



Abteilung I
A-5601/2019

Urteil vom 6. Mai 2020

Besetzung

Richter Daniel Riedo (Vorsitz),
Richter Raphaël Gani, Richterin Marianne Ryter,
Gerichtsschreiberin Susanne Raas.

Parteien

X. _____ AG, ...,
vertreten durch
Dr. iur. Tobias Rohner, Rechtsanwalt, ...,
Beschwerdeführerin,

gegen

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

Gegenstand

MWST; Edelmetallgeschäfte (2011 - 2014).

Sachverhalt:**A.**

Die X. _____ AG (nachfolgend: Steuerpflichtige) ist seit dem [...] im Register der mehrwertsteuerpflichtigen Personen der Eidgenössischen Steuerverwaltung (ESTV; nachfolgend auch: Vorinstanz) eingetragen. [...] Die Steuerpflichtige ist Mitglied [einer Vereinigung A. _____]. Sie ist Teil eines internationalen Konzerns.

B.

Vom 15. bis 19. Februar 2016 führte die ESTV bei der Steuerpflichtigen eine Kontrolle betreffend die Steuerperioden 2011-2014 durch. Es folgten diverse Schreiben zwischen der Steuerpflichtigen und der ESTV. Letztere erliess – offenbar am 26. Oktober 2017 – die Einschätzungsmitteilung (EM) Nr. [...] (diese ist nicht datiert), mit welcher sie, zusätzlich zu den bereits von der Steuerpflichtigen deklarierten, Mehrwertsteuern in Höhe von Fr. [...] erhob.

C.

Am 30. Oktober 2017 bestritt die Steuerpflichtige die Nachforderung und verlangte eine einsprachefähige Verfügung. Eine solche erliess die Vorinstanz am 24. September 2019. Sie korrigierte ihre ursprüngliche Nachforderung auf Fr. [...].

D.

Gegen diese Verfügung erhob die Steuerpflichtige am 8. Oktober 2019 Einsprache bei der Vorinstanz mit dem prozessualen Antrag, die Einsprache als Sprungbeschwerde ans Bundesverwaltungsgericht weiterzuleiten. Diesem Antrag kam die Vorinstanz am 24. Oktober 2019 nach.

E.

In ihrer Sprungbeschwerde beantragt die Steuerpflichtige (nachfolgend: Beschwerdeführerin), die angefochtene Verfügung vom 24. September 2019 aufzuheben und die Nachforderung auf Fr. 550.10 [recte: Fr. 559.10; s. Rz. 107 der Beschwerde] zu reduzieren.

Am 11. Dezember 2019 reichte sie ein weiteres Beweismittel ein.

F.

Die Vorinstanz beantragt in ihrer Vernehmlassung vom 6. Januar 2020, die Einsprache als Sprungbeschwerde entgegenzunehmen. Im Übrigen beantragt sie die kostenpflichtige Abweisung der Beschwerde.

G.

Die Beschwerdeführerin hält mit Stellungnahme vom 13. Januar 2020 an ihrem Standpunkt fest; die Vorinstanz bekräftigte den ihrigen mit Stellungnahme vom 23. Januar 2020.

Auf die Begründungen der Verfahrensbeteiligten und die Akten wird – soweit dies für den Entscheid wesentlich ist – in den folgenden Erwägungen eingegangen.

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

1.1 Das Bundesverwaltungsgericht beurteilt gemäss Art. 31 des Bundesgesetzes vom 17. Juni 2005 über das Bundesverwaltungsgericht (VGG, SR 173.32) Beschwerden gegen Verfügungen nach Art. 5 des Bundesgesetzes vom 20. Dezember 1968 über das Verwaltungsverfahren (VwVG, SR 172.021), sofern keine Ausnahme nach Art. 32 VGG gegeben ist. Eine solche liegt hier nicht vor. Die Vorinstanz ist eine Behörde im Sinne von Art. 33 VGG. Das Bundesverwaltungsgericht ist demnach für die Beurteilung der vorliegenden Beschwerde sachlich zuständig.

1.2 Angefochten ist vorliegend die Verfügung der Vorinstanz vom 24. September 2019 (vgl. Sachverhalt Bst. C). Diese ist einlässlich begründet und die dagegen gerichtete Einsprache vom 8. Oktober 2019 (Sachverhalt Bst. D) wurde – auf Antrag der Einsprecherin bzw. Beschwerdeführerin – als Sprungbeschwerde (nachfolgend: Beschwerde) im Sinne von Art. 83 Abs. 4 des Bundesgesetzes vom 12. Juni 2009 über die Mehrwertsteuer (MWSTG, SR 641.20) an das Bundesverwaltungsgericht weitergeleitet (vgl. Sachverhalt Bst. D). Letzteres ist somit für die Beurteilung der vorliegenden Beschwerde auch funktionell zuständig (vgl. statt vieler: Urteile des BVGer A-5368/2018 vom 23. Juli 2019 E. 1.2, A-5044/2017 vom 23. November 2018 E. 1.2 f., A-3678/2016 vom 6. August 2018 E. 1.2.2 f.).

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

1.4 Die Beschwerdeführerin ist Adressatin der angefochtenen Verfügung und von dieser betroffen. Sie ist damit zur Beschwerdeerhebung berechtigt (Art. 48 Abs. 1 VwVG). Auf die im Übrigen form- und fristgerecht eingereichte Beschwerde (Art. 50 Abs. 1 und 52 Abs. 1 VwVG) ist einzutreten.

1.5 Im Beschwerdeverfahren gilt der Grundsatz der Rechtsanwendung von Amtes wegen. Das Bundesverwaltungsgericht ist verpflichtet, auf den unter Mitwirkung der Verfahrensbeteiligten festgestellten Sachverhalt die richtigen Rechtsnormen und damit jenen Rechtssatz anzuwenden, den es als den zutreffenden erachtet, und ihm jene Auslegung zu geben, von der es überzeugt ist (BGE 119 V 347 E. 1a; ANDRÉ MOSER/MICHAEL BEUSCH/LORENZ KNEUBÜHLER, *Prozessieren vor dem Bundesverwaltungsgericht*, 2013, Rz. 1.54; PIERRE MOOR/ETIENNE POLTIER, *Droit administratif*, Bd. II, 3. Aufl. 2011, Ziff. 2.2.6.5). Aus der Rechtsanwendung von Amtes wegen folgt, dass das Bundesverwaltungsgericht als Beschwerdeinstanz nicht an die rechtliche Begründung der Begehren gebunden ist (vgl. Art. 62 Abs. 4 VwVG). Es kann eine Beschwerde auch aus anderen als den geltend gemachten Gründen (allenfalls auch nur teilweise) gutheissen oder den angefochtenen Entscheid im Ergebnis mit einer von derjenigen der Vorinstanz abweichenden Begründung bestätigen (sog. Motivsubstitution; vgl. BGE 140 II 353 E. 3.1, 132 II 257 E. 2.5; BVGE 2007/41 E. 2; Urteile des BVGer A-5892/2018 vom 4. Juli 2019 E. 1.5.1, A-3061/2018 vom 4. Juni 2019 [in BVGE 2019 III/1 nicht publizierte] E. 2.2, A-3821/2017 vom 24. April 2019 E. 1.3).

1.6 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).

1.7

1.7.1 In Anwendung von Art. 65 Abs. 3 MWSTG ist die ESTV gehalten, alle Praxisfestlegungen ohne zeitlichen Verzug zu veröffentlichen. Die von den Verwaltungsbehörden veröffentlichten Broschüren, Kreisschreiben und Merkblätter stellen lediglich Verwaltungsverordnungen dar, das heisst generelle Dienstanweisungen, die sich an nachgeordnete Behörden oder Personen wenden und worin die Verwaltungen ihre Sichtweise darlegen. Sie dienen der Sicherstellung einer einheitlichen, gleichmässigen und sachrichtigen Praxis des Gesetzesvollzugs (BVGE 2010/33 E. 3.3.1; MARTIN KOCHER, in: Zweifel/Beusch/Glauser/Robinson [Hrsg.], *Kommentar zum schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer*, 2015 [nachfolgend: MWSTG-Kommentar], Art. 65 N. 31; MICHAEL BEUSCH, Was Kreisschreiben dürfen und was nicht, in: *Der Schweizer Treuhänder* 2005, S. 613 ff.). Als solche sind sie für die als eigentliche Adressaten figurierenden Verwaltungsbehörden verbindlich, wenn sie nicht

klarerweise einen verfassungs- oder gesetzeswidrigen Inhalt aufweisen (Urteile des BVGer A-2204/2018 vom 16. Dezember 2019 E. 3.2, A-6253/2018 vom 10. Dezember 2019 E. 2.6.1; MICHAEL BEUSCH, in: Zweifel/Beusch [Hrsg.], Kommentar zum schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer [DBG], 3. Aufl. 2017, Art. 102 N. 15 ff.).

1.7.2 Nicht verbindlich sind Verwaltungsverordnungen, welche keine von der gesetzlichen Ordnung abweichenden Bestimmungen enthalten dürfen, dagegen für die Justizbehörden, deren Aufgabe es ist, die Einhaltung von Verfassung und Gesetz im Einzelfall zu überprüfen (vgl. MOSER/BEUSCH/KNEUBÜHLER, a.a.O., Rz. 2.173 f.). Die Gerichtsbehörden sollen Verwaltungsverordnungen bei ihrer Entscheidung allerdings mitberücksichtigen, sofern diese eine dem Einzelfall angepasste und gerecht werdende Auslegung der anwendbaren gesetzlichen Bestimmungen zulassen. Dies gilt umso mehr, als es nicht Aufgabe der Gerichte ist, als Zweitinterpreten des der Verwaltungsverordnung zugrunde liegenden Erlasses eigene Zweckmässigkeitsüberlegungen an die Stelle des Vollzugskonzepts der zuständigen Behörde zu setzen (vgl. BGE 126 II 275 E. 4c; BVGE 2010/33 E. 3.3.1, 2007/41 E. 3.3). Von selbst versteht sich angesichts der herausragenden Bedeutung, welche dem Legalitätsprinzip im Schweizer Steuerrecht zukommt, dass eine Verwaltungsverordnung oder gar eine bloss nicht schriftlich festgehaltene Praxis unter keinen Umständen alleinige Grundlage für die wie auch immer ausgestaltete steuerliche Erfassung eines Sachverhalts darstellen kann (vgl. BGE 131 II 1 E. 4.1; BVGE 2010/33 E. 3.3.1, 2007/41 E. 4.1, Urteile des BVGer A-2204/2018 vom 16. Dezember 2019 E. 3.2, A-6253/2018 vom 10. Dezember 2019 E. 2.6.2).

1.8

1.8.1 Der vorliegend umstrittene Sachverhalt betrifft die Steuerperioden 2011 bis 2014. Damit kommen das am 1. Januar 2010 in Kraft getretene MWSTG und die dazugehörige Mehrwertsteuerverordnung vom 27. November 2009 (MWSTV, SR 641.201) zur Anwendung (Art. 112 Abs. 1 MWSTG e contrario).

1.8.2 Wird im Folgenden auch auf die Rechtsprechung zum früheren Bundesgesetz vom 2. September 1999 über die Mehrwertsteuer (aMWSTG; AS 2000 1300) verwiesen, liegt der Grund darin, dass diese im vorliegenden Fall – da die gesetzlichen Vorschriften soweit hier interessierend inhaltlich nicht geändert wurden – auch für das MWSTG übernommen werden kann.

2.

2.1 Der Bund erhebt eine allgemeine Verbrauchssteuer nach dem System der Netto-Allphasensteuer mit Vorsteuerabzug (Mehrwertsteuer; Art. 130 der Bundesverfassung der Schweizerischen Eidgenossenschaft vom 18. April 1999 [BV, SR 101]; Art. 1 Abs. 1 MWSTG).

2.2

2.2.1 Art. 18 Abs. 1 MWSTG sieht vor, dass der *Inlandsteuer* die im Inland durch steuerpflichtige Personen gegen Entgelt erbrachten Leistungen unterliegen. Diese sind steuerbar, soweit das MWSTG keine Ausnahme vorsieht. Damit eine steuerbare Leistung vorliegt, muss sie im Austausch mit einem Entgelt erfolgen (sog. «Leistungsverhältnis»). Die Entgeltlichkeit stellt – vom hier nicht einschlägigen Eigenverbrauch abgesehen – ein unabdingbares Tatbestandsmerkmal einer mehrwertsteuerlichen Leistung dar. Besteht zwischen Leistungserbringer und -empfänger kein solches Austauschverhältnis, ist die Aktivität mehrwertsteuerlich irrelevant (vgl. BGE 144 II 412 E. 2.1; vgl. BVGE 2019 III/1 E. 3.1; Urteile des BVGer A-5934/2018 und A-5937/2018 vom 4. Februar 2020 E. 2.2, A-2786/2017 vom 28. Februar 2019 E. 2.1.1, A-2798/2016 vom 30. Mai 2017 E. 3.5). Das Steuerobjekt der Inlandsteuer weist somit folgende Voraussetzungen auf:

- Inland
- steuerpflichtige Personen
- Leistungsverhältnis (dazu E. 2.2.2 ff.):
 - Leistung (E. 2.2.2)
 - Erwartung eines Entgelts (E. 2.2.3)
 - Zusammenhang zwischen Leistung und Entgelt (E. 2.2.4)

Fehlt eine dieser Voraussetzungen, besteht in Bezug auf die Inlandsteuer kein Steuerobjekt und der Vorgang steht ausserhalb des Geltungsbereichs der (schweizerischen) Mehrwertsteuer (Urteile des BVGer A-2798/2016 vom 30. Mai 2017 E. 3.2; vgl. zum Ganzen auch SONJA BOSSART/DIEGO CLAVADETSCHER, in: MWSTG-Kommentar, Art. 18 N. 1 ff.).

2.2.2 Als Leistung im mehrwertsteuerlichen Sinn gilt gemäss Art. 3 Bst. c MWSTG die Einräumung eines verbrauchsfähigen wirtschaftlichen Wertes

an eine Drittperson in Erwartung eines Entgelts, auch wenn sie von Gesetzes wegen oder aufgrund behördlicher Anordnung erfolgt. Der Begriff der 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; BVGE 2019 III/1 E. 3.1, 3.3 und 3.3.2; Urteile des BVGer A-5934/2018 und A-5937/2018 vom 4. Februar 2020 E. 2.2.1, A-2786/2017 vom 28. Februar 2019 E. 2.1.2, A-6381/2015 vom 5. August 2016 E. 2.1.1).

Der Begriff der Lieferung ist im schweizerischen Mehrwertsteuerrecht sehr umfassend geregelt. Er beinhaltet neben dem Verschaffen der Befähigung, im eigenen Namen über einen Gegenstand wirtschaftlich zu verfügen (Art. 3 Bst. d Ziff. 1 MWSTG) auch das Abliefern eines Gegenstandes, an dem Arbeiten besorgt worden sind, auch wenn dieser Gegenstand dadurch nicht verändert, sondern bloss geprüft, geeicht, reguliert, in der Funktion kontrolliert oder in anderer Weise behandelt worden ist (Art. 3 Bst. d Ziff. 2 MWSTG), und das Überlassen eines Gegenstandes zum Gebrauch oder zur Nutzung (Art. 3 Bst. d Ziff. 3 MWSTG). Nicht notwendig, unter Umständen aber auch nicht ausreichend ist demnach, dass das Eigentum am Gegenstand verschafft wird (BVGE 2019 III/1 E. 3.1.1; vgl. BOSSART/CLAVADETSCHER, in: MWSTG-Kommentar, Art. 3 N. 57, 61, 90).

Ob eine Leistung vorliegt, beurteilt sich aus der Sicht des Leistungserbringers (Urteil des BVGer A-5934/2018 und A-5937/2018 vom 4. Februar 2020 E. 2.2.1; BOSSART/CLAVADETSCHER, in: MWSTG-Kommentar, Art. 18 N. 19 f. und 45 m.H.).

2.2.3 Entgelt wird gemäss Art. 3 Bst. f MWSTG definiert als Vermögenswert, den der Empfänger bzw. die Empfängerin oder an seiner bzw. ihrer Stelle eine Drittperson für den Erhalt einer Leistung aufwendet (Urteil des BVGer A-5934/2018 und A-5937/2018 vom 4. Februar 2020 E. 2.2.2). Ob ein Entgelt vorliegt, bestimmt sich aus der Sicht des Leistungsempfängers (BOSSART/CLAVADETSCHER, in: MWSTG-Kommentar, Art. 18 N. 19 und 78). Art. 3 Bst. f MWSTG befasst sich mit der qualitativen Seite des Entgelts. Die quantitative Definition ist in Art. 24 MWSTG geregelt (Urteil des BVGer A-2786/2017 vom 28. Februar 2019 E. 2.1.3; FELIX GEIGER, in: Geiger/Schluckebier [Hrsg.], Kommentar MWSTG, 2. Aufl. 2019 [nachfolgend: Kommentar MWSTG], Art. 3 MWSTG N. 40 f.; zum Entgelt als Bemessungsgrundlage s. E. 2.2.5).

2.2.4 Die Annahme eines mehrwertsteuerlichen Leistungsverhältnisses setzt voraus, dass zwischen Leistung und Entgelt eine «innere wirtschaftliche Verknüpfung» gegeben ist (statt vieler: BGE 141 II 182 E. 3.3, 140 II 80 E. 2.1). Sodann hat die Beurteilung, ob ein Leistungsverhältnis besteht, in erster Linie nach wirtschaftlichen, tatsächlichen Kriterien zu erfolgen (sog. «wirtschaftliche Betrachtungsweise»). Die zivil- bzw. vertragsrechtliche Sicht ist nicht entscheidend, hat aber immerhin Indizwirkung. Für die Annahme eines Leistungsverhältnisses ist damit nicht von Bedeutung, ob die Leistung oder das Entgelt (oder beide) mit oder ohne rechtliche (vertragliche) Verpflichtung erbracht werden. Vielmehr genügt eine wirtschaftliche Verknüpfung zwischen Leistung und Entgelt, wobei diese (zumindest) aus Sicht des Leistungsempfängers bejaht werden können muss (BVGE 2019 III/1 3.2; Urteile des BVGer A-5934/2018 und A-5937/2018 vom 4. Februar 2020 2.2.3, A-2786/2017 vom 28. Februar 2019 E. 2.1.4 f., A-2798/2016 vom 30. Mai 2017 E. 3.5; vgl. BOSSART/CLAVADETSCHER, in: MWSTG-Kommentar, Art. 18 N. 14-16, 19 und 78; GEIGER, in: Kommentar MWSTG, Art. 18 MWSTG N. 2, je m.w.Hw.).

2.2.5 Dem Entgelt kommt bei der Mehrwertsteuer insofern eine doppelte Funktion zu, als es einerseits Tatbestandsmerkmal des Leistungsverhältnisses ist (E. 2.2.1 und 2.2.3), es andererseits aber auch als Bemessungsgrundlage für die Höhe der Mehrwertsteuer dient (Art. 24 MWSTG). Demnach wird die Steuer vom tatsächlich empfangenen Entgelt berechnet, wobei dazu der Ersatz aller Kosten gehört, selbst wenn diese gesondert in Rechnung gestellt werden. Auch die von der steuerpflichtigen Person geschuldeten öffentlich-rechtlichen Abgaben gehören dazu (Art. 24 Abs. 1 MWSTG). Sonderbestimmungen gelten unter anderem bei Austauschreparaturen. Bei solchen umfasst das Entgelt lediglich den Werklohn für die ausgeführte Arbeit (Art. 24 Abs. 4 MWSTG).

2.3 Neben der genannten Inlandsteuer (E. 2.2) erhebt der Bund auch eine *Einfuhrsteuer*, nämlich eine Mehrwertsteuer insbesondere auf der Einfuhr von Gegenständen (Art. 1 Abs. 1 i.V.m. Abs. 2 Bst. c und Art. 52 Abs. 1 Bst. a MWSTG). Diese richtet sich nach den Art. 50 ff. MWSTG bzw. der Zollgesetzgebung. Bei dieser Steuerart ist ein Leistungsverhältnis nicht Tatbestandselement (BOSSART/CLAVADETSCHER, in: MWSTG-Kommentar, Art. 18 N. 1).

2.4 Auf die *Bezugsteuer* (Art. 1 Abs. 2 Bst. b i.V.m. Art. 45 ff. MWSTG) ist hier nicht einzugehen.

2.5

2.5.1 Art. 107 Abs. 2 MWSTG ermächtigt den Bundesrat über die Besteuerung der Umsätze und der Einfuhr von Münz- und Feingold vom MWSTG abweichende Bestimmungen zu erlassen. Der Bund hat davon in Art. 44, Art. 61 und Art. 113 Bst. g MWSTV Gebrauch gemacht. Die Vorschriften dienen in erster Linie wirtschaftspolitischen Zwecken, nämlich dem Erhalt der Wettbewerbsfähigkeit der schweizerischen Edelmetallgiessereien (GEIGER, in: Kommentar MWSTG, Art. 107 MWSTG N. 31; BÉATRICE BLUM, in: MWSTG-Kommentar, Art. 107 N. 68 und 74). Demnach sind Umsätze auf staatlich geprägten Goldmünzen der Zolltarifnummern 7118.9010 und 9705.0000 sowie Gold in näher definierter Form von der Steuer befreit (Art. 44 MWSTV).

2.5.2 Diese Bestimmungen gelten – abgesehen von dort ebenfalls genannten, näher beschriebenen, Gold enthaltenden Legierungen (Art. 44 Abs. 2 MWSTV) – nicht für andere Edelmetalle (vgl. MWST-Branchen-Info 14 «Finanzbereich» [nachfolgend: MBI 14], Ziff. 2.2 betr. Bezugssteuer [sämtliche Ausführungen im Folgenden beziehen sich sowohl auf die damals als auch die heute geltende Fassung der Publikationen der ESTV]).

2.5.3 In Bezug auf (Edel-)Metallkonten macht die ESTV in ihren Merkblättern folgende Ausführungen:

Ziff. 5.9.3.2 der MBI 14 befasst sich mit Umsätzen im Zusammenhang mit Edelmetallkonten und lautet:

Auf einem Edelmetallkonto werden die Wertrechte an bestimmten Edelmetallen geführt, für die der Kontoinhaber lediglich einen (obligatorischen) Lieferanspruch auf die auf dem Konto gutgeschriebene Menge an Edelmetall hat.

Eine Gutschrift auf einem Edelmetallkonto erfolgt durch einen Austausch eines gesetzlichen Zahlungsmittels gegen eine bestimmte Anzahl an Edelmetalleinheiten, die dem Kontoinhaber nicht physisch, sondern nur als Bestand auf seinem Edelmetallkonto gutgeschrieben werden.

[...]

Weiter werden Edelmetalle in Ziff. 6.2.5 («Treuhandgeschäfte») der MBI 14 erwähnt und zwar im Leistungskatalog unter «Spezielle Dienstleistungen und Lieferungen von Gegenständen» (Ziff. 6.2). Darauf ist hier nicht weiter einzugehen.

Unter Ziff. 6.3 («Gold und andere Edelmetalle [inkl. Handel]») werden diverse Leistungen im Zusammenhang mit Edelmetallen aufgeführt, auf die jedoch vorliegend ebenfalls nicht einzugehen ist.

Schliesslich findet sich in Ziff. 6.6, in welcher Begriffe definiert werden, folgende Beschreibung des Metallkontos (eine ähnliche Definition findet sich in SALOME ZIMMERMANN, Die Sammelverwahrung von Edelmetallen, 1981, S. 22 und 26):

Ein von der Bank geführtes Edelmetallkonto, das dem Kontoinhaber einen (obligatorischen) Lieferanspruch auf eine bestimmte Edelmetallmenge oder eine bestimmte Anzahl Edelmetallmünzen, jedoch im Zeitpunkt der Gutschrift noch keinen (dinglichen) Eigentumsanspruch verschafft.

Im MWST-Info 04 «Steuerobjekt» (nachfolgend: MI 04) findet sich unter Ziff. 8.10.3 folgende Definition des Edelmetallkontos:

Ein Edelmetallkonto, das von einer Bank oder einer Scheideanstalt geführt wird, verschafft dem Kontoinhaber einen (obligatorischen) Lieferanspruch auf eine bestimmte Edelmetallmenge, d. h. ein Recht auf einen späteren Bezug. Im Zeitpunkt der Gutschrift auf dem Konto besteht jedoch noch kein (dinglicher) Eigentumsanspruch am Edelmetall. Die Übertragung der Rechte von einem Edelmetallkonto auf ein anderes sowie die Kontoführung und die Abwicklung der Transaktion durch die Bank sind von der Steuer ausgenommen. Verlangt der Kontoinhaber die Herausgabe des Edelmetalls, findet zu diesem Zeitpunkt eine Leistung statt.

2.5.4 Das Industriekonto wird in Ziff. 8.10.4 der MI 04 folgendermassen definiert:

Beim sog. Industriekonto wird dem Kunden nach der Wiedergewinnung jene Menge Gold gutgeschrieben, die er zu einem früheren Zeitpunkt als Altgold eingeliefert hat. Bei der Lieferung von Altgold und dem Ausscheiden des Goldes wird von einer Umtausch-Werklieferung nach Artikel 24 Absatz 4 MWSTG ausgegangen.

Die Scheideanstalt bewahrt das Gold für jeden Kunden gesondert auf (Industriekonto). Eine dafür dem Kunden in Rechnung gestellte Gebühr unterliegt der MWST zum Normalsatz.

Die Vorinstanz hat zur Frage, wer zur Führung eines Industriekontos berechtigt ist, Kriterien aufgestellt und diese der A. _____ mitgeteilt.

3.

3.1 Im vorliegenden Verfahren geht es um die Frage, ob verschiedene Geschäfte, welche die Beschwerdeführerin tätigt und die einen Zusammenhang mit Edelmetallen aufweisen, mehrwertsteuerpflichtige Leistungen sind oder nicht. Hier sind die verschiedenen Geschäfte, welche die Beschwerdeführerin durchführt, kurz darzustellen, bevor auf die Standpunkte der Parteien dazu und die sachverhaltliche Ausgangslage einzugehen ist. Bei dieser Darstellung wird mangels konkreter Ausführungen der Vorinstanz dazu im Wesentlichen auf jene der Beschwerdeführerin abgestellt, zumal deren Darstellung von der Vorinstanz nicht bestritten wird und sich Beispiele von entsprechenden Bescheinigungen an Kunden der Beschwerdeführerin in den Akten befinden. Für die bei der Beschwerdeführerin geführten Konten, zu denen Art und Gewicht der Edelmetalle notiert werden, wird im Folgenden der allgemeine Begriff «Konto» verwendet.

3.1.1 Ein- und Auslieferungsgeschäfte mit feststellbaren Mengen an Edelmetallen (mit Gold)

Die Uhrenindustrie oder ein Goldschmied beliefert die Beschwerdeführerin mit Industrie- oder Edelmetallabfällen. Letztere notiert pro Kunde, wieviel Gramm Edelmetall der Kunde ihr übergeben hat, ohne dafür eine Gutschrift auszustellen oder den Wert des Edelmetalls zu nennen. Die eingelieferten Metalle werden von der Beschwerdeführerin an Gruppengesellschaften oder Dritte zur Raffination übertragen. Die raffinierte Menge Feinedelmetall kann der Kunde nun bei der Beschwerdeführerin für die Bestellung von neuen Halbfabrikaten nutzen – wobei die Fabrikation in der Regel nicht durch die Beschwerdeführerin selbst erfolgt – oder je nach Auftrag wiederum bei der Beschwerdeführerin zwischenlagern. Halbfabrikate werden auf Bestellung produziert. Nach diesem Produktionsschritt werden die Edelmetalle durch die Beschwerdeführerin an den Kunden geliefert, wobei der Wert der Edelmetalle nicht in Rechnung gestellt wird. Die Beschwerdeführerin stellt lediglich den Werklohn mit Mehrwertsteuer in Rechnung.

Kann nur vermutet werden, wie gross der Anteil an Edelmetallen in den Abfällen ist, wird dem Kunden zunächst die vermutete Menge gutgeschrieben und nach der Raffination diese Menge korrigiert.

Auf dem Metallwert hat die Beschwerdeführerin bei solchen Lieferungen an den Kunden jeweils keine Mehrwertsteuer abgerechnet, da – so die Beschwerdeführerin – der Kunde Eigentümer geblieben ist.

3.1.2 Ein- und Auslieferungsgeschäfte mit nicht feststellbaren Mengen an Edelmetallen (mit Gold)

Lässt sich der Anteil an Edelmetallen gar nicht feststellen, wird nur die Art der eingelieferten Ware bestätigt. Nach der Raffination kann der Kunde die zurückgewonnenen Edelmetalle für die Bestellung von neuen Halbfabrikaten nutzen oder zwischenlagern. Die Bestellung erfolgt dabei bei der Beschwerdeführerin, welche die Fabrikation in der Regel durch Gruppen- oder Drittgesellschaften ausführen lässt. Der Wert der Edelmetalle wird dem Kunden von der Beschwerdeführerin nicht in Rechnung gestellt. Lediglich die Raffination bzw. falls anschliessend eine Produktion und Lieferung an den Kunden erfolgt, jene Leistungen (Raffination und Produktion) werden mit Mehrwertsteuer in Rechnung gestellt.

3.1.3 Reine Auslieferungsgeschäfte mit von der Mehrwertsteuer befreiten Edelmetallen

3.1.3.1 Auf Umsätzen der Beschwerdeführerin, welche gemäss Art. 44 MWSTV von der Steuer befreit sind, wird keine Mehrwertsteuer erhoben.

3.1.3.2 Bestellt jedoch beispielsweise ein Goldschmied Gold in nicht mehrwertsteuerbefreiter Form, stellt die Beschwerdeführerin das Gold mit Mehrwertsteuer in Rechnung, es sei denn, dass der Goldschmied das Gold zuvor in Form von Goldabfällen der Beschwerdeführerin zur Raffination überlassen hat (dieses letztere Vorgehen entspricht nach Auffassung des Bundesverwaltungsgerichts jenem in den in E. 3.1.1 f. aufgeführten Beispielen).

3.1.4 Reine Auslieferungsgeschäfte mit von der Mehrwertsteuer erfassten Edelmetallen

Bei Lieferungen von Edelmetall durch die Beschwerdeführerin an Kunden, die nicht zuvor ihr Konto mit Edelmetallabfällen geäuft haben, wird die Mehrwertsteuer (auch) auf dem Materialwert in Rechnung gestellt; dies auch, wenn die Kunden das Metall nicht sofort erhalten, sondern zuerst ihrem Konto gutgeschrieben haben wollen. Wird dann solches, dem Konto gutgeschriebenes Edelmetall anschliessend zur Herstellung von Produkten verwendet, reduziert sich das Gewichtskonto. Auf den Produktionskosten, welche dem Kunden in Rechnung gestellt werden, wird nun ebenfalls die Mehrwertsteuer erhoben.

Wird sofort verarbeitetes Edelmetall bestellt, wird die Mehrwertsteuer in einer Rechnung sowohl auf dem Materialwert als auch den Produktionskosten in Rechnung gestellt. Allenfalls wird der Materialwert auf der Rechnung dabei nicht gesondert ausgewiesen.

3.1.5 Kunden kaufen Edelmetalle zur Absicherung

Auch in diesen Fällen wird der Wert des Edelmetalls durch die Beschwerdeführerin mit Mehrwertsteuer in Rechnung gestellt. Bestellt der Kunde später Halbfabrikate aus diesen Edelmetallen, werden nur noch die Produktionskosten mit Mehrwertsteuer in Rechnung gestellt.

Bestellt der Kunde von der Mehrwertsteuer befreites Gold (Art. 44 MWSTV), wird dieses ohne Mehrwertsteuer seinem Konto gutgeschrieben. Möchte er dieses später in nicht mehrwertsteuerbefreiter Form beziehen, werden ihm der Materialwert mit Mehrwertsteuer in Rechnung gestellt sowie die Produktionskosten ebenfalls mit Mehrwertsteuer. Die Beschwerdeführerin tut dies, indem sie Materialwert und Produktionskosten mit Mehrwertsteuer in Rechnung stellt, dann aber den (bereits bezahlten) Materialwert von der Rechnung abzieht (und die Mehrwertsteuer darauf belässt).

3.1.6 Buchmässige Übertragung von Edelmetall durch die Kunden

3.1.6.1 Im Bereich des Edelmetallhandels, der -raffination und der -produktion besteht – gemäss der Beschwerdeführerin – ein gut funktionierendes Netzwerk von Marktteilnehmern. Innerhalb dieses Netzwerks werden Edelmetalle eingeliefert und in Buchform transferiert. Zu diesem Zweck führen die Marktteilnehmer gegenseitig Konten mit Gewichtsguthaben. Dies funktioniert wie folgt: Ein Konkurrent beliefert die Beschwerdeführerin z.B. mit 1 kg Rhodium zur Einlagerung und späteren Produktion. Das Eigentum soll beim Konkurrenten bleiben. Die Beschwerdeführerin führt ein Konto und schreibt dem Konkurrenten 1 kg Rhodium gut, was nichts Anderes bedeutet, als dass die Beschwerdeführerin gegenüber dem Konkurrenten bestätigt, dass dieser 1 kg Rhodium geliefert hat. Der Konkurrent hat also gegenüber der Beschwerdeführerin einen jederzeit realisierbaren obligatorischen und dinglichen Anspruch auf Herausgabe der ihm gutgeschriebenen Menge von 1 kg Rhodium. Der Konkurrent bestellt nun bei der Beschwerdeführerin 400 g Rhodium in Form von hauchdünnen Folien und weist die Beschwerdeführerin an, die 400 g Rhodium von seinem Bestand zu nehmen bzw. seinem Konto zu belasten. Schliesslich werden die 400 g Rhodium in die gewünschte Form gebracht und dem Konkurrenten zugestellt.

Buchmässig reduziert sich das Guthaben des Konkurrenten gegenüber der Beschwerdeführerin um 400 g, weil der obligatorische und dingliche Lieferanspruch des Konkurrenten gegenüber der Beschwerdeführerin im Umfang von 400 g Rhodium als erfüllt angesehen wird. Die Beschwerdeführerin stellt gegenüber dem Konkurrenten lediglich die Produktionskosten für die Herstellung der Folien mit Mehrwertsteuer in Rechnung.

3.1.6.2 Die Transaktion kann aber auch wie folgt aussehen: Die Beschwerdeführerin liefert z.B. 1'000 kg Silber an eine im Ausland ansässige Gruppengesellschaft. Letztere schreibt dem Konto der Beschwerdeführerin die entsprechende Menge gut. Die Beschwerdeführerin weist die Gruppengesellschaft an, 800 kg Silber an eine Konkurrentin zu übertagen, welche wiederum ein Konto bei der Gruppengesellschaft hat. Die Gutschriften bzw. Belastungen auf den Konten erfolgen in Gewichten (nicht in Franken). Die Konkurrentin produziert schliesslich für die Beschwerdeführerin und verwendet hierfür die 800 kg Silber, welche nach wie vor der Beschwerdeführerin gehören. Die Konkurrentin stellt lediglich für die Arbeitstätigkeit Rechnung.

Die Gutschrift auf einem Konto – so die Beschwerdeführerin – setze zwingend voraus, dass das physische Edelmetall eingeliefert worden sei. Ein negativer Gewichtswert sei folglich ausgeschlossen. Die Tatsache, dass die «[Geschäftsbedingungen]» auch Minusbestände regelten, sei lediglich eine Frage des Timings. Wenn ein Kunde Abfälle beistelle, könne die Edelmetallmenge bereits notiert werden, sofern bekannt sei, wieviel Feinmetall genau enthalten sei. Da sie (die Beschwerdeführerin) die Notierung aber erst nach Abschluss der Raffination mache, könne es sein, dass der Kunde zwischenzeitlich ins Minus gerate, da die Rechnung der Halbzeuglieferung vor Abschluss der Raffination gestellt werde. Ebenso sei zwingend, dass der Einlieferer das Eigentum am Edelmetall behalte, was auch in den Allgemeinen Geschäftsbedingungen der Beschwerdeführerin klar zum Ausdruck komme.

3.2 Die Vorinstanz konzentriert sich nun vor allem auf die Frage, ob die Beschwerdeführerin zur Führung von Industriekonten (E. 2.5.4) berechtigt sei, wobei sie diese Frage verneint. Die Beschwerdeführerin setzt demgegenüber aus systematischer Sicht bereits vorher an und macht geltend, es liege in Bezug auf die Edelmetalle selbst – mit Ausnahme jener Geschäfte, in denen Edelmetalle ge- bzw. verkauft würden (obige Beispiele E. 3.1.3,

3.1.4 und 3.1.5) – gar kein Leistungsaustausch vor, weil kein Entgelt erwartet und erst recht nicht entrichtet werde; mithin erübrige sich in jenen Fällen die Frage nach der Berechtigung, Industriekonten zu führen.

3.3

3.3.1 Der Beschwerdeführerin ist zuzustimmen, dass mehrwertsteuerpflichtige Leistungen nur dann angenommen werden können, wenn der Leistung ein Entgelt gegenübersteht und zwischen Leistung und Entgelt der erforderliche Zusammenhang besteht (E. 2.2.1-2.2.4). Weiter ist das geleistete Entgelt auch Bemessungsgrundlage für die Mehrwertsteuer (E. 2.2.5). Daher ist im Folgenden zuerst darauf einzugehen, ob in Bezug auf die einzelnen Geschäfte ein entsprechender Leistungsaustausch vorliegt oder nicht, und, wenn ein solcher bejaht wird, auf welchem Entgelt die Mehrwertsteuer zu erheben ist (dazu E. 3.4 ff.). Hier ist darauf hinzuweisen, dass sich die Vorinstanz mit diesem Argument der Beschwerdeführerin nicht weiter auseinandersetzt, sondern sofort auf ihre Praxis bezüglich Industrie- und Metallkonten verweist, feststellt, dass die Beschwerdeführerin nicht zur Führung von Industriekonten berechtigt sei, und daran festhält, dass somit der Wert der Edelmetalle zur Bemessungsgrundlage gehöre.

3.3.2 Unerheblich ist, ob es sich bei der Beschwerdeführerin um eine Handels- bzw. Verkaufsgesellschaft handelt. Zu beurteilen sind nämlich die konkreten Leistungen. Der Zweck der Gesellschaft kann dabei einen Hinweis auf die Art der Leistung geben – so darf in der Regel davon ausgegangen werden, dass eine Gesellschaft keine zweckwidrigen Leistungen erbringt –, ist aber für die Frage nach der mehrwertsteuerrechtlichen Qualifikation einer Leistung letztlich nicht entscheidend.

3.3.3 Unbestritten ist vorliegend, dass Geschäfte mit Feingold oder Goldlegierungen, die den Vorgaben von Art. 44 MWSTV entsprechen, von der Steuer befreit sind (E. 2.5.1 f.; Konstellation in E. 3.1.3.1).

3.3.4 Ebenfalls unbestritten ist, dass der Verkauf von Edelmetall, welches nicht unter Art. 44 MWSTV fällt, steuerbar ist (Konstellationen in E. 3.1.3.2 und E. 3.1.4, teilweise E. 3.1.5). Es wird von der Vorinstanz auch nirgends vorgebracht, dass die Beschwerdeführerin Umsätze, bei denen auch die Beschwerdeführerin von einem Verkauf des Edelmetalls ausgeht, nicht versteuert hätte.

3.4 Im Folgenden zu beurteilen sind damit noch Fallkonstellationen, in denen ein Kunde der Beschwerdeführerin Abfälle überlässt, in denen Edelmetall enthalten ist (E. 3.1.1, 3.1.2; dazu E. 3.5), bzw. Konstellationen, in denen ein Kunde «hinterlegtes» Edelmetall verarbeitet haben möchte, allenfalls über die (buchmässige) Weiterleitung an eine Drittperson (E. 3.1.6.1 f.; dazu E. 3.6), sowie auf die Weiterverarbeitung zuvor gekauften Edelmetalls (E. 3.1.5; dazu E. 3.7).

3.5 Zunächst wird auf die in E. 3.1.1. und E. 3.1.2 beschriebenen Konstellationen eingegangen.

3.5.1 Die Beschwerdeführerin verarbeitet die Abfälle, die ihr von den Kunden übergeben werden, in der Regel nicht selber, sondern sie gibt sie an (Gruppen-)Unternehmen im In- und Ausland weiter, wo diese Abfälle aufbereitet und in die vom Kunden gewünschte Form gebracht werden (zum Umstand, dass die Beschwerdeführerin die Abfälle in der Regel nicht selber verarbeitet: E. 3.5.8). Diese neuen Produkte, welche die vom Kunden bestimmte und seinem Konto belastete Menge des Edelmetalls enthalten, werden nun der Beschwerdeführerin übergeben und von dieser dem Kunden in eigenem Namen geliefert. Die Beschwerdeführerin berechnet dem Kunden nur den Aufwand für die Aufbereitung des Materials bzw. die Herstellungskosten für die neuen Produkte, nicht aber die Materialkosten selbst. Die Vorinstanz möchte demgegenüber die Mehrwertsteuer auf den Materialkosten erheben, wobei die Kosten für die Aufbereitung des Materials bzw. dessen Veredelung eine Entgeltsminderung (und kein Entgelt) darstellen würden.

3.5.2 Die Auffassung der Vorinstanz wäre nur dann sachgerecht, wenn davon ausgegangen wird, dass der Kunde in einem ersten Schritt der Beschwerdeführerin die wirtschaftliche Verfügungsmacht an den Abfällen, insbesondere dem darin enthaltenen Edelmetall, verschaffen oder ihr sonst das Edelmetall zum Gebrauch oder zur Nutzung überlassen würde (E. 2.2.2; Art. 3 Bst. d Ziff. 1 und 3 MWSTG). Hier wäre der Kunde Leistungserbringer und die Beschwerdeführerin Leistungsempfängerin. Das Leistungsverhältnis bestünde somit in der Lieferung von Edelmetall durch den Kunden gegen Entgelt an die Beschwerdeführerin. Folglich wäre das Entgelt, welches die Beschwerdeführerin dem Kunden für die Lieferung des Edelmetalls (also die Übertragung der wirtschaftlichen Verfügungsmacht am Edelmetall) leisten würde, Bemessungsgrundlage für die Mehrwertsteuer. Dass die Beschwerdeführerin ihrerseits einen Aufwand betreiben muss, um tatsächlich an das Edelmetall zu gelangen, würde insofern

zu einer Entgeltsminderung führen, als sie diesen Aufwand (nämlich die Kosten für die Aufbereitung bzw. Veredelung) vom Entgelt für die Übertragung der wirtschaftlichen Verfügungsmacht abziehen würde. Dieser Leistungsaustausch, bei dem der Kunde als Leistungserbringer zu gelten hätte und, da ein rein schweizerischer Sachverhalt vorläge, demnach auch die Mehrwertsteuer zu entrichten hätte, ist indessen vorliegend nicht zu beurteilen, da es um die von der Beschwerdeführerin erbrachten Leistungen und die darauf zu entrichtende Mehrwertsteuer geht.

Hier relevant wäre der folgende Schritt:

Die nunmehr wirtschaftlich über das Metall verfügende Beschwerdeführerin würde das aufbereitete und allenfalls verarbeitete Metall nunmehr dem Kunden übertragen, indem sie ihm darüber die wirtschaftliche Verfügungsmacht übertragen würde. Nunmehr wäre also die Beschwerdeführerin Leistungserbringerin, der Kunde Leistungsempfänger und das Leistungsverhältnis bestünde in der Übertragung der wirtschaftlichen Verfügungsmacht am (verarbeiteten) Metall gegen das vom Kunden der Beschwerdeführerin bezahlte Entgelt. Entgelt wäre, was der Kunde der Beschwerdeführerin für die Übertragung des (verarbeiteten) Materials entrichten würde. Falls es sich lediglich um das aufbereitete Material handelte, wäre dies rein der Materialwert. Sollte das Material auf Bestellung des Kunden zudem weiterbearbeitet worden sein, würde die Beschwerdeführerin ihm diese Verarbeitungskosten zusätzlich zum Materialwert in Rechnung stellen. Bemessungsgrundlage wäre wiederum das Entgelt, also der Materialwert und allenfalls zusätzlich die Verarbeitungskosten, sofern solche angefallen sind. In diesem, hier wesentlichen Leistungsaustausch ist nicht ersichtlich, worin eine Entgeltsminderung vorliegen könnte (was mit Blick auf den Verfahrensausgang aber offen bleiben kann).

Wie erwähnt, wäre diese Szenario nur denkbar, wenn in einem ersten Schritt der Kunde der Beschwerdeführerin die wirtschaftliche Verfügungsmacht am Metall übertragen und in einem zweiten Schritt die Beschwerdeführerin ihrerseits dem Kunden die wirtschaftliche Verfügungsmacht zurückübertragen würde.

Damit ist zu prüfen, ob der Kunde der Beschwerdeführerin die wirtschaftliche Verfügungsmacht am Edelmetall überträgt und ihm diese Verfügungsmacht zu einem späteren Zeitpunkt am allenfalls verarbeiteten Material von der Beschwerdeführerin zurückübertragen wird, was die Beschwerdeführerin verneint.

3.5.3

3.5.3.1 Die Vorinstanz bezieht sich auf ihre Praxis sowie [ein Dokument, in dem die Beschwerdeführerin Geschäftsbedingungen betreffend Metallkonten festhält]. In der für den vorliegenden Zeitpunkt relevanten Fassung vom 10. November 2010 steht dort:

Ziff. 1: «Der Kontoinhaber besitzt in Höhe seines Kontoguthabens nach Massgabe der folgenden Bestimmung einen Lieferanspruch auf die entsprechende Menge Edelmetall. [...]».

Ziff. 2: «[...] Mit der Auslieferung erwirbt er Eigentum am betreffenden Edelmetall. [...]».

Gemäss den Ziff. 5 und 6 ist ein Negativsaldo möglich.

3.5.3.2 Die Beschwerdeführerin macht dagegen geltend, die allgemeinen Bedingungen würden laufend angepasst und nicht immer auf ihre Website gestellt. Zudem würden diese Bedingungen nicht Vertragsbestandteil werden, ausser wenn diese den Kunden auf deren Verlangen in physischer Form zugestellt würden, was aber in der Praxis selten vorkomme. Es sei keine Klausel enthalten, wonach der Einlieferer von Edelmetallabfällen sein Eigentum daran verlieren würde. Die Beschwerdeführerin bezieht sich weiter auf Ziff. [...] der allgemeinen Bedingungen. Diese lautet:

[Die Beschwerdeführerin besitze ein Pfandrecht an allen Vermögenswerten und namentlich Edelmetallen, die sie jeweils für Rechnung des Kontoinhabers bei sich oder anderswo aufbewahre. Das Pfand diene zur Sicherung aller Forderungen der Beschwerdeführerin gegenüber den Kontoinhabern aus der Geschäftsbeziehung. Die Beschwerdeführerin könne wählen, ob sie die verpfändeten Vermögenswerte zum Tageskurs kaufe oder sie freihändig oder zwangsrechtlich verwerte, wenn der Kontoinhaber seinen Verbindlichkeiten nicht fristgerecht nachkomme. Die Beschwerdeführerin habe schliesslich das Recht, ihre Forderungen gegenüber denjenigen des Kontoinhabers auf Rückgabe von Edelmetallen unabhängig von deren Fälligkeit und Gleichartigkeit zu verrechnen.]

Gestützt darauf erklärt die Beschwerdeführerin, die Klausel, wonach ihr ein Pfandrecht an den Vermögenswerten zukomme, wäre widersprüchlich und sinnlos, wenn das Eigentum an den Edelmetallen bei der Einlieferung an sie übergegangen wäre.

3.5.4 [Diese Geschäftsbedingungen] sind sehr allgemein gehalten. Die Beschwerdeführerin tätigt jedoch – wie oben dargestellt – ganz unterschiedliche Geschäfte mit ihren Kundinnen und Kunden. Wie die Beschwerdeführerin zu Recht ausführt, ergibt auch das in Ziff. [...] genannte Pfandrecht keinen Sinn, wenn die Beschwerdeführerin bis zur Auslieferung des Edelmetalls an die Kundinnen und Kunden Eigentümerin des besagten Edelmetalls bleiben würde. Zwar sind aus mehrwertsteuerrechtlicher Sicht nicht die Eigentumsverhältnisse als solche relevant, sondern die wirtschaftliche Verfügungsmacht. Hier können die beiden Begriffe jedoch als gleichwertig gelten. Bereits hieraus ergibt sich, dass die [Geschäftsbedingungen] nicht unbeschrieben für sämtliche von der Beschwerdeführerin getätigten, hier relevanten Edelmetallgeschäfte einschlägig sind. Gemäss der Einleitung beziehen sich die «Bedingungen» zudem auf Verkäufe und Lieferungen heisst es doch dort, «[d]ie Bedingungen [...] gelten in Ergänzung der Allgemeinen Verkaufs- und Lieferbedingungen [...]». Dies wird durch Ziff. [...] der genannten Bedingungen bestätigt, die von «Einkaufsbestimmungen» und «Käufer» spricht. Mit dem Bezug auf Verkäufe und Lieferungen scheinen sich diese «Bedingungen» eher auf Konstellationen zu beziehen, welche oben in E. 3.1.3.2, 3.1.4 und 3.1.5 genannt sind, wobei unbestritten ist, dass bei dieser Art von Geschäften die Mehrwertsteuer auf dem Preis für das Edelmetall geschuldet ist. Nur ergänzend zu erwähnen ist, dass neben den [genannten Geschäftsbedingungen] auch [weitere Geschäftsbedingungen], die eher auf die hier vorliegenden Konstellationen passen, bestehen (z.B. Beschwerdebeilage 10 bzw. Beilage 2 zur Vernehmlassungsbeilage 11). Da sie für das vorliegende Verfahren nicht weiter relevant erscheinen, muss darauf nicht eingegangen werden.

Fraglich erscheint die Aussage der Beschwerdeführerin, die [...] Bedingungen würde nicht immer im Internet veröffentlicht und zudem nur auf Wunsch des Vertragspartners Vertragsbestandteil. Auf den von ihr eingereichten «Rechnungen» an die Kunden wird nämlich standardmässig auf die [verschiedenen Bedingungen] hingewiesen, wobei alle Bedingungen auf der Homepage abgerufen oder direkt bei ihr (der Beschwerdeführerin) bezogen werden könnten. Da aber auch dieser Umstand nicht entscheidungswesentlich ist, erübrigen sich weitere Ausführungen dazu.

3.5.5 Die Beschwerdeführerin ist der Auffassung, dass der Kunde ihr das Material überlässt, damit dieses aufbereitet wird. Hingegen soll nicht das Material selbst in mehrwertsteuerlich relevanter Weise geliefert werden. Der Kunde würde für das Material denn auch kein Entgelt erwarten und ein solches auch nicht erhalten. Damit mangle es bereits an einem Leistungsaustausch. Ebenso werde das Material nach der Aufbereitung dem Kunden nicht in Rechnung gestellt, weil es diesem bereits gehöre.

3.5.6 Mit dieser Auffassung der Beschwerdeführerin setzt sich die Vorinstanz, wie erwähnt, nicht eingehend auseinander.

3.5.6.1 Die erste Handlung, nämlich die Übergabe des Metalls in der Regel in Form von (Industrie-)Abfällen vom Kunden an die Beschwerdeführerin, muss hier nicht detailliert betrachtet werden, da vorliegend Leistungen der Beschwerdeführerin an den Kunden mehrwertsteuerrechtlich zu beurteilen sind und nicht jene des Kunden an die Beschwerdeführerin. Immerhin lassen sich aus der Beurteilung der Übertragung des Materials vom Kunden an die Beschwerdeführerin aber Rückschlüsse auf die Übertragung des Materials von der Beschwerdeführerin an den Kunden ziehen.

Aus dem Umstand, dass der Kunde der Beschwerdeführerin das Edelmetall zwar überlässt, ihr daran aber erwiesenermassen (z.B. E. 3.1.1 und 3.1.2) keine wirtschaftliche Verfügungsmacht oder Nutzungsberechtigung (in den Worten der Beschwerdeführerin: kein Eigentum) verschaffen, sondern diese gerade behalten will, lässt sich schliessen, dass, wenn die Beschwerdeführerin später dem Kunden (verarbeitetes) Edelmetall ihrerseits übergibt, sie ihm ebenfalls keine wirtschaftliche Verfügungsmacht oder Nutzungsberechtigung daran verschaffen kann, weil sie eine solche nie besessen hat. Darauf, dass die wirtschaftliche Verfügungsmacht nicht übertragen wird, deutet vorliegend auch die Tatsache hin, dass die Beschwerdeführerin auf den Konten jeweils nur die Metallmenge, aber keinen Metallwert notiert, womit wohl der Kunde das Risiko von Wertschwankungen trägt. Aus der hier massgeblichen Sicht der Beschwerdeführerin als (allfälliger) Leistungserbringerin (E. 2.2.2) liegt demnach in Bezug auf die Übergabe des Materials keine mehrwertsteuerlich relevante Leistung im Sinne von Art. 3 Bst. d Ziff. 1 oder 3 MWSTG (E. 2.2.2) vor. Eine solche würde nämlich gerade das Verschaffen der Befähigung, im eigenen Namen über einen Gegenstand wirtschaftlich zu verfügen bzw. diesen zu nutzen, voraussetzen. Die Beschwerdeführerin überträgt dem Kunden jedoch nur Material, über das dieser bereits in eigenem Namen wirtschaftlich verfügen kann. Da es bei dieser Übertragung in Bezug auf das Material bereits an

einer Leistung der Beschwerdeführerin an den Kunden mangelt, sind die weiteren Voraussetzungen eines Leistungsaustauschs im Grunde nicht mehr zu prüfen. Festgehalten werden kann dennoch, dass der Kunde aus seiner hier massgeblichen Sicht (E. 2.2.3) für das Material selbst auch kein Entgelt entrichtet.

Es liegt auch kein Tauschgeschäft vor, da das Material nicht gegen etwas Anderes getauscht werden soll. Der Einlieferung des Materials bzw. später dessen Auslieferung steht jeweils nichts gegenüber.

3.5.6.2 Hingegen erbringt die Beschwerdeführerin – wie sie selbst bestätigt – dem Kunden insofern eine Leistung, als sie das Edelmetall für diesen aufbereitet oder verarbeitet (bzw. aufbereiten oder verarbeiten lässt). Hierbei handelt es sich um eine Lieferung im Sinne von Art. 3 Bst. d Ziff. 2 MWSTG (E. 2.2.2).

Für diese Leistung der Beschwerdeführerin bezahlt der Kunde denn auch ein Entgelt (E. 2.2.3). Zwischen diesem Entgelt und der (Verarbeitungs-)Leistung der Beschwerdeführerin besteht zudem ein mehrwertsteuerrechtlich relevantes Leistungsverhältnis. Die innere wirtschaftliche Verknüpfung zwischen der Leistung der Beschwerdeführerin und dem Entgelt des Kunden ist ohne Weiteres gegeben (E. 2.2.4).

3.5.7 Bemessungsgrundlage für die Mehrwertsteuer ist das tatsächlich empfangene Entgelt (E. 2.2.5). Vorliegend erhält die Beschwerdeführerin Entgelt für die Aufbereitung bzw. Verarbeitung des Materials. Gemäss diesem tatsächlich empfangenen Entgelt wird demnach die Mehrwertsteuer bemessen. Dies wird, soweit ersichtlich, von der Beschwerdeführerin auch so gehandhabt.

In Bezug auf die Entgeltsbemessung ist die von der Beschwerdeführerin gezogene Analogie zu Austauschreparaturen gemäss Art. 24 Abs. 4 MWSTG, die sich auch – in Bezug auf Industriekonten – in Ziff. 8.10.4 der MI 04 findet (E. 2.5.4), nicht von vornherein abwegig. Letztlich muss darauf aber nach dem zuvor Gesagten und weil es sich vorliegend um keine Austauschreparaturen handelt, nicht weiter eingegangen werden, da bereits der allgemeine Grundsatz, nämlich die Bemessung der Mehrwertsteuer auf dem tatsächlich entrichteten Entgelt, zur Anwendung gelangt.

3.5.8 Nicht erheblich ist dabei, ob die Beschwerdeführerin die Arbeiten selbst durchführt oder Dritte damit beauftragt (zur Einfuhrsteuer: E. 3.8). In keinem der hier strittigen Fälle soll den betroffenen Unternehmen der

Werkstoff (das Edelmetall) zur eigenen Verfügung oder Nutzung übergeben werden. Wie es sich mit dem Leistungsverhältnis zwischen der Beschwerdeführerin und den Drittgesellschaften verhält, ist hier nicht zu prüfen, geht es doch gemäss der Begründung der ESTV in ihrer Verfügung vom 24. September 2019 und ihrer Vernehmlassung vom 6. Januar 2020 um die Mehrwertsteuer im Verhältnis zwischen der Beschwerdeführerin und ihren Kunden. Beide (die Kunden sowie die Beschwerdeführerin) handeln in den fraglichen Geschäften im eigenen Namen.

3.6 Damit ist auf die Konstellationen einzugehen, wie sie oben in E. 3.1.6.1 und 3.1.6.2 beschrieben sind.

3.6.1 Da in diesen Konstellationen mehrfach eine buchmässige «Weitergabe» der Edelmetalle stattfindet, stellt sich die Frage, ob diese Weiterleitung etwas am zuvor in E. 3.5 Ausgeführten ändert. Die in E. 3.1.6.1 beschriebene Konstellation ist mit jenen in E. 3.1.1 und 3.1.2 vergleichbar. Der einzige Unterschied ist, dass der Kunde (oben als Konkurrent bezeichnet) der Beschwerdeführerin das Edelmetall in reiner Form abgeliefert hat und nicht in Form von Edelmetallabfällen. Es lässt sich das oben Ausgeführte somit auch auf diese Konstellation übertragen. Ein Verschaffen der wirtschaftlichen Verfügungsmacht über das Edelmetall liegt jedenfalls weder bei der Übergabe des Materials vom Kunden an die Beschwerdeführerin noch später von der Beschwerdeführerin an den Kunden vor. Die Beschwerdeführerin oder eine andere Gesellschaft bearbeitet lediglich Material, das dem Kunden bereits gehört.

3.6.2 Auch in Bezug auf die Konstellation in E. 3.1.6.2 soll die Verfügungsmacht über das Material bei derselben Person, dieses Mal der Beschwerdeführerin, verbleiben. Die Verfügungsmacht soll nicht in mehrwertsteuerrechtlich relevanter Hinsicht übertragen werden. Weder möchte die Beschwerdeführerin im in E. 3.1.6.2 genannten Beispiel der Gruppengesellschaft, an die sie das Edelmetall übergibt, oder ihrer Konkurrentin die Verfügungsmacht über das Edelmetall verschaffen, noch wollen diese eine solche erhalten. Wie die Beschwerdeführerin ausführt, muss das Edelmetall jeweils physisch vorhanden sein, auch wenn die Weitergabe buchmässig (in Gewichten) erfolgt. Dass es sich in solchen Fällen beim Negativsaldo nur um einen buchmässigen handelt, obwohl faktisch das Edelmetall bereits vorhanden ist, hat die Beschwerdeführerin nachvollziehbar dargelegt (E. 3.1.6.2). Auch hier besteht in Bezug auf die Weitergabe des Materials kein Leistungsverhältnis. Selbst wenn ein solches angenommen würde, darf nicht vergessen werden, dass Bemessungsgrundlage für die

Mehrwertsteuer das Entgelt ist. Dieses besteht vorliegend lediglich im Wert der Arbeit.

3.6.3 Anders würde es sich nur verhalten, wenn die Beschwerdeführerin die Verfügungsmacht über das von ihr eingelieferte Edelmetall übertragen wollte. In diesem Fall würde sie der Gruppengesellschaft (oder der Konkurrentin) aber eine entsprechende Rechnung stellen, in der der Materialwert enthalten wäre, wobei dann dieses Entgelt Bemessungsgrundlage wäre.

3.7 Die oben in E. 3.1.5 beschriebenen Konstellationen, in denen die Kunden, nachdem sie Edelmetall steuerpflichtig gekauft haben, dieses dann verarbeiten lassen, lassen sich unter die Konstellationen E. 3.1.1., 3.1.2 und 3.1.6 subsummieren: statt dass die Kunden das Edelmetall in Form von Abfällen eingeliefert haben, haben sie es zuvor (sofern es sich nicht um Gold im Sinne von Art. 44 MWSTV handelt) mehrwertsteuerpflichtig gekauft, also die wirtschaftliche Verfügungsmacht daran übertragen erhalten. In jedem Fall hatten sie vor der Verarbeitung die wirtschaftliche Verfügungsmacht am Edelmetall. Es kann auf das zuvor Ausgeführte verwiesen werden.

Anzumerken bleibt, dass der zuvor erfolgte Kaufvorgang selber (bei dem selbstredend die wirtschaftliche Verfügungsmacht übertragen wird) auch nach Auffassung der Beschwerdeführerin mehrwertsteuerpflichtig war, wobei sie diese Mehrwertsteuer abgerechnet hat. Hier geht es nur noch um die Verarbeitung.

3.8 Die Vorinstanz macht geltend, die Beschwerdeführerin habe die auf importierten bzw. zugekauften Produkten lastende Einfuhrsteuer vollumfänglich als Vorsteuer in Abzug gebracht. Da die Einfuhrsteuer bei der Einfuhr tatsächlich entrichtet wurde, ist nicht ersichtlich, warum die Beschwerdeführerin diese nicht als Vorsteuer in Abzug bringen dürfte. Sie ist berechtigt, die im Rahmen ihrer unternehmerischen Tätigkeit (und eine solche liegt hier vor) entrichtete Einfuhrsteuer als Vorsteuer abzuziehen (Art. 28 Abs. 1 Bst. c MWSTG). Der Umstand, dass auf dem Wert des importierten, nunmehr aufbereiteten oder verarbeiteten Metalls die Einfuhrsteuer zu entrichten ist, sagt im Übrigen nichts über die mehrwertsteuerliche Behandlung der Leistungen der Beschwerdeführerin an ihre Kunden aus. Bei Letzteren muss – wie mehrfach ausgeführt – ein Leistungsverhältnis vorliegen, was bei der Einfuhrsteuer gerade nicht der Fall ist (E. 2.3).

3.9 Zu erwähnen ist, dass es sich bei den Konten, die die Beschwerdeführerin führt, eher um ein «Managementinstrument» handelt, mit dessen Hilfe sie in der Lage ist nachzuvollziehen, wie viele Edelmetalle ihr von welchem Kunden zur Verfügung gestellt wurden und von diesem wiederum für die weitere Verarbeitung verwendet werden können. Es handelt sich gerade nicht um Metallkonten im Sinne von Ziff. 6.6 der MBI 14 oder Edelmetallkonten im Sinne von Ziff. 5.9.3.2 der MBI 14 bzw. Ziff. 8.10.3 der MI 04 (E. 2.5.3), welche für Finanzgeschäfte mit Edelmetallen benutzt werden. Die Verwendung des Begriffs durch die Beschwerdeführerin ändert daran nichts. Der Kunde erwirbt nicht nur einen obligatorischen Anspruch an den Edelmetallen, sondern hat entweder bereits aufgrund der Einlieferung oder durch zuvor erfolgten Kauf, einen dinglichen Anspruch darauf, wobei der Antwort auf die Frage, wer Eigentum am Edelmetall hat, ohnehin lediglich eine Indizwirkung für die Mehrwertsteuerrechtliche Behandlung zukommt (E. 2.2.2 und 2.2.4). Entscheidend ist – wie ausgeführt – die wirtschaftliche Verfügungsmacht bzw. Nutzungsberechtigung (E. 2.2.2) und diese verbleibt beim Kunden. Überhaupt kann nicht – wie dies die Vorinstanz tut – zuerst definiert werden, welche Konten die Beschwerdeführerin führen darf, und dann der Sachverhalt in dieses «Korsett» gepresst werden, sondern es ist der Sachverhalt festzustellen und dann zu prüfen, wie dieser mehrwertsteuerlich zu behandeln ist.

3.10 Im Übrigen ist auf die MBI und MI der Vorinstanz nicht weiter einzugehen. Zumindest die im Internet publizierte Praxis ist ohne Zusammenhang wenig verständlich und bezieht sich vorwiegend auf Geschäfte im Finanzbereich. Nicht wesentlich ist vorliegend dabei, ob die Beschwerdeführerin als Mitglied der A._____ über weitergehende Informationen verfügt oder nicht. Ohnehin erweist es sich als unerheblich, ob die Beschwerdeführerin zur Führung von Industriekonten berechtigt ist, ob die entsprechenden Bestimmungen eine Erleichterung darstellen sollen und ob sie gesetzmässig sind. Im vorliegenden Fall sind diese Bestimmungen nämlich nicht einschlägig. Relevant ist, dass bei den von der Beschwerdeführerin durchgeführten, hier noch strittigen Geschäften (E. 3.1.1, 3.1.2, teilweise 3.1.5 und 3.1.6) auf dem Materialwert der Edelmetalle keine Mehrwertsteuer geschuldet ist.

3.11 Die Vorinstanz hat keine Unterlagen beigebracht, aus denen sich ergeben würde, dass die Beschwerdeführerin sich von ihren Kunden die wirtschaftliche Verfügungsmacht über die oder die Nutzungsberechtigung an den Edelmetallabfällen übertragen liess und diesen später die Verfügungs-

macht über das oder Nutzungsberechtigung an dem nunmehr aufbereiteten bzw. verarbeiteten Edelmetall zurückübertragen hatte. Auch bringt die Vorinstanz zwar eine Steuerumgehung ins Spiel, macht aber auch hier nicht geltend, dass die Beschwerdeführerin entgegen dem Anschein beispielsweise einen versteckten Handel betreiben würde. Es bleibt damit dabei, dass im vorliegenden Fall in den noch strittigen Konstellationen auf dem Wert der Edelmetalle (nicht nur auf Gold im Sinne von Art. 44 MWSTV) keine Mehrwertsteuer erhoben wird, weil es in Bezug auf das Edelmetall bereits an einem Leistungsverhältnis mangelt oder zumindest dessen Wert nicht in die Bemessungsgrundlage einfließt. Damit eine Steuerumgehung vorliegen könnte, müsste angenommen werden, dass es bei Geschäften, wie sie die Beschwerdeführerin vornimmt und die hier noch umstritten waren, üblich wäre, dass die Beschwerdeführerin von ihren Kunden die Verfügungsmacht über das Edelmetall übertragen erhielte und diesen später die Verfügungsmacht über dieses Metall nunmehr in verarbeiteter Form wieder verschaffen würde. Dem ist aber – wie aufgezeigt – nicht so.

3.12 Die Beschwerde ist damit gutzuheissen.

4.

4.1 Ausgangsgemäss sind der Beschwerdeführerin keine Verfahrenskosten aufzuerlegen (Art. 63 Abs. 1 VwVG e contrario). Der geleistete Kostenvorschuss im Betrag von Fr. 32'500.-- ist ihr nach Eintritt der Rechtskraft des vorliegenden Urteils zurückzuerstatten. Der Vorinstanz können keine Verfahrenskosten auferlegt werden (Art. 63 Abs. 2 VwVG).

4.2 Die obsiegende, vertretene Beschwerdeführerin hat gemäss Art. 64 Abs. 1 und Abs. 2 VwVG i.V.m. 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. Sofern eine detaillierte Kostennote eingereicht wurde, setzt das Gericht die Parteientschädigung anhand dieser fest (Art. 14 VGKE).

Die Beschwerdeführerin hat eine Kostennote über Fr. 30'076.30 eingereicht. Zwar erweist sich die Kostennote insbesondere in Bezug auf die Auslagen als nicht besonders detailliert. Da sie sich aber im Rahmen dessen bewegt, was in mit Bezug auf Umfang und Komplexität vergleichbaren Verfahren bereits zugesprochen wurde, muss darauf nicht im Detail einge-

gangen werden. Hingegen umfasst die Parteientschädigung keinen Mehrwertsteuerzuschlag im Sinne von Art. 9 Abs. 1 Bst. c VGKE, ist doch die Beschwerdeführerin als steuerpflichtige Person vorsteuerabzugsberechtigt. Die eingereichte Kostennote, welche die Mehrwertsteuer ausweist, ist daher entsprechend um insgesamt Fr. 2'150.30 auf Fr. 27'926.-- zu kürzen.

(Das Dispositiv befindet sich auf der nächsten Seite.)

Demnach erkennt das Bundesverwaltungsgericht:

1.

Die Beschwerde wird gutgeheissen und die Nachforderung der Vorinstanz auf Fr. 559.10 reduziert.

2.

Es werden keine Verfahrenskosten erhoben. Der von der Beschwerdeführerin geleistete Kostenvorschuss in der Höhe von Fr. 32'500.-- wird ihr nach Eintritt der Rechtskraft dieses Urteils zurückerstattet.

3.

Die Vorinstanz wird verpflichtet, der Beschwerdeführerin eine Parteient-schädigung von Fr. 27'926.-- zu bezahlen.

4.

Dieses Urteil geht an:

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

Für die Rechtsmittelbelehrung wird auf die nächste Seite verwiesen.

Der vorsitzende Richter:

Die Gerichtsschreiberin:

Daniel Riedo

Susanne Raas

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 Frist ist gewahrt, wenn die Beschwerde spätestens am letzten Tag der Frist beim Bundesgericht eingereicht oder zu dessen Händen der Schweizerischen Post oder einer schweizerischen diplomatischen oder konsularischen Vertretung übergeben worden ist (Art. 48 Abs. 1 BGG). Die Rechtsschrift ist in einer Amtssprache abzufassen und hat die Begehren, deren Begründung mit Angabe der Beweismittel und die Unterschrift zu enthalten. Der angefochtene Entscheid und die Beweismittel sind, soweit sie die beschwerdeführende Partei in Händen hat, beizulegen (Art. 42 BGG).

Versand: