



Urteil vom 3. März 2022

Besetzung

Richter Jürg Steiger (Vorsitz),
Richter Raphaël Gani, Richter Keita Mutombo,
Gerichtsschreiber Roger Gisclon.

Parteien

A. _____ Inc. (...), Zweigniederlassung,
vertreten durch
VAT plus GmbH Legal experts VAT,
Beschwerdeführerin,

gegen

Eidgenössische Steuerverwaltung ESTV,
Hauptabteilung Mehrwertsteuer,
Vorinstanz.

Gegenstand

Mehrwertsteuer (2015); Vergütungsverfahren;
Unternehmensbescheinigung.

Sachverhalt:**A.**

Die A. _____ Inc. bzw. ihre niederländische Zweigniederlassung ist im Handel mit Computern und Videogeräten tätig und im Inland nicht steuerpflichtig.

B.

Mit Eingabe vom 23. Juni 2016 stellte die A. _____ Inc. bzw. ihre niederländische Zweigniederlassung (fortan: Antragstellerin) einen Antrag um Vergütung der Mehrwertsteuer, welcher der ESTV seitens des Steuervertreters der Antragstellerin am 27. Juni 2016 übermittelt wurde.

C.

Der Antrag um Vergütung der Mehrwertsteuer betrifft CHF 1'749.97 MWST, welche der Antragstellerin mit gesamthaft 35 Rechnungen für die im Jahre 2015 erfolgte Inanspruchnahme von Mietautos, Beherbergung, gastgewerblichen Leistungen und Lagerplatz fakturiert wurden.

D.

Nachdem die ESTV den Antrag mit Schreiben vom 30. September 2016 ablehnte und die Antragstellerin am 13. Oktober 2016 um die Zustellung eines anfechtbaren Entscheids bat, bestätigte die ESTV mit Verfügung vom 20. April 2018 die Ablehnung des Antrags.

E.

Die Verfügung der ESTV vom 20. April 2018 wurde seitens der Antragstellerin mit Einsprache vom 24. Mai 2018 angefochten, worauf die ESTV die Einsprache mit Einspracheentscheid vom 15. April 2020 abwies und festhielt, dass die Antragstellerin für das Jahr 2015 keinen Anspruch auf Vergütung der Mehrwertsteuer hat.

Zur Begründung führte die ESTV im Wesentlichen aus, die formellen Voraussetzungen für die Vergütung der Mehrwertsteuer seien nicht erfüllt, weil die Antragstellerin bisher weder mit dem Vergütungsantrag noch später eine Unternehmensbescheinigung eingereicht habe, welche für die Vergütungsperiode 2015 gültig sei. Die ursprünglich mit dem Antrag eingereichte Bescheinigung vom 8. März 2016 stelle keine Unternehmensbescheinigung nach Art. 151 Abs. 1 Bst. d der Mehrwertsteuerverordnung vom 27. November 2009 (MWSTV; SR 641.201) dar, da daraus klar hervorgehe, dass diese für ein Vergütungsverfahren im Ausland nicht verwendet werden dürfe.

F.

Mit Eingabe vom 15. Mai 2020 erhebt die Antragstellerin (fortan: Beschwerdeführerin) Beschwerde und beantragt, es sei der Einspracheentscheid der ESTV vom 15. April 2020 aufzuheben und der Beschwerdeführerin die beantragte Mehrwertsteuer von CHF 1'749.97 zuzüglich Zinsen zurückzuerstatten.

Zur Begründung führt sie im Wesentlichen aus, anders als die Vorinstanz in ihrem Einspracheentscheid behaupte, müsse die ursprünglich mit dem Antrag eingereichte Bescheinigung als eine Bescheinigung im Sinne von Art. 155 [recte: Art. 151 Abs. 1 Bst. d] MWSTV betrachtet werden, weil die niederländische Steuerverwaltung in dieser Bescheinigung mit Ausstellungsdatum vom 8. März 2016 die Unternehmenseigenschaft der Beschwerdeführerin bestätigt habe. Dass in der Bescheinigung ein expliziter Hinweis zur Vergütungsperiode fehle sei nicht entscheidend, weil die niederländische Steuerverwaltung niemals einen derartigen Hinweis in der Bescheinigung aufnehme oder aufgenommen habe und dies seitens der Vorinstanz auch nicht von der niederländischen Steuerverwaltung gefordert werden könne.

Weiter macht die Beschwerdeführerin eine Gleichbehandlung im Unrecht geltend. Die Bescheinigung der Unternehmenseigenschaft, die ursprünglich mit dem Vergütungsantrag eingereicht worden sei, unterscheide sich nicht von den Bescheinigungen, die in anderen Fällen eingereicht worden seien. Die Tatsache, dass die Bescheinigungen nicht mit einem Hinweis zur Vergütungsperiode versehen gewesen seien und ein Ausstellungsdatum gehabt hätten, das nach dem Ende der Vergütungsperiode gelegen habe, habe in diesen Fällen einer Vergütung nicht entgegengestanden. Diese Praxis betreffe nicht nur Bescheinigungen, die von den niederländischen Steuerbehörden ausgestellt worden seien, sondern auch solche, die zum Beispiel von belgischen, deutschen, spanischen Steuerbehörden ausgestellt worden seien und finde nach wie vor Anwendung. Aus den genannten Beispielen gehe hervor, dass die Vorinstanz Bescheinigungen der Unternehmenseigenschaft auch dann akzeptiere, wenn diese ohne Hinweis zur Vergütungsperiode und nur mit einem Ausstellungsdatum nach Ende der Vergütungsperiode ausgestellt worden seien. Die Ablehnung der Vergütung im vorliegenden Falle mit der Begründung, dass die formellen Voraussetzungen des Vergütungsverfahrens nicht erfüllt seien, weil weder mit dem Vergütungsantrag noch später eine Unternehmensbescheinigung, welche für die Vergütungsperiode 2015 gültig sei, eingereicht worden sei, sei demnach eine Verletzung des Rechtsgleichheitsgebots.

G.

Mit Vernehmlassung vom 4. August 2020 beantragt die Vorinstanz, die Beschwerde vom 15. Mai 2020 sei unter Kostenfolge abzuweisen.

Zur Begründung führt sie im Wesentlichen aus, das mit dem Antrag um Vergütung der Mehrwertsteuer eingereichte Schreiben der niederländischen Steuerbehörden halte zwar fest, dass die Beschwerdeführerin umsatzsteuerpflichtig sei. Gleichzeitig habe die Behörde indes festgehalten, dass diese Bescheinigung nicht dazu dienen könne, um die Mehrwertsteuer von anderen EU-Ländern zurückzufordern. Das Schreiben sei auf den 8. März 2016 datiert, enthalte jedoch keine Angaben, seit wann und unter welcher Nummer die Beschwerdeführerin steuerpflichtig gewesen sei, womit es auch keinen Bezug zur Vergütungsperiode 2015 habe.

Gemäss Rechtsprechung (vgl. Urteile des Bundesgerichts 2C_767/2018 vom 8. Mai 2019 E. 2.2 und 2C_207/2013 vom 28. April 2014 E. 2.3.2) hätten nach Art. 107 Bst. b des Bundesgesetzes vom 12. Juni 2009 über die Mehrwertsteuer (Mehrwertsteuergesetz, MWSTG, SR 641.20) bei der Vergütung der Mehrwertsteuer grundsätzlich die gleichen Anforderungen zu gelten, wie sie bei inländischen steuerpflichtigen Personen in Bezug auf den Vorsteuerabzug bestünden: Somit könnten nur steuerpflichtige Personen (Art. 28 Abs. 1 MWSTG) und diese – abgesehen von der vorliegend nicht relevanten Einlageentsteuerung (Art. 32 MWSTG) – auch nur für die Zeit ihrer Steuerpflicht einen Vorsteuerabzug vornehmen, soweit sie die entsprechenden Voraussetzungen erfüllten. Aus den eben genannten Bestimmungen lasse sich ohne Weiteres schliessen, dass die Vergütung der Mehrwertsteuer unter anderem voraussetze, dass die Unternehmenseigenschaft in der Vergütungsperiode bestanden habe, was auch die Beschwerdeführerin nicht zu bestreiten scheine. Dass die Unternehmenseigenschaft und damit die Steuerpflicht für die Vergütungsperiode nachzuweisen seien (Art. 151 Abs. 1 Bst. d MWSTV), sei unbestritten.

Vorliegend genüge es festzuhalten, dass die Gültigkeit im Zeitpunkt der Vergütungsperiode voraussetze, dass der Unternehmensbescheinigung entweder das Jahr, für welches die Vergütung beantragt werde, entnommen werden könne oder die ausländische Steuerbehörde bestätige, seit wann das Unternehmen eingetragen sei. Das Schreiben vom 8. März 2016, welches ihr (der ESTV) eingereicht worden sei (mit Verweis auf Nr. 4 der amtlichen Akten), nenne weder das Jahr, für welches die Vergütung beantragt werde, noch die Angabe, seit wann die Beschwerdeführerin steuer-

pflichtig sei, noch die Mehrwertsteuernummer, unter welcher die Beschwerdeführerin eingetragen sei. Damit sei der Nachweis der Unternehmenseigenschaft, der gemäss Art. 151 Abs. 1 Bst. d MWSTV erforderlich sei, nicht erbracht.

Mehr als erstaunlich sei in diesem Zusammenhang, dass die Beschwerdeführerin vor dem Bundesverwaltungsgericht in den Beschwerdebeilagen eine Kopie des Vergütungsantrages eingereicht habe, welchem neuerdings ein «CERTIFICATE CONCERNING THE CAPACITY OF THE TAXPAYER» der niederländischen Steuerverwaltung vom 8. März 2016 beiliege, welches mit dem Schreiben vom 8. März 2016 in Nr. 4 der amtlichen Akten, welches ursprünglich eingereicht worden sei, nicht übereinstimme. Wie auch immer dies zu deuten sei, bleibe es dabei, dass auch der nunmehr vor Bundesverwaltungsgericht eingereichten Bescheinigung weder das Vergütungsjahr (2015) noch der Zeitpunkt, seit wann das Unternehmen eingetragen sei, entnommen werden könne.

Mit Bezug auf die seitens der Beschwerdeführerin geltend gemachte Gleichbehandlung im Unrecht führt die Vorinstanz aus, hierzu wäre erforderlich, dass die Behörde nicht nur in einem oder in einigen Fällen, sondern in ständiger Praxis vom Gesetz abweiche und gleichzeitig zu erkennen gebe, dass sie auch in Zukunft nicht gesetzeskonform entscheiden werde. Die zweite Bedingung sei jedoch vorliegend nicht erfüllt. Gemäss der von der ESTV publizierten Praxis müsse die Unternehmensbescheinigung für die Vergütungsperiode gültig sein (mit Verweis auf die MWST-Info 18 «Vergütungsverfahren» [fortan: MI 18], Ziff. 1.4). Diese Praxis sei selbstredend auch für sie (die ESTV) verbindlich.

Schliesslich sei der Vollständigkeit halber noch darauf verwiesen, dass bei einer allfälligen Gutheissung auf Grundlage des «CERTIFICATE CONCERNING THE CAPACITY OF THE TAXPAYER» vom 8. März 2016, welches erstmals mit der Beschwerde vom 15. Mai 2020 eingereicht worden sei, die Kosten dennoch der Beschwerdeführerin aufzuerlegen seien. Zudem müsse im Fall einer Gutheissung noch eine Vorsteuerkorrektur vorgenommen werden. Von der geltend gemachten Mehrwertsteuer würden nämlich CHF 229.21 sowie fünf Mal CHF 105.79, gesamthaft ausmachend CHF 758.16, auf das Autoleasing, welches gemäss Antragsformular für Tätigkeiten im Bereich Marketing eingesetzt worden sei, entfallen. Allein aufgrund des Leasings und der Umstände, dass die Raten monatsweise und, abgesehen von der ersten Rate, zu einem gleichbleibenden Preis in Rech-

nung gestellt worden seien, sei zu schliessen, dass das Fahrzeug der angestellten Person der Beschwerdeführerin dauerhaft und damit auch am Wochenende und in der freien Zeit zur Verfügung gestanden habe. Aufgrund der allgemeinen Lebenserfahrung sei daher davon auszugehen, dass solche Geschäftsfahrzeuge auch für private Zwecke benutzt worden seien.

H.

Mit Eingabe vom 21. August 2020 reichte die Beschwerdeführerin eine Kopie eines Briefes der niederländischen Steuerverwaltung ein, in welchem bestätigt werde, dass die Beschwerdeführerin im Jahre 2015 in den Niederlanden als Umsatzsteuerpflichtige registriert gewesen sei.

I.

Auf die weiteren Ausführungen der Parteien sowie die eingereichten Unterlagen wird – soweit entscheidungswesentlich – im Rahmen der nachfolgenden Erwägungen eingegangen.

Das Bundesverwaltungsgericht zieht in Erwägung:

1.

1.1 Das Verfahren vor dem Bundesverwaltungsgericht richtet sich nach dem VwVG, soweit das VGG nichts anderes bestimmt (Art. 37 VGG). Gemäss Art. 31 VGG beurteilt das Bundesverwaltungsgericht Beschwerden gegen Verfügungen nach Art. 5 VwVG. Vorliegend stellt der angefochtene Einspracheentscheid eine solche Verfügung dar. Eine Ausnahme nach Art. 32 VGG liegt nicht vor. Die Vorinstanz ist zudem eine Behörde im Sinn von Art. 33 VGG. Das Bundesverwaltungsgericht ist demnach für die Beurteilung der vorliegenden Beschwerde zuständig.

1.2 Die Beschwerdeführerin ist zur Erhebung der vorliegenden Beschwerde berechtigt (Art. 48 Abs. 1 VwVG). Auf die im Übrigen frist- und formgerecht eingereichte Beschwerde (Art. 50 Abs. 1 und Art. 52 Abs. 1 VwVG) ist demnach einzutreten.

1.3 Das Bundesverwaltungsgericht kann den angefochtenen Entscheid 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 Sachverhalts (Art. 49 Bst. b VwVG) auch die Unangemessenheit rügen (Art. 49 Bst. c VwVG;

ANDRÉ MOSER et al., Prozessieren vor dem Bundesverwaltungsgericht, 2. Aufl. 2013, Rz. 2.149 ff.; ULRICH HÄFELIN et al., Allgemeines Verwaltungsrecht, 7. Aufl. 2016, Rz. 1146 ff.).

1.4

1.4.1 Die für die Entscheidungsfindung (Rechtsanwendung) vorzunehmende Tatsachenfeststellung setzt voraus, dass die Sachlage korrekt und vollständig ermittelt wurde. Das Verwaltungsverfahren und die Verwaltungspflege werden deshalb grundsätzlich von der Untersuchungsmaxime beherrscht (Art. 12 VwVG; vgl. auch E. 1.3). Demnach muss die entscheidende Behörde den Sachverhalt von sich aus abklären. Sie trägt die Beweisführungslast (sog. subjektive oder formelle Beweislast). Der Untersuchungsgrundsatz wird im Mehrwertsteuerverfahren indes dadurch relativiert, dass der steuerpflichtigen Person spezialgesetzlich statuierte Mitwirkungspflichten auferlegt werden (vgl. Art. 13 VwVG; BVGE 2009/60 E. 2.1.2). Dazu zählt namentlich das im Mehrwertsteuerrecht geltende Selbstveranlagungsprinzip (BGE 137 II 136 E. 6.2; Urteile des BGer 2C_353/2013 vom 23. Oktober 2013 E. 3.3, 2C_970/2012 vom 1. April 2013 E. 4.1).

1.4.2 Gemäss Art. 61 Abs. 1 VwVG entscheidet das Bundesverwaltungsgericht in der Sache selbst oder weist diese ausnahmsweise mit verbindlichen Weisungen an die Vorinstanz zurück. Bei der Wahl zwischen den beiden Entscheidarten steht dem Gericht ein weiterer Ermessensspielraum zu. Liegen sachliche Gründe vor, ist eine Rückweisung regelmässig mit dem Untersuchungsgrundsatz sowie dem Prinzip eines einfachen und raschen Verfahrens vereinbar. Zur Rückweisung führt insbesondere eine mangelhafte Abklärung des Sachverhaltes durch die Vorinstanz, die ohne eine aufwändigere Beweiserhebung nicht behoben werden kann. Die Vorinstanz ist mit den tatsächlichen Verhältnissen besser vertraut und darum im Allgemeinen besser in der Lage, die erforderlichen Abklärungen durchzuführen; zudem bleibt der betroffenen Partei dergestalt der gesetzlich vorgesehene Instanzenzug erhalten (vgl. statt vieler: BGE 131 V 407 E. 2.1.1; BVGE 2012/21 E. 5.1; Urteile des BVGer A-5198/2016 vom 5. April 2017 E. 2.3, A-1865/2016 vom 14. Dezember 2016 E. 5, A-5060/2014 vom 18. Juni 2015 E. 6.1; MOSER et al., a.a.O., Rz. 3.194).

2.

2.1 Der vorliegende Sachverhalt betrifft die Vergütungsperiode 2015. Somit ist in casu das MWSTG (mitsamt der MWSTV) in der bis zum 31. Dezember 2017 gültigen Fassung massgebend, worauf nachfolgend – wo nicht anders vermerkt – referenziert wird.

Soweit im Folgenden auf die Rechtsprechung zum Mehrwertsteuergesetz vom 2. September 1999 (aMWSTG, AS 2000 1300) verwiesen wird, liegt der Grund darin, dass diese im vorliegenden Fall auch für das MWSTG übernommen werden kann.

2.2

2.2.1 Der Bund erhebt eine allgemeine Verbrauchssteuer nach dem System der Nettoallphasensteuer (auch als Allphasensteuer mit Vorsteuerabzug bzw. Mehrwertsteuer bezeichnet [Art. 1 Abs. 1 MWSTG]; Art. 130 BV). Die Steuer wird auf den im Inland von steuerpflichtigen Personen gegen Entgelt erbrachten Leistungen (Inlandsteuer), auf dem Bezug von Leistungen von Unternehmen mit Sitz im Ausland durch Empfänger und Empfängerinnen im Inland (Bezugssteuer) und auf Einfuhren von Gegenständen (Einfuhrsteuer) erhoben (Art. 1 Abs. 2 MWSTG). Die Erhebung erfolgt nach den Grundsätzen der Wettbewerbsneutralität, der Wirtschaftlichkeit der Entrichtung und der Erhebung sowie der Überwälzbarkeit (Art. 1 Abs. 3 MWSTG; vgl. auch KLAUS A. VALLENDER, in: Ehrenzeller/Schindler/Schweizer/Vallender [Hrsg.], Die schweizerische Bundesverfassung, St. Galler Kommentar, 3. Aufl. 2014, Art. 130 Rz. 8 ff.; zum Ganzen statt vieler: Urteil des BVGer A-5534/2013 vom 5. November 2014 E. 2.1.1).

2.2.2 Der Grundsatz der Wettbewerbsneutralität verlangt, dass ein modernes Verbrauchssteuersystem wie die Mehrwertsteuer nach Möglichkeit in seinen Auswirkungen neutral sein muss. Das heisst, es darf den Wettbewerb zwischen den Unternehmen nicht beeinträchtigen und hat das Gleichbehandlungsgebot zu beachten. Die Mehrwertsteuer muss deshalb umfassend sein und alle Waren und Dienstleistungen im Inland gleichmässig erfassen. Andererseits muss vermieden werden, dass eine Steuerekumulation entsteht, weil die Waren und Dienstleistungen auf allen Stufen der Produktion und Verteilung und bei der Einfuhr besteuert werden. Diesem Zweck dient der Vorsteuerabzug. Damit wird die Wettbewerbsneutralität der Mehrwertsteuer dem Grundsatz nach verwirklicht, indem sichergestellt wird, dass die Endbelastung beim Konsumenten immer gleich hoch ist, und zwar unabhängig davon, auf welchem Weg die Ware oder Dienstleistung zu ihm gelangt (vgl. BGE 138 II 251 E. 2.3.4, 125 II 326 E. 6a und 124 II 193 E. 8a

mit Hinweisen; vgl. zum Ganzen: Urteil des BVGer A-713/2017 vom 2. Juli 2018 E. 2.1 [bestätigt mit Urteil des BGer 2C_767/2018 vom 8. Mai 2019]).

2.3

2.3.1 Das Vorsteuervergütungsverfahren gemäss Art. 107 Abs. 1 Bst. b MWSTG kann als Pendant zum Vorsteuerabzug betrachtet werden. Inländische Unternehmen können sich im Register der Mehrwertsteuerpflichtigen registrieren lassen und bei gegebenen Voraussetzungen die von ihnen geleistete Mehrwertsteuer als Vorsteuer geltend machen. Um ausländische Unternehmen, die weder Leistungen im Inland erbringen noch ihren Sitz oder eine Betriebsstätte in Inland haben, und sich nicht im Register der Mehrwertsteuerpflichtigen eintragen lassen können (Art. 10 Abs. 1 MWSTG und Art. 8 Abs. 1 MWSTV), nicht mit der Mehrwertsteuer zu belasten, dient das Vorsteuervergütungsverfahren (vgl. Urteil des BVGer A-713/2017 vom 2. Juli 2018 E. 2.6.1 [bestätigt mit Urteil des BGer 2C_767/2018 vom 8. Mai 2019 E. 2.2]; FELIX GEIGER, in: ders./Schluckebier [Hrsg.], MWSTG Kommentar, 2. Aufl. 2019 [nachfolgend: MWSTG-Kommentar 2019], Art. 107 N. 11; BÉATRICE BLUM, in: Zweifel/Beusch/Glauser/Robinson [Hrsg.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer, 2015 [nachfolgend: MWSTG-Kommentar 2015], Art. 107 N. 20). Dabei haben grundsätzlich die gleichen Anforderungen zu gelten, wie sie bei inländischen steuerpflichtigen Personen in Bezug auf den Vorsteuerabzug bestehen (Art. 107 Abs. 1 Bst. b MWSTG; vgl. auch Urteile des BGer 2C_767/2018 vom 8. Mai 2019 E. 2.2, 2C_207/2013 vom 28. April 2014 E. 2.3.2).

2.3.2 Das in den Grundzügen in Art. 107 Abs. 1 Bst. b MWSTG geregelte Verfahren wird zur Regelung im Übrigen an den Bundesrat delegiert. Er hat die kumulativen Voraussetzungen für eine solche Steuervergütung in Art. 151 ff. MWSTV präzisiert und weitgehend die unter dem aMWSTG geltenden Bestimmungen übernommen und um die bisherige Verwaltungspraxis der ESTV ergänzt (IVO P. BAUMGARTNER et al., Vom alten zum neuen Mehrwertsteuergesetz, 2010, § 7 Rz. 133). Danach hat Anspruch auf Steuervergütung, wer Gegenstände einführt oder sich im Inland Leistungen gegen Entgelt erbringen lässt und zudem: a) Wohn- oder Geschäftssitz oder Betriebsstätte im Ausland hat; b) im Inland nicht subjektiv mehrwertsteuerpflichtig ist; c) unter Vorbehalt von Art. 151 Abs. 2 MWSTV im Inland keine Leistungen erbringt; und d) im Land seines Wohn- oder Geschäftssitzes oder Betriebsstätte seine Unternehmenseigenschaft nachweist (Art. 151 Abs. 1 MWSTV). Zudem setzt die Steuervergütung an ausländische Unter-

nehmen voraus, dass der Ansässigkeitsstaat des Antragsstellers das Gegenrecht gewährt (Art. 107 Abs. 1 Bst. b MWSTG, Art. 151 Abs. 3 MWSTV und Art. 152 MWSTV). Die Steuervergütung entspricht bezüglich Umfang und Einschränkungen dem Vorsteuerabzugsrecht nach den Art. 28-30 MWSTG, wobei rückzahlbare Steuern nur vergütet werden, wenn deren Betrag in einem Kalenderjahr mindestens CHF 500 erreicht (Art. 153 Abs. 1 und Abs. 3 MWSTV). Der Vergütungsantrag ist innerhalb von sechs Monaten nach Ablauf des Kalenderjahrs zu stellen, in dem für die erbrachte Leistung eine den Anspruch auf Vergütung begründende Rechnung gestellt wurde (Art. 154 MWSTV). Der Antrag auf Steuervergütung ist mit den Originalrechnungen der Leistungserbringer und Leistungserbringerinnen bzw. mit den Veranlagungsverfügungen der EZV (heute: BAZG) an die ESTV zu richten. Die Originalrechnungen müssen die Anforderungen gemäss Art. 26 Abs. 2 MWSTG erfüllen und auf den Namen des Antragstellers oder der Antragstellerin lauten (Art. 155 Abs. 1 MWSTV; Urteil des BVGer A-713/2017 vom 2. Juli 2018 E. 2.6.2 [bestätigt mit Urteil des BGer 2C_767/2018 vom 8. Mai 2019]; vgl. ausführlicher zum ganzen Abschnitt: GEIGER, MWSTG-Kommentar 2019, Art. 107 N. 12 ff.; BLUM, MWSTG-Kommentar 2015, Art. 107 N. 27 ff.; BAUMGARTNER et al., a.a.O., § 7 Rz. 135 ff.).

2.3.3 Die Praxis der ESTV sieht betreffend die «Bescheinigung der Unternehmenseigenschaft durch die ausländische Steuerbehörde» vor, dass der Antragsteller seine Unternehmenseigenschaft durch die ausländische Steuerbehörde im Land des Wohn-, Geschäftssitzes oder der Betriebsstätte gegenüber der ESTV nachweist (Art. 151 Abs. 1 Bst. d MWSTV), wobei diese Bescheinigung für die Vergütungsperiode gültig sein muss (vgl. MI 18, Ziff. 1.4 in der per 1.1.2010 geltenden Fassung).

3.

Strittig und zu prüfen ist, ob die Beschwerdeführerin die Voraussetzungen für die Vergütung der Mehrwertsteuer grundsätzlich erfüllt und falls dies gegeben ist, in welchem Umfang ihr die Vergütung der Mehrwertsteuer zu gewähren ist. Hinsichtlich des Erfüllens der Voraussetzungen für die Vergütung der Mehrwertsteuer ist bloss noch zu klären, ob die Beschwerdeführerin ihre Unternehmenseigenschaft im Sinne von Art. 151 Abs. 1 Bst. d MWSTV nachgewiesen hat. Zu Recht nicht im Streit liegt die Erfüllung der weiteren Voraussetzungen für den Vorsteuervergütungsanspruch. So hat die Beschwerdeführerin unbestrittenermassen ihren Geschäftssitz bzw. ihre Betriebsstätte im Ausland, ist im Inland nicht subjektiv mehrwertsteuer-

pflichtig und erbringt im Inland keine Leistungen. Zudem gewährt die Niederlande Gegenrecht und der Mindestbetrag von CHF 500 ist vorliegend erreicht. Schliesslich wurde der Vergütungsantrag innert Frist mit den Originalrechnungen eingereicht (hierzu ausführlich: E. 2.3.2).

3.1 Den Akten der Vorinstanz und den mit der Beschwerde eingereichten Beilagen liegen zwei verschiedene – angeblich mit dem Antrag um Vergütung eingereichte – Unternehmensbescheinigungen mit Datum vom 8. März 2016 bei.

Die von der Vorinstanz eingereichte Bescheinigung hält fest, dass die Beschwerdeführerin umsatzsteuerpflichtig sei, diese Bescheinigung indes nicht dazu dienen könne, die Mehrwertsteuer von anderen EU-Ländern zurückzufordern. Darüber hinaus enthält sie keine Angaben, seit wann und unter welcher Nummer die Beschwerdeführerin steuerpflichtig ist. Es geht daraus also nicht hervor, ob die Beschwerdeführerin auch in der Vergütungsperiode 2015 die Unternehmenseigenschaft erfüllte.

Die seitens der Beschwerdeführerin eingereichte Bescheinigung, welche – nach dem Dafürhalten der Beschwerdeführerin – bereits mit dem ursprünglichen Antrag um Vergütung der Mehrwertsteuer eingereicht worden sein soll, enthält zwar die Umsatzsteuernummer der Beschwerdeführerin. Ob die Beschwerdeführerin im Vergütungsjahr 2015 bereits die Unternehmenseigenschaft erfüllte bzw. seit wann sie diese Eigenschaft hat bzw. als Umsatzsteuerpflichtige registriert ist, geht daraus jedoch nicht hervor.

3.2 Die Beschwerdeführerin führt hierzu aus, dass die Unternehmensbescheinigung, welche sie bereits mit dem Antrag eingereicht habe, als eine Bescheinigung im Sinne von Art. 155 [recte: Art. 151 Abs. 1 Bst. d] MWSTV zu betrachten sei, weil die niederländische Steuerverwaltung in dieser Bescheinigung mit Ausstellungsdatum vom 8. März 2016 die Unternehmenseigenschaft der Beschwerdeführerin bestätigt habe. Dass in der Bescheinigung ein expliziter Hinweis zur Vergütungsperiode fehle, sei nicht entscheidend.

3.3 Die Vorinstanz entgegnet, dass die Vergütung der Mehrwertsteuer unter anderem voraussetze, dass die Unternehmenseigenschaft in der Vergütungsperiode bestanden habe, was nachgewiesen werden müsse. Die Gültigkeit der Unternehmensbescheinigung im Zeitpunkt der Vergütungsperiode setze dementsprechend voraus, dass daraus entweder das Jahr, für welches die Vergütung beantragt werde, entnommen werden

könne oder die ausländische Steuerbehörde bestätige, seit wann die Unternehmenseigenschaft erfüllt werde bzw. das Unternehmen als Umsatzsteuerpflichtige registriert sei.

3.4 Wie sich schon aus ihrem Vorbringen in E. 3.3 ergibt, sieht die Praxis der ESTV vor, dass die Unternehmensbescheinigung für die Vergütungsperiode gültig sein muss (vgl. E. 2.3.3). Diese Praxis kann ohne Weiteres als gesetzeskonform bezeichnet werden, zumal für die Vergütung der Mehrwertsteuer grundsätzlich die gleichen Anforderungen zu gelten haben, wie sie bei inländischen steuerpflichtigen Personen in Bezug auf den Vorsteuerabzug bestehen (E. 2.3.1) und gemäss Art. 28 Abs. 1 MWSTG nur steuerpflichtige Personen und diese auch nur für die Zeit ihrer Steuerpflicht einen Vorsteuerabzug vornehmen können, soweit sie die entsprechenden Voraussetzungen erfüllen. Hieraus lässt sich – wie die Vorinstanz zurecht anführt – schliessen, dass die Vergütung der Mehrwertsteuer unter anderem voraussetzt, dass die Unternehmenseigenschaft in der Vergütungsperiode bestanden hat, was seitens der jeweiligen Antragstellerin zu beweisen ist.

Da beiden im Recht liegenden Unternehmensbescheinigungen mit Datum vom 8. März 2016 nicht entnommen werden kann, ob die Beschwerdeführerin die Unternehmenseigenschaft bereits in der Vergütungsperiode 2015 erfüllt hat, können diese nicht als für die Vergütungsperiode gültig bezeichnet werden, womit eine Vergütung der Mehrwertsteuer auf Basis dieser Unternehmensbescheinigungen grundsätzlich (vgl. E. 4) ausser Betracht fällt.

4.

4.1 Weiter macht die Beschwerdeführerin – für den Fall, dass die Unternehmensbescheinigung explizit für die Vergütungsperiode gültig sein muss (vgl. E. 3.4) – eine Gleichbehandlung im Unrecht geltend. Die Bescheinigung der Unternehmenseigenschaft, die ursprünglich mit dem Vergütungsantrag eingereicht worden sei, unterscheide sich nicht von den Bescheinigungen, die in anderen Fällen eingereicht worden seien (ohne Hinweis zur Vergütungsperiode) und einer Vergütung nicht entgegengestanden hätten (vgl. Sachverhalt Bst. F).

4.2 Die Vorinstanz entgegnet hierzu, für eine Gleichbehandlung im Unrecht wäre erforderlich, dass die Behörde nicht nur in einem oder in einigen Fällen, sondern in ständiger Praxis vom Gesetz abweiche und gleichzeitig zu

erkennen gebe, dass sie auch in Zukunft nicht gesetzeskonform entscheiden werde. Die zweite Bedingung sei jedoch vorliegend nicht erfüllt. Gemäss der von ihr (der ESTV) publizierten Praxis müsse die Unternehmensbescheinigung für die Vergütungsperiode gültig sein (mit Verweis auf die MI 18, Ziff. 1.4). Diese Praxis sei selbstredend auch für sie verbindlich (vgl. Sachverhalt Bst. G).

4.3 Nach der bundesgerichtlichen Rechtsprechung geht der Grundsatz der Gesetzmässigkeit der Verwaltung in der Regel der Rücksicht auf die gleichmässige Rechtsanwendung vor. Der Umstand, dass das Gesetz in anderen Fällen nicht oder nicht richtig angewendet worden ist, gibt den Bürgern grundsätzlich keinen Anspruch darauf, ebenfalls abweichend vom Gesetz behandelt zu werden. Ausnahmsweise und unter strengen Bedingungen wird jedoch im Rahmen des verfassungsmässig verbürgten Gleichheitssatzes ein Anspruch auf Gleichbehandlung im Unrecht anerkannt (Art. 8 Abs. 1 BV; eingehend hierzu: PIERRE TSCHANNEN, Gleichheit im Unrecht: Gerichtsstrafe im Grundrechtskleid, in: ZBI 112/2011 S. 57 ff.). Die Gleichbehandlung im Unrecht setzt voraus, dass die zu beurteilenden Fälle in den tatbestandserheblichen Sachverhaltselementen übereinstimmen und dieselbe Behörde in ständiger Praxis vom Gesetz abweicht und zu erkennen gibt, dass sie auch in Zukunft nicht gesetzeskonform entscheiden werde. Nur wenn eine Behörde nicht gewillt ist, eine rechtswidrige Praxis aufzugeben, überwiegt das Interesse an der Gleichbehandlung der Betroffenen gegenüber demjenigen an der Gesetzmässigkeit. Äussert sich die Behörde nicht über ihre Absicht, so ist anzunehmen, sie werde aufgrund der Erwägungen des bundesgerichtlichen Urteils zu einer gesetzmässigen Praxis übergehen (zum Ganzen statt vieler: BGE 146 I 105 E. 5.3.1; Urteil des BVGer A-5038/2020 vom 23. November 2021 E. 4.5).

Es mag zutreffen, dass die Vorinstanz in einzelnen, seitens der Beschwerdeführerin angeführten Fällen die Vergütung der Mehrwertsteuer auch dann gewährte, wenn die Unternehmensbescheinigung keinen Hinweis auf die Vergütungsperiode aufwies. Indes ist nicht erkennbar, dass die ESTV in ständiger Praxis vom Gesetz abweicht und gewillt ist, auch in Zukunft nicht gesetzeskonform zu entscheiden. Dies ergibt sich einerseits aus ihrer publizierten Praxis und andererseits aus ihren Vorbringen im vorliegenden Verfahren. Damit sind im vorliegenden Fall die strengen Voraussetzungen für eine Gleichbehandlung im Unrecht nicht erfüllt.

4.4 Dementsprechend bleibt es dabei, dass der Beschwerdeführerin auf Basis der Unternehmensbescheinigungen vom 8. März 2016 keine Vergütung der Mehrwertsteuer gewährt werden kann.

5.

5.1 Mit Eingabe vom 21. August 2020 reichte die Beschwerdeführerin dem Bundesverwaltungsgericht eine Kopie eines Schreibens der niederländischen Steuerverwaltung vom 26. Mai 2020 ein. Beim genannten Schreiben handelt es sich um eine Unternehmensbescheinigung mitsamt Begleitbrief, in welchem die niederländische Steuerverwaltung erklärt, dass die Beschwerdeführerin seit 1. Januar 2015 und bis auf weiteres unter der Nummer (...) umsatzsteuerpflichtig sei.

5.2 Mit der genannten Eingabe vom 21. August 2020 wurden die Voraussetzungen für eine Vergütung der Mehrwertsteuer doch noch erfüllt, zumal daraus eindeutig hervorgeht, dass die Beschwerdeführerin die Unternehmenseigenschaft in der Vergütungsperiode erfüllte.

6.

6.1 Damit bleibt streitig, in welchem Umfang der Beschwerdeführerin die Vergütung der Mehrwertsteuer zu gewähren ist. Die Vorinstanz hat für diesen Fall – i.e. den Fall, dass die Voraussetzungen für die Vergütung der Mehrwertsteuer doch noch als grundsätzlich erfüllt erachtet würden – vorgebracht, es müsse noch eine Vorsteuerkorrektur vorgenommen werden (vgl. Sachverhalt Bst. G). Die Beschwerdeführerin hingegen, hat sich betreffend eine allfällige Vorsteuerkorrektur nicht geäußert.

6.2 Da bis zur Eingabe der Beschwerdeführerin vom 21. August 2020 davon ausgegangen werden konnte, dass der Beschwerdeführerin mangels Erfüllens der Unternehmenseigenschaft ohnehin keine Vergütung der Mehrwertsteuer zusteht, drängte sich eine inhaltliche Prüfung der einzelnen Rechnungen bzw. der dahinterstehenden Leistungen bisher nicht auf. Dementsprechend wurde auch die Natur der seitens der Beschwerdeführerin bezogenen Leistungen und die Frage, inwiefern diese im Rahmen der unternehmerischen Tätigkeit der Beschwerdeführerin genutzt wurden, weder vor der Vorinstanz noch im vorliegenden Beschwerdeverfahren eingehend thematisiert.

Bei dieser Sachlage rechtfertigt es sich, die Sache an die Vorinstanz zurückzuweisen, damit diese abklärt, in welchem Umfang der Beschwerdeführerin die Vergütung der Mehrwertsteuer zu gewähren ist (E. 1.4.2).

7.

Zusammenfassend ist somit festhalten, dass die Beschwerde insofern gutzuheissen ist, als die Beschwerdeführerin nun den Nachweis der Unternehmenseigenschaft erbracht hat und somit grundsätzlich die Voraussetzungen für die Vergütung der Mehrwertsteuer erfüllt, die Sache jedoch zur Klärung, in welchem Umfang der Beschwerdeführerin die Vergütung der Mehrwertsteuer zu gewähren ist, an die Vorinstanz zurückzuweisen ist.

8.

Abschliessend bleibt über die Verfahrenskosten und eine allfällige Parteientschädigung zu befinden.

8.1

8.1.1 Das Bundesverwaltungsgericht auferlegt die Verfahrenskosten in der Regel der unterliegenden Partei (Art. 63 Abs. 1 VwVG). Unterliegt sie nur teilweise, so werden die Verfahrenskosten ermässigt (Art. 63 Abs. 1 VwVG). Obsiegen und Unterliegen im Prozess ist grundsätzlich nach den Rechtsbegehren der Beschwerde führenden Partei, gemessen am Ergebnis der Anfechtung des vorinstanzlichen Entscheids, zu beurteilen (BGE 123 V 156 E. 3c und 123 V 159 E. 4b). In der Verwaltungsrechtspflege des Bundes gilt die Rückweisung der Sache an die Vorinstanz zu weiteren Abklärungen und neuem Entscheid (mit noch offenem Ausgang) praxisgemäss als volles Obsiegen der Beschwerde führenden Partei (BGE 137 V 2010 E. 7.1; Urteil des BVGer A-978/2020 vom 31. März 2020 E. 4.1).

Demnach hätte die obsiegende Beschwerdeführerin gestützt auf Art. 63 Abs. 1 VwVG im Grundsatz keine Verfahrenskosten zu tragen. Es ist jedoch weiter das nachfolgend Ausgeführte zu berücksichtigen.

8.1.2 Gestützt auf Art. 63 Abs. 3 VwVG können einer obsiegenden Partei Verfahrenskosten auferlegt werden, die sie durch Verletzung von Verfahrenspflichten verursacht hat. Das ist grundsätzlich dann der Fall, wenn die beschwerdeführende Partei das Verfahren vor Bundesverwaltungsgericht oder der Vorinstanz unnötig provoziert oder verzögert hat, weil sie Mitwirkungspflichten verletzt hat, beispielsweise, weil sie entscheidende Beweismittel, die zur Gutheissung der Beschwerde führen, verspätet eingereicht hat (Urteil des BVGer A-2496/2020 vom 18. November 2020 E. 4.2.2).

Indem die Beschwerdeführerin das entscheidende Beweismittel, welches zur Gutheissung ihrer Beschwerde geführt hat, nämlich eine für die Vergü-

tungsperiode gültige Unternehmensbescheinigung, erst im Laufe des Verfahrens vor Bundesverwaltungsgericht beschafft und eingereicht hat, hat sie ihre Mitwirkungspflichten verletzt und das Verfahren vor Bundesverwaltungsgericht unnötig provoziert.

8.1.3 Die auf CHF 1'000 festzusetzenden Verfahrenskosten (Art. 1, 2 und 4 des Reglements vom 21. Februar 2008 über die Kosten und Entschädigungen vor dem Bundesverwaltungsgericht [VGKE, SR 173.320.2]) sind somit vollumfänglich der Beschwerdeführerin aufzuerlegen und dem geleisteten Kostenvorschuss in gleicher Höhe zu entnehmen.

8.2 Auch bei der Zusprechung einer allfälligen Parteientschädigung an die obsiegende Beschwerdeführerin ist zu berücksichtigen, dass nur notwendige und verhältnismässig hohe Kosten zuzusprechen sind (Art. 64 Abs. 1 VwVG; Urteil A-2496/2020 E. 4.3). In Anbetracht des Umstandes, dass die Beschwerdeführerin das hier entscheidende Beweismittel bereits im Verfahren vor der Vorinstanz hätte beschaffen und einreichen können, sind die Kosten nicht als notwendig zu betrachten. Ihr ist daher keine Parteientschädigung zuzusprechen.

Für das Dispositiv wird auf die nächste Seite verwiesen.

Demnach erkennt das Bundesverwaltungsgericht:

1.

Die Beschwerde wird gutgeheissen, der Einspracheentscheid der Eidgenössischen Steuerverwaltung vom 15. April 2020 aufgehoben und die Sache zur Fällung eines neuen Einspracheentscheides im Sinne der Erwägungen an die Eidgenössische Steuerverwaltung zurückgewiesen.

2.

Die Verfahrenskosten in Höhe von CHF 1'000 werden der Beschwerdeführerin auferlegt. Der im gleichen Umfang einbezahlte Kostenvorschuss wird zur Begleichung der Verfahrenskosten verwendet.

3.

Es wird keine Parteientschädigung zugesprochen.

4.

Dieses Urteil geht an die Beschwerdeführerin und die Vorinstanz.

Der vorsitzende Richter:

Der Gerichtsschreiber:

Jürg Steiger

Roger Gisclon

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 BGG). Die Frist ist gewahrt, wenn die Beschwerde spätestens am letzten Tag der Frist beim Bundesgericht eingereicht oder zu dessen Händen der Schweizerischen

Post oder einer schweizerischen diplomatischen oder konsularischen Vertretung übergeben worden ist (Art. 48 Abs. 1 BGG). 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 (Art. 42 BGG).

Versand: