**Bundesverwaltungsgericht**
**Tribunal administratif fédéral**
**Tribunale amministrativo federale**
**Tribunal administrativ federal**



Abteilung I
A-1998/2011

# Urteil vom 8. Juni 2012

Besetzung

Richter Markus Metz (Vorsitz),
Richter André Moser, Richter Daniel Riedo,
Gerichtsschreiberin Ursula Spörri.

Parteien

**Kläranlage X._____,** …,
vertreten durch …,
Beschwerdeführerin,

gegen

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

Gegenstand

MWST (3. und 4. Quartal 2008).

## Sachverhalt:

**A.**
Die Kläranlage X._____ (nachfolgend: Beschwerdeführerin) reinigt die Abwässer von schweizerischen sowie zum grösseren Teil von deutschen Gemeinden. Mit Urteil A-6743/2009 vom 3. Mai 2010 entschied das Bundesverwaltungsgericht, die Beschwerdeführerin sei mehrwertsteuerpflichtig. Dies wurde insbesondere damit begründet, dass ausländische Gemeinden nicht als Gemeinwesen im Sinn von Art. 23 Abs. 1 des Bundesgesetzes vom 2. September 1999 über die Mehrwertsteuer (aMWSTG, AS 2000 1300) gälten, weshalb diese Leistungen nicht von der Mehrwertsteuer befreit seien. Im Übrigen habe die Beschwerdeführerin die Mehrwertsteuer vorbehaltlos deklariert und bezahlt, weshalb sie gemäss bundesgerichtlicher Rechtsprechung nicht auf ihre Zahlungsbereitschaft zurückkommen könne. Zudem führte das Bundesverwaltungsgericht aus, dass die Beschwerdeführerin die Mehrwertsteuerbeträge den Gemeinden in Rechnung gestellt haben dürfte; dementsprechend bleibe die Mehrwertsteuer nach dem in konstanter Rechtsprechung entwickelten Grundsatz "fakturierte Mehrwertsteuer gleich geschuldete Mehrwertsteuer" ohnehin grundsätzlich geschuldet.

**B.**
Mit Urteil 2C_508/2010 vom 24. März 2011 entschied dagegen das Bundesgericht, dass auch ausländische Gemeinden als Gemeinwesen im Sinn von Art. 23 aMWSTG zu gelten hätten, weshalb die Beschwerdeführerin nicht mehrwertsteuerpflichtig sei (Urteil auszugsweise publiziert in Archiv für Schweizerisches Abgaberecht [ASA] 80 S. 61 ff.). Die Mehrwertsteuer bis und mit zweites Quartal 2008 bleibe aber geschuldet, weil die Beschwerdeführerin vorbehaltlos bezahlt habe; dies gelte jedoch nicht für das dritte und vierte Quartal 2008. Für die in dieser Periode zu Unrecht entrichtete Mehrwertsteuer habe die Beschwerdeführerin grundsätzlich einen Anspruch auf Rückerstattung.

Das Bundesverwaltungsgericht habe als Vorinstanz in seinem Urteil A-6743/2009 vom 3. Mai 2010 u.a. ergänzend erwogen, dass die Mehrwertsteuer wegen des Grundsatzes "fakturierte Mehrwertsteuer gleich geschuldete Mehrwertsteuer" prinzipiell geschuldet bleibe. Diesbezüglich sei jedoch der konkrete Sachverhalt ungeklärt geblieben. Es sei weder geprüft worden, wer genau die fraglichen Leistungen wem gegenüber fakturiert habe, noch ob die Beschwerdeführerin in der relevanten Steuerperiode (drittes und viertes Quartal 2008) ihre Leistungen mit Mehrwertsteuer

fakturiert habe, ohne dass dies berichtigt worden wäre, sowie welche Leistungen – nämlich die an inländische Empfänger, die an ausländische Empfänger oder die an beide – dies allenfalls betreffe. Die bisher unterbliebene Sachverhaltsabklärung sei nachzuholen.

Zu diesem Zweck wies das Bundesgericht die Sache zur weiteren Abklärung im Sinn der Erwägungen an das Bundesverwaltungsgericht zurück.

**C.**
Mit Verfügung vom 7. April 2011 ersuchte das Bundesverwaltungsgericht die Beschwerdeführerin, sämtliche von ihr im dritten und vierten Quartal 2008 gestellten Rechnungen samt der dazugehörigen Buchhaltung einzureichen.

**D.**
Mit Verfügung vom 17. Mai 2011 wurden die eingereichten Unterlagen der ESTV mit der Möglichkeit zur Stellungnahme zugesandt. Mit Schreiben vom 14. Juli 2011 führte die ESTV u.a. aus, der Beschwerdeführerin sei die Abrechnung nach vereinnahmten Entgelten nicht bewilligt worden. Weiter wies sie darauf hin, dass der Beschwerdeführerin, soweit sie keine Mehrwertsteuer mehr abzurechnen gehabt hätte, auch kein Vorsteuerabzugsrecht mehr zustünde. Aufgrund der untrennbaren Verknüpfung zwischen der Umsatz- und Vorsteuerseite sei sie der Ansicht, das Bundesverwaltungsgericht habe im vorliegenden Verfahren auch über die von der Beschwerdeführerin vorzunehmenden Vorsteuerkorrekturen zu befinden. Daher beantrage sie, die Beschwerdeführerin aufzufordern, eine diese Vorsteuerkorrekturen beinhaltende Aufstellung bzw. Berechnung einzureichen.

**E.**
Das Bundesverwaltungsgericht gab der Beschwerdeführerin am 21. Juli 2011 Gelegenheit, eine Stellungnahme einzureichen und forderte sie auf, nachzuweisen, dass ihr die Abrechnung nach vereinnahmten Entgelten bewilligt worden sei. Überdies wurde die Beschwerdeführerin ersucht, eine betragsmässige Darstellung ihrer für das Jahr 2008 getätigten Vorsteuerabzüge einzureichen.

**F.**
In ihrer Stellungnahme vom 15. September 2011 stellte sich die Beschwerdeführerin insbesondere auf den Standpunkt, die Frage nach den Vorsteuerabzügen dürfe in diesem Verfahrensstadium nicht mehr behan-

delt werden, da sie nicht Gegenstand des Rückweisungsentscheids des Bundesgerichts sei.

**G.**
Mit Schreiben vom 16. November 2011 äusserte sich die ESTV nochmals zu den Ausführungen der Beschwerdeführerin. Sie wies u.a. darauf hin, dass ihres Erachtens die von der Beschwerdeführerin eingereichten Unterlagen nicht ausreichten, um die vorzunehmenden Vorsteuerkorrekturen berechnen zu können.

Auf die weiteren Begründungen in den Eingaben der Parteien ist – soweit entscheidwesentlich – in den nachfolgenden Erwägungen näher einzugehen.

## Das Bundesverwaltungsgericht zieht in Erwägung:

**1.**

**1.1.** Heisst das Bundesgericht eine Beschwerde gut, so entscheidet es in der Sache selbst oder weist diese zu neuer Beurteilung an die Vorinstanz zurück. Es kann die Sache auch an die Behörde zurückweisen, die als erste Instanz entschieden hat (Art. 107 Abs. 2 des Bundesgesetzes vom 17. Juni 2005 über das Bundesgericht [Bundesgerichtsgesetz, BGG, SR 173.110]). Da die Sache zur Ergänzung des Sachverhalts und neuer Entscheidung an das Bundesverwaltungsgericht zurückgewiesen worden ist, nimmt dieses die Streitsache ohne weiteres wieder auf. Sämtliche Sachurteilsvoraussetzungen liegen weiterhin vor (Art. 44 ff. des Bundesgesetzes vom 20. Dezember 1968 über das Verwaltungsverfahren [VwVG, SR 172.021]). Auf die erneute Erhebung eines Kostenvorschusses wird verzichtet (Urteil des Bundesverwaltungsgerichts B-5614/2008 vom 3. Dezember 2010 E. 1.1).

**1.2.** Die Behörde, an welche die Sache zurückgewiesen wird, ebenso wie das Bundesgericht selbst, falls die Sache erneut ihm unterbreitet wird, ist an die rechtlichen Erwägungen im Rückweisungsentscheid gebunden (anstelle zahlreicher: BGE 133 III 201 E. 4.2; ULRICH MEYER/JOHANNA DORMANN, in Basler Kommentar, Bundesgerichtsgesetz, 2. Aufl., Basel 2011, N 18 zu Art. 107 BGG mit Hinweisen). Wegen dieser Bindung des Gerichts ist es ihm wie auch den Parteien, abgesehen von allenfalls zu-

lässigen Noven, verwehrt, der Beurteilung des Rechtsstreits einen anderen als den bisherigen Sachverhalt zu unterstellen oder die Sache unter rechtlichen Gesichtspunkten zu prüfen, die im Rückweisungsentscheid ausdrücklich abgelehnt oder überhaupt nicht in Erwägung gezogen worden sind. Eine Überprüfung ist nur betreffend jene Punkte möglich, die im Rückweisungsentscheid nicht entschieden worden sind oder bei Vorliegen neuer Sachumstände (vgl. BGE 135 III 334 E. 2, 131 III 91 E. 5.2; Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-7643/2010 vom 31. Januar 2012 E. 3.2).

**1.3.** Am 1. Januar 2010 ist das Mehrwertsteuergesetz vom 12. Juni 2009 (MWSTG, SR 641.20) in Kraft getreten. Wie bereits im Urteil A-6743/2009 vom 3. Mai 2010 ausgeführt, gelangt auf den vorliegenden Sachverhalt noch das Bundesgesetz vom 2. September 1999 über die Mehrwertsteuer (aMWSTG, AS 2000 1300) zur Anwendung, mit Ausnahme des Verfahrensrechts, welches gemäss Art. 113 Abs. 3 MWSTG auf sämtliche im Zeitpunkt des Inkrafttretens hängige und damit grundsätzlich auch auf das vorliegende Verfahren anwendbar ist (Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-6743/2009 vom 3. Mai 2010 E. 1.2; so auch Urteil des Bundesgerichts 2C_508/2010 vom 24. März 2011 E. 2).

**2.**

**2.1.** Verwendet eine steuerpflichtige Person Gegenstände oder Dienstleistungen für steuerbare Ausgangsleistungen, so kann sie in ihrer Steuerabrechnung die ihr von anderen Steuerpflichtigen in Rechnung gestellte Steuer für Lieferungen und Dienstleistungen abziehen (Art. 38 Abs. 1 und 2 aMWSTG). Nicht zum Vorsteuerabzug berechtigen von der Steuer ausgenommene Umsätze (Art. 38 Abs. 4 aMWSTG; Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-3409/2010 vom 4. April 2011 E. 3.2, A-3527/2010 vom 7. Juni 2011 E. 4.2; IVO P. BAUMGARTNER, mwst.com, Kommentar zum Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer [nachfolgend: Kommentar], Basel 2000, N 67 und 69 zu Art. 38 aMWSTG; ALOIS CAMENZIND/NIKLAUS HONAUER/KLAUS A. VALLENDER, Handbuch zum Mehrwertsteuergesetz, 2. Aufl., Bern 2003, N 1419 f.).

**2.2.** Der Vorsteuerabzug ist nach dem Verhältnis der Verwendung zu kürzen, wenn der Steuerpflichtige Gegenstände oder Dienstleistungen sowohl für Zwecke, die ihn zum Vorsteuerabzug berechtigen, als auch für andere Zwecke verwendet (Art. 41 Abs. 1 aMWSTG). Eine detaillierte Regelung der Kürzungsmethoden lässt sich dem aMWSTG nicht entnehmen. Gemäss der Rechtsprechung hat die Kürzung "sachgerecht" zu er-

folgen und muss "den tatsächlichen Verhältnissen des Einzelfalls soweit als möglich entsprechen" (Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-3527/2010 vom 7. Juni 2011 E. 4.3, A-3409/2010 vom 4. April 2011 E. 3.3, A-1595/2006 vom 2. April 2009 E. 2.7, bestätigt mit Urteil des Bundesgerichts 2C_309/2009 vom 1. Februar 2010). Gemäss der von der ESTV als gesetzlich bzw. effektiv bezeichneten Methode erfolgt die Kürzung primär nach dem Verhältnis der effektiven Verwendung. Dabei sind zuerst sämtliche Aufwendungen und Investitionen aufgrund ihrer Verwendung entweder den steuerbaren oder den von der Mehrwertsteuer ausgenommenen Tätigkeiten zuzuordnen, wobei für jeden einzelnen Gegenstand und jede Dienstleistung soweit möglich aufgrund von betriebswirtschaftlichen, sachgerechten Kriterien eine direkte Zuordnung vorzunehmen ist. Soweit eine direkte Zuordnung zu abzugsberechtigenden und nicht abzugsberechtigenden Umsätzen nicht möglich ist, muss die Zuordnung mit Hilfe von Schlüsseln erfolgen, welche auf betrieblich-objektiven Kriterien beruhen (z.B. Fläche, Volumen, Umsätze, Lohnsumme). Weil die gesetzliche Methode oft als wenig praktikabel erscheint bzw. dem Steuerpflichtigen unverhältnismässig hohen Aufwand verursacht, sieht die Praxis der ESTV die Möglichkeit vor, den Vorsteuerabzug anhand von Pauschalmethoden zu kürzen (Art. 58 Abs. 3 aMWSTG; zum Ganzen: Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-3409/2010 vom 4. April 2011 E. 3.4, A-1595/2006 vom 2. April 2009 E. 2.7 mit Hinweisen, bestätigt mit Urteil des Bundesgerichts 2C_309/2009 vom 1. Februar 2010; zu den einzelnen Pauschalmethoden vgl. statt vieler: Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-1394/2006 vom 3. Juni 2008 E. 2.5).

**2.3.** Hat die ESTV die Kürzung beispielsweise vorzunehmen, weil der Steuerpflichtige eine solche unterlassen hat, steht ihr bei der Wahl der anzuwendenden Methode ein weiter Ermessensspielraum zu. Vom Gericht ist nur zu prüfen, ob die gewählte Methode "sachgerecht" ist und ob die Verwaltung sich bei der vorgenommenen Vorsteuerkürzung innerhalb ihres Ermessensspielraums bewegt hat. Dass die Ermittlung der Vorsteuerkürzung durch die ESTV den konkreten Gegebenheiten bei der Beschwerdeführerin nicht gerecht wird, hätte diese sodann selbst nachzuweisen (statt vieler: Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-1595/2006 vom 2. April 2009 E. 2.7.2).

**2.4.** Gemäss Bundesgericht steht im Verhältnis zwischen Gerichten und Verwaltung dem rückweisenden Gericht bei der Beantwortung der Frage, ob es selber die nötigen Instruktionen vornehmen oder die Akten zur weiteren Abklärung an die Verwaltung zurückweisen will, ein weiter Ermes-

sensspielraum zu (BGE 131 V 407 E. 2.1.1). Indes darf eine Rückweisung an die Verwaltung nicht einer Verweigerung des gerichtlichen Rechtsschutzes gleichkommen, was etwa dann der Fall wäre, wenn wegen besonderer Gegebenheiten nur ein Gerichtsgutachten oder andere gerichtliche Beweismassnahmen geeignet sind, zur Klärung des Sachverhalts beizutragen. Unzulässig ist die Rückweisung auch, wenn sie nach den Umständen als unverhältnismässig erscheint. Liegen jedoch sachliche Gründe vor, ist eine Rückweisung mit dem Untersuchungsgrundsatz vereinbar (vgl. BGE 131 V 407 E. 2.1.1; Urteil des Bundesverwaltungsgerichts B-7420/2006 vom 10. Dezember 2007 E. 4.1).

**3.**
Vorliegend ist fraglich, ob die Mehrwertsteuern für das dritte und vierte Quartal 2008 geschuldet bleiben und ob allenfalls der Vorsteuerabzug für diese Periode zu kürzen ist. Was den zweiten Punkt betrifft, ist insbesondere strittig, ob die Frage der Vorsteuern überhaupt zum Streitgegenstand gehört. Da eine Kürzung des Vorsteuerabzugs in casu nur in Betracht fällt, falls die Mehrwertsteuer für das dritte und vierte Quartal 2008 nicht geschuldet und zurückzuerstatten ist, ist zuerst der Sachverhalt betreffend Mehrwertsteuerpflicht zu klären.

**3.1.** Mit Eingabe vom 16. Mai 2011 reichte die Beschwerdeführerin diverse Rechnungen ein. Die Rechnungen an die Schweizer Gemeinden datieren vom 23. Juni 2008 mit entsprechenden Berichtigungen vom 11. Mai 2011. "Rechnungen" an die deutschen Gemeinden sowie an den Abwasserzweckverband A._____ wurden vom Abwasserzweckverband (AZV) B._____ mit Datum vom 14. Januar 2008 gestellt. Bei diesen "Rechnungen" handelt es sich um Schreiben, in denen die "Gesamtumlage" der jeweiligen Gemeinde an den AZV B._____ aufgeführt ist und um eine Bezahlung dieses Betrags mittels quartalsweiser Abschlagszahlungen gebeten wird. Die Beschwerdeführerin erklärte zu den eingereichten Unterlagen, es gelte zu beachten, dass sie nach vereinnahmten Entgelten im Sinn von Art. 43 Abs. 1 Bst. b in Verbindung mit Art. 44 Abs. 4 aMWSTG abgerechnet habe. Ausserdem habe sie keine Rechnungen an deutsche Empfänger ausgestellt, die Verrechnung sei durch den AZV B._____ erfolgt.

**3.2.** Die ESTV entgegnete in ihrer Stellungnahme vom 14. Juli 2011, die am 23. Juni 2008 ausgestellten Rechnungen der Beschwerdeführerin an die Schweizer Gemeinden entsprächen nicht dem im vorliegenden Fall relevanten Zeitraum (drittes und viertes Quartal 2008). Die weiteren ein-

gereichten Rechnungen würden offensichtlich das Leistungsverhältnis zwischen dem AZV B._____ und seinen Mitgliedern betreffen, so dass sie hier nicht massgebend seien. Die Beschwerdeführerin habe also nicht die Rechnungen eingereicht, welche das Bundesverwaltungsgericht von ihr gefordert habe.

**3.3.** Die Beschwerdeführerin führte dazu aus, dass sie im dritten und vierten Quartal 2008 überhaupt keine Rechnungen gestellt habe, weder an in- noch an ausländische Empfänger. Da keine Rechnungen ausgestellt worden seien, könne auch keine Mehrwertsteuer fakturiert worden sein. Andere Dokumente als die eingereichten Rechnungen, mit denen über ihre Leistungen in der fraglichen Periode abgerechnet worden sei, gebe es nicht. Dass die Rechnungen an die deutschen Empfänger vom AZV B._____ ausgestellt worden seien, sei damit zu erklären, dass sie – die Beschwerdeführerin – sich mit diesem als grenzüberschreitendes Gemeinwesen verstanden habe. Im zweiten Quartal 2008 habe sie gegenüber den Schweizer Gemeinden zwar Mehrwertsteuer abgerechnet, dies jedoch inzwischen berichtigt. Die Beschwerdeführerin erklärte weiter, es ergebe sich aus den Akten, dass sie nach vereinnahmten Entgelten abgerechnet habe. Die Rechtsfrage, ob diese Abrechnungsart überhaupt zulässig gewesen wäre, könne ihrer Ansicht nach im aktuellen Verfahrensstadium nicht mehr aufgebracht werden. Insgesamt sei ihr die nicht geschuldete Mehrwertsteuer des dritten und vierten Quartals 2008 im Umfang von Fr. 254'537.02 zurückzuerstatten.

**3.4.** Die ESTV brachte dagegen insbesondere vor, die Beschwerdeführerin habe nie einen Antrag gestellt, um nach vereinnahmten Entgelten abzurechnen. Bezüglich des vorliegend relevanten Zeitraums sei jedoch von einer stillschweigenden Tolerierung (ex post) auszugehen. Weiter führte sie aus, die von der Beschwerdeführerin geltend gemachten Beträge seien nicht nachvollziehbar, weder diejenigen an das Elektrizitätswerk des Kantons C._____ noch jene an die schweizerischen Gemeinden. Überdies sei nicht plausibel, dass die Beschwerdeführerin den Schweizer Gemeinden im Jahr 2008 offenbar nur im Juni eine Rechnung ausgestellt habe, aber gemäss einer von ihr eingereichten Tabelle in jedem Quartal einen Mehrwertsteuerbetrag ausweise. Betreffend die deutschen Gemeinden sei vor allem unklar, weshalb die Mehrwertsteuerbeträge des dritten und vierten Quartals 2008 diejenigen des ersten und zweiten Quartals deutlich überstiegen, obschon gemäss Rechnungen vierteljährliche Abschlagszahlungen in jeweils gleicher Höhe zu leisten gewesen seien.

**4.**

**4.1.** Das Bundesgericht entschied in seinem Urteil 2C_508/2010 vom 24. März 2011, dass die Leistungen, welche die Beschwerdeführerin gegenüber schweizerischen und ausländischen Gemeinden erbringe, von der Mehrwertsteuer ausgenommene Leistungen im Sinn von Art. 23 aMWSTG darstellten. Ob die Mehrwertsteuer für das dritte und vierte Quartal 2008 dennoch geschuldet bleibe, hänge davon ab, inwieweit die Leistungen gegenüber den Gemeinden mit Mehrwertsteuer fakturiert worden seien. Diese Sachverhaltsabklärung habe das Bundesverwaltungsgericht vorzunehmen (Sachverhalt Bst. B).

**4.2.** Die von der Beschwerdeführerin eingereichten Rechnungsunterlagen sind nicht restlos klar und nachvollziehbar. Wie aus den Akten hervorgeht, stellte sie jedoch im dritten und vierten Quartal 2008 keine Rechnungen aus und fakturierte für die hier interessierende Zeitperiode dementsprechend auch keine Mehrwertsteuer. Es gibt überdies keine Hinweise, dass die Beschwerdeführerin im dritten und vierten Quartal 2008 gestellte Rechnungen nicht eingereicht hätte. Das Bundesgericht hat in seinem Rückweisungsentscheid verbindlich entschieden, dass die Beschwerdeführerin in Bezug auf die Entsorgungsleistungen nicht mehrwertsteuerpflichtig sei und die Mehrwertsteuer lediglich infolge des Grundsatzes "fakturierte Mehrwertsteuer gleich geschuldete Mehrwertsteuer" weiterhin geschuldet bleiben könnte. Für die Klärung neu aufgeworfener Fragen, beispielsweise ob die Mehrwertsteuer nach vereinnahmten oder vereinbarten Entgelten abzurechnen wäre oder ob die Rechnungsstellung durch den AZV B._____ anstatt durch die Beschwerdeführerin die Beurteilung von Steuersubjekt und Leistungsaustausch beeinflussen würde, besteht daher vorliegend kein Raum. Aufgrund der Rechtsbindung des Rückweisungsentscheids (E. 1.2) kann auf diese Ungereimtheiten nicht weiter eingegangen werden.

**4.3.** Dem Ergebnis der sachverhaltlichen Abklärungen entsprechend, wonach die Beschwerdeführerin im dritten und vierten Quartal 2008 für ihre Entsorgungsleistungen keine Mehrwertsteuer fakturiert hat, ist ihr diese zurückzuerstatten. Was die Höhe des zurückzuerstattenden Betrags angeht, so ist, wie bereits von der ESTV vorgebracht, nicht nachvollziehbar, weshalb die von den deutschen Gemeinden im dritten und vierten Quartal 2008 bezahlte Mehrwertsteuer diejenige des ersten und zweiten Quartals um fast die Hälfte übersteigt, obschon für jedes Quartal die gleiche Abschlagszahlung geleistet worden ist. Auch in Bezug auf die Schweizer Gemeinden ist die Höhe der Mehrwertsteuer im dritten und vierten Quar-

tal 2008 je ca. Fr. 4'000.-- höher als im ersten und zweiten Quartal, was auch nicht ohne weiteres einleuchtet. Zudem korrelieren die in den Rechnungen ausgewiesenen/korrigierten Beträge nicht mit den in der Tabelle der Eingabe vom 15. September 2011 enthaltenen Angaben. Anhand der eingereichten Unterlagen ist damit nicht nachvollziehbar, wie die Beschwerdeführerin die von ihr verlangten Mehrwertsteuerbeträge für das dritte und vierte Quartal 2008 berechnet hat. Da weitere Abklärungen nötig sind und der Verwaltung ein weiter Ermessensspielraum zusteht (vgl. E. 2.4), ist die Angelegenheit zur Ermittlung des zurückzuerstattenden Mehrwertsteuerbetrags für das dritte und vierte Quartal 2008 an die ESTV zurückzuweisen.

**5.**

**5.1.** Die ESTV wies in ihrer Stellungnahme vom 14. Juli 2011 im Weiteren darauf hin, dass der Beschwerdeführerin ab dem 1. Juli 2008 nur noch ein begrenztes Vorsteuerabzugsrecht zustehe. Da sie ab diesem Zeitpunkt auf ihren Entsorgungsleistungen grundsätzlich keine Mehrwertsteuer mehr abzurechnen habe, stehe ihr dafür auch kein Vorsteuerabzugsrecht zu, was entsprechend zu korrigieren sei. Ein Vorsteuerabzugsrecht habe sie nur insoweit, als sie bezogene Leistungen für die Erbringung ihrer (unbestritten steuerbaren) Stromlieferungen an das Elektrizitätswerk des Kantons C._____ verwendet habe. Aufgrund der untrennbaren Verknüpfung zwischen der Umsatz- und Vorsteuerseite habe das Bundesverwaltungsgericht auch über die vorzunehmenden Vorsteuerkorrekturen zu befinden. Die ESTV stelle daher den Antrag, die Beschwerdeführerin aufzufordern, eine diese Vorsteuerkorrekturen beinhaltende Aufstellung bzw. Berechnung einzureichen.

**5.2.** Die Beschwerdeführerin machte in ihrer Eingabe vom 15. September 2011 zur Hauptsache geltend, die neuen Vorbringen der ESTV betreffend Vorsteuerabzug seien verspätet und erweiterten den Streitgegenstand in unzulässiger Weise. Diese Rechtsfrage sei nie Gegenstand des vorliegenden Verfahrens gewesen. Das Recht auf Vorsteuerabzug habe unter Geltung des aMWSTG ein gegenüber der Steuerforderung eigenständiges Schicksal. Ob das Recht auf Vorsteuerabzug bestehe, sei losgelöst vom Entstehen der Steuerforderung zu betrachten. Ein allfälliger Rückerstattungsanspruch zuviel bezahlter Mehrwertsteuer könne nicht von der Rückerstattung geltend gemachter Vorsteuern abhängig gemacht werden. Die Frage, wieviel Vorsteuern zulässigerweise geltend gemacht worden seien, sei eine Rechtsfrage, die nicht mehr vorgebracht werden könne.

Um der Beweisauflage nachzukommen, reiche sie die betragsmässige Darstellung der im 2008 getätigten Vorsteuerabzüge trotzdem ein.

**5.3.** Die ESTV wies darauf hin, dass sie bereits in ihrer Begründung zur (ursprünglichen) Verfügung vom 26. August 2009 die (unter Umständen) entfallende Vorsteuerabzugsberechtigung angesprochen habe. Daher könne von einem neuen bzw. verspäteten Vorbringen ihrerseits keine Rede sein. Überdies sei festzuhalten, dass die (mindestens teilweise) entfallende Vorsteuerabzugsberechtigung eine zwingende Konsequenz der Umsetzung des Bundesgerichtsurteils vom 24. März 2011 sei. Die Beschwerdeführerin könne aus der von ihr angerufenen Rechtsprechung nichts zu ihren Gunsten ableiten. Entgegen der Ansicht der Beschwerdeführerin, bestehe zwischen einem allfälligen Mehrwertsteuerrückerstattungsanspruch sowie der entsprechenden Korrektur der (nicht mehr berechtigten) Vorsteuerabzüge ein enger, konnexer Zusammenhang.

Die von der Beschwerdeführerin eingereichten Unterlagen seien ausserdem nicht ausreichend, um die aufgrund des Bundesgerichtsurteils vom 24. März 2011 vorzunehmenden Vorsteuerkorrekturen zu ermitteln.

**6.**

**6.1.** Die Frage des Vorsteuerabzugs wurde im Rückweisungsentscheid des Bundesgerichts nicht behandelt und die Prüfung dieses Gesichtspunkts demzufolge nicht explizit ausgeschlossen (vgl. E. 1.2). Der Beschwerdeführerin ist beizupflichten, dass ihr Mehrwertsteuerrückerstattungsanspruch nicht von der Rückerstattung geltend gemachter Vorsteuern abhängt. Ihren weiteren Ausführungen ist aber entgegenzuhalten, dass zwischen Mehrwertsteuer und Vorsteuerabzug sehr wohl ein enger Konnex besteht, indem Vorsteuern nur für steuerbare Ausgangsleistungen abgezogen werden dürfen. Die subjektive Steuerpflicht ist überdies die erste Voraussetzung zur Vornahme des Vorsteuerabzugs (URS BEHNISCH, Kommentar, a.a.O., N 16 Vorbem. zu Art. 38 aMWSTG).

Was nun das vorliegende Verfahren betrifft, so hatte das Bundesverwaltungsgericht mit Urteil A-6743/2009 vom 3. Mai 2010 entschieden, die Beschwerdeführerin sei mehrwertsteuerpflichtig; die Berechtigung zum Vorsteuerabzug gab keinen Anlass zur Diskussion. Das Bundesgericht hatte in seinem Urteil 2C_508/2010 vom 24. März 2011 die Mehrwertsteuerpflicht zwar grundsätzlich verneint, die Steuer blieb jedoch aufgrund vorbehaltloser Deklaration und Bezahlung praktisch für die gesamte zu beurteilende Periode geschuldet, weshalb über den Vorsteuerabzug für

die Zeit erstes Quartal 2004 bis zweites Quartal 2008 ebenfalls nicht zu befinden war. Einzig in Bezug auf das dritte und vierte Quartal 2008 stand eine Rückerstattung der Mehrwertsteuer im Raum. Da das Bundesgericht die Sache zu weiterer Abklärung an das Bundesverwaltungsgericht zurückwies, drängte sich ein Entscheid betreffend Vorsteuerabzugsrecht vor Bundesgericht nicht auf bzw. wäre ein solcher quasi nur als "Eventualbegründung", falls das Bundesverwaltungsgericht nach den geforderten sachverhaltlichen Abklärungen zur Ansicht gelangen sollte, dass die Mehrwertsteuer nicht geschuldet bleibe, möglich gewesen. Ein solches Vorgehen ist aber weder üblich noch sinnvoll.

**6.2.** Die vorstehenden Ausführungen ändern nichts daran, dass nun – nachdem die Mehrwertsteuer drittes und viertes Quartal 2008 für die Entsorgungsleistungen zurückzuerstatten ist – über das Vorsteuerabzugsrecht zu befinden ist. So hatte das Bundesgericht nur deshalb nicht darüber entschieden, weil es bisher nicht relevant war und keinen Anlass gegeben hatte, darüber zu entscheiden und nicht weil es diesen Gesichtspunkt nicht in Erwägung ziehen wollte. Vielmehr hängt die Berechtigung zum Abzug der Vorsteuern zwingend davon ab, ob die vorsteuerbelasteten Eingangsleistungen in steuerbare Ausgangsleistungen mündeten bzw. ob überhaupt eine subjektive Steuerpflicht besteht (E. 2.1 u. 6.1). Überdies hatte die ESTV in ihrer Begründung zur ursprünglichen Verfügung vom 26. August 2009 darauf hingewiesen, dass der Beschwerdeführerin ihr Anspruch auf Vorsteuerabzug nur im Rahmen ihrer steuerbaren Tätigkeit zustehe (beigezogene Akten A-6743/2009 act. 12, Beilage 10/2 S. 5). Das Vorbringen der ESTV war damit auch nicht verspätet.

**6.3.** Wie nun schon mehrfach ausgeführt, ist die Beschwerdeführerin für ihre Entsorgungsleistungen drittes und viertes Quartal 2008 nicht mehrwertsteuerpflichtig, weshalb ihr für die dafür verwendeten Gegenstände und Dienstleistungen kein Vorsteuerabzugsrecht zusteht (E. 2.1 u. 6.1). Daneben erbringt sie unbestritten steuerbare Stromlieferungen an das Elektrizitätswerk des Kantons C._____; diesbezüglich ist sie berechtigt, Vorsteuern abzuziehen. Es liegt also eine gemischte Verwendung vor, so dass der Vorsteuerabzug nach dem Verhältnis der Verwendung zu kürzen ist (vgl. E. 2.2). Aus den eingereichten Unterlagen geht nicht hervor, welche Gegenstände und Lieferungen für welchen Zweck verwendet worden sind. Da die effektive Verwendung nicht ersichtlich ist und der ESTV bei der Kürzung der Vorsteuern ein weiter Ermessenspielraum zusteht, ist das Verfahren zur Ermittlung der Kürzung der Vorsteuern an die ESTV zurückzuweisen. Die Rückweisung erscheint auch nicht unverhältnismäs-

sig, weil sich die Vorsteuerkorrekturen trotz entsprechender Instruktionsmassnahmen des Bundesverwaltungsgerichts nicht anhand der eingereichten Unterlagen bestimmen lassen. Da über die Frage nach der Korrektur der Vorsteuern zum ersten Mal zu befinden ist, fiele der (erste) Entscheid darüber ohnehin in die funktionale Zuständigkeit der ESTV.

**7.**

**7.1.** Das Bundesgericht hat sich in seinem Urteil 2C_508/2010 vom 24. März 2011 nicht zu den Kosten- und Entschädigungsfolgen im Verfahren vor dem Bundesverwaltungsgericht geäussert. Da das im Verfahren A-6743/2009 gefällte Urteil vom 3. Mai 2010 teilweise aufgehoben worden ist, ist vorliegend über die damals festgesetzen und der Beschwerdeführerin auferlegten Gerichtskosten von Fr. 40'000.-- neu zu befinden.

Nach bundesgerichtlicher Rechtsprechung gilt die Rückweisung (mit offenem Ausgang) für die Auferlegung der Verfahrenskosten bzw. die Zusprechung einer Parteientschädigung grundsätzlich als vollständiges Obsiegen der beschwerdeführenden Partei (BGE 132 V 215 E. 6.1, 127 V 234 E. 2b/bb; Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-2572/2010 und 2574/2010 vom 26. August 2011 E. 11.2.1, A-6830/2010 vom 23. Februar 2011 E. 5.2; MARCEL MAILLARD, in: Praxiskommentar VwVG, Waldmann/Weissenberger [Hrsg.], Zürich 2009, Art. 63 N 14). Die vorliegende Gutheissung der Beschwerde bzw. Rückweisung des Verfahrens an die Vorinstanz erfolgt im Umfang von etwa einem Zehntel des ursprünglichen Streitwerts. Diesen Anteil betreffend sind der Beschwerdeführerin ausgangsgemäss keine Kosten aufzuerlegen (Art. 63 Abs. 1 VwVG e contrario). Ebenso sind der diesbezüglich unterliegenden Vorinstanz als Bundesbehörde keine Verfahrenskosten aufzuerlegen (Art. 63 Abs. 2 VwVG). Weil das Urteil A-6743/2009 vom 3. Mai 2010 im Übrigen vom Bundesgericht im Ergebnis bestätigt worden ist, sind die restlichen Gerichtskosten nicht neu zu verlegen und verbleiben bei der Beschwerdeführerin. Der Beschwerdeführerin ist demzufolge der – unter Verfahrensnummer A-6743/2009 geleistete und ihr für das vorliegende neuerliche Verfahren in gleicher Höhe gutzuschreibende – Kostenvorschuss von Fr. 40'000.-- im Umfang von Fr. 4'000.-- (entsprechend einem Zehntel des ursprünglichen Streitwerts) nach Rechtskraft des vorliegenden Urteils zurückzuerstatten.

**7.2.** Als in Bezug auf das ursprüngliche Verfahren teilweise obsiegende Partei hat die Beschwerdeführerin Anspruch auf eine reduzierte Parteientschädigung für die ihr erwachsenen notwendigen und verhältnismäs-

sig hohen Kosten (Art. 64 Abs. 1 VwVG, Art. 7 Abs. 1 und 2 des Reglements über die Kosten und Entschädigungen vor dem Bundesverwaltungsgericht vom 21. Februar 2008 [VGKE, SR 173.320.2]). Das Bundesverwaltungsgericht trifft den Entscheid über die Parteientschädigung von Amtes wegen aufgrund der Kostennote, sofern vorhanden, sowie den Akten und in der Regel ohne eingehende Begründung. Auch bei der Festsetzung der Parteientschädigung auf der Basis einer Kostennote ist es Aufgabe des Gerichts, zu überprüfen, in welchem Umfang die geltend gemachten Kosten als notwendig für die Vertretung anerkannt werden können (Art. 10 ff. VGKE). Die eingereichte Kostennote muss einen ausreichenden Detaillierungsgrad aufweisen (Art. 14 Abs. 1 VGKE), so dass aus ihr ersichtlich ist, welche Arbeiten durchgeführt worden sind, wieviel Zeit vom Vertreter zu welchem Tarif aufgewendet und wie sich der geltend gemachte Aufwand auf die einzelnen Arbeiten verteilt hat. Die mit Schreiben vom 18. November 2009 im Verfahren A-6743/2009 eingereichte Kostennote enthält lediglich den Gesamtbetrag sowie die Posten "Verfassen einer Bestreitung an die ESTV, Verfassen einer Einsprache bzw. Sprungrekurs gegen den Entscheid der ESTV vom 26. August 2009, Sekretariatsarbeiten und Dossierführung inklusive". Angaben, welche Arbeiten mit welchem Zeitaufwand erledigt wurden, sind nicht enthalten, weshalb von einer detaillierten Kostennote keine Rede sein kann. Bei Fehlen einer (detaillierten) Kostennote ist die Entschädigung aufgrund der Akten und nach freiem gerichtlichem Ermessen zu bestimmen (Art. 14 Abs. 2 VGKE). Unter Würdigung der eingereichten Rechtsschriften sowie insbesondere unter Berücksichtigung, dass lediglich für einen Teilaspekt eine Gutheissung erfolgt, ist die Parteientschädigung ermessensweise pauschal auf Fr. 6'000.-- (inkl. Mehrwertsteuer) festzulegen.

## Demnach erkennt das Bundesverwaltungsgericht:

**1.**
Die Beschwerde wird im Sinn der Erwägungen gutgeheissen.

Ziffer 3e der Verfügung der Vorinstanz vom 26. August 2009 wird aufgehoben. Die Streitsache wird zur Festlegung der zurückzuerstattenden Mehrwertsteuer drittes und viertes Quartal 2008 sowie zur verhältnismässigen Kürzung der Vorsteuern für dieselbe Zeitperiode an die Vorinstanz zurückgewiesen.

**2.**
Es werden für das Verfahren A-1998/2011 keine Kosten erhoben. Für das Verfahren A-6743/2009 verbleiben Kosten von Fr. 36'000.-- bei der Beschwerdeführerin. Der unter Verfahrensnummer A-6743/2009 geleistete Kostenvorschuss von Fr. 40'000.-- wird der Beschwerdeführerin nach Eintritt der Rechtskraft des vorliegenden Urteils im Umfang von Fr. 4'000.-- zurückerstattet.

**3.**
Die Vorinstanz wird verpflichtet, der Beschwerdeführerin eine reduzierte Parteientschädigung in der Höhe von Fr. 6'000.-- (inkl. Mehrwertsteuer) zu bezahlen.

**4.**
Dieses Urteil geht an:

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

Der vorsitzende Richter: Die Gerichtsschreiberin:

Markus Metz Ursula Spörri

## Rechtsmittelbelehrung:

Gegen diesen Entscheid kann innert 30 Tagen nach Eröffnung beim Bundesgericht, 1000 Lausanne 14, Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten geführt werden, sofern die Voraussetzungen gemäss den Art. 82 ff., 90 ff. und 100 BGG gegeben sind. 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 der Beschwerdeführer in Händen hat, beizulegen (Art. 42 BGG).

Versand: