegegnerin für das bundesgerichtliche Verfahren mit Fr. 3'500.-- zu entschädigen.

4.

Dieses Urteil wird den Verfahrensbeteiligten und dem Bundesverwaltungsgericht, Abteilung I, schriftlich mitgeteilt.

Lausanne, 28. April 2014

Im Namen der II. öffentlich-rechtlichen Abteilung  
des Schweizerischen Bundesgerichts

Der Präsident: Zünd

Der Gerichtsschreiber: Kocher