Bundesverwaltungsgericht

Tribunal administratif fédéral

Tribunale amministrativo federale

Tribunal administrativ federal

Abteilung I
A-1433/2006
{T 1/2}

Urteil vom 18. Februar 2008

Besetzung

Richter Michael Beusch (Vorsitz), Markus Metz,
André Moser,
Gerichtsschreiber Keita Mutombo.

Parteien

Die Schweizerische Post, Konzernleiter Post,
Viktoriastrasse 21, Postfach, 3030 Bern,
vertreten durch PricewaterhouseCoopers AG, St. Jakobs-Strasse 25, Postfach 3877, 4002 Basel,
Beschwerdeführerin,

gegen

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

Gegenstand

Mehrwertsteuer (Leistungsaustausch, Steuerpflicht).

Sachverhalt:

A.
Die Generaldirektion PTT, Sektion Rechnungswesen, Präsidialdepartement, 3030 Bern (kurz Generaldirektion PTT), war vom 1. Januar 1995 bis zum 31. Dezember 1997 als Steuerpflichtige im Sinne von Art. 17 der Verordnung vom 22. Juni 1994 über die Mehrwertsteuer (MWSTV, AS 1994 1464) unter der MWST-Nr. 120'860 im Register der Mehrwertsteuerpflichtigen bei der Eidgenössischen Steuerverwaltung (ESTV) eingetragen. Sie rechnete unter dieser Nummer ihre Bereiche "Die Post", "Telecom/Swisscom" sowie "Departement 3" (Präsidialdepartement) ab. Infolge Umwandlung der Schweizerischen Post-, Telephon- und Telegraphenbetriebe (PTT-Betriebe) in zwei selbständige Unternehmungen (selbständige Anstalt bzw. spezialgesetzliche Aktiengesellschaft) wurde die Steuerpflichtige per 31. Dezember 1997 gelöscht.

B.
Vom Juni bis November 1997 führte die ESTV bei der Generaldirektion PTT eine Kontrolle gemäss Art. 50 MWSTV durch, beschränkt auf den Bereich der "Telecom/Swisscom". Am 18. Dezember 2001 ersuchte sie die Steuernachfolgerin der PTT-Betriebe, "Die Schweizerische Post" ("Post"), aufgrund von Feststellungen bei anderen Steuerpflichtigen um Beantwortung der Frage, wie die Umsätze der von ihrer Vorgängerin geführten SUVA-Agentur abgerechnet worden seien. Die ESTV gelangte zum Schluss, dass die entsprechenden Entgelte zu Unrecht nicht abgerechnet worden seien, und belastete die Steuer auf diesen Umsätzen für die Steuerperioden 1. Januar 1996 bis 31. März 1998 der Generaldirektion PTT mit Ergänzungsabrechnung (EA) Nr. ... vom 27. Dezember ... [recte: 17. Dezember ...] nach. Die EA belief sich auf Fr. 1'000'055.-- zuzüglich Verzugszins ab 7. Juni 1997 und wurde an die Nachfolgeunternehmung "Post" zugestellt.

C.
Mit Schreiben vom 7. Januar 2002 verlangte die "Post" eine Aufteilung der Ergänzungsabrechnung auf sie sowie die Swisscom AG als die beiden Nachfolgeorganisationen. Die ESTV stellte mit Schreiben vom 31. Januar 2002 fest, sie habe gestützt auf die Solidarhaftung der beiden Nachfolgeorganisationen der PTT-Betriebe zu Recht den ganzen Betrag bei der "Post" geltend gemacht. Dieser und der Swisscom AG stehe es aber frei, sich intern zu einigen.
Die "Post" bezahlte die Forderung am 14. Mai 2002. Die Verzugszins-

rechnung von Fr. 246'819.-- beglich sie hingegen nicht. Mit Schreiben vom 4. Oktober 2002 bestritt sie nicht nur die Verzugszinsrechnung, sondern erklärte auch, die Zahlung vom 14. Mai 2002 im Umfang von Fr. 1'000'055.-- sei irrtümlich ausgelöst worden. Sie machte zudem geltend, die durch die Schweizerische Unfallversicherungsanstalt (SUVA) ausgerichtete Agenturentschädigung unterliege gestützt auf Art. 17 Abs. 4 MWSTV nicht der Mehrwertsteuer. Mit Schreiben vom 23. Dezember 2002 reichte die Vertreterin der "Post" sodann eine ergänzende Stellungnahme ein. Sie betonte, dass die PTT-Betriebe die Administrationsarbeiten im eigenen Interesse zur Erreichung eines Rabattes ausgeführt hätten, weshalb der Sachverhalt mangels Leistungsaustausches nicht der Steuer unterliege. Eventualiter sei die Tätigkeit als Versicherungsvertretertätigkeit (Versicherungsagentur) gestützt auf Art. 14 Ziff. 14 MWSTV von der Steuer auszunehmen. Sie bat die ESTV um nochmalige Besprechung der Angelegenheit. Die Vertreterin reichte der ESTV daraufhin nach entsprechender Aufforderung verschiedene Verträge ein.
Nach Prüfung der Unterlagen und unter Hinweis auf einen bereits in ähnlicher Sache ergangenen und in der Verwaltungspraxis der Bundesbehörden (VPB) publizierten rechtskräftigen Entscheid der Eidgenössischen Steuerrekurskommission (SRK) vom 27. März 2001 (VPB 66.11) hielt die ESTV am 14. Februar 2003 an ihrem Standpunkt fest. Die "Post" ersuchte im Anschluss am 13. März 2003 um einen anfechtbaren Entscheid.

D.
Mit Verfügung vom 10. November 2003 hielt die ESTV fest, die Generaldirektion PTT hätte die von ihnen in den Steuerperioden 1. Quartal 1996 bis 1. Quartal 1998 (Zeit vom 1. Januar 1996 bis 31. März 1998) als "SUVA-Agentur" vereinnahmten Entgelte als steuerbaren Umsatz abzurechnen. Demzufolge seien die mit der EA Nr. ... in Rechnung gestellten Fr. 1'000'055.-- zu Recht bezahlt worden und bleibe der Verzugszins von Fr. 246'819.-- geschuldet.

E.
Eine hiergegen erhobene Einsprache wies die ESTV am 16. Februar 2005 ab. Bei den von den PTT-Betrieben gestützt auf einen Vertrag mit der SUVA vereinnahmten Entschädigungen liege ein mehrwertsteuerlich relevanter Leistungsaustausch vor, nicht aber eine Ausnahme im Sinne von Art. 14 Ziff. 14 MWSTV.

F.
Mit Eingabe vom 21. März 2005 liess die "Post" (Beschwerdeführerin) Beschwerde an die SRK erheben mit den Anträgen, den angefochtenen Entscheid vollumfänglich aufzuheben sowie den nachbelasteten Betrag von Fr. 1'000'055.-- nebst Vergütungszins von 5% seit dem 3. Dezember 2002 der "Post" auszubezahlen bzw. gutzuschreiben. Eventualiter sei die Summe auf den Betrag von Fr. 643'116.85 zu reduzieren und es sei die ESTV anzuweisen, den Restbetrag von Fr. 356'938.15 nebst Vergütungszins von 5% seit dem 3. Dezember 2002 der "Post" auszubezahlen bzw. gutzuschreiben. Zudem ersuchte sie um die Zusprechung einer Parteientschädigung.

G.
Mit Eingabe vom 17. Mai 2005 schloss die ESTV auf kostenfällige Abweisung der Beschwerde.

H.
Auf die weiteren Begründungen der Parteien wird – soweit erforderlich – im Rahmen der Erwägungen eingegangen.

Das Bundesverwaltungsgericht zieht in Erwägung:

1.

1.1 Auf dem Gebiet der Mehrwertsteuer konnten Einspracheentscheide der ESTV nach Art. 65 des Bundesgesetzes vom 2. September 1999 über die Mehrwertsteuer in der Fassung vom 25. Juni 2002 (MWSTG, SR 641.20) bzw. Art. 53 MWSTV mit Beschwerde bei der SRK angefochten werden. Die SRK ist per 31. Dezember 2006 aufgelöst worden und das Bundesverwaltungsgericht hat am 1. Januar 2007 seine Tätigkeit aufgenommen. Gemäss Art. 31 des Bundesgesetzes vom 17. Juni 2005 über das Bundesverwaltungsgericht (VGG, SR 173.32) beurteilt dieses 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. Im Bereich der Mehrwertsteuer liegt eine solche Ausnahme nicht vor. Das Bundesverwaltungsgericht ist für die Beurteilung der vorliegenden Beschwerde zuständig. Es übernimmt am 1. Januar 2007 die Beurteilung der vorher bei der SRK hängigen

Rechtsmittel und wendet das neue Verfahrensrecht an (Art. 53 Abs. 2 VGG).

1.2 Am 1. Januar 2001 sind das MWSTG sowie die zugehörige Verordnung in Kraft getreten. Der zu beurteilende Sachverhalt bezieht sich auf die Jahre 1996 bis 1998, so dass auf die vorliegende Beschwerde grundsätzlich noch bisheriges Recht anwendbar ist (Art. 93 und 94 MWSTG).

2.
Das Bundesverwaltungsgericht kann den angefochtenen Entscheid grundsätzlich in vollem Umfang überprüfen. Die Beschwerdeführer können neben der Verletzung von Bundesrecht (Art. 49 Bst. a VwVG) und der unrichtigen oder unvollständigen Feststellung des rechtserheblichen Sachverhaltes (Art. 49 Bst. b VwVG) auch die Rüge der Unangemessenheit erheben (Art. 49 Bst. c VwVG; vgl. André Moser, in: André Moser/Peter Uebersax, Prozessieren vor eidgenössischen Rekurskommissionen, Basel und Frankfurt a.M. 1998, Rz. 2.59 ff.). Dabei ist ihnen unbenommen, zur Stützung ihres Standpunktes neue Argumente in ihrer Begründung aufzunehmen. Im Beschwerdeverfahren gelten die Untersuchungsmaxime, wonach der Sachverhalt von Amtes wegen festzustellen ist (Art. 12 VwVG; vgl. zum Ganzen: Ulrich Häfelin/Georg Müller/Felix Uhlmann, Allgemeines Verwaltungsrecht, 5. Aufl., Zürich 2006, Rz. 1623 ff. und 1758 f.; Alfred Kölz, Prozessmaximen im schweizerischen Verwaltungsprozess, Zürich 1974, S. 93 ff.), und der Grundsatz der Rechtsanwendung von Amtes wegen (Art. 62 Abs. 4 VwVG). Das Bundesverwaltungsgericht ist demzufolge verpflichtet, auf den festgestellten Sachverhalt die richtige Rechtsnorm anzuwenden (Häfelin/Müller/Uhlmann, a.a.O., Rz. 1632), d.h. jenen Rechtssatz anzuwenden, den es als den zutreffenden erachtet, und ihm jene Auslegung zu geben, von der es überzeugt ist (vgl. BGE 119 V 347 E. 1a). Dies bedeutet, dass es eine Beschwerde auch aus einem anderen als den geltend gemachten Gründen gutheissen oder den angefochtenen Entscheid im Ergebnis mit einer Begründung bestätigen kann, die von jener der Vorinstanz abweicht (sog. Motivsubstitution, vgl. Urteil des Bundesverwaltungsgerichts B-7406/2006 vom 1. Juni 2007 E. 2; Entscheid der Eidgenössischen Alkoholrekurskommission vom 20. Oktober 1998, veröffentlicht in VPB 63.64 E. 1; Entscheid der SRK vom 12. Oktober 1998, veröffentlicht in VPB 63.29 E. 4a). Soll sich dabei dieser neue Entscheid auf Rechtsnormen stützen, mit deren Anwendung die Parteien nicht rechnen mussten, so ist ihnen Gelegenheit zu

geben, sich hierzu vorgängig zu äussern (BGE 124 I 49 E. 3c; BVGE A-1677/2006 vom 20. August 2007 E. 6; vgl. des weiteren Urteil des Bundesgerichts 2A.44/2003 vom 15. Oktober 2004 E. 2.2).

3.
Die Beschwerdeführerin beglich die mit der EA Nr. ... geltend gemachte Forderung am 14. Mai 2002. Ob sie bei der Bezahlung einen ausdrücklichen Vorbehalt anbrachte, ist nicht aktenkundig. Gleiches gilt für die Frage, ob die Beschwerdeführerin die erwähnte Ergänzungsabrechnung unterschriftlich anerkannt hat. Gesichert ist dagegen, dass die Beschwerdeführerin am 4. Oktober 2002 geltend machte, die erwähnte Zahlung sei seinerzeit irrtümlich ausgelöst worden.

3.1 Gemäss einem allgemeinen Rechtsgrundsatz, der auch im Abgaberecht zu beachten ist, können Zuwendungen, die aus einem nicht verwirklichten oder nachträglich weggefallenen Grund erfolgt sind, zurückgefordert werden, sofern das Gesetz nichts anderes vorsieht. Der Staat darf eine Steuer nur in Anspruch nehmen, soweit diese im Gesetz vorgesehen ist. Nicht geschuldete Steuern sind demnach grundsätzlich zurückzuerstatten (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 Steuer Revue [StR] 2003 S. 797 ff. und Revue de droit administratif et de droit fiscal [RDAF] 2004 II S. 100 ff.).

3.2

3.2.1 Eine gesetzliche Regelung für die Rückerstattung von bezahlten, nach Gesetz aber nicht geschuldeten Steuern fehlt in der Mehrwertsteuerverordnung. Nach Rechtsprechung und Lehre werden an die Rückerstattung von nicht geschuldeten Mehrwertsteuern – basierend auf der seinerzeitigen Rechtsprechung zu den Warenumsatzsteuern – folgende Anforderungen gestellt:
a) Es muss sich um eine Nichtschuld handeln,
b) die Steuer darf nicht aufgrund eines rechtskräftigen Steuerentscheides bezahlt worden sein und es darf
c) keine Verjährung vorliegen (Urteil des Bundesgerichts 2A.320 und 326/2002 vom 2. Juni 2003 E. 3.4.2 mit Hinweisen; Dorian Zardin/Cedric Samuel Ruepp/Simeon L. Probst, Rückforderung zu Unrecht bezahlter MWST – Eine Analyse der neuesten bundesgerichtlichen Rechtsprechung, in: Der Schweizer Treuhänder [ST] 2004, S. 120 f.).

Was die Frage der Nichtschuld betrifft, so wird in Rechtsprechung und Lehre zwischen der vorbehaltlosen Bezahlung und der Bezahlung unter Vorbehalt unterschieden. Das Bundesgericht differenziert dabei allerdings so weit ersichtlich nicht zwischen Fällen, in denen die Steuer gestützt auf die im Rahmen der Selbstveranlagung erfolgende Deklaration vom Pflichtigen selbst berechnet und alsdann ohne Vorbehalt bezahlt worden und den Fällen, in denen – wie vorliegend – die Bezahlung erst aufgrund einer Ergänzungsabrechnung erfolgt ist. Unter Bezugnahme auf seine Rechtsprechung zur Warenumsatzsteuer hat das Bundesgericht festgehalten, "bei einer Selbstveranlagungssteuer habe als nicht rückforderbare Schuld zu gelten, 'was ein Steuerpflichtiger aufgrund einer von ihm eingereichten Selbstdeklaration und allfällig daran von der Eidgenössischen Steuerverwaltung im Kontrollverfahren vorgenommener, von ihm anerkannter Berichtigungen ohne Vorbehalt bezahlt hat'" (Urteil des Bundesgerichts 2A.320 und 326/2002 vom 2. Juni 2003 E. 3.4.2 mit Hinweisen, bestätigt in 2A.121/2004 vom 16. März 2005 E. 5.3 und 2C_184/2007 vom 4. September 2007 E. 3.3; Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-1450/2006 vom 24. Januar 2008 E. 2.2 mit Hinweisen). Damit akzeptiert das Bundesgericht betreffend der Korrektur nicht rechtskräftig festgesetzter Steuern eine ungleiche Behandlung von Steuerverwaltung und Steuerpflichtigen: Währenddem es den Behörden im Rahmen der fünfjährigen Verjährungsfrist unbenommen ist, auf die Ergänzungsabrechnung zurückzukommen, gilt dies für den Steuerpflichtigen nur dann, wenn er die Steuerschuld nicht vorbehaltlos bezahlt hat (Urteil des Bundesgerichts 2A.339/2003 vom 18. Februar 2004 E. 4.2; vgl. auch Othmar Sieber, Wirkung der vorbehaltlosen Zahlung einer Ergänzungsabrechnung; Ungleich lange Spiesse bei der MWST?, in: ST 2004 S. 891 f.). Die Lehre hält demgegenüber fest, die Aussage, die Korrektur eines vorbehaltlos bezahlten und abgerechneten Betrags seitens des Steuerpflichtigen sei nie möglich, führe zu weit; ein Steuerpflichtiger könne im Rahmen der geltenden Praxis Fehler seinerseits innerhalb der fünfjährigen Verjährungsfrist jederzeit korrigieren (Sandra Knopp Pisi, Das Selbstveranlagungsprinzip bei der Mehrwertsteuer – insbesondere die Abrechnung mit oder ohne Vorbehalt, in: Archiv für Schweizerisches Abgaberecht [ASA] 74 S. 393; Xavier Oberson/Annie Rochat Pauchard, La jurisprudence du Tribunal fédéral rendue en 2003 en matière de TVA, in: ASA 74 S. 44). Diese Auffassung nimmt auch die Vernehmlassungsvorlage zur Vereinfachung des Bundesgesetzes über die Mehrwertsteuer auf (vgl.

den erläuternden Bericht des Eidgenössischen Finanzdepartements [EFD] vom Februar 2007, S. 111 f.).

3.2.2 Das bereits mehrfach erwähnte Urteil des Bundesgerichts 2A.320 und 326/2002 vom 2. Juni 2003 betraf eine Konstellation, in welcher der Steuerpflichtige seine Mehrwertsteuern gestützt auf eine zum fraglichen Zeitpunkt bestehende Praxis deklariert und vorbehaltlos abgerechnet hatte, und damit einen vom vorliegenden Sachverhalt unterschiedlichen Fall. Analoges gilt für die erwähnten bestätigenden bundesgerichtlichen Urteile und die bis anhin vom Bundesverwaltungsgericht entschiedenen Fälle. Analysiert man sodann die vom Bundesgericht in seinem Urteil 2A.320 und 326/2002 vom 2. Juni 2003 E. 3.4.2 wiedergegebene Rechtsprechung , so ergibt sich Folgendes:
Das am Anfang stehende Urteil vom 19. Mai 1950 (in: ASA 19 S. 185 ff.) betraf einen Fall, in dem der Steuerpflichtige eine Ergänzungsabrechnung mit seiner Unterschrift anerkannt und die Steuer ohne Vorbehalt bezahlt hatte. Dem Urteil vom 13. Juli 1954 (in: ASA 23 S. 178 ff.) lässt sich überhaupt nichts zur Frage der Wirkungen vorbehaltloser Zahlungen entnehmen. Beim "Urteil" vom 12. Oktober 1954 (in: ASA 23 S. 335 ff.) handelt es sich entgegen der Bezeichnung nicht um ein Urteil des Bundesgerichts, sondern um einen Einspracheentscheid der ESTV. Im Urteil vom 8. Februar 1957 (in: ASA 25 S. 514 ff.) geht es um eine selbstdeklarierte, vorbehaltlos entrichtete Warenumsatzsteuer, ebenso in den Urteilen vom 30. Januar 1976 (in: ASA 45 S. 193 ff.) und 14. September 1984 (in: ASA 55 S. 62 ff.). Mit anderen Worten beschäftigt sich keines der erwähnten Urteile des Bundesgerichts mit der vorliegenden Konstellation, in welcher aufgrund einer Ergänzungsabrechnung ohne schriftliche Anerkennung vorbehaltlos bezahlt worden ist.

3.2.3 Es erscheint unter diesen Umständen als ausgesprochen fraglich, ob die auf den Fall der vorbehaltlosen Zahlung nach im Rahmen der Selbstveranlagung erfolgender Deklaration ausgerichtete bundesgerichtliche Rechtsprechung für die vorliegende Konstellation der Zahlung einer Ergänzungsabrechnung überhaupt angewendet werden kann. Dies gilt vorab deshalb, weil mangels entsprechender Selbstdeklaration schwerlich von deren Bindungswirkung ausgegangen werden kann, so lange nicht – wie im Sachverhalt des Urteils vom 19. Mai 1950 geschehen – eine ausdrückliche schriftliche Anerkennung der Ergänzungsabrechnung erfolgt ist (vgl. auch ZARDIN/RUEPP/PROBST, a.a.O., S. 125). Dazu kommt, dass die vom Bundesgericht in seinen Urteilen

erwähnte Praxis offenbar von der ESTV nicht mit letzter Konsequenz umgesetzt wird, und zwar nicht nur bei Verrechnungssteuer und Stempelabgaben (Urteil des Bundesgerichts 2A.320 und 326/2002 vom 2. Juni 2003 E. 3.4.1), sondern auch im Bereich der Mehrwertsteuer (ALOIS CAMENZIND/NIKLAUS HONAUER/KLAUS A. VALLENDER, Handbuch zum Mehrwertsteuergesetz [MWSTG], 2. Aufl., Bern 2003, Rz. 1623; ZARDIN/RUEPP/PROBST, a.a.O., S. 125). Wie es sich damit verhält, kann indessen ebenso offen gelassen werden wie die Frage, ob die Beschwerdeführerin die Ergänzungsabrechnung unterschriftlich anerkannt oder bei der Bezahlung einen ausdrücklichen Vorbehalt angebracht hat, ist doch die Beschwerde aus den nachfolgenden Gründen ohnehin abzuweisen.

4.

4.1 Die PTT-Betriebe wurden per 1. Januar 1998 in die selbständige öffentlich-rechtliche Anstalt "Die Schweizerische Post" und die spezialgesetzliche Aktiengesellschaft "Swisscom AG" aufgeteilt (Art. 2 Abs. 1 des Bundesgesetzes vom 30. April 1997 über die Organisation der Postunternehmung des Bundes [Postorganisationsgesetz, POG, SR. 783.1] bzw. Art. 2 Abs. 1 des Bundesgesetzes vom 30. April 1997 über die Organisation der Telekommunikationsunternehmung des Bundes [Telekommunikationsunternehmensgesetz, TUG, SR 784.11]). Die "Post" führt ab diesem Datum die Anstaltsteile der PTT-Betriebe weiter, welche Dienstleistungen nach der Postgesetzgebung und der Gesetzgebung über den öffentlichen Verkehr erbringen (Art. 20 Abs. 1 POG), die Swisscom AG diejenigen, welche Fernmelde- und Rundfunkdienste erbringen (Art. 21 Abs. 1 TUG). "Post" und Swisscom AG haben dabei je die Aktiven und Passiven der Anstaltsteile übernommen, welche sie nach Gesetz weiterführen (Art. 22 Abs. 1 POG bzw. Art. 23 Abs. 1 TUG).

4.2 Die ESTV hat im vorliegenden Verfahren bis und mit Erlass des Einspracheentscheids die "Generaldirektion PTT, Sektion Rechnungswesen, Präsidialdepartement, 3030 Bern" als Partei ins Recht gefasst. Zustellungen erfolgten jeweils an die Adresse Viktoriastrasse 21 in 3030 Bern, wo auch die Beschwerdeführerin ihren Sitz hat, und hernach an die Vertreterin der Beschwerdeführerin. Die Korrespondenz wurde von Anbeginn mit der Beschwerdeführerin und dann später mit ihrer Vertreterin geführt. Wie unter diesen Umständen angesichts der gesetzlichen Regelungen über die Übernahme der Aktiven und Passi-

ven der PTT-Betriebe "mit guten Argumenten die Nichtigkeit der Entscheide gefordert werden" könnte, wie dies die Beschwerdeführerin nebenbei geltend macht, ist – nicht zuletzt vor dem Hintergrund der strengen bundesgerichtlichen Rechtsprechung zur Annahme von Nichtigkeit (BGE 129 I 361 E. 2.1) und der Klarheit der (Fehl-)Bezeichnung (vgl. BGE 131 I 57 E. 2.2) – nicht ersichtlich. Die Frage dagegen, welche Rechtsnachfolgerin der PTT-Betriebe in welchem Umfang in eine ursprünglich von diesen geschuldete Mehrwertsteuerschuld eintritt, betrifft die so genannte Zahlungssukzession und ist eine materielle Frage (vgl. Ernst Blumenstein/Peter Locher, System des schweizerischen Steuerrechts, 6. Aufl., Zürich 2002, S. 75), welche selbstredend nur beantwortet werden muss, wenn die ursprüngliche Forderung zu Recht bestanden hat.

5.

5.1 Nach Art. 4 MWSTV unterliegen Lieferungen und Dienstleistungen der Mehrwertsteuer nur, wenn sie gegen Entgelt erbracht werden. Die Entgeltlichkeit erfordert einen Leistungsaustausch zwischen dem steuerpflichtigen Leistungserbringer und dem Empfänger. Die Leistung besteht entweder in einer Lieferung oder Dienstleistung, die Gegenleistung des Empfängers im Entgelt. Zusätzlich ist eine innere wirtschaftliche Verknüpfung zwischen Leistung und Gegenleistung erforderlich. Es muss ein direkter ursächlicher Zusammenhang zwischen Leistung und Gegenleistung bestehen (statt vieler: BGE 126 II 443 E. 6; ASA 75 S. 241 E. 3.3; Urteil des Bundesgerichts 2A.175/2002 vom 23. Dezember 2002 E. 3.2; StR 2001 S. 55 ff. E. 6).

Ob eine Gegenleistung aus mehrwertsteuerlicher Sicht in genügendem Zusammenhang mit der Leistung steht, ist nicht in erster Linie nach zivilrechtlichen, sondern nach wirtschaftlichen, tatsächlichen Kriterien zu beurteilen (Urteil des Bundesgerichts 2A.304/2003 vom 14. November 2003 E. 3.6.1 mit Hinweisen; statt vieler: Entscheid der SRK vom 14. Juni 2005, veröffentlicht in VPB 69.126 E. 2a/ee; ausführlich: Daniel Riedo, Vom Wesen der Mehrwertsteuer als allgemeine Verbrauchsteuer und von den entsprechenden Wirkungen auf das schweizerische Recht, Bern 1999, S. 112). Insbesondere ist für die Annahme eines Leistungsaustauschs das Vorliegen eines Vertragsverhältnisses nicht zwingend erforderlich. Es genügt vielmehr, dass Leistung und Gegenleistung innerlich derart verknüpft sind, dass die Leistung eine Gegenleistung auslöst (BGE 126 II 249 E. 4a; Urteil des

Bundesgerichts 2A.175/2002 vom 23. Dezember 2002 E. 3.2; BVGE 2007/23 E. 4.1). Ausreichend kann folglich auch sein, wenn einer Leistung eine erwartete (Üblichkeit) oder erwartbare Gegenleistung (nach den Umständen ist erwartbar, dass eine Leistung die Gegenleistung auslöst) gegenübersteht, d.h. dass nach den Umständen davon auszugehen ist, die Leistung löse eine Gegenleistung aus (statt vieler: Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-1567/2006 vom 28. Dezember 2007 E. 2.2.2 und A-1432/2006 vom 12. Juli 2007 E. 2.1). Mehrwertsteuerrechtlich relevante Umsätze können des weiteren auch dann gegeben sein, wenn die Lieferung oder Dienstleistung kraft Gesetz oder aufgrund behördlicher Anordnung erfolgen, wie Art. 7 MWSTV ausdrücklich festhält (Urteil des Bundesgerichts 2A.405/2002 vom 30. September 2003 E. 1).

5.2 Ein Leistungsaustausch liegt vor, wenn folgende Tatbestandsmerkmale kumulativ erfüllt sind (vgl. statt vieler: Entscheid der SRK vom 14. April 1999, veröffentlicht in VPB 63.93 E. 3a; hierzu und zum Nachfolgenden auch: Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-1354/2006 vom 24. August 2007 E. 3.1 mit Hinweisen):

a) Es müssen zwei Beteiligte in Gestalt eines Leistenden und eines Leistungsempfangenden vorhanden sein,

b) der erbrachten Leistung muss ein Entgelt als Gegenleistung gegenüberstehen und

c) die Leistung und die Gegenleistung müssen miteinander innerlich wirtschaftlich verknüpft sein.

Bei der Beurteilung des wirtschaftlichen Zusammenhangs zwischen Leistung und Entgelt, also bei der Frage, ob ein Leistungsaustausch vorliegt, ist primär auf die Sicht des Leistungsempfängers abzustellen, was namentlich der Konzeption der Mehrwertsteuer als Verbrauchssteuer entspricht (Entscheid der SRK vom 14. Juni 2005, veröffentlicht in VPB 69.126 E. 2a/dd; Riedo, a.a.O., S. 230 ff.; Camenzind/Honauer/Vallender, a.a.O., Rz. 182; Ivo P. Baumgartner, mwst.com, Kommentar zum Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer, Basel 2000, Rz. 9 ff. zu Art. 33 Abs. 1 und 2; vgl. auch Entscheid der SRK vom 24. August 1997, in: MWST-Journal 3/1997 S. 103 f. E. 4a).

5.3 Aus dem Grundsatz der Allgemeinheit der Besteuerung wie auch aus jenem der Wettbewerbsneutralität bzw. der Steuerneutralität wird

abgeleitet, dass der Begriff des Steuerobjekts weit auszulegen ist und Einschränkungen des Steuerobjekts (wie z.B. die Tatbestände der unechten Steuerbefreiungen nach Art. 14 MWSTV) aufgrund ihrer Systemwidrigkeit restriktiv zu interpretieren sind (BGE 124 II 372 E. 6a, 124 II 193 E. 5e, E. 8a; ASA 69 S. 807 E. 3a und S. 887 E. 4a; Entscheid der SRK vom 29. Juli 2004, veröffentlicht in VPB 69.11 E. 2b/aa mit Hinweisen; vgl. auch Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-1342/2006 vom 3. Mai 2007 E. 2.2 mit Hinweisen). Gleiches gilt ebenfalls bezüglich der Auslegung von Art. 17 Abs. 4 MWSTV, wonach in Ausübung hoheitlicher Gewalt erbrachte Leistungen der Mehrwertsteuer nicht unterliegen (Urteil des Bundesgerichts 2A.388/2001 vom 26. Februar 2002 E. 4.3; Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-1432 vom 12. Juli 2007 E. 2.3; vgl. auch unten E. 7).

6.

6.1 Bei der SUVA handelt es sich um eine öffentlich-rechtliche Anstalt des Bundes mit eigener Rechtspersönlichkeit (Art. 61 Abs. 1 des Bundesgesetzes vom 20. März 1981 über die Unfallversicherung ([UVG, SR 832.20]; vgl. auch Art. 1 des Reglements vom 14. Juni 2002 über die Organisation der Schweizerischen Unfallversicherungsanstalt [SUVA-Reglement 2002, SR 832.207]), welche vorab die obligatorische Unfallversicherung in ihrem Tätigkeitsbereich durchführt (Art. 66 UVG). Zu den bei der SUVA obligatorisch Versicherten gehören auch die Arbeitnehmer der Bundesverwaltung, der Bundesbetriebe und der Bundesanstalten (Art. 66 Abs. 1 Bst. p UVG). Organe der SUVA sind unter anderem die Agenturen (Art. 62 UVG; Art. 2 SUVA-Reglement 2002), denen die Geschäftsführung innerhalb ihres örtlichen und sachlichen Zuständigkeitsbereiches obliegt (Art. 15 SUVA-Reglement 2002). Gemäss Art. 17 Abs. 1 des bis Ende Januar 2003 gültigen Reglements vom 24. März 1983 über die Organisation SUVA (SUVA-Reglement 1983, AS 1983 1925) konnte die Direktion den Regiebetrieben des Bundes vertraglich für ihr Personal Aufgaben aus dem Bereich der Agenturen übertragen. Solches geschah bezüglich der damaligen PTT-Betriebe mit Vertrag vom 8. Dezember 1986.

6.2 Gemäss dem erwähnten Vertrag vom 8. Dezember 1986 führten die PTT-Betriebe, zum Teil auf Stufe Generaldirektion, zum Teil verteilt auf die Kreisdirektionen, verschiedene Arbeiten aus, etwa den Abschluss von Abredeversicherungen und deren Inkasso, die Abrechnungen über Versicherungsleistungen sowie die Aktenaufbewahrung, so-

weit die Unterlagen nicht durch die SUVA benötigt werden. Für diesen Agenturdienst vergütete die SUVA den PTT-Betrieben 7% der Netto- und Abredeprämie. Indem die Beschwerdeführerin absprachegemäss diese Arbeiten für die SUVA verrichtete, erbrachte sie eine Dienstleistung an diese (siehe Art. 6 Abs. 1 MWSTV), wurden doch Arbeiten übernommen, die ohne den entsprechenden Vertrag durch die SUVA hätten ausgeführt werden müssen (und bei dieser Kosten bzw. Aufwände gezeitigt hätten). Dieser eigenständigen Umsatzleistung der Beschwerdeführerin stand ein Entgelt der SUVA gegenüber, nämlich 7% der Netto- und Abredeprämie. Entscheidend ist, dass dieses Entgelt der SUVA als Gegenleistung für eigenständige mehrwertsteuerliche Leistungen aufgewendet wurde, die die SUVA der Beschwerdeführerin übertragen hatte. Der innere wirtschaftliche Zusammenhang zwischen Leistung und Gegenleistung ist mithin gegeben (vgl. zum Ganzen oben E. 5.1), und der mehrwertsteuerliche Leistungsaustausch zwischen der Beschwerdeführerin und der SUVA unterliegt der Steuer (vgl. Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-1440/2006 vom 25. Mai 2007 E. 3.1).

6.3 Was die Beschwerdeführerin dagegen vorbringt, hält nicht stand. Vorab unbehelflich sind die Ausführungen zu den Gründen, weshalb die PTT-Betriebe eine Agentur führen konnten und wer hierfür den Anstoss gegeben hat; massgebend sind für die hier ausschliesslich interessierende Frage nach dem Leistungsaustausch einzig die im fraglichen Zeitpunkt geltenden gesetzlichen Bestimmungen sowie der erwähnte Vertrag vom 8. Dezember 1986. An der Sache vorbei zielen sodann die Ausführungen der Beschwerdeführerin, bei ihrer Tätigkeit handle es sich um eine Leistung an sie selbst und nicht um eine solche im Auftrag der SUVA. Unter mehrwertsteuerlichen Gesichtspunkten bleibt massgebend, dass die Beschwerdeführerin als unabhängige Dritte Aufgaben in der Durchführung der Unfallversicherung übernommen hat, die sonst dem Versicherer oblegen hätten, und hierfür entschädigt wurde. Abgesehen davon, dass sich die Beschwerdeführerin betreffend Vorliegens eines Vertragsverhältnisses selbst widerspricht, indem sie die Existenz eines Auftrags verneint und dann dennoch etwa davon spricht, man habe sich auf eine "vertragsautonome Vorgehensweise geeinigt", und es entspreche "der Vertragsfreiheit der Parteien, zu definieren, wer von den zwei Parteien die Leistungen" erbringe, greift in diesem Zusammenhang die Auffassung, ein Leistungsaustausch könne nur vorliegen, wenn ein Auftragsverhältnis bestehe, ohnehin zu kurz (vgl. oben E. 5.1). Dass die Beschwerdeführerin bei

der Übernahme der Agenturaufgaben auch in ihrem eigenen Interesse gehandelt hat, steht weder einem Leistungsaustausch noch im Übrigen der Qualifikation als Auftragsverhältnis entgegen, sondern entspricht vielmehr einer (betriebswirtschaftlichen) Selbstverständlichkeit. Keine Stütze der von der Beschwerdeführerin vertretenen Auffassung findet sich des weiteren im angeführten Beispiel der Vorerfassung eigener Buchhaltungsbelege, da ein nicht vergleichbarer Sachverhalt herangezogen wird und die Sichtweisen von Leistungserbringer und Leistungsempfänger unzulässig vermischt werden: Währenddem ein Unternehmen in der Tat darüber befinden kann, welche Arbeiten es selbst machen und welche es extern vergeben will, konnten die PTT-Betriebe vorliegend die mit der Führung der Agentur verbundenen Aufgaben nur deshalb übernehmen, weil sie von der SUVA hierzu ermächtigt worden waren; die ursprüngliche Wahlfreiheit der PTT-Betriebe, wie sie im Beispiel mit den Belegen besteht, existierte mithin nicht. Im Gegenzug hätte die SUVA die der "Post" übertragenen Aufgaben selbst machen können und bei fehlendem Vertragspartner auch selber machen müssen. Nichts zu ihren Gunsten abzuleiten vermag die Beschwerdeführerin sodann aus der in Ziffer 432r der Wegleitung 1997 vorgesehenen mehrwertsteuerlichen Behandlung der kraft spezialgesetzlicher Bestimmungen an Arbeitgeber ausgerichteten Rückvergütungen oder Entschädigungen, die ihnen aus der Stellung als Arbeitgeber erwachsen sind, werden doch vorliegend die in Frage stehenden Vergütungen eben gerade nicht aufgrund einer spezialgesetzlichen Bestimmung ausgerichtet, sondern gestützt auf den erwähnten Vertrag vom 8. Dezember 1986. Die Beschwerdeführerin charakterisiert im Übrigen mehrmals selbst zutreffend den vorliegend bestehenden Leistungsaustausch, wenn sie etwa darauf hinweist, ein Versicherer könne (ansonsten von ihm selbst zu erbringende) Arbeiten einem Dritten gegen Entgelt übertragen oder "die von der SUVA gewährte Prämienreduktion [sei] als Konsequenz aus der Übernahme von Administrativarbeiten durch die PTT zu qualifizieren". Wo unter diesen Umständen in den rechtlich massgebenden Fragen ein Unterschied zum von der ESTV herangezogenen Entscheid der SRK vom 27. März 2001 (veröffentlicht in VPB 66.11) bestehen soll, ist für das Bundesverwaltungsgericht nicht ersichtlich. Ohne weiteres unterbleiben kann schliesslich die Befragung des in diesem Kontext angebotenen Zeugen, da es nicht um die Feststellung des Sachverhalts geht (vgl. Art. 12 ff. VwVG), sondern um die ohnehin vom Gericht vorzunehmende rechtliche Beurteilung. Damit braucht von vornherein auch nicht weiter auf die Frage eingegangen zu werden, in welchem Umfang die Einvernahme

von Zeugen in steuerrechtlichen Verfahren vor dem Bundesverwaltungsgericht überhaupt in Betracht kommt (vgl. Art. 2 Abs. 1 VwVG; Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-1567/2006 vom 28. Dezember 2007 E. 5.1).

7.

Nachdem die Beschwerdeführerin in einem Schreiben vom 4. Oktober 2002 bereits einen kurzen Hinweis auf Art. 17 Abs. 4 MWSTV gegeben hatte, diese Frage im Einspracheverfahren aber nicht weiter aufgriff, bringt sie im Beschwerdeverfahren nun erstmals ausführlich vor, bei der "als 'Entschädigung' bezeichneten Prämienreduktion [handle es sich] um ein Entgelt für die Ausübung einer hoheitlichen Tätigkeit der PTT-Agentur". Eventualiter handle es sich ansonsten um eine Leistung zwischen zwei Gemeinwesen. So oder anders entfalle gestützt auf Art. 17 Abs. 4 MWSTV eine Steuerpflicht.

7.1

7.1.1 Gemäss Art. 17 Abs. 4 Satz 1 MWSTV sind Bund, Kantone und Gemeinden, die übrigen Einrichtungen des öffentlichen Rechts und die mit öffentlich-rechtlichen Aufgaben betrauten Personen und Organisationen für Leistungen, die sie in Ausübung hoheitlicher Gewalt erbringen, nicht steuerpflichtig. Die Unterscheidung zwischen gewerblicher und hoheitlicher Tätigkeit ist für die subjektive Steuerpflicht der genannten Gemeinwesen, Einrichtungen, Personen und Organisationen daher von zentraler Bedeutung (Dieter Metzger, Kurzkommentar zum Mehrwertsteuergesetz, Muri/Bern 2000, N 2 zu Art. 23 MWSTG). Nach der Rechtsprechung zeichnet sich hoheitliches Handeln dadurch aus, dass ein Subordinationsverhältnis gegeben ist und eine gegenüber dem Bürger erzwingbare öffentlich-rechtliche Regelung zur Anwendung gelangt. Als in Ausübung hoheitlicher Gewalt erbrachte Leistungen gelten zudem nur solche, die nicht marktfähig sind (BGE 125 II 480 E. 8b; ASA 70 S. 163 E. 6b, 69 S. 882 E. 4b; Entscheid der SRK vom 21. Mai 2002, veröffentlicht in VPB 66.96 E. 4 a/bb und cc). Der Ausdruck "Leistungen ... in Ausübung hoheitlicher Gewalt" darf daher nicht mit der Wahrnehmung öffentlicher Aufgaben gleichgesetzt werden. Das zeigt sich auch im Anhang zur Mehrwertsteuerverordnung 1994 sowie in Art. 23 Abs. 2 MWSTG, welche beide einen nicht abschliessenden Katalog von Tätigkeiten enthalten, die, wenn sie von einem Gemeinwesen oder einer mit öffentlich-rechtlichen Aufgaben betrauten Person erbracht werden, in jedem Fall steuerpflichtig sind.

Der Begriff "Leistungen ... in Ausübung hoheitlicher Gewalt" ist somit auf jeden Fall enger als jener der öffentlich-rechtlichen Aufgaben. Eine juristische Person oder Einrichtung des öffentlichen Rechts ist folglich nicht schon deshalb nach Art. 17 Abs. 4 MWSTV von der Steuer befreit, weil sie mit öffentlich-rechtlichen Aufgaben betraut ist (Urteil des Bundesgerichts 2A.197/2005 vom 28. Dezember 2005 E. 3.1 mit Hinweisen; Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-1439/2006 vom 18. Juni 2007 E. 2.2). Die ESTV verlangt für die Annahme hoheitlichen Handelns, dass die betreffende Person oder Organisation Verfügungsgewalt im Sinn von Art. 5 VwVG besitze, was bedeutet, dass eine oder mehrere Personen verbindlich und erzwingbar zu einem Handeln, Unterlassen oder Dulden verpflichtet werden können (Branchenbroschüre Nr. 16, Ziff. 2; zum Ganzen: Entscheide der SRK vom 27. Oktober 2004, veröffentlicht in VPB 69.39 E. 3d/aa und vom 23. März 2005, veröffentlicht in VPB 69.108 E. 3). In Ausübung hoheitlicher Gewalt erbrachte Leistungen sind zusammenfassend solche, welche nicht marktfähig sind, nicht durch Dritte angeboten werden können und die von einer öffentlichen Einrichtung oder von einer mit öffentlich-rechtlichen Aufgaben betrauten Person erbracht werden, welche öffentliches Recht anwendet und den Bürgern gegenüber über Zwangsmittel verfügt (BGE 125 II 480 E. 8; Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-1979/2007 vom 2. November 2007 E. 2.3).

7.1.2 Die Ausführungen der Beschwerdeführerin, wonach das von der SUVA den PTT-Betrieben für die Führung der Agentur bezahlte Entgelt ein solches für die Ausübung einer hoheitlichen Tätigkeit sei, zielen an der massgeblichen Frage vorbei. Art. 17 Abs. 4 Satz 1 MWSTV erklärt einzig das Entgelt für die in Ausübung hoheitlicher Gewalt erbrachten Leistungen als nicht steuerpflichtig. Nicht steuerpflichtig sind damit die von der SUVA oder ihren Agenturen gegenüber ihren Versicherten vorgenommenen Leistungen. Die Übertragung der Agentur von der SUVA an die PTT-Betriebe dagegen, und ausschliesslich um das hierfür entrichtete Entgelt geht es vorliegend, erfolgte nicht in Ausübung hoheitlicher Gewalt, sondern basiert auf dem bereits mehrfach erwähnten Vertrag vom 8. Dezember 1986.

7.2

7.2.1 Gemeinwesen, ihre Dienststellen sowie Zweckverbände von Gemeinwesen sind von der Mehrwertsteuerpflicht ausgenommen, soweit sie ausschliesslich Leistungen untereinander erbringen (Art. 17 Abs. 4

Satz 2 MWSTV). Eine allgemeingültige Definition des Begriffs "Gemeinwesen" existiert dabei nicht (BVGE 2007/24 E. 3.2.1). Die Beschwerdeführerin hält unter Verweis auf Literaturstellen (u.a. CAMENZIND/HONAUER/VALLENDER, a.a.O., Rz. 1071) dafür, öffentlich-rechtliche Anstalten mit eigener Rechtspersönlichkeit gälten mehrwertsteuerrechtlich als übrige Einrichtungen des öffentlichen Rechts und fielen dergestalt als Gemeinwesen in den Anwendungsbereich von Art. 17 Abs. 4 MWSTV. Die ESTV dagegen wendet ein, bereits aus der Auslegung von Art. 17 Abs. 4 MWSTV und der dort in den Sätzen 1 und 2 verwendeten unterschiedlichen Terminologie lasse sich entnehmen, dass weder die PTT-Betriebe noch die SUVA als Gemeinwesen im Sinne von Art. 17 Abs. 4 Satz 2 MWSTV gelten könnten. Das Bundesgericht seinerseits hat diese Frage bezüglich Letzterer in einem Urteil vom 28. Dezember 2005 (2A.197/2005 E. 7.2) ausdrücklich offen gelassen, und das Bundesverwaltungsgericht schliesslich hat zwar festgehalten, die Begriffe der übrigen Einrichtungen des öffentlichen Rechts und der Gemeinwesen seien nicht deckungsgleich (BVGE 2007/24 E. 3), sich aber – wie auch die damalige SRK – zur Gemeinweseneigenschaft der hier Verfahrensbeteiligten auch noch nie geäussert. Die Frage, ob es sich bei den Verfahrensbeteiligten um Gemeinwesen im Sinne von Art. 17 Abs. 4 Satz 2 MWSTV handle, kann aus nachfolgenden Gründen auch im vorliegenden Fall unbeantwortet gelassen werden.

7.2.2 Ist das Gemeinwesen bzw. die Dienststelle noch für übrige Dritte tätig, so ist die subjektive Steuerpflicht nur dann gegeben, wenn die beiden nachfolgenden Voraussetzungen erfüllt sind:

a) der steuerbare Gesamtumsatz (Umsatz aus sämtlichen Leistungen an andere Dienststellen innerhalb des gleichen Gemeinwesens, Umsatz aus Leistungen an andere Gemeinwesen und Umsatz aus Leistungen an übrige Dritte) überschreitet die massgebenden Umsatzgrenzen (Art. 17 Abs. 1 und Art. 19 Abs. 1 lit. a MWSTV);

b) die Umsätze aus steuerbaren Leistungen an übrige Dritte übersteigen Fr. 25'000.-- im Jahr.

Diese Verwaltungspraxis wurde mit dem Erlass des Mehrwertsteuergesetzes in Art. 23 Abs. 1 MWSTG kodifiziert (METZGER, a.a.O., S. 85 Rz. 1).

Zu versteuern sind (nur) die Umsätze aus steuerbaren Leistungen an Dritte sowie die Umsätze aus gleichartigen Leistungen, die an andere

Dienststellen des eigenen Gemeinwesens oder an andere Gemeinwesen erbracht werden. Der Begriff der Gleichartigkeit wird dabei weit gefasst (Branchenbroschüre Gemeinwesen, ESTV, Dezember 1994, Ziff. 4). Das Bundesgericht bestätigte implizit mit Urteil vom 28. Dezember 2005 (2A.197/2005 E. 7.1) die Rechtmässigkeit dieser Verwaltungspraxis (BVGE 2007/24 E. 2.2).

7.2.3 Den Akten kann entnommen werden, dass die PTT-Betriebe Tätigkeiten, wie sie für die SUVA erbracht worden sind, auch für weitere Dritte erbracht haben. So wurde etwa gegen Provision das Inkasso der Entschädigungen für Urheberrechte und verwandte Schutzrechte übernommen. Damit ist vor dem Hintergrund des massgebenden weiten Begriffs der Gleichartigkeit eine solche gegeben und erweisen sich – da die masslichen Fragen wie das Erreichen der Grenze von Fr. 25'000.-- angesichts des notorischen Umfangs dieser Entschädigungen zu Recht unbestritten geblieben sind – auch die der SUVA gegenüber erbrachten Dienstleistungen als steuerbar. Ohnehin zu kurz greift die Eingrenzung der Beschwerdeführerin darauf, nur gegenüber der SUVA seien "administrative Dienstleistungen im Zusammenhang mit der Abwicklung der obligatorischen Unfallversicherung" erbracht worden. Dies ist angesichts des Zwangscharakters der Unfallversicherung bei der SUVA für die Angestellten der damaligen PTT-Betriebe zwar folgerichtig, im Lichte des erwähnten Gleichartigkeitsbegriffs aber irrelevant.

7.2.4 Selbst wenn also die PTT-Betriebe und die SUVA als Gemeinwesen qualifiziert werden könnten, was vorliegend wie dargelegt offen gelassen werden kann, unterlägen die von den PTT-Betrieben der SUVA erbrachten Leistungen der Mehrwertsteuer. Damit gelangt das Bundesverwaltungsgericht zum selben Ergebnis wie die Vorinstanz, wenn auch nicht mit der identischen Begründung. Da das Bundesverwaltungsgericht allerdings zur Rechtsanwendung von Amtes wegen verpflichtet ist und zudem die von der Beschwerdeführerin erstmals in ihrer Beschwerde ausführlich aufgeworfenen rechtlichen Fragen abgehandelt hat, hat es sich nicht auf Rechtsnormen gestützt, mit deren Anwendung die Parteien nicht rechnen mussten; eine vorgängige Anhörung der Beschwerdeführerin zur vorliegenden Begründung kann damit unterbleiben (vgl. oben E. 2).

8.

Mit ihrem Eventualantrag macht die Beschwerdeführerin sinngemäss

geltend, die Nachbelastung resultiere aus einem Betriebsteil ihrer Rechtsvorgängerin, den teilweise sie, teilweise die Swisscom AG übernommen habe. Ihr könne deshalb nur ein anteilsmässiger Betrag auferlegt werden. Eine Belastung mit dem gesamten Betrag – in solidarischer Haftung mit der Swisscom AG – werde durch Art. 23 Abs. 2 MWSTV nicht gedeckt.

8.1 Wer eine Unternehmung mit Aktiven und Passiven übernimmt, tritt in die steuerlichen Rechte und Pflichten der übernommenen Unternehmung ein (Art. 23 Abs. 2 MWSTV). Die Steuernachfolge gemäss dieser Vorschrift setzt voraus, dass ein gesamtes Unternehmen mit allen Aktiven und Passiven übernommen wird. Erforderlich ist, dass das bisherige Unternehmen wegfällt. Dann tritt der Steuernachfolger in alle Rechte und Pflichten des früheren Steuersubjekts ein (ASA 75 S. 171 E. 2.2; Urteil des Bundesgerichts 2A.66/1999 vom 22. März 1999 E. 2; Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-1413/2006 vom 16. November 2007 E. 2.3 mit weiteren Hinweisen; vgl. auch Thomas Meister, Haftungstatbestände im Schweizerischen Steuerrecht – ein Überblick, in: Michael Beusch/ISIS [Hrsg.], Steuerrecht 2008 – Best of zsis), Zürich 2008, S. 76).

8.2 Die Beschwerdeführerin schliesst aus dem gegenüber Art. 23 Abs. 1 MWSTV unterschiedlichen Wortlaut von Art. 23 Abs. 2 MWSTV, "von einer uneingeschränkten Solidarhaftung der Post und der Swisscom AG für Mehrwertsteuerschulden der übertragenden PTT" könne nicht ausgegangen werden. Demgegenüber hält die ESTV dafür, Sinn und Zweck der Steuernachfolge bedingten eine Solidarhaftung. Abgesehen davon wäre das (näher beschriebene) Verhalten der Beschwerdeführerin und die erst im Beschwerdeverfahren erfolgende Bestreitung der Solidarhaftung als Verstoss gegen Treu und Glauben zu qualifizieren.

8.3 Bei der vorliegenden Umstrukturierung der PTT-Betriebe handelt es sich rechtlich um eine übertragende Umwandlung (Botschaft vom 10. Juni 1996 zu einem Postorganisationsgesetz und zu einem Telekommunikationsunternehmensgesetz, BBl 1996 III 1328 und 1343), wirtschaftlich betrachtet dagegen um eine – für öffentlich-rechtliche Institute nicht vorgesehene – Aufspaltung (vgl. Art. 29 Bst. a und Art. 99 des Bundesgesetzes vom 3. Oktober 2003 über Fusion, Spaltung, Umwandlung und Vermögensübertragung [Fusionsgesetz, FusG, SR 221.301]; vgl. Rolf H. Weber/Judith Bischof, Umstrukturierung und

Privatisierung von Instituten des öffentlichen Rechts, Zürich 2002, S. 76 f.; ROLAND VON BÜREN, Die Rechtsformumwandlung als Voraussetzung einer Privatisierung, in: Wolfgang Wiegand [Hrsg.], Rechtliche Probleme der Privatisierung, Bern 1998, S. 22 ff.). Die Übertragung der Aktiven und Verbindlichkeiten des bisherigen Rechtsträgers werden auf dessen Mitglieder aufgeteilt, welche – bei Auflösung des bisherigen Rechtsträgers – die bisherigen unternehmerischen Aktivitäten in rechtlich getrennten Einheiten weiterführen (vgl. anstelle vieler: MARKUS REICH, Unternehmensumstrukturierungen im Steuerrecht, Basel etc. 1996, S. 301; vgl. oben E. 4.1). Gemäss der in einer solchen Konstellation eintretenden Steuernachfolge gehen auch die bestehenden Steuerschulden auf die beiden aufnehmenden "Gesellschaften" über. Mehrere Steuersukzessoren haften dabei nach der herrschenden Lehre solidarisch, da die Steuersukzession ihrem Wesen nach nicht teilbar ist (BLUMENSTEIN/LOCHER, a.a.O., S. 75; vgl. auch THOMAS MÜLLER, Die solidarische Mithaftung im Bundessteuerrecht, Bern 1999, S. 71). Diese Auffassung erweist sich auch für den vorliegenden Fall als zutreffend.

8.4

8.4.1 Umstrukturierungsrecht ist weitgehend Gläubigerschutzrecht (vgl. PETER FORSTMOSER/ARTHUR MEIER-HAYOZ/PETER NOBEL, Schweizerisches Aktienrecht, Bern 1996, § 57 N. 192). Geschützt werden sollen dabei allerdings ausschliesslich die Gläubiger der übertragenden Gesellschaft, müssen sich diese doch als Folge der Fusion einen Schuldnerwechsel gefallen lassen (Urteil des Bundesverwaltunsgerichts A-1726/2006 vom 28. Januar 2008 E. 4.2). Aus diesem Grund sieht etwa Art. 38 Abs. 3 FusG vor, die bei einer Aufspaltung nicht zuordenbaren Verbindlichkeiten führten ungeachtet ihres Entstehungsgrundes zu einer solidarischen Haftung der aufnehmenden "Gesellschaften" (vgl. URS ZENHÄUSERN, in: Baker/Mc Kenzie [Hrsg.], Fusionsgesetz, Bern 2003, N. 8 zu Art. 38 FusG), und zwar selbst dann, wenn diese im Zeitpunkt des Spaltungsbeschlusses noch nicht bekannt waren (Botschaft vom 13. Juni 2000 zum Bundesgesetz über Fusion, Spaltung, Umwandlung und Vermögensübertragung, BBl 2000 4439). Eine bloss anteilsmässige Haftung der aufnehmenden "Gesellschaften" käme höchstens dann in Frage, wenn sich diese im Zeitpunkt der Aufspaltung über die Zuordnung der vorliegend in Frage stehenden Verbindlichkeiten auf eine der aufnehmenden "Gesellschaften" geeinigt hätten (vgl. Ziff. 3.2.5 des Merkblattes der ESTV Nr. 11 "Übertragung

mit Meldeverfahren" vom Juli 2004; vgl. ROLF WATTER/CORRADO RAMPINI, in: Rolf Watter/Nedim Peter Vogt/Rudolf Tschäni/Daniel Daeniker [Hrsg.], Basler Kommentar zum Schweizerischen Privatrecht, Fusionsgesetz, Basel etc. 2007, N. 22 zu Art. 38 FusG).

8.4.2 Die Regelungen des Fusionsgesetzes sind auf den vorliegenden Fall zwar weder aus zeitlichen noch aus sachlichen Gründen unmittelbar anwendbar (vgl. aber immerhin Art. 100 FusG). Sie vermögen allerdings trotzdem durchaus Hinweise auf die bereits vor ihrem Inkrafttreten am 1. Juli 2004 geltende und gelebte Praxis zu geben (vgl. Botschaft zum Bundesgesetz über Fusion, Spaltung, Umwandlung und Vermögensübertragung, BBl 2000 4341 ff.). Ziel der Umwandlung der PTT-Betriebe in zwei selbständige Unternehmungen war deren Markt- und Konkurrenzfähigkeit. Aus diesem Grund wurden die Unternehmungen vom Verwaltungsorganisationsgesetz und weitestgehend vom Finanzhaushaltsgesetz ausgenommen (Botschaft zu einem Postorganisationsgesetz und zu einem Telekommunikationsunternehmensgesetz, BBl 1996 III 1307, 1314). Konsequenterweise ist denn auch eine Steuerpflicht beider Unternehmungen vorgesehen (Art. 13 POG [für die Wettbewerbsdienste]; Art. 15 TUG). Es ist unter diesen Umständen nicht ersichtlich, weshalb die "Post" und die Swisscom AG bezüglich der Haftung für eine seinerzeit aus einer gewerblichen Verrichtung entstandene Mehrwertsteuerschuld anders behandelt werden sollten als Subjekte des Privatrechts (vgl. PETER FORSTMOSER, Wer "A" sagt muss auch "B" sagen – Gedanken zur Privatisierungsdebatte, in: Schweizerische Juristenzeitung [SJZ] 98 [2002] S. 193 ff.). Damit bleibt es auch bei dieser Betrachtung bei einer solidarischen Haftung, da nicht davon ausgegangen werden kann, es bestehe bereits im Zeitpunkt der Aufspaltung eine Einigung über die Zuordnung der vorliegend in Frage stehenden Verbindlichkeiten auf eine der aufnehmenden "Gesellschaften". Eine solche ist nämlich weder behauptet noch aus den Akten ersichtlich, datieren doch die in diesem Zusammenhang von der Beschwerdeführerin eingereichten Unterlagen vom 7. Januar 2002 (Schreiben der "Post" an die ESTV) oder sind gar undatiert ("Aufteilung der Mehrwertsteuerforderung") und werden von der Beschwerdeführerin selbst als "Entwurf" bezeichnet. Daran ändert angesichts der massgebenden zeitlichen Verhältnisse auch die seinerzeit – deutlich vor der Zustellung der Ergänzungsabrechnung – durch den Bundesrat erfolgte Festlegung der Eröffnungsbilanzen der beiden neuen "Gesellschaften" (vgl. BBl 1996 III 1328 und 1343) nichts (vgl. zur ohnehin bestehenden Problematik bei der Eröffnungsbilanz privatisierter Unter-

nehmen MADELEINE SIMONEK, Massgeblichkeit und Privatisierung, in: IFF Forum für Steuerrecht 2002, S. 3 ff.). Da unter diesen Umständen auch weitere Untersuchungshandlungen des Bundesverwaltungsgerichts zu keinem anderen Ergebnis zu führen vermöchten, kann die Befragung des in diesem Kontext angebotenen Zeugen unterbleiben (vgl. MOSER, a.a.O., Rz. 3.68 sowie oben E. 6.3) und ist auf die Details der von der Beschwerdeführerin skizzierten anteilmässigen Aufteilung zwischen "Post" und Swisscom AG nicht weiter einzugehen.

8.5 Damit ist die ESTV zu Recht von einer solidarischen Haftung beider aufnehmenden "Gesellschaften" ausgegangen. Auf den von ihr erhobenen Vorwurf, die Beschwerdeführerin habe sich treuwidrig verhalten, ist damit nicht weiter einzugehen.

9.
Die Beschwerde ist demnach vollumfänglich abzuweisen. Bei diesem Ausgang des Verfahrens hat die Beschwerdeführerin nach Art. 63 Abs. 1 VwVG die Verfahrenskosten zu tragen. Sie werden nach Art. 4 des Reglements vom 11. Dezember 2006 über die Kosten und Entschädigungen vor dem Bundesverwaltungsgericht (VGKE, SR 173.320.2) auf Fr. 8'000.-- festgesetzt und mit dem geleisteten Kostenvorschuss in gleicher Höhe verrechnet. Der Beschwerdeführerin als unterliegender Partei steht keine Parteientschädigung zu (Art. 64 Abs. 1 VwVG bzw. Art. 7 Abs. 1 VGKE e contrario).

Demnach erkennt das Bundesverwaltungsgericht:

1.
Die Beschwerde wird abgewiesen.

2.
Die Verfahrenskosten im Betrage von Fr. 8'000.-- werden der Beschwerdeführerin auferlegt und mit dem von ihr geleisteten Kostenvorschuss von Fr. 8'000.-- verrechnet.

3.
Eine Parteientschädigung wird nicht zugesprochen.

4.
Dieses Urteil geht an:

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

Der vorsitzende Richter: Der Gerichtsschreiber:

Michael Beusch Keita Mutombo

Rechtsmittelbelehrung:

Gegen diesen Entscheid kann innert 30 Tagen nach Eröffnung beim Bundesgericht, 1000 Lausanne 14, Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten geführt werden (Art. 82 ff., 90 ff. und 100 des Bundesgerichtsgesetzes vom 17. Juni 2005 [BGG, SR 173.110]). Die Rechtsschrift ist in einer Amtssprache abzufassen und hat die Begehren, deren Begründung mit Angabe der Beweismittel und die Unterschrift zu enthalten. Der angefochtene Entscheid und die Beweismittel sind, soweit sie der Beschwerdeführer in Händen hat, beizulegen (vgl. Art. 42 BGG).

Versand: