Bundesverwaltungsgericht
Tribunal administratif fédéral
Tribunale amministrativo federale
Tribunal administrativ federal



Abteilung I
A-7745/2010

Urteil vom 9. Juni 2011

Besetzung

Richter Markus Metz (Vorsitz),
Richter Pascal Mollard, Richter Michael Beusch,
Gerichtsschreiber Jürg Steiger.

Parteien

A._____,
Beschwerdeführerin,

gegen

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

Gegenstand

Mehrwertsteuer (1. Quartal 1996 bis 1. Quartal 2002);
Rückweisungsentscheid

Sachverhalt:

A.
Die A._____ wurde mit Gesellschaftsvertrag vom 1. Januar 1996 gegründet. Es handelt sich dabei um eine einfache Gesellschaft gemäss Art. 530 ff. des Bundesgesetzes vom 30. März 1911 betreffend die Ergänzung des Schweizerischen Zivilgesetzbuches (Fünfter Teil: Obligationenrecht; OR, SR 220). Gesellschafter sind (…).

B.
Am 8. Februar und 26. März 2001 führte die ESTV bei der A._____ eine Steuerkontrolle durch, die den Zeitraum vom 1. Quartal 1996 bis zum 3. Quartal 2001 (Zeitraum vom 1. Januar 1996 bis 30. September 2001) umfasste. Mit Ergänzungsabrechnung (EA) Nr. 191'135 vom 10. Dezember 2001 erhob die ESTV bei der A._____ eine Nachforderung von Fr. 1'172'289.-- zuzüglich 5 % Verzugszins seit 30. Oktober 1999 (mittlerer Verfall). Im Rahmen eines weiteren Verfahrens forderte die ESTV mit EA Nr. 07391918 vom 13. Dezember 2002 für die Steuerperioden 4. Quartal 2001 bis zum 1. Quartal 2002 (Zeitraum vom 1. Oktober 2001 bis 31. März 2002) einen Betrag von Fr. 110'803.-- zuzüglich 5 % Verzugszins seit 15. April 2002 (mittlerer Verfall) nach.

C.
Mit den Schreiben vom 19. Juni 2002 bzw. 21. Januar 2003 liess die A._____ die beiden Steuerforderungen bei der ESTV bestreiten. Die ESTV erliess am 10. Dezember 2002 bzw. 12. Juni 2003 zwei Entscheide und bestätigte darin die geltend gemachten Nachforderungen. Im Entscheid vom 10. Dezember 2002 hielt die ESTV zudem fest, sie habe die A._____ zu Recht auf den 31. März 2002 aus dem Register der Mehrwertsteuerpflichtigen gelöscht.

Am 23. Januar bzw. 10. Juli 2003 erhob die A._____ je separat Einsprache gegen die Entscheide der ESTV vom 10. Dezember 2002 bzw. 12. Juni 2003. Sie verlangte die Aufhebung der angefochtenen Entscheide und die rückwirkende Eintragung in das Register der Mehrwertsteuerpflichtigen per 1. April 2002.

D.
In den beiden – über sehr weite Strecken wortgleichen – Einspracheentscheiden vom 13. Dezember 2006 wies die ESTV die zwei Einsprachen der A._____ ab und bestätigte die Steuerforderungen von

Fr. 1'172'289.-- bzw. Fr. 110'803.-- nebst Verzugszins. Die Zahlung vom 11. November 2004 im Betrag von Fr. 1'331'322.80 sei an die Mehrwertsteuerschuld anzurechnen. Zur Begründung führte die ESTV insbesondere aus, die A._____ bzw. der von dieser Gesellschaft geführte Fonds sei durch freiwillige Beiträge verschiedener grosser Elektrizitätswerke (…) gespiesen worden. Diese freiwilligen Beiträge würden kein Entgelt darstellen. Da die A._____ im fraglichen Zeitraum keine steuerbaren Umsätze getätigt habe, würden die zu Unrecht gegenüber der ESTV geltend gemachten Vorsteuern wieder zurückbelastet. Die rückwirkende Löschung der Gesellschaft aus dem Register der Mehrwertsteuerpflichtigen sei zu bestätigen.

E.

Mit zwei – über sehr weite Strecken wortgleichen – Eingaben vom 26. Januar 2007 erhob die A._____ beim Bundesverwaltungsgericht Beschwerde gegen die beiden Einspracheentscheide vom 13. Dezember 2006, beantragte deren Aufhebung und den Wiedereintrag der Gesellschaft in das Register der Mehrwertsteuerpflichtigen rückwirkend auf den 1. April 2002. Eventualiter sei der Einspracheentscheid vom 13. Dezember 2006 teilweise bezüglich der Aufrechnungen für die Periode vom 1. Januar 2001 bis 30. September 2001 aufzuheben und ihr Fr. 80'850.-- zuzüglich Verzugszins in Höhe von 5 % pro Jahr seit dem 12. November 2004 zurückzuerstatten. Die A._____ brachte insbesondere vor, sie habe nur für die Elektrizitätswirtschaft betriebsorientierte Projekte finanziell unterstützt, welche den Bereichen der anwendungsnahen Forschung und Entwicklung zuzuordnen seien. Für die fachliche Prüfung der Gesuche habe sie eine Kommission eingesetzt. Die Finanzierung der A._____ sei über Beiträge der Mitgliedsunternehmen sowie von interessierten Nichtmitgliedern erfolgt. Die Beitragsleistung sei das Entgelt für das Recht, Projekte und Studien zur Finanzierung vorzuschlagen bzw. Informationen über den Projektfortgang und die Projektergebnisse zu erhalten. Dazu komme das Recht, dass Forschungskapazität zur Verfügung gestellt werde und das Recht, dass die Kommission die Forschung begleite. Sie sei dafür besorgt, dass die Beiträge für im Interesse der Beitragszahler liegende Projekte eingesetzt würden, diese erhielten Forschungsergebnisse und in betriebswirtschaftlicher Hinsicht wichtige Informationen, aus denen ein praktischer Nutzen hervorgehe. Die Überlassung von Informationen sei eine Dienstleistung, die entgeltlich von ihr erbracht werde; insgesamt liege ein Leistungsaustausch und damit auch ein steuerbarer Umsatz vor. Sie erfülle unbestrittenermassen auch die weiteren Voraussetzungen für

die Mehrwertsteuerpflicht (entgeltliche Leistung im Inland, Erreichen der Umsatzgrenzen).

Mit Schreiben vom 10. Mai 2007 übermittelte die ESTV dem Bundesverwaltungsgericht die amtlichen Akten, beantragte die kostenpflichtige Abweisung der Beschwerden und teilte mit, sie verzichte auf die Einreichung einer Vernehmlassung.

F.
Mit Urteil A-794/2007 vom 5. November 2009 hiess das Bundesverwaltungsgericht die Beschwerde im Sinn der Erwägungen gut, hob die beiden angefochtenen Entscheide auf und wies die Sache zu neuem Entscheid an die ESTV zurück. Zur Begründung führte es im Wesentlichen aus, mit der Leistung der sog. "freiwilligen Beiträge" (gemäss Art. 2 des Reglements […]) an die A._____ erhalte ein einzelnes Elektrizitätsunternehmen Studienergebnisse sowie eine detaillierte Vorabklärung der Projektideen durch die beauftragte Kommission. Insgesamt bestehe daher eine innere wirtschaftliche Verbindung zwischen den Beitragsleistungen an die A._____ und den im Gegenzug dafür erhaltenen Ergebnissen. Es liege somit ein mehrwertsteuerlich relevanter Leistungsaustausch vor.

G.
Die ESTV erliess am 28. September 2010 zwei (neue) Einspracheentscheide. Sie erkannte, sie habe der A._____ für die Steuerperioden vom 1. Quartal 1996 bis 3. Quartal 2001 bzw. 4. Quartal 2001 bis 1. Quartal 2002 den zu Recht geltend gemachten Vorsteuerabzug zu gewähren. Die ESTV bezahlte der A._____ daher Fr. 1'172'289.— bzw. Fr. 110'803.— zuzüglich Vergütungszins zurück. Zur Begründung legte die ESTV im Wesentlichen dar, gemäss dem Urteil des Bundesverwaltungsgerichts vom 5. November 2009 seien die fraglichen Leistungen der A._____ steuerbar und diese habe in der Folge Anspruch auf Vorsteuerabzug.

H.
Mit Schreiben vom 14. Oktober 2010 forderte die A._____ die ESTV auf, sie rückwirkend auf den 1. April 2002 wieder in das Register der Steuerpflichtigen einzutragen. Das Bundesverwaltungsgericht habe die Umsätze als steuerbar qualifiziert und die A._____ erfülle weiterhin die Voraussetzungen für die Steuerpflicht.

Die ESTV antwortete der A._____ mit E-Mails vom 20. und 21. Oktober 2010. Sie führte darin aus, die Einspracheentscheide vom 28. September 2010 äusserten sich in materieller Hinsicht ausschliesslich zu den Steuerperioden vom 1. Quartal 1996 bis 1. Quartal 2002. Die Beurteilung der Steuerpflicht ab dem 1. April 2002 sei nicht Gegenstand der Einspracheentscheide gewesen.

I.

Am 29. Oktober 2010 liess die A._____ (Beschwerdeführerin) je separat Beschwerde gegen die beiden Einspracheentscheide der ESTV vom 28. September 2010 an das Bundesverwaltungsgericht führen mit dem folgenden identischen Antrag: "Es sei die ESTV anzuweisen, die A._____ basierend auf dem Urteil des Bundesverwaltungsgerichts vom 5. November 2009 rückwirkend auf den 1. April 2002 wieder in das Register der Steuerpflichtigen einzutragen; alles unter Kostenfolge". Zudem stellte die Beschwerdeführerin die prozessualen Anträge, die beiden Beschwerden seien in einem Verfahren zu vereinigen und dieses sei bis zum 30. Juni 2011 bzw. bis die Verhandlungen mit der ESTV über die rückwirkende Wiedereintragung in das Mehrwertsteuerregister abgeschlossen seien zu sistieren. Zur Begründung ihres materiellen Antrags brachte die Beschwerdeführerin insbesondere vor, das Bundesverwaltungsgericht habe entschieden, die fraglichen Umsätze seien steuerbar. In der Folge sei sie wieder in das Mehrwertsteuerregister einzutragen. Sie entfalte nach wie vor die gleiche Tätigkeit und habe noch im 2. Quartal 2002 die gleichen, vom Bundesverwaltungsgericht als steuerbar qualifizierten Beiträge fakturiert. Da ihre Aktivität über das 1. Quartal 2002 hinaus andaure, erfülle sie auch nach dem 31. März 2002 weiterhin die Voraussetzungen für die subjektive Steuerpflicht. Die Löschung aus bzw. die Wiedereintragung in das Register der Steuerpflichtigen sei auch zu jedem Zeitpunkt Streitgegenstand des vorliegenden Verfahrens gewesen. Ihrem Wiedereintrag in das Register rückwirkend per 1. April 2002 stehe somit nichts entgegen.

J.

Mit Verfügung vom 4. November 2010 vereinigte das Bundesverwaltungsgericht die Beschwerdeverfahren A-7745/2010 und A-7746/2010 und führte es unter der Verfahrensnummer A-7745/2010 weiter. Auf Aufforderung des Bundesverwaltungsgerichts reichte die ESTV am 14. Dezember 2010 eine Vernehmlassung beschränkt auf den Sistierungsantrag ein. Sie legte dar, sie habe der Beschwerdeführerin hinsichtlich der offenen Frage der Steuerpflicht ab dem 1. April 2002

bereits mehrfach mitgeteilt, sie werde diese abklären, sobald die relevanten Unterlagen eingereicht worden seien. Dies habe die Beschwerdeführerin aber bis heute nicht getan. Es bestehe demnach kein Grund, das vorliegenden Verfahren zu sistieren.

Mit Zwischenverfügung vom 20. Dezember 2010 wies das Bundesverwaltungsgericht das Sistierungsgesuch ab.

K.
In ihrer Vernehmlassung vom 27. Januar 2011 schloss die ESTV auf Abweisung der Beschwerde unter Kostenfolge zulasten der Beschwerdeführerin. Zur Begründung führte sie im Wesentlichen aus, die Beschwerdeführerin verlange mit der Wiedereintragung per 1. April 2002 eine Beurteilung der auf die kontrollierten Steuerperioden vom 1. Quartal 1996 bis 1. Quartal 2002 nachfolgenden Steuerperioden. Damit wolle die Beschwerdeführerin nichts anderes als eine in zeitlicher Hinsicht unzulässige Erweiterung des Streitgegenstandes.

L.
Am 3. März 2011 reichte die Beschwerdeführerin eine Replik zur Vernehmlassung der ESTV ein. Sie legte insbesondere dar, es gehe eigentlich nicht um die rückwirkende Wiedereintragung in das MWST-Register, sondern vielmehr um die von der ESTV vorgenommene Löschung aus diesem. Mit der Löschung habe die ESTV sie in Missachtung von Bundesrecht vor vollendete Tatsachen gestellt und sie müsse nun für einen Status (Steuerpflicht durch Wiedereintragung in das Register) kämpfen, der ihr gestützt auf die aufschiebende Wirkung des Rechtsmittelverfahrens ohne Weiteres zugestanden habe. Die ESTV habe richtigerweise nicht die Frage der Wiedereintragung in das Register, sondern die Frage des korrekten Zeitpunkts der Löschung zu prüfen. Im Weiteren handle es sich entgegen der Ansicht der ESTV bei ihrem Gesuch um Wiedereintragung in das Register per 1. April 2002 nicht um eine unzulässige Erweiterung des Streitgegenstandes. Vorliegend seien keine Steuerperioden betroffen, sondern es stehe lediglich die Rechtmässigkeit der Löschung durch die ESTV in Frage. Bei der Löschung handle es sich um eine Amtshandlung, die in Abhängigkeit zur mehrwertsteuerrechtlichen Qualifikation der geprüften Umsätze stehe.

Auf das Einholen einer Duplik wurde verzichtet.

Auf die Eingaben der Parteien wird – soweit entscheidwesentlich – im Rahmen der nachfolgenden Erwägungen eingegangen.

Das Bundesverwaltungsgericht zieht in Erwägung:

1.

1.1. Gemäss Art. 31 des Bundesgesetzes vom 17. Juni 2005 über das Bundesverwaltungsgericht (Verwaltungsgerichtsgesetz, VGG, SR 173.32) beurteilt das Bundesverwaltungsgericht 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 Sinne von Art. 33 VGG. Das Bundesverwaltungsgericht ist daher für die Beurteilung der vorliegenden Beschwerde zuständig. Soweit das VGG nichts anderes bestimmt, richtet sich gemäss dessen Art. 37 das Verfahren nach dem VwVG. Die Beschwerdeführerin ist durch die angefochtenen Einspracheentscheide beschwert, da die ESTV den (am 23. Januar bzw. 10. Juli 2003 erhobenen) Einsprachebegehren auf rückwirkende Eintragung per 1. April 2002 nicht stattgegeben hat.

1.2.

1.2.1. Ein mit verbindlichen Weisungen versehener Rückweisungsentscheid (vgl. Art. 61 Abs. 1 VwVG) schliesst das Verfahren bezüglich der in den Erwägungen definitiv behandelten Punkte ab. Wenn der unteren Instanz, an welche die Sache zurückgewiesen wird, kein Entscheidungsspielraum mehr bleibt und die Rückweisung nur noch der Umsetzung des oberinstanzlich Angeordneten dient, handelt es sich – in Bezug auf die definitiv entschiedenen Punkte – um einen Endentscheid, der anfechtbar ist (BGE 134 II 124 E. 1.3; Urteil des Bundesgerichts 2C_258/2008 vom 27. März 2009 E. 3.3; Entscheid der Eidgenössischen Steuerrekurskommission [SRK] vom 15. August 2005 [CRC 2005-064] E. 2a mit Hinweisen; ANDRÉ MOSER/MICHAEL BEUSCH/LORENZ KNEUBÜHLER, Prozessieren vor dem Bundesverwaltungsgericht, Basel 2008, Rz. 3.196).

1.2.2. Materielle Rechtskraft bedeutet Verbindlichkeit eines (formell rechtskräftigen) Entscheids für spätere Verfahren. Sie bezieht sich

grundsätzlich nur auf das Dispositiv und nicht auf die rechtliche Begründung und die tatsächlichen Feststellungen (BGE 121 III 474 E. 2, 4a). Die rechtliche Bindungswirkung gilt für die Parteien und Beigeladene des rechtskräftig erledigten Verfahrens sowie deren Rechtsnachfolger (FRITZ GYGI, Bundesverwaltungsrechtspflege, 2. Aufl., Bern 1983, S. 323; MADELEINE CAMPRUBI, in Auer/Müller/Schindler [Hrsg.], Kommentar zum Bundesgesetz über das Verwaltungsverfahren, Zürich/St. Gallen 2008, N. 24 zu Art. 61).

Ein Rückweisungsentscheid im Sinn eines anfechtbaren Endentscheids (vorn E. 1.2.1) wird bei unterlassener Anfechtung formell und damit auch materiell rechtskräftig. Verweist das Dispositiv eines solchen Entscheids ausdrücklich auf die Erwägungen, werden diese zu dessen Bestandteil und haben, soweit sie zum Streitgegenstand gehören, an der Rechtskraft teil (BGE 120 V 233 E. 1a, 113 V 159 E. 1c). Die Behörde, an die zurückgewiesen wird, die Partei und auch das mit der Sache nochmals befasste Gericht selbst sind an die Erwägungen im Rückweisungsentscheid gebunden. Die rechtliche Beurteilung, mit der die Zurückweisung begründet wird, muss der neuen Entscheidung zugrunde gelegt werden (Urteil des Bundesgerichts 4C.46/2007 vom 17. April 2007 E. 3.1 mit Hinweisen; BGE 122 I 250 E. 2, 116 II 220 E. 4a; MOSER/BEUSCH/KNEUBÜHLER, a.a.O., Rz. 3.196; PHILIPPE WEISSENBERGER, in Waldmann/Weissenberger [Hrsg.], Praxiskommentar zum Bundesgesetz über das Verwaltungsverfahren, Zürich etc. 2009, N. 28 zu Art. 61). Eine freie Überprüfung durch das ein zweites Mal angerufene Gericht ist nur noch möglich betreffend jene Punkte, die im Rückweisungsentscheid nicht entschieden wurden oder bei Vorliegen neuer Sachumstände (Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-5261/2008 vom 29. März 2010 E. 3.3, A-1513/2006 vom 24. April 2009 E. 2.3).

1.2.3. Soweit eine solche freie Prüfung möglich ist, kann das Bundesverwaltungsgericht den angefochtenen Entscheid grundsätzlich in vollem Umfang überprüfen. Die Beschwerdeführerin kann neben der Verletzung von Bundesrecht (Art. 49 Bst. a VwVG) und der unrichtigen oder unvollständigen Feststellung des rechtserheblichen Sachverhaltes (Art. 49 Bst. b VwVG) auch die Rüge der Unangemessenheit erheben (Art. 49 Bst. c VwVG; vgl. MOSER/BEUSCH/KNEUBÜHLER, a.a.O., Rz. 2.149). Im Beschwerdeverfahren gilt die Untersuchungsmaxime, wonach der Sachverhalt von Amtes wegen festzustellen ist (vgl. zum Ganzen: ALFRED KÖLZ, Prozessmaximen im schweizerischen Verwaltungsprozess,

Zürich 1974, S. 93 ff.) und der Grundsatz der Rechtsanwendung von Amtes wegen (Art. 62 Abs. 4 VwVG). Das Bundesverwaltungsgericht ist verpflichtet, auf den festgestellten Sachverhalt die richtige Rechtsnorm anzuwenden ([statt vieler] Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-6053/2010 vom 10. Januar 2011 E. 1.3, A-7789/2009 vom 21. Januar 2010 E. 1.3).

2.

2.1. Der Anspruch auf rechtliches Gehör ergibt sich aus Art. 29 Abs. 2 der Bundesverfassung der Schweizerischen Eidgenossenschaft vom 18. April 1999 (BV, SR 101). Er umfasst eine Anzahl verschiedener verfassungsrechtlicher Verfahrensgarantien (vgl. zum Ganzen auch ULRICH HÄFELIN/GEORG MÜLLER/FELIX UHLMANN, Allgemeines Verwaltungsrecht, 6. Aufl., Zürich/St. Gallen 2010, Rz. 1672 ff.; JÖRG PAUL MÜLLER/MARKUS SCHEFER, Grundrechte in der Schweiz, 4. Aufl., Bern 2008, S. 846 ff.). Zunächst gehört dazu das Recht auf vorgängige Äusserung und Anhörung, welches den Betroffenen einen Einfluss auf die Ermittlung des wesentlichen Sachverhalts sichert. Dabei kommt der von einem Verfahren betroffenen Person der Anspruch zu, sich vorgängig einer behördlichen Anordnung zu allen wesentlichen Punkten, welche die Feststellung des rechtserheblichen Sachverhalts betreffen, zu äussern und von der betreffenden Behörde alle dazu notwendigen Informationen zu erhalten. Des Weiteren leitet sich aus dem Grundsatz des rechtlichen Gehörs die Pflicht der Behörden ab, alle vorgebrachten rechtserheblichen Anträge zu prüfen (Urteil des Bundesgerichts 5A.15/2002 vom 27. September 2002 E. 3.2) und ihre Entscheide zu begründen (BGE 123 I 31 E. 2c; BVGE 2007/21 E. 10.2; vgl. ferner Art. 35 Abs. 1 VwVG). Die Begründung eines Entscheids muss so abgefasst sein, dass die betroffene Person ihn sachgerecht anfechten kann. Dies ist nur möglich, wenn sowohl er wie auch die Rechtsmittelinstanz sich über die Tragweite des Entscheids ein Bild machen können. In diesem Sinn müssen wenigstens kurz die Überlegungen genannt werden, von denen sich die Behörde leiten liess und auf welche sie ihren Entscheid stützt. Sie kann sich dabei auf die für den Entscheid wesentlichen Gesichtspunkte beschränken (Urteil des Bundesgerichts 1C_436/2009 vom 3. Februar 2010 E. 3.2; BGE 133 III 439 E. 3.3, 129 I 232 E. 3.2, 126 I 97 E. 2b; BVGE 2009/60 E. 2.2.2; vgl. auch LORENZ KNEUBÜHLER, Die Begründungspflicht, Bern 1998, S. 22 ff.). Die Verletzung des Anspruchs

auf rechtliches Gehör stellt eine formelle Rechtsverweigerung dar (BGE 135 I 6 E. 2.1, 132 I 249 E. 5).

2.2. Der Gehörsanspruch ist nach feststehender Rechtsprechung formeller Natur, mit der Folge, dass seine Verletzung ungeachtet der Erfolgsaussichten der Beschwerde grundsätzlich zur Aufhebung des mit dem Verfahrensmangel behafteten Entscheids führt (statt vieler: BGE 126 I 19 E. 2d/bb). Nach der Rechtsprechung kann eine Verletzung des Gehörsanspruchs aber als geheilt gelten, wenn die unterbliebene Gewährung des rechtlichen Gehörs (also etwa die Verletzung der Begründungspflicht; vgl. HÄFELIN/MÜLLER/UHLMANN, a.a.O., Rz. 1710) in einem Rechtsmittelverfahren nachgeholt wird, in dem die Beschwerdeinstanz mit der gleichen Prüfungsbefugnis entscheidet wie die untere Instanz. Die Heilung ist aber ausgeschlossen, wenn es sich um eine besonders schwerwiegende Verletzung der Parteirechte handelt, zudem darf dem Beschwerdeführer kein Nachteil erwachsen und die Heilung soll die Ausnahme bleiben (BGE 133 I 201 E. 2.2, 129 I 129 E. 2.2.3, 126 V 130 E. 2b, 126 I 68 E. 2; Urteil des Bundesgerichts 1A.234/2006 vom 8. Mai 2007 E. 2.2; BVGE 2009/53; Urteile des Bundesverwaltungsgerichts B-6272/2008 vom 20. Oktober 2010 E. 3.1, A-1681/2006 vom 13. März 2008 E. 2.4, A-1737/2006 vom 22. August 2007 E. 2.2; HÄFELIN/MÜLLER/UHLMANN, a.a.O., Rz. 1710).

3.

3.1. Das Einspracheverfahren wird der nachträglichen verwaltungsinternen Rechtspflege zugerechnet und nicht der eigentlichen streitigen Verwaltungsrechtspflege. Die Einsprache ist daher auch kein devolutives Rechtsmittel, das die Entscheidungszuständigkeit an eine Rechtsmittelinstanz übergehen lässt (vgl. BGE 132 V 368 E. 6.1). Das Einspracheverfahren zielt darauf ab, ungenügende Abklärungen oder Fehlbeurteilungen, aber auch Missverständnisse, die den angefochtenen Verwaltungsverfügungen zugrunde liegen, in einem kostenlosen und weitgehend formlosen Verfahren auszuräumen, ohne dass die übergeordneten Gerichte angerufen werden müssen (BGE 131 V 407 E. 2.1.2.1 mit Hinweisen). Damit soll ein einfaches und rasches verwaltungsinternes Verfahren gewährleistet werden. Dies schliesst ergänzende Sachverhaltsabklärungen im Einspracheverfahren jedoch nicht aus. Denn in diesem Verfahren kann die Verwaltung die angefochtene Verfügung nochmals überprüfen und über die strittigen Punkte entscheiden, bevor allenfalls die Beschwerdeinstanz angerufen

wird. Spätestens im Einspracheverfahren hat die Verwaltung jedoch in rechtsgenüglicher Form Gelegenheit zu geben, sich zu den getroffenen Beweismassnahmen inhaltlich wie auch zum Verfahren zu äussern (BGE 132 V 387 E. 4.1, 121 V 155 E. 5b; Urteil des Bundesgerichts 8C_528/2009 vom 3. November 2009 E. 4.1; BVGE 2007/27 E. 5.5.1 S. 321).

3.2. Es ist deshalb der ESTV zwar verwehrt, Steuerperioden zum Gegenstand des Einspracheverfahrens zu machen, über die sie noch nicht in einem Entscheid befunden hat, denn in diesem Fall würde eine unzulässige Ausdehnung des Streitgegenstandes vorliegen (Entscheide der SRK vom 24. August 1999 [SRK 1998-083] E. 2b und vom 4. Februar 1998 [SRK 051/97] E. 1b). Aufgrund der Besonderheit des Einspracheverfahrens als verwaltungsinternes Verfahren ist es dagegen nach der bundesgerichtlichen Rechtsprechung zulässig, wenn der Verfahrensgegenstand im Einspracheentscheid – im Vergleich zum Erstentscheid – auf andere Steuernachforderungen (innerhalb der gleichen Steuerperioden) ausgedehnt wird (BGE 123 II 385 E. 2, nicht publiziert; Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-2036/2008 vom 19. August 2009 E. 1.4.2.2, A-1418/2006 vom 14. Mai 2008 E. 3.3).

4.

Im vorliegenden Fall hiess das Bundesverwaltungsgericht mit Urteil A-794/2007 vom 5. November 2009 die Beschwerde im Sinn der Erwägungen gut, hob die angefochtenen Einspracheentscheide auf und wies die Sache zu neuem Entscheid an die ESTV zurück. Entgegen der Ansicht der ESTV in den (aufgehobenen) Einspracheentscheiden qualifizierte das Bundesverwaltungsgericht die "freiwilligen Beiträge" der beitragszahlenden Unternehmen an die Beschwerdeführerin als Entgelt im mehrwertsteuerlichen Sinn, da es einen mehrwertsteuerrechtlich relevanten Leistungsaustausch bejahte. Am 28. September 2010 traf die ESTV zwei neue Einspracheentscheide. Darin übernahm sie die rechtliche Qualifikation des Bundesverwaltungsgerichts. In der Folge erkannte die ESTV, sie habe der Beschwerdeführerin für die Steuerperioden vom 1. Quartal 1996 bis 3. Quartal 2001 einen Vorsteuerabzug von Fr. 1'172'289.— bzw. vom 4. Quartal 2001 bis 1. Quartal 2002 einen solchen von Fr. 110'802.— zuzüglich Vergütungszins zu gewähren. Im Streit liegt im vorliegenden Verfahren, ob die ESTV die Beschwerdeführerin zudem rückwirkend per 1. April 2002 in das Register der Steuerpflichtigen hätte eintragen sollen.

4.1. Beim Urteil des Bundesverwaltungsgerichts vom 5. November 2009 handelt es sich um einen Rückweisungsentscheid. Er enthält die verbindliche Anweisung an die ESTV, einen mehrwertsteuerrechtlich relevanten Leistungsaustausch zwischen den Zahlungen der beitragenden Elektrizitätsunternehmen an die Beschwerdeführerin und den im Gegenzug erhaltenen Forschungsergebnissen zu bejahen (vgl. E. 5.1 des Urteils des Bundesverwaltungsgerichts). Bezüglich dieses Punkts wurde das Verfahren durch den Rückweisungsentscheid abgeschlossen. Der Rückweisungsentscheid ist inzwischen in Rechtskraft erwachsen. Da sein Dispositiv ausdrücklich auf die Erwägungen verweist, wurden diese zu dessen Bestandteil und haben an der Rechtskraft teil. Sowohl die ESTV als auch die Beschwerdeführerin und das Bundesverwaltungsgericht selbst sind demnach an sämtliche Erwägungen (d.h. nicht nur an diejenigen, die zur Rückweisung führten) im Rückweisungsentscheid gebunden (E. 1.2.2). Da die Erwägungen hinsichtlich des Antrags auf rückwirkende Eintragung im Register der Steuerpflichtigen per 1. April 2002 keine Ausführungen enthalten, d.h. über diesen Punkt noch nicht entschieden worden ist, kann das Bundesverwaltungsgericht diesen frei überprüfen (vgl. E. 1.2.3).

4.2. Die ESTV bejahte in ihren Einspracheentscheiden vom 28. September 2010 einen mehrwertsteuerrechtlich relevanten Leistungsaustausch bzw. die Steuerbarkeit der betreffenden Umsätze. Sie hielt sich damit an die Anweisung des Rückweisungsentscheids. Insoweit sind die Einspracheentscheide korrekt. Hingegen ging die ESTV in diesen nicht näher auf das Rechtsbegehren der Einsprachen vom 23. Januar bzw. 10. Juli 2003 ein, mit denen die Beschwerdeführerin explizit die rückwirkende Eintragung in das Register der Steuerpflichtigen per 1. April 2002 beantragt hat. In ihren Einspracheentscheiden vom 28. September 2010 legte die ESTV bloss dar, das Urteil des Bundesverwaltungsgerichts vom 5. November 2009 habe in seinen Erwägungen keine Ausführungen zur beantragten rückwirkenden Eintragung enthalten (Ziff. 3.2 der Einspracheentscheide). Der Rückweisungsentscheid des Bundesverwaltungsgerichts ändert indessen nichts daran, dass sich die ESTV – unter Zugrundelegung der rechtlichen Beurteilung des Rückweisungsentscheids, mit der die Rückweisung begründet worden ist (E. 1.2.2) – mit den Einsprachen rechtsgenügend auseinander zu setzen hat. Sie hat alle rechtserheblichen Anträge zu prüfen und ihren Entscheid zu begründen. Hinsichtlich des betreffenden Antrags auf rückwirkende Eintragung in das Register der Steuerpflichtigen per 1. April 2002 hat die ESTV dies nicht getan. Im

Ergebnis ist sie auf den Antrag faktisch nicht eingetreten, ohne dies zu begründen. Die ESTV ist somit ihrer Begründungspflicht nicht rechtsgenügend nachgekommen und hat damit den Anspruch der Beschwerdeführerin auf rechtliches Gehör verletzt (E. 2.1).

4.3. Zu prüfen ist, ob diese Gehörsverletzung durch die ESTV im vorliegenden Beschwerdeverfahren geheilt werden kann (E. 2.2). Dies ist grundsätzlich zu bejahen, da das Bundesverwaltungsgericht über die gleiche Prüfungsbefugnis verfügt wie die ESTV (vgl. E. 1.2.3). Zudem handelt es sich vorliegend nicht um eine besonders schwer wiegende Verletzung. Die ESTV hat ihre Ansicht, der zulässige Streitgegenstand der Einspracheentscheide vom 28. September 2010 umfasse nur die Steuerperioden vom 1. Quartal 1996 bis 1. Quartal 2002 und die Beurteilung ab dem 1. April 2002 sei deshalb nicht möglich, der Beschwerdeführerin bereits in ihren E-Mails vom 20. und 21. Oktober 2010 (vgl. Beilage zur Vernehmlassung vom 14. Dezember 2010) und damit zeitlich vor der Beschwerdeerhebung vom 29. Oktober 2010 mitgeteilt. Im Weiteren legte die ESTV ihre Ansicht nochmals in ihren Vernehmlassungen vom 14. Dezember 2010 und 27. Januar 2011 dar. Die ESTV hat die Begründung für ihr (faktisches) Nichteintreten auf den Antrag auf rückwirkende Eintragung per 1. April 2002 somit insoweit "nachgeholt". Im Rahmen eines zweiten Schriftenwechsels (Art. 57 Abs. 2 VwVG) konnte die Beschwerdeführerin dazu Stellung nehmen, was sie in ihrer Replik vom 3. März 2011 auch getan hat.

Es kann damit festgehalten werden, dass die Beschwerdeführerin ausreichend Gelegenheit hatte, sich zur Frage zu äussern, ob ihr Antrag auf rückwirkende Eintragung per 1. April 2002 den Streitgegenstand im Einspracheverfahren unzulässig erweitert hat. Die Beschwerdeführerin war demnach im Stande, die Einspracheentscheide in diesem Punkt sachgerecht anzufechten. Durch die Heilung der Gehörsverletzung im vorliegenden Beschwerdeverfahren erleidet sie folglich keinen Nachteil. Eine Rückweisung der Sache an die ESTV zur Gewährung des rechtlichen Gehörs würde bloss zu einem formalistischen Leerlauf und einer unnötigen Verlängerung des Verfahrens führen.

5.

5.1. Der Entscheid der ESTV auf den Antrag der Beschwerdeführerin auf rückwirkende Eintragung in das Register der Steuerpflichtigen per 1. April 2002 (faktisch) nicht einzutreten, erweist sich materiell als richtig. Da die

ESTV in ihren Entscheiden vom 10. Dezember 2002 bzw. 12. Juni 2003 bloss über die Zeiträume vom 1. Januar 1996 bis 30. September 2001 bzw. vom 1. Oktober 2001 bis 31. März 2002 befunden hatte, war es dieser verwehrt, über eine rückwirkende Eintragung ab dem 1. April 2002 zu entscheiden. Dies hätte eine unzulässige Ausdehnung des Streitgegenstandes im Einspracheverfahren bedeutet (E. 3.2).

5.2. Es bleibt, auf die Einwendungen der Beschwerdeführerin einzugehen. Die Beschwerdeführerin bringt vor, es gehe eigentlich nicht um die rückwirkende Wiedereintragung per 1. April 2002, sondern um die von der ESTV vorgenommene Löschung aus dem Register der Steuerpflichtigen per 31. März 2002. Dieser Einwand ist nicht stichhaltig, denn die Beschwerdeführerin stellte explizit den (einzigen materiellen) Antrag, die ESTV sei anzuweisen sie "rückwirkend auf den 1. April 2002 wieder in das Register" einzutragen. Da im Verfahren vor dem Bundesverwaltungsgericht grundsätzlich die Dispositionsmaxime gilt, befindet dieses in der Regel nur über Rechtsbegehren, welche die Beschwerdeführerin vorbringt (MOSER/BEUSCH/KNEUBÜHLER, a.a.O., Rz. 1.56). Im vorliegenden Beschwerdeverfahren ist deshalb – wie beantragt – die Frage zu prüfen, ob die Beschwerdeführerin rückwirkend per 1. April 2002 wieder ins Register einzutragen ist. Entgegen der Ansicht der Beschwerdeführerin ist die Frage der Wiedereintragung ins Register der Steuerpflichtigen nicht nur abhängig von den zeitlich zurückliegenden Umsätzen, sondern auch von denjenigen ab dem 1. April 2002 getätigten. Da diese Zeit nicht Streitgegenstand ist, können die Voraussetzungen für eine Steuerpflicht ab dem 1. April 2002 nicht geprüft werden.

5.3. Die Beschwerdeführerin macht zudem geltend, die Frage der Eintragung in das Register der Steuerpflichtigen ab dem 1. April 2002 sei zu jedem Zeitpunkt Streitgegenstand des vorliegenden Verfahrens gewesen. So habe die ESTV bereits in ihrem Entscheid vom 10. Dezember 2002 drauf hingewiesen, die Löschung der Beschwerdeführerin aus dem Register der Steuerpflichtigen per 31. März 2002 sei zu Recht erfolgt. Letzteres ist zutreffend. Wie oben ausgeführt (E. 5.1), umfassten die Entscheide der ESTV vom 10. Dezember 2002 bzw. 12. Juni 2003 aber nur den Zeitraum bis zum 31. März 2002, nicht denjenigen ab dem 1. April 2002. Ein Einbezug der Zeit nach dem 31. März 2002 ist – entgegen der Auffassung der Beschwerdeführerin – im vorliegenden Verfahren nicht zulässig.

5.4. Schliesslich kann der Einwand der Beschwerdeführerin, in den Einspracheentscheiden vom 13. Dezember 2006 sei die ESTV auf den Antrag auf rückwirkende Eintragung per 1. April 2002 eingetreten, von vornherein nicht gehört werden, da diese Einspracheentscheide mit dem Urteil des Bundesverwaltungsgerichts vom 5. November 2009 ohnehin aufgehoben worden sind.

5.5. Zusammenfassend ist die ESTV auf den Antrag der Beschwerdeführerin auf rückwirkende Eintragung in das Register der Steuerpflichtigen per 1. April 2002 zu Recht (faktisch) nicht eingetreten. Die Beschwerde ist demnach abzuweisen.

6.
Bei diesem Verfahrensausgang sind der Beschwerdeführerin als unterliegende Partei sämtliche Kosten für das Beschwerdeverfahren vor dem Bundesverwaltungsgericht aufzuerlegen (vgl. Art. 63 Abs. 1 VwVG). Die Verfahrenskosten des Beschwerdeverfahrens werden auf Fr. 5'000.-- festgesetzt (Art. 4 des Reglements vom 21. Februar 2008 über die Kosten und Entschädigungen vor dem Bundesverwaltungsgericht [VGKE, SR 173.320.2]) und der Beschwerdeführerin zur Zahlung auferlegt. Eine Parteientschädigung ist nicht zuzusprechen (Art. 64 Abs. 1 VwVG e contrario).

Demnach erkennt das Bundesverwaltungsgericht:

1.
Die Beschwerde wird abgewiesen.

2.
Die Verfahrenskosten von Fr. 5'000.-- werden der Beschwerdeführerin auferlegt. Sie werden mit dem geleisteten Kostenvorschuss von Fr. 5'000.-- verrechnet.

3.
Es wird keine Parteientschädigung zugesprochen.

4.
Dieses Urteil geht an:

– die Beschwerdeführerin (Gerichtsurkunde)

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

Der vorsitzende Richter:	Der Gerichtsschreiber:
Markus Metz	Jürg Steiger

Rechtsmittelbelehrung:

Gegen diesen Entscheid kann innert 30 Tagen nach Eröffnung beim Bundesgericht, 1000 Lausanne 14, Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten geführt werden (Art. 82 ff., 90 ff. und 100 des Bundesgerichtsgesetzes vom 17. Juni 2005 [BGG, SR 173.110]). 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: