

# **BVGer A-6615/2011 vom 29. Januar 2013**

Bundesverwaltungsgericht, 2013-01-29, DE

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bvger\\_A-6615\\_2011](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bvger_A-6615_2011)

FR: TAF A-6615/2011 du 29 janvier 2013

IT: TAF A-6615/2011 del 29 gennaio 2013

## **Regeste**

Mehrwertsteuer

## **Erwägungen**

### **E. 1.1**

Gemäss Art. 31 des Bundesgesetzes vom 17. Juni 2005 über das Bundesverwaltungsgericht (Verwaltungsgerichtsgesetz, VGG, SR 173.32) beurteilt dieses Gericht Beschwerden gegen Verfügungen nach Art. 5 des Bundesgesetzes vom 20. Dezember 1968 über das Verwaltungsverfahren (Verwaltungsverfahrensgesetz, VwVG, SR 172.021), sofern keine Ausnahme nach Art. 32 VGG gegeben ist. Eine solche liegt nicht vor und die ESTV ist eine Behörde im Sinn von Art. 33 VGG. Das Bundesverwaltungsgericht ist daher für die Beurteilung der vorliegenden Beschwerde zuständig. Der beschwerdeführende Rechtsanwalt ist zur Prozessführung durch den Steuervertreter der Beschwerdeführerin bevollmächtigt. Auf Grundlage der sich in den Akten befindlichen, in englischer Sprache abgefassten Vollmacht vom 21. März 2003 ist der Steuervertreter durch die Beschwerdeführerin bevollmächtigt, ein Verwaltungsverfahren in Steuersachen in ihrem Namen zu führen. Auf die form- und fristgerecht eingereichte Beschwerde ist einzutreten.

### **E. 1.2**

Das Bundesverwaltungsgericht kann den angefochtenen Entscheid grundsätzlich in vollem Umfang überprüfen. Der Beschwerdeführer 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 Rüge der Unangemessenheit erheben (Art. 49 Bst. c VwVG).

### **E. 1.3**

Die Beschwerde an das Bundesverwaltungsgericht zeitigt bei Gutheissung grundsätzlich reformatorische Wirkung. Mit anderen Worten entscheidet das Gericht diesfalls in der Regel selbst, statt die Sache zu neuem Entscheid an die Vorinstanz zurückzuweisen (Art. 61 Abs. 1 VwVG; André Moser/Michael Beusch/Lorenz Kneubühler, Prozessieren vor dem Bundesverwaltungsgericht, Basel 2008, N 3.191). Das Gericht kann sich aber auch auf die Kassation der angefochtenen Verfügung beschränken und die Angelegenheit an die Vorinstanz zurückweisen. Dies ist unumgänglich, wenn die Vorinstanz den Sachverhalt unrichtig oder unvollständig abgeklärt hat, einen Nichteintretensentscheid gefällt und folglich keine materielle Prüfung vorgenommen hat oder das Vorliegen eines Tatbestandselements zu Unrecht verneint und die anderen Elemente deshalb gar nicht geprüft hat. Eine Rückweisung erweist sich ferner als sachgerecht, wenn ein Ermessensentscheid im Streit liegt, bei dessen Überprüfung sich das Gericht Zurückhaltung auferlegt (vgl. Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-3763/2011 vom 3. Juli 2012 E. 12;

Moser/Beusch/Kneubühler, a.a.O., N 3.195). Der Beschwerdeinstanz wird dabei die Befugnis eingeräumt bzw. die Pflicht auferlegt, verbindliche Weisungen an die Vorinstanz zu erteilen. Die Weisungen sind ins Dispositiv - direkt oder mittels Verweis auf die Erwägungen ("im Sinne der Erwägungen") - aufzunehmen, ansonsten sie nicht verbindlich sind (vgl. BGE 120 V 233 E. 1a).

### **E. 2.1**

Am 1. Januar 2010 ist das MWSTG in Kraft getreten. Die bisherigen gesetzlichen Bestimmungen sowie die darauf gestützt erlassenen Vorschriften bleiben grundsätzlich weiterhin auf alle während ihrer Geltungsdauer eingetretenen Tatsachen und entstandenen Rechtsverhältnisse anwendbar (Art. 112 Abs. 1 MWSTG). Da sich der vorliegende Sachverhalt in den Jahren 2003 bis 2008 zugetragen hat, untersteht das vorliegende Verfahren in materieller Hinsicht dem aMWSTG.

### **E. 2.2**

Demgegenüber ist das neue mehrwertsteuerliche Verfahrensrecht im Sinn von Art. 113 Abs. 3 MWSTG auf sämtliche im Zeitpunkt des Inkrafttretens hängigen und damit grundsätzlich auch auf das vorliegende Verfahren anwendbar. Allerdings ist Art. 113 Abs. 3 MWSTG insofern restriktiv zu handhaben, als gemäss höchstrichterlicher Rechtsprechung nur eigentliche Verfahrensnormen sofort auf hängige Verfahren anzuwenden sind, und es dabei nicht zu einer Anwendung von neuem materiellem Recht auf altrechtliche Sachverhalte kommen darf (ausführlich: Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-1113/2009 vom 23. Februar 2010 E. 1.3).

### **E. 2.3**

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 [Bundesverfassung, BV, SR 101]; Art. 1 Abs. 1 aMWSTG). Der Mehrwertsteuer unterliegen die im Inland gegen Entgelt erbrachten Lieferungen von Gegenständen und Dienstleistungen (Art. 5 Bst. a und b aMWSTG). Als Dienstleistung gilt jede Leistung, die keine Lieferung eines Gegenstands ist (Art. 7 Abs. 1 aMWSTG). Die Mehrwertsteuer wird vom Entgelt berechnet. Dazu gehört alles, was der Leistungsempfänger (oder ein Dritter für ihn) als Gegenleistung für die Leistung aufwendet (Art. 33 Abs. 1 und 2 aMWSTG).

#### **E. 2.4.1**

Verwendet der Steuerpflichtige Gegenstände oder Dienstleistungen für steuerbare Ausgangsleistungen, so kann er in seiner Steuerabrechnung die auf seinen Eingangsleistungen lastende Steuer als Vorsteuer abziehen (Art. 38 Abs. 1 und 2 aMWSTG). Der Vorsteuerabzug, der ein zentrales Element des Mehrwertsteuersystems (Netto-Allphasensystem) darstellt, bewirkt, dass der Unternehmer nur seinen Nettoumsatz versteuern muss, obgleich die Bemessungsgrundlage das Gesamtentgelt ohne Umsatzsteuer ist (vgl. Urteil des Bundesgerichts 2C\_653/2008 vom 24. Februar 2009 E. 6.3).

#### **E. 2.4.2**

Der Bundesrat ist zuständig zu bestimmen, unter welchen Voraussetzungen den Abnehmern mit Wohn- oder Geschäftssitz im Ausland die Steuer auf den an sie im Inland ausgeführten Lieferungen oder Dienstleistungen bei Gewährung des Gegenrechts durch das Land ihres Wohn- oder Geschäftssitzes vergütet werden kann (Art. 90 Abs. 2 Bst. b aMWSTG). Er hat

die kumulativen Voraussetzungen für eine solche Steuervergütung in Art. 28 ff. aMWSTGV geregelt (Urteil des Bundesgerichts 2C\_410/2008 vom 28. Oktober 2008 E. 3.1, Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-6258/2011 vom 27. August 2012 E. 3.3). Danach hat Anspruch auf Steuervergütung, wer Gegenstände einführt oder sich im Inland Leistungen der in Art. 6 und 7 aMWSTG genannten Arten gegen Entgelt erbringen lässt und zudem: a) Wohn- oder Geschäftssitz im Ausland hat, wobei der Ort, an welchem eine Betriebsstätte geführt wird, einem Geschäftssitz gleichgestellt ist; b) im Inland keine Gegenstände liefert oder grundsätzlich im Inland keine Dienstleistungen erbringt; c) im Land seines Wohn- oder Geschäftssitzes seine Unternehmereigenschaft nachweist (Art. 28 Abs. 1 aMWSTGV). Die bezahlte Steuer wird vergütet, sofern die bezogenen Leistungen der Erzielung von Umsätzen dienen, die in der Schweiz von Gesetzes wegen der Mehrwertsteuer unterliegen würden oder für welche eine Steuerbefreiung nach Art. 19 aMWSTG zur Anwendung käme. Für (Eingangs-)Leistungen, die nicht für einen geschäftlich begründeten Zweck im Sinne des Art. 38 Abs. 2 aMWSTG verwendet werden, besteht kein Vergütungsanspruch (Art. 29 Abs. 1-3 aMWSTGV; statt vieler: Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A 6986/2008 vom 3. Juni 2010 E. 2.2.2.2).

#### **E. 2.4.3**

Als im Sinn von Art. 38 Abs. 2 aMWSTG verwendet hat eine Eingangsleistung dann zu gelten, wenn sie in steuerbare Ausgangsleistungen einfließt, d.h. für einen geschäftlich begründeten Zweck eingesetzt wird. Trifft dies nicht zu, liegt mit Bezug auf diese Eingangsleistung Endverbrauch beim Steuerpflichtigen vor (vgl. BGE 132 II 353 E. 10, ferner E. 8.2; Daniel Riedo, Vom Wesen der Mehrwertsteuer als allgemeine Verbrauchsteuer und von den entsprechenden Wirkungen auf das schweizerische Recht, Bern 1999, S. 141 f.). Denn Endverbrauch ist nicht zwingend privat. Auch steuerpflichtige Unternehmen können ein Nebeneinander von unternehmerischer und nichtunternehmerischer Betätigung aufweisen (sog. "Verbrauch in der Unternehmenssphäre"; statt vieler: BGE 123 II 295 E. 7a). Von der Steuer ausgenommene Umsätze, Nichtumsätze und Umsätze aus hoheitlicher Gewalt berechtigen nicht zur Vergütung. Dienen die bezogenen Gegenstände und Dienstleistungen sowohl der Erzielung steuerbarer Umsätze als auch anderen Zwecken, so ist die Vergütung nach dem Verhältnis der Verwendung zu kürzen. Die Vergütung der schweizerischen Steuer an ausländische Unternehmen bildet gleichsam das Pendant zum Abzug der Vorsteuer (durch inländisch ansässige Unternehmen), welche auf Inlandleistungen lastet, die im Inland steuerbaren Zwecken dienen ("sog. Vorsteuervergütungsverfahren, das an die Stelle des Vorsteuerabzugs tritt"; Bericht vom 28. August 1996 der Kommission für Wirtschaft und Abgaben des Nationalrats [WAK-N] zur parlamentarischen Initiative [Parlamentarische Initiative Dettling, 93.461 über den Erlass eines Bundesgesetzes über die Mehrwertsteuer, ad Art. 86 Bst. c]; vgl. Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A 6258/2011 vom 27. August 2012 E. 3.3 und A-1667/2006 vom 23. Juni 2008 E. 3.4, A 6986/2008 vom 3. Juni 2010 E. 2.2.2.2).

#### **E. 2.4.4**

Die Umsätze in Ausübung hoheitlicher Gewalt werden weder im aMWSTG noch in der aMWSTGV definiert. Gemäss bundesgerichtlicher Rechtsprechung ist der Begriff der Hoheitlichkeit restriktiv zu handhaben, da es sich bei der Regelung, wonach in Ausübung hoheitlicher Gewalt erbrachte Leistungen der Mehrwertsteuer nicht unterliegen, um eine Ausnahme vom Grundprinzip der Allgemeinheit der Verbrauchssteuer handelt (Urteil des

Bundesgerichts 2A.388/2001 vom 26. Februar 2002 E. 4.3 mit weiteren Hinweisen, Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-6743/2009 vom 3. Mai 2010 E. 2.1.3). Hoheitliches Handeln zeichnet sich laut Rechtsprechung dadurch aus, dass ein Subordinationsverhältnis gegeben ist und eine gegenüber dem Bürger erzwingbare öffentlich-rechtliche Regelung zur Anwendung gelangt. Ebenfalls ein wichtiges Kriterium ist, dass die Leistungen nicht mit privaten Anbietern konkurrieren, mithin nicht marktfähig sind (Urteil des Bundesgerichts 2A.197/2005 vom 28. Dezember 2005 E. 3.1, BGE 125 II 480 E. 8.b, ASA 70 S. 163, Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-1540/2006 vom 8. Januar 2008 E. 2.2.1, mit weiteren Hinweisen). Keinesfalls ist die "hoheitliche Tätigkeit" mit "öffentlich-rechtlichem Handeln" gleichzusetzen, ansonsten wären alle Tätigkeiten der Verwaltung und sämtliche Aufgaben im öffentlichen Interesse hoheitlich (Riedo, a.a.O., S. 193). Der Ausdruck "in Ausübung hoheitlicher Gewalt" ist auf jeden Fall enger als jener der "öffentlich-rechtlichen Aufgaben" (Urteil des Bundesgerichts 2A.305/2002 vom 6. Januar 2003 E. 2).

### **E. 2.5.1**

Eine Steuerumgehung wird nach der bundesgerichtlichen Rechtsprechung angenommen, wenn (1.) eine von den Beteiligten gewählte Rechtsgestaltung als ungewöhnlich (insolite), sachwidrig oder absonderlich, jedenfalls den wirtschaftlichen Gegebenheiten völlig unangemessen erscheint, (2.) anzunehmen ist, dass die gewählte Rechtsgestaltung missbräuchlich lediglich deshalb getroffen wurde, um Steuern einzusparen, die bei sachgemässer Ordnung der Verhältnisse geschuldet wären, und (3.) das gewählte Vorgehen tatsächlich zu einer erheblichen Steuerersparnis führen würde, sofern es von den Steuerbehörden hingenommen würde. Ob diese Voraussetzungen erfüllt sind, ist aufgrund der konkreten Umstände des Einzelfalls zu prüfen. Wird eine Steuerumgehung bejaht, ist der Besteuerung die Rechtsgestaltung zugrunde zu legen, die sachgemäss gewesen wäre, um den erstrebten wirtschaftlichen Zweck zu erreichen (statt vieler: BGE 131 II 627 E. 5.2).

### **E. 2.5.2**

Diese Rechtsprechung gilt ausdrücklich auch für die Mehrwertsteuer. In seiner mittlerweile präzisierten Rechtsprechung geht das Bundesgericht davon aus, dass das Halten eines Flugzeuges über eine Gesellschaft nicht pauschal als ungewöhnlich im Sinne der Steuerumgehungstheorie angesehen werden kann. Anders ist aber die Situation zu beurteilen, wenn eine Gesellschaft in erster Linie dazu da ist, dem Alleinaktionär für dessen privaten Belange ein Flugzeug zur Verfügung zu stellen. Zwar liegt der Missbrauch in solchen Fällen nicht darin, dass für das Halten eines privat verwendeten Flugzeugs eine juristische Person gegründet wird. Missbräuchlich ist es jedoch, wenn mit einer solchen Gesellschaft überdies versucht wird, Steuern zu sparen. Es ist daher in solchen Konstellationen zu prüfen, ob sich der Einsatz der Gesellschaft bloss rechnet, weil damit vom Vorsteuerabzug profitiert werden kann (BGE 138 II 239 E. 4.3.2 f., Urteile des Bundesgerichts 2C\_146/2010 vom 15. August 2012 E. 4.1, 2C\_129/2012 vom 15. Juni 2012 E. 5 und 2C\_732/2010 vom 28. Juni 2012 E. 5; Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-4695/2010 vom 14. Januar 2013 E. 4).

### **E. 2.5.3**

Das Vorliegen einer Steuerumgehung ist gemäss bundesgerichtlicher Rechtsprechung durch die Steuerbehörde zu beweisen. Diese kann sich dabei aber darauf beschränken darzulegen, dass keine wirtschaftlichen oder geschäftlichen Gründe für das Halten des Flugzeugs ersichtlich sind. Daraus ergibt sich die natürliche Vermutung, dass das Flugzeug für private

Zwecke des Aktionärs und ihm Nahestehender verwendet wird. Die Gesellschaft kann diese Vermutung jedoch durch den Nachweis entkräften, dass das Flugzeug für geschäftliche Zwecke benötigt wird (Urteil des Bundesgerichts 2C\_638/2010 vom 19. März 2012 E. 4.4).

## **E. 2.6**

Die Konkretisierung einer Norm im Hinblick auf einzelne Lebenssachverhalte als Teil der Gesetzesanwendung geschieht durch Auslegung. Deren Ziel ist die Ermittlung des Sinngehalts der Bestimmung. Ausgangspunkt jeder Auslegung ist der Wortlaut, wobei bei Erlassen des Bundesrechts die Fassungen in den drei Amtssprachen gleichwertig sind (zur Gleichwertigkeit: Art. 14 Abs. 1 des Bundesgesetzes vom 18. Juni 2004 über die Sammlungen des Bundesrechts und das Bundesblatt [PublG; SR 170.512]; BGE 134 V 1 E. 6.1). Der Wortlaut kann jedoch nicht allein massgebend sein. Von ihm kann abgewichen werden, wenn triftige Gründe für die Annahme bestehen, dass er nicht den wahren Sinn der Vorschrift wiedergibt. Solche Gründe können sich aus der Entstehungsgeschichte, aus Sinn und Zweck der Norm oder aus dem Zusammenhang mit anderen Gesetzesbestimmungen ergeben (Urteil des Bundesgerichts 1C\_415/2010 vom 2. Februar 2011 E. 3.3.2; BGE 136 III 373 E. 2.3). Das Bundesgericht hat sich bei der Auslegung von Erlassen stets von einem Methodenpluralismus leiten lassen (statt vieler: BGE 131 II 13 E. 7.1 S. 31 mit Hinweisen; vgl. auch [allgemein] Thomas Gächter, Rechtsmissbrauch im öffentlichen Recht, Zürich etc. 2005, 69 ff., 254 ff.; [steuerrechtsspezifisch] Peter Locher, Rechtsmissbrauchsüberlegungen im Recht der direkten Steuern der Schweiz, veröffentlicht in: ASA 75 S. 682 ff.). Es sollen alle jene Methoden kombiniert werden, die für den konkreten Fall im Hinblick auf ein vernünftiges und praktikables Ergebnis am meisten Überzeugungskraft haben. Sind mehrere Lösungen denkbar, ist jene zu wählen, die der Verfassung entspricht (statt vieler: BGE 134 II 249 E. 2.3; BVGE 2007/41 E. 4.2).

## **E. 3.1**

Im vorliegenden Fall ist umstritten, ob die ESTV zu Recht den Antrag auf Vergütung der nachträglich in Rechnung gestellten Mehrwertsteuer auf Versicherungsleistungen abgelehnt hat. Die ESTV begründet ihren negativen Entscheid einerseits damit, dass die Mehrwertsteuer nicht durch die Beschwerdeführerin bezahlt worden sei und andererseits - erstmals in der Vernehmlassung - mit dem Argument, dass die von der Beschwerdeführerin in der Schweiz bezogenen Versicherungsleistungen angeblich nicht der Erzielung von Umsätzen dienen würden, die in der Schweiz von Gesetzes wegen besteuert werden müssten oder für welche eine Steuerbefreiung gemäss Art. 19 aMWSTG zur Anwendung käme. Es ist im Folgenden deshalb zunächst zu prüfen, ob die Rückvergütung der Mehrwertsteuer voraussetzt, dass der Leistungsempfänger selbst die Mehrwertsteuer bezahlt hat. Nur falls dies der Fall sein sollte, muss in einem zweiten Schritt überprüft werden, ob die Beschwerdeführerin tatsächlich selbst die nachfakturierte Mehrwertsteuer beglichen hat (E. 3.2). Sodann ist der Frage nachzugehen, ob die bezogenen Leistungen im vorliegenden Fall tatsächlich für Ausgangsleistungen verwendet worden sind, die in der Schweiz steuerbar bzw. echt steuerbefreit wären. (E. 3.3).

### **E. 3.2.1**

Gemäss ständiger Rechtsprechung des Bundesgerichts und des Bundesverwaltungsgerichts bildet der Wortlaut einer Bestimmung Ausgangspunkt der Auslegung einer Norm (E. 2.6). Gemäss Wortlaut von Art. 29 aMWSTGV wird nur die "bezahlte" Mehrwertsteuer rückvergütet. Die ESTV macht geltend, dass "bezahlt" im Sinne dieser Bestimmung

bedeute, dass der Leistungsempfänger selbst die Mehrwertsteuer getragen haben müsse, um rückvergütungsberechtigt zu sein. Da die Steuer nicht durch die Beschwerdeführerin bezahlt worden sei, müsse der Antrag auf Vergütung abgelehnt werden. Mit der Beschwerdeführerin ist allerdings festzuhalten, dass sich dem Wortlaut der Bestimmung selbst in keiner der drei Amtssprachen entnehmen lässt, dass die Steuer vom Antragsteller selbst beglichen werden muss. Art. 29 aMWSTGV spricht lediglich von der "bezahlten" Steuer und nicht von "der vom Leistungsempfänger bezahlten" Steuer. Das von der ESTV aus dem Begriff "bezahlte Steuer" abgeleitete Kriterium der Bezahlung der Mehrwertsteuer durch den Leistungsempfänger selber findet sich im Wortlaut der Bestimmung nicht und kann daher nur dem wahren Sinn der Bestimmung entsprechen, wenn triftige Gründe aus Entstehungsgeschichte, Sinn und Zweck der Norm und Gesetzessystematik eine solche Interpretation nahelegen (E. 2.6).

### **E. 3.2.2**

Mit Art. 90 Abs. 2 Bst. b aMWSTG übertrug der Gesetzgeber dem Bundesrat die Kompetenz, ein Verfahren zu schaffen, dass Abnehmern mit Wohn- oder Geschäftssitz im Ausland erlaubt, sich die Steuer auf den an sie im Inland erbrachten mehrwertsteuerlichen Leistungen vergüten zu lassen. Der Bundesrat nutzte diese Kompetenz mit dem Erlass von Art. 28 ff. aMWSTGV. Die Vergütung der schweizerischen Steuer an ausländische Unternehmen bildet gemäss gesetzgeberischem Willen das Pendant zum Abzug der Vorsteuer (durch inländisch ansässige Unternehmen), welche auf Inlandleistungen lastet, die im Inland steuerbaren Zwecken dienen (E. 2.4.3). Das Vergütungsverfahren erfüllt somit letztlich denselben Zweck wie der Vorsteuerabzug, namentlich die Entlastung der vom Leistungserbringer erbrachten Leistungen (Ausgangsleistungen) von der auf den ihm bezogenen Leistungen (Eingangsleistungen) lastenden Mehrwertsteuer. Mit anderen Worten dient das Vorsteuervergütungsverfahren der Umsetzung des Netto-Allphasensystems bei Unternehmensträgern im Ausland, welche Leistungen im Inland beziehen (E. 2.4.1). Deren Ausgangsleistungen sollen - bei gegebenen Voraussetzungen - nicht durch die schweizerische Mehrwertsteuer auf den Eingangsleistungen belastet sein. Darüber hinaus dient das Vergütungsverfahren dem übergeordneten Bestimmungslandprinzip; inländische Vorsteuern, die einem ausländischen Umsatz und damit einem dortigen Verbrauch zuzuordnen sind, sollten von inländischer Mehrwertsteuer entlastet werden (statt vieler: Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-6258/2011 vom 27. August 2012 E. 3.3). Die Mehrwertsteuer wird daher auf Antrag hin zurückvergütet. Entscheidend für die Rückvergütung ist mit Blick auf das hier fragliche Tatbestandselement "bezahlte Steuer" somit grundsätzlich, dass die vom ausländischen Unternehmensträger in der Schweiz empfangene Leistung mit der inländischen Mehrwertsteuer belastet ist. Eine effektive Belastung liegt grundsätzlich nur vor, wenn die Mehrwertsteuer an die ESTV abgeliefert wurde. Auf die abliefernde Person kommt es dagegen nicht an. Der Verordnungsgeber ist in Bezug auf die Interpretation des Begriffs "bezahlte Steuer" dahingehend zu verstehen, dass auf den vom ausländischen Leistungsempfänger erhaltenen Leistungen aus der Schweiz inländische Mehrwertsteuer abgeführt worden sein muss. Es gilt somit auch im mehrwertsteuerlichen Vergütungsverfahren der allgemeine, ungeschriebene steuerrechtliche Grundsatz, dass es in der Regel nicht darauf ankommt, wer die Steuerforderung erfüllt (Michael Beusch, Der Untergang der Steuerforderung, Zürich 2012, S. 97 ff.; im Ergebnis schon Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A 6971/2008 vom 8. Juni 2009 E. 5.1.4). Triftige Gründe, welche es erlauben würden, der im Wortlaut des Gesetzes keine Stütze findenden

Auffassung der ESTV beizutreten, bestehen im Ergebnis nicht.

### **E. 3.2.3**

Im konkreten Fall wird von der ESTV nicht bestritten, dass die Beschwerdeführerin Leistungsempfängerin der nachträglich mit Mehrwertsteuer in der Höhe von Fr. 42'715.80 belasteten Versicherungsleistungen war. Dies ergibt sich aus der Rechnung Nr. 118334 der D.\_\_\_\_\_ AG an die Beschwerdeführerin vom 16. September 2008. Es ist ebenfalls unbestritten, dass die D.\_\_\_\_\_ AG als Leistungserbringerin die Mehrwertsteuer auf den von ihr erbrachten Versicherungsleistungen der ESTV abgeliefert hat. Mittels welcher Zahlungsabwicklung die Zahlung an die D.\_\_\_\_\_ AG erfolgt ist und durch wen diese nachträglich belastete Mehrwertsteuer getragen wurde, kann nach dem Gesagten (E. 3.2.2) offen bleiben. Es ist in Bezug auf die Erfüllung der Kriterien des Vergütungsverfahrens im konkreten Fall irrelevant, ob die E.\_\_\_\_\_ UAE, die F.\_\_\_\_\_ Establishment, die G.\_\_\_\_\_ Corporation oder eine andere Person die Zahlung der Mehrwertsteuer vorgenommen hat. Entscheidend ist allein, dass die Mehrwertsteuer auf den an die Beschwerdeführerin erbrachten Versicherungsleistungen an die ESTV abgeliefert wurde. Zwar ist ein Teil der Ausführungen der Beschwerdeführerin nicht sachbezogen. Bezüglich der Zahlungsabwicklung nicht abwegig erscheint aber die Behauptung der Beschwerdeführerin, wonach vorgängig durch ihre angebliche Schwestergesellschaft F.\_\_\_\_\_ Establishment ein Depot bei der E.\_\_\_\_\_ UAE geöffnet worden sei, von dem die ihr gestellten Rechnungen abgebucht worden seien.

### **E. 3.3.1**

Die abgelieferte Mehrwertsteuer wird nur zurückvergütet, sofern die bezogenen Leistungen der Erzielung von Umsätzen dienen, die in der Schweiz gesetzlich der Mehrwertsteuer unterliegen würden oder für welche eine Steuerbefreiung nach Art. 19 aMWSTG zur Anwendung käme. Insbesondere Leistungen für hoheitliche Zwecke berechtigen nicht zum Vorsteuerabzug (E. 2.4.3), sofern die Hoheitlichkeit im vorliegenden Kontext überhaupt eine relevante Rolle spielen kann. Zu diesen Fragen hat sich die ESTV in ihrem Einspracheentscheid nicht geäußert, wozu sie auch - ausgehend von ihrer erst mit dem vorliegenden Entscheid als unzutreffend erkannten Rechtsauffassung betreffend Relevanz der die Steuerforderung erfüllenden Person - keinen Anlass hatte. In ihrer Vernehmlassung vom 7. März 2012 macht sie nun aber erstmals und zusätzlich geltend, die Beschwerdeführerin sei als Offshore-Gesellschaft gar nicht in der Lage, Leistungen zu empfangen. Sinngemäss bringt die ESTV vor, die Gesellschaft sei mehrwertsteuerlich als transparent zu erachten und es müsse daher abgeklärt werden, wer hinter der Gesellschaft stehe. Die Beschwerdeführerin sei für das Land J.\_\_\_\_\_ - also für das Königshaus - tätig gewesen. Ein Einsatz für Zwecke der Staatsbetriebe wie das Königshaus würden offensichtlich die Anforderungen an die geschäftliche Verwendung der bezogenen Leistungen nicht erfüllen, weshalb die Beschwerde auch aus diesem Grund vollumfänglich abzuweisen sei.

### **E. 3.3.2**

Zwar ist tatsächlich unter den Parteien unbestritten, dass das Flugzeug der Beschwerdeführerin im Einsatz für "Zwecke der Staatsbetriebe" des Landes J.\_\_\_\_\_ und vereinzelt für geheime diplomatische Missionen verwendet worden ist. Eine Auseinandersetzung der Vorinstanz mit den erst durch ihre Ausführungen in der Vernehmlassung ausgelösten Vorbringen der Beschwerdeführerin hat jedoch bis jetzt nicht

stattgefunden. Nicht zuletzt vor dem Hintergrund des gesetzlich vorgesehenen Instanzenzugs sowie der Wahrung der verfassungsrechtlich garantierten Gehörsrechte (Art. 29 Abs. 2 BV) kann es nicht Aufgabe des Bundesverwaltungsgerichts sein, sich als erste Instanz umfassend zu diesen einschlägigen rechtlichen Fragen zu äussern. Nachdem sich die von der ESTV ursprünglich vertretene Rechtsauffassung als unzutreffend erwiesen hat, obliegt es vielmehr der Vorinstanz, die von ihr erstmals in der Vernehmlassung aufgeworfenen Fragen unter Auseinandersetzung mit den Vorbringen der Beschwerdeführerin umfassend zu prüfen. Dabei handelt es sich um die Fragen, ob die Beschwerdeführerin (und allenfalls dahinterstehende Gesellschaften) aufgrund einer Steuerumgehung als transparent zu betrachten ist, und verneinendenfalls, ob die Leistungen der Beschwerdeführerin an das Land J. \_\_\_\_\_ allenfalls als hoheitliche Leistungen gemäss Art. 38 Abs. 4 aMWSTG (wie von der ESTV behauptet) zu bewerten wären. Die Streitsache ist zu diesem Zweck und zu neuem Entscheid an die Vorinstanz zurückzuweisen.

#### **E. 4.1**

Bei diesem Verfahrensausgang erweist sich die Streitsache im Ergebnis zwar als noch unentschieden. Da die Rückweisung indessen Folge einer vom Bundesverwaltungsgericht als unzutreffend erachteten Rechtsauffassung der Vorinstanz ist, muss die Beschwerdeführerin als prozessual obsiegend gelten und hat sie keine Verfahrenskosten zu tragen. Der ESTV sind ebenfalls keine Verfahrenskosten aufzuerlegen (Art. 63 Abs. 1 und 2 VwVG). Der dem Bundesverwaltungsgericht einbezahlte Kostenvorschuss im Umfang von Fr. 3'000.-- ist damit der Beschwerdeführerin nach Eintritt der Rechtskraft des vorliegenden Entscheides zurückzuerstatten.

#### **E. 4.2**

Die ESTV hat der als obsiegend geltenden Beschwerdeführerin die ihr erwachsenen notwendigen Kosten zu entschädigen (Art. 64 Abs. 1 und 2 VwVG; Art. 7 ff. des Reglements vom 21. Februar 2008 über die Kosten und Entschädigungen vor dem Bundesverwaltungsgericht [VGKE, SR 173.320.2]). Die Beschwerdeführerin hat keine Kostennote eingereicht. Das Bundesverwaltungsgericht hat deshalb die Entschädigung auf Grund der Akten festzusetzen (Art. 14 Abs. 2 VGKE). Eine Verpflichtung des Bundesverwaltungsgerichts, die Beschwerdeführerin zur Einreichung der Kostennote aufzufordern, besteht angesichts des klaren Wortlauts der Bestimmung nicht (Moser/Beusch/Kneubühler, a.a.O., N. 4.84). Angesichts der Schwierigkeit der rechtlichen Fragestellungen und des Umfangs der Ausführungen der Beschwerdeführerin zu den relevanten Fragen wird die Parteientschädigung für das Verfahren vor dem Bundesverwaltungsgericht ermessensweise auf Fr. 4'500.-- festgesetzt. (Das Dispositiv befindet sich auf der nächsten Seite)

Export aus OpenCaseLaw (CC0). Verbindlich ist allein der vom erlassenden Gericht veröffentlichte Originaltext. Quellen-URL siehe oben.