Bundesverwaltungsgericht

Tribunal administratif fédéral

Tribunale amministrativo federale

Tribunal administrativ federal

Abteilung I
A-1469/2006
{T 0/2}

Urteil vom 7. Mai 2008

Besetzung

Richter Michael Beusch (Vorsitz),
Richterin Salome Zimmermann, Richter Markus Metz,
Gerichtsschreiber Keita Mutombo.

Parteien

A._____, ...,
vertreten durch ...,
Beschwerdeführerin,

gegen

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

Gegenstand

Mehrwertsteuer (1. Quartal 1995 bis 3. Quartal 1998);
Ausfuhrnachweise.

Sachverhalt:

A.
A._____ betreibt unter der Einzelfirma "..." (vormals: "...") eine Galerie für Kunsthandel und ist dafür seit dem 1. Januar 1995 gemäss Art. 17 der Verordnung vom 22. Juni 1994 über die Mehrwertsteuer (MWSTV, AS 1994 1464) im Register der Steuerpflichtigen bei der Eidgenössischen Steuerverwaltung (ESTV) eingetragen. Diese bewilligte A._____ angeblich am 30. Oktober 1995 die Abrechnung nach vereinnahmten Entgelten. An diversen Tagen im März 1999 führte die ESTV bei A._____ eine Kontrolle der Steuerperioden 1. Quartal 1995 bis 3. Quartal 1998 durch. Anlässlich dieser Überprüfung stellte die ESTV im Wesentlichen fest, dass A._____ "angebliche Exporte und Auslandsumsätze nicht einwandfrei belegen und nachweisen konnte". Gestützt auf diese Feststellungen belastete die ESTV A._____ für die Zeit vom 1. Januar 1995 bis 30. September 1998 einen Betrag von insgesamt Fr. 146'602.-- zuzüglich Verzugszins von 5% seit dem 30. Juni 1997 (mittlerer Verfall) nach. Diese Nachforderung ergab sich aufgrund der Ergänzungsabrechnung (EA) Nr. ... vom ... in der Gesamthöhe von Fr. 180'765.-- abzüglich der Gutschriftsanzeige (GS) Nr. ...60 vom ... über Fr. 1'960.-- sowie der GS Nr. ...42 vom ... über Fr. 32'203.--.

B.
Mit formellem Entscheid vom 21. Juli 2000 bestätigte die ESTV ihre Nachforderung von Fr. 146'602.-- für die Steuerperioden 1. Quartal 1995 bis 3. Quartal 1998 und verwies zur Begründung auf die vorgenannte EA und die beiden GS. Die am 14. September 2000 dagegen eingereichte Einsprache wurde mit Einspracheentscheid vom 18. Februar 2003 teilweise gutgeheissen, indem A._____ zusätzlich Fr. 4'883.-- gutgeschrieben wurden. Im Übrigen jedoch bestätigte die ESTV ihre Steuernachforderung im Betrag von nun mehr Fr. 141'719.-- zuzüglich Verzugszins, weil anlässlich der Kontrolle vor Ort "keine genügenden Rechnungen und/oder (die richtigen) Ausfuhrbelege vorhanden" gewesen seien. Die dagegen am 21. März 2003 erhobene Beschwerde an die Eidgenössische Steuerrekurskommission (SRK) wurde mit Entscheid vom 2. November 2004 (SRK 2003-065, veröffentlicht in Verwaltungspraxis der Bundesbehörden [VPB] 69.64) teilweise gutgeheissen und zur Neuberechnung der Nachforderung im Sinne der Erwägungen an die ESTV zurückgewiesen; im Übrigen jedoch abgewiesen.

Die SRK begründete ihren Entscheid – was die teilweise Gutheissung anbelangt – damit, dass die Verwaltung gegen übergeordnetes Bundesrecht verstosse, wenn sie für die steuerbefreiende Wirkung der Ausfuhr von Gegenständen zusätzlich zum ordnungsgemässen zollamtlichen Ausfuhrdokument weitere Dokumente wie namentlich Kundenrechnungen verlange.

C.
In der Folge überprüfte die ESTV die von A._____ eingereichten Unterlagen nochmals unter dem Gesichtspunkt des Entscheids der SRK vom 2. November 2004. Aufgrund dieser Nachprüfung wurden A._____ mit GS Nr. ...28 vom ... Fr. 53'813.-- gutgeschrieben, weshalb der geschuldete Restbetrag im erneuten Einspracheentscheid vom 30. Mai 2005 auf Fr. 87'906.-- zuzüglich Verzugszins von 5% seit 30. Juni 1997 (mittlerer Verfall) festgesetzt wurde (Ziffer 2 des Dispositivs). Soweit ihr Entscheid auf Abweisung lautete, verwies die ESTV im Rahmen ihrer Erwägungen auf zahlreiche, innerhalb der GS Nr. ...28 aufgezählte Ausfuhrlieferungen, die zollamtlich nicht nachgewiesen seien.

D.
Mit Eingabe vom 30. Juni 2005 liess A._____ (Beschwerdeführerin) gegen die festgestellte verbleibende Mehrwertsteuer-Schuld gemäss Einspracheentscheid vom 30. Mai 2005 wiederum Beschwerde bei der SRK erheben mit dem Antrag, Ziffer 2 des angefochtenen Entscheids sei aufzuheben – unter Kosten- und Entschädigungsfolge zulasten der Vorinstanz. Namentlich bestritt die Beschwerdeführerin in einzelnen, nachfolgend zu beurteilenden Fällen die von der ESTV vorgenommene Aufrechnung mangels nachgewiesener Ausfuhr. Für einen der Geschäftsfälle [Nr. 20; betreffend die Ausfuhr von Schmuckstücken] beantragte die Beschwerdeführerin den Beizug der Zolluntersuchungsakten, falls die ESTV an der entsprechenden Aufrechnung festhalten sollte.

E.
Zum Schreiben der SRK vom 12. Juli 2005 unter anderem betreffend Beschwerdeverbesserung nahm die Beschwerdeführerin am 19. August 2005 Stellung.

F.
In ihrer Vernehmlassung vom 13. September 2005 stellte die ESTV den Antrag, auf die Beschwerde sei nicht einzutreten; eventualiter sei

festzustellen, dass ihr Einspracheentscheid vom 30. Mai 2005 im Umfang von Fr. 27'104.50 in Rechtskraft erwachsen sei, und die Beschwerde sei hinsichtlich der noch bestrittenen Steuernachforderung abzuweisen; alles unter Kostenfolge zu Lasten der Beschwerdeführerin.

G.
Mit Schreiben vom 26. Januar 2007 teilte das Bundesverwaltungsgericht den Parteien mit, dass es das hängige Beschwerdeverfahren übernommen habe.

Mit Zwischenverfügung vom 21. November 2007 ersuchte das Bundesverwaltungsgericht – in Gutheissung des erwähnten Editionsantrags der Beschwerdeführerin (vgl. oben Bst. D) – die Eidgenössische Zollverwaltung (EZV), Zollkreisdirektion II, Sektion Untersuchung, Zürich, um Herausgabe der Zolluntersuchungsakten aus dem Jahre 1997. Die vom Bundesverwaltungsgericht gemachten Feststellungen im Zusammenhang mit dem von ihm unter anderem zu beurteilenden Geschäftsfall Nr. 20 wurden daraufhin in der Verfügung vom 28. November 2007 als Instruktionsergebnis festgehalten. In der Folge erhielten die Parteien Gelegenheit, dazu Stellung zu nehmen.

H.
Nach Einsicht in die besagten Zolluntersuchungsakten und namentlich der darin befindlichen beiden zollamtlich gestempelten Ausfuhrdokumente betreffend den Geschäftsfall Nr. 20 (Original-Exemplare Nr. 2 des Einheitsdokuments; Form. 11.030) hielt die ESTV mit Eingabe vom 8. Februar 2008 an ihren bisherigen Ausführungen in der Vernehmlassung und im angefochtenen Einspracheentscheid zum Geschäftsfall Nr. 20 fest. Die Beschwerdeführerin ihrerseits reichte am 22. Februar 2008 nach erfolgter Akteneinsicht ihre Bemerkungen zum Instruktionsergebnis und zur erwähnten Stellungnahme der ESTV ein. Im Wesentlichen hielt sie dafür, dass für den zu beurteilenden Geschäftsfall Nr. 20 der Ausfuhrnachweis erbracht sei, "da sich bei den Zolluntersuchungsakten die zwei entsprechenden zollamtlich gestempelten Ausfuhrdokumente im Original" befänden.

Auf die weiteren Begründungen in den Eingaben der Parteien wird – soweit entscheidwesentlich – im Rahmen der nachfolgenden Erwägungen eingegangen.

Das Bundesverwaltungsgericht zieht in Erwägung:

1.

1.1 Bis zum 31. Dezember 2006 unterlagen Einspracheentscheide der ESTV der Beschwerde an die SRK. Das Bundesverwaltungsgericht übernimmt, sofern es zuständig ist, die Ende 2006 bei der SRK hängigen Rechtsmittel. Die Beurteilung erfolgt nach neuem Verfahrensrecht (Art. 53 Abs. 2 des Bundesgesetzes vom 17. Juni 2005 über das Bundesverwaltungsgericht [Verwaltungsgerichtsgesetz, VGG, SR 173.32]). Soweit das VGG nichts anderes bestimmt, richtet sich gemäss Art. 37 VGG das Verfahren nach dem Bundesgesetz vom 20. Dezember 1968 über das Verwaltungsverfahren (VwVG, SR 172.021). Das Bundesverwaltungsgericht ist zur Behandlung der Beschwerde sachlich wie funktionell zuständig (Art. 31 und 33 Bst. d VGG).

1.2 Die ESTV beantragt Nichteintreten auf die Beschwerde vom 30. Juni 2005 mit der Begründung, dass die Prozessvoraussetzungen und damit auch die rechtsgenügliche Vertretungsbefugnis in jedem Verfahrensschritt neu zu überprüfen seien und auch während ihrer Dauer anzuhalten hätten.

Dem Antrag der ESTV kann – wie nachstehend aufzuzeigen sein wird – nicht entsprochen werden. Mit ihrem Entscheid vom 2. November 2004 wies die SRK die Sache zur Neuberechnung der Nachforderung im Sinne der Erwägungen an die ESTV zurück. Dies bedeutet, dass mit diesem Rückweisungsentscheid das damalige Verfahren betreffend die "Steuerperioden 1. Qartal 1995 bis 3. Quartal 1998" nicht endgültig abgeschlossen worden war. Vielmehr war dieser Entscheid, welcher der ESTV für die Neuberechnung verbindliche Weisungen auferlegte, im Sinne einer anfechtbaren "Endverfügung" zu verstehen (vgl. Urteil des Bundesgerichts 2A.83/2006 vom 18. Oktober 2006; Bundesgerichtsentscheide [BGE] 118 Ib 196 E. 1b, 107 Ib 219 E. 1 mit weiteren Hinweisen). Insofern wurde das damalige Verfahren mit dem erneuten Einspracheentscheid der ESTV vom 30. Mai 2005 fortgesetzt. Es versteht sich mithin von selbst, dass die Vertreterin der Beschwerdeführerin für das vorliegende Beschwerdeverfahren, welches nach wie vor einzelne Nachforderungen der ESTV betreffend den Zeitraum des 1. Quartals 1995 bis 3. Quartal 1998 zum Gegenstand hat, keine neue Vollmacht benötigte. Auf die form- und fristgerechte Beschwerde ist somit einzutreten.

1.3 Am 1. Januar 2001 sind das Bundesgesetz vom 2. September 1999 über die Mehrwertsteuer (MWSTG, SR 641.20) sowie die dazugehörige Verordnung (MWSTGV, SR 641.201) in Kraft getreten. Der zu beurteilende Sachverhalt hat sich indessen in den Jahren 1995 bis 1998 zugetragen. Auf die vorliegende Beschwerde ist damit grundsätzlich noch bisheriges Recht anwendbar (Art. 93 und 94 MWSTG).

1.4 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 Abgabebehörde oder des Abgabepflichtigen zu entscheiden ist, 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 Abgabebehörde trägt die Beweislast für Tatsachen, welche die Abgabepflicht als solche begründen oder die Abgabeforderung erhöhen, d.h. für die abgabebegründenden und -mehrenden Tatsachen. Demgegenüber ist der Abgabepflichtige für die abgabeaufhebenden und -mindernden Tatsachen beweisbelastet, d.h. für solche Tatsachen, welche Abgabebefreiung oder Abgabebegünstigung bewirken (statt vieler: Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-1379/2006 vom 10. September 2007 E. 1.4 und A-1687/2006 vom 18. Juni 2007 E. 2.4; Entscheide der ZRK vom 6. Juli 2004, veröffentlicht in VPB 68.166 E. 2d, vom 2. Oktober 1995, veröffentlicht in Archiv für Schweizerisches Abgaberecht [ASA] 65 S. 413; Ernst Blumenstein/Peter Locher, System des schweizerischen Steuerrechts, 6. Aufl., Zürich 2002, S. 454; Zweifel, a.a.O., S. 48).

1.5 Streitgegenstand bildet das in der angefochtenen Verfügung geregelte Rechtsverhältnis, soweit es im Beschwerdeverfahren noch streitig ist (BGE 131 V 164 E. 2.1 mit Hinweisen). Gegenstand des Beschwerdeverfahrens kann ferner nur sein, was bereits Gegenstand des erstinstanzlichen Verfahrens war oder nach richtiger Gesetzesauslegung hätte sein sollen (Entscheid der Eidgenössischen Personalkommission [PRK] vom 28. November 2005, veröffentlicht in VPB 70.52

E. 2). Im vorliegend konkret zu behandelnden Fall wurde der (verbleibenden) Streitgegenstand für das vorinstanzliche Verfahren mit dem (Rückweisungs-)Entscheid der SRK vom 2. November 2004 festgelegt. Damals erkannte die SRK folgendermassen:

"1. Die Beschwerde von A._____ vom 21. März 2003 wird teilweise gutgeheissen (E. 3), im Übrigen abgewiesen. Der Einspracheentscheid der Eidgenössischen Steuerverwaltung vom 18. Februar 2003 wird soweit aufgehoben, im Übrigen bestätigt. Die Sache wird zur Neuberechnung der Nachforderung im Sinne der Erwägungen an die Eidgenössische Steuerverwaltung zurückgewiesen.

... [Kostenliquidation und Entschädigung]"

Folglich war die Beschwerde (teilweise) gutzuheissen, "soweit die ESTV für die steuerbefreiende Wirkung der Ausfuhr von Gegenständen zusätzlich zum ordnungsgemässen zollamtlichen Ausfuhrdokument auch eine Kundenrechnung verlangte". Nur insoweit war denn auch "der angefochtene Einspracheentscheid aufzuheben [... und] die Sache zur Neuberechnung der Nachforderung in diesem Sinne an die ESTV zurückzuweisen [...]" (Entscheid SRK vom 2. November 2004, veröffentlicht in VPB 69.64 E. 3d). Mit anderen Worten ausgedrückt, kann die Beschwerdeführerin im vorliegenden Beschwerdeverfahren (d.h. nach erneutem Einspracheentscheid vom 30. Mai 2005) nur noch jene Geschäftsfälle rügen, bei welchen die ESTV trotz Vorliegens der entsprechenden zollamtlichen Nachweise (aus irgendeinem Grund) eine Steuerbefreiung weiterhin verweigert hat. Denn alle anderen Fälle (einschliesslich der beiden einzigen damals konkret gerügten Geschäftsfälle [Nr. 1 und Nr. 9 der "Zusammenstellung der Ausfuhren"]), wurden mit Entscheid der SRK vom 2. November 2004 als "im Übrigen abgewiesen" erkannt (Ziffer 1 des Dispositivs) bzw. bildeten schon damals nicht Streitgegenstand des Verfahrens.

In der vorliegenden Beschwerde wendet sich die Beschwerdeführerin gegen die festgestellte Restzahlungsschuld im Gesamtumfang von Fr. 87'906.-- und beantragt ausdrücklich die Aufhebung von Ziffer 2 des Dispositivs des angefochtenen Entscheids. Konkret bestreitet die Beschwerdeführerin (allerdings nur) die Aufrechnungen in den folgenden Geschäftsfällen:

– Nr. 8 vom 24. November 1997, B1075, "Bronze von Bugatti"
– Nr. 20 vom 10. März 1997, G1183, Schmuck
– Nr. 3 vom 14. Februar 1998, G. Reitsma, Nr. 21 vom 4. Februar 1997, Vase "Gallé" und Nr. 73 vom 8. April 1997, Flacon von Gallé

– Nr. 74 vom 20. April 1997, SBG 1866, S._____ KG

Mithin kann Ziffer 2 des angefochtenen Entscheids grundsätzlich lediglich im Umfang der vorgenannten Geschäftsfälle Streitgegenstand des vorliegenden Verfahrens bilden. In Bezug auf den Geschäftsfall Nr. 74 führte die Beschwerdeführerin zudem aus, es handle sich hier nicht um einen von ihr generierten Umsatz, sondern "um die für einen Transportschaden geleistete Versicherungszahlung von CHF 20'000 durch den Versicherer S._____ KG". Damit steht für diesen Geschäftsfall eine zollamtlich nachgewiesene Ausfuhr ausser Frage, weshalb sich nach dem Gesagten fragt, ob dieser Streitgegenstand des vorliegenden Beschwerdeverfahrens bilden kann. Weil die GS Nr. ...28 diesen jedoch mitumfasst und der hier angefochtene Einspracheentscheid vom 30. Mai 2005 auf diese GS verweist, ist der Geschäftsfall Nr. 74 im Folgenden (unten E. 4.4) dennoch materiell zu behandeln.

2.

2.1 Der Mehrwertsteuer unterliegen unter anderem die von Steuerpflichtigen getätigten Umsätze für im Inland gegen Entgelt erbrachte Lieferungen von Gegenständen (Art. 4 Bst. a MWSTV). Eine Lieferung liegt vor, wenn die Befähigung verschafft wird, im eigenen Namen über einen Gegenstand wirtschaftlich zu verfügen, wie z.B. gestützt auf einen Kaufvertrag oder ein Kommissionsgeschäft (Art. 5 Abs. 1 MWSTV; zu Letzterem vgl. unten E. 4.1.3). Die Lieferungen von Gegenständen, die direkt ins Ausland befördert oder versendet werden, sind von der Steuer befreit (Art. 15 Abs. 2 Bst. a MWSTV).

2.1.1 Eine direkte Ausfuhr liegt vor, wenn der Gegenstand der Lieferung entweder vom Steuerpflichtigen selbst oder von seinem nicht steuerpflichtigen Abnehmer ins Ausland befördert oder versandt wird, ohne dass dieser Gegenstand vorher im Inland in Gebrauch genommen oder im Inland im Rahmen eines Liefergeschäfts einem Dritten übergeben wurde (Art. 15 Abs. 3 MWSTV; Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-1480/2006 vom 11. Juli 2007 E. 2.1, A-1455/2006 vom 25. April 2007 E. 3.1.3, 3.2).

Lieferungen werden nach Art. 11 Bst. b MWSTV am Ort erbracht, wo die Beförderung oder Versendung des Gegenstandes zum Abnehmer (oder in dessen Auftrag zu einem Dritten) beginnt. Damit gelten auch Lieferungen von Gegenständen, die aus dem Inland direkt ins Ausland

versandt werden, grundsätzlich als im Inland erbracht (Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-1525/2006 vom 28. Januar 2008 E. 2.5, A-1379/2006 vom 10. September 2007 E. 2.2.1, A-1455/2006 vom 25. April 2007 E. 3.1.2; vgl. auch Ziffer 529 ff. der "Wegleitung 1994 für Mehrwertsteuerpflichtige", herausgegeben von der ESTV [Wegleitung 1994] bzw. Ziffer 528 ff. der im Frühling 1997 herausgegebenen Fassung [Wegleitung 1997]).

2.1.2 Die Ausfuhr von Gegenständen hat nur dann steuerbefreiende Wirkung, wenn sie mit bestimmten zollamtlichen Dokumenten zweifelsfrei nachgewiesen ist (Art. 16 Abs. 1 MWSTV; Urteile des Bundesgerichts 2C_470/2007 vom 19. Februar 2008 E. 3.2, 2A.546/2003 vom 14. März 2005 E. 2.2 und 2.6; ausführlich: Urteil des Bundsverwaltungsgerichts A-1455/2006 vom 25. April 2007 E. 4.1; Entscheide der SRK vom 20. Februar 2006, veröffentlicht in VPB 70.76 E. 4b, vom 2. November 2004, veröffentlicht in VPB 69.64 E. 2b; vgl. ferner Ziffer 532 f. der Wegleitungen 1994 und 1997; ALOIS CAMENZIND/NIKLAUS HONAUER, Handbuch zur neuen Mehrwertsteuer, Bern/Stuttgart/Wien 1995, Rz. 582 ff.).

Das Eidgenössischen Finanzdepartement (EFD) bestimmt dabei, wie der Steuerpflichtige den Nachweis zu führen hat (Art. 16 Abs. 2 MWSTV). In seinem Kommentar zur Verordnung über die Mehrwertsteuer hat das EFD bereits im Jahre 1994 festgehalten, dass als "rechtsgenügender Nachweis für die Ausfuhr von Gegenständen grundsätzlich nur das zollamtlich gestempelte Exemplar Nr. 3 des Einheitsdokuments und bei Ausfuhr im Postversand die zollamtlich gestempelte Kopie der Deklaration für die Ausfuhr im Postverkehr in Betracht kommen" (Kommentar zu Art. 16 Abs. 1).

Die ESTV ihrerseits hat in den Ziffern 533 und 536 der Wegleitungen 1994 und 1997 ausführlich festgelegt, welche originalgestempelten zollamtlichen Dokumente sie zum Nachweis der Ausfuhr akzeptiert. Es sind dies grundsätzlich (nur) namentlich folgende Urkunden:

- das zollamtlich gestempelte Exemplar Nr. 3 des Einheitsdokuments (z.B. Form. Nr. 11.030);

- das zollamtlich gestempelte Doppel der Ausfuhrdeklaration im (Brief-) Postverkehr (Form. Nr. 11.39; neu: 318.18);

– das zollamtlich gestempelte Doppel der Deklaration für die Ausfuhr im Reisenden- und Grenzverkehr (Z 550 ff.; Form. Nr. 11.49 und 11.49 [A]).

2.1.3 Die Rechtsprechung bestätigte die Verwaltungspraxis, wonach die rechtmässige Ausfuhr von Gegenständen grundsätzlich nur mit bestimmten zollamtlichen Dokumenten gemäss der von der Verwaltung herausgegebenen Liste (Entscheide der SRK vom 20. Februar 2006, veröffentlicht in VPB 70.76 E. 4b, vom 2. November 2004, veröffentlicht in VPB 69.64 E. 2c) und nur mit den Zolldokumenten im Original anerkannt wird (Entscheid der SRK vom 29. Mai 2002, veröffentlicht in VPB 66.98 E. 6; Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-1455/2006 vom 25. April 2007 E. 5.2; CAMENZIND/HONAUER, a.a.O., Rz. 626; vgl. zum Ganzen auch: Urteil des Bundesgerichts 2C_470/2007 vom 19. Februar 2008 E. 3.4 f. mit weiteren Hinweisen auf Rechtsprechung und Lehre). Das Erfordernis des zollamtlichen Nachweises für die Ausfuhr von Gegenständen wurde auch in Art. 20 Abs. 1 MWSTG beibehalten. Damit ein einwandfreier Ausfuhrnachweis erbracht werden könne, müsse die Ausfuhrdeklaration formell richtig ausgestellt und auch inhaltlich wahr sein. Die formellen und materiellen Anforderungen an einen Ausfuhrnachweis würden bewusst hoch angesetzt, weil sonst Missbräuchen aller Art Vorschub geleistet werde. Nur eine strenge Handhabung der gesetzlichen Formvorschriften vermöge in diesem Bereich den Grundsätzen der Rechtssicherheit und Rechtsgleichheit zu genügen (Urteil des Bundesgerichts 2C_470/2007 vom 19. Februar 2008 E. 3.6). Liege kein rechtsgenügender Exportnachweis vor, so sei eine Inlandlieferung anzunehmen (Entscheide der SRK 2004-178 vom 18. Juli 2006 E. 2e, vom 2. November 2004, veröffentlicht in VPB 69.64 E. 2c; Urteile des Bundesgerichts 2A.110/2000 vom 26. Januar 2001 E. 2f [unveröffentlicht], vom 6. März 2001, veröffentlicht in ASA 70 S. 693; Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-1525/2006 vom 28. Januar 2008 E. 2.6, 3. Abschnitt). Bei Missbräuchen eines Mehrwertsteuerpflichtigen kann die Steuerbefreiung seiner Ausfuhren zudem inskünftig von der ordnungsgemässen Anmeldung im Einfuhrland abhängig gemacht werden (Art. 16 Abs. 2 MWSTV).

2.1.4 Nach neuem Verordnungsrecht wird allein aufgrund von Formmängeln keine Steuernachforderung erhoben, 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). Diese Bestimmung bringt somit Erleichterungen mit Bezug auf die Form, wie der zollamtliche Nachweis zu erbringen ist, hebt aber die Pflicht zu einem amtlichen Nachweis nicht auf, da dieser im Gesetz selber vorgesehen ist (Urteil des Bundesgerichts 2C_470/2007 vom 19. Februar 2008 E. 3.7). In diesem Sinne wird gemäss Praxismitteilung "Behandlung von Formmängeln" der ESTV vom 31. Oktober 2006 (Praxismitteilung ESTV) bei einer Ausfuhr die Steuerbefreiung namentlich auch gewährt, wenn in Einzelfällen ein falsches Formular verwendet wurde oder die Ausfuhr anhand anderer zollamtlicher Dokumente einwandfrei nachgewiesen werden kann (Praxismitteilung ESTV, Ziff. 2.3.2). Damit stehe die materielle Steuerprüfung im Vordergrund (Einleitung zur Praxismitteilung ESTV, S. 1).

Art. 45a MWSTGV stellt wie Art. 14 Abs. 2 Satz 2 und 15a MWSTGV nach Auffassung der ESTV materiell eine so genannte Verwaltungsverordnung mit Aussenwirkung dar (zum Begriff: Ulrich Häfelin/Georg Müller/Felix Uhlmann, Grundriss des Allgemeinen Verwaltungsrechts, 5. Aufl., Zürich 2006, Rz. 129 ff.; Fritz Gygi, Verwalgungsrecht, Bern 1986, S. 103), der wie die beiden anderen Bestimmungen ebenfalls am 1. Juli 2006 in Kraft getreten ist und gleichermassen dem Formalismus in der Mehrwertsteuer entgegenwirken soll (ausführlich dazu: Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-1352/2006 vom 25. April 2007 E. 4). Die Rechtmässigkeit dieser Bestimmungen wurden durch das Bundesverwaltungsgericht in konkreten Anwendungsakten bestätigt. Ebenso schützte das Bundesverwaltungsgericht die Praxis der ESTV, wonach diese neuen "Pragmatismusbestimmungen" sowohl für den zeitlichen Anwendungsbereich des Mehrwertsteuergesetzes als auch der (alten) Mehrwertsteuerverordnung zur Anwendung gelangen (vgl. statt vieler: Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-1525/2006 vom 28. Januar 2008 E. 2.7, A-1368/2006 vom 12. Dezember 2007 E. 3.5, A-1483/2006 vom 16. Oktober 2007 E. 4.3.1, je mit weiteren Hinweisen).

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. Gesetzliche Vorschriften oder selbst die Verwaltungspraxis der ESTV werden dadurch nicht aufgehoben. Sie bleiben vielmehr gültig und sind von den Mehrwert-

steuerpflichtigen zu beachten. Materiellrechtliche Vorschriften oder materiellrechtliche Mängel bleiben folglich von Art. 45a MWSTGV unberührt (Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-1525/2006 vom 28. Januar 2008 E. 2.7, 3. Abschnitt mit Hinweisen).

2.1.5 Bei Vorliegen der zollamtlichen Ausfuhrpapiere vermutet das anwendbare Recht bzw. die Praxis, dass der mehrwertsteuerliche Verbrauch im Ausland stattfindet, was nicht ausschliesst, dass der ESTV in ganz speziellen Ausnahmefällen der Beweis des Gegenteils offen steht bzw. gelingt (Entscheid der SRK vom 2. November 2004, veröffentlicht in VPB 69.64 E. 2.b mit Hinweisen). Will also die ESTV trotz Vorliegens der erforderlichen zollamtlichen Ausfuhrpapiere die Steuerbefreiung verweigern, obliegt ihr folglich die Beweislast für die Sachverhaltsermittlung, welche eine Steuerbefreiung ausschliesst (vgl. oben E. 1.4).

Dabei gilt es zu betonen, dass das anwendbare Recht einen entsprechenden zollamtlichen Nachweis als Voraussetzung für eine Steuerbefreiung der Ausfuhrlieferung von Gegenständen genügen lässt – dies im Unterschied zur Steuerbefreiung einer Dienstleistung. Hier verlangt das geltende Recht nämlich, dass der Anspruch auf Steuerbefreiung buch- und belegmässig nachgewiesen ist (Art. 16 Abs. 1 Satz 2 MWSTV). Bei der Ausfuhr von Gegenständen ist der Ausfuhrnachweis demgegenüber weitgehend unproblematisch. Es erfolgt eine grenzüberschreitende Warenbewegung, die mittels der entsprechenden zollamtlichen Dokumente bescheinigt wird. Diese wiederum erbringen – wie gesagt – den Nachweis dafür, dass der Verbrauch der Waren im Ausland stattfindet. Wenn die ESTV zusätzlich zu den Ausfuhrdokumenten generell die entsprechenden Kundenrechnungen für eine Steuerbefreiung verlangt, so geht sie über den gesetzlich genügenden Ausfuhrnachweis hinaus (Entscheide der SRK vom 2. November 2004, veröffentlicht in VPB 69.64 E. 2b und d, vom 18. Juli 2003, veröffentlicht in VPB 68.19 E. 4d/bb; vgl. hiezu selbst Rz. 533 der Wegleitungen 1994 bzw. 1997).

2.2 Die Steuerbefreiung gemäss Art. 15 Abs. 2 Bst. a MWSTV verwirklicht das im grenzüberschreitenden Waren- und Dienstleistungsverkehr geltende Bestimmungslandprinzip. Dieses Prinzip besagt, dass eine Leistung dort besteuert wird, wo sie konsumiert und verbraucht wird. Das Bestimmungslandprinzip verlangt damit die Befreiung der Exporte und die Belastung der Importe (vgl. Urteile des Bun-

desverwaltungsgerichts A-1419/2006 vom 31. Oktober 2007 E. 2.3, A-1361/2006 vom 19. Februar 2007 E. 5.4; Entscheide der SRK vom 31. Mai 2001, veröffentlicht in VPB 65.105 E. 3d/aa, vom 2. November 2004, veröffentlicht in VPB 69.64 E. 2b; JÖRG R. BÜHLMANN, in: mwst.com, Kommentar zum Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer, Basel/Genf/München 2000, N 1 zu Vorbemerkung zu Art. 19; DANIEL RIEDO, Vom Wesen der Mehrwertsteuer als allgemeine Verbrauchsteuer und von den entsprechenden Wirkungen auf das schweizerische Recht, Bern 1999, S. 62).

3.

Sowohl nach Rechtsprechung als auch Lehre zum Mehrwertsteuerrecht wird der Rechnung, die durch den Leistungserbringer zuhanden des Leistungsempfängers ausgestellt wird, eine zentrale Bedeutung beigemessen. Die Rechnung ist nicht ein reiner Buchungsbeleg, sondern sie stellt ein wichtiges Indiz dafür dar, dass der Aussteller auch Leistungserbringer ist und die mehrwertsteuerlich relevante Handlung überhaupt stattgefunden hat, sowie dafür, wer Verfügungsmacht im Sinne von Art. 6 MWSTG über einen Gegenstand hat. Gleichzeitig erklärt der Rechnungssteller dem Empfänger, dass er die ausgewiesene Mehrwertsteuer der ESTV abgeliefert hat oder noch abliefern wird. So bildet die Rechnung dem Empfänger Ausweis dafür, auf der Leistung laste die angegebene Steuer, und berechtigt sie den Leistungsempfänger (bei gegebenen weiteren Voraussetzungen) direkt zum entsprechenden Vorsteuerabzug (BGE 131 II 185 E. 5; Urteile des Bundesgerichts vom 14. Juli 2005, veröffentlicht in ASA 75 S. 497 ff. E. 3.3, 4.2, vom 31. Mai 2002, veröffentlicht in ASA 72 S. 732 E. 5a; Entscheide der SRK vom 3. Juni 2005, veröffentlicht in VPB 69.127 E. 3a/aa, vom 29. Juli 2004, veröffentlicht in VPB 69.11 E. 3a, je mit Hinweisen; ALOIS CAMENZIND/NIKLAUS HONAUER/KLAUS A. VALLENDER, Handbuch zum Mehrwertsteuergesetz [MWSTG], 2. Aufl., Bern/Stuttgart/Wien 2003, Rz. 1312 ff.; JEAN-MARC RIVIER/ANNIE ROCHAT PAUCHARD, Droit fiscal Suisse, La Taxe sur La Valeur Ajoutée, Fribourg 2000, S. 221). Der mehrwertsteuerlichen Rechnung wird gar die Bedeutung eines "Checks auf den Bund" beigemessen. Die steuerpflichtigen Leistungsempfänger könnten darauf vertrauen und die darin ausgewiesene Mehrwertsteuer ohne eingehende Prüfung als Vorsteuer abziehen (SANDRA KNOPP PISI, Das Selbstveranlagungsprinzip bei der Mehrwertsteuer – insbesondere die Bedeutung der Abrechnung mit oder ohne Vorbehalt, in: ASA 74 S. 396; vgl. BGE 131 II 185 E. 3.4).

Aufgrund der im Mehrwertsteuerrecht der Rechnung zukommenden Bedeutung hat sich in konstanter Rechtsprechung folgender Grundsatz entwickelt: "Fakturierte Mehrwertsteuer gleich geschuldete Mehrwertsteuer" (BGE 131 II 185 E. 5; Entscheid der SRK vom 11. September 2006, veröffentlicht in VPB 70.102 E. 2a, 4a/aa, vgl. auch Urteil des Bundesgerichts vom 14. Juli 2005, veröffentlicht in ASA 75 S. 499 f. E. 4.2 f.), welcher selbst dann Geltung beansprucht, wenn die Steuer fälschlicherweise fakturiert wurde und es sich bei den Leistungserbringern oder den Leistungsempfängern um nicht Steuerpflichtige handelt (BGE 131 II 185 E. 5, 8.1 f.; vgl. zum Ganzen und in Bestätigung dieses Grundsatzes statt vieler: Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-6245/2007 vom 13. Februar 2008 E. 3.3, A-1628/2006 vom 21. Dezember 2007 E. 3.2, A-1416/2006 vom 27. September 2007 E. 6.1, je mit weiteren Hinweisen).

4.
Im vorliegenden Fall gilt es nachfolgend für die einzelnen (noch) streitigen Geschäftsfälle (vgl. oben E. 1.5) zu untersuchen, ob die Beschwerdeführerin die ihr obliegenden entsprechenden Ausfuhrnachweise zu erbringen vermag. Nur wenn dies der Fall ist, ist in einem zweiten Schritt zu prüfen, ob es der ESTV gelingt, den ihr obliegende Nachweis für Tatsachen, die eine Steuerbefreiung ausschliessen, zu erbringen.

4.1 Ad Geschäftsfall Nr. 8, B1075, "Bronze von Bugatti"

4.1.1 In Bezug auf diesen Geschäftsfall macht die Beschwerdeführerin geltend, die Bronze sei 1989 ins Ausland in Kommission gegeben und erst acht Jahre später zu einem wesentlich tieferen Preis als dem im Ausfuhrdokument aufgeführten ["statistischen"] Wert verkauft worden. Der Umstand, dass Erlös und statistischer Wert nicht übereinstimmen (können), sei allgemein bekannt und kein Grund, die Steuerbefreiung nicht anzuerkennen. Entscheidend sei nach geltender Praxis der Nachweis in Bezug auf die Umschreibung des Gegenstandes, das heisst die Indentität des gelieferten mit dem ausgeführten Gegenstand, was von der ESTV ja nicht bestritten werde. Im Übrigen bestehe keine Vorschrift, wonach die Übergabe an den Käufer (namentlich) mittels Empfangsschein belegt werden müsse. Dass bei einem Kommissionsgeschäft die Ausfuhr zeitlich nicht mit dem Umsatz zusammenfällt, sei die Regel und nicht geeignet, den zollamtlichen Ausfuhrnachweis in Frage zu stellen.

4.1.2 Die ESTV hält dem im Wesentlichen entgegen, dass der Beweis für steueraufhebende oder -mindernde Tatsachen dem Steuerpflichtigen obliege, der diese auch zu belegen habe. In diesem Zusammenhang bemängelt sie namentlich das Fehlen von schriftlichen Rechnungen, Kommissionsverträgen und/oder Versicherungsbelegen. Aus den eingereichten Unterlagen der Beschwerdeführerin sei zudem nicht im Geringsten ersichtlich, "an wen die Bronze von Bugatti 'zur Kommission' übergeben wurde". Auch sei aus den Einzahlungsbelegen aus dem Jahre 1997 nicht ersichtlich, wer die Zahlung im Umfang von Fr. 162'000.-- vorgenommen habe. Somit sei ein Zusammenhang zwischen der Ausfuhr der Bronze am 11. Mai 1989 und den [Raten-]Zahlungen aus dem Jahre 1997 nicht nachvollziehbar hergestellt worden.

Im Zusammenhang mit Kommissionsgeschäften ist Folgendes zu beachten:

4.1.3 Die Kommission im Sinne von Art. 425 ff. des Obligationenrechts vom 30. März 1911 (OR, SR 220) ist ein Rechtshandlungsauftrag und im Kunst- und Antiquitätenhandel häufig anzutreffen. Namentlich bei der Verkaufskommission bevollmächtigt der Kommitent den Verkaufskommissionär, ihm gehörende Gegenstände zu verkaufen und an Dritte zu liefern. Der Verkaufskommissionär handelt im eigenen Namen, aber auf Rechnung des Kommittenten (vgl. Art. 425 Abs. 1 OR). Letzterer verschafft dem Kommissionär die wirtschaftliche Verfügungsmacht, ohne ihm gleichzeitig das Eigentum an den Gegenständen zu übertragen. Sobald der Kommissionär einen Abnehmer (d.h. einen Dritten) gefunden hat, liefert er diesem im eigenen Namen und verschafft ihm die Verfügungsmacht, ohne jedoch selbst das Eigentum an den Gegenständen innezuhaben (zum Begriff der Verfügungsmacht nach Art. 5 Abs. 1 MWSTV vgl. etwa Urteil des Bundesgerichts 2A.51/2005 vom 19. Mai 2006 E. 3; Entscheid der SRK vom 4. Dezember 2003, veröffentlicht in VPB 68.71 E. 2a). Beim Kommissionsgeschäft liegt mehrwertsteuerrechtlich eine indirekte Stellvertretung nach Art. 10 Abs. 2 MWSTV vor (vgl. Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-1410/2006 vom 17. März 2008 E. 6.1.2 mit Hinweis auf: Entscheid der SRK vom 4. Dezember 2003, veröffentlicht in VPB 68.71 E. 2b; PIERRE-MARIE GLAUSER, in: mwst.com, a.a.O., N. 31 zu Art. 11; zur indirekten Stellvertretung auch: Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-1462/2006 vom 6. September 2007 E. 2.2.1). Entsprechend den Grundsätzen der indirekten Stellvertretung und wie für die Komission im Speziellen in Art. 10 Abs. 3 MWSTV explizit festgehalten, hat man

es beim Kommissionsgeschäft immer mit zwei Lieferungen im Sinne von Art. 5 Abs. 1 MWSTV zu tun, und zwar eine vom Kommittenten an den Kommissionär (erste Lieferung) und die andere von diesem an den Dritten (zweite Lieferung). Aufgrund des (grundsätzlich formlos gültigen) Vertrags mit dem Kommittenten ist der Verkaufskommissionär sodann verpflichtet, den Erlös (abzüglich der Kommission) an den Kommittenten abzuführen (vgl. zum Ganzen auch: Merkblatt Nr. 05 "Ort der Lieferung von Gegenständen", S. 23 Ziffer 5.1).

Auch bei einer Verkaufskommission direkt ins Ausland (als speziellen Fall der Beförderungslieferung) befindet sich namentlich der Ort der ersten Lieferung (d.h. derjenigen vom Kommittenten zum Kommissionär) dort, wo die Beförderung beginnt und damit grundsätzlich im Inland. Deshalb muss auch hier die steuerbefreite Ausfuhr zollamtlich nachgewiesen sein (vgl. dazu oben E. 2.1.1 f.). Was den Zeitpunkt der Lieferung des Kommittenten an den Verkaufskommissionär anbelangt, gilt es eine Besonderheit zu beachten: Erst die Weiterlieferung des Kommissionärs an den Dritten oder dessen Selbsteintritt (d.h. die Übernahme auf eigene Rechnung) löst die Lieferung des Kommittenten an den Kommissionär (und damit die erste Lieferung) aus. Bei Übergabe des Kommissionsgutes an den Kommissionär geht die Verfügungsmacht noch nicht über und es wird noch keine Lieferung bewirkt (vgl. Ziffer 285 Wegleitung 1997; zum Ganzen ferner: SIBYLLE SCHILLING/BRITTA REHFISCH, Kommissionsgeschäfte aus der Sicht der schweizerischen MWST bzw. deutschen Umsatzsteuer, in: Der Schweizer Treuhänder [ST] 2001 S. 643 f.). Bei Konstellationen der indirekten Stellvertretung gilt denn auch generell, dass die beiden Leistungen in dem Moment realisiert werden, in dem der Vertreter das Geschäft mit dem Dritten abwickelt, (vgl. GLAUSER, a.a.O., N. 29 und 31 zu Art. 11; Entscheid der SRK vom 11. Januar 2000, VPB 64.80 E. 6b/aa; vgl. zum Ganzen: Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-1410/2006 vom 17. März 2008 E. 6.1.2).

4.1.4 Wie die ESTV vorliegend zunächst richtig festgestellt hat, wurde das hier relevante Zoll-Einheitsdokument (Form. Nr. 11.030) für die Ausfuhr der Bronze am 11. Mai 1989 vom Zollamt "GENÉVE PORT FRANC" abgestempelt. Insoweit ist das Vorliegen eines zollamtlich gestempelten Original-Ausfuhrdokuments unbestritten. Dem Dokument lässt sich zudem eindeutig Anzahl, Gegenstand und Destination der ausgeführten Lieferung entnehmen. Mithin ist der hier im Streit liegende Gegenstand auch im Nachhinein ohne weiteres identifizierbar. Zu-

dem zeichnete als "Expéditeur/Exportateur" eigenhändig die Beschwerdeführerin, weshalb für das Bundesverwaltungsgericht vorliegend feststeht, dass die "Bronze von Bugatti" zollamtlich nachgewiesen am 11. Mai 1989 durch die Beschwerdeführerin (im Sinne einer physischen Warenbewegung) direkt nach Grossbritanien ausgeführt wurde.

Wie erwähnt genügt ein zollamtlicher Nachweis im Allgemeinen für die steuerbefreite Ausfuhr von Gegenständen, zumal dabei gleichzeitig nachgewiesen ist, dass der mehrwertsteuerliche Verbrauch der Ware im Ausland stattfindet (vgl. oben E. 2.1.5). Gleiches muss im Zusammenhang mit einem Kommissionsgeschäft gelten, wobei wie erwähnt zu beachten ist, dass mehrwertsteuerlich die Ausfuhrlieferung (fiktiv) erst mit der Weiterlieferung des Gegenstandes vom Kommissionär an den Dritten erfolgt (oben E. 4.1.3). Dabei kann schon begriffsnotwendig der Zeitpunkt der (zollamtlich nachgewiesenen) Ausfuhr zeitlich nicht mit der Umsatzgenerierung zusammenfallen. Mit anderen Worten steht bei einer Ausfuhr im Rahmen eines Kommissionsgeschäfts in der Regel noch nicht fest, wann und an welchen Abnehmer in der Folge ein Gegenstand verkauft und so "an einen Dritten weitergeliefert" werden kann. Dasselbe gilt insbesondere auch in Bezug auf den Kaufpreis.

Für den konkreten Fall heisst dies, dass es grundsätzlich keine Rolle spielen kann, wann genau der "Verbrauch" der Bronze letztendlich stattfand bzw. wann die Bezahlung des Entgelts für die Lieferung erfolgte. Die mehrwertsteuerlich relevante Ausfuhrlieferung wurde nach dem Gesagten ohnehin erst mit der zweiten Lieferung vom Kommissionär an den Dritten ausgelöst (vgl. oben E. 4.1.3). Zudem stand erst zum Zeitpunkt dieser zweiten Lieferung fest, welchen Kaufpreis der Dritte für die Bronze zu bezahlen hatte. Damit ist aber auch gesagt, dass dem im Rahmen der Ausfuhr angegebenen "statistischen Wert" von Fr. 341'500.-- für die Bronze keine massgebende Bedeutung zugesprochen werden konnte. Vielmehr hat erst die Lieferung an den Dritten und der (ratenweise) Zahlungseingang in der Höhe von total Fr. 162'000.-- die (Ausfuhr-)Lieferung und somit die Steuer ausgelöst. Dieser effektive Zahlungseingang von Fr. 162'000.-- und nicht der vorgenannte statistische Wert wäre denn auch mangels Ausfuhrnachweis durch die Beschwerdeführerin zu versteuern. Dies um so mehr, als die Beschwerdeführerin nach Angaben der ESTV nach vereinnahmten Entgelten abrechnete (vgl. oben Bst. A).

Schliesslich kann es aufgrund der dargelegten Grundsätze auch nicht darauf ankommen, an wen genau die Bronze (physisch) ausgeführt und später weitergeleitet wurde. An der zollamtlich nachgewiesenen Ausfuhr ändert auch die Beantwortung der Frage nichts, wer endlich die (Raten-)Zahlungen im Gesamtbetrag von Fr. 162'000.-- vorgenommen hat; zumal auch ein Empfangsschein in Form einer (privaten) Bestätigung durch den entsprechenden "Leistungsempfänger" (Kommissionär oder Dritter) einen von Art. 16 Abs. 1 MWSTV geforderten in- oder ausländischen zollamtlichen Nachweis nicht zu ersetzen vermocht hätte (vgl. etwa Urteil des Bundesgerichts 2C_470/2007 vom 19. Februar 2008 E. 3.6; Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-1480/2006 vom 11. Juli 2007 E. 2.2). Indem und sofern die ESTV für diesen Geschäftsfall neben dem zollamtlichen Ausfuhrdokument generell weitere Belege (wie namentlich schriftliche Rechnungen und/oder Kommissionsverträge oder Versicherungsbelege) für die Steuerbefreiung verlangt, geht sie – wie erwähnt – über den gesetzlich genügenden Ausfuhrnachweis hinaus (vgl. oben E. 2.1.5).

4.1.5 Um die Steuerbefreiung dieser zollamtlich nachgewiesenen Ausfuhrlieferung vorliegend dennoch verweigern bzw. von Fakturen oder anderen Dokumenten über die zugrundeliegenden Rechtsgeschäfte abhängig machen zu können, hätte die ESTV entsprechende Sachverhaltselemente nachweisen müssen, die eine Steuerbefreiung ausschliessen (vgl. oben E. 2.1.4). Im Speziellen hätte es der ESTV oblegen – wie dies bereits im Rückweisungsentscheid der SRK vom 2. November 2004 ausführlich erläutert wurde – allfällige Missbräuche der Beschwerdeführerin nachzuweisen, die sie dazu berechtigt hätten, die Steuerbefreiung mit Bedingungen zu verknüpfen, welche über die gesetzlich genügenden hinausgehen (vgl. Entscheid der SRK vom 2. November 2004, veröffentlicht in VPB 69.64 E. 3a). Für diesen Fall brachte die ESTV indes bis heute keinerlei Tatsachen vor, die eine Steuerbefreiung ausschliessen, geschweige denn, dass sie solche nachzuweisen vermocht hätte. Insbesondere reicht es nicht aus, wenn die ESTV vorliegend lediglich für "unglaubwürdig" hält, dass es laut Beschwerdeführerin unüblich sei, bei Verkäufen und/oder Kommissionsgeschäften des Kunsthandels Rechnungen und/oder Kommissionsverträge auszustellen. Dasselbe gilt im Zusammenhang mit dem Versicherungsbeleg. Vielmehr oblag es der ESTV, den ihrer Ansicht nach fehlenden Zusammenhang zwischen Ausfuhr der Bronze und Zahlungseingang bzw. entsprechende Missbräuche nachzuweisen, was ihr vorliegend nicht gelungen ist. Infolgedessen hat sie den daraus resultie-

renden Nachteil zu tragen (vgl. oben E. 1.4), und es erübrigt sich eine weitergehende Überprüfung der zollamtlich nachgewiesenen Ausfuhr der Bronze. Die Beschwerde ist insoweit gutzuheissen und die Lieferung der Bronze in der Höhe von Fr. 162'000.-- als steuerbefreite Ausfuhr zu behandeln.

4.2 Ad Geschäftsfall Nr. 20, G1183, Schmuck

4.2.1 Die Beschwerdeführerin macht hier im Wesentlichen geltend, die "Ausfuhrdeklaration vom 24.11.1997" entspreche den Tatsachen und sei in jeder Hinsicht korrekt. Auch sei der zollamtliche Ausfuhrnachweis in keiner Weise erschlichen worden. Gegen die Beschwerdeführerin sei zwar ein Zollverfahren durchgeführt worden, welches mit einem Strafbefehl wegen Nichtanmeldens von drei Schmuckstücken bei der Einreise in die Schweiz geendet habe. Sie habe jedoch sämtliche deklarierten Ausfuhren in der umfangreichen Untersuchung nachweisen und jeglichen Verdacht, nicht alle zur Ausfuhr angemeldeten Gegenstände tatsächlich ausgeführt zu haben, widerlegen können.

Dem hält die ESTV in ihrer Vernehmlassung an sich zu Recht entgegen, dass sowohl anlässlich ihrer Kontrolle als auch innerhalb der vom Vertreter der Beschwerdeführerin eingereichten "Zusammenstellung der Ausfuhren" jegliche Dokumentation zu diesem Geschäftsfall fehle. Diesbezüglich konnte das Bundesverwaltungsgericht bezeichnenderweise erst in den antragsgemäss beigezogenen Zolluntersuchungsakten zwei zollamtlich gestempelte Original-Dokument (beides Exemplare Nr. 2 des Einheitsdokuments; Form. 11.030) finden, welche sich auf die von der Beschwerdeführerin behauptete Ausfuhr der Schmuckstücke beziehen. Festgehalten wurde dieses Instruktionsergebnis in der Zwischenverfügung vom 28. November 2007, wozu die Parteien Stellung nehmen konnten (oben Bst. G und H).

Im Folgenden stellt sich somit die Frage, ob das besagte zollamtlich gestempelte Exemplar Nr. 2 (welches explizit "für die Statistik" vorgesehen ist) einen rechtsgenügenden Ausfuhrnachweis im Sinne des Mehrwertsteuerrechts darstellt.

4.2.2 In ihrer Stellungnahme zum besagten Instruktionsergebnis geht die ESTV von einem "vorgetäuschten Exportgeschäft" aus, weil die Beschwerdeführerin – was sich aus den Unterlagen zum Strafbefehl der Oberzolldirektion (OZD) vom 30. April 1999 ersehen lasse – die besagten Schmuckstücke [am 24. November 1997] ausgeführt, jedoch

"zeitnah" und ohne ordnungsgemässe Zollanmeldung wieder in die Schweiz eingeführt habe. Überdies habe die Beschwerdeführerin im Rahmen der Aus- und Wiedereinfuhr "nicht die für die geltend gemachte Ausfuhr-Transaktion vorgesehenen Dokumente" verwendet; "für Verkäufe in Ladengeschäften an Personen mit Wohnsitz im Ausland [... sei der] Ausfuhrnachweis [...] mit der zollamtlich gestempelten Kopie der Deklaration für die Ausfuhr im Reisenden- und Grenzverkehr (Formular 11.49) zu erbringen". Auch wenn im vorliegend zu beurteilenden Fall nun die zollamtlich gestempelten (wenn auch falschen) Formulare vorliegen würden, fehle es [wohl aufgrund der von der ESTV getroffenen Annahme eines "vorgetäuschten Exportgeschäfts"] an der Ausfuhr der hier behandelten drei Gegenstände der Beschwerdeführerin. Insofern würden die in Frage stehenden Ausfuhrdokumente auch nicht den wahren Sachverhalt wiedergeben.

Diesen Ausführungen der ESTV kann sich das Bundesverwaltungsgericht aus folgenden Gründen nicht anschliessen:

4.2.3 Zunächst trifft es nicht zu, dass die Beschwerdeführerin in Bezug auf diesen Geschäftsfall die falschen Ausfuhrdokumente verwendet hat. Denn – wie sie richtig ausführt – ist das Formular 11.49 (Ausfuhr im Reisenden- und Grenzverkehr) für den ausländischen Käufer vorgesehen, der die im Inland gekaufte Ware bei seiner Ausreise selber mitführt. Aktenkundig ist nun aber, dass die Beschwerdeführerin die besagten Schmuckstücke eigens über die Grenze nach Deutschland ausführte und deshalb für ihre Beförderungslieferung zu Recht das Einheitsdokument (Form. Nr. 11.030) verwendete. Abgesehen davon könnte die Verwendung des "falschen" Formulars (Einheitsdokument anstelle des Formulars für die Ausfuhr im Reisenden- und Grenzverkehr) in pragmatischer Handhabung der gesetzlichen Formvorschriften bzw. laut eigener Praxismitteilung der ESTV betreffend die Behandlung von Formmängeln nicht zu einer Verweigerung der Ausfuhrbefreiung führen. Dies umso weniger – wie sogleich aufzuzeigen sein wird –, wenn die Ausfuhr auch mit dem vermeintlich "falschen" Formular einwandfrei nachgewiesen werden kann (vgl. oben E. 2.1.4).

Den beiden in Frage stehenden zollamtlichen Original-Dokumenten (jeweils Exemplar Nr. 2 ["für die Statistik"]) lässt sich eindeutig entnehmen, dass das eine Dokument die Ausfuhr "[eines] Bracelet[s] Platin mit Safir-Cabochons Art Déco", mit einem Rohgewicht von "380 gr" und einem statistischen Wert von "CHF 82'500.--", das andere "[einen]

Bengel, Bergkristall", mit einem Rohgewicht von [insgesamt] "690 gr" bei einem statistischen Wert von "CHF 117'500.--" zum Gegenstand hat. Das Vorliegen von zollamtlich gestempelten Formularen wird denn auch als solches von der ESTV vorliegend nicht bestritten (vgl. oben E. 4.2.2). Hingegen geht sie von der Identität der drei am 24. November 1997 ausgeführten mit denjenigen am Folgetag (und daher "zeitnah") unter Missachtung der Zollkontrolle eingeführten drei (ähnlich aussehenden) Schmuckstücken aus (vgl. oben E. 4.2.2). Diese behauptete Identität der ein- bzw. ausgeführten Schmückstücke vermag sie jedoch nicht nachzuweisen. In diesem Zusammenhang hat der damalige Abfertigungsbeamte in einer Aktennotiz vom 25. November 1997 des Passagierdienstes des Zollinspektorats Zürich-Flughafen zwar mit Unterschrift bestätigt, "dass es sich [bei den drei Schmuckstücken, die bei der Beschwerdeführerin anlässlich der Revision festgestellt worden waren] eindeutig um die anlässlich der Ausfuhrabfertigung überprüften Gegenstände handelt. Ebenfalls die Schmucketuis seien die selben". Dem hielt der Chef Abteilung Strafsachen der OZD in einem internen Verbal vom 15. Februar 1999 jedoch Folgendes entgegen: "Der Beweis der Identität der am 24. November 1997 zur Ausfuhr deklarierten und der am folgenden Tag nicht zur Einfuhr angemeldeten Schmuckstücke kann nicht rechtsgenüglich erbracht werden, da selbst das gleiche Erscheinungsbild noch nicht zwingend bedeutet, dass es sich um dieselben Objekte handelt". Diesem Ergebnis der OZD ist beizupflichten, zumal es auch für diesen Geschäftsfall der ESTV oblegen hätte, handfeste und überzeugende Tatsachen nachzuweisen, die eine Steuerbefreiung (trotz Vorliegen von zollamtlichen Ausfuhrdokumenten) ausschliessen. Dies ist ihr vorliegend nicht gelungen, weshalb sie auch hier den daraus resultierenden Nachteil zu tragen hat (E. 1.4).

Nach dem Gesagten ist in freier Beweiswürdigung davon auszugehen, dass der in den beiden Zolldokumenten wiedergegebene Sachverhalt inhaltlich wahr ist, mithin die Ausfuhr zollamtlich einwandfrei belegt ist (vgl. oben 2.1.3). Bleibt zu prüfen, ob die beiden zollamtlichen Exemplare Nr. 2 einen unter Art. 16 MWSTV genügenden Ausfuhrnachweis darstellen.

4.2.4 Wie vorstehend aufgezeigt, lässt das anwendbare Recht einen entsprechenden zollamtlichen Nachweis als Voraussetzung für eine Steuerbefreiung der Ausfuhrlieferung von Gegenständen genügen (oben E. 2.1.2 f.). Mithin muss vorliegend in Bezug auf die drei ge-

nannten Schmuckstücke davon ausgegangen werden, dass tatsächlich eine grenzüberschreitende Warenbewegung erfolgte, die mittels der eingangs erwähnten zollamtlichen Original-Dokumente einwandfrei bescheinigt wird, was wiederum den Nachweis dafür erbringt, dass der Verbrauch der Waren im Ausland stattfand (oben E. 2.1.5). Daran ändert nichts, dass sowohl das EFD in seinem Kommentar zur Mehrwertsteuerverordnung sowie die ESTV in ihren Wegleitungen 1994 und 1997 ausdrücklich festhalten, dass für den Nachweis der Ausfuhr von Gegenständen "grundsätzlich" nur das zollamtlich gestempelte Exemplar Nr. 3 [entspricht dem "Exemplar für den Versender/Ausführer"] des Einheitsdokuments in Betracht komme (oben E. 2.1.2), hat doch der Exporteur für gewöhnlich nur dieses, für ihn vorgesehene Exemplar zur Hand. Im Licht der hier anwendbaren Pragmatismusbestimmung von Art. 45a MWSTGV (vgl. dazu oben E. 2.1.4) muss bei einer Ausfuhr die Steuerbefreiung jedoch auch dann gewährt werden, wenn – wie dies die ESTV in ihrer Praxismitteilung zutreffend festhält – in Einzelfällen ein falsches Formular verwendet wurde oder die Ausfuhr anhand anderer zollamtlicher Dokumente einwandfrei nachgewiesen werden kann, also erst recht in einem Fall wie dem vorliegenden, wo die Ausfuhr einzelner Schmuckstücke mit dem "falschen" (d.h. nicht für den "Versender" vorgesehenen) Exemplar (des zutreffenden Formulars) nachgewiesen werden kann (vgl. oben E. 2.1.4). Dabei bleibt zu betonen, dass der Beweis mittels des Exemplars Nr. 2 auf Einzelfälle beschränkt bleibt und natürlich nichts daran ändert, dass (auch) dieses Exemplar zollamtlich originalgestempelt sein muss. Nur so wird vermieden, dass derjenige Steuerpflichtige, gegen den ein Strafverfahren eröffnet wurde, und der aus diesem Grund um die längere Aufbewahrungsfrist des Exemplars Nr. 2 weiss, gegenüber demjenigen priviligiert wird, der das Formular "nur" verloren hat.

Dem Gesagten zufolge ist die Beschwerde auch diesbezüglich gutzuheissen und die Lieferung der drei besagten Schmuckstücke im Gesamtbetrag von Fr. 200'000.-- als steuerbefreite Ausfuhr anzuerkennen.

4.3 Ad Geschäftsfälle Nr. 3, Nr. 21 und Nr. 73

4.3.1 Die Beschwerdeführerin bestritt die Nachforderung der ESTV auch für nachstehend näher umschriebene Geschäftsfälle:

– Nr. 3 vom 14. Februar 1998, G. Reitsma,
– Nr. 21 vom 4. Februar 1997, Vase "Gallé" und

– Nr. 73 vom 8. April 1997, Flacon von Gallé

Die betreffenden Kunstgegenstände seien nachweislich ausgeführt worden, womit "materiell steuerbefreite Ausfuhrlieferungen" vorlägen, auch wenn "die Fakturen inklusive 6.5% MWST lauteten". Der Umstand, dass die Steuer als im Preis inbegriffen ausgewiesen worden sei, mache die Lieferungen weder steuerpflichtig noch lasse er die Erhebung der Steuer aus anderen Gründen zu. Dafür bestehe in der Schweiz keine gesetzliche Grundlage.

Diese Ausführungen der Beschwerdeführerin treffen nicht zu.

4.3.2 Obwohl die obgenannten Kunstgegenstände zur (steuerbefreiten) Ausfuhr bestimmt waren und gemäss zollamtlichen Nachweisen auch effektiv ausgeführt wurden, ist dennoch unbestritten, dass die Beschwerdeführerin die entsprechenden Rechnungen jeweils ausdrücklich "inkl. 6.5% MWST" [oder mit ähnlicher Bezeichnung] ausstellte. Damit aber greift – worauf die ESTV zu Recht hinweist – der Grundsatz "fakturierte Steuer gleich geschuldete Steuer" und zwar selbst dann, wenn es sich bei den Leistungsempfängern um nicht Steuerpflichtige handelt (vgl. oben E. 3).

Entgegen ihrer Ansicht vermag die Beschwerdeführerin auch mit dem Verweis auf das Urteil des Bundesgerichts 2A.121/2004 vom 16. März 2005 nichts Vorteilhaftes für sich abzuleiten: Denn das Bundesgericht hat damals erkannt, dass die Voraussetzungen für eine Rückerstattung der Mehrwertsteuer, die im konkreten Fall den Vereinsmitgliedern [mangels Steuerpflicht des Vereins zu Unrecht] in Rechnung gestellt wurden, nicht erfüllt waren, da ihnen keine berichtigten Fakturen zugestellt worden waren. Mit anderen Worten blieb die fakturierte Steuer [auch bzw. schon deshalb] geschuldet, weil und solange die entsprechenden Rechnungen nicht innert der Verjährungsfrist korrigiert wurden. Damit hat das Bundesgericht den besagten Grundsatz (wenn in casu auch nur implizit) in jenem Urteil zum wiederholten Mal bestätigt. In diesem Sinne hat das Bundesgericht den damaligen Entscheid der SRK aufgehoben, weshalb sich die Beschwerdeführerin vorliegend auch nicht zu Recht darauf stützen konnte. Die diesbezügliche Rüge erweist sich somit als unbegründet.

4.4 Ad Geschäftsfall Nr. 74, SBG 1866, S._____ KG

4.4.1 Was diesen Geschäftsfall anbelangt, führte die Beschwerdeführerin einzig aus, es handle sich hier nicht um einen von ihr generierten Umsatz, sondern "um die für einen Transportschaden geleistete Versicherungszahlung von CHF 20'000 durch den Versicherer S._____ KG". Der Schaden sei anlässlich eines Transports zur Kunst- und Antiquitätenmesse 1994 in Zürich eingetreten. Dies gehe sowohl aus der Check-Kopie als auch aus dem Buchungstext auf dem Kontoblatt 6020 hervor. Die ESTV könne dafür keinen Ausfuhrnachweis verlangen. Selbst wenn ein Umsatz vorläge, hätte dieser – so die Beschwerdeführerin – vor der Einführung der Mehrwertsteuer stattgefunden und würde der Steuer schon deshalb nicht unterliegen.

Die ESTV wandte dagegen in ihrer Vernehmlassung vom 13. September 2005 ein, dass die Beschwerdeführerin für ihre diesbezüglichen Vorbringen (neben der Check-Kopie und dem Kontoblatt 6020) keine weiteren Beweise (wie namentlich eine Versicherungspolice oder eine Schadenausgleichs-Offerte) vorlegen könne bzw. wolle. Ungewöhnlich sei auch die Benützung eines Checks zur Schadensbegleichung. Ausserdem rechne die Beschwerdeführerin nach vereinahmten Entgelten ab.

4.4.2 Zunächst sei darauf hingewiesen, dass Zahlungen, die ein Versicherer dem Versicherten infolge Eintritts des (versicherten) Schadenfalles leistet, als echter Schadenersatz gelten und mangels Leistungsaustauschs vom steuerpflichtigen Empfänger nicht zu versteuern sind (vgl. Merkblatt Nr. 4 "Schadenersatzleistungen", S. 3 Ziffer 1 und S. 7 Ziffer 2.3; ausführlich zum Schadenersatz auch: Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-1539/2006 vom 8. Januar 2008). Auch die Lehre bezeichnet Schadenersatzleistungen sowie Spenden, Schenkungen, Erbschaften, Dividenden, Subventionen, Zuschüsse usw. als sogenannte Nichtumsätze, welche nicht Gegenstand der Mehrwertsteuer bilden (CAMENZIND/HONAUER/VALLENDER, a.a.O., Rz. 153 f., S. 307 ff.). Macht ein Steuerpflichtiger – wie vorliegend – geltend, es handle sich bei einer Gutschrift nicht um einen steuerbaren Umsatz, sondern um eine nicht zu versteuernde Versicherungszahlung einer Versicherungsgesellschaft, so trägt er auch die Beweislast für diesen behaupteten Nichtumsatz (vgl. oben E. 1.4). Kommt hinzu, dass die Beschwerdeführerin unwidersprochenerweise nach vereinahmten Entgelten abrechnete (oben Bst. A) und den Check per 10. April 1997, d.h. während der vorliegend zu beurteilenden Steuerperioden, entgegennahm. Schon deshalb würde ihr der Nachweis obliegen, dass es sich bei der

Check-Gutschrift tatsächlich um eine Schadenersatzzahlung handelte. Im Übrigen sind Schadenersatzzahlungen auch gemäss der geltenden Verwaltungspraxis sowohl beim Leistenden wie beim Empfänger buch- und belegmässig nachzuweisen (vgl. Merkblatt Nr. 4 "Schadenersatzleistungen" der ESTV, S. 3 Ziffer 1).

4.4.3 Im Zusammenhang mit versicherten Schadensereignissen gälte es sodann zu beachten, dass der Steuerpflichtige unter Umständen die Zahlung seiner Versicherung (dennoch) als steuerbares Entgelt abzurechnen bzw. zu versteuern hat. Dies insbesondere dann, wenn es dabei zwischen dem Versicherten und seinem Versicherer in irgendeiner Form (ausnahmsweise doch) zu einem Leistungsaustausch kommt. Ein solcher Leistungsaustausch liegt nach der für Fälle wie den vorliegend sachgerechten Praxis der ESTV namentlichen in folgenden Fällen vor (vgl. Merkblatt Nr. 4 "Schadenersatzleistungen" der ESTV, S. 8 Ziffer 2.3 in fine):

– der Steuerpflichtige tritt im Schadenfall seine ausstehenden Forderungen aus steuerbarem Umsatz an die Versicherungsgesellschaft ab, oder

– der beschädigte Gegenstand geht im Zuge einer Schadenregulierung in das Eigentum des Versicherers über, wobei Letztgenannter dem Geschädigten in der Entschädigungsvereinbarung einen Restwert anrechnet.

Damit ist gesagt, dass eine Gutschrift, die durch einen Versicherer ausgelöst wurde, nicht notwendigerweise eine Versicherungsleistung bzw. eine Schadenersatzzahlung sein muss. Vielmehr ist es im Lichte des vorstehend Ausgeführten denkbar, dass eine solche Gutschrift durch den Versicherer unter Umständen eine (steuerbare) Gegenleistung darstellen kann. Dies wiederum verdeutlicht und unterstreicht die Notwendigkeit, dass ein Steuerpflichtiger, der – wie im vorliegenden Fall – einen Nichtumsatz geltend macht, dies auch einwandfrei zu beweisen hat. Für den vorliegenden Geschäftsfall ist es der Beschwerdeführerin im Ergebnis nicht gelungen nachzuweisen, dass es sich bei der Gutschrift im Betrag von Fr. 20'000.-- um eine (nicht der Steuer unterliegende) Schadenersatzzahlung handelte. Den daraus resultierenden Nachteil hat sie selbst zu tragen, womit sich die Beschwerde auch in diesem Punkt als nicht stichhaltig erweist.

5.
Nach dem Gesagten ist die Beschwerde im Sinne der Erwägungen teilweise gutzuheissen (E. 4.1.5, 4.2.4), im Übrigen jedoch abzuweisen.

Die Verfahrenskosten in der Höhe von Fr. 2'500.-- werden der Beschwerdeführerin im Umfang von Fr. 2'000.-- auferlegt und in diesem Teilbetrag mit dem von ihr geleisteten Kostenvorschuss von Fr. 2'000.-- verrechnet (Art. 63 Abs. 1 VwVG). Der ESTV sind keine Verfahrenskosten aufzuerlegen (Art. 63 Abs. 2 VwVG). Die ESTV hat der teilweise obsiegenden Beschwerdeführerin gemäss Art. 64 Abs. 1 VwVG eine reduzierte Parteientschädigung auszurichten, welche in Anwendung von Art. 7 ff. des Reglements vom 11. Dezember 2006 über die Kosten und Entschädigungen vor dem Bundesverwaltungsgericht (VGKE, SR 173.320.2) auf Fr. 1'000.-- (inkl. Mehrwertsteuer und Auslagen) festgesetzt wird.

Demnach erkennt das Bundesverwaltungsgericht:

1.
Die Beschwerde wird im Sinne der Erwägungen teilweise gutgeheissen, im Übrigen jedoch abgewiesen. Ziffer 2 des Einspracheentscheids vom 30. Mai 2005 betreffend geschuldeter Mehrwertsteuer wird auf Fr. 65'812.15 reduziert.

2.
Die Verfahrenskosten von Fr. 2'500.-- werden der Beschwerdeführerin im Umfang von Fr. 2'000.-- auferlegt und mit dem geleisteten Kostenvorschuss in gleicher Höhe verrechnet.

3.
Die Eidgenössische Steuerverwaltung hat der Beschwerdeführerin eine reduzierte Parteientschädigung von Fr. 1'000.-- auszurichten.

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: