Bundesverwaltungsgericht

Tribunal administratif fédéral

Tribunale amministrativo federale

Tribunal administrativ federal

Abteilung I
A-1436/2006
{T 0/2}

Urteil vom 18. August 2008

Besetzung

Richter Thomas Stadelmann (Vorsitz), Pascal Mollard, Michael Beusch,
Gerichtsschreiber Keita Mutombo.

Parteien

X._____ **SA**, Kantinenbetriebe, ...,
vertreten durch ...,
Beschwerdeführerin,

gegen

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

Gegenstand

Mehrwertsteuer (1. Quartal 1997 bis 2. Quartal 2002); Rückerstattung der Steuer.

Sachverhalt:

A.
Die X._____ SA, Kantinenbetriebe (vormals: Kollektivgesellschaft "X._____ Erben"), ist gestützt auf Art. 17 der Verordnung vom 22. Juni 1994 über die Mehrwertsteuer (MWSTV, AS 1994 1464) seit dem 1. Januar 1995 bzw. als Aktiengesellschaft seit dem 1. Januar 1997 im Register der Mehrwertsteuerpflichtigen bei der Eidgenössischen Steuerverwaltung (ESTV) eingetragen. Sie bezweckt gemäss kantonalem Handelsregisterauszug namentlich die Führung von Kantinenbetrieben in der Schweiz und allen damit zusammenhängenden Dienstleistungen. Konkret gewährt sie dem auf Bauplätzen arbeitenden Personal Unterkunft und Verpflegung. Im Zusammenhang mit diesem von der X._____ SA verfolgten Zweck war die ESTV zunächst (d.h. bis zu ihrem Feststellungsentscheid vom 17.6.1999; siehe sogleich Bst. B) davon ausgegangen, dass die Gesamtheit der von ersteren erbrachten Leistungen dem Normalsatz unterliege. Demgegenüber stellte sich die X._____ SA bzw. deren Stellvertreter (angeblich bereits seit 1996) auf den Standpunkt, dass auf die Beherbergungsleistungen (Übernachtung und Frühstück) der gastgewerbliche Sondersatz anwendbar seien.

B.
Diesbezüglich verlangte die X._____ SA am 13. Februar 1997 und später nochmals mit Eingabe vom 23. Juli 1998 einen anfechtbaren Entscheid für den Fall, dass die ESTV der vorgenannten steuerlichen Beurteilung (siehe oben Bst. A in fine) nicht zustimmen würde. Daraufhin erliess die ESTV nach einer Vielzahl von weiteren Briefwechseln am 17. Juni 1999 schliesslich einen (Feststellungs-)Entscheid. Darin erkannte sie, dass die X._____ SA ihre Beherbergungsleistungen (vorbehaltlich Wohnsitz oder Wochenaufenthalt der beherbergten Personen, welche sie als massgebliche Kriterien für die Unterscheidung zwischen Beherbergung und Vermietung erklärte) infolge der zwischenzeitlichen Änderungen ab 1. Oktober 1996 betreffend die Anwendbarkeit des Sondersatzes für Beherbergungsleistungen grundsätzlich auch zu 3 % (bzw. 3,5 % ab 1.1.1999) zu versteuern habe. Komme nun – wegen vorhandenem Wohnsitz oder Wochenaufenthalt – eine Vermietung in Frage, so setze die entsprechende Ausnahme von der Steuer (Art. 14 Ziff. 17 MWSTV) voraus, dass ein Massivbau zum Gebrauch überlassen werde. Treffe dies nicht zu, sei die Überlassung zum Normalsatz zu versteuern.

C.
Gegen diesen Entscheid liess die X._____ SA am 4. August 1999 Einsprache erheben und in der Hauptsache die rückwirkende Besteuerung ihrer Beherbergungsleistungen zum Sondersatz von 3 % (seit dem 1.10.1996) bzw. von 3,5 % (seit dem 1.1.1999) sowie die Rückerstattung der seit den vorgenannten Perioden zu viel bezahlten Mehrwertsteuerbeträgen beantragen. Diese Einsprache liess die X._____ SA von sich aus von ihrem (neuen) Vertreter mit Schreiben vom 12. Juni 2002 ergänzen.

Mit dem Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer vom 2. September 1999 (MWSTG, SR 641.20) traten gemäss ESTV per 1. Januar 2001 ebenfalls eine Reihe von Praxisänderungen in Kraft. Dabei wurden unter anderem auch die Beherbergungsleistungen von Baustellenpersonal neu beurteilt. Demnach galten Unterkunft und Frühstück, welche ein Unternehmer an einen Bauunternehmer oder direkt an dessen Personal erbringt, neu generell als dem Sondersatz unterliegende Beherbergungsleistung (vgl. namentlich Branchenbrochüre Nr. 4 "Baugewerbe" der ESTV in der ab Einführung des MWSTG per 1.1.2001 bis Ende 2007 gültigen Version, S. 16 f., Ziff. 11, online auf der Website der ESTV > Publikationen > Mehrwertsteuer > Branchenbroschüren > [unter 540-04 – Baugewerbe] Chronik früherer Versionen > 540-04 – Baugewerbe [Gültig: 1. Januar 2001 bis 31. Dezember 2007], besucht am 24.4.2008).

An diversen Tagen im Oktober 2002 führte die ESTV bei der X._____ SA eine Kontrolle durch. Diese ergab verschiedene Gutschriften und Ergänzungsabrechnungen (EA). Gegen die EA liess die X._____ SA in der Folge am 19. November 2002 Einsprachen erheben, welchen sie erläuternde Bemerkungen zur Einsprache gegen den (Feststellungs-)Entscheid der ESTV vom 17. Juni 1999 voranstellte. Gleichzeitig bezifferte sie aufgrund der nun zahlenmässig bekannten Nachforderungen die Höhe der von ihr geltend gemachten Rückforderung auf gesamthaft Fr. 361'776.--.

Mit Einspracheentscheid vom 24. Februar 2005 wies die ESTV die Einsprache der X._____ SA ab (Ziff. 1 des Dispositivs). Da die Rückforderung der X._____ SA unterdessen betragsmässig feststand, erliess sie ihren Entscheid in Form eines Leistungsentscheids. Dabei ging die ESTV in rückwirkender Anwendung der neuesten Praxis (vgl. soeben Bst. C, 2. Abschnitt) davon aus, dass die

Leistungen der X._____ SA zum Sondersatz steuerbar seien und stellte überdies fest, dass die Beschwerdeführerin die in Bezug auf diese Leistungen erstellten Mehrwertsteuerabrechnungen und daraus vorgenommenen Steuerzahlungen unter Vorbehalt erstellt und geleistet hatte (Einspracheentscheid Ziff. II 2.1 in fine). Hingegen erachtete sie die Voraussetzungen für eine Steuerrückerstattung als nicht gegeben, weil die X._____ SA zum Zeitpunkt der Einsprache keine korrigierten Rechnungen an ihre Leistungsempfänger zugestellt hatte.

Am 4. März 2005 teilte die ESTV der X._____ SA mit, dass diese ihre Rückerstattungsforderung auch noch nach Rechtskraft des Einspracheentscheids geltend machen könne, sofern sie ihren Leistungsempfängern eine vorschriftsgemässe Gutschriftsanzeige zukommen lasse. Mit Schreiben vom 29. März 2005 erläuterte die ESTV – auf entsprechende Anfrage des Vertreters der X._____ SA – ihr Schreiben vom 4. März 2005 dahingehend, dass in denjenigen Fällen, in denen es sich bei den damaligen Leistungsempfängern um inzwischen aufgelöste einfache Gesellschaften (ARGE) handelte, die Zustellung der korrigierten Rechnung an einen Gesellschafter "die ordnungsgemässe Zustellung an die einfache Gesellschaft nicht zu ersetzen" vermöge.

D.

Gegen diesen Einspracheentscheid bzw. die Erläuterungen dazu liess die X._____ SA (Beschwerdeführerin) am 11. April 2005 Beschwerde bei der Eidgenössischen Steuerrekurskommission (SRK) erheben mit folgenden Rechtsbegehren:

"1.
Ziffer 1 des Einspracheentscheides der Eidgenössischen Steuerverwaltung vom 24. Februar 2005 sei aufzuheben, und die Beschwerdegegnerin habe der Beschwerdeführerin den Mehrwertsteuerbetrag von Fr. 379'478.-- [recte: 361'776.--] zuzüglich Vergütungszins zurückzuerstatten.

2.
Eventuell sei Ziffer 1 des Einspracheentscheides aufzuheben, und die Beschwerdegegnerin habe der Beschwerdeführerin den Mehrwertsteuerbetrag von Fr. 379'478.-- [recte: 361'776.--] zuzüglich Vergütungszins zurückzuerstatten, wobei sie diese Rückerstattung davon abhängig machen dürfe, dass die Beschwerdeführerin korrigierte Rechnungen an ihre Leistungsempfänger zustelle, sofern eine solche Zustellung noch möglich ist. Im Fall von aufgelösten einfachen Gesellschaften als Leistungsempfänger solle dabei die Zustellung an einen der ehemaligen Gesellschafter genügen. Die Rückerstattung dürfe aber nicht davon abhängig gemacht werden, dass die Leistungsempfänger allfällige Korrekturen ihrer Vorsteuerabzüge tatsächlich vorneh-

men.

3.
Subeventuell sei festzustellen, dass der Sondersatz für das Gastgewerbe auf sämtliche von der Beschwerdeführerin erbrachten Beherbergungsleistungen (Unterkunft und Frühstück) rückwirkend ab dem 1. Oktober 1996 anwendbar sei.

4.
Unter Kosten- und Entschädigungsfolgen zu Lasten der Beschwerdegegnerin."

Zur Begründung verwies die Beschwerdeführerin zunächst auf einzelne, im Zusammenhang mit der Rückerstattung von Steuern ergangene Urteile des Bundesgerichts sowie der SRK und machte im Wesentlichen geltend, dass bei der Rückerstattung von unter Vorbehalt geleisteten Mehrwertsteuerbeträgen die Rechnungskorrektur nur dann Voraussetzung der Rückzahlung sei, wenn das pflichtwidrige Verhalten des Steuerpflichtigen zu den unkorrekten Rechnungen geführt habe. In Fällen, in denen sich der Steuerpflichtige aber praxiskonform verhalten, die Praxis aber kritisiert und daher seine Steuerzahlungen nur unter Vorbehalt vorgenommen hatte, könne die Rechnungskorrektur nur eine "Folgepflicht" der Rückerstattung darstellen. Für den Fall, dass diese Rechtsauffassung der Beschwerdeführerin nicht durchdringen, und überdies eine Rückerstattung der von ihr praxiskonform, aber unter Vorbehalt bezahlten und nicht geschuldeten Mehrwertsteuern in der Folge zum grössten Teil nicht mehr möglich sein sollte, weil – entsprechend der Ansicht der ESTV – die Zustellung der korrigierten Rechnung an einen ehemaligen Teilhaber einer (inzwischen) aufgelösten Gesellschaft nicht genügen soll, sähe sie darin ein dem Grundsatz von Treu und Glauben widersprechendes Verhalten der Behörden. Denn es könnte nicht angehen, "dass die Eidgenössische Steuerverwaltung mit ihrem Feststellungsentscheid 3, darauf mit ihrem Einspracheentscheid beinahe 6 Jahre, total also fast 9 Jahre zuwartet (...), um dann der – in der materiellen Frage des anwendbaren Steuersatzes durchdringenden – Beschwerdeführerin die Rückzahlung des grössten Teils der von dieser praxiskonform, aber unter Vorbehalt bezahlten und nicht geschuldeten Mehrwertsteuern unter Berufung auf eine durch den Zeitablauf eingetretene Verunmöglichung der – als Voraussetzung für die Steuerrückerstattung angesehenen – Zustellung korrigierter Rechnungen zu verweigern".

E.
In ihrer Vernehmlassung vom 23. Mai 2005 beantragte die ESTV die

kostenpflichtige Abweisung der Beschwerde. Zur Begründung verwies sie in erster Linie auf ihren Einspracheentscheid vom 24. Februar 2005. Ebenfalls in Auslegung der in Sachen Rückerstattung von Mehrwertsteuern höchstrichterlich gefällten Entscheide kam die ESTV zum Ergebnis, dass derjenige Steuerpflichtige, welcher eine sich nachträglich als nicht geschuldet erweisende Steuer zurückfordert, verpflichtet sei, (vorgängig) einen Korrekturbeleg auszustellen. Dabei gehe es nicht einfach um die Erfüllung einer Ordnungsvorschrift; vielmehr solle damit dem Prinzip der Steuerneutralität und dem Institut des Vorsteuerabzugs zum Durchbruch verholfen werden. Unbestritten sei, dass die Durchsetzung des Mehrwertsteuerrechts sich nicht auf die Zahlungsflüsse beziehen dürfe. Hingegen habe die Beschwerdeführerin im Hinblick auf die nachträgliche Rückerstattung diejenigen formellen Vorkehren zu treffen, aufgrund welcher der Leistungserbringer seinerseits rechtlich verbindlich zu allfälligen Vorsteuerkorrekturen verpflichtet werde. Diese komme daher nicht darum herum, die mit dem Rückerstattungsbegehren verbundenen Korrekturbelege mehrwertsteuerkonform auszufertigen und den Leistungsempfängern zuzustellen. Für den Fall, dass ein vormaliger Leistungsempfänger zum Zeitpunkt des Rückerstattungsbegehrens nicht mehr existiere, sei die Erfüllung der (vorgenannten) Voraussetzungen für die Rückerstattung ausgeschlossen, wofür sie die Verantwortung nicht übernehmen könne. Ein Verstoss gegen den Grundsatz von Treu und Glauben sei angesichts der Umstände (komplexe Rechtslage, Praxisänderung im Jahr 2001 und Studium der umfangreichen Eingaben der Beschwerdeführerin) nicht ersichtlich.

F.

Mit Replik vom 16. August 2005 bekräftigte die Beschwerdeführerin hauptsächlich ihre bereits im Rahmen der Beschwerde gemachten Ausführungen, wobei sie ihre Rechtsbegehren insofern abänderte, als neu ein Rückforderungsbetrag von Fr. 361'776.-- (zuzüglich Verzugszins) geltend gemacht wurde (vgl. oben Bst. D).

In ihrer Duplik vom 21. September 2005 machte auch die ESTV erläuternde Ausführungen zu ihren bereits im Einspracheentscheid vom 24. Februar 2005 sowie in der Vernehmlassung vom 23. Mai 2005 vertretenen Rechtspositionen (vgl. dazu insbesondere Bst. E).

Die Beschwerdeführerin wandte sich mit "letztmaliger Stellungnahme" vom 10. Oktober 2005 an die SRK unaufgefordert erneut gegen den

von der ESTV in ihrer Duplik vertretenen rechtlichen Standpunkt. Daraufhin ersuchte die ESTV am 17. Oktober 2005 darum, die Eingabe der Beschwerdeführerin vom 13. Oktober 2005 (recte: 10. Oktober 2005) aus den Akten zu weisen.

G.
Das Bundesverwaltungsgericht orientierte die Parteien am 31. Januar 2007 über die Übernahme des Beschwerdeverfahrens.

Zum Schreiben der Beschwerdeführerin vom 8. Mai 2008 betreffend die Ausrichtung einer allfälligen Parteientschädigung nahm die ESTV mit Schreiben vom 23. Mai 2008 Stellung.

Auf die weiteren Begründungen der Eingaben wird – soweit entscheidwesentlich – im Rahmen der nachstehenden Erwägungen eingegangen.

Das Bundesverwaltungsgericht zieht in Erwägung:

1.
1.1 Bis zum 31. Dezember 2006 unterlagen Einspracheentscheide der ESTV der Beschwerde an die SRK. Das Bundesverwaltungsgericht übernimmt, sofern es zuständig ist, die Ende 2006 bei der SRK hängigen Rechtsmittel. Die Beurteilung erfolgt nach neuem Verfahrensrecht (Art. 53 Abs. 2 des Bundesgesetzes vom 17. Juni 2005 über das Bundesverwaltungsgericht [Verwaltungsgerichtsgesetz, VGG, SR 173.32]). Soweit das VGG nichts anderes bestimmt, richtet sich gemäss Art. 37 VGG das Verfahren nach dem Bundesgesetz vom 20. Dezember 1968 über das Verwaltungsverfahren (VwVG, SR 172.021). Das Bundesverwaltungsgericht ist zur Behandlung der Beschwerde sachlich wie funktionell zuständig (Art. 31 und 33 Bst. d VGG).

1.2 Am 1. Januar 2001 sind das Bundesgesetz vom 2. September 1999 über die Mehrwertsteuer (MWSTG, SR 641.20) sowie die dazugehörige Verordnung vom 29. März 2000 (MWSTGV, SR 641.201) in Kraft getreten. Die Beurteilung des vorliegenden Sachverhalts richtet sich nach dieser Gesetzgebung, soweit er sich in deren zeitlichem Geltungsbereich ereignet hat (1. Januar 2001 bis 30. Juni 2002). Soweit sich hingegen der Sachverhalt vor Inkrafttreten des Mehrwert-

steuergesetzes zugetragen hat (1. Januar 1997 bis 31. Dezember 2000), ist auf die vorliegende Beschwerde grundsätzlich noch die Verordnung vom 22. Juni 1994 über die Mehrwertsteuer (MWSTV, AS 1994 1464) anwendbar (Art. 93 und 94 MWSTG).

1.3 Das Bundesverwaltungsgericht kann 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. ANDRÉ MOSER, in: André Moser/Peter Uebersax, Prozessieren vor eidgenössischen Rekurskommissionen, Basel und Frankfurt a.M. 1998, Rz. 2.59 ff.).

1.4 Gemäss Art. 2 Abs. 1 VwVG finden die Vorschriften dieses Gesetzes über die Gehörsansprüche der Parteien im Steuerverfahren keine Anwendung; es gelten die spezialgesetzlichen Vorschriften, nicht die allgemeinen Bestimmungen des VwVG über die Sachverhaltsermittlung und betreffend das rechtliche Gehör (vgl. schon BGE 103 Ib 192 E. 3b; vgl. auch schon PETER SALADIN, Das Verwaltungsverfahrensrecht des Bundes, Basel 1979, S. 51; vgl. ferner Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-1506/2006 vom 3. Juni 2008 E. 2.1.2 und A-1599/2006 vom 10. März 2008 E. 2.4). Dabei gilt es zu berücksichtigen, dass die direkt aus der Verfassung fliessenden minimalen Verfahrensgarantien (insbesondere das rechtliche Gehör gemäss Art. 29 Abs. 2 der Bundesverfassung der Schweizerischen Eidgenossenschaft vom 18. April 1999 [BV, SR 101]) den Bestimmungen von Art. 2 Abs. 1 VwVG vorgehen (vgl. Urteil des Bundesgerichts 2A.110/2000 vom 26. Januar 2001 E. 3b). Der Gehörsanspruch ist laut bundesgerichtlicher Rechtsprechung ein Teilaspekt des allgemeinen Grundsatzes des fairen Verfahrens von Art. 29 Abs. 1 BV bzw. Art. 6 Ziff. 1 der Konvention vom 4. November 1950 zum Schutze der Menschenrechte und Grundfreiheiten (EMRK, SR 0.101). Er umfasse – so das Bundesgericht in Wiedergabe der ständigen Rechtsprechung des Europäischen Gerichtshofs für Menschenrechte (EGMR) – das Recht, von jeder dem Gericht eingereichten Stellungnahme Kenntnis zu nehmen und sich dazu äussern zu können, unabhängig davon, ob diese neue Tatsachen oder Argumente enthält und ob sie das Gericht tatsächlich zu beeinflussen vermag. Dieses auf Art. 29 Abs. 2 BV gestützte (umfassende) Replikrecht der Parteien gelte für alle gerichtlichen Verfahren, auch

solche, die nicht in den Schutzbereich von Art. 6 Ziff. 1 EMRK fallen (BGE 133 I 100 E. 4.3, 4.6 mit Hinweis auf die Praxis des EGMR; vgl. zur rechtzeitigen Ausübung des Replikrechts ferner: BGE 133 I 98 E. 2.2). Nach dem Gesagten kann die von der ESTV mit Eingabe vom 17. Oktober 2005 beanstandete "letztmalige Stellungnahme" der Beschwerdeführerin vom 10. Oktober 2005 nicht aus dem Recht gewiesen werden.

2.

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 (Urteile des Bundesgerichts 2A.321/2002 vom 2. Juni 2003 E. 2.2 mit Hinweisen, 2A.320/326/2002 vom 2. Juni 2003 E. 3.2 mit weiteren Hinweisen, veröffentlicht in Steuer Revue [StR] 53/2003 S. 797 ff. und Revue de droit administratif et de droit fiscal [RDAF] 2004 II S. 100 ff.; vgl. Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-1433/2006 vom 18. Februar 2008 E. 3.1).

2.2

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 Bundesgerichts 2A.320 und 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 [ST] 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 Bundesverwaltungsgerichts A-1433/2006 vom 18. Februar 2008 E. 3.2.1).

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

3.
Im vorliegenden Verfahren geht es einzig um die Frage der Rückerstattung der Mehrwertsteuer, die von der Beschwerdeführerin für die Steu-

erperioden 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.

3.1 Der hier konkret zu beurteilende Fall entspricht entgegen der Ansicht der Vorinstanz nicht demjenigen Sachverhalt, welcher dem höchstrichterlichen Urteil 2A.461/2002, 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. oben E. 2.2.2):

3.1.1 Denn wie im vorliegenden Fall hatten sich die SRK und das Bundesgericht 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 Bundesgerichts 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 Bundesgericht 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" (Entscheid 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 Bundesgericht weiter: "Weshalb die von der Vorinstanz getroffene Lösung die Eidgenössiche 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 Bundesgerichts 2A.320/326/2002 vom 2. Juni 2003 E. 5.4.2). Zusammengefasst schützte das Bundesgericht 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 Bundesgerichts 2A.320/326/2002 vom 2. Juni 2003 E. 5.4 und 6, bestätigt durch das Urteil 2A.642/2004 vom 14. Juli 2005, veröffentlicht in Archiv für Schweizerisches Abgaberecht [ASA] 75 S. 501 E. 5.3).

Das Bundesgericht 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 Bundesgerichts 2A.121/2004 vom 16. März 2005 E. 5.4, 3. Absatz mit Verweis auf das Urteil 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 zurückerstattenen Mehrwertsteuerbetrages (Urteil des Bundesgerichts 2A.320/326/2002 vom 2. Juni 2003 E. 5.3.3).

3.1.2 Immerhin stimmt die ESTV der Beschwerdeführerin insofern zu, als das Bundesgericht "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" (Vernehmlassung ESTV, Ziff. 4.1). Als unglücklich erweist sich jedoch ihre Einteilung der vom Bundesgericht in Sachen Rückerstattung von Mehrwertsteuern allesamt am 2. Juni 2003 gefällten Entscheide in "a) ausschliesslich *vorbehaltlos* bezahlte Steuern (2A.321/2002); b) sowohl vorbehaltlos wie auch unter Vorbehalt bezahlten Steuern (2A.320/326/2002); c) ausschliesslich *unter Vorbehalt* bezahlter Steuern (2A.461/2002)"; dies namentlich aus zwei Gründen: Zum einen verkennt die ESTV, dass im Urteil 2A.320/326/2002 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 Bundesgerichts 2A.320/326/2002 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 (oben E. 3.1) – somit klar einen Anwendungsfall von "ausschliesslich unter Vorbehalt bezahlter Steuern" dar. Zum anderen unterscheidet sich das Urteil 2A.461/2002 insofern vom (wie gesagt vereinigten) Urteil 2A.326/2002, als in ersterem der damalige Steuerpflichtige die Entrichtung der Steuer gegenüber der ESTV verweigert hatte. Entsprechend äussert sich das Bundesgericht, indem es in

seinem Urteil 2A.461/2002 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 2A.461/2002 E. 3.1) und sodann auf sein am selben Tag gefälltes Urteil 2A.320/326/2002 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 2A.461/2002 E. 3.2 in fine). Damit steht fest, dass der dem Urteil 2A.461/2002 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 unten E. 3.3) und somit pflichtgemäss entrichtet, was für den besagten Fall im Urteil 2A.461/2002 – wie erwähnt – eben gerade nicht zutraf. Auch deshalb ist für die vorliegende Beurteilung einzig das bundesgerichtliche Urteil 2A.320/326/2002 E. 5 sowie die entsprechenden, vom Bundesgericht bestätigten Erwägungen im zugrunde liegenden Entscheid der SRK vom 24. Mai 2002 heranzuziehen (oben E. 3.1).

3.2

3.2.1 Anerkannt wird von der ESTV, "dass die Durchsetzung des Mehrwertsteuerrechts sich nicht auf die Zahlungsflüsse beziehen darf" (Vernehmlassung ESTV, Ziff. 5.2). Damit anerkennt sie, dass die Steuerüberwälzung ausdrücklich der Privatautonomie übertragen und somit hoheitlichem Handeln entzogen ist (vgl. oben E. 3.1.1, 2. Absatz). 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 (oben 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 2A.121/2004 – auch nicht mit der Ausgestaltung der Mehrwertsteuer als Selbstveranlagungssteuer rechtfertigen (vgl. Urteil des Bundesgerichts 2A.121/2004 vom 16. März 2005 E. 5.5 in fine).

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 Bundesgericht 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 (oben E. 2.2.2; vgl. Urteil des Bundesgerichts 2A.320/326/2002 E. 5.4.1).

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 (vgl. dazu oben Bst. B) 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.

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 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. dazu oben 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 Bundesverwaltungsgerichts sein kann, ist die Sache zur Festsetzung des zurückzuerstattenden Betrags (im Sinne der Erwägungen) an die ESTV ins Einspracheverfahren zurückzuweisen.

Eine Beurteilung der beiden Eventualanträge sowie die Behandlung der übrigen Rügen der Beschwerdeführerin namentlich betreffend die Verletzung des Grundsatzes von Treu und Glauben sowie desjenigen der Steuerneutralität der Mehrwertsteuer erübrigt sich an dieser Stelle.

4.

4.1 Bei diesem Ausgang des Verfahrens hat die Beschwerdeführerin nach Art. 63 Abs. 1 VwVG keine Verfahrenskosten zu übernehmen. Der Kostenvorschuss von Fr. 5'000.-- ist ihr nach Eintritt der Rechtskraft dieses Urteils zu erstatten. Die unterliegende ESTV ist gestützt auf Art. 63 Abs. 2 VwVG von der Übernahme der Verfahrenskosten befreit.

4.2 Obsiegende Parteien haben grundsätzlich Anspruch auf eine Parteientschädigung für die ihnen erwachsenen notwendigen Kosten (Art. 64 Abs. 1 VwVG; Art. 7 ff. des Reglements vom 21. Februar 2008 über die Kosten und Entschädigungen vor dem Bundesverwal-

tungsgericht (VGKE, SR 173.320.2). Gemäss dem klaren Wortlaut in Art. 9 Abs. 2 VGKE ist jedoch keine Parteientschädigung geschuldet, wenn die Vertreterin oder der Vertreter in einem Arbeitsverhältnis zur Partei steht (vgl. diesbezüglich auch Urteil des Bundesgerichts 4C.269/2002 E. 4, wonach der "durch einen angestellten Anwalt ihrer Rechtsabteilung vertretenen Beklagten" keine Parteientschädigung zuzusprechen sei). Anders beurteilen sich ausnahmsweise Fälle, in denen ein Rechtsanwalt in eigener Sache prozessiert oder ein eigenes Interesse am Ausgang des Prozesses hat (BGE 129 II 297 E. 5, 129 V 113 E. 4.1, 128 V 236 E. 5, je mit weiteren Hinweisen) bzw. wenn ein Rechtsanwalt zugleich Organ einer juristischen Person ist und für diese handelt (Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-1420/2006 vom 10. April 2008 E. 6 und B-1211/2007 vom 21. November 2007 E. 8, je mit weiteren Hinweisen). Alle diese Ausnahmekonstellationen sind vorliegend nicht gegeben und wurden vom Rechtsvertreter der Beschwerdeführerin weder geltend gemacht noch belegt. Vielmehr stand dieser laut eigenen Angaben im hier relevanten Zeitraum in einem Arbeitsverhältnis als Rechtskonsulent zur Beschwerdeführerin. Damit ist der in der Sache obsiegenden Beschwerdeführerin keine Parteientschädigung zuzusprechen. Über die von der Beschwerdeführerin im Verfahren der ESTV, in welchem sie noch durch einen externen Anwalt vertreten war, beantragte Parteientschädigung, ist vorliegend schliesslich nicht zu befinden, da die Sache an die ESTV ins Einspracheverfahren zurückverwiesen wird.

Demnach erkennt das Bundesverwaltungsgericht:

1.
Die Beschwerde wird gutgeheissen und Ziff. 1 des Dispositivs des Einspracheentscheids der Eidgenössischen Steuerverwaltung vom 24. Februar 2005 aufgehoben.

2.
Die Sache wird zur Festsetzung des zurückzuerstattenden Betrags im Sinne der Erwägungen an die Eidgenössischen Steuerverwaltung zurückgewiesen.

3.
Es werden keine Verfahrenskosten auferlegt. Der geleistete Kostenvor-

schuss von Fr. 5'000.-- wird der Beschwerdeführerin nach Eintritt der Rechtskraft des vorliegenden Urteils erstattet.

4.
Eine Parteientschädigung wird nicht zugesprochen.

5.
Dieses Urteil geht an:

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

Der vorsitzende Richter: Der Gerichtsschreiber:

Thomas Stadelmann Keita Mutombo

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 (vgl. Art. 42 BGG).

Versand: