



Abteilung I  
A-713/2017

## Urteil vom 2. Juli 2018

Besetzung

Richter Michael Beusch (Vorsitz),  
Richterin Marianne Ryter, Richter Jürg Steiger,  
Gerichtsschreiberin Anna Strässle.

Parteien

**A. \_\_\_\_\_ GmbH, (...),**  
vertreten durch  
Patrick Loosli und durch Pierre Scheuner, Rechtsanwalt,  
Von Graffenried AG Treuhand,  
(...),  
Beschwerdeführerin,

gegen

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

Gegenstand

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

**Sachverhalt:****A.**

Die A. \_\_\_\_\_ GmbH (nachfolgend: Telekommunikationsgesellschaft) mit Sitz in Deutschland bietet gemäss ihren Allgemeinen Geschäftsbedingungen (AGB) ihren Kunden (Anbieter von Mehrwertdiensten) die Nutzung von Servicernummern für Telefonmehrwertdienste (...) an. Sie ist nicht im Schweizer Register der Mehrwertsteuerpflichtigen eingetragen.

**B.**

**B.a** Die Telekommunikationsgesellschaft unterhielt Geschäftsbeziehungen zum Einzelunternehmen mit Sitz in (Ort) von Frau B. \_\_\_\_\_ (nachfolgend: Einzelunternehmen), welches in den Jahren 2008 bis 2011 telefonische Mehrwertdienstleistungen im Bereich der Lebensberatung erbrachte. Dieses Einzelunternehmen wurde von der Eidgenössischen Steuerverwaltung (ESTV) am 7. September 2011 rückwirkend auf den 1. Januar 2008 ins Register der Mehrwertsteuerpflichtigen eingetragen und stellte der Telekommunikationsgesellschaft nachträglich die Mehrwertsteuer für sämtliche in den Jahren 2008 bis 2011 von ihr geleisteten Arbeiten in Rechnung.

**B.b** Die Telekommunikationsgesellschaft stellte alsdann ihrerseits am 31. Mai 2013 bei der ESTV einen Antrag (datiert auf den 2. April 2013) auf Vergütung der durch das Einzelunternehmen am 21. März 2012 in Rechnung gestellten Mehrwertsteuer.

**C.**

Mit Verfügung vom 24. Dezember 2014 lehnte die ESTV den Antrag vom 2. April 2013 auf Vergütung der Mehrwertsteuer für die Vergütungsperiode vom 1. Januar 2012 bis 31. Dezember 2012 ab.

**D.**

Das Bundesverwaltungsgericht trat mit Urteil A-679/2015 vom 29. April 2015 auf die «Sprungbeschwerde» der Telekommunikationsgesellschaft vom 30. Januar 2015 mangels «Einlässigkeit» der angefochtenen Verfügung vom 24. Dezember 2014 i.S.v. Art. 83 Abs. 4 des Bundesgesetzes vom 12. Juni 2009 über die Mehrwertsteuer (Mehrwertsteuergesetz, MWSTG, SR 641.20) nicht ein und überwies die Sache zuständigkeitshalber an die ESTV zur Behandlung als Einsprache.

**E.**

Die ESTV wies die Einsprache mit Entscheid vom 20. Dezember 2016 ab und lehnte den Antrag der Telekommunikationsgesellschaft auf Vergütung

der Mehrwertsteuer gemäss Art. 107 Abs. 1 Bst. b MWSTG vom 2. April 2013 für die Vergütungsperiode vom 1. Januar 2012 bis 31. Dezember 2012 ab. Sie begründete diesen Entscheid zusammenfassend damit, dass die Telekommunikationsgesellschaft nicht Empfängerin der vom Einzelunternehmen erbrachten Lebensberatungsleistungen bzw. das Vertragsverhältnis für den Mehrwertdienst direkt zwischen dem Telefonkunden und dem Einzelunternehmen zustande gekommen sei. Zudem seien die Lebensberatungsleistungen ausschliesslich telefonisch aus der Ferne in physischer Abwesenheit des jeweiligen Empfängers erfolgt, weshalb Art. 8 Abs. 2 Bst. a MWSTG die Anwendung versagt bleibe und der Ort der erbrachten Leistung somit beim Leistungsempfänger liege.

#### **F.**

Mit Beschwerde vom 1. Februar 2017 gelangte die Telekommunikationsgesellschaft (nachfolgend: Beschwerdeführerin) an das Bundesverwaltungsgericht und beantragt, der Einspracheentscheid vom 20. Dezember 2016 sei aufzuheben, der Antrag vom 2. April 2013 auf Vergütung der Mehrwertsteuer für die Steuerperiode 2012 in Höhe von Fr. 56'189.-- sei gutzuheissen und der Beschwerdeführerin umgehend zzgl. eines Vergütungszinses von 4 % seit 3. Juni 2013 auszubezahlen; alles unter Kosten- und Entschädigungsfolgen zulasten der ESTV. Die Beschwerdeführerin führt dazu aus, der Ort der erbrachten Lebensberatungsleistungen bestimme sich sowohl nach altem wie auch nach neuem Recht gemäss dem «Erbringerortsprinzip» und befände sich im Inland. Sie, die Telefongesellschaft, sei zwar in zivilrechtlicher Hinsicht nicht Leistungserbringerin, aus Sicht der Mehrwertsteuer sei ihr die Leistung aber zuzuordnen. Sie fakturiere die Leistung nämlich in eigenem Namen, weshalb die Regeln über die indirekte Stellvertretung (Art. 20 Abs. 3 MWSTG) zur Anwendung kämen. Durch die Verrechnung von Mehrwertdiensten sei die Beschwerdeführerin in mehrwertsteuerlicher Hinsicht zu einer Erbringerin von Lebensberatungsdienstleistungen geworden, obwohl sie in zivilrechtlicher Hinsicht keine solchen erbringe. Schliesslich sei das Besteuerungsziel der Mehrwertsteuer – der inländische Endverbrauch – bereits erreicht, indem die Anrufenden von der Telefongesellschaft die Kosten aus den Gesprächen mit der Einzelunternehmung mit Mehrwertsteuer in Rechnung gestellt bekommen. Auf den vorgelagerten Stufen müsse Steuerneutralität herrschen, mit der Verweigerung der Vorsteuererstattung sei diese aber nicht gegeben. Dem Grundsatz der Wettbewerbsneutralität werde in keiner Weise Rechnung getragen, da der Beschwerdeführerin, wäre sie im Inland ansässig und im MWST-Register eingetragen, der Vorsteuerabzug mit Sicherheit gewährt worden wäre.

**G.**

In ihrer Vernehmlassung vom 23. März 2017 schliesst die ESTV (nachfolgend: Vorinstanz) auf Abweisung der Beschwerde unter Kostenfolge zulassten der Beschwerdeführerin. Zur Begründung hält die ESTV insbesondere entgegen, die Einzelunternehmung qualifiziere sich infolge ihres Aussenauftritts und des Bestandes einer Vertragsbeziehung mit dem Telefonkunden nach aussen hin als Leistungserbringerin gegenüber den Anrufernden; eine indirekte Stellvertretung sei somit ausgeschlossen. Der (dazwischengeschaltete) Fernmeldedienstanbieter trete nach aussen lediglich hinsichtlich des Fernmeldedienstes – nicht aber des Mehrwertdienstes – als Leistungserbringer in Erscheinung. Da der Beschwerdeführerin keine Lebensberatungsdienstleistung erbracht worden sei, hätte ihr auch keine Mehrwertsteuer in Rechnung gestellt werden dürfen bzw. sei eine Rückvergütung nicht möglich. Die Einzelunternehmung habe ihre Lebensberatungsdienstleistungen gegenüber den Telefonkunden fernmündlich über 0900 Servicenummern erbracht. Ob und gegebenenfalls inwieweit die Mehrwertsteuer auf Dritte überwältzt werden könne, richte sich ausschliesslich nach privatrechtlichen Vereinbarungen. Dass eine selbst gewählte Abwicklungsart die Möglichkeit des Vorsteuerabzugs erschwere oder gar verunmögliche, könne nicht dazu führen, Leistungsverhältnisse «künstlich» umqualifizieren oder Leistungsflüsse beliebig verschieben zu müssen.

**H.**

Auf die weiteren Ausführungen der Parteien sowie die eingereichten Unterlagen wird – soweit entscheidewesentlich – im Rahmen der nachfolgenden Erwägungen eingegangen.

**Das Bundesverwaltungsgericht zieht in Erwägung:****1.**

**1.1** Das Verfahren vor dem Bundesverwaltungsgericht richtet sich nach dem VwVG, soweit das VGG nichts anderes bestimmt (Art. 37 VGG). Gemäss Art. 31 VGG beurteilt das Bundesverwaltungsgericht Beschwerden gegen Verfügungen nach Art. 5 VwVG. Vorliegend stellt jedenfalls der angefochtene Einspracheentscheid vom 20. Dezember 2016 eine solche Verfügung dar. Eine Ausnahme nach Art. 32 VGG liegt nicht vor. Die Vorinstanz ist zudem eine Behörde im Sinn von Art. 33 VGG. Das Bundesverwaltungsgericht ist demnach für die Beurteilung der vorliegenden Beschwerde zuständig.

**1.2** Die Beschwerdeführerin ist zur Erhebung der vorliegenden Beschwerde berechtigt (Art. 48 Abs. 1 VwVG). Auf die im Übrigen frist- und formgerecht eingereichte Beschwerde (Art. 50 Abs. 1 und Art. 52 Abs. 1 VwVG) ist demnach einzutreten.

**1.3** Am 1. Januar 2010 ist das (neue) MWSTG in Kraft getreten. Der vorliegende Sachverhalt betrifft die Vergütungsperiode vom 1. Januar 2012 bis 31. Dezember 2012, für nachträglich in Rechnung gestellte Mehrwertsteuern der Jahre 2008 bis 2011. Zur Anwendung gelangt demnach sowohl das MWSTG als auch das früheren Mehrwertsteuergesetz vom 2. September 1999 (aMWSTG, AS 2000 1300), wobei sich diese – wie nachfolgend aufgezeigt – in den vorliegend zu klärenden Fragen nicht wesentlich voneinander unterscheiden und das Hauptaugenmerk somit auf das MWSTG gerichtet ist.

**1.4** Das Bundesverwaltungsgericht kann den angefochtenen Entscheid in vollem Umfang überprüfen. Die Beschwerdeführerin kann neben der Verletzung von Bundesrecht (Art. 49 Bst. a VwVG) und der unrichtigen oder unvollständigen Feststellung des rechtserheblichen Sachverhalts (Art. 49 Bst. b VwVG) auch die Unangemessenheit rügen (Art. 49 Bst. c VwVG; ANDRÉ MOSER et al., Prozessieren vor dem Bundesverwaltungsgericht, 2. Aufl. 2013, Rz. 2.149 ff.; ULRICH HÄFELIN et al., Allgemeines Verwaltungsrecht, 7. Aufl. 2016, Rz. 1146 ff.).

## **2.**

### **2.1**

**2.1.1** Der Bund erhebt eine allgemeine Verbrauchssteuer nach dem System der Nettoallphasensteuer (auch als Allphasensteuer mit Vorsteuerabzug bzw. Mehrwertsteuer bezeichnet [Art. 1 Abs. 1 MWSTG]; Art. 130 BV). Die Steuer wird auf den im Inland von steuerpflichtigen Personen gegen Entgelt erbrachten Leistungen (Inlandsteuer), auf dem Bezug von Leistungen von Unternehmen mit Sitz im Ausland durch Empfänger und Empfängerinnen im Inland (Bezugssteuer) und auf Einfuhren von Gegenständen (Einfuhrsteuer) erhoben (Art. 1 Abs. 2 MWSTG). Die Erhebung erfolgt nach den Grundsätzen der Wettbewerbsneutralität, der Wirtschaftlichkeit der Entrichtung und der Erhebung sowie der Überwälzbarkeit (Art. 1 Abs. 3 MWSTG; vgl. auch KLAUS A. VALLENDER, in: Ehrenzeller/Schindler/Schweizer/Vallender [Hrsg.], Die schweizerische Bundesverfassung, St. Galler Kommentar, 3. Aufl. 2014, Art. 130 Rz. 8 ff.; zum Ganzen statt vieler: Urteil des BVGer A-5534/2013 vom 5. November 2014 E. 2.1.1).

**2.1.2** Der Grundsatz der Wettbewerbsneutralität verlangt, dass ein modernes Verbrauchssteuersystem wie die Mehrwertsteuer nach Möglichkeit in seinen Auswirkungen neutral sein muss. Das heisst, es darf den Wettbewerb zwischen den Unternehmen nicht beeinträchtigen und hat das Gleichbehandlungsgebot zu beachten. Die Mehrwertsteuer muss deshalb umfassend sein und alle Waren und Dienstleistungen im Inland gleichmässig erfassen. Andererseits muss vermieden werden, dass eine Steuerkumulation entsteht, weil die Waren und Dienstleistungen auf allen Stufen der Produktion und Verteilung und bei der Einfuhr besteuert werden. Diesem Zweck dient der Vorsteuerabzug. Damit wird die Wettbewerbsneutralität der Mehrwertsteuer dem Grundsatz nach verwirklicht, indem sichergestellt wird, dass die Endbelastung beim Konsumenten immer gleich hoch ist, und zwar unabhängig davon, auf welchem Weg die Ware oder Dienstleistung zu ihm gelangt (vgl. BGE 125 II 326 E. 6a, BGE 124 II 193 E. 8a, mit Hinweisen; Urteile des BVGer A-1382/2015 vom 11. August 2015 E. 3.2 und A-5534/2013 vom 5. November 2014 E. 2.1.2; DIEGO CLAVADTSCHER, in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer, Zweifel/Beusch/Glauser/Robinson [Hrsg.], 2015 [nachfolgend: Kommentar zum MWSTG], Art. 1 Rz. 156 ff.; FELIX GEIGER, in: MWSTG Kommentar, Schweizerisches Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer mit den Ausführungserlassen sowie Erlasse zum Zollwesen, Geiger/Schluckebier [Hrsg.], 2012 [nachfolgend: MWSTG Kommentar], Art. 1 Rz. 21; vgl. auch ALOIS CAMENZIND et al., Handbuch zum Mehrwertsteuergesetz [MWSTG], 3. Aufl. 2012, Rz. 105 ff.).

Aus Praktikabilitätsgründen erfolgt der Bezug der Mehrwertsteuer auf Stufe der leistungserbringenden Personen, obschon nicht diese, sondern die leistungsbeziehenden Personen die Destinatäre der Mehrwertsteuer sind (BGE 142 II 488 E. 2.2.2, mit Hinweisen; Urteil des BGer 2C\_1076/2015 vom 9. Dezember 2016 E. 2.1; Urteil des BVGer A-904/2017 vom 18. Dezember 2017 E. 2.1).

**2.1.3** Die Überwälzung der Mehrwertsteuer richtet sich gemäss Art. 6 Abs. 1 MWSTG nach privatrechtlichen Vereinbarungen. Zur Beurteilung von Streitigkeiten über die Steuerüberwälzung sind die Zivilgerichte zuständig (Art. 6 Abs. 2 MWSTG).

**2.2** Steuerobjekt der Mehrwertsteuer (Inlandsteuer) sind die durch die steuerpflichtige Person gegen Entgelt erbrachten Leistungen (vgl. E. 2.1.1); sie sind steuerbar, soweit das Gesetz keine Ausnahme vorsieht

(Art. 18 Abs. 1 MWSTG). Als Leistung gilt die Einräumung eines verbrauchsfähigen wirtschaftlichen Wertes an eine Drittperson in Erwartung eines Entgelts (Art. 3 Bst. c MWSTG). Die Leistung umfasst als Oberbegriff sowohl Lieferungen (Art. 3 Bst. d MWSTG) als auch Dienstleistungen, wobei als Dienstleistung jede Leistung gilt, die keine Lieferung ist (Art. 3 Bst. e MWSTG; Urteil des BVGer A-1382/2015 vom 11. August 2015 E. 3.3.1).

**2.3** Hinsichtlich des Ortes der Dienstleistung greift im Regelfall das «Empfängerortsprinzip» (vgl. Art. 8 Abs. 1 MWSTG). Danach gilt als Ort einer Dienstleistung der Ort, an dem der Empfänger oder die Empfängerin der Dienstleistung den Sitz der wirtschaftlichen Tätigkeit oder eine Betriebsstätte hat, für welche die Dienstleistung erbracht wird, oder in Ermangelung eines solchen Sitzes oder einer solchen Betriebsstätte der Wohnort oder der Ort seines oder ihres üblichen Aufenthalts. Das «Empfängerortsprinzip» steht aber unter dem Vorbehalt, dass kein Fall von Art. 8 Abs. 2 MWSTG vorliegt. Gemäss Art. 8 Abs. 2 Bst. a MWSTG gilt bei Dienstleistungen, die typischerweise unmittelbar gegenüber physisch anwesenden natürlichen Personen erbracht werden, auch wenn sie ausnahmsweise aus der Ferne erbracht werden der Ort, an dem die dienstleistende Person den Sitz der wirtschaftlichen Tätigkeit oder eine Betriebsstätte hat, oder in Ermangelung eines solchen Sitzes oder einer solchen Betriebsstätte der Wohnort oder der Ort, von dem aus sie tätig wird; als solche Dienstleistungen gelten namentlich: Heilbehandlungen, Therapien, Pflegeleistungen, Körperpflege, Ehe-, Familien- und Lebensberatung, Sozialleistungen und Sozialhilfeleistungen sowie Kinder- und Jugendbetreuung (sog. «Erbringungsprinzip»).

## **2.4**

**2.4.1** Als im mehrwertsteuerlichen Sinn «gegen Entgelt» erbracht (vgl. E. 2.2), gilt eine Lieferung oder Dienstleistung, wenn sie im Austausch mit einer Gegenleistung erfolgt (sog. «Leistungsaustausch» oder «Leistungsverhältnis»; vgl. dazu: Urteile des BVGer A-5431/2015 vom 28. April 2016 E. 2.2.1 und A-4786/2012 vom 12. September 2013 E. 2.2, mit Hinweis).

**2.4.2** Im Rahmen der Beurteilung, ob ein Leistungsverhältnis vorliegt, ist zu prüfen, wer als Leistungserbringer und wer als Leistungsempfänger zu gelten hat (Urteil des BGer 2A.215/2003 vom 20. Januar 2005 E. 6.4 f., Urteil des BVGer A-5651/2013 vom 18. September 2014 E. 2.2.4, mit weiterem Hinweis). Wer als Leistungserbringer zu gelten hat, bestimmt sich laut Art. 20 Abs. 1 MWSTG und nach konstanter Rechtsprechung in erster Linie nach dem Aussenaustritt. Das mehrwertsteuerlich relevante Handeln

wird demgemäss grundsätzlich demjenigen zugeordnet, der gegenüber Dritten im eigenen Namen auftritt (statt vieler: Urteile des BVGer A-5431/2015 vom 28. April 2016 E. 2.2.2, A-555/2013 vom 30. Oktober 2013 E. 2.3.2.1 und A-6367/2011 vom 14. August 2012 E. 2.2.4, mit Hinweisen; RALF IMSTEPF, Die Zuordnung von Leistungen gemäss Art. 20 des neuen MWSTG [nachfolgend: Zuordnung von Leistungen], in: ASA 78 S. 772).

**2.4.3** Wenn eine Person im Namen und für Rechnung einer anderen Person handelt (und somit nach aussen hin nicht als Leistungserbringerin auftritt), gilt die Leistung als durch die vertretene Person getätigt (sog. direkte Stellvertretung), sofern die Voraussetzungen nach Art. 20 Abs. 2 Bst. a und b MWSTG kumulativ erfüllt sind: Bst. a verlangt, dass die Vertreterin nachweisen kann, dass sie als Stellvertreterin handelt und die vertretene Person gegenüber der Steuerbehörde eindeutig identifizieren kann. Bst. b setzt mit Bezug auf das Aussenverhältnis voraus, dass die Vertreterin das Bestehen eines Stellvertretungsverhältnisses gegenüber dem Leistungsempfänger ausdrücklich bekannt gibt oder sich dieses (zumindest) aus den Umständen ergibt. Hierbei ist nach objektiven Massstäben – und gerade nicht nach der Wahrnehmung des konkreten Leistungsempfängers – zu prüfen, ob Umstände vorliegen, welche auf das Bestehen eines Stellvertretungsverhältnisses schliessen lassen. Lediglich aus Sicht eines objektiven Dritten muss erkennbar gewesen sein, dass der Handelnde nicht sich selbst, sondern einen Dritten verpflichten wollte (Urteil des BGer 2C\_206/2015 vom 16. November 2015 E. 2.2; Urteil des BVGer A-5069/2016 vom 3. Oktober 2017 E. 3.2.6; PIERRE-MARIE GLAUSER, Kommentar zum MWSTG, a.a.O., Art. 20 Rz. 34 f.; IMSTEPF, Zuordnung von Leistungen, a.a.O., S. 773 ff.). Findet Abs. 1 in einem Dreiparteienverhältnis Anwendung, so wird das Leistungsverhältnis zwischen der nach aussen auftretenden Person und der die eigentliche Leistung erbringenden Person gleich qualifiziert wie das Leistungsverhältnis zwischen der nach aussen auftretenden Person und der leistungsempfangenden Person (sog. indirekte Stellvertretung, Art. 20 Abs. 3 MWSTG [vgl. dazu: IMSTEPF, Zuordnung von Leistungen, a.a.O., S. 777 und RALF IMSTEPF, Der mehrwertsteuerliche «Aussenauftritt», Konturen eines unbestimmten Rechtsbegriffs, in: ASA 82 S. 465 f.]). Der indirekte Stellvertreter, welcher die Leistung in seinem Namen, aber für die Rechnung des Vertretenen erbringt, wird in die Umsatzsteuerkette integriert, indem die wirtschaftliche Realität zwischen dem Vertretenen und dem Dritten ignoriert und unterstellt wird, dass der Vertreter dem Dritten eine Leistung erbringt, welche ihm vorher vom Vertretenen erbracht worden ist. Somit wird die Vermittlungsleistung zwischen



dem Vertretenen und dem Vertreter durch eine Warenlieferung oder Dienstleistung ersetzt. Dadurch wird der indirekte Stellvertreter in die gleiche Lage versetzt, wie wenn er für eigene Rechnung handeln würde (vgl. Art. 20 Abs. 1 MWSTG; GLAUSER, Kommentar zum MWSTG, a.a.O., Art. 20 Rz. 19). Hierbei soll die Rechtsfolge bzw. Fiktion aus Abs. 3 nicht eine absolute Gleichqualifizierung der beiden Leistungen, sondern nur eine Gleichqualifizierung bzgl. der objektiven Merkmale erreichen (wie bspw. «Art der Leistung» oder Höhe des Entgelts; GLAUSER, Kommentar zum MWSTG, a.a.O., Art. 20 Rz. 20; IMSTEFF, Zuordnung von Leistungen, a.a.O., S. 777 f.).

**2.5** Die mehrwertsteuerliche Qualifikation von Vorgängen hat nicht in erster Linie aus einer zivil- bzw. vertragsrechtlichen Sicht, sondern nach wirtschaftlichen, tatsächlichen Kriterien zu erfolgen (sog. «wirtschaftliche Betrachtungsweise»). Die zivil- bzw. vertragsrechtliche Sicht ist demnach nicht entscheidend, hat aber immerhin Indizwirkung (statt vieler: Urteile des BGer 2A.47/2006 vom 6. Juli 2006 E. 3.2 und 2A.304/2003 vom 14. November 2003 E. 3.6.1; BVGE 2007/23 E. 2.3.2, mit Hinweisen; Urteil des BVGer A-5431/2015 vom 28. April 2016 E. 2.2.4).

## **2.6**

**2.6.1** Das Vorsteuervergütungsverfahren gemäss Art. 107 Abs. 1 Bst. b MWSTG kann als Pendant zum Vorsteuerabzug betrachtet werden. Inländische Unternehmen können sich im Register der Mehrwertsteuerpflichtigen registrieren lassen und bei gegebenen Voraussetzungen die von ihnen geleistete Mehrwertsteuer als Vorsteuer geltend machen. Um ausländische Unternehmen, die weder Leistungen im Inland erbringen noch ihren Sitz oder eine Betriebsstätte in Inland haben, und sich nicht im Register der Mehrwertsteuerpflichtigen eintragen lassen können (Art. 10 Abs. 1 MWSTG und Art. 8 Abs. 1 der Mehrwertsteuerverordnung vom 27. November 2009 [MWSTV, SR 641.201; Artikel in der Fassung vom 12. Dezember 2017]), nicht mit der Mehrwertsteuer zu belasten, dient das Vorsteuervergütungsverfahren (vgl. zum alten Recht: BVGE 2008/38 E. 3.4; Urteile des BVGer A-6615/2011 vom 29. Januar 2013 E. 2.4.3 und E. 3.2.2 sowie A-6971/2008 vom 8. Juni 2009 E. 2.2; BÉATRICE BLUM, Kommentar zum MWSTG, a.a.O., Art. 107 Rz. 20).

**2.6.2** Das in den Grundzügen in Art. 107 Abs. 1 Bst. b MWSTG geregelte Verfahren wird zur Regelung im Übrigen an den Bundesrat delegiert. Er hat die kumulativen Voraussetzungen für eine solche Steuervergütung in Art. 151 ff. MWSTV geregelt und weitgehend die Regelung des aMWSTG

übernommen und um die bisherige Verwaltungspraxis der ESTV ergänzt (BAUMGARTNER et al., Vom alten zum neuen Mehrwertsteuergesetz, 2010, § 7 Rz. 133). Danach hat Anspruch auf Steuervergütung, wer Gegenstände einführt oder sich im Inland Leistungen gegen Entgelt erbringen lässt und zudem: a) Wohn- oder Geschäftssitz oder Betriebsstätte im Ausland hat; b) im Inland nicht subjektiv mehrwertsteuerpflichtig ist; c) unter Vorbehalt von Art. 151 Abs. 2 MWSTV im Inland keine Leistungen (vgl. E. 2.2) erbringt; und d) im Land seines Wohn- oder Geschäftssitzes oder Betriebsstätte seine Unternehmereigenschaft nachweist (Art. 151 Abs. 1 MWSTV). Zudem setzt die Steuervergütung an ausländische Unternehmen voraus, dass der Ansässigkeitsstaat des Antragsstellers das Gegenrecht gewährt (Art. 107 Abs. 1 Bst. b MWSTG, Art. 151 Abs. 3 MWSTV und Art. 152 MWSTV). Die Steuervergütung entspricht bezüglich Umfang und Einschränkungen dem Vorsteuerabzugsrecht nach den Art. 28-30 und 33. Abs. 2 MWSTG, wobei rückzahlbare Steuern nur vergütet werden, wenn deren Betrag in einem Kalenderjahr mindestens Fr. 500.-- erreicht (Art. 153 Abs. 1 und Abs. 3 MWSTV). Der Vergütungsantrag ist innerhalb von sechs Monaten nach Ablauf des Kalenderjahrs zu stellen, in dem für die erbrachte Leistung eine den Anspruch auf Vergütung begründende Rechnung gestellt wurde (Art. 154 MWSTV). Der Antrag auf Steuervergütung ist mit den Originalrechnungen der Leistungserbringer und Leistungserbringerinnen bzw. mit den Veranlagungsverfügungen der EZV an die ESTV zu richten. Die Originalrechnungen müssen die Anforderungen gemäss Art. 26 Abs. 2 MWSTG erfüllen und auf den Namen des Antragstellers oder der Antragstellerin lauten (Art. 155 Abs. 1 MWSTV; vgl. ausführlicher zum ganzen Abschnitt: BLUM, Kommentar zum MWSTG, a.a.O., Art. 107 Rz. 27 ff.; BAUMGARTNER et al., a.a.O., § 7 Rz. 135 ff.).

Wie bereits erwähnt setzt das Vorsteuervergütungsverfahren voraus, dass der ausländische Abnehmer u.a. im Inland mehrwertsteuerbelastete Leistungen bezogen hat. Somit ist eine Vergütung nicht möglich für Leistungen, die nicht der Mehrwertsteuer unterliegen (vgl. noch zum aMWSTG und aMWSTGV: Urteil des BVGer A-6615/2011 vom 29. Januar 2013 E. 2.4.2, mit weiterem Hinweis). Eine Vorsteuervergütung wird gemäss Verwaltungspraxis überdies ausgeschlossen, wenn die Leistung irrtümlich mit inländischer Mehrwertsteuer fakturiert wurde bzw. bei einer gesetzeskonformen Qualifikation der Leistung oder des Ortes der Leistung keine inländische Mehrwertsteuer zu entrichten gewesen wäre (MWST-Info 18 «Vergütungsverfahren» der ESTV [nachfolgend: MI 18] Ziff. 2.3; vgl. hierzu kritisch: BLUM, Kommentar zum MWSTG, a.a.O., Art. 107 Rz. 59 [hierdurch

werde von der für inländische steuerpflichtige Personen geltenden Regelung gemäss Art. 59 Abs. 2 Satz 1 MWSTV abgewichen, wobei sich keine sachliche Notwendigkeit für eine abweichende Behandlung von inländischen und ausländischen Leistungsempfängern ergebe]).

### 3.

Vorliegend stellte die Beschwerdeführerin als Inhaberin von gebührenpflichtigen Servicerufnummern der Einzelunternehmung, welche Mehrwertdienstleistungen im Bereich der telefonischen Lebensberatung erbrachte, eine solche Rufnummer gegen Entgelt zur Nutzung zur Verfügung. Eine Lebensberatungsdienstleistung in Anspruch nehmende dritte Person wurden über eine «Verbindungskette» vom Telefonnetzbetreiber über eine weitere Stufe an die Beschwerdeführerin verbunden, welche den Anruf an die Einzelunternehmung durchstellte. Der Anrufer zahlte eine Verbindungsgebühr und einen Aufschlag für die Lebensberatungsdienstleistung, wobei Letzterer vom Telefonnetzbetreiber per Telefonrechnung fakturiert, einkassiert und – abzüglich einer Gebühr des jeweiligen Anbieters für seine Dienstleistung – über alle Stufen zur Einzelunternehmung «weitergeleitet» wurde.

Strittig und zu prüfen ist, ob die Beschwerdeführerin die Voraussetzungen für den Vorsteuervergütungsanspruch erfüllt und ihr Vergütungsantrag gutzuheissen ist. Hierzu muss u.a. geklärt werden, ob sich die Beschwerdeführerin in der Schweiz (mehrwertsteuerbelastete) Leistungen gegen Entgelt erbringen hat lassen und somit als Empfängerin der von der Einzelunternehmung erbrachten telefonischen Lebensberatungsleistungen gilt bzw. wem die Lebensberatungsleistungen zuzuordnen sind (nachfolgend: E. 3.1). Sodann ist ergänzend darauf einzugehen, wo sich der Ort der telefonisch erbrachten Lebensberatungsleistungen befindet (E. 3.2).

Zu Recht nicht im Streit liegen hierbei die weiteren Voraussetzungen für den Vorsteuervergütungsanspruch. So hat die Beschwerdeführerin unbestrittenermassen ihren Geschäftssitz im Ausland, ist im Inland nicht subjektiv mehrwertsteuerpflichtig und erbringt im Inland keine Leistungen. Der Nachweis der Unternehmereigenschaft wurde vorliegend erbracht, wobei Deutschland in der einschlägigen Gegenrechts-Länderliste aufgeführt ist. Der Mindestbetrag von Fr. 500.-- ist vorliegend erreicht und schliesslich wurde der Vergütungsantrag innert Frist mit den Originalrechnungen eingereicht (hierzu ausführlich: E. 2.6).

### 3.1

**3.1.1** Die Beschwerdeführerin bringt vor, die ESTV stelle für die Frage, wer in Dreiparteienverhältnissen welche Rolle spiele – sowohl bei der direkten, als auch bei der indirekten Stellvertretung –, auf die vertraglichen Beziehungen ab. Die Telefongesellschaft stelle die Gebühren für die Businessnummern immer in eigenem Namen dem Konsumenten in Rechnung und trete nach aussen wahrnehmbar auf. Zwar sei sie in zivilrechtlicher Hinsicht nicht Leistungserbringerin, fakturiere die Leistung aber in eigenem Namen und gelte als indirekter Stellvertreter. Mehrwertsteuerlich sei ihr die Leistung zuzuordnen. Es sei von zwei Leistungsbeziehungen auszugehen, wobei in beiden die Art der Leistung dieselbe sei (Art. 20 Abs. 3 MWSTG). Der Minutentarif ausgehend von der Einzelunternehmung werde über alle involvierten Partner bis zum Anrufer (im eigenem Namen) «durchverrechnet» (aber nicht im Sinne von Art. 24 Abs. 6 Bst. b MWSTG), wobei die Erträge nicht in vollem Umfang an die Einzelunternehmung weitergereicht, sondern von jedem involvierten Partner für seine Leistung ein Teilbetrag zurückbehalten werde (zivilrechtlich: Verrechnungsgeschäft). Wie im Warenhandel sei von Weiterverrechnungen mit Anwendung eines Gewinnzuschlages auszugehen und Art. 20 Abs. 3 MWSTG heranzuziehen. Danach seien alle Leistungen innerhalb der Leistungskette hinsichtlich der Art der Leistung gleich zu qualifizieren, unabhängig davon, ob das weiterverrechnende Unternehmen selber in der Beratungsbranche tätig sei oder einer anderen unternehmerischen Tätigkeit nachgehe. Die Beschwerdeführerin sei durch die Weiterverrechnung in mehrwertsteuerlicher Hinsicht zu einer Erbringerin von Lebensberatungsdienstleistungen geworden, obwohl sie in zivilrechtlicher Hinsicht keine solchen erbringe. Für den Anrufenden sei aus mehrwertsteuerlicher Sicht nicht zwingend die Einzelunternehmung die Leistungserbringerin. Sie müssten nämlich zusätzliche Anstrengungen – über eine detaillierte Rechnung des Telekommunikationsunternehmens und die Webseite des BAKOM – auf sich nehmen, um zu erkennen, wer der konkrete Leistungserbringer sei. Dem Nutzer sei klar, dass er die bezogene Leistung mit dem Telekommunikationsunternehmen abrechne, weshalb für ihn aus mehrwertsteuerlicher Sicht Letzteres als Leistungserbringer erscheine. Auch für die Einzelunternehmung sei nicht der Anrufer der Leistungsempfänger; sie könne diesen nicht einmal identifizieren (und könne auch keine Rechnung stellen). Das Telekommunikationsunternehmen sei nicht bloss Hilfsperson, welche das Inkasso vornehme, da ein solches nur im fremden Namen und für fremde Rechnung vorgenommen werde, was bei der Verrechnung von Mehrwertdiensten gerade nicht der Fall sei. Da die Verträge und die Allgemeinen Geschäftsbedingungen zwischen der Einzelunternehmung und der Beschwerdeführerin dem Nutzer

des Mehrwertdienstes nicht bekannt seien, könnten diese nichts zur Bestimmung des Leistungsempfängers resp. des Leistungserbringers aus Sicht des Anrufenden beitragen. Zudem sei eine direkte Kontaktaufnahme über eine normale Telefonnummer oder per E-Mail unter Umgehung der Beschwerdeführerin mit der Einzelunternehmung vorliegend gerade nicht möglich (vgl. Sachverhalt Bst. F).

Demgegenüber geht die Vorinstanz in ihrem Einspracheentscheid davon aus, dass die Beschwerdeführerin nicht Empfängerin der vom Einzelunternehmen erbrachten Lebensberatungsleistungen sei und ihr diesbezüglich keine Mehrwertsteuern hätten in Rechnung gestellt werden dürfen. Gegen aussen sei nämlich das Einzelunternehmen in eigenem Namen erkennbar als Anbieterin des Mehrwertdienstes und damit als Leistungserbringerin aufgetreten. Das Einzelunternehmen habe in eigenem Namen inseriert, wobei die Telefonkunden direkt mit diesem in Kontakt getreten seien. Das Vertragsverhältnis für den Mehrwertdienst sei direkt zwischen dem Telefonkunden und der Anbieterin des Mehrwertdienstes – dem Einzelunternehmen – zustande gekommen. Die beigezogenen Telekommunikationsunternehmen hätten reine Fernmeldedienstleistungen und die Inkassoleistung erbracht. Dass die Beschwerdeführerin dabei selbst als Leistungserbringerin der Beratungsleistungen auftreten hätte sollen, sei explizit ausgeschlossen worden (vgl. Sachverhalt Bst. E). In ihrer Vernehmlassung hält die Vorinstanz erneut dafür, die Einzelfirma qualifiziere sich infolge ihres Aussenauftritts und des Bestandes einer Vertragsbeziehung mit dem Telefonkunden nach aussen hin als Leistungserbringerin gegenüber den Anrufenden; eine indirekte Stellvertretung sei somit ausgeschlossen. Der (dazwischengeschaltete) Fernmeldedienstleister trete nach aussen lediglich hinsichtlich des Fernmeldedienstes – nicht aber bzgl. des Mehrwertdienstes – als Leistungserbringer in Erscheinung. Von Seiten der Fernmeldedienstleister werde regelmässig auch eine (eigene) Erbringung des Mehrwertdienstes ausgeschlossen und diesbezüglich auf eine blosser Inkassotätigkeit verwiesen. Auf der ins Recht gelegten Swisscom-Rechnung werde der Mehrwertdienst ausdrücklich als Leistung eines anderen Anbieters ausgewiesen. Sodann müsse der Mehrwertdienstleister bei ausbleibender Bezahlung des Mehrwertdienstes eine solche selber erreichen. Die Beschwerdeführerin habe der Einzelunternehmung zur Erbringung des telefonischen Mehrwertdienstes eine 0900 Servicenummer gegen Entgelt zur Verfügung gestellt und die entsprechende Weiterleitung und Auszahlung des Anteils der Anbietervergütung abgewickelt. Aus dieser blossen Weiterleitung könne nicht auf eine Leistungserbringung der Einzelunter-

nehmung an die Beschwerdeführerin geschlossen werden. Da der Beschwerdeführerin keine Lebensberatungsdienstleistung erbracht worden sei, hätte ihr auch keine Mehrwertsteuer in Rechnung gestellt werden dürfen bzw. sei eine Rückvergütung nicht möglich. Klarerweise könne eine Fakturierung von «Services anderer Anbieter» mit Verweis auf die Inhaber der Business Nummern nicht als eine Inrechnungstellung dieser Leistungen durch die Swisscom im eigenen Namen qualifiziert werden. Die Einzelunternehmung habe sich für eine gebührenpflichtige 0900 Servicenummer und die damit einhergehende Art der technischen Abwicklung und des Bezahlvorgangs/Inkassos entschieden. Dass für sie die Anrufenden nicht «erkennbar» gewesen seien, vermöge die Qualifikation der dargelegten Leistungsbeziehung (vertragliche Ausgestaltung, Abwicklung der Vertragsverhältnisse und Aussenauftritt) nicht zu ändern. Die Einzelunternehmung habe ihre Lebensberatungsleistungen gegenüber den Telefonkunden fernmündlich über 0900 Servicenummern erbracht (vgl. Sachverhalt Bst. G).

**3.1.2** Gemäss Art. 20 Abs. 1 MWSTG und nach konstanter Rechtsprechung wird das mehrwertsteuerlich relevante Handeln grundsätzlich demjenigen zugeordnet, der gegenüber Dritten im eigenen Namen auftritt (E. 2.4.2). Zwar braucht ein Steuerpflichtiger eine ihm zuzurechnende Leistung nicht zwingend selbst zu erbringen. Leistungserbringer kann auch werden, wer eine Leistung bloss in eigenem Namen weiterfakturiert, wobei man sich mit allen Eigenschaften eines Steuerpflichtigen in die Umsatzkette einfügen und nicht bloss als direkter Stellvertreter auftreten muss (zum aMWSTG: Urteil der BVGer A-6299/2009 vom 21. April 2011 E. 4.3, mit weiteren Hinweisen; «aus der blossen Tatsache der [Weiter]Belastung der Kosten [...] kann jedoch nicht auf einen Leistungsbezug geschlossen werden»: ebenda, E. 7.3.3). Sobald die vertretende Person («le représentant», «il rappresentante») nach aussen als Leistungserbringerin auftritt, kann keine Vertretung im mehrwertsteuerlichen Sinn vorliegen (Botschaft des Bundesrats vom 25. Juni 2008 zur Vereinfachung der Mehrwertsteuer [BBl 2008 6885 ff., 6962]).

Hinsichtlich der in Frage stehenden Mehrwertdienstleistung in Form einer Lebensberatung trat vorliegend gegen aussen die Einzelunternehmung in eigenem Namen erkennbar auf: Laut unwidersprochen gebliebenen Aussagen der Vorinstanz inserierte die Einzelunternehmung in eigenem Namen in Zeitschriften und Kleinanzeigen und versuchte so, mit potentiellen Kunden in Kontakt zu treten. Sie trat überdies als Mehrwertdienstleisterin mit dem anrufenden Kunden in direkten sprachlichen Kontakt, um ihm ihre

Lebensberatungsdienstleistung zu erbringen. Die Einzelunternehmung selbst trat als Mehrwertdienstanbieterin in eine vertragliche Beziehung bzgl. des Telefonmehrwertdienstes – ebenfalls ein Indiz für den mehrwertsteuerrechtlich relevanten Aussenauftritt – mit dem anrufenden Telefonkunden. Auch die Rechnungstellung für die bezogene Lebensberatungsdienstleistung lässt keinen anderen Schluss zu (vgl. hernach E. 3.1.3). Wohl traten die Fernmeldedienstleister für den Fernmeldedienst bzw. die fernmeldetechnische Übertragung von Informationen nach aussen als Leistungserbringer in eigenem Namen auf; nicht aber für die Lebensberatungsdienstleistung (vgl. zur Abgrenzung Mehrwertdienst und Fernmeldedienst: Art. 3 Bst. b des Fernmeldegesetzes [FMG, SR 784.10] und Art. 1 Bst. c der Verordnung vom 9. März 2007 über Fernmeldedienste [FDV, SR 784.101.1]).

**3.1.3** Das Bundesverwaltungsgericht hat in seinem Urteil A-3395/2007 vom 24. Februar 2009 E. 3.2 festgehalten, dass bei Leistungen, welche an anrufende Dritte erbracht würden, die ein medizinisches Call Center über eine gebührenpflichtige 0900-Nummer kontaktierten, unbestrittenermassen ein direkter Leistungsaustausch mit den Anrufenden stattfindet. Ob es sich beim vorliegenden Fall um eine vergleichbare Konstellation wie im soeben erwähnten Entscheid bzw. um einen Anwendungsfall von Art. 20 Abs. 1 MWSTG handelt, braucht vorliegend aber nicht abschliessend entschieden zu werden. Denn selbst wenn vorliegend ein Anwendungsfall von Art. 20 Abs. 1 MWSTG zu verneinen wäre, sind jedenfalls die Voraussetzungen einer direkten Stellvertretung gemäss Art. 20 Abs. 2 MWSTG erfüllt:

Das bisherige Stellvertretungsrecht verlangte gemäss Art. 11 aMWSTG, dass der Stellvertreter ausdrücklich im Namen und für Rechnung des Vertretenen Leistungen tätigte. Gemäss geltendem Recht muss der Stellvertreter dem Leistungsempfänger das Stellvertretungsverhältnis nicht (mehr) in jedem Fall ausdrücklich bekannt geben, denn ein solches kann sich auch aus den Umständen ergeben (E. 2.4.3; vgl. Art. 20 Abs. 2 Bst. b MWSTG; Urteil des BGer 2C\_206/2015 vom 16. November 2015 E. 2.2). Zwar liess sich vorliegend der Name des Vertretenen nicht (direkt) aus der Rechnung lesen. Mit dem Hinweis auf der Rechnung «Services anderer Anbieter» wird der Mehrwertdienst aber klar als Leistung des anderen Anbieters nach aussen deklariert. Mittels Fussnote wird überdies darauf hingewiesen, wie man die Inhaber der Business Numbers in Erfahrung bringen kann. Das Stellvertretungsverhältnis kann dem Leistungsempfänger hierdurch als ausdrücklich bekannt gegeben gelten. Zumindest aus der Gesamtheit der

Umstände wird für einen objektiven Dritten nämlich erkennbar, dass der Service bzw. die Lebensberatungsdienstleistung stellvertretend für einen Dritten in Rechnung gestellt wird und eben gerade keine Inrechnungstellung im eigenen Namen vorliegt. Somit sind die Voraussetzungen einer direkten Stellvertretung – wie erwähnt – gegeben. Zu demselben Schluss kommt man auch gemäss aMWSTG, obwohl nach diesem – wie soeben erwähnt – die Gesamtheit der Umstände keine Rolle spielen und eine ausdrückliche Bekanntgabe Voraussetzung darstellt.

Auch die – öffentlich zugänglichen – Allgemeinen Geschäftsbedingungen der Beschwerdeführerin lassen keinen anderen Schluss zu, sondern bestätigen vielmehr das eben Ausgeführte. Unter N. 3.8 wird nämlich festgehalten, der Mehrwertdienstanbieter habe im Zusammenhang mit der Erbringung seiner Mehrwertdienste insbesondere den Namen und die Anschrift, unter welcher er niedergelassen sei, bei juristischen Personen zusätzlich die Vertretungsberechtigten anzugeben (Allgemeine Geschäftsbedingungen [AGB] der A.\_\_\_\_\_ GmbH, < [...] > [abgerufen am: 22. Juni 2018], nachfolgend: AGB A.\_\_\_\_\_ GmbH). Hierdurch stellt die Beschwerdeführerin sicher, dass sie die vertretene Person bzw. den Mehrwertdienstanbieter eindeutig identifizieren kann (vgl. Art. 38 Abs. 3 FDV). An derselben Stelle fordert die Beschwerdeführerin auf, dass der Mehrwertdienstanbieter durch geeignete Massnahmen bzw. durch die Gestaltung des Dienstes klarstellen müsse, dass die angebotenen Inhalte ausschliesslich seine oder fremde Inhalte darstellen würden und nicht der Eindruck erweckt werden dürfe, dass die Beschwerdeführerin die Inhalte der Telefonmehrwertdienste als eigene oder fremde Inhalte anbieten würde (AGB A.\_\_\_\_\_ GmbH, N. 3.8). Für Inhalte der Telefonmehrwertdienste sei ausschliesslich der Mehrwertdienstanbieter verantwortlich (AGB A.\_\_\_\_\_ GmbH, N. 3.4).

**3.1.4** Sowohl gemäss Art. 20 Abs. 1 MWSTG als auch nach Art. 20 Abs. 2 MWSTG ist die Lebensberatungsdienstleistung der Einzelunternehmung zuzuordnen; diese gilt als Leistungserbringerin. An diesem Ergebnis vermag auch der Verweis der Beschwerdeführerin auf das Urteil des BGer 2C\_1001/2015 vom 5. Juli 2016 nichts zu ändern. Darin wird aufgezeigt, dass die erotischen Dienstleistungen physisch nicht vom Erotikclub als juristische Person, sondern ausschliesslich von den Sexarbeiterinnen erbracht werden (können), woraus alleine sich keineswegs ergebe, dass die Sexarbeiterinnen einen mehrwertsteuerlich relevanten, eigenständigen Aussenauftritt aufweisen würden. Der sei nämlich aus der Sicht eines neut-



ralen Betrachters dem Erotikclub zuzuordnen. Vorliegend tritt – wie aufgezeigt – die Einzelunternehmung ja gerade nach aussen auf und erbringt zudem die Lebensberatungsdienstleistung per Telefon.

**3.2** Schliesslich gilt es der Vollständigkeit halber zu klären, wo sich der Ort der telefonisch erbrachten Lebensberatungsleistungen befindet.

**3.2.1** Die Beschwerdeführerin moniert, es lägen immer noch Leistungen nach dem «Erbringerortsprinzip» gemäss Art. 8 Abs. 2 Bst. a MWSTG vor, wenn eine steuerpflichtige Person Lebensberatungsdienstleistungen ausschliesslich über Telefon erbringe. Art. 8 Abs. 2 Bst. a MWSTG sehe zwar vor, dass Lebensberatungsleistungen typischerweise gegenüber physisch anwesenden Personen erbracht würden, wobei auch von solchen auszugehen sei, wenn diese ausnahmsweise am Telefon (aus der Ferne) erfolgten. Dies ergebe sich aufgrund des Begriffs «typischerweise». Sodann beziehe sich der Begriff ausnahmsweise nicht auf ein einzelnes Steuersubjekt, sondern auf die gesamte Branche der Lebensberater. Weiter komme für die Jahre 2008 und 2009 die Regel von Art. 14 Abs. 1 aMWSTG zur Anwendung, gemäss welcher sich der Ort einer Dienstleistung nach dem Ort, an dem die Dienst leistende Person ihren Sitz habe, bestimme («Erbringerortsprinzip»). Die Einzelunternehmung habe die Steuer zu Recht in Rechnung gestellt. Die Lebensberatungsdienstleistungen – anders als das Betreiben von Dating-Seiten im Internet oder die Partnervermittlung – würden in Art. 8 Abs. 2 Bst. a MWSTG ausdrücklich genannt, wobei der Gesetzgeber davon ausgehe, dass diese typischerweise gegenüber physisch anwesenden natürlichen Personen erbracht werden (was aber nicht nachgewiesen werden müsse). Aus dem BGE 139 II 346 und aus dem Urteil A-3395/2007 vom 24. Februar 2009 könne die ESTV somit auch nichts zu ihren Gunsten ableiten (vgl. Sachverhalt Bst. F).

Die Vorinstanz entgegnet, der Ort der telefonisch erbrachten Lebensberatungsleistungen liege beim Leistungsempfänger. Art. 8 Abs. 2 Bst. a MWSTG sei an die Bedingung geknüpft, dass die Dienstleistung typischerweise unmittelbar gegenüber physisch anwesenden natürlichen Personen erbracht werde, was nicht der Fall sei, wenn es sich um Dienstleistungen handle, welche vom Leistungsanbieter nur oder hauptsächlich aus der Ferne – wie etwa per Telefon – erbracht würden. Hierbei zähle die Art der (hauptsächlichen) Leistungserbringung und nicht der Leistungsinhalt. Vorliegend seien die Lebensberatungsleistungen ausschliesslich telefonisch aus der Ferne in physischer Abwesenheit des jeweiligen Empfängers erfolgt, weshalb Art. 8 Abs. 2 Bst. a MWSTG die Anwendung versagt bleibe

(vgl. Sachverhalt Bst. E). In der Vernehmlassung ergänzt die Vorinstanz u.a., auch altrechtlich bestimmte sich die vorliegende Leistung nach dem «Empfängerortsprinzip». Nach den nicht sachgerechten Ausführungen der Beschwerdeführerin käme der Leistungsort im Ausland zu liegen; eine Rückvergütung wäre somit ausgeschlossen (vgl. Sachverhalt Bst. G).

**3.2.2** Im Regelfall greift hinsichtlich des Ortes der Dienstleistung das «Empfängerortsprinzip» gemäss Art. 8 Abs. 1 MWSTG, welches aber unter dem Vorbehalt, dass kein Fall von Art. 8 Abs. 2 MWSTG («Erbringerortsprinzip») vorliegt, steht. Letzteres gilt u.a. bei Dienstleistungen, die typischerweise unmittelbar gegenüber physisch anwesenden natürlichen Personen erbracht werden, auch wenn sie ausnahmsweise aus der Ferne erbracht werden. Als solche Dienstleistung zählt das Gesetz namentlich auch die Lebensberatung auf (ausführlich: E. 2.3). Zur Anwendbarkeit von Art. 8 Abs. 2 Bst. a MWSTG wurde höchstrichterlich festgehalten, dass Dienstleistungen, die ausschliesslich oder überwiegend aus der Distanz erbracht werden, nicht als Dienstleistungen, die typischerweise unmittelbar gegenüber physisch anwesenden natürlichen Personen erbracht werden, betrachtet werden können. Es komme auf die Art der Leistungserbringung «mode de fourniture habituel des prestations (entre personnes présentes ou à distance)» und nicht auf deren Inhalt an. Bei der Partnervermittlung über das Internet werde die Leistung nicht nur ausnahmsweise auf Distanz erbracht, sondern dem Wesen der Leistung über das Internet entsprechend immer. Dass andere Partnervermittler üblicherweise die Anwesenheit des Leistungsempfängers erfordern würden, zähle nicht. Die konkrete Leistung des jeweiligen Leistungserbringers sei zu beurteilen (zum Ganzen: BGE 139 II 346 E. 6.3.3; NIKLAUS HONAUER, Kommentar zum MWSTG, a.a.O., Art. 8 Rz. 19). An dieser Rechtsprechung gilt es festzuhalten.

**3.2.3** Vorliegend werden die Lebensberatungsdienstleistungen der Einzelunternehmung ausschliesslich über eine 0900 Servicrufnummer per Telefon durchgeführt und können daher nicht als Dienstleistungen gemäss Art. 8 Abs. 2 Bst. a MWSTG, die typischerweise unmittelbar gegenüber physisch anwesenden natürlichen Personen erbracht werden, betrachtet werden. Somit kommt der Ort der telefonisch erbrachten Lebensberatungsdienstleistungen gemäss Art. 8 Abs. 1 MWSTG am Ort des jeweiligen Leistungsempfängers zu liegen.

Es ist zwar richtig, dass die Lebensberatungsdienstleistung vorliegend – im Gegensatz zu den in BGE 139 II 346 erwähnten Partnervermittlungsleistungen – ausdrücklich in Art. 8 Abs. 2 Bst. a MWSTG aufgezählt wird. Es wurde aber höchstrichterlich festgehalten, dass es für die Frage der Anwendbarkeit von Art. 8 Abs. 2 Bst. a MWSTG nicht auf den Leistungsinhalt, sondern nur auf die Art der Leistungserbringung ankommt. Dieser Schluss ergibt sich letztlich – wie das Bundesgericht ausführt – auch aus der Formulierung «namentlich», welche lediglich aufzählenden Charakter besitzt und nicht abschliessend ist (BGE 139 II 346 E. 6.3.2). Dass die Lebensberatung unter den nicht abschliessend aufgezählten Beispielen in Art. 8 Abs. 2 Bst. a MWSTG erwähnt wird, vermag daher am Ergebnis nichts zu ändern.

**3.2.4** Auch nach altem Recht kommt vorliegend das «Empfängerortsprinzip» zum Tragen: Als Ort einer Dienstleistung gilt grundsätzlich und immer dann, wenn keine der anderen Bestimmungen des Art. 14 aMWSTG anwendbar ist, der Ort, an dem der Dienstleistende seinen Geschäftssitz oder eine Betriebsstätte hat, von wo aus die Dienstleistung erbracht wird («Erbringerortsprinzip» als Regel; Art. 14 Abs. 1 aMWSTG). Die Abweichungen vom «Erbringerortsprinzip» ergeben sich aus Art. 14 Abs. 2 und 3 aMWSTG, in welchen der Gesetzgeber für verschiedene, im Detail umschriebene Tatbestände mit Bezug auf den Ort solcher Leistungen spezifische Regelungen vorsieht. Im vorliegenden Fall von Interesse sind dabei insbesondere Art. 14 Abs. 3 Bst. c aMWSTG (Beratung) und Art. 14 Abs. 3 Bst. d aMWSTG (Überlassung von Informationen). Da sowohl bei einer Beratung als auch bei der Überlassung von Informationen das «Empfängerortsprinzip» gilt, braucht vorliegend nicht abschliessend darüber befunden zu werden, ob die vorliegende Dienstleistung als Beratung oder Überlassung von Informationen zu qualifizieren ist, da jedenfalls eine der beiden spezifischen Regelungen gemäss Art. 14 Abs. 3 aMWSTG Anwendung findet.

**3.3** Insgesamt ist die vorliegend erbrachte telefonische Lebensberatungsdienstleistung der Einzelunternehmung zuzuordnen; diese gilt als Leistungserbringerin (sowohl nach Art. 20 Abs. 1 MWSTG als auch gemäss Art. 20 Abs. 2 MWSTG). Die Regeln über die indirekte Stellvertretung kommen vorliegend nicht in Betracht, weshalb die Beschwerdeführerin weder Leistungserbringerin noch Leistungsempfängerin der Lebensberatung ist. Zudem bestimmt sich der Ort der Leistung – nach neuem sowie nach altem Recht – nach dem «Empfängerortsprinzip». Somit ist auch aus diesem

Grund eine der kumulativ erforderlichen Voraussetzungen für eine Steuervergütung gemäss Art. 107 Abs. 1 Bst. b MWSTG i.V.m. Art. 151 ff. MWSTV nicht erfüllt (soweit vorliegend relevant gilt Entsprechendes auch gemäss aMWSTG, vgl. E. 2.6).

**3.4** Es mag zwar sein, dass der Beschwerdeführerin viele Umtriebe entstanden sind. Zutreffend ist auch, dass die Erhebung der Mehrwertsteuer nach dem Grundsatz der Überwälzbarkeit erfolgt. Der Vorinstanz ist jedoch beizupflichten, dass sich die Überwälzung alleine nach privatrechtlichen Vereinbarungen richtet (Art. 6 MWSTG) und aus dem Überwälzbarkeitsprinzip gegenüber dem Staat kein Anspruch des Steuerpflichtigen auf Überwälzung der Mehrwertsteuer entsteht, genauso wenig wie dieser kraft öffentlichen Rechts verpflichtet werden könnte, die Steuer zu überwälzen (ausführlich: Urteil des BVGer A-6180/2012 vom 3. September 2013 E. 2.6, mit weiteren Hinweisen). Die Einzelunternehmung hätte der Beschwerdeführerin vorliegend – mangels erfolgter Leistung – eigentlich keine Mehrwertsteuern fakturieren dürfen. Auch mittels Hinweis auf das Überwälzbarkeitsprinzip bzw. den Grundsatz der Wettbewerbsneutralität kann somit, mangels Vorliegen der einschlägigen kumulativen Voraussetzungen, keine Steuervergütung verlangt werden.

#### **4.**

**4.1** Nach dem Gesagten ist die Beschwerde vollumfänglich abzuweisen. Ausgangsgemäss sind die auf Fr. 4'250.-- festgesetzten Verfahrenskosten der Beschwerdeführerin als unterliegender Partei aufzuerlegen (Art. 63 Abs. 1 VwVG i.V.m. Art. 4 des Reglements vom 21. Februar 2008 über die Kosten und Entschädigungen vor dem Bundesverwaltungsgericht [VGKE, SR 173.320.2]). Der einbezahlte Kostenvorschuss von Fr. 4'250.-- ist zur Bezahlung der Verfahrenskosten zu verwenden.

**4.2** Eine Parteientschädigung an die unterliegende Beschwerdeführerin ist nicht zuzusprechen (Art. 64 Abs. 1 VwVG e contrario und Art. 7 Abs. 1 VGKE e contrario).

**Demnach erkennt das Bundesverwaltungsgericht:**

**1.**

Die Beschwerde wird abgewiesen.

**2.**

Die Kosten des Verfahrens werden auf Fr. 4'250.-- festgesetzt und der Beschwerdeführerin auferlegt. Der in gleicher Höhe einbezahlte Kostenvorschuss wird zur Bezahlung der Verfahrenskosten verwendet.

**3.**

Es wird keine Parteientschädigung zugesprochen.

**4.**

Dieses Urteil geht an:

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

Der vorsitzende Richter:

Die Gerichtsschreiberin:

Michael Beusch

Anna Strässle

**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 ist in einer Amtssprache abzufassen und hat die Begehren, deren Begründung mit Angabe der Beweismittel und die Unterschrift zu enthalten.

Der angefochtene Entscheid und die Beweismittel sind, soweit sie die beschwerdeführende Partei in Händen hat, beizulegen (Art. 42 BGG).

Versand: