Bundesverwaltungsgericht
Tribunal administratif fédéral
Tribunale amministrativo federale
Tribunal administrativ federal

Abteilung I
A-4355/2007
{T 0/2}

Urteil vom 20. November 2009

Besetzung

Richter Markus Metz (Vorsitz),
Richter Thomas Stadelmann,
Richterin Claudia Pasqualetto Péquignot,
Gerichtsschreiber Jürg Steiger.

Parteien

A._____SA,
Beschwerdeführerin,

gegen

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

Gegenstand

Mehrwertsteuer (Vergütung der Mehrwertsteuer für das Jahr 2003).

Sachverhalt:

A.
Die A._____SA mit Sitz in Luxemburg stellte am 25. März 2004 bei der Eidgenössischen Steuerverwaltung (ESTV) einen Antrag auf Vergütung der Mehrwertsteuer gemäss Art. 90 Abs. 2 Bst. b des Bundesgesetzes vom 2. September 1999 über die Mehrwertsteuer für im Jahr 2003 bezogene Leistungen in der Höhe von Fr. 25'087.69. Das offizielle Antragsformular Nr. 1222 der ESTV wurde durch den Steuervertreter, B._____, unterzeichnet. In der Rubrik „Vollmacht für den Vertreter in der Schweiz“ unterzeichnete ebenfalls der Steuervertreter mit dem Verweis auf eine beiliegende Vollmacht. Diese Vollmacht in englischer Sprache, datiert vom 27. März 2003, reichte er in Kopie ein. Darin ernannte die A._____SA B._____ als ihren Vertreter in Steuersachen gegenüber den Schweizer Behörden, insbesondere gegenüber den Steuerbehörden im Zusammenhang mit Mehrwertsteuerangelegenheiten.

B.
Am 21. April 2004 wies die ESTV die A_____SA darauf hin, dass der Antrag noch durch eine rechtsverbindliche Unterschrift des ausländischen Unternehmens zu vervollständigen sei. Dieses Schreiben stellte die ESTV dem Steuervertreter, B._____, zu. Am 23. April 2004 machte dieser geltend, dass er mit dem Antrag auf Steuervergütung eine Vollmacht seiner Klientin mit Datum vom 27. März 2003 eingereicht habe, die ihn gehörig bevollmächtige und berechtige, alle notwendigen Unterschriften abzugeben. Er sei deshalb der Meinung, dass der Antrag rechtsgültig unterzeichnet sei. Sollte die ESTV anderer Ansicht sein, ersuche er um Zustellung eines begründeten und anfechtbaren Entscheids. Mit einem zweiten Schreiben vom gleichen Tag informierte er die ESTV, bis zum Vorliegen des Entscheids der ESTV bzw. eines entsprechenden Gerichtsentscheids werde er keine Unterschrift seiner Klientin einholen. Er bitte deshalb um Sistierung des Rückerstattungsantrages.

C.
Am 15. August 2005 legte die ESTV in ihrem Schreiben – welches sie B._____ zustellte – dar, dass in Ziff. 1 des offiziellen Antragsformulars für Steuervergütungen (Formular Nr. 1222) das ausländische Unternehmen nicht nur die Vollmacht zur Vertretung gegenüber der ESTV zu erteilen, sondern zugleich zu bestätigen

habe, im Zeitraum des Antrags im Inland keine Gegenstände geliefert oder Dienstleistungen erbracht zu haben. Diese beiden Punkte habe das ausländische Unternehmen durch seinen Firmenstempel und eine rechtsverbindliche Unterschrift zu bestätigen. Im vorliegenden Fall habe er als Vertreter, unter Hinweis auf eine dem Antrag beiliegende Vollmacht, im Formular Nr. 1222 sowohl die Bevollmächtigung wie auch die Bestätigung unterschrieben. Die dem Formular beigelegte Vollmacht beinhalte zwar die Auftragserteilung zur Einreichung des Rückerstattungsantrags sowie zur Vertretung des ausländischen Unternehmens gegenüber der ESTV, indes fehle die Bestätigung des ausländischen Unternehmens, dass es im fraglichen Zeitraum im Inland keine Gegenstände geliefert oder Dienstleistungen erbracht habe. Da nur das betreffende ausländische Unternehmen über die erforderlichen Kenntnisse verfüge, um diese Bestätigung überhaupt vorzunehmen, sei die dem Antragsformular beigelegte Vollmacht in diesem Punkt ungenügend. Die ESTV fordere ihn deshalb auf, eine entsprechende Bestätigung des ausländischen Unternehmens bis am 30. November 2005 einzureichen. Eine Bestätigung wie sie B._____ schon in anderen Verfahren eingereicht habe (sog. „Instruction and Confirmation for Reclaiming Swiss VAT“), erachte sie als genügend.

D.
Mit dem Schreiben vom 1. September 2005 antwortete B._____, dass seine Klientin, die A_____SA, keine zusätzliche Erklärung abgeben werde, da sie sich auf den Standpunkt stelle, er sei gemäss der Vollmacht vom 27. März 2003 gehörig bevollmächtigt, um sämtliche notwendigen Erklärungen und Unterschriften abzugeben. In der Folge traf die ESTV am 7. August 2006 einen Entscheid nach Art. 63 des Bundesgesetzes vom 2. September 1999 über die Mehrwertsteuer (MWSTG, SR 641.20), in dem sie den Antrag auf Vergütung ablehnte, da keine gültige Vollmacht der Antragstellerin vorliege.

E.
Gegen diesen Entscheid erhob die A._____SA am 14. August 2006 Einsprache. Sie legte insbesondere dar, dass sie aus Gründen der Vertraulichkeit nicht alle von der ESTV verlangten Auskünfte erteilen könne. Ihr Steuervertreter sei sehr wohl in der Lage zu beurteilen und zu bestätigen, dass sie im Jahr 2003 im Inland keine Gegenstände geliefert oder Dienstleistungen erbracht habe. Die von der ESTV gewünschte Bestätigung habe nicht mehr beigebracht werden können, da sie kein Vertrauen mehr habe und die Herausgabe der geforderten

Unterlagen Geschäftsgeheimnisse verletzen würde. Im Übrigen habe sie in den Jahren 2002-2004 alle erforderlichen Unterlagen eingereicht bzw. offeriert und damit – soweit dies möglich und zumutbar gewesen sei – ihren Vergütungsanspruch nachgewiesen.

F.

In ihrem Einspracheentscheid vom 31. Mai 2007 wies die ESTV die Einsprache ab. Zur Begründung brachte sie im Wesentlichen vor, gemäss Art. 31 Abs. 2 der Verordnung vom 29. März 2000 zum MWSTG (MWSTGV, SR 641.201) habe der Gesuchsteller bei Anträgen auf Vergütung der Mehrwertsteuer einen Vertreter mit Wohn- oder Geschäftssitz in der Schweiz zu bestimmen. Nach den von der ESTV erlassenen Weisungen habe dies mittels Vollmachterteilung auf dem hierzu vorgesehenen Formular Nr. 1222 zu erfolgen, auf dem der Antragsteller (die ausländische Unternehmung) mittels Firmenstempel und rechtsverbindlicher Unterschrift nicht nur dem inländischen Vertreter eine Vollmacht zu seiner Vertretung zu erteilen, sondern ebenfalls zu bestätigen habe, dass er in der vom Antrag betroffenen Periode keine Leistungen im Inland erbracht habe. Da diese Angaben bei jedem Vergütungsantrag erneut zu machen seien, verstehe es sich von selbst, dass auch jedes Jahr wiederum eine Vollmacht an den Vertreter ausgestellt werden müsse. Im Weiteren sei die Frage, ob die Vergütung der Mehrwertsteuer in den Jahren 2002 und 2004 auf Grund der vorgelegten Dokumente tatsächlich zu Recht erfolgt sei, nicht Gegenstand des vorliegenden Verfahrens und habe hier ausser Betracht zu bleiben. Angesichts des Amtsgeheimnisses könne sich die A._____SA im Übrigen nicht auf Vertraulichkeit berufen. Der offizielle Fragebogen (Formular Nr. 1222) diene der Rechtssicherheit und sei nicht nur opportun sondern auch recht- und zweckmässig, um die Vorgaben des MWSTG und der MWSTGV zu konkretisieren.

G.

Am 26. Juni 2007 reichte die A._____SA (nachfolgend Beschwerdeführerin) beim Bundesverwaltungsgericht Beschwerde gegen den Einspracheentscheid vom 31. Mai 2007 ein mit den folgenden Begehren: „(1) Der Einspracheentscheid der Vorinstanz vom 31. Mai 2007 sei aufzuheben. (2) Der Antrag der Beschwerdeführerin vom 25. Mai 2004 auf Vergütung der Mehrwertsteuer im Betrag von Fr. 25'087.69 für das Jahr 2003 sei gutzuheissen. Eventualiter sei die Beschwerde zum neuen Entscheid an die Vorinstanz zurückzuweisen. (3) Der Beschwerdeführerin sei ein Verspätungszins für ihr

Mehrwertsteuerguthaben im oben genannten Betrag von 5% pro Jahr zu bezahlen, wobei der Zinsbeginn nach Ablauf von 60 Tagen seit dem Einreichungsdatum des oben genannten Vergütungsantrag anzusetzen ist. (4) Der Beschwerdeführerin sei eine Parteientschädigung zuzusprechen. Alles unter Kostenfolge zu Lasten der Vorinstanz“. Zur Begründung brachte sie im Wesentlichen vor, die ESTV habe den Antrag auf Vergütung der Mehrwertsteuer aus zwei formellen Gründen abgelehnt. Zum einen mache die ESTV geltend, es liege keine Originalvollmacht vor, welche B._____ als Steuervertreter legitimiere. Eine solche Vollmacht müsse jährlich auf dem von der Vorinstanz vorgeschriebenen Formular beigebracht werden. Zum anderen müsse auf diesem vorgeschriebenen Vollmachtsformular die Beschwerdeführerin (und nicht ein Vertreter) selber bestätigen, dass sie in der Schweiz im Vergütungsjahr 2003 keine Lieferungen und Leistungen erbracht habe. Die ESTV überschreite mit diesen formalistischen Anforderungen und der rigorosen Durchsetzung dieser Formvorschriften ihr Ermessen, denn sie vereitle dadurch den Anspruch auf Steuervergütung. Die ESTV verletze somit nicht nur Art. 52 und Art. 90 MWSTG, sondern verstosse auch gegen das verfassungsrechtliche Gleichbehandlungsgebot und Willkürverbot. Ihre Vollmacht vom 27. März 2003 legitimiere B._____ in allen Belangen, die Vergütungsverfahren der Jahre 2002 bis 2004 durchzuführen. Nicht einzusehen sei im Weiteren, dass die Vollmacht und die Bestätigung, im Inland keine Umsätze erzielt zu haben, in einem Dokument beigebracht werden müsse. Mit diesem unsachlichen formellen Erfordernis erschwere die ESTV nicht nur die MWST-Vergütung unnötigerweise, sondern verschärfe damit offensichtlich ihre bisherige langjährige Praxis, die sich in der Vergütung der MWST für ihre beiden Flugzeuge in den Jahren 2002 und 2004 manifestiere. Das Beharren auf eine jährlich neu einzureichende Vollmacht sei im Übrigen sachlich nicht zu rechtfertigen. Ebenso ausgewiesen sei schliesslich der Anspruch auf Vergütung eines Verspätungszinses. Der Bund habe die MWST einkassiert und ihr über mehrere Jahre vorenthalten.

H.
Mit Verfügung vom 2. September 2009 forderte das Bundesverwaltungsgericht die ESTV auf, sämtliche Unterlagen betreffend die Vergütungen der Jahre 2002 und 2004 einzureichen. Dieser Aufforderung kam die ESTV am 29. September 2009 nach.

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. Der Beschwerdeführerin ist zuzustimmen, dass die mit der Beschwerde eingereichte Originalvollmacht der A._____SA an B._____ auch den Auftrag von letzterem an Rechtsanwalt (...) zur Vertretung im vorliegenden Beschwerdeverfahren deckt. Auf die frist- und formgereicht eingereichte Beschwerde ist somit einzutreten.

1.2 Das Bundesverwaltungsgericht kann den angefochtenen Einspracheentscheid 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; ANDRÉ MOSER/MICHAEL BEUSCH/LORENZ KNEUBÜHLER, Prozessieren vor dem Bundesverwaltungsgericht, Basel 2008, Rz. 2.149 ff.; ULRICH HÄFELIN/GEORG MÜLLER/FELIX UHLMANN, Allgemeines Verwaltungsrecht, 5. Aufl., Zürich 2006, Rz. 1758 ff.).

2.

2.1 Der Mehrwertsteuer unterliegen u.a. im Inland gegen Entgelt erbrachte Lieferungen von Gegenständen sowie im Inland gegen Entgelt erbrachte Dienstleistungen (Art. 5 Bst. a und b MWSTG). Eine Lieferung liegt vor, wenn die Befähigung verschafft wird, im eigenen Namen über einen Gegenstand wirtschaftlich zu verfügen. Eine solche ist ebenfalls gegeben, wenn der Gegenstand zum Gebrauch oder zur Nutzung überlassen wird (Art. 6 Abs. 1 und 2 Bst. b MWSTG). Als Dienstleistung gilt jede Leistung, die keine Lieferung eines Gegen-

standes ist (Art. 7 Abs. 1 MWSTG; statt vieler: Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-1536/2006 und A-1537/2006 vom 16. Juni 2008 E. 2.2, A-1538/2006 vom 28. Mai 2008 E. 2.1 mit weiteren Hinweisen).

2.2

2.2.1 Verwendet der Steuerpflichtige Gegenstände oder Dienstleistungen für steuerbare Ausgangsleistungen, so kann er in seiner Steuerabrechnung die auf seinen Eingangsleistungen lastende Steuer als Vorsteuer abziehen (Art. 38 Abs. 1 und 2 MWSTG).

2.2.2 Der Bundesrat ist zuständig zu bestimmen, unter welchen Voraussetzungen den Abnehmern mit Wohn- oder Geschäftssitz im Ausland die Steuer auf den an sie im Inland ausgeführten Lieferungen oder Dienstleistungen bei Gewährung des Gegenrechts durch das Land ihres Wohn- oder Geschäftssitzes vergütet werden kann (Art. 90 Abs. 2 Bst. b MWSTG). Er hat die kumulativen Voraussetzungen für eine solche Steuervergütung in Art. 28 ff. MWSTGV geregelt (Urteil des Bundesgerichts 2C_410/2008 vom 28. Oktober 2008 E. 3.1). Danach ist anspruchsberechtigt auf Steuervergütung, wer Gegenstände einführt oder sich im Inland Leistungen der in Art. 6 und 7 MWSTG genannten Arten gegen Entgelt erbringen lässt und zudem: a) Wohn- oder Geschäftssitz im Ausland hat, wobei der Ort, an welchem eine Betriebsstätte geführt wird, einem Geschäftssitz gleichgestellt ist; b) im Inland keine Gegenstände liefert oder grundsätzlich im Inland keine Dienstleistungen erbringt; c) im Land seines Wohn- oder Geschäftssitzes seine Unternehmereigenschaft nachweist (Art. 28 Abs. 1 MWSTGV). Die bezahlte Steuer wird vergütet, sofern die bezogenen Leistungen der Erzielung von Umsätzen dienen, die in der Schweiz von Gesetzes wegen der Mehrwertsteuer unterliegen würden oder für welche eine Steuerbefreiung nach Art. 19 MWSTG zur Anwendung käme. Dienen die bezogenen Gegenstände und Dienstleistungen sowohl der Erzielung steuerbarer Umsätze als auch anderen Zwecken, so ist die Vergütung nach dem Verhältnis der Verwendung zu kürzen. Für Leistungen, die nicht für einen geschäftlich begründeten Zweck im Sinn des Art. 38 Abs. 2 MWSTG verwendet werden, besteht kein Vergütungsanspruch (Art. 29 Abs. 1-3 MWSTGV; Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-6971/2008 vom 8. Juni 2009 E. 2.2.2, A-1667/2006 vom 23. Juni 2008 E. 2.4, A-1359/2006 vom 26. Juli 2007 E. 3.3).

2.2.3 Die Anträge auf Steuervergütung sind mit den notwendigen Unterlagen nach Art. 37 MWSTG an die ESTV zu richten (Art. 31 Abs. 1 MWSTGV). Nach der Praxis der ESTV muss das Gesuch um Steuervergütung auf den offiziell von ihr herausgegebenen Formularen (Formular 1222 und 1223, gegebenenfalls 1225) eingereicht werden. Die Verwendung von anderen Formularen, insbesondere Eigenkreationen oder EU-Formulare, ist grundsätzlich nicht erlaubt (Merkblatt Nr. 19 der ESTV, Vergütung der Mehrwertsteuer an Abnehmer mit Wohn- oder Geschäftssitz im Ausland, 2001, Ziff. 1.3). Der Gesuchsteller hat einen Vertreter mit Wohn- oder Geschäftssitz in der Schweiz zu bestellen (Art. 31 Abs. 2 MWSTGV). Es kann dies eine natürliche oder juristische Person sein. Der Vertreter hat sich durch schriftliche Vollmacht auszuweisen (vgl. Merkblatt Nr. 19, a.a.O., Ziff. 1.5). Im Formular Nr. 1222 „Antrag auf Vergütung der Mehrwertsteuer nach Art. 90 Abs. 2 Bst. b MWSTG“ hat in Ziff. 1 das ausländische Unternehmen einen Vertreter in der Schweiz zur Vertretung gegenüber der ESTV zu bezeichnen. Im Weiteren hat das ausländische Unternehmen in Ziff. 1 des Formulars zu bestätigen, dass es im Zeitraum des Antrags im Inland keine Gegenstände geliefert oder Dienstleistungen erbracht hat. Es ist ein Firmenstempel und eine rechtsverbindliche Unterschrift des ausländischen Unternehmens anzubringen (vgl. Formular Nr. 1222 der ESTV).

3.

3.1 Die Bundesverfassung gewährleistet das Recht auf Vertretung als Teilgehalt des Anspruchs auf rechtliches Gehör (Art. 29 Abs. 2 BV; (HÄFELIN/MÜLLER/UHLMANN, a.a.O., Rz. 1704 mit Hinweisen). Die Zulässigkeit einer vertraglichen Vertretung des Steuersubjekts im Veranlagungsverfahren ist folglich zu bejahen, unbekümmert darum, ob sie im Steuergesetz ausdrücklich erwähnt wird oder nicht. Für Bundessteuern gilt allgemein Art. 11 VwVG (ERNST BLUMENSTEIN/PETER LOCHER, System des schweizerischen Steuerrechts, 6. Aufl., Zürich 2002, S. 398). Nach Absatz 1 von Art. 11 VwVG kann die Partei sich auf jeder Stufe des Verfahrens, wenn sie nicht persönlich zu handeln hat, vertreten lassen. Die Behörde kann den Vertreter auffordern, sich durch schriftliche Vollmacht auszuweisen (Art. 11 Abs. 2 VwVG). Solange die Partei die Vollmacht nicht widerruft, macht die Behörde ihre Mitteilungen an den Vertreter (Art. 11 Abs. 3 VwVG). Die gewillkürte Vertretung einer Partei durch einen frei bestimmten Dritten ist somit unter Vorbehalt des persönlichen Handelns (vgl. nachfolgend E. 3.2) jederzeit möglich. Die Rechtsbeziehungen zwischen dem

gewillkürten Vertreter und dem Vertretenen werden grundsätzlich vom Privatrecht bestimmt. Die Bestellung eines Vertreters erfolgt durch dessen Bevollmächtigung. Dabei handelt es sich um ein einseitiges empfangsbedürftiges Rechtsgeschäft, das dem Vertreter die Befugnis verschafft, den Vertretenen Dritten gegenüber zu vertreten. Die Wirkungen der Vertretung bestehen darin, dass die vom Vertreter im Namen der vertretenen Partei vorgenommenen Handlungen oder Unterlassungen unmittelbar für oder gegen die vertretene Partei gelten, wie wenn sie selbst gehandelt hätte. Kenntnisse des Vertreters gelten als der vertretenen Partei bekannt bzw. werden ihr zugerechnet, soweit die Vollmacht reicht (Urteil des Bundesgerichts 4C.332/2005 vom 27. Januar 2006 E. 3.3; BGE 73 II 6 E. 5; zum Ganzen: RES NYFFENEGGER, in Auer/Müller/Schindler [Hrsg.], Kommentar zum VwVG, Zürich/St. Gallen 2008, Rz. 6 ff. zu Art. 11). Die Handlungen des Vertreters gelten als solche des Vertretenen, und dieser ist dafür grundsätzlich auch strafrechtlich verantwortlich, unter Vorbehalt einer eigenen strafrechtlichen Verantwortlichkeit des Vertreters (BLUMENSTEIN/LOCHER, a.a.O., S. 399; vgl. auch Urteil des Bundesgerichts vom 21. Mai 1990, veröffentlicht in Archiv für Schweizerisches Abgaberecht [ASA] 60 S. 261). Beauftragt die Steuerpflichtige einen Vertreter, hat sie für das Verhalten dieser Hilfsperson (vgl. Art. 101 des Obligationenrechts vom 30. März 1911 [OR, SR 220]) somit umfassend und wie für ihr eigenes einzustehen. Auch allfälliges fehlerhaftes bzw. schuldhaftes Verhalten der Hilfsperson ist der Steuerpflichtigen anzurechnen (Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-1635/2006 vom 27. August 2008 E. 5.2, A-1680/2006 vom 26. November 2007 E. 3.2.1; BGE 114 Ib 67 E. 2c-e, 107 Ia 168 E. 2).

Das Bestehen des Vertretungsverhältnisses muss der Steuerbehörde kundgegeben werden, damit es dieser gegenüber wirksam wird (MARTIN ZWEIFEL/HUGO CASANOVA, Schweizerisches Steuerverfahrensrecht, Zürich/Basel/Genf 2008, § 7 Rz. 5). Die Beweislast dafür, dass ein Vertretungsverhältnis besteht und gegenüber den Steuerbehörden auch gehörig kundgegeben worden ist, obliegt dem Steuerpflichtigen (Urteil des Bundesgerichts vom 21. Mai 1997, veröffentlich in ASA 66 S. 395). Der Umfang der Vertretungsbefugnis richtet sich nach der vom Steuerpflichtigen erteilten Vollmacht. Die Befugnis kann allgemein und ohne zeitliche Begrenzung die Vertretung des Steuerpflichtigen in Steuersachen umfassen. Sie kann aber auch auf eine bestimmte Steuerperiode, eine bestimmte Steuer oder ein bestimmtes Verfahren beschränkt sein (ZWEIFEL/CASANOVA, a.a.O., § 7 Rz. 7). Das Vertretungs-

verhältnis zeitigt im Verfahren seine Wirkungen von dem Zeitpunkt an, in dem die Bevollmächtigung für die Behörde ersichtlich wird, bis hin zum Zeitpunkt, in dem das Erlöschen dieses Verhältnisses der Behörde erkennbar ist (vgl. BGE 99 V 177 E. 3). Wird die Ermächtigung durch den Steuerpflichtigen in einer Rubrik der Steuererklärung erteilt, so ist anzunehmen, dass die Vollmacht nur für die betreffende Steuerperiode gilt (ZWEIFEL/CASANOVA, a.a.O., § 7 Rz. 14).

3.2 Das verfassungsmässige Recht auf Vertretung (Art. 29 Abs. 2 BV) gilt nicht absolut. Eine Einschränkung ist unter Wahrung der Verhältnismässigkeit zulässig, wenn sachliche Gründe es rechtfertigen (NYFFENEGGER, a.a.O., Rz. 3 zu Art. 11 VwVG; ZWEIFEL/CASANOVA, a.a.O., S. 47 FN 233). So sind Verfahrenshandlungen von der Möglichkeit der Vertretung ausgenommen, die eine persönliche Mitwirkung des Steuerpflichtigen erfordern, entweder weil es gesetzlich vorgeschrieben ist (vgl. diesbezüglich die Pflicht zur persönlichen Unterzeichnung der Steuererklärung nach Art. 124 Abs. 2 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die direkte Bundessteuer [DBG, SR 642.11]) oder die der Natur der Sache nach nur von ihm ausgehen können, wie namentlich die Teilnahme an einer persönlichen Einvernahme (BLUMENSTEIN/LOCHER, a.a.O., S. 398). Würde durch das Handeln eines Vertreters der Zweck der Handlung, etwa durch persönliche Befragung einen unmittelbaren Eindruck von der Partei zu gewinnen, vereitelt, ist Vertretung unzulässig (NYFFENEGGER, a.a.O., Rz. 10 zu Art. 11 VwVG).

4.

4.1 Verwaltungsverordnungen (Merkblätter, Richtlinien, Kreisschreiben etc.) sind Meinungsäusserungen der Verwaltung über die Auslegung der anwendbaren Gesetzesbestimmungen. Sie dienen der Sicherstellung einer einheitlichen, gleichmässigen und sachrichtigen Praxis des Gesetzesvollzugs (BVGE 2007/41 E. 4.1; MICHAEL BEUSCH, Was Kreisschreiben dürfen und was nicht, in: Der Schweizer Treuhänder [ST] 2005 S. 613 ff.). Als solche sind sie für die als eigentliche Adressaten figurierenden Verwaltungsbehörden verbindlich, wenn sie nicht klarerweise einen verfassungs- oder gesetzeswidrigen Inhalt aufweisen (MICHAEL BEUSCH, in: Zweifel/Athanas [Hrsg.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Teil I/Bd. 2b, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer [DBG], 2. Aufl., Basel 2008, ad Art. 102 Rz. 15 ff.). Nicht verbindlich sind Verwaltungsverordnungen, welche keine von der gesetzlichen Ordnung abweichenden Bestimmungen enthalten dürfen, dagegen für die Justizbehörden, deren Aufgabe es

ist, die Einhaltung von Verfassung und Gesetz im Einzelfall zu überprüfen (MOSER/BEUSCH/KNEUBÜHLER, a.a.O., Rz. 2.173 f.). Die Gerichtsbehörden sollen Verwaltungsverordnungen bei ihrer Entscheidung allerdings mitberücksichtigen, sofern diese eine dem Einzelfall angepasste und gerecht werdende Auslegung der anwendbaren gesetzlichen Bestimmungen zulassen. Dies gilt um so mehr, als es nicht ihre Aufgabe ist, als Zweitinterpreten des der Verwaltungsverordnung zugrunde liegenden Erlasses eigene Zweckmässigkeitsüberlegungen an die Stelle des Vollzugskonzepts der zuständigen Behörde zu setzen (zum Ganzen statt vieler: BGE 126 II 275 E. 4, BGE 123 II 16 E. 7a; BVGE 2007/41 E. 3.3, Entscheid der Eidgenössischen Steuerrekurskommission [SRK] vom 28. Juni 2005, veröffentlicht in Verwaltungspraxis der Bundesbehörden [VPB] 69.125 E. 3b mit Hinweisen). Von selbst versteht sich angesichts der herausragenden Bedeutung, welche dem Legalitätsprinzip im Schweizer Steuerrecht zukommt, bei alledem, dass eine Verwaltungsverordnung oder gar eine blosse nicht schriftlich festgehaltene Praxis unter keinen Umständen alleinige Grundlage für die wie auch immer ausgestaltete steuerliche Erfassung eines Sachverhalts darstellen kann (BVGE 2007/41 E. 4.1; Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-1552/2006 vom 22. Juni 2009 E. 2.3, A-1592/2006 vom 15. April 2009 E. 2.3).

4.2 Am 1. Juli 2006 ist Art. 45a MWSTGV in Kraft getreten. Diese Bestimmung bezieht sich nach dem klaren Wortlaut einzig auf Formmängel. Formvorschriften in Gesetz, Verordnungen und gemäss Verwaltungspraxis sollen nicht überspitzt formalistisch, sondern pragmatisch angewendet werden. Der "Pragmatismusartikel" bezweckt die Vermeidung von Steuernachbelastungen infolge Nichteinhalten von Formvorschriften (Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-1352/2006 vom 25. April 2007 E. 6.1; Praxismitteilung vom 27. Oktober 2006 S. 1; Pressemitteilung des EFD vom 24. Mai 2006). Die Verwaltungspraxis der ESTV – auch die formellen Regelungen – werden durch Art. 45a MWSTGV nicht aufgehoben, sondern bleiben bestehen und gültig und sind grundsätzlich von den Steuerpflichtigen zu beachten. Sie sollen aber auf Grund der Anweisungen des Bundesrats in Art. 45a MWSTGV pragmatisch anwendet werden. Zusätzliche Voraussetzung, damit von einer Steuerforderung abgesehen werden kann, ist gemäss Art. 45a MWSTGV stets, dass dem Bund aus der Nichtbeachtung der Form kein Steuerausfall entstanden ist. Die ESTV trägt diesen Verwaltungsanweisungen nicht nur inskünftig, sondern auch rückwirkend Rechnung. Die rückwirkende Anwendung von Art. 45a

MWSTGV wurde durch die Rechtsprechung bestätigt (Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-1475/2006 vom 20. November 2008 E. 4.6, A-1352/2006 vom 25. April 2007 E. 4.2). Im Weiteren ist Art. 45a MWSTGV auch im Vergütungsverfahren nach Art. 90 Abs. 2 Bst. b MWSTG anwendbar (vgl. Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-1365/2006 vom 19. März 2007 E. 2.3; MARKUS METZGER/MARIETTE VRANKEN, Rückerstattung und Formalismus, veröffentlicht in Steuer Revue Nr. 7-8/2007, S. 574 ff.).

4.3 Überspitzter Formalismus ist eine besondere Form der Rechtsverweigerung im Sinn von Art. 29 Abs. 1 BV. Eine solche liegt vor, wenn für ein Verfahren rigorose Formvorschriften aufgestellt werden, ohne dass die Strenge sachlich gerechtfertigt wäre, wenn die Behörde formelle Vorschriften mit übertriebener Schärfe handhabt oder an Rechtsschriften überspannte Anforderungen stellt und den Bürgerinnen und Bürgern dadurch den Rechtsweg in unzulässiger Weise versperrt (BGE 135 I 6 E. 2.1, 132 I 249 E. 5, 130 V 177 E. 5.4.1). Allerdings ist die Wahrung gewisser Formen für einen geordneten Verfahrensablauf unerlässlich und dient der Verwirklichung des materiellen Rechts sowie dem Schutz der Rechte der Parteien. Demnach steht nicht jede prozessuale Formstrenge mit Art. 29 Abs. 1 BV in Widerspruch, sondern nur eine solche, die als exzessiv erscheint, durch kein schutzwürdiges Interesse gerechtfertigt ist, zum blossen Selbstzweck wird und die Verwirklichung des materiellen Rechts in unhaltbarer Weise erschwert oder gar verhindert (BGE 130 V 177 E. 5.4.1; zum Ganzen: MOSER/BEUSCH/KNEUBÜHLER, a.a.O., Rz. 3.115).

5.

Im vorliegenden Fall ist umstritten, ob die ESTV zu Recht den Antrag auf Vergütung der Mehrwertsteuer für das Jahr 2003 abgelehnt hat, da die Beschwerdeführerin ihre Vollmacht nicht auf dem entsprechenden Formular Nr. 1222 erteilt (E. 5.1) und sie zudem nicht selber bestätigt hat (sondern durch ihren Vertreter bestätigen liess), dass sie in der Schweiz im Jahr 2003 keine Lieferungen und Leistungen erbracht hat (E. 5.2).

5.1 Die ESTV akzeptierte die von der Beschwerdeführerin eingereichte Vollmacht vom 27. März 2003 nicht, in der die Beschwerdeführerin B._____ zur Vertretung bevollmächtigt hatte. Die ESTV stellt sich auf den Standpunkt die Bevollmächtigung bei der Steuervergütung habe ausschliesslich mittels des offiziellen Formulars

Nr. 1222, das eine entsprechende Rubrik in Ziff 1 enthält, zu erfolgen. Unbestritten ist, dass die Vollmacht vom 27. März 2003 vom einzelzeichnungsberechtigten Direktor der Beschwerdeführerin, (...), unterschrieben worden ist und sie B._____ als Vertreter insbesondere vor der ESTV bezeichnet. Im Weiteren wurde die Vollmacht zeitlich unbefristet erteilt (vgl. Beschwerdebeilage Nr. 4) und der ESTV kundgetan. Das Bundesverwaltungsgericht erachtet es als überspitzt formalistisch, diese Vollmacht nicht zu akzeptieren und eine Vollmachtserteilung in Ziff 1 des Formulars Nr. 1222 zu verlangen. Eine solche rigorose Formvorschrift ist sachlich nicht gerechtfertigt. Es besteht kein Grund, wieso die Vollmachtserteilung nicht auf einer Beilage zum Antragsformular erfolgen darf. Massgebend ist, ob die Vollmacht materiell genügend ist, was vorliegend unbestrittenermassen der Fall ist.

Dies muss umso mehr gelten, als das von der ESTV verlangte Erfordernis, ein bestimmtes Formular für die Vollmachtserteilung zu verwenden, eine blosse Formvorschrift der Verwaltungspraxis darstellt, die von Art. 45a MWSTGV erfasst werden kann (E. 4.2). Da Art. 45a MWSTGV auch im Vergütungsverfahren anwendbar ist (E. 4.2 in fine), dürfen Steuervergütungen nicht aufgrund von blossen Formfehlern verweigert werden, wenn der Vergütungsanspruch materiell gerechtfertigt ist. Die Berücksichtigung von Art. 45a MWSTGV hat zur Folge, dass der Nachweis der Bevollmächtigung auch auf anderem Weg als mittels des Formulars Nr. 1222 erbracht werden kann. Auch aus diesem Grund ist das Erfordernis der ESTV, die Vollmachtserteilung nur mittels des Formulars Nr. 1222 zu akzeptieren, nicht gerechtfertigt. Den entsprechenden Nachweis der Vollmachtserteilung hat die Beschwerdeführerin mit ihrer Vollmacht vom 27. März 2003 erbracht. Im Übrigen ist nicht einzusehen, weshalb die ESTV ihre Praxis für das Jahr 2003 offensichtlich änderte, nachdem sie betreffend das Vergütungsjahr 2002 einen Verweis auf eine beiliegende Vollmacht im Antragsformular akzeptierte und dies ebenfalls für das Jahr 2004 als genügend erachtete. Falsch ist im Weiteren die Ansicht der ESTV, eine Vollmacht müsse jedes Jahr erneuert werden. Eine Vollmacht, die ohne zeitliche Begrenzung erteilt wird, ist bis zum Zeitpunkt gültig, in dem sie gegenüber der entsprechenden Behörde widerrufen wird bzw. für diese das Erlöschen des Vertretungsverhältnisses erkennbar ist (E. 3.1). B._____ war somit ordentlich bevollmächtigt, für die Beschwerdeführerin den Vergütungsantrag für das Jahr 2003 zu stellen.

5.2 Die ESTV stellt sich auf den Standpunkt, die Antragstellerin habe in der entsprechenden Rubrik des Formulars Nr. 1222 selber und nicht durch ihren Vertreter zu bestätigen, dass sie im betreffenden Jahr keine Leistungen im Inland erbracht hat. Dieses Erfordernis verstösst gegen das verfassungsmässige Recht auf Vertretung (E. 3.2). Weder ist vorliegend eine Einschränkung gesetzlich vorgesehen noch verlangt die Natur der Sache (wie z.B. bei einer Einvernahme) die persönliche Mitwirkung der Antragsstellerin. Die Bestätigung des Vertreters, dass die Antragstellerin keine Leistungen im Inland erbracht habe, wird dieser zugerechnet. Sie hat für das Verhalten ihres Vertreters umfassend und wie für ihr eigenes einzustehen (E. 3.1). Es bestehen deshalb keine sachlichen Gründe für die Forderung der ESTV, dass die Antragstellerin die Bestätigung selber zu unterzeichnen habe.

5.3 Zusammenfassend hat die ESTV zu Unrecht die eingereichte Vollmacht der Antragstellerin vom 27. März 2003 sowie die durch ihren Vertreter unterzeichnete Bestätigung, dass sie im Jahr 2003 keine Leistungen im Inland erbracht habe, nicht akzeptiert. Die ESTV hat deshalb den Antrag materiell zu behandeln, was sie sowohl auf Stufe Erstentscheid wie auch im Einspracheverfahren nicht getan hat. Die Sache ist deshalb an die ESTV zurückzuweisen. Der Beschwerdeführerin steht gegen einen abschlägigen Einspracheentscheid selbstverständlich wiederum der Beschwerdeweg an das Bundesverwaltungsgericht offen.

5.4 Dem Gesagten zufolge ist der Eventualantrag der Beschwerdeführerin auf Rückweisung der Sache an die Vorinstanz gutzuheissen, im Übrigen ist die Beschwerde abzuweisen. Bei diesem Ausgang des Verfahrens werden die Verfahrenskosten, die auf Fr. 3'000.-- festgelegt werden (Art. 4 des Reglements vom 21. Februar 2008 über die Kosten und Entschädigungen vor dem Bundesverwaltungsgericht [VGKE, SR 173.320.2]), der nur teilweise unterlegenen Beschwerdeführerin gemäss Art. 63 Abs. 1 VwVG im Umfang von Fr. 1'000.-- auferlegt. Der Vorinstanz können keine Verfahrenskosten auferlegt werden (Art. 63 Abs. 2 VwVG). Die ESTV hat der teilweise obsiegenden Beschwerdeführerin eine reduzierte Parteientschädigung auszurichten (Art. 64 Abs. 1 VwVG i.V.m. Art. 7 bis 9 VGKE). Angesichts des Umfangs der Eingabe der Beschwerdeführerin zu den rechtserheblichen Fragen, deren Schwierigkeit und unter Berücksichtigung

der bloss teilweisen Gutheissung der Beschwerde wird die Parteientschädigung ermessensweise auf Fr. 3'000.-- (inkl. MWST) festgesetzt.

Demnach erkennt das Bundesverwaltungsgericht:

1.
Die Beschwerde wird teilweise gutgeheissen, der Einspracheentscheid vom 31. Mai 2007 aufgehoben und die Sache zur neuen Beurteilung im Sinne der Erwägungen an die Eidgenössische Steuerverwaltung zurückgewiesen.

2.
Der Beschwerdeführerin werden Verfahrenskosten von Fr. 1'000.-- auferlegt und mit dem geleisteten Kostenvorschuss von Fr. 3'000.-- verrechnet. Der Überschuss von Fr. 2'000.-- wird nach Rechtskraft des vorliegenden Entscheides zurückerstattet. Der Vorinstanz werden keine Kosten auferlegt.

3.
Die Eidgenössische Steuerverwaltung hat der Beschwerdeführerin eine Parteientschädigung von Fr. 3'000.-- auszurichten.

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 die beschwerdeführende Partei in Händen hat, beizulegen (vgl. Art. 42 BGG).

Versand: