

BVGer A-6616/2011 vom 29. Januar 2013

Bundesverwaltungsgericht, 2013-01-29, DE

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bvger_A-6616_2011

FR: TAF A-6616/2011 du 29 janvier 2013

IT: TAF A-6616/2011 del 29 gennaio 2013

Regeste

Mehrwertsteuer

Erwägungen

E. 1.1

Gemäss Art. 31 des Bundesgesetzes vom 17. Juni 2005 über das Bundesverwaltungsgericht (VGG, SR 173.32) beurteilt dieses Gericht 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 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.

E. 1.2

Der beschwerdeführende Rechtsanwalt ist zur Prozessführung durch den Steuervertreter der Beschwerdeführerin bevollmächtigt. Streitig ist, ob eine gültige Vollmacht seitens der Beschwerdeführerin vorliegt, durch welche der Steuervertreter zur Antragsstellung und zur Beschwerde im Namen der Beschwerdeführerin bzw. zur Erteilung einer entsprechenden Vollmacht berechtigt wäre. Die ESTV bestreitet dies. Sie macht in ihrer Vernehmlassung geltend, dass die Beschwerdeführerin am 16. Februar 2007 lediglich eine Vollmacht für das Vergütungsverfahren des Jahres 2006 erteilt habe. Diese könne nicht auf einen anderen Zeitraum "ausgedehnt" werden. Bei diesem Schreiben vom 16. Februar 2007 handelt es sich um ein Instruktions- und Bestätigungsschreiben ("Instruction and Confirmation for Reclaiming Swiss VAT"), welches gemäss Ziff. 3 des Schreibens dazu dienen sollte, das Formular 1222 zu ergänzen. Inhalt dieses Schreibens bildet insbesondere die Bestätigung der Beschwerdeführerin, dass sie im Zeitraum des Antrags im Inland keine Gegenstände geliefert oder Dienstleistungen erbracht hat. Es sollte somit den Zweck erfüllen, das vom Steuervertreter unterzeichnete Formular 1222 - welches gemäss ESTV eigentlich durch die Unternehmung selbst unterzeichnet werden müsste - zu bestätigen. Mit Urteil A 4355/2007 vom 20. November 2009 hat das Bundesverwaltungsgericht entschieden, dass die vertretene ausländische Unternehmung nicht persönlich das Formular 1222 unterzeichnen muss, sondern dass die Unterzeichnung des Formulars durch den Steuervertreter ausreichend ist. Eines zusätzlichen, durch die ausländische Unternehmung unterzeichneten Instruktions- und Bestätigungsschreiben bedarf es zur Vergütung der Mehrwertsteuer somit nicht. Die ESTV verkennt somit den eigentlichen Zweck des vorliegenden Instruktions- und Bestätigungsschreibens. Dieses dient - entgegen der Auffassung der ESTV - nicht als Vollmacht, sondern der Bestätigung des vom Steuervertreter unterzeichneten Formulars 1222. Als Vollmacht im vorliegenden Verfahren ist das mit "Power of Attorney" betitelte Schreiben vom 24. Mai 2004 anzusehen, mit welchem die A._____ Ltd., Huntigdon Valley, dem Steuervertreter die Befugnis erteilt, die Gesellschaft in rechtlichen Fragen mit

Bezug auf ihre Mehrwertsteuerangelegenheiten zu vertreten. Daran vermag auch die Tatsache nichts zu ändern, dass der Steuervertreter mit dem Vergütungsantrag fälschlicherweise eine ältere Vollmacht aus dem Jahr 2002 eingereicht hatte, in welcher noch die frühere Adresse der Beschwerdeführerin in Boston angeführt war. Spätestens seit dem Schreiben vom 25. Januar 2010 des Steuervertreters an die ESTV ist unbestritten, dass es sich bei der A._____ Ltd., Boston, und der A._____ Ltd., Huntingdon Valley, um dieselbe Gesellschaft handelt, welche am 11. Juni 1979 gegründet worden ist und bei den US-amerikanischen Steuerbehörden gemäss Formular 6166 unter der Taxpayer Identification Number (TIN) ... geführt wird. Da die Umstände - insbesondere der eingereichte E Mail-Verkehr vom 27. Oktober 2008 zwischen dem Steuervertreter und der Sachbearbeiterin der K._____ LLC - nicht darauf hindeuten, dass die Vollmacht vom 24. Mai 2004 widerrufen wurde, ist sie weiterhin als gültig zu erachten (Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A 4355/2007 vom 20. November 2009 E. 3.1). Auf die form- und fristgerecht eingereichte Beschwerde ist somit einzutreten.

E. 1.3

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. 1.4

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 2002 bis 2009 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.). 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. 2.5.1

Verwaltungsverordnungen (Merkblätter, Richtlinien, Kreisschreiben etc.) sind nur, aber immerhin, Meinungsäußerungen der Verwaltung über die Auslegung der anwendbaren Gesetzesbestimmungen. Sie dienen der Sicherstellung einer einheitlichen, gleichmässigen und sachrichtigen Praxis des Gesetzesvollzugs (BVGE 2010/33 E. 3.3.1, BVGE 2007/41 E. 4.1; 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 (Michael Beusch, in: Zweifel/ Athanas [Hrsg.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Teil I/ Bd. 2b, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer [DBG], 2. Aufl., Basel 2008, Art. 102 N 15 ff.). Die Gerichtsbehörden sollen Verwaltungsverordnungen bei ihrer Entscheidung denn auch 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 (BGE 126 II 275 E. 4c, BGE 123 II 16 E. 7a; BVGE 2010/33 E. 3.3.1, BVGE 2007/41 E. 3.3).

E. 2.5.2

Gemäss Art. 52 aMWSTG erlässt die ESTV alle zur Erhebung der Mehrwertsteuer erforderlichen Weisungen und Entscheide, deren Erlass nicht ausdrücklich einer anderen Behörde vorbehalten ist. Der für die Veranlagung und Erhebung der Steuer zuständigen ESTV muss ermöglicht werden, detaillierte Anweisungen zur Handhabung der entsprechenden Bestimmung zu erlassen, um die Einheitlichkeit des Vollzugs zu gewährleisten. Die ESTV hat sich dabei aber innerhalb des vom Bundesrat gesteckten Rahmens zu bewegen. Andernfalls würde die Delegationsnorm der übergeordneten Gesetzgebung ausgehebelt (BVGE 2010/33 E. 3.3.2).

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

Zunächst ist - noch einmal (oben E. 1.2) - festzuhalten, dass vorliegend zwischen den Parteien nicht mehr streitig ist, dass es sich bei der A. _____ Ltd., Boston, und der A. _____ Ltd., Huntingdon Valley, um dieselbe Gesellschaft US-amerikanischen Rechts handelt, welche Beschwerdeführerin im vorliegenden Verfahren vor Bundesverwaltungsgericht ist. Daran vermag der Umstand, dass der Steuervertreter im Vergütungsantrag vom 19. Januar 2009 die falsche, frühere Adresse der Beschwerdeführerin angab, nichts zu ändern. Aufgrund der sechsstelligen Kennnummer des Formulars 1222 und der US-amerikanischen TIN, die auf allen ins Recht gelegten Vergütungsanträgen der Beschwerdeführerin identisch sind, war für die ESTV ersichtlich, dass es sich um dieselbe Unternehmung handelt. Spätestens mit dem Schreiben vom 25. Januar 2010 des Steuerververtreters an die ESTV, mit welchem er bestätigt, dass nur noch eine "Firma A. _____ Ltd." bestehe, wurden die diesbezüglichen Unklarheiten ausgeräumt. Da der Steuervertreter ordentlich bevollmächtigt wurde (E. 1.2), bestehen gemäss Aktenlage und entgegen den Vorbringen der ESTV keine Zweifel, dass die Beschwerdeführerin den Antrag auf Vergütung der Mehrwertsteuer gestellt hat.

E. 3.2

Vorliegend ist dagegen weiterhin umstritten, ob die Genehmigung eines Vergütungsantrages voraussetzt, dass der Leistungsempfänger selbst die ihm zu vergütende Mehrwertsteuer an den inländischen Leistungserbringer bezahlt haben muss (E. 3.3). Weiter stellt sich die Frage, wie die von der Beschwerdeführerin beantragte Konsolidierung der beiden Vergütungsanträge im Jahr 2009 rechtlich zu würdigen ist (E. 3.4).

E. 3.3.1

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 Gesetzssystematik eine solche Interpretation nahelegen (E. 2.6).

E. 3.3.2

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. 3.3.3

Im konkreten Fall wird von der ESTV nicht bestritten, dass die Beschwerdeführerin Leistungsempfängerin der nachträglich mit Mehrwertsteuer in der Höhe von Fr. 32'062.64 belasteten Versicherungsleistungen war. Dies ergibt sich aus den Rechnungen Nr. 118'250, 118'293 und 118'294 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. 3.3.2) offen bleiben. Es ist in Bezug auf die Erfüllung der Kriterien des Vergütungsverfahrens im konkreten Fall irrelevant, ob die E. _____ UAE, die G. _____ Establishment, die F. _____ Ltd., die A. _____ Corporation oder eine andere Person bzw. Gesellschaft 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 die angebliche Schwestergesellschaft der F. _____ Ltd., der G. _____ Establishment, ein Depot bei der E. _____ UAE geüffnet worden sei, von dem die ihr gestellten Rechnungen abgebucht worden seien. Nicht abwegig ist auch die Behauptung, die F. _____ Ltd. sei als Garantin aufgetreten, um die Schadloshaltung der neuen Eigentümer der Beschwerdeführerin nach deren angeblichen Verkauf im Jahr 2003 zu gewährleisten.

E. 3.4.1

Mit ihrem Merkblatt Nr. 19, gültig vom 1. Januar 2008 bis zum 31. Dezember 2009, konkretisierte die ESTV die Vergütung der Mehrwertsteuer an Unternehmen mit Geschäftssitz im Ausland. Sie war für den Erlass dieses Merkblatts zuständig (E. 2.5.2). Gemäss dessen Ziff. 1.3 Bst. C) soll pro Kalenderjahr "nur ein Vergütungsantrag" möglich sein. Zweck dieser Bestimmung soll die Verbesserung der Erhebungswirtschaftlichkeit sein (Jürg Buchli, mwst.com, Kommentar zum Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer, Basel 2000, Art. 91, Rz. 11). Wird ein Antrag auf Vergütung abgelehnt, weil er mit den falschen oder unvollständig ausgefüllten Formularen oder ganz oder teilweise ohne Zahlungsnachweise, Vollmacht, Originalrechnungen oder Unternehmerbescheinigung

gestellt wurde, soll gemäss Ziff. 1.12 des Merkblatts Nr. 19 die Möglichkeit bestehen, innerhalb der Verjährungsfrist von fünf Jahren einen neuen schriftlichen Antrag unter Beilage der fehlenden Originalrechnungen zu stellen.

E. 3.4.2

Vorliegend hat der Steuervertreter unbestrittenermassen zwei formelle Vergütungsanträge im Namen der Beschwerdeführerin im Kalenderjahr eingereicht. Zwar verwendete er dabei zwei unterschiedliche Adressen, dennoch sind beide Anträge - aufgrund der unbestrittenen Unternehmensidentität - derselben Unternehmung zuzuordnen. Die ESTV macht geltend, dass es sich vorliegend nicht bloss um einen formellen Fehler handle. Vielmehr hätten die beteiligten Parteien ihr Vorgehen bewusst und unter Verwendung der alten Unterlagen gewählt. Die Beschwerdeführerin beantragt dagegen die "Konsolidierung" des bereits genehmigten Antrags vom 16. Juni 2009 und des vorliegend strittigen Antrags vom 19. Januar 2009 in einem einzigen Vergütungsantrag und reicht diesbezüglich mit der Beschwerde die notwendigen Unterlagen ein. Sie vertritt diesbezüglich die Auffassung, dass dieser Antrag durch das Bundesverwaltungsgericht geprüft werden könne bzw. die Sache zuständigkeitshalber an die ESTV zur Überprüfung zurückgewiesen werden soll.

E. 3.4.3

Es ist vorliegend entscheidend, dass die Beschwerdeführerin nicht ausdrücklich die Gutheissung ihres zweiten Vergütungsantrags verlangt, sondern die "Konsolidierung" ihrer beiden Anträge aus dem Jahr 2009 zu einem einzigen Antrag und dessen Gutheissung. Sie möchte offensichtlich den bereits mit der effektiven Vergütung beantworteten Antrag vom 16. Juni 2009 in "Wiedererwägung" ziehen und um die Faktoren des Antrags vom 19. Januar 2009 erweitern lassen. Vorliegend kann daher offen gelassen werden, ob die im Merkblatt Nr. 19 enthaltene Beschränkung auf einen Vergütungsantrag pro Kalenderjahr rechtens ist. Da die Beschwerdeführerin nicht ausdrücklich die Genehmigung eines zweiten Antrags verlangt, sondern die Erweiterung des ersten, ist die Ablehnung des Vergütungsantrags vom 19. Januar 2009 durch die ESTV mit dem Argument, dass bereits ein Antrag für dieselbe Periode eingereicht und genehmigt wurde, verfehlt. Ein solches Rückkommen ist im Verwaltungsrecht nicht grundsätzlich ausgeschlossen (vgl. exempl. BGE 100 Ib 299 E. 2). Auch die ESTV teilt mit Ziff. 1.12 des Merkblatts Nr. 19 die Ansicht, dass eine "Neuprüfung" eines Antrags innerhalb der Verjährungsfrist von fünf Jahren grundsätzlich möglich sein soll.

E. 3.5

Eine Auseinandersetzung der Vorinstanz mit diesem Vorbringen der Beschwerdeführerin hat jedoch bis jetzt nicht stattgefunden. Gleiches gilt für das erstmalig in der Vernehmlassung vorgebrachte Argument, die Beschwerdeführerin hätte die bezogenen Eingangsleistungen nicht für steuerbare bzw. steuerbefreite Ausgangsleistungen verwendet. 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 bezüglich der Auslegung des Begriffs "bezahlte Steuer" (E 3.3) und ihrer Bewertung des Begehrens der Beschwerdeführerin auf "Neuprüfung" (E. 3.4) als unzutreffend erwiesen haben, obliegt es vielmehr der Vorinstanz, die von ihr teilweise erstmals in der Vernehmlassung aufgeworfenen Fragen unter Auseinandersetzung mit den

Vorbringen der Beschwerdeführerin umfassend zu prüfen (E. 1.4). Dabei handelt es sich um die Fragen, ob gerechtfertigte Rückkommensgründe bezüglich des bereits genehmigten Antrags vom 16. Juni 2009 vorliegen, ob alle Tatbestandselemente der Mehrwertsteuervergütung gemäss den Art. 28 ff. aMWSTGV erfüllt sind und ob die Beschwerdeführerin tatsächlich ihre Eingangsleistungen für steuerbare oder steuerbefreite Zwecke verwendete. Die Streitsache ist zu diesem Zweck und 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, gilt die Beschwerdeführerin als prozessual obsiegend und hat 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. 2'000.-- ist damit der Beschwerdeführerin nach Eintritt der Rechtskraft des vorliegenden Entscheides zurückzuerstatten.

E. 4.2

Die ESTV hat der obsiegenden 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. 3'000.-- 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.