

Bundesverwaltungsgericht
Tribunal administratif fédéral
Tribunale amministrativo federale
Tribunal administrativ federal



Abteilung I
A-1391/2006
{T 0/2}

Urteil vom 16. Januar 2008

Besetzung

Richterin Salome Zimmermann (Vorsitz),
Richter Michael Beusch, Richter Pascal Mollard,
Gerichtsschreiber Johannes Schöpf.

Parteien

X. _____, ...,
Beschwerdeführer,

gegen

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

Gegenstand

Mehrwertsteuer, Rückerstattung
(Verwaltungsratshonorare).

Sachverhalt:**A.**

X._____ war Inhaber der am 29. Dezember 1980 in das Handelsregister eingetragenen Einzelfirma "Y._____" mit Sitz in Der Zweck dieses Unternehmens war der Betrieb eines Treuhandbüros; die Einzelfirma wurde am 19. Dezember 2005 infolge Geschäftsaufgabe im Handelsregister gelöscht.

Der Unternehmer wurde aufgrund seiner Angaben im "Fragebogen zur Eintragung als Mehrwertsteuerpflichtiger" vom 17. Oktober 1994 mit Wirkung ab 1. Januar 1995 gestützt auf Art. 17 der Verordnung vom 22. Juni 1994 über die Mehrwertsteuer (MWSTV, AS 1994 1464) in das von der Eidgenössischen Steuerverwaltung (ESTV) geführte Register der Mehrwertsteuerpflichtigen eingetragen. Entsprechend der seinerzeit publizierten Praxis der Verwaltung deklarierte und bezahlte er in der Zeit vom 1. Quartal 1995 bis zum 2. Quartal 2000 (Zeitraum vom 1. Januar 1995 bis 30. Juni 2000) die von ihm erzielten Umsätze bzw. von ihm zu entrichtenden Mehrwertsteuerbeträge aus seiner Verwaltungsratsstätigkeit. Im Anschluss an das Urteil des Bundesgerichtes 2A.468/1999 vom 27. Oktober 2000, wonach Verwaltungsräte mehrwertsteuerrechtlich als Unselbständige gelten und nicht mehr der Mehrwertsteuer unterliegen, verlangte X._____ die von ihm nach der alten Verwaltungspraxis im fraglichen Zeitraum entrichteten Mehrwertsteuerbeträge auf Verwaltungsrats honoraren von der ESTV zurück. Zu diesem Zweck brachte er am 22. November 2000 auf seiner Mehrwertsteuerabrechnung für das 3. Quartal 2000 folgenden Vermerk an: "Rückforderung MWST-Beträge auf VR-HONORARE 1.1.95 – 30.9.00". Gleichzeitig zog er unter Ziff. 111 jener Mehrwertsteuerabrechnung den Betrag von Fr. ... von dem in jenem Quartal geschuldeten Mehrwertsteuerbetrag ab.

B.

Um die Rückforderung über die abgerechneten Verwaltungsrats honorare zu überprüfen, stellte die ESTV dem Mehrwertsteuerpflichtigen am 15. Januar 2001 eine Orientierung betreffend Honorare aus der Tätigkeit als Verwaltungsrat sowie einen Fragebogen zu. In jener Orientierung hielt die Verwaltung fest, sofern die Mehrwertsteuer vorbehaltlos bezahlt oder eine frühere Bestreitung zurückgezogen worden sei, sei eine Rückerstattung nicht zulässig. Am 20. Juni 2000 sandte X._____ den Fragebogen zurück und gab unter dessen Ziff. 7 an,

die Praxis der ESTV betreffend Verwaltungsratshonorare angefochten zu haben. Wann und in welcher Form ein entsprechender Vorbehalt bzw. eine Bestreitung erfolgt sei, gab er jedoch nicht bekannt; vielmehr berief er sich darauf, die entsprechenden Unterlagen nicht mehr auffinden zu können. Ebenso unbeantwortet liess er die Fragen, nach welcher Ziffer der Orientierung der ESTV bezüglich Zahlung respektive Überwälzung der Mehrwertsteuer an die Leistungsempfänger er vorgehe und welche Korrekturen sich daraus ergeben würden. Mit Schreiben vom 9. Juli 2001 wies die Verwaltung X._____ darauf hin, dass auch sie keine Unterlagen – weder Vorbehalte noch Bestreitungen – in irgendeiner Form auffinden könne. Entsprechend müsse der vom Mehrwertsteuerpflichtigen für das 3. Quartal 2000 vorgenommene Abzug wieder zurückbelastet werden.

Mit Ergänzungsabrechnung (EA) Nr. ... vom 12. Juli 2001 belastete die ESTV die von X._____ abgezogene Mehrwertsteuer auf den Verwaltungsratshonoraren (für die Zeit vom 1. Januar 1995 bis 30. September 2000) im Betrag von Fr. ... zuzüglich 5% Verzugszins seit 30. November 2000 wieder zurück. Mit Schreiben vom 17. Juli 2001 bestritt der Mehrwertsteuerpflichtige diese EA. In der Folge wurde das hängige Verfahren sistiert, um den Ausgang eines laufenden Modellverfahrens bezüglich Rückerstattung von Mehrwertsteuer auf Verwaltungsratshonoraren abzuwarten.

C.

Nach Ablauf des Modellverfahrens teilte die ESTV X._____ am 23. Februar 2004 mit, das Bundesgericht habe die geltende Rechtslage betreffend die Voraussetzungen der Rückerstattung von Mehrwertsteuern im Falle von Praxisänderungen bestätigt und noch einmal festgehalten, dass bei einer Praxisänderung eine Steuerrückerstattung nur dann möglich sei, wenn die alte Praxis vom Mehrwertsteuerpflichtigen zuvor ausdrücklich bestritten worden sei.

Am 23. Februar 2004 stellte die Verwaltung dem Mehrwertsteuerpflichtigen für die im 3. Quartal 2000 (Zeitraum vom 1. Juli 2000 bis 30. September 2000) deklarierten Umsätze aus Verwaltungsratshonoraren (von ihm selbst beziffert auf Fr. ...) die Gutschriftsanzeige (GS) Nr. ... lautend auf Fr. ... aus. Diese GS erfolgte zur Korrektur der EA Nr. ..., da mit letzterer auch die Mehrwertsteuer auf den Verwaltungsratshonoraren des 3. Quartals 2000 zurückbelastet

worden war, dies trotz der ab diesem Quartal vorliegenden gültigen Bestreitung.

Mit Schreiben vom 25. Februar 2004 lehnte X._____ die Nachforderung der ESTV erneut ab und stellte sich auf den Standpunkt, er habe einen entsprechenden Vorbehalt bei der Verwaltung zu einem früheren Zeitpunkt mündlich bzw. telefonisch angebracht. Zum Nachweis dafür reichte er eine handschriftliche und unterzeichnete Notiz (angebracht auf einer Kopie der Mehrwertsteuerabrechnung des 4. Quartals 1997 und datiert auf den 24. Februar 1998) mit folgendem Wortlaut ein: "Mit Vorbehalt betr. VR-Honorar, mit MWST-Verwaltung tel. abgemacht und mitgeteilt." Zusätzlich wies der Mehrwertsteuerpflichtige in seinem Schreiben darauf hin, in den Jahren 1995 bis 1998 irrtümlich Umsätze für ins Ausland erbrachte Leistungen versteuert (Verbuchung des gesamten Umsatzes über ein Konto, obwohl die Rechnungen ohne Mehrwertsteuer ausgewiesen wurden) und deshalb mehr als Fr. ... zuviel an Mehrwertsteuer abgerechnet zu haben. In diesem Umfang machte er auch eine Gegenforderung geltend, die seiner Ansicht nach nicht verjährt sei; das vom Bundesgericht im Modellverfahren ausgesprochene Urteil bezeichnete er als ungerecht. Am 16. März 2004 bekräftigte X._____ noch einmal seinen Standpunkt, die Nachforderung der ESTV nicht bezahlen zu wollen und bezifferte seine Gegenforderung für die abgerechneten Auslandshonorare nunmehr auf Fr.

D.

Mit Entscheid vom 7. April 2004 bestätigte die ESTV ihre Nachforderung. Sie wies das Rückerstattungsgesuch für die vom 1. Quartal 1995 bis zum 2. Quartal 2000 von X._____ geleistete Mehrwertsteuer auf Verwaltungsratshonoraren ab und machte eine Steuernachforderung von Fr. ... zuzüglich 5% Verzugszins seit 30. November 2000 geltend.

X._____ erhob am 29. April 2004 gegen diesen Entscheid Einsprache und machte sinngemäss geltend, er hätte mehrfach kundgetan, dass er die Mehrwertsteuer auf den Verwaltungsratshonoraren nur unter Vorbehalt entrichtet hätte. Die Verwaltung habe seinen Abzug akzeptiert; zusätzlich mache er Fr. ... als Gegenforderung geltend.

E.

Mit Einspracheentscheid vom 3. November 2004 wies die ESTV die Einsprache ab und verpflichtete X._____ zur Bezahlung von Fr. ...

Mehrwertsteuer zuzüglich 5% Verzugszins seit 30. November 2000. Dem Mehrwertsteuerpflichtigen wurden zusätzlich die Verfahrenskosten von Fr. ... auferlegt. Zur Begründung führte die Verwaltung insbesondere aus, Gegenstand des Verfahrens bilde einzig die Frage der Rückerstattung der für das 1. Quartal 1995 bis 2. Quartal 2000 von X._____ bezahlten Mehrwertsteuer auf Umsätzen aus Verwaltungsratshonoraren. Die vom Unternehmer geltend gemachte Gegenforderung sei nicht Gegenstand des angefochtenen Entscheides, sodass auf diesen Punkt nicht eingetreten werden könne. Gemäss ständiger Rechtsprechung des Bundesgerichtes könne im Rahmen einer Praxisänderung eine Rückerstattung bezahlter Mehrwertsteuer nur dann geltend gemacht werden, wenn die entsprechende (frühere) Praxis der ESTV rechtzeitig angefochten bzw. die Mehrwertsteuer nur unter Vorbehalt bezahlt worden sei. Da die Mehrwertsteuer als Selbstveranlagungssteuer ausgestaltet sei, sei das Bundesgericht bei derartigen Steuern schon seit dem Jahre 1950 davon ausgegangen, dass mit der vorbehaltlosen Deklaration und Bezahlung der Steuerpflichtige zum Ausdruck bringe, dass er bereit sei, die von ihm als geschuldet betrachtete Steuer zu bezahlen. Wolle er dies nicht, müsse er dies mit einem entsprechenden Vermerk anzeigen; ein solches Verhalten gebiete auch der Grundsatz der Rechtssicherheit.

X._____ mache zwar geltend, er habe gegenüber der ESTV mehrfach kundgetan, dass er die Mehrwertsteuer auf den Verwaltungsratshonoraren nur unter Vorbehalt bezahlen würde. Der Mehrwertsteuerpflichtige habe nur auf der Abrechnung für das 3. Quartal 2000 vom 22. November 2000 einen entsprechenden schriftlichen Vermerk angebracht. Für einen früheren Vorbehalt bzw. eine Bestreitung finde sich in den Unterlagen der Verwaltung keinerlei Hinweis; sämtliche Quartalsabrechnungen seien vor diesem Datum ohne Vorbehalt eingereicht worden. Die von X._____ am 25. Februar 2004 eingereichte Kopie der Abrechnung für das 4. Quartal 1997 mit handschriftlicher Notiz über einen angeblichen telefonischen Vorbehalt (datiert auf den 24. Februar 1998) vermöge daran nichts zu ändern; auf der bei der ESTV eingereichten Originalabrechnung für jenes Quartal sei diese Notiz nicht vorhanden. Dieser Umstand sei ungewöhnlich und erstaunlich, seien doch beide Unterlagen auf den gleichen Tag datiert. Über von X._____ mündlich vorgebrachte Vorbehalte finde sich in den Unterlagen der Verwaltung keinerlei Vermerk oder sonstiger Hinweis. Der erforderliche Beweis für einen vor dem 22. November 2000 angebrachten Vorbehalt bzw. eine

entsprechende Bestreitung sei vom Mehrwertsteuerpflichtigen nicht erbracht worden. Dies bedeute, dass sämtliche Mehrwertsteuern auf Verwaltungsratshonoraren, die auf die Abrechnungsperioden 1. Quartal 1995 bis 2. Quartal 2000 entfallen, von ihm vorbehaltlos bezahlt worden seien und eine Rückerstattung daher nicht möglich sei.

F.

Mit Eingabe vom 18. November 2004 erhebt X._____ (Beschwerdeführer) gegen den Einspracheentscheid vom 3. November 2004 Beschwerde an die Eidgenössische Steuerrekurskommission (SRK), mit folgendem Rechtsbegehren: "Ich erhebe hiermit Beschwerde gegen den Entscheid vom 3. November 2004 über die geltend gemachten Mehrwertsteuern im Betrage Fr." Zur Begründung führt er insbesondere aus, es sei ihm zwar bewusst, dass zu dieser Frage bundesgerichtliche Urteile vorliegen würden, doch widerspreche deren Inhalt der Bundesverfassung. Es könne nicht angehen, dass ein mündlicher Einspruch keine Gültigkeit mehr haben könne. Der Einspracheentscheid sei willkürlich, entweder gebe es eine Besteuerung der Honorare auf Verwaltungsratsmandaten im Bereich der Mehrwertsteuer oder es gebe keine Besteuerung. Der fragliche Mehrwertsteuerbetrag sei ihm von der ESTV zurückerstattet worden, worauf er auch keinen schriftlichen Einspruch habe einlegen müssen, ansonsten wäre eine Rückzahlung durch die Verwaltung ohne Vorbehalt niemals erfolgt. Dazu komme, dass die von ihm eingenommenen Verwaltungsratshonorare ausschliesslich aus Quellen des Auslandes stammten, die Vorsteuer hätte von ihm nie geltend gemacht werden können.

G.

In der Vernehmlassung vom 24. Januar 2005 schliesst die ESTV auf kostenpflichtige Abweisung der Beschwerde. Sie führt insbesondere aus, mit Schreiben vom 12. Februar 2003 habe der Beschwerdeführer der ESTV mitgeteilt, in den Jahren 1998 bis 2001 irrtümlich Erträge aus Dienstleistungsexporten versteuert zu haben; die zuviel abgelieferte Mehrwertsteuer belaufe sich nach seinen Angaben auf Fr. Die Verwaltung habe den Mehrwertsteuerpflichtigen am 27. Februar 2003 darauf hingewiesen, dass er die entsprechende Korrektur in seiner nächsten Mehrwertsteuerabrechnung selbst vornehmen könne, forderte ihn aber auf, ihr einige Belegkopien solcher irrtümlich abgerechneter Fakturen einzureichen. Mit Schreiben vom 27. März 2003 habe der Beschwerdeführer die korrigierten Mehrwertsteuerabrechnungen betreffend die Abrechnungsperioden 3. und

4. Quartal 2002 sowie die eingeforderten Belege über die im Ausland erzielten Erträge bzw. die Honorarabrechnungen für ins Ausland erbrachten Dienstleistungen eingereicht. Aufgrund dieser Angaben habe ihm die ESTV am 2. April 2003 Mehrwertsteuern im Umfang von Fr. ... für das 1. Quartal 1998 bis 4. Quartal 2001 gutgeschrieben.

Streitgegenstand dieses Beschwerdeverfahrens bilde nach Ansicht der ESTV einzig die Frage der Rückerstattung der vom Beschwerdeführer für das 1. Quartal 1995 bis 2. Quartal 2000 auf den bezogenen Verwaltungsratshonoraren entrichteten Mehrwertsteuerbeträge. Bezüglich der vom Mehrwertsteuerpflichtigen verrechnungsweise geltend gemachten Gegenforderung aus angeblich zu Unrecht versteuerten „Auslandshonoraren“ der Jahre 1995 bis 1998 im Umfang von Fr. ... sei die ESTV im Einspracheentscheid vom 3. November 2004 darauf nicht eingetreten. Mit separatem Schreiben vom gleichen Tag habe sie den Unternehmer auf die Möglichkeit hingewiesen, in diesem Punkt einen (weiteren) formellen Entscheid zu verlangen; ebenso habe sie ihn darauf aufmerksam gemacht, dass allfällige Mehrwertsteuerforderungen der Jahre bis und mit 1998 bereits verjährt seien. Wenn der Beschwerdeführer in seinen Schreiben und seiner Einsprache von „Verwaltungsratshonoraren“ einerseits und einer Gegenforderung aus irrtümlich abgerechneten „Auslandshonoraren“ bzw. „ausländischen Einkünften“ andererseits spreche, müsse aufgrund der Umstände davon ausgegangen werden, dass es sich bei letzteren um Honorare aus ins Ausland erbrachten Treuhand- bzw. Beratungsleistungen handle, welche vom Streitgegenstand gerade nicht erfasst seien.

Auch in seiner Beschwerde habe der Mehrwertsteuerpflichtige keinen Nachweis für seinen angeblich mündlich bzw. telefonisch angebrachten Vorbehalt betreffend der Mehrwertsteuer auf Verwaltungsratshonoraren erbracht. Der Beschwerdeführer bringe weiter vor, die fragliche Mehrwertsteuer sei ihm von der ESTV zurückerstattet worden; die Verwaltung hätte seine mündliche Einsprache akzeptiert, ansonsten wäre keine Rückzahlung vorgenommen worden. Dem sei entgegen zu halten, dass die von ihm in den Jahren 1998 bis 2001 irrtümlich abgerechneten Mehrwertsteuern auf Auslandshonoraren (Honorare für ins Ausland erbrachte Dienstleistungen, wie Treuhandleistungen, Auslandsbesprechungen, persönliche Beratungen, Privat Consulting) in keinem Zusammenhang mit der Änderung der Verwaltungspraxis stünden. Dabei habe es sich jedoch um einen anderen Sachverhalt gehandelt, aus der damaligen Rückerstattung könne nicht geschlossen werden,

die ESTV hätte einen mündlichen Vorbehalt des Beschwerdeführers auch hinsichtlich der Rückerstattung bezüglich der Mehrwertsteuer auf Verwaltungsratshonoraren akzeptiert. Wenn der Mehrwertsteuerpflichtige nunmehr neu vorbringe, es seien die von ihm eingenommenen Verwaltungsratshonorare, welche (sogar ausschliesslich) aus Quellen des Auslandes stammen würden, so habe er dies nicht nur zu behaupten, sondern auch zu belegen; einen entsprechenden Nachweis habe er nicht erbracht.

H.

In der Replik vom 23. Februar 2005 führt der Beschwerdeführer insbesondere aus, es dürften nicht jene Personen besser behandelt werden, die einen schriftlichen Vorbehalt angebracht haben als jene, die dies unterlassen hätten; eine derartige Vorgehensweise sei willkürlich. Darauf hätte er sich verlassen, ebenfalls sei ihm mehrmals mündlich mitgeteilt worden, dass ein schriftlicher Vorbehalt nicht nötig sei. Der Beschwerdeführer habe mit dem Sachbearbeiter der ESTV besprochen, dass mit der Überweisung von Fr. ... sämtliche gegenseitige Ansprüche per Saldo aller Ansprüche abgegolten seien. Dass die Verwaltung nun das Gegenteil behauptete, widerspreche der damaligen Abmachung.

I.

Die ESTV führt in der Duplik vom 14. März 2005 aus, die beiden Komponenten (Honorar für Verwaltungsratstätigkeiten bzw. Entgelt für Beratungsleistungen) seien voneinander zu trennen. Streitgegenstand dieses Beschwerdeverfahrens bilde einzig die Frage der Rückerstattung der vom Beschwerdeführer in der Zeit vom 1. Quartal 1995 bis 2. Quartal 2000 auf den bezogenen Verwaltungsratshonoraren entrichteten Mehrwertsteuerbeträge. Die vom Mehrwertsteuerpflichtigen geltend gemachte Gegenforderung im Umfang von Fr. ... im Zusammenhang mit den in den Jahren 1995 bis 1998 irrtümlich versteuerten „Auslandshonoraren“ betreffe demgegenüber Honorare für ins Ausland erbrachte Beratungsleistungen; diese seien nicht Gegenstand des vorliegenden Beschwerdeverfahrens. Der Beschwerdeführer habe keinen Nachweis für einen von ihm angebrachten Vorbehalt erbracht; daher seien sämtliche Mehrwertsteuerbeträge auf den Verwaltungsratshonoraren, die auf den Abrechnungsperioden 1. Quartal 1995 bis 2. Quartal 2000 von ihm entrichtet worden seien, als vorbehaltlos bezahlt und unbestritten anzusehen. Diese Vorgehensweise der ESTV entspreche der bundesgerichtlichen Rechtsprechung. In der Be-

schwerde vom 18. November 2004 habe der Mehrwertsteuerpflichtige erstmals vorgebracht, dass die eingenommenen Verwaltungsratshonorare angeblich – und sogar ausschliesslich – aus Quellen des Auslandes, namentlich aus Liechtenstein, stammen würden. Er habe zusammen mit der Replik vom 23. Februar 2005 vier Abrechnungen über solche "ausländische" Verwaltungsratshonorare vorgelegt. Dabei sei erstaunlich, dass er gerade nur vier Honorarabrechnungen eingereicht habe, wobei es sich sogar zweimal um dieselbe Honorarabrechnung gehandelt habe. Weiter erstaune es, dass alle auf dieselbe Anschrift (...) lauteten. Das Gebiet des Fürstentums Liechtenstein gelte gemäss staatsvertraglichen Bestimmungen mehrwertsteuerrechtlich als Zollinland. Es fehle damit der Nachweis, dass die eingenommenen Verwaltungsratshonorare ausschliesslich aus Quellen des Auslandes stammen würden.

Der Beschwerdeführer wandte sich unaufgefordert neuerlich mit Eingabe an die SRK vom 23. März 2004 (recte: 2005) gegen den von der ESTV in der Duplik vom 14. März 2005 vertretenen rechtlichen Standpunkt.

J.

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

Auf die weiteren Begründungen der Eingaben wird – soweit entscheidungswesentlich – im Rahmen der nachstehenden 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 Vorinstanz ist eine Behörde im

Sinne von Art. 33 VGG. Das Bundesverwaltungsgericht ist daher für die Beurteilung der vorliegenden Beschwerde zuständig. Es übernimmt die Beurteilung des am 31. Dezember 2006 bei der SRK hängigen Rechtsmittels und wendet das neue Verfahrensrecht an (Art. 53 Abs. 2 VGG). Auf die form- und fristgerecht eingereichte Beschwerde ist grundsätzlich einzutreten.

1.2 Das Bundesverwaltungsgericht kann den angefochtenen Einspracheentscheid grundsätzlich in vollem Umfang überprüfen. Der Beschwerdeführer kann neben der Verletzung von Bundesrecht (Art. 49 Bst. a VwVG) auch die unrichtige oder unvollständige Feststellung des rechtserheblichen Sachverhalts rügen (Art. 49 Bst. b VwVG; ANDRÉ MOSER, in ANDRÉ MOSER/PETER UEBERSAX, Prozessieren vor eidgenössischen Rekurskommissionen, Basel und Frankfurt am Main 1998, Rz. 2.59; ULRICH HÄFELIN/GEORG MÜLLER/FELIX UHLMANN, Allgemeines Verwaltungsrecht, 5. Aufl., Zürich 2006, Rz. 1758 ff.).

1.3 Der hier zu beurteilende Sachverhalt verwirklichte sich in den Jahren 1995 bis 2000. Die Bestimmungen der MWSTV bleiben im vorliegenden Fall für diese Zeitperiode grundsätzlich anwendbar (Art. 93 Abs. 1 des Bundesgesetzes vom 22. Juni 1994 über die Mehrwertsteuer [MWSTG, SR 641.20]).

1.4

1.4.1 Unter dem Anfechtungs- oder Beschwerdeobjekt ist der Gegenstand des Anfechtungsverfahrens, das heisst der angefochtene Akt der Verwaltung, zu verstehen. Angefochten wird ein Hoheitsakt bei einer staatlichen Instanz (Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-1608/2006 vom 8. Mai 2007 E. 3; Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-1371/2006 vom 26. Juli 2007 E.1.3; RENÉ RHINOW/HEINRICH KOLLER/CHRISTINA KISS, Öffentliches Prozessrecht und Justizverwaltungsrecht des Bundes, Basel 1996, Rz. 963 ff.).

1.4.2 Streitgegenstand in der nachträglichen Verwaltungsrechtspflege ist das Rechtsverhältnis, das Gegenstand der angefochtenen Verfügung bildet, soweit es im Streit liegt. Anfechtungsobjekt und Streitgegenstand sind identisch, wenn die Verwaltungsverfügung insgesamt angefochten wird. Bezieht sich demgegenüber die Beschwerde nur auf einen Teil des durch die Verfügung bestimmten Rechtsverhältnisses, gehören die nicht beanstandeten Teilaspekte des verfügungsweise festgelegten Rechtsverhältnisses zwar wohl zum Anfechtungs-, nicht

aber zum Streitgegenstand (BGE 110 V 51 E. 3c; RHINOW/KOLLER/KISS, a.a.O., Rz. 899 ff.).

1.4.3 Der Streitgegenstand darf nicht über das Anfechtungsobjekt hinausgehen. Gegenstände, über welche die erstinstanzlich verfügende Behörde nicht entschieden hat, darf die zweite Instanz nicht beurteilen; sonst würde in die funktionelle Zuständigkeit der ersten Instanz eingegriffen. Das bedeutet auch, dass die Rechtsmittelinstanz im Rahmen des Rechtsmittelverfahrens die Verfügung nur insoweit überprüfen darf, als sie angefochten ist (BGE 131 II 203 E. 3.2; Entscheid der SRK vom 18. Januar 1999, veröffentlicht in Verwaltungspraxis der Bundesbehörden [VPB] 63.78 E. 2; vgl. auch ALFRED KÖLZ/ISABELLE HÄNER, Verwaltungsverfahren und Verwaltungsrechtspflege des Bundes, 2. Aufl., Zürich 1998, Rz. 403 ff.; ANDRÉ MOSER, a.a.O., Rz. 2.13 mit weiteren Hinweisen).

1.4.4 Im vorliegenden Fall ist das Anfechtungsobjekt der Einspracheentscheid der ESTV vom 3. November 2004, in dem über die Mehrwertsteuerforderung betreffend das 3. Quartal 2000 entschieden wurde. Zu entscheiden ist materiell die Frage, ob der Beschwerdeführer gegenüber der ESTV Mehrwertsteuer auf Verwaltungsratshonoraren aus der Zeit vom 1. Quartal 1995 bis zum 2. Quartal 2000 (Zeitraum vom 1. Januar 1995 bis 30. Juni 2000) schuldet bzw. bezahlt hat; dies ist der Streitgegenstand des Verfahrens. Nicht zum Streitgegenstand gehört nach den obigen Ausführungen hingegen die Frage, ob dem Beschwerdeführer eine Gegenforderung (von angeblich Fr. ...) gegen die Verwaltung zusteht. Darüber kann im vorliegenden Beschwerdeverfahren nicht entschieden werden. Anders wäre die Rechtslage nur dann, wenn der Beschwerdeführer geltend machen würde, zu den von ihm als Verwaltungsratshonorare deklarierten Umsätzen seien von der Verwaltung irrtümlicherweise Umsätze für Beratungen ins Ausland gezahlt worden. Dies hat er aber nicht behauptet und es ergibt sich auch nicht aus den eingereichten Unterlagen. Auf die Beschwerde ist in diesem Punkt somit nicht einzutreten.

2.

2.1 Seit dem 1. Januar 1995 erhebt der Bund eine Mehrwertsteuer. Sie ist eine Netto-Allphasensteuer mit Vorsteuerabzug, die bei jeder Lieferung oder Dienstleistung auf den Umsätzen anfällt. Der Vorsteuerabzug führt dazu, dass im Ergebnis der Nettoumsatz besteuert wird

(ALOIS CAMENZIND/NIKLAUS HONAUER/KLAUS A. VALLENDER, Handbuch zum Mehrwertsteuergesetz [MWSTG], 2. Aufl., Bern 2003, Rz. 9).

2.2 Streitig ist im vorliegenden Beschwerdeverfahren die Frage, ob dem Beschwerdeführer die von ihm im Zeitraum vom 1. Januar 1995 bis 30. Juni 2000 aufgrund seiner Verwaltungsratsstätigkeit nach Auffassung der ESTV vorbehaltlos bezahlte Mehrwertsteuer zurück-erstattet werden muss, nachdem das Bundesgericht mit Urteil 2A.468/1999 vom 27. Oktober 2000 erkannt hat, dass das Erbringen von Leistungen durch einen Verwaltungsrat eine unselbständige, nicht der Mehrwertsteuerpflicht unterliegende Erwerbstätigkeit darstellt. Als Folge dieses Entscheids hat sich das Bundesgericht mit der Frage der Rückforderung in einigen Verfahren beschäftigt (Urteil des Bundesgerichts 2A.321/2002 vom 2. Juni 2003 E. 2.1, Urteil des Bundesgerichts 2A.320/2002 und 2A.326/2002 vom 2. Juni 2003 E. 3.1, veröffentlicht in RDAF 2004 II S. 100 ff.).

Darin hat das Bundesgericht festgehalten, dass im schweizerischen Verwaltungsrecht anerkannt ist, dass Zuwendungen, die aus einem nicht verwirklichten oder nachträglich weggefallenen Grund erfolgten, zurückgefordert werden können, sofern das Gesetz nichts anderes vorsieht. Es handelt sich dabei um einen allgemeinen Rechtsgrundsatz, der auch im Abgaberecht zu beachten ist. Hier ist davon auszugehen, dass der Staat eine Steuer nur in Anspruch nehmen darf, soweit diese im Gesetz vorgesehen ist. Nichtgeschuldete Steuern sind demnach grundsätzlich zurückzuerstatten (Urteil des Bundesgerichts 2A.321/2002 vom 2. Juni 2003 E. 2.2 mit weiteren Hinweisen, Urteil des Bundesgerichts 2A.320/2002 und 2A.326/2002 vom 2. Juni 2003 E. 3.2 mit weiteren Hinweisen, veröffentlicht in RDAF 2004 II S. 100 ff.).

Eine gesetzliche Regelung für die Rückerstattung von bezahlten, nach Gesetz aber nicht geschuldeten Steuern fehlt in der Mehrwertsteuerverordnung. Was die Frage der Nichtschuld betrifft, so wird in Rechtsprechung und Lehre zwischen der vorbehaltlosen Bezahlung und der Bezahlung unter Vorbehalt unterschieden. In der Doktrin ist anerkannt, dass die vorbehaltlose Bezahlung der Steuer einer Rückerstattung entgegensteht (Urteil des Bundesgerichts 2A.321/2002 vom 2. Juni 2003 E. 2.4 mit weiteren Hinweisen, Urteil des Bundesgerichts 2A.320/2002 und 2A.326/2002 vom 2. Juni 2003 E. 3.4 mit weiteren Hinweisen, veröffentlicht in RDAF 2004 II S. 100 ff.). Die Rechtsprechung des Bun-

desgerichtes zur Selbstveranlagung bei verschiedenen anderen Steuern (z.B. Warenumsatzsteuer), bei der der Steuerpflichtige die volle und alleinige Verantwortung für die richtige und vollständige umsatzsteuerrechtliche Behandlung der vorkommenden Geschäftsvorfälle zu tragen hat, wurde auch für die Mehrwertsteuer übernommen. Der Mehrwertsteuerpflichtige ist für die korrekte (vollständige und rechtzeitige) Deklaration und Ablieferung der Mehrwertsteuer verantwortlich. Demnach hat er auch selber darüber zu befinden, ob er den von ihm geschuldeten Mehrwertsteuerbetrag vorbehaltlos, das heisst aufgrund der geltenden Praxis abliefern will, oder ob er, wenn er sich mit dem einen oder anderen Punkt nicht einverstanden erklärt, dies nur unter Vorbehalt tun will. Der Mehrwertsteuerpflichtige ist daher auch an seine Abrechnung gebunden, wenn er in Bezug auf Steuerpflicht, Steuerbetrag, Abzüge etc. keinen Vorbehalt anbringt (Urteil des Bundesgerichts 2A.321/2002 vom 2. Juni 2003 E. 2.4.3.2 f. mit weiteren Hinweisen, Urteil des Bundesgerichts 2A.320/2002 und 2A.326/2002 vom 2. Juni 2003 E. 3.4.3.2 f. mit weiteren Hinweisen, veröffentlicht in RDAF 2004 II S. 100 ff.).

Mit Bezug auf Praxisänderungen ist das Bundesgericht stets davon ausgegangen, dass eine Rückerstattung nur in Frage kommt, wenn der Mehrwertsteuerpflichtige den nach der früheren Praxis geschuldeten Steuerbetrag rechtswirksam angefochten oder nur unter Vorbehalt bezahlt hat. Dies verstösst nicht gegen das Rechtsgleichheitsgebot, welches verlangt, dass gleiche Sachverhalte mit gleichen relevanten Tatsachen gleich zu behandeln sind. Das Gebot der Rechtsgleichheit verlangt lediglich, dass die der alten und der neuen Praxis unterliegenden Fälle je gleich behandelt werden. Mit der vorbehaltlosen Bezahlung bringt der Mehrwertsteuerpflichtige zum Ausdruck, dass er die geltende Praxis akzeptiert; daran ist er gebunden (Urteil des Bundesgerichts 2A.321/2002 vom 2. Juni 2003 E. 2.4.3.7 f. mit weiteren Hinweisen, Urteil des Bundesgerichts 2A.320/2002 und 2A.326/2002 vom 2. Juni 2003 E. 3.4.3.7 f. mit weiteren Hinweisen, veröffentlicht in RDAF 2004 II S. 100 ff.).

Die ESTV hat in ihren Verwaltungsanweisungen den unbestimmten Rechtsbegriff der selbständigen Erwerbstätigkeit von Art. 17 Abs. 1 MWSTV näher definiert und ist ursprünglich dabei zum Schluss gekommen, dass darunter auch die Tätigkeit des Verwaltungsrates fällt. Die Verwaltung hat den Mehrwertsteuerpflichtigen in allgemeiner, verbindlicher Form ihre Praxis dargelegt (Wegleitung 1994, Rz. 202; Weg-

leitung 1997, Rz. 202 und Merkblatt Nr. 8 vom 24. Mai 1995 über die steuerliche Behandlung von Verwaltungsratshonoraren; Branchenbroschüre Nr. 25 über Rechtsanwälte und Notare vom Oktober 1994, Ziff. 2a). Die Zuordnung der Verwaltungsratstätigkeit zur selbständigen oder unselbständigen Erwerbstätigkeit war nicht von vornherein klar, der Verordnungsgeber hat sich in der Mehrwertsteuerverordnung zu dieser Frage nicht ausgesprochen. Die ESTV hat die Verwaltungsratstätigkeit als selbständige Tätigkeit der Mehrwertsteuer unterstellt, das Bundesgericht ist mit Urteil 2A.468/1999 vom 27. Oktober 2000 jedoch zu einem anderen Schluss gekommen und hat die Verwaltungsratstätigkeit mehrwertsteuerrechtlich als unselbständige Erwerbstätigkeit qualifiziert. Es kann nicht gesagt werden, die ursprüngliche Praxis der ESTV sei zum vornherein unhaltbar oder gar willkürlich gewesen (Urteil des Bundesgerichts 2A.321/2002 vom 2. Juni 2003 E. 3.2 mit weiteren Hinweisen, Urteil des Bundesgerichts 2A.320/2002 und 2A.326/2002 vom 2. Juni 2003 E. 4.2 mit weiteren Hinweisen, veröffentlicht in RDAF 2004 II S. 100 ff.). Das Bundesverwaltungsgericht sieht keine Veranlassung, von dieser Rechtsprechung abzuweichen.

2.3 Der in Art. 9 der Bundesverfassung der Schweizerischen Eidgenossenschaft vom 18. April 1999 (BV, SR 101) verankerte Schutz von Treu und Glauben bedeutet, dass der Bürger Anspruch darauf hat, in seinem berechtigten Vertrauen in behördliche Zusicherungen oder in anderes, bestimmte Erwartungen begründendes Verhalten der Behörden geschützt zu werden. Der Vertrauensschutz bedarf einer gewissen Grundlage. Die Behörde muss durch ihr Verhalten beim Bürger eine bestimmte Erwartung ausgelöst haben. Dies geschieht durch Auskünfte oder Zusicherungen, welche auf Anfragen von Bürgern erteilt werden, kann aber auch durch sonstige Korrespondenz oder sonstiges Verhalten entstehen. Es müssen indessen verschiedene Voraussetzungen kumulativ erfüllt sein, damit sich der Private mit Erfolg auf Treu und Glauben berufen kann. So ist eine unrichtige Auskunft einer Verwaltungsbehörde nur bindend, wenn die Behörde in einer konkreten Situation mit Bezug auf bestimmte Personen gehandelt hat, wenn sie dabei für die Erteilung der betreffenden Auskunft zuständig war oder wenn der Bürger die Behörde aus zureichenden Gründen als zuständig betrachten durfte, wenn gleichzeitig der Bürger die Unrichtigkeit der Auskunft nicht ohne weiteres erkennen konnte und wenn er im Vertrauen auf die Richtigkeit der Auskunft Dispositionen getroffen hat, die nicht ohne Nachteil rückgängig gemacht werden können sowie

wenn die gesetzliche Ordnung seit der Auskunftserteilung keine Änderung erfahren hat. Zudem muss das private Interesse am Vertrauensschutz das öffentliche Interesse an der richtigen Rechtsanwendung überwiegen, damit die Berufung auf Treu und Glauben durchdringen kann (BGE 129 I 170, BGE 126 II 387, BGE 125 I 274; Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-1377/2006 vom 20. März 2007 E. 2.4; Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-1493/2006 vom 30. August 2007 E. 3.4.1; ARTHUR HAEFLIGER, *Alle Schweizer sind vor dem Gesetze gleich*, Bern 1985, S. 220 f.; HÄFELIN/MÜLLER/UHLMANN, a.a.O., Rz. 622 ff.; RENÉ A. RHINOW/BEAT KRÄHENMANN, *Schweizerische Verwaltungsrechtsprechung, Ergänzungsband*, Basel und Frankfurt am Main 1990, Nr. 74 und Nr. 75 B III/b/2; BEATRICE WEBER-DÜRLER, *Vertrauensschutz im Öffentlichen Recht*, Basel/Frankfurt am Main 1983, S. 79 ff., 128 ff.).

3.

3.1 Im vorliegenden Fall hat der Beschwerdeführer vom 1. Quartal 1995 bis und mit dem 2. Quartal 2000 in seinen bei der ESTV eingereichten Mehrwertsteuerabrechnungen auch die Mehrwertsteuer auf den von ihm erzielten Verwaltungsratshonoraren gegenüber der Verwaltung abgerechnet und die geschuldeten Mehrwertsteuerbeträge entrichtet. Er hat auf keiner der bei der ESTV eingereichten Mehrwertsteuerabrechnungen, wie sie der Verwaltung vorliegen und in den Verfahrensakten enthalten sind, einen Vorbehalt bezüglich der mehrwertsteuerlichen Behandlung der Verwaltungsratshonorare angebracht. Auch hat er keine anderen Schriftstücke mit einem Bestreitungsvermerk an die ESTV übermittelt. Nichts zu seinen Gunsten ableiten kann der Beschwerdeführer aus dem bei ihm verbliebenen Doppel (bzw. Kopie) der Mehrwertsteuerabrechnung für das 4. Quartal 1997, datiert vom 24. Februar 1998, mit folgendem Wortlaut: "Mit Vorbehalt betr. VR-Honorar, mit MWST-Verwaltung tel. abgemacht und mitgeteilt." Dieser Vermerk befindet sich nicht auf dem bei der ESTV eingereichten Original der Mehrwertsteuerabrechnung, sodass diese Mitteilung bei der Verwaltung nicht eingetroffen ist. Der Beschwerdeführer konnte nicht beweisen, dass die ESTV einen solchen Vorbehalt zu diesem Zeitpunkt erhalten hat, es handelt sich daher um eine blosser Behauptung des Mehrwertsteuerpflichtigen. Erstmals hat der Beschwerdeführer in der Mehrwertsteuerabrechnung für das 3. Quartal 2000 einen entsprechenden Vermerk angebracht, der von der Verwaltung beachtet wurde. Ob der Mehrwertsteuerpflichtige gegenüber der ESTV anläss-

lich eines Telefongesprächs einen mündlichen Vorbehalt angebracht hat, hat er zwar behauptet, aber ebenfalls nicht bewiesen. Die Frage, ob ein derartiger mündlich angebrachter Vorbehalt genügen würde, kann ohnehin offen gelassen bleiben, da der Beschwerdeführer den Nachweis dafür nicht erbracht hat.

3.2 Der Beschwerdeführer behauptet, er hätte bereits vor dem Vermerk auf der Mehrwertsteuerabrechnung für das 3. Quartal 2000 vom 22. November 2000 einen Vorbehalt bezüglich der mehrwertsteuerlichen Behandlung von Verwaltungsratshonoraren bei der Verwaltung angebracht. Diese Mitteilung habe er gegenüber dem zuständigen Mitarbeiter der ESTV mündlich bzw. telefonisch geäußert. Im Vertrauen auf die behördliche Entgegennahme seines Vorbehalts durch den zuständigen Sachbearbeiter der Verwaltung habe er vorerst von weiteren Schritten abgesehen.

Der Mehrwertsteuerpflichtige vermag keinerlei schriftliche Unterlagen beizubringen, die auf die angebliche Auskunft hinweisen. Beispielsweise liegt keine durch ihn im Anschluss an die angebliche Auskunft verfasste Akten- oder Telefonnotiz vor, geschweige denn eine schriftlich verfasste Auskunft der ESTV. Der Beschwerdeführer kann nicht einmal den Namen des auskunftserteilenden Mitarbeitenden der ESTV und das Datum der angeblichen Auskunft nennen. Weitere Abklärungen sind dadurch unmöglich. Der Nachweis einer Auskunft mit dem durch den Beschwerdeführer geltend gemachten Inhalt ist nicht erbracht. Ob der Mehrwertsteuerpflichtige gegenüber der ESTV anlässlich eines Telefongesprächs einen derartigen mündlichen Vorbehalt angebracht hat, hat er zwar behauptet, aber nicht bewiesen. Als Treuhänder hätte sich der Beschwerdeführer darüber im Klaren sein müssen, dass er sich eine für ihn derart wichtige Auskunft durch die ESTV schriftlich hätte bestätigen lassen müssen. Dies hat er nicht getan, was die Möglichkeit, er habe gar keine Auskunft der Verwaltung mit dem von ihm geltend gemachten Inhalt erhalten, in den Vordergrund rückt. Die Frage, ob ein derartiger mündlich angebrachter Vorbehalt überhaupt genügen würde, kann aber erneut ohnehin offen gelassen bleiben, da der Beschwerdeführer den Nachweis dafür nicht erbracht hat.

Auf den Grundsatz von Treu und Glauben aufgrund einer falschen Auskunft durch die ESTV kann er sich ebenfalls mangels erteilter Auskunft der Verwaltung nicht mit Erfolg berufen.

3.3 Die ESTV hat nach dem Vorliegen der Urteile des Bundesgerichts vom 2. Juni 2003 in den Modellverfahren betreffend die Rückerstattung von ohne Vorbehalt abgerechneten Verwaltungsratshonoraren (vgl. E. 2.2) gegenüber dem Beschwerdeführer die neue bundesgerichtliche Rechtsprechung zutreffend angewendet. Der Mehrwertsteuerpflichtige ist an die von ihm vorbehaltlos eingereichten Mehrwertsteuerabrechnungen gebunden und die von ihm bezahlten Mehrwertsteuerbeträge hat die Verwaltung entgegen genommen. Entgegen den Ausführungen des Mehrwertsteuerpflichtigen entsprach diese Vorgehensweise der seinerzeit publizierten Praxis der ESTV zur mehrwertsteuerlichen Behandlung von Verwaltungsratshonoraren, die vom Beschwerdeführer – da er keinen Vorbehalt bzw. keine Bestreitung angebracht hatte – offensichtlich in dieser Form akzeptiert worden war. Nicht zu erkennen ist ein Verstoss gegen das Rechtsgleichheitsgebot durch die Verwaltung, hat doch die ESTV nach den in den Modellverfahren ergangenen bundesgerichtlichen Urteilen gleiche Sachverhalte gleich behandelt: die ohne Vorbehalt nach der alten bzw. mit Vorbehalt nach der neuen Praxis unterliegenden Fälle wurden von der Verwaltung bezüglich der Rückerstattung von Mehrwertsteuerbeträgen auf Verwaltungsratshonoraren jeweils gleich behandelt. Der Beschwerdeführer hat weder vorgebracht, geschweige denn belegt, bereits erledigte „alte“ Fälle würden von der ESTV nach der "neuen" Praxis behandelt. Ein Verstoss gegen das Rechtsgleichheitsgebot ist nicht zu erkennen, ebenso kein anderer Verstoss gegen Bestimmungen der Bundesverfassung. Der Beschwerdeführer führt denn auch nicht aus, welche Norm sonst noch verletzt sein soll.

3.4 Der Beschwerdeführer macht weiter geltend, die Verwaltungsrats-honorare stammten aus Quellen des Auslandes. Damit scheint er sich auf Art. 15 Abs. 2 Bst. I MWSTV zu berufen, wonach andere steuerbare Dienstleistungen, die an Empfänger mit Geschäfts- oder Wohnsitz im Ausland erbracht werden, von der Mehrwertsteuer befreit sind, sofern sie dort zur Nutzung oder Auswertung verwendet werden. Dieser Einwand geht schon deshalb fehl, weil es für die mehrwertsteuerliche Betrachtung nicht wesentlich ist, woher das Entgelt fliesst. Massgebend ist, wo die Leistung erbracht wird, und dieser Ort liegt nach Art. 12 Abs. 1 MWSTV eindeutig in der Schweiz.

Weiter betrifft der Grossteil der eingereichten Unterlagen Verwaltungsrats-honorare für Gesellschaften und Stiftungen mit Sitz im Fürstentum Liechtenstein. Dienstleistungen an Gesellschaften mit Sitz im Fürsten-

tum Liechtenstein sind, wie nachfolgend gezeigt wird, keine Dienstleistungen an Empfänger mit Geschäftssitz im "Ausland". Als solches werden nach Art. 3 Abs. 3 MWSTV diejenigen Gebiete bezeichnet, in welchen die Verordnung keine Anwendung findet, im Gegensatz zu den Gebieten, in welchen die Verordnung gilt, welche das Inland ausmachen (Art. 3 Abs. 1 MWSTV). Und zum Inland zählen nach Art. 3 Abs. 1 Bst. b auch ausländische Gebiete gemäss staatsvertraglicher Vereinbarung. Mit dem Fürstentum Liechtenstein wurde am 28. Oktober 1994 der Vertrag betreffend die Mehrwertsteuer im Fürstentum Liechtenstein (SR 0.641.295.142) abgeschlossen, welcher ergänzt wurde durch die Vereinbarung vom 28. November 1994 zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und dem Fürstentum Liechtenstein zum Vertrag über die Mehrwertsteuer im Fürstentum Liechtenstein (SR 0.641.295.142.1), beide in Kraft getreten am 1. Januar 1995. Gemäss Art. 2 der zuletzt genannten Vereinbarung gelten die vom jeweiligen Vertragsstaat als Inland bezeichneten Gebiete als gemeinsames Anwendungsgebiet der Mehrwertsteuer für beide Vertragsstaaten. Das Gebiet des Fürstentums Liechtenstein gilt daher mehrwertsteuerlich als Inland (ANNIE ROCHAT PAUCHARD, mwst.com, Kommentar zum Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer, Basel 2000, Rz. 3 zu Art. 3; CAMENZIND/HONAUER/VALLENDER, a.a.O., S. 175 Rz. 468). Die vom Beschwerdeführer eingereichten Honorarnoten belegen damit, dass auch diese Umsätze in einem Gebiet erzielt worden sind, das mehrwertsteuerlich zum Inland zählt.

Bleiben zwei Rechnungen, jene vom 25. Januar 1995 an Mr. ... in ..., ,, und jene vom gleichen Datum an eine ... in Hier gilt es zu prüfen, ob der von Art. 16 Abs. 1 MWSTV verlangte buch- und belegmässige Nachweis der Verwendung der Dienstleistung im Ausland erbracht ist. Laut Kommentar des EFD zur MWSTV vom 22. Juni 1994 (S. 21) kommen als Beleg für den Nachweis von Dienstleistungen, welche ins Ausland erbracht werden, vor allem Bestellungen oder Auftragsbestätigungen, weitere Korrespondenzen und Fakturen in Frage, aus denen klar hervorgeht, an wen und zu welchem Zweck eine bestimmte Dienstleistung erbracht worden ist. Die ESTV hat entsprechende Weisungen erlassen und die Anforderungen an den Nachweis von ins Ausland erbrachten Dienstleistungen zunächst in der Wegleitung für Mehrwertsteuerpflichtige (1994) und sodann in der Wegleitung 1997 für Mehrwertsteuerpflichtige (jeweils Rz. 567) – nahezu wörtlich gleich – festgelegt. Danach werden verlangt: "Fakturakopien, Zahlungsbelege und schriftliche Vollmachten

(Treuhand, Rechtsanwälte, Notare etc.) sowie Verträge und Aufträge, sofern solche erstellt oder abgeschlossen wurden. Aus diesen Unterlagen muss folgendes zweifelsfrei hervorgehen: Name/Firma, Adresse sowie Wohnsitz/Sitz des Abnehmers oder Kunden (Klienten), ferner detaillierte Angaben über die Art und Nutzung der erbrachten Leistungen." Die erste der oben erwähnten Rechnungen ist zwar vollständig bezüglich Adresse des Leistungsempfängers, enthält aber keinerlei Angaben darüber, für welche Treuhandgeschäfte die Rechnungsstellung erfolgt. Sie enthält keinen Verweis auf einen erläuternden Vertrag und ein solcher wurde auch nicht eingereicht. Die zweite Rechnung spricht zwar davon, dass es sich um ein Verwaltungsratshonorar handelt, enthält aber keine Adresse der Gesellschaft. Auch hier wurde kein erläuternder Vertrag eingereicht, die vom Beschwerdeführer eingereichten Mandatsverträge beziehen sich sämtliche auf liechtensteinische Gesellschaften. An dieser Rechtslage ändert auch der neue Art. 45a der Verordnung vom 29. März 2000 zum Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer (MWSTGV, SR 641.201) nichts. Das Bundesgericht befasste sich mit den Auswirkungen dieser Ordnungsänderung beim Dienstleistungsexport bereits in BGE 133 II 153. Es hielt dabei fest, Art. 45a MWSTGV ändere nichts daran, dass für den Nachweis der Steuerbefreiung die Natur der Dienstleistung klar nachgewiesen sein müsse und der Mehrwertsteuerpflichtige die Beweislast für die Steuerbefreiung trage (BGE 133 II 153 E. 7.2 und 7.4). Im vorliegenden Fall führt jedoch auch die vom Bundesgericht verlangte Prüfung "à la lumière de l'ensemble des pièces du dossier..." (BGE 133 II 153 E. 7) zu keinem anderen Resultat, hat doch der Beschwerdeführer keinerlei weiteren Unterlagen zur Untermauerung des Dienstleistungsexportes eingereicht.

3.5 Der Beschwerdeführer macht ebenfalls geltend, die ESTV habe ihm am 2. April 2003 Mehrwertsteuern im Umfang von Fr. ... für das 1. Quartal 1998 bis 4. Quartal 2001 gutgeschrieben bzw. überwiesen. Seiner Ansicht nach seien mit dieser Überweisung sämtliche gegenseitigen Ansprüche zwischen dem Mehrwertsteuerpflichtigen und der Verwaltung per Saldo aller Ansprüche ausgeglichen worden.

Der Beschwerdeführer übersieht, dass sich auf der GS vom 2. April 2003 folgender ausdrücklicher Hinweis befindet: "Eine Kontrolle an Ort und Stelle bleibt vorbehalten." Dazu kommt, dass die Frage der Dienstleistungsexporte von der Frage der Verwaltungsratshonorare zu

trennen ist. Die GS vom 2. April 2003 bezog sich ausschliesslich auf Dienstleistungsexporte (Honorare für ins Ausland erbrachte Dienstleistungen) in den Jahren 1998 bis 2001. Dabei handelt es sich um einen anderen Sachverhalt, der in keinem Zusammenhang mit der Verwaltungspraxis bei der Beurteilung der Mehrwertsteuerpflicht auf Verwaltungsratshonoraren steht.

3.6 Wie die kantonalen Steuerbehörden die Situation eines Mehrwertsteuerpflichtigen bezüglich der direkten Steuern beurteilen, ist für die Beurteilung der mehrwertsteuerlichen Situation nicht massgebend. So ist bei einer Schätzung bezüglich der indirekten Steuern die Veranlagung zu den direkten Steuern nicht bindend (vgl. Archiv für Schweizerisches Abgaberecht [ASA] 68 S. 660; 42 S. 407; vgl. auch Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-1349/2006 vom 22. Mai 2007 E. 2.8 und 3.4). Der Einwand, die ESTV habe die Beurteilung des Steueramtes des Kantons ... zu übernehmen, vermag daher nicht zu überzeugen.

4.

4.1 Die ESTV hat dem Beschwerdeführer im Einspracheentscheid vom 3. November 2004 die Verfahrenskosten des Einspracheverfahrens von insgesamt Fr. ... auferlegt.

4.2 Art. 68 Abs. 1 MWSTG sieht im Gegensatz zur entsprechenden Bestimmung der Mehrwertsteuerverordnung vor, dass im Veranlagungs- und Entscheidverfahren in der Regel keine Kosten auferlegt und keine Parteientschädigungen ausgerichtet werden. Nach der Rechtsprechung ist diese Verfahrensvorschrift auf am 1. Januar 2001, dem Zeitpunkt des Inkrafttretens des Mehrwertsteuergesetzes, vor der ESTV hängige Verfahren sofort anzuwenden (Urteile des Bundesgerichts 2A.68/2003 und 2A.69/2003 vom 31. August 2004, je E. 9; ausführlich: Entscheid der SRK vom 10. Januar 2006, veröffentlicht in VPB 70.56, E. 4a; Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-1345/2006 vom 12. Juni 2007 E. 5.1).

Vorliegend hat die ESTV den Einspracheentscheid vom 3. November 2004 nach dem 1. Januar 2001 erlassen und die darin verfügte Auferlegung der Kosten zu Lasten der Beschwerdeführerin ist daher aufzuheben und die Beschwerde in diesem Punkt gutzuheissen.

5.

Nach dem Gesagten ist die Beschwerde hinsichtlich der Auferlegung

von Verfahrenskosten im Einspracheverfahren gutzuheissen, im Übrigen jedoch in allen Punkten abzuweisen, soweit darauf eingetreten werden kann. Da der Beschwerdeführer nur in einem untergeordneten Punkt obsiegt, rechtfertigt es sich nicht, die Verfahrenskosten zu ermässigen. Der Beschwerdeführer hat als im Wesentlichen unterliegende Partei die gesamten Kosten des Beschwerdeverfahrens vollumfänglich zu tragen (vgl. Art. 63 Abs. 1 VwVG).

Die Verfahrenskosten werden gemäss Art. 4 des Reglements vom 11. Dezember 2006 über die Kosten und Entschädigungen vor dem Bundesverwaltungsgericht (VGKE, SR 173.320.2) mit Fr. ... festgesetzt und dem Beschwerdeführer zur Zahlung auferlegt. Eine Parteientschädigung ist angesichts dieses Verfahrensausganges von vornherein nicht zuzusprechen (Art. 64 Abs. 1 VwVG).

Demnach erkennt das Bundesverwaltungsgericht:

1.

Die Beschwerde wird, soweit darauf eingetreten wird, teilweise gutgeheissen, und Ziffer 3 des Dispositivs des Einspracheentscheides vom 3. November 2004 (bezüglich der Auferlegung der Verfahrenskosten im Einspracheverfahren im Umfang von Fr. ...) wird aufgehoben; im Übrigen wird die Beschwerde abgewiesen.

2.

Die Verfahrenskosten im Betrag von Fr. ... werden dem Beschwerdeführer auferlegt und mit dem von ihm geleisteten Kostenvorschuss von Fr. ... verrechnet.

3.

Es wird keine Parteientschädigung zugesprochen.

4.

Dieses Urteil geht an:

- den Beschwerdeführer (Gerichtsurkunde)
- die Vorinstanz (Gerichtsurkunde)

Die vorsitzende Richterin:

Der Gerichtsschreiber:

Salome Zimmermann

Johannes Schöpf

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: