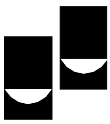
Bundesverwaltungsgericht
Tribunal administratif fédéral
Tribunale amministrativo federale
Tribunal administrativ federal



Abteilung I
A-1367/2006
{T 0/2}

Urteil vom 2. Juni 2008

Besetzung

Richter Thomas Stadelmann (Kammerpräsident),
Richter Pascal Mollard, Richter Michael Beusch,
Gerichtsschreiber Jürg Steiger.

Parteien

A._____,
Beschwerdeführer,

gegen

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

Gegenstand

Mehrwertsteuer (1. Quartal 1995 bis 3. Quartal 1999);
Nachweis Dienstleistungsexport;
echte Klientengelder/anvertraute Gelder

Sachverhalt:

A.
A._____, Rechtsanwalt, ist seit dem 1. Januar 1995 im Register der Mehrwertsteuerpflichtigen bei der Eidgenössischen Steuerverwaltung (ESTV) eingetragen.

B.
Vom 26. bis 28. Oktober 1999 sowie am 13. und 14. Dezember 1999 führte die ESTV beim Steuerpflichtigen eine Kontrolle über die Steuerperioden 1. Quartal 1995 bis 3. Quartal 1999 durch. Gestützt darauf forderte sie von ihm mit Ergänzungsabrechnung (EA) Nr. 270'414 vom 14. Dezember 1999 Fr. 135'695.-- Mehrwertsteuer zuzüglich Verzugszins zu 5% seit dem 28. Februar 1998 nach. Die Nachforderung resultierte aus Umsatzdifferenzen zwischen der Buchhaltung und der Deklaration, Weiterverrechnung von Kosten ohne Ablieferung der MWST, Steuersatzdifferenzen (u.a. aufgrund ungenügend nachgewiesenen Dienstleistungsexporten), unversteuerten Verrechnungsgeschäften, ungenügend nachgewiesenen Durchlaufposten/Klientengelder, zuviel vorgenommenen Vorsteuerabzügen sowie unversteuertem Privatanteil bei einem Fahrzeug. Mit Schreiben vom 4. Januar 2000 bestritt der Steuerpflichtige diese Nachforderung und verlangte einen anfechtbaren Entscheid.

C.
Am 26. April 2001 erliess die ESTV einen Entscheid im Sinn von Art. 63 Abs. 1 Bst. c des Bundesgesetzes vom 2. September 1999 über die Mehrwertsteuer (MWSTG, SR 641.20), in dem sie ihre Nachforderung gemäss EA Nr. 270'414 in der Höhe von Fr. 135'695.-- zuzüglich Verzugszins bestätigte und dem Steuerpflichtigen Verfahrenskosten von Fr. 260.-- auferlegte. Gegen diesen Entscheid erhob der Steuerpflichtige am 23. Mai 2001 Einsprache. Er bestritt darin insbesondere die Aufrechnung der Dienstleistungsexporte und der Durchlaufposten/Klientengelder. Zur Begründung reichte er verschiedene Beweismittel ein.

D.
Mit Schreiben vom 20. Januar 2004 und 3. Februar 2004 verlangte die ESTV zur Abklärung des Sachverhalts beim Einsprecher weitere Unterlagen ein. Dieser Aufforderung kam er am 24. März 2004 nach.

E.
In ihrem Einspracheentscheid vom 9. Juni 2004 erkannte die ESTV, dass der Entscheid vom 26. April 2001 im Betrag von Fr. 13'891.25 in Rechtskraft erwachsen sei. Im Weiteren hiess sie die Einsprache im Umfange von Fr. 111'969.-- gut, im Übrigen aber (im Betrag von Fr. 9'834.75) ab. Der Einsprecher schulde ihr somit für das 1. Quartal 1995 bis 3. Quartal 1999 neben dem bereits in Rechtskraft erwachsenen Betrag von Fr. 13'891.25 noch Fr. 9'834.75 Mehrwertsteuer zuzüglich Verzugszins seit dem 28. Februar 1998. Im Übrigen hob die ESTV die Verfahrenskosten von Fr. 260.-- ihres Entscheids vom 26. April 2001 auf. Zur Begründung legte die ESTV insbesondere dar, der Einsprecher habe bei seiner an die B._____, Nigeria, fakturierten Leistung (Rechnung vom 7. Juli 1995) den Nachweis des Dienstleistungsexportes nicht erbracht. Hinsichtlich der Durchlaufposten/Klientengelder hielt sie fest, von den Kostenvorschüssen seien die von oder für Kunden anvertrauten Gelder zu unterscheiden. Dabei handle es sich um Gelder, die den Kunden gehörten, auf dem Kundenkonto des Anwalts nur "durchliefen" und mit dem eigentlichen Erfüllen des Auftrags nicht zu tun hätten. Der Kostenvorschuss sei Teil des steuerbaren Entgelts, was für die anvertrauten Gelder nicht zutreffe, sofern der Anwalt sie getrennt von seinen eigenen Mitteln auf ein Konto "Kundengelder" oder ein auf den Namen des Klienten lautendes Konto überweise und separat verbuche. Das "Durchlaufen" der anvertrauten Gelder müsse vom Steuerpflichtigen nachgewiesen werden. Den diesbezüglichen Nachweis habe der Beschwerdeführer jedoch nicht in allen Fällen erbracht.

F.
Mit Eingabe vom 7. Juli 2004 führte A._____ (Beschwerdeführer) gegen den Einspracheentscheid vom 9. Juni 2004 Beschwerde an die Eidgenössische Steuerrekurskommission (SRK) mit dem Antrag, "die zu Unrecht nachbelastete MWST im Gesamtbetrag von Fr. 8'896.80 gutzuschreiben". Zur Begründung brachte der Beschwerdeführer insbesondere vor, dass bei der Leistung an die B._____, Nigeria, sehr wohl ein Dienstleistungsexport vorliege. Er habe diese Firma anwaltlich beraten, über seine Tätigkeit sei ein "time sheet" erstellt worden, das bei den Akten liege. Darüber hinausgehende Auskünfte könnten von ihm als Anwalt nicht verlangt werden, da er sonst seine Verpflichtung zur Verschwiegenheit verletzen müsste. Er habe jedoch noch eine Bestätigung des damaligen Finanzchefs der B._____ eingeholt, die belege, dass es sich bei den von ihm in Rechnung

gestellten Tätigkeiten um nicht der Mehrwertsteuer unterliegende Beratung handle. Im Weiteren habe er bei verschiedenen aufgerechneten Zahlungseingängen die Ein- und Ausgänge ausreichend nachgewiesen. Er habe die betreffenden Zahlungen insbesondere für die Liberierung von Aktienkapital (Gründung der Firmen C._____AG und D._____AG) oder zur Einzahlung auf ein anderes Konto erhalten. Sie stellten deshalb kein Honorar dar. Im Übrigen handle es sich bei zwei Einzahlungen von E._____ über je Fr. 10'000.-- um die Rückzahlung eines Darlehens bzw. eines von ihm vorfinanzierten Kostenvorschusses für einen anderen Anwalt.

G.
In ihrer Vernehmlassung vom 14. September 2004 stellte die ESTV die folgenden Anträge: "(1) Es sei festzustellen, dass die Ziffern 1 und 3 über den Betrag von Fr. 938.90 (vgl. Erwägung 4.1 des Einspracheentscheides der ESTV vom 9. Juni 2004) mangels Anfechtung in Rechtskraft erwachsen seien. (2) Die Verwaltungsbeschwerde vom 7. Juli 2004 sei im Umfang von Fr. 1'220.70 teilweise gutzuheissen, im Übrigen aber unter Kostenfolge zu Lasten des Beschwerdeführers abzuweisen." Zur Begründung legte die ESTV im Wesentlichen dar, aufgrund der neu eingereichten Bestätigungen von E._____ könne ausnahmsweise und ohne Präjudiz davon ausgegangen werden, dass es sich bei den zwei Zahlungen von je Fr. 10'000.-- nicht um steuerbares Entgelt handle. Im Übrigen hielt die ESTV jedoch an ihren bisherigen Ausführungen fest.

H.
Am 31. Januar 2007 teilte das Bundesverwaltungsgericht den Parteien mit, es habe das vorliegende Verfahren zuständigkeitshalber übernommen.

I.
Am 15. Februar 2007 forderte das Bundesverwaltungsgericht die ESTV und den Beschwerdeführer auf, über allfällige Auswirkungen im Zusammenhang mit Art. 45a der Verordnung vom 29. März 2000 zum Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer (MWSTGV; SR 641.201) und der entsprechenden Praxismitteilung der ESTV vom 27. Oktober 2006 auf das vorliegende Verfahren Stellung zu nehmen.

Die ESTV kam dieser Aufforderung in ihrem Schreiben vom 6. März 2007 nach. Sie führte darin aus, Art. 45a MWSTGV sei im

vorliegenden Verfahren unbeachtlich. Die ESTV habe schon im Rahmen des bisherigen Verfahrens geprüft, ob unter Berücksichtigung der gesamten Unterlagen bei der Leistung an die B._____ die Steuerbefreiung gewährt werden könne. Dies sei jedoch nicht der Fall, da der Beschwerdeführer den geforderten Nachweis nicht erbracht habe. Das Entsprechende gelte auch bei den behaupteten Durchlaufposten. Auch hier habe sie bereits im bisherigen Steuerjustizverfahren sämtliche Unterlagen gewürdigt.

J.
Nachdem das Bundesverwaltungsgericht dem Beschwerdeführer am 25. Juni 2007 die amtlichen Akten hatte zukommen lassen, nahm dieser am 26. Juli 2007 zum Schreiben der ESTV vom 6. März 2007 Stellung. Er führte darin aus, es treffe nicht zu, dass er den fraglichen Dienstleistungsexport nicht nachgewiesen habe. Aus dem Arbeitsrapport ("time sheet"), auf dem die Rechnung beruhe, seien die Leistungen ersichtlich. Sämtliche darin enthaltenen Eintragungen würden sich auf Leistungen an die in Nigeria an der Börse kotierte B._____ beziehen. Im Weiteren legte der Beschwerdeführer erneut dar, dass es sich bei den noch im Streit liegenden Durchlaufposten um Zahlungen gehandelt habe, die er zur Einzahlung des Gründungskapitals oder zur Überweisung auf ein anderes Konto erhalten habe.

Auf die Eingaben der Parteien wird – soweit entscheidwesentlich – im Rahmen der nachfolgenden Erwägungen eingegangen.

Das Bundesverwaltungsgericht zieht in Erwägung:

1.

1.1 Gemäss Art. 31 des Bundesgesetzes vom 17. Juni 2005 über das Bundesverwaltungsgericht (Verwaltungsgerichtsgesetz, VGG, SR 173.32) beurteilt das Bundesverwaltungsgericht Beschwerden gegen Verfügungen nach Art. 5 des Bundesgesetzes vom 20. Dezember 1968 über das Verwaltungsverfahren (VwVG, SR 172.021), sofern keine Ausnahme nach Art. 32 VGG gegeben ist. Eine solche liegt nicht vor und die 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 Ende 2006 bei der SRK hängigen

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

1.2

1.2.1 Die ESTV stellt in ihrer Vernehmlassung vom 14. September 2004 den Antrag, es sei festzustellen, dass die Ziffern 1 und 3 ihres Einspracheentscheides über den Betrag von Fr. 938.90 mangels Anfechtung in Rechtskraft erwachsen seien.

1.2.2 Unter Anfechtungs- oder Beschwerdeobjekt als Verfahrensvoraussetzung ist der Gegenstand des Anfechtungsverfahrens, d. h. der angefochtene Akt der Verwaltung zu verstehen. Die Verfügung ist Anfechtungsobjekt im Verwaltungsgerichtsverfahren (vgl. René Rhinow/Heinrich Koller/Christina Kiss, Öffentliches Prozessrecht und Justizverwaltungsrecht des Bundes, Basel 1996, S. 186 Rz. 963 ff., S. 279 Rz. 1462 ff.). In der nachträglichen Verwaltungsrechtspflege ist Streitgegenstand das Rechtsverhältnis, das Gegenstand der angefochtenen Verfügung bildet, soweit es im Streit liegt. Nicht die Verfügung selbst ist also Streitgegenstand (sie bildet das Anfechtungsobjekt), sondern das in der Verfügung geregelte oder zu regelnde, im Beschwerdeverfahren noch streitige Rechtsverhältnis. Anfechtungsgegenstand und Streitobjekt 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 48 E. 3c; Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-7801/2007 vom 5. März 2008 E. 1.4.3, A-1391/2006 vom 16. Januar 2008 E. 1.4.2, A-1393/2006 vom 10. Dezember 2007 E. 2.2.2; Rhinow/Koller/Kiss, a.a.O., S. 173 Rz. 899 ff.).

1.2.3 Die Rechtsmittelinstanz darf daher im Rahmen des Rechtsmittelverfahrens die Verfügung nur insoweit überprüfen, als sie angefochten ist (BGE 131 II 200 E. 3.2; Alfred Kölz/Isabelle Häner, Verwaltungsverfahren und Verwaltungsrechtspflege des Bundes, 2. Aufl., Zürich 1998, Rz. 403 ff.; André Moser, in André Moser/Peter Uebersax, Prozessieren vor eidgenössischen Rekurskommissionen, Basel und Frankfurt am Main 1998, Rz. 2.13 mit weiteren Hinweisen). Nicht in die funktionale Zuständigkeit des Bundesverwaltungsgerichts fällt infolgedessen die Prüfung desjenigen Teils des Einsprache-

entscheides, der unangefochten bleibt. Ebensowenig darf es mit Bezug auf diesen Teil feststellen, er sei in Rechtskraft erwachsen (Entscheid der SRK vom 10. Juni 1998, veröffentlicht in Verwaltungspraxis der Bundesbehörden [VPB] 63.25 E. 1b). Auf den entsprechenden Antrag der ESTV ist daher nicht einzutreten.

1.3 Das Bundesverwaltungsgericht kann den angefochtenen Einspracheentscheid grundsätzlich in vollem Umfange überprüfen. Die Beschwerdeführerin kann neben der Verletzung von Bundesrecht (Art. 49 Bst. a VwVG) und der unrichtigen oder unvollständigen Feststellung des rechtserheblichen Sachverhaltes (Art. 49 Bst. b VwVG) auch die Rüge der Unangemessenheit erheben (Art. 49 Bst. c VwVG; MOSER, a.a.O., Rz. 2.59; ULRICH HÄFELIN/GEORG MÜLLER/FELIX UHLMANN, Allgemeines Verwaltungsrecht, 5. Aufl., Zürich 2006, Rz. 1758 ff.).

1.4 Nach Art. 2 Abs. 1 VwVG findet unter anderem Art. 12 VwVG im Steuerverfahren keine Anwendung; der Zeugenbeweis nach Art. 12 Bst. c VwVG ist deshalb grundsätzlich ausgeschlossen, soweit nicht die allgemeinen Verfahrensgarantien betreffend das rechtliche Gehör nach Art. 29 Abs. 2 der Bundesverfassung der Schweizerischen Eidgenossenschaft vom 18. April 1999 (BV, SR 101) zur Anwendung gelangen (Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-1386/2006 vom 3. April 2007 E. 1.3.2). Falls eine antizipierte Beweiswürdigung ergibt, dass die angebotenen Beweise unerheblich sind oder sich der Sachverhalt auch sonst genügend ermitteln lässt, darf das Bundesverwaltungsgericht auf angebotene Beweismittel – so auch Auskünfte von Zeugen – verzichten (vgl. bezüglich der SRK: Urteil des Bundesgerichts 2A.110/2000 vom 26. Januar 2001 E. 3b und c; MOSER, a.a.O., Rz. 3.68 ff.). So liegt es beispielsweise im pflichtgemässen Ermessen der Beschwerdeinstanz darüber zu befinden, mit welchen Mitteln der Sachverhalt abzuklären ist und insbesondere, ob im Einzelfall eine Zeugeneinvernahme neue Tatsachen beweisen könnte. Dies speziell dann, wenn die Fakten bereits aus den Akten genügend ersichtlich sind und eine Zeugenbefragung keine von den Akten abweichenden Entscheidungsgrundlagen ergeben würde (Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-1516/2006 vom 5. Dezember 2007 E. 2.7, A-1386/2006 vom 3. April 2007 E. 1.3.2; Entscheide der SRK vom 27. Juli 2004, veröffentlicht in VPB 69.7 E. 4b, vom 6. April 2000, veröffentlicht in VPB 64.111 E. 5b; MOSER, a.a.O., Rz. 3.66 ff.).

1.5 Am 1. Januar 2001 sind das MWSTG und die MWSTGV in Kraft getreten. Der zu beurteilende Sachverhalt hat sich indessen in den Jahren 1995 bis 1999 zugetragen. Auf die vorliegende Beschwerde ist damit grundsätzlich noch bisheriges Recht, d.h. die Verordnung vom 22. Juni 1994 über die Mehrwertsteuer (MWSTV, AS 1994 1464-1500), anwendbar (Art. 93 und 94 MWSTG).

2.

2.1 Der Mehrwertsteuer unterliegen u.a. die im Inland gegen Entgelt erbrachten Lieferungen von Gegenständen und Dienstleistungen (Art. 4 Bst. a und b MWSTV). Als Dienstleistung gilt jede Leistung, die keine Lieferung eines Gegenstandes ist (Art. 6 Abs. 1 MWSTV). Damit ein steuerbarer Umsatz überhaupt vorliegt, ist ein Austausch von Leistungen notwendig. Der Leistung steht eine Gegenleistung (Entgelt) gegenüber. Die Entgeltlichkeit stellt ein unabdingbares Tatbestandsmerkmal einer mehrwertsteuerlichen Leistung dar (Ausnahme: Eigenverbrauch [Art. 4 Bst. c MWSTV]). Besteht kein Austauschverhältnis in diesem Sinn zwischen Leistungserbringer und -empfänger, ist die Aktivität mehrwertsteuerlich irrelevant und fällt nicht in den Geltungsbereich der MWSTV (Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-1593/2006 vom 25. Januar 2008 E. 2.2, A-1567/2006 vom 28. Dezember 2007 E. 2.2.1, A-1431/2006 vom 25. Mai 2007 E. 2.1; Entscheid der SRK vom 18. November 2002, veröffentlicht in VPB 67.49 E. 2a/cc).

2.2 Die Annahme eines solchen Leistungsaustausches setzt voraus, dass zwischen Leistung und Gegenleistung eine innere wirtschaftliche Verknüpfung gegeben ist (BGE 126 II 443 E. 6a, mit Hinweisen; IVO P. BAUMGARTNER, in mwst.com, Kommentar zum Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer, Basel/Genf/München 2000, ad Art. 33 Abs. 1 und 2 Rz. 6 und 8). Die Beantwortung der Frage nach der inneren Verknüpfung erfolgt nicht in erster Linie nach zivilrechtlichen, sondern nach wirtschaftlichen, tatsächlichen Kriterien. Insbesondere ist für die Annahme eines Leistungsaustauschs das Vorliegen eines Vertragsverhältnisses nicht zwingend erforderlich (BGE 126 II 249 E. 4a). Es genügt vielmehr, dass Leistung und Gegenleistung innerlich derart verknüpft sind, dass die Leistung eine Gegenleistung auslöst. 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 (Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-1593/2006 vom 25. Januar 2008 E. 2.2, A-1567/2006 vom 28. Dezember 2007 E. 2.2.2, A-1431/2006 vom 25. Mai 2007 E. 2.2, A-1343/2006 vom 12. April 2007 E. 2.2).

2.3

2.3.1 Auch eine Vorauszahlung untersteht der Mehrwertsteuer und bildet Bestandteil der Bemessungsgrundlage, wenn es sich um ein Entgelt für eine steuerbare Leistung handelt, mithin die üblichen Voraussetzungen für das Bestehen eines Leistungsaustauschs, namentlich die innere wirtschaftliche Verknüpfung zwischen der Vorauszahlung und der mehrwertsteuerlichen Leistung, gegeben sind (siehe BGE 126 II 249 E. 4; Entscheide der SRK vom 26. April 2006, veröffentlicht in VPB 70.77 E. 2c, vom 13. Mai 2004, veröffentlicht in VPB 68.129 E. 2 und 3 mit Hinweis).

2.3.2 Das Bundesgericht hielt in seinem Urteil vom 8. Juni 2000 fest, dass die einem Anwalt geleisteten Kostenvorschüsse Gegenleistungen im Sinne von Art. 26. Abs. 2 MWSTV darstellen und ab deren Vereinnahmung als Vorauszahlungen der Mehrwertsteuer unterliegen (Art. 34 Bst. a Ziff. 2 MWSTV). Nicht entscheidend sei die buchhalterische Behandlung, sondern die Tatsache, dass der Anwalt nach Eingang des Vorschusses darüber verfügen könne und der Kunde zu einem Gläubiger werde, wenn der Anwalt die erbrachte Zahlung nicht vollumfänglich für seine Leistungen verwende. Sobald der Anwalt über die Kostenvorschüsse verfügen könne, unterlägen diese deshalb der Besteuerung (BGE 126 II 249 E. 4c). Wenn der Verwendungszweck des Kostenvorschusses im Zeitpunkt der Einnahme noch nicht bestimmt sei und er sowohl zur Deckung des Honorars als auch zur Bezahlung von Gerichtskosten (vgl. Art. 26 Abs. 6 Bst. a MWSTV) verwendet werden könne, sei innerhalb der laufenden Steuerperiode eine Aufteilung von steuerbaren und nicht steuerbaren Leistungen vorzunehmen. Falls der Verwendungszweck erst in einer der folgenden Steuerperioden feststehe, habe der Steuerpflichtige die Korrekturmöglichkeit gemäss Art. 35 Abs. 2 und 3 MWSTV (BGE 126 II 249 E. 4d/aa).

Im Weiteren bestätigte das Bundesgericht die Praxis der ESTV als verhältnismässig, wonach Anzahlungen von Kunden oder Dritten an

einen Anwalt nur dann als sog. "echte Klientengelder" und nicht als Vorauszahlungen gelten können, wenn sie bei einer inländischen Bank oder Sparkasse auf ein (separates) Konto des Kunden einbezahlt worden sind und dieser den Anspruch auf Rückerstattung der Verrechnungssteuer hat oder hätte, falls er im Inland über Wohnsitz oder Sitz verfügte (Branchenbroschüre Rechtsanwälte und Notare, Oktober 1994, Ziff. 8.1). Auch wenn diese Praxisanforderung als restriktiv erscheine, garantiere sie eine sachgerechte Unterscheidung von steuerbaren Vorauszahlungen und solchen Geldern über die der Anwalt nicht in eigenem Namen verfügen könne (BGE 126 II 249 E. 4d/bb). Gelder, die Klienten dem Anwalt anvertrauen, z.B. für einen Liegenschaftserwerb oder zur Liberierung von Aktienkapital, sind damit nach der vom Bundesgericht bestätigten Praxis der ESTV nur dann nicht als Vorauszahlungen steuerbar, wenn sie auf ein separates Bankkonto des Klienten, d.h. getrennt von den eigenen Mitteln des Anwalts, überwiesen werden. Es handelt sich in diesem Fall um Gelder, die den Klienten gehören, auf dem Kundenkonto des Anwalts nur "durchlaufen" und mit dem eigentlichen Erfüllen des Auftrags nichts zu tun haben (sog. "echte Klientengelder" bzw. "anvertraute Gelder"; vgl. auch Branchenbroschüre Rechtsanwälte und Notare vom September 2000 zum MWSTG, Ziff. 6.1).

3.

3.1 In Verwirklichung des im grenzüberschreitenden Waren- und Dienstleistungsverkehrs geltenden Bestimmungslandprinzips (vgl. dazu statt vieler: Urteil des Bundesgerichts 2A.546/2003 vom 14. März 2005 E. 2.1) legt Art. 15 Abs. 2 Bst. l MWSTV fest, dass andere [als die in Art. 15 Abs. 2 MWSTV vorgängig aufgezählten] steuerbare Dienstleistungen, die an Empfänger mit Geschäfts- oder Wohnsitz im Ausland erbracht werden, sofern sie dort zur Nutzung oder Auswertung verwendet werden, echt von der Steuer befreit sind.

3.2 Für die Steuerbefreiung sind somit zwei Voraussetzungen kumulativ zu erfüllen. Erstens muss der Empfänger seinen Geschäfts- oder Wohnsitz im Ausland haben und zweitens muss die Leistung im Ausland genutzt oder ausgewertet werden (BGE 133 II 153 E. 4.1, Urteile des Bundesgerichts 2A.534/2004 vom 18. Februar 2005 E. 4.1, 2A.507/2002 vom 31. März 2004 E. 3.3, 2A.193/2001 vom 27. Februar 2002 E. 4; Entscheid der SRK vom 10. Oktober 2006 [CRC 2005-074] E. 3a/cc). Der ausländische Geschäfts- oder Wohnsitz des

Leistungsempfängers ist dabei als gewichtiges Indiz für den Verbrauch der Dienstleistung im Ausland zu werten (Entscheid der SRK vom 29. Mai 2000, veröffentlicht in VPB 64.112 E. 3e; zum Ganzen Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-1416/2006 vom 27. September 2007 E. 2.3.2). Nach der Verwaltungspraxis erfolgt die Nutzung oder Auswertung bei Dienstleistungen im Bereich der anwaltlichen Beratung am Ort, an dem der Empfänger seinen Geschäfts- oder Wohnsitz hat (Merkblatt Nr. 13 der ESTV über die Steuerbefreiung von bestimmten ins Ausland erbrachten oder aus dem Ausland bezogenen Dienstleistungen vom 31. Januar 1997, Seite 4).

4.

4.1 Die Beweiswürdigung endet mit dem richterlichen Entscheid darüber, ob eine rechtserhebliche Tatsache als erwiesen zu gelten hat oder nicht. Der Beweis ist geleistet, wenn der Richter bzw. die Richterin gestützt auf die freie Beweiswürdigung zur Überzeugung gelangt ist, dass sich der rechtserhebliche Sachumstand verwirklicht hat. Gelangt der Richter bzw. die Richterin aufgrund der Beweiswürdigung nicht zur Überzeugung, die feststellungsbedürftige Tatsache habe sich verwirklicht, so fragt es sich, ob zum Nachteil der Steuerbehörde oder des Steuerpflichtigen zu entscheiden sei, wer also die Folgen der Beweislosigkeit zu tragen hat. Nach der objektiven Beweislastregel ist bei Beweislosigkeit zu Ungunsten desjenigen zu urteilen, der die Beweislast trägt (Fritz Gygi, Bundesverwaltungsrechtspflege, Bern 1983, S. 279 f.; Martin Zweifel, Die Sachverhaltsermittlung im Steuerveranlagungsverfahren, Zürich 1989, S. 109 f.). Die Steuerbehörde trägt die Beweislast für Tatsachen, welche die Steuerpflicht als solche begründen oder die Steuerforderung erhöhen, das heisst für die steuerbegründenden und -mehrenden Tatsachen. Demgegenüber ist der Steuerpflichtige für die steueraufhebenden und -mindernden Tatsachen beweisbelastet, das heisst für solche Tatsachen, welche Steuerbefreiung oder Steuerbegünstigung bewirken (Urteil des Bundesgerichts vom 14. Juli 2005, veröffentlicht in Archiv für Schweizerisches Abgaberecht [ASA] 75 S. 495 ff. E. 5.4; Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-1410/2006 vom 17. März 2008 E. 2.2, A-1373/2006 vom 16. November 2007 E. 2.1 mit Hinweisen; Ernst Blumenstein/Peter Locher, System des schweizerischen Steuerrechts, 6. Aufl., Zürich 2002, S. 454; Zweifel, a.a.O., S. 110).

4.2 Macht ein Steuerpflichtiger geltend, seine erbrachte Dienstleistung sei gemäss Art. 15 Abs. 2 Bst. l MWSTV von der Steuer befreit, hat er folglich die Beweislast für diese steuerbefreiende Tatsache zu tragen. Art. 16 Abs. 1 Satz 2 MWSTV konkretisiert diese allgemeine Regel, indem er festhält, dass der Anspruch auf Steuerbefreiung bei ins Ausland erbrachten Dienstleistungen buch- und belegmässig nachgewiesen werden muss. Das Eidgenössische Finanzdepartement bestimmt dabei, wie die steuerpflichtige Person den Nachweis zu führen hat (Art. 16 Abs. 2 MWSTV). 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.

4.2.1 Die ESTV hat entsprechende Weisungen erlassen und die Anforderungen an den Nachweis betreffend Art. 16 Abs. 1 Satz 2 MWSTV in der Wegleitung 1997 für Mehrwertsteuerpflichtige (Rz. 567) festgelegt. Danach werden verlangt: Fakturakopien, Zahlungsbelege und schriftliche Vollmachten (Treuhänder, 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. Darüber hinaus kann die ESTV zusätzliche Belege wie z.B. eine amtliche Bescheinigung des ausländischen Ansässigkeitsstaates verlangen, wenn Zweifel daran bestehen, ob der Leistungsempfänger tatsächlich einen ausländischen Geschäfts- oder Wohnsitz hat und ob die Leistung wirklich zur Nutzung oder Auswertung im Ausland bestimmt ist (Wegleitung 1997 Rz. 568).

4.2.2 Das Bundesgericht hat sich verschiedentlich mit dem Nachweis gemäss Art. 16 Abs. 1 Satz 2 MWSTV befasst. Es bestätigte dabei mehrfach die aufgezeigte Verwaltungspraxis der ESTV (E. 4.2.1), insbesondere, dass der Steuerpflichtige die Art der Dienstleistung detailliert (schriftlich) nachzuweisen hat (Urteile des Bundesgerichts 2A.478/2005 vom 8. Mai 2006 E. 4.4, 2A.546/2003 vom 14. März 2005 E. 2.2, 2A.534/2004 vom 18. Februar 2005 E. 4.2, 2A.507/2002 vom 31. März 2004 E. 3.4; BGE 133 II 153 E. 5.2). Im Weiteren hielt das

Bundesgericht fest, dass nachträglich erstellte Dokumente für den Nachweis untauglich seien (Urteile des Bundesgerichts 2C_614/2007 vom 17. März 2008 E. 3.4, 2C_470/2007 vom 19. Februar 2008 E. 3.4; BGE 133 II 153 E. 7.2). Denn das Erfordernis des genügenden Nachweises sei offensichtlich nicht erfüllt, wenn zu einem beliebigen späteren Zeitpunkt, je nach Bedarf, noch ein Dokument beigebracht werden könne, das unter Umständen zuvor gar nicht bestanden habe (Urteil des Bundesgerichts 2A.546/2003 vom 14. März 2005 E. 2.6; vgl. dazu auch Entscheide der SRK vom 10. Oktober 2006 [CRC 2005-074] E. 4c und vom 12. September 2002 [CRC 2001-183] E. 5a; vgl. zum Ganzen: Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-1416/2006 vom 27. September 2007 E. 3.4).

4.2.3 Im Weiteren erkannte das Bundesgericht in seinem Urteil vom 20. April 2001, dass Träger eines gesetzlich geschützten Berufsgeheimnisses im eigenen Steuerveranlagungsverfahren wie alle übrigen Steuerpflichtigen zur Mitwirkung verpflichtet seien und sich demzufolge der Auskunfts- und Nachweispflicht nicht unter Hinweis auf das Berufsgeheimnis entziehen könnten. Allerdings müsse die steuerliche Auskunfts- und Offenlegungspflicht im Lichte des Verhältnismässigkeitsgrundsatzes gehandhabt werden. Danach seien nur diejenigen Tatsachen aus dem beruflichen Geheimbereich zu offenbaren, die geeignet und erforderlich seien, um die Steuerpflicht und die Steuerbemessung zu beurteilen (Urteil des Bundesgerichts 2A.247/2000 vom 20. April 2001 E. 2c). Um für eine anwaltliche Dienstleistung an einen Empfänger mit Geschäfts- oder Wohnsitz im Ausland die Steuerbefreiung zu erlangen, sei zunächst erforderlich, dass der Anwalt den ausländischen Geschäfts- oder Wohnsitz des Klienten offen lege und hiefür die nötigen Beweise erbringe. Es sei jedoch unverhältnismässig, für den buch- und belegmässigen Nachweis eines Dienstleistungsexports in allen Fällen vollständige Angaben über Namen und Adresse der ausländischen Anwaltskunden zu verlangen (Urteil des Bundesgerichts vom 20. April 2001, a.a.O., E. 2e). Der Ausfuhrnachweis könne in der Regel durch belegte Angaben über den ausländischen Wohn- und Geschäftssitz eines durch die Initialen des Namens und der Strasse identifizierten Kunden als erbracht gelten (Urteil des Bundesgerichts vom 20. April 2001, a.a.O., E. 2h; Entscheid der SRK vom 12. April 2000, veröffentlicht in VPB 65.106 E. 4c; vgl. dazu auch Regelung in Art. 57 Abs. 2 MWSTG).

5.

5.1 Allein aufgrund von Formmängeln soll nach neuem Verordnungsrecht keine Steuernachforderung erhoben werden, wenn erkennbar ist oder die steuerpflichtige Person nachweist, dass durch die Nichteinhaltung einer Formvorschrift des Gesetzes oder dieser Verordnung für die Erstellung von Belegen für den Bund kein Steuerausfall entstanden ist (Art. 45a MWSTGV, AS 2006 2353, in Kraft seit 1. Juli 2006). Art. 45a MWSTGV wurde durch das Bundesverwaltungsgericht in konkreten Anwendungsakten als rechtmässig bestätigt. Ebenso schützte das Gericht die Praxis der ESTV, wonach diese Bestimmung auch rückwirkend sowohl für den zeitlichen Anwendungsbereich des MWSTG als auch der MWSTV Anwendung findet (Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-1365/2006 vom 19. März 2007 E. 2.3; BVGE 2007/25 E. 4.2). Allerdings betrifft Art. 45a MWSTGV einzig Formmängel. Formvorschriften in Gesetz, Verordnungen und Verwaltungspraxis sollen nicht überspitzt formalistisch, sondern pragmatisch angewendet werden. Es soll vermieden werden, dass das Nichteinhalten von Formvorschriften zu Steuernachbelastungen führt. Materielles Recht oder materiellrechtliche Mängel bleiben von Art. 45a MWSTGV indes unberührt (Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-1547/2006 vom 30. Januar 2008 E. 2.2.3, A-1438/2006 vom 11. Juni 2006 E. 3.3. und 4.2 mit Hinweisen).

5.2 Die ESTV legte in ihrer Praxismitteilung vom 27. Oktober 2006 zum neuen Verordnungsrecht betreffend den Nachweis des Dienstleistungsexports dar, dass bis anhin die Steuerbefreiung zum Vornherein nicht anerkannt worden sei, wenn in einer Rechnung die Leistung nicht präzise genug bezeichnet wurde. Inskünftig sei die Steuerbefreiung auch bei unpräziser Bezeichnung der Leistung in der Rechnung möglich, wenn aufgrund der gesamten Umstände (bspw. Korrespondenz, Verträge, Aufträge, Abrechnungen, Vollmachten usw.) glaubhaft gemacht werden könne, dass es sich bei der ins Ausland fakturierten Leistung um eine Dienstleistung nach Art. 14 Abs. 3 MWSTG handle (Praxismitteilung der ESTV vom 27. Oktober 2006, Ziff. 2.3.1).

5.3 Das Bundesgericht befasste sich in BGE 133 II 153, d.h. nach Inkrafttreten von Art. 45a MWSTGV, mit dem Nachweis des Dienstleistungsexports. 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 Steuerpflichtige die Beweislast für die Steuerbefreiung trage (BGE 133 II 153 E. 7.2 und 7.4). Die Ausführungen in der Praxismitteilung der ESTV vom 27. Oktober 2006, wonach inskünftig die Steuerbefreiung auch bei unpräziser Bezeichnung der Leistung in der Rechnung möglich sei, wenn aufgrund der gesamten Umstände "glaubhaft" gemacht werden könne, dass es sich bei der ins Ausland fakturierten Leistung um eine Dienstleistung nach Art. 14 Abs. 3 MWSTG handelt, gehen im Lichte dieser Rechtsprechung somit zu weit. Die blosse "Glaubhaftmachung" der Art der Leistung ist nicht ausreichend, denn Art. 20 Abs. 1 Satz 3 MWSTG bzw. Art. 16 Abs. 1 Satz 2 MWSTV unter der Herrschaft der MWSTV verlangt diesbezüglich den klaren "Nachweis" (Urteil des Bundesgerichts 2C_614/2007 vom 17. März 2008 E. 3.4). Der Steuerpflichtige ist somit vom entsprechenden Beweis nicht entbunden (BGE 133 II 153 E. 7.4). Art. 45a MWSTGV vermag Art. 16 Abs. 1 Satz 2 MWSTV als materiellrechtliche Bestimmung nicht zu tangieren. Der Steuerpflichtige hat beim Dienstleistungsexport die Steuerbefreiung buch- und belegmässig nachzuweisen. Dies heisst insbesondere, dass er die Natur der Leistung und den Sitz des Leistungsempfängers zu belegen hat (Urteil des Bundesgerichts 2C_614/2007 vom 17. März 2008 E 4.1). Bei der Prüfung, ob der belegmässige Nachweis erbracht worden ist, sind jedoch sämtliche vorhandenen Belege, insbesondere Korrespondenz, Verträge, Aufträge, Abrechnungen, Vollmachten etc., zu würdigen (Praxismitteilung der ESTV vom 27. Oktober 2006 Ziff. 2.3.1; BGE 133 II 153 E. 7.4; Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-1416/2006 vom 27. September 2007 E. 4.4, A-1344/2006 vom 11. September 2007 E. 3.3.4).

6.

Im vorliegenden Fall ist zunächst strittig, ob der Beschwerdeführer den Anspruch auf Steuerbefreiung bei seiner Leistung an die Firma B._____ buch- und belegmässig im Sinn von Art. 16 Abs. 1 Satz 2 MWSTV nachgewiesen hat (E. 6.1). Im Weiteren liegt im Streit, ob die Zahlungen an den Beschwerdeführer von Fr. 50'000.-- am 11. Mai 1995 (E. 6.2), von Fr. 20'000.-- am 1. April 1996 und von Fr. 5'000.-- am 10. April 1996 (E. 6.3) sowie von $ 6'000.-- am 12. Februar 1997 (E. 6.4) steuerbare Entgelte bilden oder ob es sich dabei um "echte Klientengelder" bzw. von Kunden anvertraute Gelder handelt, die der Beschwerdeführer zur Weiterleitung erhielt und die damit blosse Durchlaufposten darstellen. Im Weiteren ist die Steuernachbelastung

hinsichtlich zweier Zahlungen von E._____ an den Beschwerdeführer zu prüfen (E 6.6).

6.1

6.1.1 Der Beschwerdeführer macht geltend, dass er für die Firma B._____ in Nigeria anwaltlich tätig gewesen sei, was insbesondere aus dem eingereichten "time sheet" hervorgehe. Die B._____ sei eine an der Börse von Lagos kotierte Baufirma. Darüber hinausgehende Auskünfte könnten von ihm als Anwalt aufgrund des Anwaltsgeheimnisses nicht verlangt werden. Der damalige Finanzchef der B._____, F._____, habe zudem schriftliche bestätigt, dass es sich bei den in Rechnung gestellten Tätigkeiten um eine nicht der Mehrwertsteuer unterliegende Beratung für einen ausländischen Klienten gehandelt habe. F._____ sei im Übrigen bereit, als Zeuge auszusagen.

6.1.2 Als Beweismittel reichte der Beschwerdeführer zunächst Auszüge aus Zeitungsartikel ("Business Concord") ein, aus denen hervorgeht, dass die B._____ an der Börse in Nigaria kotiert ist. Im Weiteren reichte er einen Überblick über die Bilanz- und Erfolgsrechnungen der B._____ von 1993 bis 1997 ein. Diese Unterlagen belegen, dass es sich vorliegend um eine aktive Gesellschaft in Nigeria handelt, d.h. die Empfängerin der Leistung demnach Sitz im Ausland hat. Für eine Steuerbefreiung nach Art. 15 Abs. 2 Bst. l MWSTV hat der Beschwerdeführer folglich noch nachzuweisen, dass seine Leistungen auch dort zur Nutzung oder Auswertung verwendet wurden. Dafür hat er die Art der erbrachten Leistung detailliert zu belegen (Art. 16 Abs. 1 Satz 2 MWSTV; E. 5.3).

6.1.3 Für den Nachweis der Art der erbrachten Dienstleistung reichte der Beschwerdeführer die Rechnung vom 7. Juli 1995 und eine Auflistung seiner Tätigkeiten (Arbeitszeitrapport bzw. "time-sheet") für die B._____ vom 3. April bis 23. Juni 1995 mit Angabe der jeweils in Rechnung gestellten Zeit ein. Zunächst ist festzuhalten, dass aus der Rechnung vom 7. Juli 1995 die Art der Tätigkeit nicht ersichtlich ist. Sie enthält bloss folgende Angaben: "Our Services from April 1th until June 31th 1995, Expenses, Travel expenses (meetings in Lagos and London flights and hotel), Secretary, Phone, Fax, Copies". Aber ebenfalls aus dem Arbeitszeitrapport geht die Art der erbrachten Leistung nicht genügend klar hervor, führt dieser doch nur Stichwörter zu einzelnen Positionen auf wie "Reise Lagos, Besprechung",

"Besprechung Rückreise", "Brief", "Brief i.S. GV B._____", "Brief i.S. Dividende B._____", "Vertrag B._____, Aktien", "Brief i.S. Eintragung Aktionärsverzeichnis", "Brief i.S. Aktienregister", "Flug London". Diese punktuellen Angaben – ohne dass sie in einen grösseren Kontext gesetzt werden – vermögen die Art der erbrachten Dienstleistung nicht genau zu bestimmen. Der Beschwerdeführer hat deshalb den verlangten Nachweis gemäss Art. 16 Abs. 1 Satz 2 MWSTV nicht erbracht.

6.1.4 Die nachträglich eingereichte Bestätigung von F._____, verfasst auf der Rechnung vom 7. Juli 1995, datiert am 4. Juli 2004, mit folgendem Inhalt: "Bestätigung: Obige Dienstleistungen wurden in Nigeria erbracht = Dienstleistungsexport", vermag an diesem Ergebnis nichts zu ändern. Denn sie ist für den vorliegend erforderlichen Nachweis ohne Beweiswert. Zum einen handelt es sich um ein nachträglich erstelltes Dokument (vgl. E. 4.2.2) und andererseits sagt die Bestätigung selber nichts über die Natur der Leistung aus, sondern stellt lediglich eine Behauptung hinsichtlich der Rechtsfolge auf. Im Übrigen kann im Sinn einer antizipierten Beweiswürdigung auch auf eine Befragung von F._____ verzichtet werden (E. 1.4), da der Nachweis gemäss Art. 16 Abs. 1 MWSTV buch- und belegmässig geführt werden muss, Zeugenaussagen somit von Vornherein ausscheiden.

6.1.5 Nicht stichhaltig ist zudem der Einwand des Beschwerdeführers, aufgrund des Anwaltsgeheimnisses müssten die von ihm gemachten Angaben ausreichen, darüber hinausgehende Auskünfte könnten nicht verlangt werden. Er verkennt, dass er sich seiner Nachweispflicht gemäss Art. 16 Abs. 1 Satz 2 MWSTV nicht unter Hinweis auf das Berufsgeheimnis entziehen kann. Durch die Möglichkeit des Abdeckens des Namens und der Strasse des Klienten bis auf die Initialen (E. 4.2.3) kann das Anwaltsgeheimnis in der Regel auch bei detaillierter Umschreibung der erbrachten Leistung gewahrt bleiben. Aus dem Umstand, dass der Beschwerdeführer vorliegend den Namen des Klienten offenbarte, kann er jedoch nicht im Umkehrschluss das Recht für sich ableiten, auch ohne detaillierten Nachweis der Art der erbrachten Tätigkeit Anspruch auf Steuerbefreiung zu haben. Überhaupt erstreckt sich das Anwaltsgeheimnis einzig auf die berufsspezifisch anwaltliche Tätigkeit, die im Zusammenhang mit der Rechtsvertretung steht. Überwiegt dagegen das geschäftliche Element der Tätigkeit des Anwalts derart, dass sie nicht mehr als anwaltlich

betrachtet werden kann (so etwa die Tätigkeit als Verwaltungsrat einer Gesellschaft oder die Tätigkeit, die sich in der blossen Vermögensverwaltung oder Vermögensanlage erschöpft), so erstreckt sich das Berufsgeheimnis darauf nicht mehr umfassend (Urteil des Bundesgerichts 2A.247/2000 vom 20. April 2001 E. 2f; BGE 120 Ib 112 E. 4 mit Hinweisen). Der Beschwerdeführer kann sich demnach gar nicht erfolgreich auf das Anwaltsgeheimnis berufen, ohne dass er die Art der erbrachten Leistung offenlegt. In diesem Punkt ist die Beschwerde somit abzuweisen.

6.2

6.2.1 Der Beschwerdeführer macht geltend, dass er die vorliegend strittige Zahlung von Fr. 50'000.--, die am 11. Mai 1995 auf sein Geschäftskonto Nr. 963.812.01 eingegangen sei, zur Liberierung des Aktienkapitals der C._____AG erhalten habe. Er habe deshalb am 19. Mai 1995 den betreffenden Betrag auch in diesem Sinn weitergeleitet. Die Zahlung von Fr. 50'000.-- stelle somit nicht steuerbares Entgelt, sondern einen blossen Durchlaufposten dar.

6.2.2 Der Beschwerdeführer reichte als Beweismittel den Handelsregisterauszug der C._____AG ein, woraus hervorgeht, dass diese Gesellschaft mit Sitz in Vaduz am 19. Mai 1995 gegründet wurde. Im Weiteren reichte er eine Gutschriftsanzeige der UBS über eine Einzahlung am 11. Mai 1995 von Fr. 50'000.-- auf sein Geschäftskonto Nr. 963.812.01 ein. Der Auftraggeber ist daraus jedoch nicht ersichtlich (blosser Vermerk: "by order of a client"). Zudem legte er eine Kopie des Mandatsvertrages zwischen ihm und der D.L., St. Vincent,/F.F., Vaduz (Firmennamen bis auf die Initialen abgedeckt), betreffend die Gründung der C._____AG ins Recht. Im Weiteren belegte er anhand einer Belastungsanzeige der UBS eine Überweisung am 19. Mai 1995 über Fr. 50'000.-- von seinem Geschäftskonto zugunsten der C._____AG, Vaduz, mit dem Vermerk "Zahlungsgrund Aktienkapital". Schliesslich legte er noch seine Honorarrechnung an die C._____AG (für die Zeit vom 1. Juni 1995 bis 31. August 1995) vom 31. August 1995 über Fr. 47'453.85 mit dem entsprechenden Arbeitszeitrapport ins Recht.

6.2.3 Es kann somit festgehalten werden, dass die Einzahlung von Fr. 50'000.-- unbestrittenermassen nicht auf ein (separates) Bankkonto des Kunden erfolgte. Bereits aus diesem Grund ist gemäss der vom Bundesgericht bestätigten Praxis der ESTV von einem im Zeitpunkt

der Vereinnahmung zu versteuernden Kostenvorschuss auszugehen (E. 2.3.2). Im Übrigen stellte die ESTV zu Recht fest, dass der Beschwerdeführer nicht belegen konnte, von wem die Einzahlung stammt. Die Frage, ob die Zahlung von Fr. 50'000.-- dem Beschwerdeführer zur Liberierung des Aktienkapitals der C._____AG überwiesen wurde oder ob es sich um Anwaltshonorar handelt, bleibt deshalb offen. Der Beschwerdeführer konnte somit den Nachweis für die im Ergebnis steuermindernde Tatsache (E. 4.1), dass es sich bei der vorliegenden Zahlung nicht um Entgelt handelt, nicht erbringen.

6.3

6.3.1 Der Beschwerdeführer bringt vor, dass neben der Zahlung von G._____ vom 4. April 1996 über Fr. 25'000.-- auch die Zahlungen der H._____AG vom 1. April 1996 über Fr. 20'000.-- und der I._____AG vom 10. April 1996 über Fr. 5'000.-- ihm für die Liberierung des Aktienkapitals der D._____AG von insgesamt Fr. 50'000.-- überwiesen worden seien. Es handle sich deshalb auch bei diesen zwei letztgenannten Einzahlungen nicht um steuerbares Honorar. Für die Gründung der betreffenden Gesellschaft habe er im Übrigen eine Honorarrechnung in der Höhe von Fr. 1'500.-- gestellt. Auf diesem Betrag habe er ordnungsgemäss die MWST abgeliefert.

6.3.2 Als Beweismittel reichte der Beschwerdeführer die entsprechenden Gutschriftsanzeigen der UBS ein, die die Einzahlungen der H._____AG und der I._____AG auf sein Geschäftskonto Nr. 963.812.01 belegen. Im Weiteren zeigte der Beschwerdeführer anhand der Belastungsanzeige der UBS die Überweisung am 16. April 1996 über Fr. 50'000.-- von seinem Geschäftskonto auf ein Konto bei der Verwaltungs- und Privat-Bank AG (VPB) in Vaduz auf. Als Zahlungsgrund wurde vermerkt: "D._____AG in Gründung: Kapitalnachweis an Büro (...), Vaduz". Zudem reichte er den Handelsregisterauszug der D._____AG mit Sitz in Vaduz ein, der belegt, dass diese Gesellschaft am 18. April 1996 gegründet wurde. Im Übrigen reichte er seine Honorarnote vom 3. Mai 1996 an die Int (Rest abgedeckt) in Vaduz über Fr. 16'731.90 ein. Schliesslich legte der Beschwerdeführer mit seiner Beschwerdeeingabe noch ein Schreiben, datiert vom 6. März 1996, ins Recht, worin er die Gesellschafter der D._____AG bittet, ihre Anteile am Aktienkapital von insgesamt Fr. 100'000.-- (50% J._____Ltd, 25% G._____, 20% H._____AG und 5% I._____AG) auf sein Treuhandkonto bei der UBS,

Nr. 963.812.01, zu Gunsten der genanten Firma in Gründung zu überweisen.

6.3.3 Die strittigen zwei Einzahlungen wurden somit wiederum auf das Geschäftskonto des Beschwerdeführers getätigt und nicht auf ein separates Bankkonto der Kunden. Bereits aus diesem Grund stellen die Zahlungen nach der vom Bundesgericht bestätigten Praxis der ESTV Vorauszahlungen, d.h. im Zeitpunkt der Vereinnnahmung steuerbare Entgelte, dar (E. 2.3.2). Im Weiteren muss festgestellt werden, dass der Beschwerdeführer auch sonst nicht nachweisen konnte, dass er die beiden Zahlungen zur Liberierung des Aktienkapitals der D._____AG erhalten hat. Das vom Beschwerdeführer eingereichte Schreiben vom 6. März 1996, das genau das belegen soll, ist als Beweismittel ohne Relevanz. Einerseits ist es nicht unterschrieben und andererseits wurde es unbestrittenermassen der Vertreterin des Beschwerdeführers per e-mail übermittelt und somit erst nachträglich ausgedruckt, womit die Authentizität nicht mehr gewährleistet ist. Auch hier konnte der Beschwerdeführer somit den Nachweis nicht erbringen, dass es sich bei den betreffenden Zahlungen nicht um steuerbares Entgelt handelt.

6.4

6.4.1 Der Beschwerdeführer legt dar, dass er am 7. Februar 1997 mit K._____ einen Mandatsvertrag für die Übernahme der Administration der bereits bestehenden Firma L._____Ltd. in Saint Vincent/ Grenadines (Karibik) abgeschlossen habe. Damit die Kosten der Verwaltungsfirma (...) in Zürich bezahlt werden konnten, habe der Klient ihm auf sein Geschäftskonto $ 6'000.-- überwiesen. Diesen Betrag habe er am 4. März 1997 auf das Konto der L._____Ltd. bei der VPB, Vaduz, überwiesen. Es treffe zwar zu, dass sich aus den eingereichten Unterlagen nicht zweifelsfrei ergebe, dass der Klient K._____ die fraglichen $ 6'000.-- bezahlt habe, immerhin sei aus den Belegen aber ersichtlich, dass die Auftraggeberin der Zahlung eine Firma M._____ in Budapest gewesen sei. Aus den weiteren eingereichten Unterlagen ergebe sich zudem, dass K._____ mit der L._____Ltd., Saint Vincent/Grenadines, in Vertragsbeziehung gestanden habe und dass er Zeichnungsberechtigter der M._____ sei. Im Weiteren habe er belegt, dass K._____ der wirtschaftlich Berechtigte an der L._____Ltd, Saint Vincent/Grenadines, sei. Damit

sei nachgewiesen, dass es sich bei der Einzahlung von $ 6'000.-- nicht um Honorar handle.

6.4.2 Zutreffend ist, dass gemäss Gutschriftsanzeige der UBS die Einzahlung über $ 6'000.-- auftrags der M._____, Budapest, am 12. Februar 1997 auf das Geschäftskonto Nr. 963.812.60 des Beschwerdeführers geleistet wurde. Auch hier muss deshalb zunächst festgehalten werden, dass diese Zahlung somit nicht auf ein separates Bankkonto des Kunden überwiesen wurde und es sich bereits deshalb gemäss der vom Bundesgericht bestätigten Praxis der ESTV um eine steuerbare Vorauszahlung handelt (E. 2.3.2). Im Weiteren hat der Beschwerdeführer auch sonst in keiner Art und Weise nachgewiesen, dass die Zahlung nicht Entgelt für erbrachte Leistungen darstellt. Es mag sein, dass K._____ Zeichnungsberechtigter der M._____ und wirtschaftlich Berechtigter der L._____Ltd., Saint Vincent/Grenadines, war. Dies belegt jedoch in keiner Weise, dass der Beschwerdeführer die Zahlung der M._____ in der Höhe von $ 6'000.-- zur Weiterleitung an die L._____Ltd. erhalten hat. Diese Zahlung muss deshalb ebenfalls als steuerbares Entgelt qualifiziert werden.

6.5 Der allgemeine Einwand des Beschwerdeführers, dass es vor über 10 Jahren keine zwingende Vorschrift gegeben habe, die die Einzahlungen von anvertrauten Klientengeldern auf separate Kundenkonten verlangt hätte, ist nicht stichhaltig. In Ziff. 8.1 der Branchenbroschüre Rechtsanwälte und Notare vom Oktober 1994 wurde klar festgelegt, dass Zahlungen von Kunden an den Steuerpflichtigen nur dann nicht als Vorauszahlungen gelten, wenn sie bei einer inländischen Bank auf ein separates Konto des Kunden einbezahlt werden. Auch wenn es sich bei der Verwaltungspraxis nicht um Rechtsnormen handelt (BGE 124 V 257 E. 6b), und in der Lehre teilweise die Auffassung vertreten wird, Richtlinien würden sich in erster Linie an die Verwaltung selber und nicht an Dritte richten (GYGI, a.a.O., S. 290), sind sie sowohl für die Verwaltung als auch für Dritte von Bedeutung. Für die Mehrwertsteuer kommt ihnen auch eine Aussenwirkung zu, wird doch vom Steuerpflichtigen verlangt, dass er diese Weisungen kennt (so bereits Urteil des Bundesgerichts vom 17. März 1978, in: ASA 47 S. 334). Fest steht, dass die Richtlinien der einheitlichen, rechtsgleichen Anwendung des Rechts dienen und sich der Steuerpflichtige nicht darauf berufen kann, er habe sie nicht gekannt. Solange er sie nicht ausdrücklich bestreitet, muss er sie

gegen sich gelten lassen (Urteil des Bundesgerichts 2A.321/2002 vom 2. Juni 2003 E. 3.2.2; Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-1368/2006 vom 12. Dezember 2007 E. 7.1 und A-1503/2006 vom 5. Dezember 2007 E. 3.1).

6.6

6.6.1 Der Beschwerdeführer bringt schliesslich vor, die Einzahlung auf sein Geschäftskonto am 30. September 1997 über Fr. 10'000.-- stelle die Rückzahlung eines von ihm an E._____ gewährten Darlehens dar. Im Weiteren habe E._____ ihm am 20. Oktober 1997 zusätzlich Fr. 10'000.-- auf sein Geschäftskonto überwiesen. Der Grund für diese Zahlung sei, dass er für E._____ einen Kostenvorschuss zugusten von Rechtsanwalt (...) vorfinanziert habe. Mit dieser Zahlung habe E._____ seine Schuld beglichen. Die beiden Einzahlungen stellten damit kein Entgelt dar.

6.6.2 Mit seiner Beschwerdeeingabe reichte der Beschwedeführer ein Schreiben von E._____ vom 6. Juli 2004 ein. Darin bestätigt dieser, dass es sich bei den beiden Zahlungen von je Fr. 10'000.-- um die Rückzahlung eines Darlehens bzw. um die Erstattung des vom Beschwerdeführer für ihn bezahlten Kostenvorschusses handelt. Die Rückzahlung eines Darlehens stellt – mangels Leistungsaustausch – kein Entgelt dar (Urteil des Bundesgerichts 2A.526/2003 vom 1. Juli 2004 E. 3.1; ALOIS CAMENZIND/NIKLAUS HONAUER/KLAUS A. VALLENDER, Handbuch zum Mehrwertsteuergesetz [MWSTG], Bern 2003, 2. Aufl., Rz. 802). Die Bestätigung von E._____ wurde zwar nachträglich erstellt. Die ESTV anerkennt jedoch deren Beweiswert explizit (vgl. Vernehmlassung S. 10). Es besteht daher für das Bundesverwaltungsgericht kein Anlass, auf die Frage einzugehen, ob in Konstellationen wie vorliegend – insbesondere mit Blick auf die Formfreiheit von Darlehensverträgen – an der bundesgerichtlichen Rechtsprechung festgehalten werden kann, wonach nachträglich erstellten Belegen der Beweiswert abzusprechen ist, bzw. ob die bundesgerichtliche Rechtsprechung generell derart einschränkend zu verstehen ist (vgl. dazu Bundesgerichtsurteile 2A.44/2005 vom 17. Januar 2006 E. 6.2 und 2A.457/2002 vom 19. März 2003 E. 3.2). Aufgrund der erwähnten Bestätigung konnte der Beschwerdeführer somit rechtsgenügend belegen, dass es sich bei der Einzahlung vom 30. September 1997 über Fr. 10'000.-- nicht um steuerbares Entgelt handelt. Analog ist die Erstattung des vorfinanzierten Kosten-

vorschusses zu behandeln. Auch hier liegt die Gewährung eines Kredites vom Beschwerdeführer an E._____ vor, den dieser mit seiner Überweisung vom 20. Oktober 1997 zurückbezahlt hat. Die beiden Zahlungen von E._____ stellen damit nicht Entgelt für erbrachte Dienstleistungen dar. Die Beschwerde erweist sich in diesem Punkt somit als begründet und die Nachbelastung ist im Betrag von Fr. 1'220.70 (Fr. 610.35 und Fr. 610.35) aufzuheben.

7.

7.1 Dem Gesagten zufolge ist die Beschwerde – gemäss dem Antrag der ESTV – im Umfang von Fr. 1'220.70 gutzuheissen, im Übrigen aber abzuweisen. Gemäss Art. 63 Abs. 1 VwVG sind die Verfahrenskosten in der Regel der unterliegenden Partei aufzuerlegen. Unterliegt diese nur teilweise, so werden die Verfahrenskosten ermässigt. Nach Art. 63 Abs. 3 VwVG dürfen einer obsiegenden Partei die Kosten des Beschwerdeverfahrens auferlegt werden, sofern sie diese durch Verletzung von Verfahrenspflichten verursacht hat. Dabei muss als unnötigerweise verursacht ein Verfahren insbesondere dann gelten, wenn ein Beschwerdeführer seinen Mitwirkungspflichten nicht nachgekommen ist und beispielsweise ein Beweismittel spät eingereicht hat (Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-1527/2006 und A-1528/2006 vom 6. März 2008 E. 6.2, A-1389/2006 vom 21. Januar 2008 E. 7.2, A-1344/2006 vom 11. September 2007 E. 5.1, A-1357/2006 vom 27. Juni 2007 E. 4).

7.2 Im vorliegenden Fall hat der Beschwerdeführer die Bestätigung von E._____, die zur teilweisen Gutheissung geführt hat, erst im Beschwerdeverfahren eingereicht. Dies obwohl die ESTV ihn insbesondere im Einspracheverfahren mit Schreiben vom 20. Januar 2004 und 3. Februar 2004 aufgefordert hatte, entsprechende Beweismittel zum Nachweis, dass kein Entgelt vorliegt, einzureichen. Er ist folglich seinen Mitwirkungspflichten nicht rechtsgenügend nachgekommen. Trotz der teilweisen Gutheissung der Beschwerde ist es deshalb gerechtfertigt, die Verfahrenskosten, welche auf Fr. 2'000.-- festgesetzt werden, ohne Ermässigung im Sinne von Art. 63 Abs. 1 VwVG dem Beschwerdeführer aufzuerlegen.

Demnach erkennt das Bundesverwaltungsgericht:

1.
Die Beschwerde wird im Umfange von Fr. 1'220.70 gutgeheissen, im Übrigen abgewiesen.

2.
Die Verfahrenskosten von Fr. 2'000.-- werden dem Beschwerdeführer auferlegt. Sie werden mit dem geleisteten Kostenvorschuss von Fr. 2'000.-- verrechnet.

3.
Dieses Urteil geht an:

- den Beschwerdeführer (Gerichtsurkunde)
- die Vorinstanz (Ref-Nr. ...; Gerichtsurkunde)

Der Kammerpräsident:	Der Gerichtsschreiber:
Thomas Stadelmann	Jürg Steiger

Rechtsmittelbelehrung:

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

Versand: