



Abteilung I
A-5069/2016

Urteil vom 3. Oktober 2017

Besetzung

Richter Michael Beusch (Vorsitz),
Richter Pascal Mollard, Richterin Marianne Ryter,
Gerichtsschreiberin Monique Schnell Luchsinger.

Parteien

A. _____ AG,
vertreten durch SwissVAT AG,
Beschwerdeführerin,

gegen

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

Gegenstand

Mehrwertsteuer (Subjektive Steuerpflicht).

Sachverhalt:**A.**

Die A. _____ AG (nachfolgend Investmentgesellschaft) mit Sitz in Zürich ist eine im Handelsregister des Kantons Zürich eingetragene Aktiengesellschaft. Sie bezweckt Handels- und Finanzgeschäfte aller Art, erbringt Finanzdienstleistungen, insbesondere im Bereich von Spezialfinanzierungen sowie im Bereich der Vermögensverwaltung etc. (vgl. Online-Auszug des Handelsregisteramtes des Kantons Zürich vom 11. September 2017). Die Gesellschaft war bis zum 31. Dezember 2009 im Register für Mehrwertsteuerpflichtige eingetragen.

B.

Nach längerer Korrespondenz zwischen der Investmentgesellschaft und der Eidgenössischen Steuerverwaltung (ESTV) erliess Letztere am 22. Juni 2016 eine Verfügung, wonach die Investmentgesellschaft per 1. Januar 2010 nicht als „als steuerpflichtiges Unternehmen im Register der Mehrwertsteuerpflichtigen“ erfasst werde.

C.

Gegen diese Verfügung erhob die Investmentgesellschaft (nachfolgend auch Beschwerdeführerin) am 18. August 2016 eine sog. Sprungbeschwerde bei der ESTV (nachfolgend auch Vorinstanz), welche das Begehren am 19. August 2016 an das Bundesverwaltungsgericht weiterleitete.

Die Beschwerdeführerin beantragt in ihrer Eingabe vom 18. August 2016 in der Hauptsache die Eintragung als steuerpflichtige Unternehmung ins Register der Mehrwertsteuerpflichtigen per 1. Januar 2010, unter Kostenfolge zulasten der ESTV.

Sie begründet ihren Antrag im Wesentlichen damit, dass sie ihren ausländischen Kooperationspartnern Käufer zuführe, die eine bestimmte Mindestzahl der von den Kooperationspartnern angebotenen Aktien zu kaufen bereit seien. Komme ein Verkauf zustande, schliesse der Kooperationspartner selber mit dem Käufer einen Kaufvertrag ab und der Käufer zahle den Kaufpreis auf ein Treuhandkonto ein, das auf den Namen einer in der Schweiz domizilierten Treuhandunternehmung laute. Ein Teil des Kaufpreises flosse dann als Provision an die Beschwerdeführerin. Darin eingeschlossen sei eine Entschädigung für administrative Belange. Es liege somit grundsätzlich eine steuerbare Dienstleistung vor.

D.

Vernehmlassungsweise beantragt die Vorinstanz am 4. Oktober 2016 die Abweisung der Sprungbeschwerde, weil die von der Beschwerdeführerin ausgeübte Geschäftstätigkeit als eine von der Mehrwertsteuer ausgenommene Vermittlung im Sinne von Art. 21 Abs. 2 Ziff. 19 Bst. e des Bundesgesetzes vom 12. Juni 2009 über die Mehrwertsteuer (Mehrwertsteuergesetz, MWSTG, SR 641.20) betrachtet werden müsse, sofern sie in der Schweiz erbracht würde. Der bisherige – durch die bundesgerichtliche Rechtsprechung bestätigte – Vermittlungsbegriff sei unter dem neuen MWSTG nicht mehr gegeben, weil die Gesetzessystematik, insbesondere Art. 20 Abs. 2 MWSTG, geändert habe.

E.

Mit unaufgeforderter Replik vom 27. Oktober 2016 wiederholt die Beschwerdeführerin im Wesentlichen ihre bisherige Argumentation, insbesondere, dass die steuerausgenommene Vermittlung von Finanzdienstleistungen im Sinne von Art. 21 Abs. 2 Ziff. 19 Bst. e MWSTG weiterhin nur dann gegeben sei, wenn eine direkte Stellvertretung vorliege.

Auf die einzelnen Vorbringen der Parteien und die Akten wird nachfolgend insoweit eingegangen, als dies für den vorliegenden Entscheid wesentlich ist.

Das Bundesverwaltungsgericht zieht in Erwägung:

1.

1.1 Gemäss Art. 31 VGG beurteilt das Bundesverwaltungsgericht Beschwerden gegen Verfügungen nach Art. 5 VwVG. Die angefochtene Verfügung der ESTV datiert vom 22. Juni 2016. Eine Ausnahme in sachlicher Hinsicht nach Art. 32 VGG liegt nicht vor und die Vorinstanz ist eine Behörde im Sinn von Art. 33 VGG.

Im Streit liegt eine Verfügung der ESTV, die grundsätzlich mit dem (nicht devolutiven) Rechtsmittel der Einsprache anzufechten ist (vgl. Art. 83 Abs. 1 MWSTG). Richtet sich die Einsprache jedoch gegen eine einlässlich begründete Verfügung der ESTV, so ist sie auf Antrag oder mit Zustimmung der Einsprecherin als Beschwerde an das Bundesverwaltungsgericht weiterzuleiten (sog. Sprungbeschwerde, Art. 83 Abs. 4 MWSTG). Vorliegend hat die ESTV eine als Sprungbeschwerde bezeichnete Rechtsschrift der Beschwerdeführerin dem Bundesverwaltungsgericht übermittelt. Zudem ist

die angefochtene Verfügung im Sinn der Rechtsprechung "einlässlich" begründet (vgl. Urteil des BVerG A-7749/2016 vom 17. August 2017 E. 1.1.2, insbesondere mit Hinweis auf A-3480/2015 und A-3493/2015 vom 23. Juli 2015 E. 1.4 ff., insbes. E. 1.5).

Das Verfahren vor dem Bundesverwaltungsgericht richtet sich nach dem VwVG, soweit das VGG nichts anderes bestimmt (Art. 37 VGG).

1.2 Die Beschwerdeführerin ist zur Erhebung der Beschwerde berechtigt (Art. 48 Abs. 1 VwVG) und hat diese rechtzeitig und formgerecht eingereicht (Art. 50 Abs. 1 und Art. 52 Abs. 1 VwVG). Auf die Beschwerde ist demnach einzutreten.

2.

2.1 Das Bundesverwaltungsgericht kann einen angefochtenen Entscheid in vollem Umfang überprüfen. Die Beschwerdeführerin kann neben der Verletzung von Bundesrecht und der unrichtigen oder unvollständigen Feststellung des rechtserheblichen Sachverhalts auch die Rüge der Unangemessenheit erheben (Art. 49 VwVG).

2.2 Im Beschwerdeverfahren gelten die Untersuchungsmaxime, wonach der Sachverhalt von Amtes wegen festzustellen ist, und der Grundsatz der Rechtsanwendung von Amtes wegen (vgl. Art. 62 Abs. 4 VwVG). Das Bundesverwaltungsgericht ist verpflichtet, auf den unter Mitwirkung der Verfahrensbeteiligten festgestellten Sachverhalt jenen Rechtssatz anzuwenden, den es als den zutreffenden erachtet, und ihm jene Auslegung zu geben, von der es überzeugt ist (BGE 119 V 349 E. 1a; ANDRÉ MOSER et al., Prozessieren vor dem Bundesverwaltungsgericht, 2. Aufl. 2013, N. 1.54).

2.3 Als Ausgangspunkt jeder Auslegung ist der Wortlaut der betreffenden Vorschrift zu betrachten. Ist dieser nicht ganz klar bzw. bestehen Gründe für die Annahme, er gebe nicht den wahren Sinn der Vorschrift wieder, muss unter Berücksichtigung aller Auslegungselemente nach der wahren Tragweite gesucht werden. Diesfalls ist namentlich auf die Entstehungsgeschichte der Norm (historische Auslegung), auf ihren Sinn und Zweck (teleologische Auslegung) und auf die Bedeutung, die der Norm im Kontext mit anderen Bestimmungen zukommt (systematische Auslegung), abzustellen. Das Bundesgericht hat sich dabei stets von einem Methodenpluralismus leiten lassen (vgl. BGE 143 V 114 E. 5.2; Urteil des BVerG A-6503/2016 vom 12. September 2017 E. 1.7).

2.4 Verwaltungsverordnungen (wie MWST-Infos, MWST-Branchen-Infos, Merkblätter, Richtlinien, Kreisschreiben etc.) sind für die Justizbehörden nicht verbindlich (MOSER et al., a.a.O., N. 2.173 f.). Die Gerichte sollen Verwaltungsverordnungen bei ihrem Entscheid allerdings mitberücksichtigen, sofern diese eine dem Einzelfall angepasste und gerecht werdende Auslegung der anwendbaren gesetzlichen Bestimmungen zulassen (statt vieler: BGE142 II 113 E. 9.1; Urteil des BVGer A-6503/2016 vom 12. September 2017 E. 1.5).

3.

3.1

3.1.1 Mehrwertsteuerpflichtig ist, wer eine unternehmerische Tätigkeit im Sinne von Art. 10 Abs. 1 MWSTG betreibt und nicht nach Abs. 2 von der Steuerpflicht befreit ist (sog. subjektive Steuerpflicht). Von der Steuerpflicht ist befreit, wer im Inland innerhalb eines Jahres weniger als Fr. 100'000.- Umsatz aus steuerbaren Leistungen erzielt (Art. 10 Abs. 2 Bst. a MWSTG). Bei der Ermittlung der massgebenden Umsatzgrenze sind – nach geltendem Recht – weder sog. Ausland-Ausland-Geschäfte (bei denen die Leistung im Ausland erbracht wird) noch nach Art. 21 MWSTG ausgenommene Leistungen zu berücksichtigen (vgl. Urteil des BVGer A-6503/2016 vom 12. September 2017 E. 2.1).

3.1.2 Im Gegensatz zum früheren Recht (vgl. Art. 21 Abs. 1 des Bundesgesetzes vom 2. September 1999; altes Mehrwertsteuergesetz, aMWSTG, AS 2000 1300) ist für die subjektive Steuerpflicht ein Mindestumsatz nicht mehr Voraussetzung. Zentrales Kriterium ist vielmehr die Unternehmereigenschaft, die dann vorliegt, wenn eine auf die "nachhaltige Erzielung von Einnahmen aus Leistungen" ausgerichtete berufliche oder gewerbliche Tätigkeit selbständig ausgeübt wird (vgl. Art. 10 Abs. 1 Bst. a MWSTG; Urteil des BGer 2C_1002/2014 vom 28. Mai 2015 E. 3.1 mit Hinweis auf BAUMGARTNER et al., Vom alten zum neuen Mehrwertsteuergesetz, 2010, § 3 N. 34).

3.1.3 Obwohl im Gesetz nicht ausdrücklich erwähnt, setzt die subjektive Steuerpflicht und damit die unternehmerische Tätigkeit – unter dem aktuellen MWSTG – zudem einen Bezug zum Inland voraus. Würde dieses Erfordernis nicht gelten, könnte jedes Unternehmen weltweit die subjektive Mehrwertsteuerpflicht erfüllen (vgl. Urteil des BGer 2C_1002/2014 vom 28. Mai E. 3.2; BAUMGARTNER et al., a.a.O., § 3 N. 3 und 28 ff.; ALOIS CAMENZIND et al., Handbuch zum Mehrwertsteuergesetz [MWSTG], 3. Aufl. 2012, N. 421).

Gemäss Art. 8 Abs. 1 der Mehrwertsteuerverordnung vom 27. November 2009 (MWSTV; SR 641.201) ist dieser Inlandbezug gegeben, wenn

- a. Leistungen im Inland erbracht werden oder
- b. sich der Sitz der wirtschaftlichen Tätigkeit oder eine Betriebsstätte in der Schweiz befindet.

3.1.4 In die subjektive Mehrwertsteuerpflicht tritt nicht das Unternehmen, sondern der Unternehmensträger (Urteil 2C_321/2015 vom 22. Dezember 2015 E. 4.2; CLAUDIO FISCHER, in: Martin Zweifel/Michael Beusch/Pierre-Marie Glauser/Philip Robinson [Hrsg.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer, 2015 [nachfolgend MWST-Kommentar 2015], Art. 10 N. 3 und 66; CAMENZIND et al., a.a.O., N. 420 und 422 ff.; BAUMGARTNER et al., a.a.O., § 3 N. 7 ff.). Das Führen eines Unternehmens versetzt den Unternehmensträger überhaupt erst in die Lage, subjektiv mehrwertsteuerpflichtig zu werden (BGE 141 II 199 E. 4.1, 140 II 80 E. 2.2, 138 II 251 E. 2.2). Ein Rechtsträger, der kein Unternehmen in diesem Sinne betreibt, wird folglich nicht steuerpflichtig. Mit andern Worten kann (subjektiv) steuerpflichtig regelmässig nur werden, wer Leistungen erbringt, die (objektiv) steuerbar sind (BGE 141 II 182 E. 5.2), wobei der Ort der Leistung überdies im Inland zu liegen hat (Art. 7 und 8 in Verbindung mit Art. 18 Abs. 1 MWSTG). Besteht zwar ein Unternehmen im mehrwertsteuerlichen Sinn, erbringt dieses aber ausschliesslich Leistungen, deren Leistungsort sich im Ausland befindet (sog. Ausland/Ausland-Geschäfte), ist der Unternehmensträger von der subjektiven Steuerpflicht im Inland befreit. Gemäss Art. 11 Abs. 1 MWSTG kann er aber auf die Befreiung verzichten, wodurch er zum Steuersubjekt wird (BGE 142 II 488 E. 2.3.2 mit Hinweis auf das Urteil des BGer 2C_1002/2014 vom 28. Mai 2015 E. 3.3).

3.1.5 Die Generierung von ausschliesslich steuerausgenommenen Leistungen, für die nicht optiert werden kann, stellt indes nach der Rechtsprechung des Bundesgerichts keine unternehmerische Tätigkeit im Sinne von Art. 10 MWSTG dar. Erbringt eine Person ausschliesslich von der Steuer ausgenommene Leistungen ohne Möglichkeit der Option, ist sie auch nicht subjektiv steuerpflichtig (Urteil des BGer 2C_1002/2014 vom 28. Mai 2015 E. 3.4 mit Hinweis auf PASCAL MOLLARD et al., Traité TVA, 2009, S. 1094 N. 43 f.). Diesfalls ist auch ein Verzicht auf die Steuerbefreiung im Sinne von Art. 11 Abs. 1 MWSTG ausgeschlossen.

3.2

3.2.1 Von der Steuer ausgenommen sind gemäss Art. 21 Abs. 2 Ziff. 19 Bst. e MWSTG die Umsätze (Kassa- und Termingeschäfte), einschliesslich die Vermittlung von Wertpapieren, Wertrechten und Derivaten sowie von Anteilen an Gesellschaften und anderen Vereinigungen; steuerbar sind jedoch die Verwahrung und die Verwaltung von Wertpapieren, Wertrechten und Derivaten sowie von Anteilen (namentlich Depotgeschäft) einschliesslich Treuhandanlagen.

3.2.2 Die in Art. 21 MWSTG aufgeführten (objektiven) Steuerausnahmen sind nach der Rechtsprechung "eher restriktiv" bzw. zumindest nicht extensiv zu handhaben sind (BVGE 2016/23 E. 2.3.1). Primär sind die Ausnahmebestimmungen nach Art. 21 MWSTG (wie andere Rechtsnormen auch) aber weder extensiv noch restriktiv, sondern nach ihrem Sinn und Zweck "richtig" auszulegen (BGE 138 II 251 E. 2.3.3; Urteile des BVer A-6503/2016 vom 12. September 2017 E 2.31, A-6231/2016 vom 5. April 2017 E. 2.3.1 mit Hinweis auf BVGE 2016/23 E. 2.3.1; MICHAEL BEUSCH, MWSTG-Kommentar 2015, Auslegung N. 27 f.).

3.2.3 Das Bundesgericht hatte noch unter der Verordnung vom 22. Juni 1994 über die Mehrwertsteuer (alte Mehrwertsteuerverordnung, aMWSTV; AS 1994 1464, gültig gewesen bis 31. Dezember 2000) ausgeführt, der in Art. 10 aMWSTV (Lieferungen und Dienstleistungen bei Stellvertretung) verwendete Vermittlungsbegriff sei bewusst enger gefasst als der Begriff der direkten Stellvertretung nach Art. 32 OR und betreffe einzig eine Tätigkeit, bei welcher der Vertreter ausdrücklich im Namen und für Rechnung des Vertretenen handelte. Ferner setzte es den in Art. 14 Ziff. 15 Bst. a aMWSTV verwendeten Vermittlungsbegriff mit der in Art. 10 aMWSTV umschriebenen Stellvertretung gleich (Urteil des BVer 2C_686/2007 vom 19. Mai 2008 E. 2.3.4).

3.2.4 Hinsichtlich Art. 18 Ziff. 19 Bst. d und e aMWSTG hat das Bundesgericht erkannt, dass der hier verwendete Begriff der „Vermittlung“ („négotiation“, „mediation“) gleichsam dem Vermittlungsbegriff von Art. 11 Abs. 1 aMWSTG entspreche und damit im Sinne der direkten Stellvertretung zu verstehen sei (Urteil des BVer 2C_979/2011 vom 12. Juni 2012 E. 4 mit weiteren Hinweisen). Mit anderen Worten hatte sich die Rechtslage unter dem aMWSTG nicht geändert.

3.2.5 Nach der Rechtsprechung des Bundesverwaltungsgerichts ist die Rechtslage mit Bezug auf Art. 21 Ziff. 19 Bst. a – e MWSTG erneut unverändert geblieben; so entspreche der Wortlaut von Art. 21 Ziff. 19 Bst. a – e MWSTG dem Wortlaut der bisherigen Bestimmung (Urteil des BVGer A-4913/2013 vom 23. Oktober 2014 E. 5.2.5 ff., insbesondere E. 5.2.9.1). Auch habe sich an der ratio legis nichts geändert (Urteil des BVGer A-4913/2013 vom 23. Oktober 2014 E. 5.2.9.1).

Allerdings sei die Stellvertretung in Art. 20 MWSTG neu geregelt worden. Das Bundesverwaltungsgericht hat aber auch diesbezüglich bereits festgestellt, dass nach der Absicht des Gesetzgebers die Stellvertretung nach Art. 20 Abs. 2 MWSTG weiterhin die direkte Stellvertretung betreffe. Diese Bestimmung sei zudem massgeblich für die Interpretation von Art. 21 Ziff. 19 MWSTG (Urteil des BVGer A-4913/2013 vom 23. Oktober 2014 E. 5.2.9.2).

Infolgedessen beurteilte das Bundesverwaltungsgericht die von der ESTV seinerzeit eingeführte neue Praxis (gemäss MWST-Branchen-Info 14 Finanzbereich [nachfolgend MBI 14] Ziff. 5.10, in der Version 1.0) als gesetzeswidrig (vgl. Urteil des BVGer A-4913/2013 vom 23. Oktober 2014 E. 5.2.9.5).

3.2.6 Das Bundesgericht hat im Zusammenhang mit Art. 20 Abs. 2 MWSTG seither erkannt, dass sich das Bestehen eines (direkten) Stellvertretungsverhältnisses unter dem MWSTG auch aus den Umständen ergeben könne. Ob Umstände vorliegen würden, welche auf das Bestehen eines Stellvertretungsverhältnisses schliessen lassen würden, sei nach objektiven Massstäben zu prüfen; auf die subjektive Wahrnehmung des konkreten Leistungsempfängers komme es demgegenüber nicht an. Der Stellvertreter müsse mithin aufzeigen, dass er Massnahmen getroffen habe, welche es einem objektiven Dritten ermöglichen würden, zu erkennen, dass der Handelnde nicht sich selbst, sondern eine andere Person, nämlich den tatsächlichen Leistungserbringer, verpflichten wolle (Urteil des BGer 2C_206/2015 vom 16. November 2015 E. 2.2 mit Hinweis auf PIERRE-MARIE GLAUSER, MWSTG-Kommentar 2015, Art. 20 N. 34 f.; RALF IMSTEPF, Die Zuordnung von Leistungen gemäss Art. 20 des neuen MWSTG, in: ASA 78 S. 757 ff., 775 mit weiteren Hinweisen).

3.2.7

3.2.7.1 Die ESTV hat in der aktuellen Online-Version der MBI 14 Ziff. 5.10.1 ff. (Version 2.0) den Begriff der Vermittlertätigkeit im Sinne von Art. 21 Ziff. 19 Bst. a – e MWSTG wie folgt ausgelegt:

Ziff. 5.10.1 (Definition):

Unter Vermittlung im Sinne von Art. 21 Abs. 2 Ziff. 19 Bst. a – e MWSTG versteht man die Tätigkeit einer in dieser Funktion auftretenden Mittelsperson, die darin besteht, auf den Abschluss eines Vertrages im Bereich des Geld- und Kapitalverkehrs zwischen zwei Parteien hinzuwirken, ohne selber Partei des vermittelten Vertrages zu sein und ohne ein Eigeninteresse am Inhalt des Vertrages zu haben. Die Vermittlung ist als eigenständige Mittlertätigkeit auszuüben. Sie muss sich von den typischen vertraglichen Leistungen der Parteien des vermittelten Vertrages unterscheiden und sich auf einzelne Umsatzgeschäfte beziehen.

Inhaltlich kann die Vermittlung u.a. darin bestehen, einer Vertragspartei die Gelegenheit zum Abschluss eines Vertrages nachzuweisen, mit der anderen Vertragspartei Kontakt aufzunehmen oder im Namen und für Rechnung des Kunden über die Einzelheiten der gegenseitigen Leistungen zu verhandeln. Ein tatsächlicher Vertragsabschluss ist nicht vorausgesetzt. Der Vermittler bringt also zwei Parteien zusammen und wirkt auf sie ein, damit sie einen Vertrag abschliessen, wobei sein Beitrag von einer gewissen Adäquanz ist.

Unter den Begriff der Vermittlungsleistung fällt auch die Leistung eines Untervermittlers an den Hauptvermittler.

Handelt die Mittelsperson im obigen Sinne im Namen und für Rechnung der die vermittelten Umsätze erzielenden Person, wird dies einer Vermittlungsleistung gleichgestellt.

Bei finanziellen Zuwendungen, welche der Ablieferungspflicht nach Artikel 400 Abs. 1 OR unterliegen, gilt ein Eigeninteresse als gegeben – unabhängig davon, ob und in welchem Umfang der Kunde seinerseits auf eine Weiterleitung verzichtet beziehungsweise ob eine solche Weiterleitung tatsächlich erfolgt.

Ziff. 5.10.2 (Abgrenzungsfragen):

...

Bezieht sich eine Vermittlung nicht auf ein einzelnes Umsatzgeschäft, resp. ist sie losgelöst von den mit dem Kunden später getätigten Geschäften, so liegt keine Vermittlung im Sinne von Art. 21 Abs. 2 Ziff. 19 Bst. a – e MWSTG vor. Ein solches Gewinnen oder Zuführen von

Kunden stellt vielmehr eine Dienstleistung im Bereich der Werbung oder des Überlassens von Informationen dar. Entsprechende Entschädigungen – im englischen Sprachgebrauch auch finder's fees genannt – sind ungeachtet dessen, wie solche Entschädigungen festgelegt werden, steuerbar nach Art der jeweiligen Leistung.

Befindet sich der Sitz des Leistungsempfängers im Inland, ist die dem Finder ausgerichtete finder's fee – mit Anspruch auf Vorsteuerabzug – steuerbar bzw. ist die Bezugssteuer geschuldet. Liegt der Sitz des Empfängers im Ausland, unterliegt die finders's fee – mit Anspruch auf Vorsteuerabzug – nicht der Inlandsteuer.

Als finder's fees gelten beispielsweise Entschädigungen für

- *das Überlassen von gesammelten Kundendaten bzw. -informationen (z.B. Adressenkartei);*
- *den Verkauf eines Goodwills;*
- *die Partizipation an Kundenanlässen.*

...

Ziff. 5.10.3 (Steuerliche Behandlung der Vermittlungsleistungen im Finanzbereich)

Liegt eine Vermittlertätigkeit im obigen Sinne vor, ist für deren steuerliche Behandlung gemäss Art. 21 Abs. 2 Ziff. 19 Bst. a – e MWSTG nicht entscheidend, wie das Entgelt – oftmals als Retrozession oder Kickback-Zahlung bezeichnet – festgelegt wird (z.B. Fixbetrag pro Vertragsabschluss oder Prozent- oder Promillesatz des wertmässigen Umfangs eines Vertragsabschlusses oder Weitergabe der aus einem Vertragsabschluss in der Folge fließender Kommissions- oder Zinseinnahmen). Massgebend ist vielmehr, ob das vermittelte Grundgeschäft dem steuerbaren oder dem von der Steuer ausgenommenen Bereich zuzuordnen ist.

...

3.2.7.2 Die ESTV bejaht die Vermittlungstätigkeit im Finanzbereich unter anderem, wenn der Vermittler die *Gelegenheit zum Abschluss eines Vertrags nachweist*. Dem kann jedoch nicht gefolgt werden, denn in einem solchen Fall liegt kein Stellvertretungsverhältnis im Sinne von Art. 20 Abs. 2 MWSTG vor. Zwar hat der „Vermittler“ im Vorfeld massgeblich zum Abschluss des späteren Umsatzgeschäftes nach Art. 21 Ziff. 19 Bst. a – e MWSTG beigetragen, möglicherweise dieses gar ausgehandelt, doch kommt das Geschäft letztlich direkt – und ohne seine Mitwirkung – zwischen den beiden späteren Vertragsparteien zustande. Insoweit bedingt die ausgenommene Vermittlungstätigkeit im Sinne von Art. 21 Ziff. 19

Bst. a – e MWSTG nach wie vor stets eine direkte Stellvertretung beim Vertragsabschluss (vgl. E. 3.2.5).

3.2.7.3 Die ESTV erachtet die Vermittlungstätigkeit des Weiteren auch dann als gegeben, wenn der Vermittler *im Namen und auf Rechnung* des Vermittelten die Vertragskonditionen aushandelt, *selbst wenn später ein Vertrag nicht zustande komme bzw. scheitere*. Der betreffende Vertrag habe sich hierbei wiederum auf einzelne Umsatzgeschäfte zu beziehen. Auch dieser Interpretation kann nicht gefolgt werden. Zwar ist es gemäss Art. 20 Abs. 2 Bst. a und b MWSTG nicht mehr zwingend, dass das Stellvertretungsverhältnis dem Leistungsempfänger *ausdrücklich* bekannt gegeben wird und kann sich die direkte Stellvertretung auch aus den Umständen ergeben. Gleichwohl liegt eine Vermittlungstätigkeit im Sinne von Art. 21 Ziff. 19 Bst. a – e MWSTG erst dann vor, wenn der Vermittler das vermittelte Geschäft für den Vertretenen tatsächlich abschliesst (vgl. E. 3.2.5).

3.2.7.4 Nach der Auffassung der ESTV unterscheide sich die steuerausgenommene Vermittlung gemäss Art. 21 Ziff. 19 Bst. a – e MWSTG von der steuerbaren Vermittlung einer Kundenbeziehung, indem Letztere sich nicht auf ein einzelnes Umsatzgeschäft beziehe bzw. von dem später mit dem Kunden getätigten Geschäft losgelöst sei. Es liege eine Werbe- oder Informationsdienstleistung vor. Die ESTV nennt in diesem Zusammenhang das Überlassen einer Adresskartei, den Verkauf eines Goodwills oder die Teilnahme an Kundenanlässen als Beispiele. Diese generellen Ausführungen der ESTV geben zumindest prima facie zu keinen weiteren Bemerkungen Anlass. Die Werbe- oder Informationsdienstleistung ist auf ein „aliud“ gerichtet, nämlich das Verbreiten von (Werbe)informationen, und nicht auf das spätere Umsatzgeschäft an sich. Der spätere Abschluss eines solchen ist hierbei lediglich indirekte Folge, insbesondere ist derjenige, der die Werbe-/Informationsleistung erbringt, am Abschluss des späteren Umsatzgeschäftes nicht beteiligt. Die jeweiligen Konstellationen sind indessen im Einzelfall zu prüfen.

3.2.7.5 Die von der ESTV in MBI 14 Ziff. 5.10.1 ff. (Version 2.0) publizierte Auslegung des Vermittlungsbegriffes bzw. die damit einher gehende Praxisänderung erweist sich gemäss den vorstehenden Ausführungen weiterhin als nicht im Einklang mit dem Gesetz.

3.3 Die steuerpflichtige Person kann grundsätzlich durch offenen Ausweis der Steuer auch sog. ausgenommene Leistungen versteuern (vgl. Art. 22

Abs. 1 MWSTG; sog. „Option im objektiven Sinn“). Indessen ist eine Option für die nach Art. 21 Abs. 2 Ziff. 19 MWSTG ausgenommenen Umsätze im Bereich des Geld- und Kapitalverkehrs ausgeschlossen (Art. 22 Abs. 2 Bst. a MWSTG).

3.4 Gemäss Art. 19 Abs. 3 MWSTG gelten Leistungen, die wirtschaftlich eng zusammengehören und so ineinandergreifen, dass sie als unteilbares Ganzes anzusehen sind, als ein einheitlicher wirtschaftlicher Vorgang und sind nach dem Charakter der Gesamtleistung zu behandeln.

Nebenleistungen, namentlich Umschliessungen und Verpackungen, werden steuerlich gleich behandelt wie die Hauptleistung (Art. 19 Abs. 4 MWSTG).

4.

4.1 Im vorliegenden Fall ist strittig, ob die Tätigkeit der Beschwerdeführerin als von der Steuer ausgenommene Vermittlung im Sinne von Art. 21 Abs. 2 Ziff. 19 Bst. e MWSTG oder als steuerbare „Vermittlung einer Kundenbeziehung“, mithin als Zuführen von Kunden qualifiziert wird, wenn sie denn in der Schweiz erbracht würde.

Unstreitig führte die Beschwerdeführerin ihre Geschäftstätigkeit bereits vor dem 1. Januar 2010 aus und betrachtete die ESTV diese Tätigkeit bis dahin als steuerbare Leistung, mithin als Zuführung von Kunden. Die Beschwerdeführerin war daher bis 31. Dezember 2009 im Mehrwertsteuerregister eingetragen.

4.2

4.2.1 In sachverhaltlicher Hinsicht behauptet die Beschwerdeführerin, dass sich ihre Geschäftstätigkeit seither nicht verändert habe. Sie habe mit diversen Partnern sog. Kooperationsvereinbarungen abgeschlossen, aufgrund derer sie (weiterhin) ermächtigt sei, den Kooperationspartnern Käufer (Investoren) für Wertpapiere, namentlich Aktien zuzuführen. Dabei werde jeweils vereinbart, dass pro Käufer eine bestimmte Mindestzahl von Aktien zu verkaufen sei. Bei den Kooperationspartnern handle es sich in der Regel um Offshore-Gesellschaften, deren wirtschaftlich Berechtigte Ausländer seien, die nachweislich Sitz oder Wohnsitz im Ausland hätten. In der Folge überlasse die Beschwerdeführerin dem Kooperationspartner die Adressen von potentiellen Käufern in der Schweiz oder im Ausland. Komme ein Geschäft zustande, schliesse der Kooperationspartner mit dem

Käufer einen Kaufvertrag ab. Der Käufer zahle den Kaufpreis auf ein Treuhandkonto ein, das auf den Namen einer in der Schweiz domizilierten Treuhandunternehmung laute. Die Treuhandunternehmung überprüfe das Geld gemäss den Vorschriften des schweizerischen Geldwäschereigesetzes. Anschliessend instruiere sie, die Beschwerdeführerin, die Treuhandunternehmung hinsichtlich der Überweisung der ihr zustehenden Provision. In einer früheren Eingabe an die ESTV hat die Beschwerdeführerin ausgeführt, dass sie auch die Instruktionen betreffend die Überweisung des Restkaufpreises an den Kooperationspartner erteile. Vor Bundesverwaltungsgericht macht sie nunmehr geltend, der jeweilige Kooperationspartner instruiere die Treuhandunternehmung betreffend die Überweisung des Restkaufpreises. Nach den weiteren Ausführungen der Beschwerdeführerin beschränke sich ihre eigene Tätigkeit darauf, dem Kooperationspartner die Namen möglicher Käufer zu nennen oder solche Kunden zuzuführen, welche im Sinne der in der Kooperationsvereinbarung festgelegten Bedingungen bereit seien, eine bestimmte Anzahl Aktien von einer Unternehmung zu einem bestimmten Preis zu erwerben. Bei steigendem Aktienkurs verlange der Kooperationspartner jeweils einen höheren Mindestkaufpreis. Die Provision enthalte auch eine Entschädigung für die administrativen Arbeiten, welche die Beschwerdeführerin im Zusammenhang mit den in Frage stehenden Kaufgeschäften besorge.

4.2.2 Demgegenüber geht die Vorinstanz davon aus, dass die Beschwerdeführerin den Kaufpreis mit den potentiellen Käufern aushandle, wobei sie den mit dem Kooperationspartner vereinbarten Mindestkaufpreis zu wahren habe. Je höher der Kaufpreis sei, desto höher sei auch die Provision für die Beschwerdeführerin. Es treffe nicht zu, dass bei steigendem Wert der Aktie der Kooperationspartner einen höheren Mindestkaufpreis verlangen könne, welcher dann wiederum die Provision beeinflusse. So oder anders ergäben Internetrecherchen, dass die Mitarbeiter der Beschwerdeführerin die jeweiligen Aktien den potentiellen Käufern mit grosser Intensität und Überzeugungskraft empfohlen und damit die Interessenten letztlich zum Abschluss des späteren Kaufgeschäftes bewogen hätten. Es sei mithin davon auszugehen, dass das Verschaffen der Adresse im Regelfall nicht zu einem Geschäftsabschluss geführt habe.

4.2.3 Die von der Beschwerdeführerin behauptete gelegentliche Anpassung des Mindestpreises ergibt sich weder aus den vorgelegten Kooperationsverträgen, noch hat die Beschwerdeführerin ihre Behauptung anderweitig nachgewiesen. Indessen erweist sich eine allfällige Anpassung des

Mindestkaufpreises ohnehin als unerheblich. Entscheidend ist vielmehr, dass gemäss den in den Kooperationsverträgen statuierten Bedingungen die Höhe des Kaufpreises auch die Höhe der Provision der Beschwerdeführerin bestimmt. Daraus ist zu schliessen, dass die Beschwerdeführerin den Kaufpreis aushandelt. Wäre dem nicht so, stünde es im Belieben des Kooperationspartners, den Kaufpreis und damit die Höhe der Provision seines Vertragspartners zu bestimmen, was die Beschwerdeführerin wohl kaum hinnehmen würde. Ferner ergibt sich aus dem standardisierten Kooperationsvertrag, dass die Parteien einen Musterkaufvertrag erstellt und diesen zum Verkauf der Aktien an die vermittelten potentiellen Käufer zu verwenden haben. Daraus ist weiter zu schliessen, dass die Beschwerdeführerin auch die übrigen Vertragsbedingungen gegenüber den potentiellen Käufern bekannt gibt bzw. in diesem Sinne aushandelt. Demzufolge hat als erstellt zu gelten, dass die Beschwerdeführerin die „Essentialia“ des Kaufgeschäftes mit den potentiellen Käufern aushandelt. Ebenso hat als erstellt zu gelten, dass die Beschwerdeführerin bei der Abwicklung der Zahlung mitwirkt. Die Behauptung der Beschwerdeführerin, dass der formelle Abschluss des Kaufvertrages zwischen dem Kooperationspartner und dem jeweiligen Käufer erfolge, ist sodann durch ein anonymisiertes Vertragsdokument vom 6. bzw. 11. September 2006 belegt und wird von der Vorinstanz nicht in Abrede gestellt.

Zusammenfassend ist somit davon auszugehen, dass die Beschwerdeführerin weiterhin zwar die wesentlichen Vertragsbestandteile aushandelt, der eigentliche Vertragsabschluss indessen direkt zwischen dem Kooperationspartner und dem Käufer erfolgt.

Zu prüfen bleibt damit, ob die Beschwerdeführerin mit dieser Tätigkeit subjektiv steuerpflichtig ist.

4.3 Die Beschwerdeführerin übt grundsätzlich eine gewerbliche Tätigkeit aus, die nachhaltig auf die Erzielung von Umsätzen ausgerichtet ist (E. 3.1.2). Indessen erreicht sie – gemäss der von der Beschwerdeführerin im vorinstanzlichen Verfahren eingereichten Zusammenstellung über die MWST-Umsätze für das 4. Quartal 2008 und für das Jahr 2009 – die Umsatzgrenze von Fr. 100'000.- nicht (E. 3.1.1), da sie vornehmlich Leistungen im Ausland erbringt (sog. Ausland-Ausland-Geschäfte). Ihre Tätigkeit

weist dennoch einen ausreichenden Bezug zum Inland auf, da sie ihren Sitz in der Schweiz hat (E. 3.1.3).

Wie vorstehend ausgeführt hat sich unter dem aktuellen MWSTG die bisherige Rechtslage nicht verändert und erfordert eine Steuerausnahme nach Art. 21 Ziff. 19 Bst. e MWSTG weiterhin, dass eine direkte Stellvertretung vorliegt (E. 3.2.5). Die gegenteilige Auffassung der ESTV, welche sich in der Version 1.0 wie auch in der Version 2.0 der MBI 14 Ziff. 5.10 bzw. Ziff. 5.10.1 ff. niedergeschlagen hat, kann damit nicht als im Einklang mit der gesetzlichen Regelung von Art. 21 Ziff. 19 MWSTG bezeichnet werden (E. 2.4, 3.2.5, 3.2.7). Die von der ESTV vorgenommene Praxisänderung hat damit insoweit als gesetzeswidrig zu gelten (E. 3.2.7).

Auch im vorliegend zu beurteilenden Fall ist nicht von einer direkten Stellvertretung auszugehen, da die Aktienkaufverträge nachgewiesenermassen formell zwischen den jeweiligen Kooperationspartnern und den Käufern direkt – und ohne Teilnahme der Beschwerdeführerin – abgeschlossen werden (E. 4.2.3, 3.2.6 und 3.2.7). Die bundesgerichtliche Rechtsprechung, wonach sich die direkte Stellvertretung auch aus den Umständen ergeben könne, betrifft vornehmlich Umsatzgeschäfte, die mündlich oder konkludent abgeschlossen werden (vgl. E. 3.2.6). Die im vorliegenden Fall massgeblichen Verträge sind schriftlicher Natur. Die von der Beschwerdeführerin (im Ausland) erbrachten Leistungen betreffen das Zuführen von Kunden und fallen damit selbst dann nicht unter den Ausnahmetatbestand von Art. 21 Ziff. 19 Bst. e MWSTG, wenn sie in der Schweiz erbracht würden.

Dies gilt nicht nur für das Zuführen der Kunden an sich, sondern auch für die – von der Beschwerdeführerin geltend gemachten – damit verbundenen administrativen Leistungen bei der Zahlungsabwicklung. Letztere stellen Nebenleistungen dar. Somit sind sie gleich zu behandeln wie die Hauptleistung (E. 3.4).

Im Sinne eines Zwischenergebnisses ist die Beschwerdeführerin damit zwar steuerpflichtig, indessen ist sie grundsätzlich von der Steuerpflicht befreit (E. 3.1.4).

Insoweit erübrigt es sich auch, auf die Argumentation der Vorinstanz betreffend die Qualifikation als Effektenhändlerin näher einzugehen.

4.4 Die Beschwerdeführerin hat – noch unter der Geltung des aMWSTG – unter anderem mit Schreiben vom 18. Juni 2009 um Wiedereintragung in

das Mehrwertsteuerregister per 1. Oktober 2008 ersucht. Die ESTV hat mit Schreiben vom 30. Juli 2013 dem Begehren insoweit entsprochen, als sie die Wiedereintragung vom 1. Oktober 2008 bis 31. Dezember 2009 zugestanden hat. Indessen hat sie darauf hingewiesen, die Qualifikation der Leistungen ab 1. Januar 2010 sei nicht Gegenstand des entsprechenden Verfahrens. Die effektive Wiedereintragung vom 1. Oktober 2008 bis 31. Dezember 2009 erfolgte am 16. August 2013. In der Folge stellte die Beschwerdeführerin mit Schreiben vom 19. Dezember 2013 ein ausdrückliches Begehren um Eintragung per 1. Januar 2010. Unter diesen Umständen stellt das Begehren vom 19. Dezember 2013 eine Modifikation des vorherigen Begehrens vom 18. Juni 2009 dar und ist davon auszugehen, dass die Beschwerdeführerin bereits vor dem 1. Januar 2010 auf die Befreiung von der Steuerpflicht per dato verzichtet hat (E. 3.1.4). Dies ist unter den gegebenen Umständen nicht zu beanstanden.

4.5 Aus dem Gesagten ergibt sich, dass die Vorinstanz die Eintragung per 1. Januar 2010 zu Unrecht verweigert hat. Die Beschwerde ist demzufolge gutzuheissen und die Beschwerdeführerin ist per 1. Januar 2010 in das Register der Mehrwertsteuerpflichtigen einzutragen.

5.

5.1 Als obsiegende Partei hat die Beschwerdeführerin keine Verfahrenskosten zu tragen (Art. 63 Abs. 1 VwVG). Entsprechend ist ihr der einbezahlte Kostenvorschuss von Fr. 5'000.- nach Eintritt der Rechtskraft des vorliegenden Urteils zurückzuerstatten. Der Vorinstanz können als Bundesbehörde keine Verfahrenskosten auferlegt werden (Art. 63 Abs. 2 VwVG).

5.2 Die obsiegende, durch eine auf das Mehrwertsteuerrecht spezialisierte Unternehmung vertretene Beschwerdeführerin hat gemäss Art. 64 Abs. 1 und 2 VwVG in Verbindung mit Art. 7 ff. des Reglements vom 21. Februar 2008 über die Kosten und Entschädigungen vor dem Bundesverwaltungsgericht (VGKE; SR 173.320.2) Anspruch auf eine Parteientschädigung zu lasten der Vorinstanz. Diese ist praxisgemäss auf Fr. 7'500.- festzusetzen.

(Das Dispositiv befindet sich auf der nächsten Seite).

Demnach erkennt das Bundesverwaltungsgericht:

1.

Die Beschwerde wird gutgeheissen.

2.

Die Verfügung vom 22. Juni 2016 wird aufgehoben. Die Eidgenössische Steuerverwaltung wird verpflichtet, die Beschwerdeführerin per 1. Januar 2010 ins Register der Mehrwertsteuerpflichtigen einzutragen.

3.

Es werden keine Verfahrenskosten erhoben. Der von der Beschwerdeführerin geleistete Kostenvorschuss in der Höhe von Fr. 5'000.- wird ihr nach Eintritt der Rechtskraft dieses Urteils zurückerstattet.

4.

Die Vorinstanz wird verpflichtet, der Beschwerdeführerin eine Parteientschädigung von Fr. 7'500.- zu bezahlen.

5.

Dieses Urteil geht an:

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

(Die Rechtsmittelbelehrung befindet sich auf der nächsten Seite).

Der vorsitzende Richter:

Die Gerichtsschreiberin:

Michael Beusch

Monique Schnell Luchsinger

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 Rechtschrift 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: