

Bundesgericht
Tribunal fédéral
Tribunale federale
Tribunal federal

2C 767/2018

Urteil vom 8. Mai 2019

II. öffentlich-rechtliche Abteilung

Besetzung
Bundesrichter Seiler, Präsident,
Bundesrichter Stadelmann,
Bundesrichter Haag,
Gerichtsschreiber Zollinger.

Verfahrensbeteiligte
A. _____ GmbH,
Beschwerdeführerin,
vertreten durch Von Graffenried AG Treuhand, Patrick Loosli und Fürsprecher Pierre Scheuner,

gegen

Eidgenössische Steuerverwaltung, Hauptabteilung Mehrwertsteuer.

Gegenstand
MWST (Vergütung der Mehrwertsteuer, 1. Januar 2012 - 31. Dezember 2012),

Beschwerde gegen das Urteil des Bundesverwaltungsgerichts, Abteilung I, vom 2. Juli 2018 (A-713/2017).

Sachverhalt:

A.
Die A. _____ GmbH (Sitz: Deutschland) bezweckt den Betrieb von kostenpflichtigen Servicrufnummern, die sie ihren Kunden für deren Telefondienste anbietet. Die A. _____ GmbH unterhielt Geschäftsbeziehungen zum Einzelunternehmen von Frau B. _____ mit Sitz in U. _____ (nachfolgend: Einzelunternehmen), das telefonische Dienstleistungen im Bereich der Lebensberatung erbrachte. Sie rechnete mit dem Einzelunternehmen über die erfolgte Nutzung der kostenpflichtigen Servicrufnummern ab, wobei nicht der gesamte den nutzenden Personen der Servicrufnummern in Rechnung gestellte Tarif dem Einzelunternehmen vergütet, sondern ein Teil als Entschädigung für den Betrieb der Servicrufnummern einbehalten wurde. Während die A. _____ GmbH nicht im Schweizer Register der mehrwertsteuerpflichtigen Personen eingetragen ist, wurde das Einzelunternehmen am 7. September 2011 rückwirkend auf den 1. Januar 2008 durch die Eidgenössische Steuerverwaltung (ESTV) ins Register eingetragen. Die A. _____ GmbH verlangte am 2. April 2013 bei der ESTV für die Vergütungsperiode vom 1. Januar 2012 bis 31. Dezember 2012 die Vergütung der durch das Einzelunternehmen für die Jahre 2008 bis 2011 in Rechnung gestellten Mehrwertsteuer.

B.
Mit Verfügung vom 24. Dezember 2014 lehnte die ESTV den Antrag der A. _____ GmbH auf Vergütung der Mehrwertsteuer für die Vergütungsperiode vom 1. Januar 2012 bis 31. Dezember 2012 ab. Das Bundesverwaltungsgericht trat mit Urteil vom 29. April 2015 auf die Sprungbeschwerde der A. _____ GmbH mangels Einlässlichkeit der angefochtenen Verfügung vom 24. Dezember 2014 nicht ein und überwies die Sache an die ESTV zur Behandlung als Einsprache. Mit Einspracheentscheid vom 20. Dezember 2016 wies diese den Antrag der A. _____ GmbH auf Vergütung der Mehrwertsteuer für die Verfügungsperiode vom 1. Januar 2012 bis 31. Dezember 2012 ab. Die dagegen erhobene Beschwerde an das Bundesverwaltungsgericht blieb ohne Erfolg (Urteil vom 2. Juli 2018).

C.

Mit Eingabe vom 6. September 2018 gelangt die A. _____ GmbH an das Bundesgericht. Sie beantragt die Aufhebung des Urteils des Bundesverwaltungsgerichts vom 2. Juli 2018 und die Gutheissung des Antrags vom 2. April 2013 auf Vergütung der Mehrwertsteuer für die Steuerperiode 2012 im Umfang von Fr. 56'189.--. Ferner sei ihr der Betrag von Fr. 56'189.-- zuzüglich eines Vergütungszinses von 4 % seit dem 3. Juni 2013 umgehend auszubezahlen. Während die Vorinstanz auf eine Vernehmlassung verzichtet, beantragt die ESTV die Abweisung der Beschwerde.

Erwägungen:

1.

1.1. Die frist- (Art. 100 Abs. 1 BGG) und formgerecht (Art. 42 BGG) eingereichte Eingabe betrifft eine Angelegenheit des öffentlichen Rechts (Art. 82 lit. a BGG) und richtet sich gegen ein verfahrensabschliessendes (Art. 90 BGG) Urteil des Bundesverwaltungsgerichts (Art. 86 Abs. 1 lit. a BGG). Das Rechtsmittel ist als Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten zulässig, da kein Ausschlussgrund vorliegt (Art. 83 BGG). Die Beschwerdeführerin ist bereits im bundesverwaltungsgerichtlichen Verfahren als Partei beteiligt gewesen und dort mit ihren Anträgen nicht durchgedrungen, weswegen sie zur Erhebung des Rechtsmittels legitimiert ist (Art. 89 Abs. 1 BGG). Auf die Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten ist einzutreten.

1.2. Das Bundesgericht prüft das Bundesrecht - wie das vorliegend anwendbare Mehrwertsteuerrecht (vgl. Art. 130 BV) - von Amtes wegen (Art. 106 Abs. 1 BGG; vgl. BGE 142 I 155 E. 4.4.5 S. 157) und mit freier Kognition (Art. 95 lit. a BGG; vgl. BGE 141 V 234 E. 2 S. 236; Urteil 2C 157/2019 vom 12. März 2019). Es ist weder an die in der Beschwerde vorgebrachten Argumente noch an die Erwägungen der Vorinstanz gebunden und kann die Beschwerde aus einem anderen als dem angerufenen Grund gutheissen oder mit einer von der Argumentation der Vorinstanz abweichenden Begründung abweisen (zur Motivsubstitution vgl. BGE 142 V 118 E. 1.2 S. 120; Urteil 2C 476/2017 vom 21. August 2018 E. 2.1).

1.3. Der von der Vorinstanz festgestellte Sachverhalt kann nur erfolgreich gerügt, berichtigt oder ergänzt werden, wenn er offensichtlich unrichtig ist oder auf einer Rechtsverletzung im Sinne von Art. 95 BGG beruht und die Behebung des Mangels für den Ausgang des Verfahrens entscheidend sein kann (Art. 97 Abs. 1 BGG; Art. 105 Abs. 2 BGG; vgl. BGE 142 I 135 E. 1.6 S. 144 f.; 140 III 16 E. 1.3.1 S. 17 f.). Rügt die beschwerdeführende Partei eine offensichtlich unrichtige Sachverhaltsfeststellung, haben ihre Vorbringen den Anforderungen von Art. 106 Abs. 2 BGG zu genügen (zur qualifizierten Rüge- und Begründungsobliegenheit vgl. BGE 139 I 72 E. 9.2.3.6 S. 96; 133 II 249 E. 1.4.3 S. 255).

2.

Die Mehrwertsteuer wird als Netto-Allphasensteuer mit Vorsteuerabzug erhoben (vgl. Art. 1 Abs. 1 Satz 1 des Bundesgesetzes vom 12. Juni 2009 über die Mehrwertsteuer [MWSTG; SR 641.20]; Erhebungskonzeption) und zielt - ausgestaltet als Verbrauchssteuer - auf den nicht unternehmerischen Endverbrauch im Inland ab (vgl. Art. 1 Abs. 1 Satz 2 MWSTG; Belastungskonzeption; vgl. hierzu auch BGE 142 II 488 E. 2.2 S. 491 f.). Steuerobjekt der Inlandsteuer sind die im Inland von den steuerpflichtigen Personen gegen Entgelt erbrachten Leistungen (vgl. Art. 1 Abs. 2 lit. a MWSTG; Art. 18 Abs. 1 MWSTG; BGE 142 II 488 E. 2.3.1 S. 492 f.; zum Hauptsteuerobjekt der Mehrwertsteuer vgl. BGE 144 II 412 E. 2.1 S. 416).

2.1. Die Zuordnung einer Leistung wird durch Art. 20 MWSTG geregelt. Als Grundsatz gilt, dass eine Leistung von derjenigen Person erbracht wird, die nach aussen als leistungserbringende Person auftritt (vgl. Art. 20 Abs. 1 MWSTG). Die besagte Bestimmung regelt im Weiteren die mehrwertsteuerliche Stellvertretung (vgl. Art. 20 Abs. 2 und Abs. 3 MWSTG). Eine "Vertretung im mehrwertsteuerlichen Sinn kann nur dann vorliegen, wenn die [stell]vertretende Person nach aussen nicht als Leistungserbringerin auftritt". Dem in Art. 20 Abs. 1 MWSTG verankerten Grundsatz, nach dem der Person die Leistung zugerechnet wird, die gegenüber der leistungsempfangenden Person als Leistungserbringerin auftritt, kommt damit im Bereich der mehrwertsteuerlichen Stellvertretung grundlegende Bedeutung zu (Botschaft zur Vereinfachung der Mehrwertsteuer vom 25. Juni 2008, BBI 2008 6885 ff. [nachfolgend: Botschaft 2008] S. 6962). Die mehrwertsteuerliche Stellvertretung ist folglich ein Zuordnungskonzept, das sich an die zivilrechtliche Stellvertretung nach Art. 32 ff. OR anlehnt, von dieser aber "klar" zu unterscheiden ist (Botschaft 2008 S. 6962; vgl. auch E. 3.1 hiernach).

2.1.1. Eine direkte Stellvertretung liegt vor, wenn eine Person im Namen und auf Rechnung einer anderen Person handelt. Die Leistung gilt als durch die vertretene Person getätigt, wenn die stellvertretende Person nachweisen kann, dass sie als Stellvertreterin handelt und die vertretene Person eindeutig identifizieren kann (vgl. Art. 20 Abs. 2 lit. a MWSTG). Kumulativ hierzu hat die Stellvertreterin das Bestehen eines Stellvertretungsverhältnisses der leistungsempfangenden Person ausdrücklich bekannt zu geben oder das Stellvertretungsverhältnis hat sich aus den Umständen zu ergeben (vgl. Art. 20 Abs. 2 lit. b MWSTG). Ob Umstände vorliegen, die auf das Bestehen eines Stellvertretungsverhältnisses schliessen lassen, ist nach objektiven Massstäben zu prüfen. Auf die subjektive Wahrnehmung der leistungsempfangenden Person kommt es nicht an. Die Stellvertreterin muss folglich aufzeigen, dass sie Massnahmen getroffen hat, die es einer Drittperson bei objektiver Betrachtung ermöglicht zu erkennen, dass sie nicht sich selbst, sondern die tatsächlich leistungserbringende, vertretene Person verpflichtet (vgl. Urteil 2C 206/2015 vom 16. November 2015 E. 2.2).

2.1.2. Im Gegensatz dazu liegt eine indirekte Stellvertretung vor, wenn die stellvertretende Person in ihrem Namen, aber auf Rechnung der vertretenen Person tätig wird. In diesem Fall wird in Anwendung des Grundsatzes von Art. 20 Abs. 1 MWSTG die mehrwertsteuerliche Leistung der Stellvertreterin als nach aussen auftretende Person zugerechnet. Nach dem gesetzgeberischen Willen liegt im Fall der indirekten Stellvertretung demzufolge keine "Vertretung im mehrwertsteuerlichen Sinn" vor (vgl. Botschaft 2008 S. 6962; E. 2.1 hiavor). Das mehrwertsteuerliche Verhältnis zwischen der nach aussen auftretenden Stellvertreterin und der die eigentliche Leistung erbringenden, vertretenen Person (mehrwertsteuerliches Innenverhältnis) wird in der Folge gleich qualifiziert wie das Leistungsverhältnis zwischen der nach aussen auftretenden Person und der leistungsempfangenden Person (mehrwertsteuerliches Aussenverhältnis; vgl. Art. 20 Abs. 3 MWSTG). Das Stellvertretungsverhältnis wird im Rahmen der indirekten Stellvertretung mehrwertsteuerlich gleich behandelt wie das Verhältnis zwischen der indirekten Stellvertreterin und der leistungsempfangenden Drittperson. Die wirtschaftliche Beziehung zwischen der vertretenen und leistungsempfangenden Person wird ignoriert und es wird unterstellt, dass die indirekte Stellvertreterin die mehrwertsteuerliche Leistung erbringt. Demzufolge wird das Stellvertretungsverhältnis durch das mehrwertsteuerliche Leistungsverhältnis ersetzt (vgl. Baumgartner/ C lavadetscher/Kocher, Vom alten zum neuen Mehrwertsteuergesetz, 2010, § 4 N. 46).

2.2. Erfolgt die steuerbare Lieferung des Gegenstands im Inland oder handelt es sich um eine steuerbare Dienstleistung, deren Ort sich im Inland befindet, bleibt die Leistung steuerbar, selbst wenn es sich bei der leistungsempfangenden Person um eine ausländische, im Inland nicht steuerpflichtige Person handelt. Aufgrund der fehlenden subjektiven Steuerpflicht der ausländischen Leistungsempfängerin verfügt diese über kein Recht zur Vornahme des Vorsteuerabzugs. Dessen ungeachtet besteht auch in solchen Fällen das Bedürfnis nach Verwirklichung des Bestimmungslandprinzips. Diesem Umstand trägt der Gesetzgeber Rechnung, indem er dem Bundesrat die Kompetenz erteilt, ein Vorsteuervergütungsverfahren vorzusehen (vgl. Art. 107 Abs. 1 lit. b MWSTG; Urteil 2C 207/2013 vom 28. April 2014 E. 2.3.2). Der Bundesrat hat dabei zu bestimmen, unter welchen Voraussetzungen den Abnehmern und Abnehmerinnen mit Wohn- oder Geschäftssitz im Ausland die Steuer auf den an sie im Inland ausgeführten Leistungen sowie auf ihren Einfuhren bei Gewährung des Gegenrechts durch das Land ihres Wohn- oder Geschäftssitzes vergütet werden kann (vgl. Art. 107 Abs. 1 lit. b MWSTG i.V.m. Art. 151 ff. der Mehrwertsteuerverordnung vom 27. November 2009 [MWSTV; SR 641.201]). Dabei haben grundsätzlich die gleichen Anforderungen zu gelten, wie sie bei inländischen steuerpflichtigen Personen in Bezug auf den Vorsteuerabzug bestehen. Insbesondere muss es sich bei der ausländischen Person um die Leistungsempfängerin des mehrwertsteuerlichen Leistungsverhältnisses handeln (vgl. Art. 107 Abs. 1 lit. b MWSTG i.V.m. Art. 28 ff. MWSTG und Art. 151 Abs. 1 MWSTV; zum Vorsteuerabzug vgl. auch BGE 142 II 488 E. 2.3.3 ff. S. 493 ff.). Das Vorsteuervergütungsverfahren stellt bei ausländischen leistungsempfangenden Personen somit das Pendant zum (inländischen) Vorsteuerabzug im Sinne von Art. 28 ff. MWSTG dar.

3.

Am 1. Januar 2010 ist das neue Mehrwertsteuergesetz vom 12. Juni 2009 in Kraft getreten. Der vorliegende Sachverhalt betrifft die Vergütungsperiode vom 1. Januar 2012 bis 31. Dezember 2012 für die durch das Einzelunternehmen der Beschwerdeführerin nachträglich in Rechnung gestellte Mehrwertsteuer der Jahre 2008 bis 2011. Es ist deshalb zu prüfen, ob die altrechtliche Regelung vom geltenden Mehrwertsteuergesetz in einer für den vorliegenden Sachverhalt relevanten Weise abweicht, sodass die Jahre 2008 und 2009 gesondert von den Jahren 2010 und 2011 beurteilt werden

müssten.

3.1. Nach dem Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer vom 2. September 1999 (aMWSTG; SR 641.20) galt bloss als Vermittler, wer Lieferungen oder Dienstleistungen ausdrücklich im Namen und für Rechnung des Vertretenen tätigt, sodass das Umsatzgeschäft direkt zwischen dem Vertretenen und Dritten zustande kam (vgl. Art. 11 Abs. 1 aMWSTG). Im Gegensatz dazu lag sowohl zwischen dem Vertretenen und dem Vertreter als auch zwischen dem Vertreter und dem Dritten eine Lieferung oder Dienstleistung vor, wenn bei einer Lieferung oder Dienstleistung der Vertreter zwar auf fremde Rechnung handelte, er aber nicht ausdrücklich im Namen des Vertretenen auftrat (vgl. Art. 11 Abs. 2 aMWSTG). Die altrechtliche Regelung der mehrwertsteuerlichen Stellvertretung verlangte damit, dass die stellvertretende Person ausdrücklich im Namen und für Rechnung der vertretenen Person Leistungen erbrachte. Gemäss dem nunmehr geltenden Recht muss die stellvertretende Person nicht mehr in jedem Fall ausdrücklich bekannt geben, dass sie stellvertretend für eine andere Person tätig wird (vgl. Art. 20 Abs. 2 lit. b MWSTG; E. 2.1.1 hiervor). Insbesondere kam in Art. 11 Abs. 2 aMWSTG bereits der Grundsatz von Art. 20 Abs. 1 MWSTG zum Ausdruck, wonach eine Leistung derjenigen

Person zugeordnet wird, die nach aussen als leistungserbringende Person auftritt (vgl. E. 2.1 hiervor). Mit der Revision der Mehrwertsteuergesetzgebung wurde der Artikel 20 des Mehrwertsteuergesetzes vom 12. Juni 2009 neu gefasst, um unter anderem "klar zum Ausdruck zu bringen, dass es hier nicht um die zivilrechtliche Frage der Stellvertretung geht, sondern um die mehrwertsteuerrelevante Frage, wem eine Leistung zuzuordnen ist" (Botschaft 2008 S. 6962).

3.2. Soweit sich im vorliegenden Verfahren die mehrwertsteuerlich relevante Leistung einer Person bereits aufgrund ihres Auftritts nach aussen zuordnen lässt, bedarf es keiner unterschiedlichen Beurteilung der Jahre 2008 und 2009 und der Jahre 2010 und 2011, da der Grundsatz von Art. 20 Abs. 1 MWSTG bereits unter dem alten Mehrwertsteuerrecht galt. Eine unterschiedliche Beurteilung drängt sich nur dann auf, falls es auf das Kriterium der Ausdrücklichkeit eines allfälligen Stellvertretungsverhältnisses zwischen dem Einzelunternehmen und der Beschwerdeführerin entscheidend ankäme.

Sodann hat das Vorsteuervergütungsverfahren mit der Revision der Mehrwertsteuergesetzgebung keine für die vorliegende Angelegenheit relevante Änderung erfahren. Die anwendbare Regelung von Art. 107 Abs. 1 lit. b MWSTG entspricht materiell jener von Art. 90 Abs. 2 lit. b aMWSTG. Gleiches gilt für die jeweils darauf gestützt erlassenen Verordnungsbestimmungen (vgl. Art. 151 Abs. 1 MWSTV; Art. 28 Abs. 1 der Verordnung zum Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer vom 29. März 2000 [aMWSTV; SR 641.201]).

4.

4.1. Nach der Auffassung der Vorinstanz ist zu prüfen, ob die Beschwerdeführerin die Voraussetzungen für die Vorsteuervergütung erfüllt. Hierzu müsse geklärt werden, ob sie sich in der Schweiz mehrwertsteuerliche Leistungen gegen Entgelt habe erbringen lassen. Vorliegend stelle sich somit die Frage nach einem mehrwertsteuerlichen Leistungsverhältnis zwischen dem Einzelunternehmen als Erbringer von telefonischen Lebensberatungsdienstleistungen und der Beschwerdeführerin als potenzielle Leistungsempfängerin hiervon. Sämtliche weiteren Voraussetzungen für eine Vorsteuervergütung gemäss Art. 151 ff. MWSTV seien erfüllt und unter den Verfahrensbeteiligten unbestritten.

4.1.1. Die Vorinstanz erwog, dass das Einzelunternehmen in eigenem Namen in Zeitschriften und Kleinanzeigen inseriert habe, um mit potenziellen Kunden in Kontakt zu treten. Das Einzelunternehmen sei sodann mit den anrufenden Kunden in einen direkten sprachlichen Kontakt getreten und mit diesen eine vertragliche Beziehung betreffend die telefonische Lebensberatungsdienstleistung eingegangen. Die Beschwerdeführerin sei nach aussen nur mit Blick auf die fernmeldetechnische Übertragung in eigenem Namen aufgetreten, nicht aber für die Lebensberatungsdienstleistung.

4.1.2. Dies gelte auch mit Blick auf die durch die Beschwerdeführerin vorgenommenen Abrechnungen gegenüber den Kunden. Mit dem Hinweis auf der Rechnung "Service anderer Anbieter" werde die telefonische Lebensberatungsdienstleistung des Einzelunternehmens klar als Leistung eines anderen Anbieters nach aussen deklariert. Mittels Fussnote werde überdies darauf hingewiesen, wie die Inhaber der kostenpflichtigen Servicenummern in Erfahrung gebracht werden könnten. Das Stellvertretungsverhältnis könne der leistungsempfangenden Person hierdurch als ausdrücklich bekannt gegeben gelten. Aus der Gesamtheit der Umstände werde für einen objektiven Dritten

nämlich erkennbar, dass die telefonischen Lebensberatungsdienstleistungen stellvertretend für einen Dritten in Rechnung gestellt werden und keine Abrechnung im eigenen Namen vorliege. Somit seien die Voraussetzungen einer direkten Stellvertretung gegeben.

4.1.3. Folglich sei sowohl gemäss Art. 20 Abs. 1 MWSTG als auch nach Art. 20 Abs. 2 MWSTG die telefonische Lebensberatungsdienstleistung dem Einzelunternehmen zuzuordnen. Dieses gelte in beiden Fällen als leistungserbringende Person. Zwischen der Beschwerdeführerin und dem Einzelunternehmen bestehe mit Blick auf die Lebensberatungsdienstleistungen kein mehrwertsteuerliches Leistungsverhältnis, weshalb die Beschwerdeführerin die Voraussetzungen der Vorsteuervergütung nicht erfülle.

4.2. Die Beschwerdeführerin ist ebenfalls der Auffassung, dass sich vorliegend nur die Frage stelle, ob sie selbst die leistungsempfangende Person der vom Einzelunternehmen erbrachten Lebensberatungsdienstleistungen sei.

4.2.1. Nach Auffassung der Beschwerdeführerin muss die handelnde Person gemäss Art. 20 Abs. 2 MWSTG nachweisen, dass sie als Stellvertreterin tätig ist. Aus dem Erfordernis dieses Nachweises ergebe sich, dass es den Willen der handelnden Person erfordert, um als direkte Stellvertreterin aufzutreten. Im vorliegenden Fall fehle es aber der Beschwerdeführerin an diesem Willen als Stellvertreterin zu handeln, womit eine direkte Stellvertretung nicht mehr in Betracht komme. Die Vorinstanz verkenne ferner, dass die anrufenden Personen nichts von der Rolle der Beschwerdeführerin wissen würden. Aus Sicht der anrufenden Person sei die Beschwerdeführerin einzig jene Person, die die bezogenen telefonischen Dienstleistungen im eigenen Namen und unter Verwendung der eigenen MWST-Nummer in Rechnung stelle. Damit bringe die Beschwerdeführerin klar zum Ausdruck, dass es sich bei den fakturierten Dienstleistungen um ihren eigenen Umsatz handle und sie eben nicht als (direkte) Stellvertreterin tätig sein wolle. Die Vorinstanz gehe sodann fälschlicherweise davon aus, dass die Werbung für ein Produkt oder eine Leistung massgebend für die Bestimmung der leistungserbringenden Person gegenüber den Konsumentinnen und Konsumenten sein soll. Vielmehr könne

die anbietende Person für eine Leistung Werbung machen, ohne dass sie selbst als Leistungserbringerin gelten müsse. Im Weiteren könne auch nicht aus notorischen Umständen darauf geschlossen werden, dass ein direktes Stellvertretungsverhältnis vorliege. Die Telekomgesellschaften böten ebenso telefonische Dienstleistungen unter den Servicerufnummern an (z.B. telefonische Weckdienste).

4.2.2. Die Vorinstanz lasse ausser Acht, dass zwischen der anrufenden Person, die die Lebensberatungsdienstleistungen in Anspruch nehme, und dem Einzelunternehmen weitere Personen beteiligt seien, die die telefonischen Dienstleistungen telekommunikationstechnisch ermöglichen würden. Die Vorinstanz bezeichne alle diese an der Telekommunikationsleistung beteiligten Personen als "Verbindungskette", würdige diese aber unter dem Gesichtspunkt der Stellvertretung nicht. Im vorinstanzlichen Urteil fehle jeglicher Hinweis, weshalb auch die anderen beteiligten Personen als direkte Stellvertreterinnen des Einzelunternehmens tätig sein sollten. Sämtliche in dieser "Verbindungskette" tätigen Unternehmen wiesen den entsprechenden Umsatz als eigenen aus und rechneten - soweit erforderlich - mit der ESTV ab. Würde der Auffassung der Vorinstanz und der ESTV gefolgt, müssten die Beschwerdeführerin und die anderen beteiligten Personen die Einnahmen aus den Servicerufnummern mit der ESTV nicht abrechnen, da diese Aufgabe ausschliesslich der vertretenen Person - vorliegend dem Einzelunternehmen - zufalle. Das Einzelunternehmen sei aber gar nicht in der Lage, dies korrekt vorzunehmen, da es die Identität der anrufenden Person nicht kenne und auch die detaillierten Verbindungsdaten nicht erhalte.

5.

Gestützt auf die vorinstanzliche Sachverhaltsfeststellung, die vorangehend dargelegte Rechtslage und unter Berücksichtigung der Auffassung der Beschwerdeführerin sind im Folgenden die Fragen zu beantworten, wer gegen aussen als leistungserbringende Person auftritt und ob zwischen der Beschwerdeführerin und dem Einzelunternehmen ein mehrwertsteuerliches Leistungsverhältnis mit Bezug auf die telefonische Lebensberatungsdienstleistung vorliegt. Fehlt es an einem solchen, müsste das Einzelunternehmen gegenüber der Beschwerdeführerin keine Mehrwertsteuer in Rechnung stellen und die Beschwerdeführerin wäre somit auch nicht berechtigt, die Vorsteuervergütung geltend zu machen.

5.1. Nach dem Grundsatz von Art. 20 Abs. 1 MWSTG gilt jene Person als Leistungserbringerin, die

gegen aussen als solche auftritt. Dieser Person ist aus mehrwertsteuerlicher Sicht die Leistung zuzuordnen. Vorliegend sind die vom Einzelunternehmen erbrachten telefonischen Lebensberatungsdienstleistungen streitgegenständlich. Nicht Gegenstand der nachfolgenden Würdigung ist die Leistung, welche die Beschwerdeführerin dem Einzelunternehmen für den Betrieb der Servicenummer erbringt und ihm durch die nur teilweise Weitervergütung des den anrufenden Personen in Rechnung gestellten Tarifs belastet.

Nach dem für das Bundesgericht verbindlich festgestellten und durch die Beschwerdeführerin nicht hinreichend beanstandeten Sachverhalt (vgl. E. 1.3 hiervor) hat das Einzelunternehmen in eigenem Namen inseriert, um mit potenziellen Kunden in Kontakt zu treten. Das Einzelunternehmen ist sodann mit den anrufenden Kunden in einen direkten sprachlichen Kontakt getreten und mit diesen eine vertragliche Beziehung betreffend die telefonische Lebensberatungsdienstleistung eingegangen. Der Beschwerdeführerin ist zwar zuzustimmen, wenn sie darlegt, dass die Werbung für ein Produkt oder eine Leistung für die Bestimmung der leistungserbringenden Person nicht allein massgebend sein könne. Jedoch führt die Vorinstanz die Werbebemühungen des Einzelunternehmens lediglich als ein Indiz auf, stützt sich im Wesentlichen für die Beurteilung aber zu Recht auf die vorgenommene Rechnungsstellung. In der Fakturierung der telefonischen Lebensberatungsdienstleistungen weist die Beschwerdeführerin explizit darauf hin, dass es sich um "Services anderer Anbieter" handelt. Mittels Fussnote wird in der Rechnung explizit sichtbar gemacht, wie die anrufende Person den Inhaber der Servicenummer in Erfahrung bringen kann. Wie die Vorinstanz zutreffend anfügt (vgl. E. 3.1.3 des Urteils vom 2. Juli 2018), entspricht dieses Vorgehen bei der Rechnungsstellung den Allgemeinen Geschäftsbedingungen der Beschwerdeführerin, nach denen "nicht der Eindruck" erweckt werden dürfe, dass die Beschwerdeführerin die Inhalte der Servicenummern "als eigene [...] Inhalte" anbiete. In diesem Lichte ist daher unbehelflich, wenn die Beschwerdeführerin dartut, sie bringe zum Ausdruck, dass es sich um ihren eigenen Umsatz handle. Die vorinstanzliche Auffassung, das Einzelunternehmen trete für die telefonischen Lebensberatungsdienstleistungen in eigenem Namen erkennbar gegen aussen auf, ist damit nicht zu beanstanden.

Folglich ist nicht die Beschwerdeführerin, sondern das Einzelunternehmen die leistungserbringende Person der telefonischen Lebensberatungsdienstleistungen gegenüber den anrufenden Personen und die Leistungen sind aus mehrwertsteuerlicher Sicht im Sinne von Art. 20 Abs. 1 MWSTG dem Einzelunternehmen zuzuordnen. Mit Blick auf diese Leistungen besteht im Weiteren auch kein Leistungsverhältnis zwischen dem Einzelunternehmen und der Beschwerdeführerin. Demzufolge hätte das Einzelunternehmen für diese Beratungsdienstleistungen gegenüber der Beschwerdeführerin keine Mehrwertsteuer in Rechnung stellen müssen. Die Vorsteuervergütung wurde der Beschwerdeführerin somit zu Recht verweigert.

5.2. Was die Beschwerdeführerin im Weiteren gegen die vorinstanzlichen Erwägungen zur mehrwertsteuerlichen (direkten) Stellvertretung im Rahmen der Rechnungsstellung ausführt, vermag an der mehrwertsteuerlichen Zuordnung der Leistungen nichts zu ändern.

5.2.1. Die Vorinstanz kommt mit Blick auf die Rechnungsstellung zutreffend zum Schluss, dass sich daraus ein ausdrücklich kundgegebenes Stellvertretungsverhältnis ergibt (vgl. E. 3.1.3 des Urteils vom 2. Juli 2018). Die Verweisung der Beschwerdeführerin auf angebliche anderweitige notorische Umstände, die den Schluss auf eine direkte Stellvertretung nicht zulassen würden, ist bei der vorinstanzlich festgestellten Sachlage unbehelflich. Daran ändert auch nichts, dass der Beschwerdeführerin behauptungsweise der Wille gefehlt habe, als direkte Stellvertreterin aufzutreten. Der Vertretungswille mag für die zivilrechtliche Beurteilung des Stellvertretungsverhältnisses massgebend sein (vgl. Art. 32 ff. OR; BGE 120 II 197 E. 2b/aa S. 200; Urteil 4A 421/2015 vom 11. Februar 2016 E. 4.3.2). Das mehrwertsteuerliche Stellvertretungsrecht beurteilt indes lediglich die Zuordnung einer Leistung und ist der Parteidisposition entzogen, zumal es sich nicht um eine vertragsrechtliche Beurteilung handelt (vgl. E. 2.1 hiervor).

5.2.2. Von einem zivilrechtlichen Stellvertretungsverständnis lässt sich die Beschwerdeführerin bei ihrer Auffassung leiten, die Vorinstanz lasse die an der Telekommunikationsleistung beteiligten Personen als "Verbindungskette" ausser Acht und würdige die weiteren beteiligten Personen nicht unter dem Gesichtspunkt der Stellvertretung. Die mehrwertsteuerliche Stellvertretung gibt einzig und allein darüber Auskunft, welcher Person eine Leistung zuzuordnen ist. Ob weitere Personen an der Leistungserbringung beteiligt sind, kann für die mehrwertsteuerliche Zuordnung einer Leistung nur dann eine Rolle spielen, wenn diese gegenüber einer leistungsempfangenden Person nach aussen auch auftreten. Vorliegend stellt sich lediglich die Frage, ob die Beschwerdeführerin oder das Einzelunternehmen gegenüber den anrufenden Personen als leistungserbringende Person nach aussen aufgetreten ist (vgl. E. 5.1 hiervor). Inwiefern sich weitere Personen an der telekommunikationstechnischen Leistungserbringung beteiligt haben, hat auf das

streitgegenständliche Leistungsverhältnis keinen Einfluss.

5.2.3. Ebenfalls unerheblich ist, dass das Einzelunternehmen nicht in der Lage wäre, die Einnahmen aus den Servicrufnummern mit der ESTV korrekt abzurechnen, da sie die Identität und Verbindungsdaten der anrufenden Personen nicht kenne. Da die Beschwerdeführerin als direkte Stellvertreterin oder als Inkasso-Dienstleisterin des Einzelunternehmens die Leistung gegenüber den anrufenden Personen zuzüglich der Mehrwertsteuer belastet, übernimmt sie zugleich die mehrwertsteuerliche Abrechnung mit der ESTV. Dass dies das Einzelunternehmen nicht selbst vornehmen könnte, hat auf den Auftritt des Einzelunternehmens als leistungserbringende Person und das Fehlen eines mehrwertsteuerlichen Leistungsverhältnisses zwischen der Beschwerdeführerin und dem Einzelunternehmen keinen Einfluss.

5.3. Zusammenfassend ergibt sich, dass der vorinstanzlichen Auffassung, wonach das Einzelunternehmen die telefonischen Beratungsdienstleistungen erbringt und die Beschwerdeführerin in direkter Stellvertretung lediglich die vom Einzelunternehmen erbrachten Leistungen den anrufenden Personen fakturiert, zu folgen ist. Damit liegt zwischen der Beschwerdeführerin und dem Einzelunternehmen mit Bezug auf die telefonischen Lebensberatungsdienstleistungen kein mehrwertsteuerliches Leistungsverhältnis vor und die Beschwerdeführerin tritt für diese auch nicht als leistungserbringende Person nach aussen in Erscheinung.

6.

Die Beschwerdeführerin macht abschliessend gelten, dass sie die Nutzungsgebühr der Servicrufnummer vollständig als eigenen Umsatz mit der Mehrwertsteuer abgerechnet habe. Wenn nun das Einzelunternehmen die ihr aus der Vereinbarung mit der Beschwerdeführerin zustehende Vergütung nochmals mehrwertsteuerlich versteuern müsse und diese Steuer nicht auf die Beschwerdeführerin überwälzen könne, liege eine doppelte Belastung derselben Leistung vor. Die Verweigerung der Vorsteuervergütung führe zu einer Verletzung des Grundsatzes der Überwälzbarkeit.

6.1. Die Erhebung der Mehrwertsteuer erfolgt nach Art. 1 Abs. 3 lit. c MWSTG nach dem Grundsatz der Überwälzbarkeit. Dieser Grundsatz verlangt, das Mehrwertsteuerrecht derart auszugestalten, dass die Überwälzung der Steuer nicht erschwert, sondern erleichtert wird. Dabei handelt es sich lediglich um eine Leitlinie für den Gesetzgeber und die Verwaltung, aus der weder die Verwaltung noch die steuerpflichtigen Personen irgendwelche Rechte ableiten können. Ob die Mehrwertsteuer von der steuerpflichtigen Person auf die Preise und damit auf die Kunden überwälzt werden kann, entscheidet der Markt (vgl. BGE 140 II 80 E. 2.4.1 S. 84 f.; 123 II 385 E. 8 S. 394 f.; Urteile 4A 349/2013 vom 4. Oktober 2013 E. 2.3; 2A.320/2002 vom 2. Juni 2003 E. 5.2.1; vgl. auch BGE 144 II 412 E. 2.2.2 S. 416 f.). Die Überwälzung der Steuer richtet sich nach den privatrechtlichen Vereinbarungen (vgl. Art. 6 Abs. 1 MWSTG).

6.2. Aus dem Grundsatz der Überwälzbarkeit lässt sich kein Anspruch auf die Vorsteuervergütung ableiten. Im vorliegenden Fall ist der Grundsatz nicht tangiert, da das Einzelunternehmen gegenüber der Beschwerdeführerin die Mehrwertsteuer nicht hätte erheben müssen. Wie in den voranstehenden Erwägungen dargelegt (vgl. E. 5 hiavor), besteht zwischen ihnen kein mehrwertsteuerliches Leistungsverhältnis mit Bezug auf die telefonischen Lebensberatungsdienstleistungen. Fehlt es aber am Leistungsverhältnis als Hauptsteuerobjekt zwischen zwei Personen, stellt sich die Frage der Überwälzbarkeit nicht.

7.

Nach dem Dargelegten hat die Vorinstanz die Vorsteuervergütung der Beschwerdeführerin zu Recht verweigert. Damit erübrigen sich weitere Ausführungen zur Bestimmung des Leistungsorts nach Art. 8 MWSTG. Die Beschwerde erweist sich als unbegründet und ist deshalb abzuweisen. Diesem Verfahrensausgang entsprechend trägt die Beschwerdeführerin die Gerichtskosten (Art. 66 Abs. 1 BGG). Parteientschädigungen sind nicht geschuldet (Art. 68 Abs. 1 und Abs. 3 BGG).

Demnach erkennt das Bundesgericht:

1.

Die Beschwerde wird abgewiesen.

2.

Die Gerichtskosten von Fr. 3'500.-- werden der Beschwerdeführerin auferlegt.

3.

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

Lausanne, 8. Mai 2019

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

Der Präsident: Seiler

Der Gerichtsschreiber: Zollinger