

BVGer BVGE 2009/5 vom 18. August 2008

Bundesverwaltungsgericht, 2008-08-18, DE

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bvger_BVGE_2009_5

FR: TAF BVGE 2009/5 du 18 août 2008

IT: TAF BVGE 2009/5 del 18 agosto 2008

Regeste

Mehrwertsteuer

Erwägungen

E. 2.1

Gemäss einem allgemeinen Rechtsgrundsatz, der auch im Abgaberecht zu beachten ist, können Zuwendungen, die aus einem nicht verwirklichten oder nachträglich weggefallenen Grund erfolgt sind, zurückgefordert werden, sofern das Gesetz nichts anderes vorsieht. Der Staat darf eine Steuer nur in Anspruch nehmen, soweit diese im Gesetz vorgesehen ist. Nicht geschuldete Steuern sind demnach grundsätzlich zurückzuerstatten (Urteil des BGer 2A.321/2002 vom 2. Juni 2003 E. 2.2 mit Hinweisen, Urteil des BGer 2A.320/326/2002 vom 2. Juni 2003 E. 3.2 mit weiteren Hinweisen, veröffentlicht in *Steuer Revue* 53/2003 S. 797 ff. und *Revue de droit administratif et de droit fiscal* 2004 II S. 100 ff.; vgl. Urteil des BVGer A-1433/2006 vom 18. Februar 2008 E. 3.1).

E. 2.2.1

Eine gesetzliche Regelung für die Rückerstattung von bezahlten, nach Gesetz aber nicht geschuldeten Steuern fehlt in der Mehrwertsteuergesetzgebung. Nach Rechtsprechung und Lehre werden an die Rückerstattung von nicht geschuldeten Mehrwertsteuern - basierend auf der seinerzeitigen Rechtsprechung zu den Warenumsatzsteuern - folgende Anforderungen gestellt: a) Es muss sich um eine Nichtschuld handeln, b) die Steuer darf nicht aufgrund eines rechtskräftigen Steuerentscheides bezahlt worden sein und es darf c) keine Verjährung vorliegen (Urteil des BGer 2A.320/326/2002 vom 2. Juni 2003 E. 3.4.2 mit Hinweisen; Dorian Zardin/Cedric Samuel Ruepp/Simeon L. Probst, Rückforderung zu Unrecht bezahlter MWST - Eine Analyse der neuesten bundesgerichtlichen Rechtsprechung, in: *Der Schweizer Treuhänder* 2004 S. 120 f.). Was die Frage der Nichtschuld betrifft, so wird in Rechtsprechung und Lehre (im Wesentlichen) zwischen der vorbehaltlosen Bezahlung und der Bezahlung unter Vorbehalt unterschieden (vgl. Urteil des BVGer A-1433/2006 vom 18. Februar 2008 E. 3.2.1).

E. 2.2.2

Das BGer hatte im Zusammenhang mit der Rückerstattung von Mehrwertsteuern bisher soweit ersichtlich folgende vier Konstellationen von Steuerabwicklungen zu beurteilen: a) vorbehaltlos bezahlte Steuern (Urteil des BGer 2A.320/326/2002 vom 2. Juni 2003 E. 3 und Urteil des BGer 2A.321/2002 vom 2. Juni 2003) b) bezahlte Steuern, obwohl von Anfang an keine Steuerpflicht bestanden hat (Urteil des BGer 2A.121/2004 vom 16. März 2005) c) unter Vorbehalt deklarierte aber nicht entrichtete Steuern (Urteil des BGer 2A.461/2002 vom 2. Juni 2003) und schliesslich den Fall d) unter Vorbehalt deklarierte und bezahlte Steuern (Urteil des BGer 2A.320/326/2002 vom 2. Juni 2003 E. 5). In der Doktrin ist

anerkannt, dass die vorbehaltlose Bezahlung der Steuer gemäss Konstellation a) hievor einer Rückerstattung grundsätzlich entgegensteht. Der Betroffene akzeptiere - so das BGer - die Steuerpflicht mit der vorbehaltlosen Bezahlung, woran er gebunden sei. Wegen dieser Bindungswirkung könne der Steuerpflichtige bei dieser Steuerart (d. h. bei einer Selbstveranlagungssteuer) nur in besonderen Fällen die Rückerstattung verlangen (vgl. etwa die Praxis in Rz. 779b der Wegleitung 1997 für Mehrwertsteuerpflichtige der ESTV [nachfolgend: Wegleitung 1997] zur « Berichtigung der in Rechnung gestellten MWST »). Gleiches gelte in Bezug auf die Rückerstattung von Steuern, « wenn [wie in der Konstellation b) wiedergegeben] von Anfang an keine Steuerpflicht bestanden hat » (Urteil des BGer 2A.121/2004 vom 16. März 2005 E. 5.3). Mithin bildet eine Rechnungskorrektur, « welche einen neuen Zahlungsfluss oder eine Verrechnung bewirkt » (Wegleitung 1997, Rz. 779b), namentlich für die Konstellationen a) und b) unabdingbare Voraussetzung für eine allfällige Rückerstattung von zu Unrecht bezahlten Steuern. Demgegenüber ist eine Rückerstattung aufgrund einer Abrechnung unter Vorbehalt grundsätzlich möglich. Speziell für den Fall einer Änderung der Verwaltungspraxis kann der Steuerpflichtige die rückwirkende Anwendung der neuen (für ihn mildereren) Praxis nur dann in Anspruch nehmen, wenn er die alte Praxis rechtswirksam angefochten oder durch einen Vorbehalt klar zum Ausdruck gebracht hatte, dass er die Schuld nicht anerkennt (Entscheid der SRK 2001-154 vom 24. Mai 2002 E. 2b).

E. 3

Im vorliegenden Verfahren geht es einzig um die Frage der Rückerstattung der Mehrwertsteuer, die von der Beschwerdeführerin für die Steuerperioden 1. Quartal 1997 bis 2. Quartal 2002 unbestrittenermassen unter Vorbehalt deklariert und bezahlt worden ist. Während von beiden Seiten anerkannt ist, dass bei Bezahlung der Steuer unter Vorbehalt ein Rückerstattungsanspruch grundsätzlich gegeben ist, besteht insoweit Uneinigkeit, als die Vorinstanz davon ausgeht, dass die Rückerstattung der Steuer nur dann erfolgen kann, wenn die Beschwerdeführerin ihren Leistungsempfängern entsprechende Korrekturbelege aus- und zustellt.

E. 3.1

Der hier konkret zu beurteilende Fall entspricht entgegen der Ansicht der Vorinstanz nicht demjenigen Sachverhalt, welcher dem höchstrichterlichen Urteil des BGer 2A.461/2002 vom 2. Juni 2003, d. h. der Konstellation c) (« unter Vorbehalt deklarierte aber nicht entrichtete Steuern »), zugrunde lag, sondern vielmehr dem Sachverhalt gemäss Konstellation d) hievor (« unter Vorbehalt deklarierte und bezahlte Steuern »; vgl. E. 2.2.2).

E. 3.1.1

Denn wie im vorliegenden Fall hatten sich die SRK und das BGer damals mit einem Fall auseinander zu setzen, in welchem der Anspruch auf Rückerstattung zu Unrecht bezahlter Mehrwertsteuern grundsätzlich unbestritten war (Entscheid der SRK 2001-154 vom 24. Mai 2002 E. 4; Urteil des BGer 2A.320/326/2002 vom 2. Juni 2003 E. 5; es ging um einen Fall mit Änderung der Verwaltungspraxis, wo die Steuer vom Steuerpflichtigen aber unter Vorbehalt bezahlt worden war und deshalb - in Bestätigung des Entscheids der SRK vom 24. Mai 2002 - ein Rückerstattungsanspruch bestand). Die ESTV hatte in jenem Fall - wie vorliegend - argumentiert, dass die Rückerstattung nur dann erfolgen könne, wenn der Leistungserbringer seine Faktura gegenüber dem Leistungsempfänger berichtigt und diesem die zu viel fakturierte Mehrwertsteuer seinerseits zurückvergütet. Zwar pflichtete das BGer

der ESTV hinsichtlich der Korrekturen bei den Leistungsempfängern bei, dass der Leistungserbringer die mit der Steuer fakturierten Rechnungen gestützt auf die nachträgliche Rückerstattung der Mehrwertsteuer zu korrigieren habe. Hingegen stellte es entgegen der Argumentation der ESTV fest, dass es nicht zulässig sei, die Rückzahlung der Steuer an den Leistungserbringer mit der Auflage der Weiterleitung an den Leistungsempfänger zu verbinden. In diesem Zusammenhang erachtete es die SRK in ihrem Vorentscheid als genügend, « wenn der Beschwerdeführer der ESTV die Leistungsempfänger bzw. die Empfänger der Fakturen gemäss Art. 28 Abs. 1 MWSTV, die zu den fraglichen Vorsteuerabzügen berechtigten, bekannt gibt. Eine solche Bekanntgabe zur Voraussetzung einer Steuerrückerstattung an den Beschwerdeführer zu machen, wäre nicht unzulässig, denn es dürfte für die ESTV ansonsten nicht immer leicht möglich sein, die Leistungsempfänger zu eruieren, welche die fraglichen Vorsteuerabzüge realisierten » (Entscheidung der SRK 2001-154 vom 24. Mai 2002 E. 4b in fine). Mithin befürwortete die SRK damals für die vorliegend gleichermassen zu beurteilende Konstellation lediglich die Bekanntgabe der Leistungsempfänger zur (allfälligen) Voraussetzung für eine Steuerrückerstattung zu machen. Dies gleichsam als mildeste (mögliche) Obliegenheit eines Steuerpflichtigen im Vergleich zur (vorgängigen) Verpflichtung zum Erstellen von Rechnungskorrekturen oder gar zur Weiterleitung erstatteter Steuerbeträge an Leistungsempfänger. In Bestätigung dieses vorinstanzlichen Entscheids der SRK erwog das BGer weiter: « Weshalb die von der Vorinstanz getroffene Lösung die Eidgenössische Steuerverwaltung vor gravierende Probleme stellen könnte, ist nicht ersichtlich. Nach erfolgter Rückerstattung hat der Leistungserbringer die ursprüngliche Rechnung nachträglich zu korrigieren, was beim Leistungsempfänger u.U. eine Vorsteuerkorrektur zu Folge hat ». Sollte der Steuerpflichtige die erforderliche Rechnungskorrektur (was die ESTV aufgrund des ihr mit Art. 50 MWSTV eingeräumten Kontrollrechts feststellen, und worauf sie ihn allenfalls hinweisen könne) nicht vornehmen, stünden der Verwaltung allenfalls die in Art. 60 ff. MWSTV genannten Sanktionsmöglichkeiten offen (Urteil des BGer 2A.320/326/2002 vom 2. Juni 2003 E. 5.4.2). Zusammengefasst schützte das BGer somit im Ergebnis den Entscheid der SRK, wonach für eine Konstellation, in welcher - wie vorliegend - die Steuer ausdrücklich unter Vorbehalt deklariert und bezahlt wurde, der grundsätzliche Rückforderungsanspruch des Leistungserbringers nicht unter die Bedingung gestellt werden darf, dass er zuerst die Rechnung gegenüber seinen Leistungsempfängern korrigiert. Insofern erwies sich denn auch die Verwaltungsgerichtsbeschwerde der ESTV als unbegründet (Urteil des BGer 2A.320/326/2002 vom 2. Juni 2003 E. 5.4 und 6, bestätigt durch das Urteil des BGer 2A.642/2004 vom 14. Juli 2005, veröffentlicht in Archiv für Schweizerisches Abgaberecht 75 S. 501 E. 5.3). Das BGer hat im Übrigen in Auslegung von Art. 28 Abs. 6 MWSTV und unter Berücksichtigung der Lehre erkannt, dass die Steuerüberwälzung ausdrücklich der Privatautonomie übertragen und somit hoheitlichem Handeln entzogen ist. In diesem Zusammenhang sei nicht nachzuweisen, dass der neue Zahlungsfluss bzw. die Verrechnung tatsächlich stattgefunden hat. Es sei daher weder notwendig noch angezeigt, dass die Verwaltung die Rückzahlung der Steuer mit der Auflage verbindet, den erstatteten Betrag an den Leistungsempfänger weiterzuleiten (Urteil des BGer 2A.121/2004 vom 16. März 2005 E. 5.4, 3. Abs. mit Verweis auf das Urteil des BGer 2A.320/326/2002 vom 2. Juni 2003 E. 5.4.1 und 5.4.2). Mit der nachträglichen Korrektur der Rechnung, die nun ohne Mehrwertsteuer zu fakturieren sei, entstehe beim Leistungsempfänger die Pflicht, die eventuell geltend gemachten Vorsteuerabzüge zu korrigieren. Der Grundsatz der Steuerneutralität der Mehrwertsteuer verlange lediglich eine

Berichtigung der Rechnung und der damit verbundenen Vorsteuerabzüge, nicht aber eine Weiterleitung des zurückerstatteten Mehrwertsteuerbetrages (Urteil des BGer 2A.320/326/2002 vom 2. Juni 2003 E. 5.3.3).

E. 3.1.2

Immerhin stimmt die ESTV der Beschwerdeführerin insofern zu, als das BGer « in Ziff. 5.4.2 des Entscheids 2A.320/326/2006 denjenigen Fall vor Augen [...] gehabt habe], da ein Korrekturbeleg erst nach der Rückerstattung ausgerichtet wird » (...). Als unglücklich erweist sich jedoch ihre Einteilung der vom BGer in Sachen Rückerstattung von Mehrwertsteuern allesamt am 2. Juni 2003 gefällten Entscheide in « a) ausschliesslich vorbehaltlos bezahlte Steuern (Urteil des BGer 2A.321/2002 vom 2. Juni 2003); b) sowohl vorbehaltlos wie auch unter Vorbehalt bezahlten Steuern (Urteil des BGer 2A.320/326/2002 vom 2. Juni 2003); c) ausschliesslich unter Vorbehalt bezahlter Steuern (Urteil des BGer 2A.461/2002 vom 2. Juni 2003) »; dies namentlich aus zwei Gründen: Zum einen verkennt die ESTV, dass im Urteil des BGer 2A.320/326/2002 vom 2. Juni 2003 die beiden, am 26. Juni 2002 (separat) eingeleiteten Verfahren 2A.320/2002 (durch die damalige Steuerpflichtige betreffend vorbehaltlos bezahlten Steuern) und 2A.326/2002 (durch die ESTV betreffend mit Vorbehalt bezahlten Steuern) vereinigt wurden (vgl. Urteil des BGer 2A.320/326/2002 vom 2. Juni 2003 Bst. C/a und C/b). In Anwendung der von der ESTV gemachten Einteilung stellt das (damals von der ESTV eingeleitete und antragsgemäss vereinigte) Verfahren 2A.326/2002 - wie dies gleichermassen für den vorliegenden Fall zutrifft (vgl. E. 3.1) - somit klar einen Anwendungsfall von « ausschliesslich unter Vorbehalt bezahlter Steuern » dar. Zum anderen unterscheidet sich das Urteil des BGer 2A.461/2002 vom 2. Juni 2003 insofern vom (wie gesagt vereinigten) Urteil des BGer 2A.326/2002 vom 2. Juni 2003, als in ersterem der damalige Steuerpflichtige die Entrichtung der Steuer gegenüber der ESTV verweigert hatte. Entsprechend äussert sich das BGer, indem es in seinem Urteil 2A.461/2002 vom 2. Juni 2003 zum Sachverhalt erwägt: « Les honoraires résultant de ces prestations, auxquels s'ajoutait la TVA y relative, ont été facturés, encaissés puis déclarés sur les décomptes adressés à l'autorité fiscale pour la période allant du 1er semestre 1999 au 1er semestre 2000. Cependant, l'intimé a refusé d'acquitter auprès de l'administration fiscale la TVA ainsi perçue, en soutenant que cette contribution n'était pas due puisque les opérations d'administrateur n'étaient pas imposables » (Urteil des BGer 2A.461/2002 vom 2. Juni 2003 E. 3.1) und sodann auf sein am selben Tag gefälltes Urteil 2A.320/326/2002 vom 2. Juni 2003 verweist, « dont le consid. 5 traite d'un problème identique au présent litige, à la différence près que, dans cette première affaire, l'impôt avait été acquitté sous réserve » (Urteil des BGer 2A.461/2002 vom 2. Juni 2003 E. 3.2 in fine). Damit steht fest, dass der dem Urteil des BGer 2A.461/2002 vom 2. Juni 2003 zugrunde liegende Sachverhalt dem vorliegenden nur bedingt entspricht. Denn im hier zu beurteilenden Fall wurden die Steuern (wenn auch nur unter Vorbehalt) « praxiskonform » (siehe dazu E. 3.3) und somit pflichtgemäss entrichtet, was für den besagten Fall im Urteil des BGer 2A.461/2002 vom 2. Juni 2003 - wie erwähnt - eben gerade nicht zutraf. Auch deshalb ist für die vorliegende Beurteilung einzig das bundesgerichtliche Urteil 2A.320/326/2002 vom 2. Juni 2003 E. 5 sowie die entsprechenden, vom BGer bestätigten Erwägungen im zugrunde liegenden Entscheid der SRK vom 24. Mai 2002 heranzuziehen (vgl. E. 3.1).

E. 3.2.1

Anerkannt wird von der ESTV, « dass die Durchsetzung des Mehrwertsteuerrechts sich nicht auf die Zahlungsflüsse beziehen darf » (...). Damit anerkennt sie, dass die Steuerüberwälzung ausdrücklich der Privatautonomie übertragen und somit hoheitlichem Handeln entzogen ist (vgl. E. 3.1.1, 2. Abs.). Allerdings ist die ESTV - wie vorstehend erläutert - auch nicht befugt, die Rückerstattung der (infolge Praxisänderung) zu Unrecht entrichteten Steuer von der vorgängigen Korrektur dieser Rechnungen abhängig zu machen, geschweige denn vom Nachweis der Zustellung von Rechnungskorrekturen an die Leistungsempfänger (vgl. E. 3.1.1 in fine). Denn die Beschwerdeführerin hatte die Steuer unbestrittenermassen unter Vorbehalt deklariert und bezahlt, und infolgedessen die entsprechenden Kundenrechnungen « praxiskonform » und somit pflichtgemäss mittels den ordentlichen Steuersätzen aus- und zugestellt. Demnach hatte mit Bestimmtheit nicht ihr Verhalten, sondern infolge Praxisänderung höchstens dasjenige der ESTV zur unsachgemässen Handhabung und zu den unkorrekten Rechnungen geführt. Nun aber die Rückerstattung der zu Unrecht entrichteten Steuern dennoch von entsprechenden Korrekturen abhängig machen zu wollen, erweist sich als nicht sachgerecht und lässt sich - und dies im offensichtlichen Unterschied zum Urteil des BGer 2A.121/2004 vom 16. März 2005 - auch nicht mit der Ausgestaltung der Mehrwertsteuer als Selbstveranlagungssteuer rechtfertigen (vgl. Urteil des BGer 2A.121/2004 vom 16. März 2005 E. 5.5 in fine).

E. 3.2.2

Im Rahmen des Selbstveranlagungsprinzips obliegt es der Beschwerdeführerin, nach erfolgter Rückerstattung, und nicht - wie die ESTV meint - « im Hinblick » auf eine solche, die ursprünglichen Rechnungen nachträglich zu korrigieren, was bei den Leistungsempfängern unter Umständen eine Vorsteuerkorrektur zur Folge hat. Diese Korrektur habe dabei - so das BGer in Bezugnahme auf die Praxis der ESTV gemäss Rz. 779a der Wegleitung 1997 - durch eine formell richtige Nachbelastung bzw. Gutschrift zu erfolgen, die geeignet sei, einen neuen Zahlungsfluss oder eine Verrechnung zu bewirken, und in welcher auf den ursprünglichen Beleg hinzuweisen sei (vgl. E. 2.2.2; Urteil des BGer 2A.320/326/2002 vom 2. Juni 2003 E. 5.4.1).

E. 3.3

In ihrer Vernehmlassung macht die Vorinstanz schliesslich geltend, es wäre letztlich auch noch fraglich, ob die Beschwerdeführerin tatsächlich praxiskonform abgerechnet und damit in jedem Fall je nach Vorliegen von Wohnsitz oder Wochenaufenthalt die Leistung unterschiedlich versteuert, oder ob diese nicht einfach der Einfachheit halber alle Leistungen mit dem ordentlichen Steuersatz abgerechnet habe. Diesbezüglich gilt es zu beachten, dass die Beschwerdeführerin jene Praxis der ESTV ab 1. Oktober 1996 gemäss deren Feststellungsentscheid vom 17. Juni 1999 (...) namentlich in ihrer Einsprache vom 4. August 1999 ausdrücklich bestritt und infolgedessen auch nicht zwingend anwenden musste. Eine Abrechnung aufgrund der damaligen Praxis hätte sich ohnehin lediglich zu ihren Gunsten auswirken können, indem sie den Sondersatz für Beherbergungsleistungen hätte anwenden können, sofern die beherbergten Personen nach der damaligen Praxis der ESTV keinen Wohnsitz oder Wochenaufenthalt am Leistungsort hatten. Wenn die Beschwerdeführerin jedoch diese Unterscheidung nicht vornahm, musste sie ihre Umsätze aus erbrachten Beherbergungsleistungen gemäss der damaligen Praxis (e contrario) zum Normalsatz abrechnen. Dies hat sie denn (wenn auch nur unter Vorbehalt) unbestrittenermassen getan und dies unabhängig davon, ob die beherbergten Personen am Leistungsort ansässig waren oder nicht, womit die Steuer praxiskonform und somit als

pflichtgemäss entrichtet zu gelten hat.

E. 3.4

Nach dem Gesagten ist die Beschwerde im Ergebnis somit gutzuheissen und Ziffer 1 des vorinstanzlichen Entscheids aufzuheben. Die ESTV hat der Beschwerdeführerin den von ihr geltend gemachten Betrag in der Höhe von Fr. 361'776.- (grundsätzlich) bedingungslos zuzüglich Vergütungszins zurückzuerstatten. In Anlehnung an den Entscheid der SRK vom 24. Mai 2002 sei der Vollständigkeit halber jedoch nochmals darauf hingewiesen, dass es der ESTV unbenommen bleibt, (zumindest) die Bekanntgabe der Leistungsempfänger zur Voraussetzung der Steuerrückerstattung an die Beschwerdeführerin zu machen (vgl. E. 3.1.1). In Bezug auf den von der Beschwerdeführerin geforderten Betrag bemerkt die ESTV, dieser sei von ihr bisher nicht näher geprüft worden, da sie die Voraussetzungen an die Rückerstattung grundsätzlich als nicht gegeben erachtet habe. Weil die Überprüfung deselben vorliegend nicht Aufgabe des BVGer sein kann, ist die Sache zur Festsetzung des zurückzuerstattenden Betrags (im Sinne der Erwägungen) an die ESTV ins Einspracheverfahren zurückzuweisen. (...)

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