[AZA 0/4]
2A.557/1999/hzg
II. OEFFENTLICHRECHTLICHE ABTEILUNG
****
10. November 2000

Es wirken mit: Bundesrichter Wurzburger, Präsident der II. öffentlichrechtlichen Abteilung, Hartmann, Hungerbühler, Müller,
Bundesrichterin Yersin und Gerichtsschreiber Merz.

In Sachen
Eidgenössische Steuerverwaltung, Hauptabteilung Mehrwertsteuer,
Beschwerdeführerin,

gegen
X._____ AG, Beschwerdegegnerin, vertreten durch Hans-Peter Bühler, Steuer- und Wirtschaftsberatung, Wildbachstrasse 46, Zürich,
Eidgenössische Steuerrekurskommission,

betreffend
Mehrwertsteuer (Vermieten im Ausland von schweizerisch verzollten, im Inland immatrikulierten Eisenbahnwagen), hat sich ergeben:

A.- Die X._____ AG bezweckt gemäss Handelsregistereintrag den Handel mit sowie die Immatrikulation, Vermietung und Verwaltung von schweizerischen und ausländischen Eisenbahntransportmitteln.

B.- In Anwendung von Art. 51 der bundesrätlichen Verordnung vom 22. Juni 1994 über die Mehrwertsteuer (Mehrwertsteuerverordnung, MWSTV; SR 641. 201) traf die Eidgenössische Steuerverwaltung am 1. Oktober 1998 gegenüber der X._____ AG folgenden Entscheid:

Ës wird festgestellt, dass das Vermieten von inländisch immatrikulierten (verzollten) Eisenbahnwagen als Lieferung im Inland zum Normalsatz von gegenwärtig 6,5% zu versteuern ist, und zwar unabhängig davon, wo die Eisenbahnwagen verkehren und wo deren Übergabe an den Mieter erfolgt. Eine Steuerbefreiung nach Art. 15 und 16 MWSTV ist nur möglich bei definitiver Ausfuhr des im Inland immatrikulierten (verzollten) Eisenbahnwagens. ¨

Auf Einsprache hin bestätigte die Eidgenössische Steuerverwaltung am 29. Januar 1999 ihren Entscheid mit der Klarstellung, dass die X._____ AG die Umsätze aus dem Vermieten von inländisch verzollten/immatrikulierten ünd im Ausland beigestellten Eisenbahnwagen ab dem 1. Oktober 1997äls Inlandlieferung zu versteuern habe. Die Angabe des 1. Oktobers 1997 beruhte darauf, dass nach der ursprünglichen Praxis der Eidgenössischen Steuerverwaltung die physische Beistellung eines Eisenbahnwagens im Ausland nicht der schweizerischen Mehrwertsteuerünterlag (E. 6.2 des Einspracheentscheids). Aus Gründen der rechtsgleichen Behandlung und nach dem Prinzip von Treu und Glauben setzte die Steuerverwaltung den Beginn der geänderten Praxis auf das erwähnte Datum fest.

Die von der X._____ AG hiegegen geführte Beschwerde wurde von der Eidgenössischen Steuerrekurskommission am 13. Oktober 1999 teilweise gutgeheissen. Diese stellte fest,
dass die X._____ AG die Umsätze aus der Vermietung von Eisenbahnwagen, welche von einem Ort im Inland aus zum Abnehmer befördert oder versandt werden, ab dem 1. Oktober 1997 als Lieferungen im Inland zum Normalsatz zu versteuern hat. Eine

Steuerbefreiung nach Art. 15 und 16 MWSTV ist nur möglich bei definitiver Ausfuhr des in der Schweiz verzollten/immatrikulierten Eisenbahnwagens. Soweit die mietweise Übergabe der Eisenbahnwagen an den Abnehmer ohne vorherige Versendung oder Beförderung von einem Ort in der Schweiz aus an einen Ort im Ausland erfolgt, führt die X._____ AG keine der schweizerischen Mehrwertsteuer unterliegenden Lieferungen im Inland aus. ¨

C.- Die Eidgenössische Steuerverwaltung (im Folgenden: Steuerverwaltung) hat mit Eingabe vom 10. November 1999 beim Bundesgericht Verwaltungsgerichtsbeschwerde eingereicht mit dem Begehren, den Entscheid der Eidgenössischen Steuerrekurskommission vom 13. Oktober 1999 aufzuheben und den Einspracheentscheid vom 29. Januar 1999 zu bestätigen.

Auszug aus den Erwägungen:

3.- Zu klären ist, ob die Vermietung von in der Schweiz verzollten/immatrikulierten Eisenbahnwagen, die sich ausserhalb der Schweiz befinden und deren Verfügungsmacht dem Mieter im Ausland übertragen wird, eine Inlandlieferung darstellt und damit der schweizerischen Mehrwertsteuer untersteht.
Gemäss Art. 5 Abs. 2 lit. b MWSTV ist eine Lieferung (u.a.) gegeben, wenn ein Gegenstand zum Gebrauch oder zur Nutzung (z.B. gestützt auf einen Miet- oder Pachtvertrag nach Art. 253 ff. OR) überlassen wird. Laut Art. 4 lit. a MWSTV unterliegen die im Inland gegen Entgelt erbrachten Lieferungen von Gegenständen der Mehrwertsteuerpflicht (sog. Inlandlieferungen). Für den Ort der Lieferung trifft Art. 11 MWSTV folgende Regelung:

Die Lieferung wird erbracht:
a. am Ort, wo sich der Gegenstand im Zeitpunkt der Verschaffung der Befähigung, über ihn wirtschaftlich zu verfügen, der Ablieferung oder der Überlassung zum Gebrauch oder zur Nutzung befindet;
b. am Ort, wo die Beförderung oder Versendung des Gegenstandes zum Abnehmer (oder in dessen Auftrag zu einem Dritten) beginnt.

4.- a) Ursprünglich ging die Steuerverwaltung davon aus, die physische Beistellung eines Eisenbahnwagens im Ausland unterliege nicht der schweizerischen Mehrwertsteuer, weil sich der Mietgegenstand im Zeitpunkt der Überlassung zum Gebrauch im Ausland befinde, mithin der Lieferungsort gemäss Art. 11 lit. a MWSTV im Ausland liege. Diese Ansicht revidierte sie später mit der Begründung, die zwingenden Bestimmungen der Art. 11, Art. 15 und Art. 16 MWSTV seien dadurch nicht berücksichtigt worden. Im Hinblick darauf forderte sie inskünftig einen zollamtlichen Ausfuhrnachweis nach Art. 16 MWSTV. Ohne diesen sei eine Steuerbefreiung ausgeschlossen, auch wenn die Eisenbahnwagen ins Ausland verbracht werden.
Die Steuerverwaltung fasste ihren Standpunkt im weiteren Verlauf wie folgt zusammen: Ein inländisch verzollter bzw. im Inland hergestellter Gegenstand gilt als im Inland geliefert, wenn er nicht ausfuhrverzollt worden ist; für die Frage des Ortes der Lieferung ist irrelevant, wo sich der Gegenstand im Zeitpunkt der Übergabe an den Mieter tatsächlich befindet.

b) Die Rekurskommission lehnt es ab, für die Bestimmung des Leistungsortes unverzichtbar auf den zollrechtlichen Status abzustellen. Sie unterscheidet vielmehr zwischen Eisenbahnwagen, die vom Inland aus an den Abnehmer im Ausland gelangen, und solchen, die dem Mieter vom Ausland aus zugeführt werden. Im ersten Fall erweise sich der Vorgang, der gemäss Art. 11 lit. b MWSTV zu beurteilen sei, als steuerpflichtige Inlandlieferung, da die Beförderung oder Versendung im Inland beginne. Hingegen liege im zweiten Fall der Ort der Lieferung sowohl in Anwendung von Art. 11 lit. a MWSTV als auch von Art. 11 lit. b MWSTV im Ausland, so dass die schweizerische Mehrwertsteuerverordnung auf diese Leistungen nicht anwendbar sei. Der Unternehmer, der behaupte, ein bestimmter Teil seines Umsatzes sei im Ausland erbracht worden, habe den Nachweis hierfür zu erbringen, der aber - im Gegensatz zum Ausfuhrnachweis nach Art. 16 MWSTV - nicht an bestimmte Formen gebunden sei. Erst wenn dem Betroffenen dieser Nachweis misslinge, sei aus Gründen der

Praktikabilität und Rechtssicherheit nichts dagegen einzuwenden, auf den zollrechtlichen Status abzustellen.

c) Die Steuerverwaltung wirft der Rekurskommission in erster Linie vor, sie übersehe Art. 6 des Zollgesetzes vom 1. Oktober 1925 (ZG; SR 631. 0). Nach dieser Bestimmung müssten alle Waren, die eingeführt oder ausgeführt werden, der zuständigen Zollstelle zugeführt, unter Zollkontrolle gestellt und zur
Abfertigung angemeldet werden. Ein Gegenstand sei demnach von der Schweiz erst dann zum freien ausländischen Verkehr freigegeben, nachdem er zur
Ausfuhr abgefertigt und gegebenenfalls ausfuhrverzollt worden sei. Bis dahin bleibe er im Zollinland belegen, auch wenn er rein tatsächlich ins Ausland verbracht worden sein sollte und dort in der Folge über ihn verfügt werde, z.B. durch Vermietung oder Verkauf. Daher entscheide sich die Frage der Belegenheit eines Gegenstandes nach seinem zollrechtlichen Status und sei der Ort, wo er sich physisch befinde, unbeachtlich.

5.- a) Gemäss Art. 8 Abs. 2 lit. a ÜbBest. aBV sowie Art. 130 Abs. 1 und Art. 196 Ziff. 14 lit. a BV unterliegen der Mehrwertsteuer die Einfuhr von Gegenständen sowie die Lieferungen von Gegenständen und die Dienstleistungen, die ein Unternehmen im Inland gegen Entgelt ausführt (einschliesslich Eigenverbrauch). Dementsprechende Regelungen enthalten die Art. 4 und 66 MWSTV.

b) Zur Bestimmung des Ortes einer Lieferung hat der Bundesrat die Regelung des Art. 11 MWSTV geschaffen. Diese ist verfassungsrechtlich nicht zu beanstanden. Zwar mag Art. 11 lit. b MWSTV nicht völlig im Einklang mit dem im grenzüberschreitenden Waren- und Dienstleistungsverkehr geltenden Bestimmungslandprinzip stehen. Nach diesem Grundsatz hat die Belastung im übernationalen Verhältnis im Allgemeinen im Verbrauchsland stattzufinden (vgl. Bericht der Kommission für Wirtschaft und Abgaben in AB 1993 N 329 f.), während die lit. b an dem Ort ansetzt, von wo aus die Beförderung oder Versendung zum Abnehmer beginnt, so dass auch Direktlieferungen ins Ausland als Inlandumsätze zu deklarieren sind. Bei Vorliegen eines den Anforderungen von Art. 16 MWSTV genügenden Ausfuhrnachweises besteht jedoch grundsätzlich die Möglichkeit, eine Steuerbefreiung bezüglich dieser Umsätze zu erlangen (vgl. Art. 15 Abs. 2 lit. a MWSTV, welcher aber gerade die Überlassung von Beförderungsmitteln zum Gebrauch oder zur Nutzung von der Steuerbefreiung ausnimmt).
aa) Die von der Steuerverwaltung für das Vermieten von Eisenbahnwagen vertretene Ansicht findet keine Stütze in Art. 11 MWSTV. Während diese Bestimmung letztlich auf den Ort abstellt, an dem sich der Leistungsgegenstand tatsächlich befindet, lässt die Steuerverwaltung dies völlig unbeachtet. Im Ergebnis liefen die differenzierten Regelungen des Art. 11 MWSTV weitgehend leer, wenn der Auffassung der Steuerverwaltung vorliegend gefolgt würde. Es käme nicht mehr auf die darin angegebenen Orte an, die danach unterscheiden, ob eine Beförderung bzw. eine Versendung von Nöten ist, sondern allein auf den zollrechtlichen Status. Bezeichnenderweise trifft die Steuerverwaltung keine Unterscheidung zwischen der lit. a und der lit. b des Art. 11 MWSTV. Wollte der Verordnungsgeber aber allein auf den zollrechtlichen Status abstellen, hätte er dies entsprechend ausdrücklich regeln können und müssen. Dass er diese Lösung im Auge hatte, ergibt sich indes auch aus den Materialien nicht. Nicht zuletzt ging selbst die Steuerverwaltung nicht von Anfang an vom zollrechtlichen Status aus. Zwar ist ihr die Möglichkeit einer Praxisänderung zuzugestehen, die neue Interpretationsweise muss jedoch mit dem geltenden Recht korrespondieren, was vorliegend nicht
der Fall ist. Dagegen stimmt die Interpretation der Rekurskommission mit Art. 11 MWSTV und dem grundsätzlichen Ziel der Besteuerung nur von Inlandumsätzen überein. Ausserdem soll durch die Vermietung als solche der zollrechtliche Status der Eisenbahnwagen grundsätzlich gerade nicht berührt werden.
bb) Bei konsequenter Fortführung der Auffassung der Steuerverwaltung, wie diese es für Vermietungen im Begleitschreiben zum Entscheid vom 1. Oktober 1998 getan hat, müsste übrigens ein vom Ausland in die Schweiz eingeführter Gegenstand so lange als im Zollausland belegen angesehen werden, bis er aus dem betreffenden Staat ausfuhrverzollt wird. Alle bis dahin durch die Vermietung von Eisenbahnwagen in der Schweiz erzielten Umsätze blieben demnach von der schweizerischen Mehrwertsteuer verschont. Damit gelangt die Steuerverwaltung aber zum unzutreffenden Ergebnis, dass Umsätze mit in der Schweiz befindlichen Gegenständen, die aus einem anderen Staat nicht ausfuhrverzollt wurden, der hiesigen Mehrwertsteuer regelmässig vorenthalten bleiben, obwohl die Verfassungsgrundlage (Art. 8 ÜbBest. aBV, Art. 130 Abs. 1 und Art. 196 Ziff. 14 BV) gerade im Inland ausgeführte Lieferungen der Steuer unterstellen wollte. Im gleichen Zuge setzt sie sich auch in Widerspruch zum erwähnten Bestimmungslandprinzip.

c) Der von der Steuerverwaltung erwähnte Art. 69 Abs. 1 lit. g MWSTV lässt ebenfalls keinen anderen Schluss zu. Nach dieser Vorschrift ist auf dem Entgelt für den Gebrauch von Gegenständen, die mit Freipass zur vorübergehenden Einfuhr abgefertigt wurden (vgl. Art. 15 ZG), eine Steuer - sofern erheblich - zu erheben. Darin ist nicht ein Ausnahmetatbestand zu sehen, wann bei nicht aus- bzw. einfuhrverzollten Waren trotzdem die Mehrwertsteuer erhoben werden kann. Vielmehr stellt diese Bestimmung klar, dass Gebrauchsentgelte grundsätzlich zu versteuern sind, auch wenn die Einfuhr mit Freipass zur vorübergehenden Einfuhr abgefertigter Gegenstände selber von der Steuer befreit ist (Art. 67 lit. h MWSTV).

d) Die von der Rekurskommission vertretene Auffassung entspricht im Gegensatz zu derjenigen der Steuerverwaltung der Praxis zum Bundesratsbeschluss über die Warenumsatzsteuer vom 29. Juli 1941 (Warenumsatzsteuerbeschluss, WUStB). Auch dort war für die Bestimmung des Lieferungsortes nicht ausschlaggebend, ob eine Ware verzollt oder unverzollt geliefert wurde. Entscheidend war, wo sich die Ware (im Zeitpunkt der Vollendung der Lieferung) tatsächlich befand (Dieter Metzger, Handbuch der Warenumsatzsteuer, 1992, S. 201 Rz. 446 f.).
Die Materialien zu dem am 1. Januar 2001 in Kraft tretenden Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer (Mehrwertsteuergesetz, MWSTG; AS 2000 1300), das zum Grundsatz der Steuerpflicht und zum Leistungsort im Wesentlichen gleichlautende Bestimmungen wie die Mehrwertsteuerverordnung aufweist (vgl. Art. 5 und 13 MWSTG), sprechen - entgegen der Ansicht der Steuerverwaltung - ebenfalls für die Lösung der Rekurskommission und enthalten keinen Hinweis für ein diesbezügliches Abstellen auf den zollrechtlichen Status. Während die Auffassung der Steuerverwaltung im Endeffekt bei inländisch verzollten oder in der Schweiz hergestellten Gegenständen nur auf eine Steuerbefreiung nach Art. 15 lit. a MWSTV hinausläuft, die an den strengen (zollamtlichen) Nachweis gemäss Art 16 MWSTV gebunden ist und Beförderungsmittel von der Befreiung ausnimmt, sieht sowohl der Kommentar des Eidgenössischen Finanzdepartements zur Mehrwertsteuerverordnung (zu Art. 11, S. 9) als auch der Bericht der Kommission für Wirtschaft und Abgaben des Nationalrats vom 28. August 1996 (BBl 1996 V 713 ff., insbes. S. 739) für den Nachweis, dass eine Lieferung nicht im Inland ausgeführt wurde, keine besonderen Formen vor.
Die Steuerverwaltung bemerkt zwar zutreffenderweise, dass das neue Mehrwertsteuergesetz in Art. 20, der dem Art. 16 MWSTV nachgebildet ist, eine zusätzliche Nachweismöglichkeit gerade für Schienenfahrzeuge enthält, für die nun in Art. 19 Abs. 2 Ziff. 2 MWSTG ausdrücklich eine Steuerbefreiung bei überwiegender Nutzung im Ausland vorgesehen ist, ohne dass eine Ausfuhrverzollung stattzufinden bräuchte. Damit wollte die nationalrätliche Kommission für Wirtschaft und Abgaben dem Bestimmungslandprinzip nachkommen. In ihrem Bericht zu der erwähnten Neuerung legte sie dar (BBl 1996 V 753), Art. 15 Abs. 2 lit. a MWSTV führe ädazu, dass die Vermietung von z.B. Eisenbahnwagen, die sich im Zeitpunkt der Überlassung zum Gebrauch im schweizerischen Inland befinden, in der Schweiz steuerbar ist. Diese Besteuerung widerspreche dem Bestimmungslandprinzip dann, wenn die Eisenbahnwagen einem ausländischen Benützer zur Verwendung ausserhalb der Schweiz vermietet würden. Hiermit folgt sie also wie die Rekurskommission dem Wortlaut von Art. 11 MWSTV und stellt für die Rechtslage nach der Mehrwertsteuerverordnung nicht auf den zollrechtlichen Status ab. Zudem hatte sie in ihrem Entwurf statt auf die überwiegende Nutzung noch auf die direkte Beförderung oder Versendung ins Ausland abgestellt (Art. 18 des Entwurfs, BBl 1996 V 753 und 898; vgl. auch Berichterstatter Brändli in AB N 1997 971). Folglich geht sie davon aus, dass, sofern sich die betreffenden Fahrzeuge bereits im Ausland befinden, eine Steuerbefreiung nach Art. 18 des Entwurfs zum Mehrwertsteuergesetz nicht mehr notwendig ist, um dem Bestimmungslandprinzip zu genügen, da diese schon von vornherein nicht der inländischen Mehrwertsteuer unterliegen.

e) Unbehelflich ist der Hinweis der Steuerverwaltung auf die fehlende Praktikabilität der Lösung der Rekurskommission. Einzugestehen ist zwar, dass der von der Steuerverwaltung gewählte Weg für sie einfacher zu handhaben wäre, da sie sich auf ein einfaches formelles Kriterium stützen könnte und nur eine beschränkte Anzahl von Nachweismöglichkeiten für die Steuerbefreiung zuzulassen bräuchte (vgl. E. 4 und Art. 16 MWSTV). Die Praktikabilität und der damit teilweise zusammenhängende Grundsatz der Erhebungswirtschaftlichkeit rechtfertigen eine gegen den Gesetzeswortlaut und die Prinzipien des Bestimmungslandes und der Wettbewerbsneutralität verstossende Interpretation indessen nicht.

f) Fehl geht auch die Rüge der Steuerverwaltung, die Rekurskommission missachte die ständige bundesgerichtliche Rechtsprechung. Die von der Steuerverwaltung hiezu zitierten Urteile des Bundesgerichts betreffen ausschliesslich Fälle, in denen ein Lieferant die Ware noch im Inland an den Erwerber geliefert hatte, der sie daran anschliessend ins Ausland verbrachte. Zwecks Steuerbefreiung dieses als Inlandlieferung qualifizierten Vorganges hatte das durch den Warenumsatzsteuerbeschluss ermächtigte Eidgenössische Finanzdepartement eine spezielle Regelung getroffen und als Ausfuhrnachweis nur bestimmte Dokumente zugelassen (vgl. statt aller BGE 96 I 678 und ASA 57 288). Das Bundesgericht hatte insoweit die Beschränkung der Nachweismöglichkeiten geschützt. Die vorliegende Frage ist mit jenen Fällen indes nicht vergleichbar, da es hier um bereits im Ausland befindliche Gegenstände geht, die Ausfuhr also nicht erst nach Lieferung erfolgt und zu Art. 11 MWSTV auch keine entsprechende Regelung über die Beweisführung und die Beweismittel existiert. Ausserdem betraf die zitierte Rechtsprechung nicht das Vermieten von Eisenbahnwagen als besondere Art der Lieferung.

g) Der Einwand der mangelnden Eurokompatibilität der Lösung der Rekurskommission ist unzutreffend. Zweifelsohne wollte der Verordnungsgeber bei Einführung der Mehrwertsteuer an die Stelle der Warenumsatzsteuer das schweizerische Mehrwertsteuersystem demjenigen der Europäischen Gemeinschaft annähern, was jedoch nicht unbedingt auf eine völlige Gleichstellung hinauslaufen sollte (BGE 125 II 480 E. 7a S. 487). Die Regelung des Lieferortes in Art. 8 Abs. 1 der Sechsten Richtlinie des Rates zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern vom 17. Mai 1977 (77/388/EWG; ABl. EG 1977 Nr. L 145 S. 1; im Folgenden: EU-Richtlinie) entspricht vom Wortlaut her weitgehend Art. 11 MWSTV und wird auch im Sinne der Rekurskommission angewendet. Wie die Steuerverwaltung richtig bemerkt, werden Vermietungen im Mehrwertsteuerrecht der Europäischen Gemeinschaft nicht als Lieferungen, sondern als Dienstleistungen verstanden (Art. 5 und 6 der EU-Richtlinie). Der Ort der Dienstleistung bestimmt sich nach der EU-Richtlinie (Art. 9 Abs. 1) weitgehend gleich wie gemäss Art. 12 Abs. 1 MWSTV nach dem Geschäftssitz oder der Betriebsstätte des Dienstleistenden. Dies gilt nach der EU-Richtlinie (Art. 9 Abs. 2 lit. e letztes
Alinea) grundsätzlich auch für das Vermieten von Beförderungsmitteln, während Leistungsort für die Vermietung anderer beweglicher Gegenstände der Sitz des Leistungsempfängers ist. Zur Vermeidung von Doppelbesteuerungen, Nichtbesteuerungen und Wettbewerbsverzerrungen können die Mitgliedstaaten den Leistungsort bei Vermietungen aber anders regeln (Art. 9 Abs. 3 der EU-Richtlinie). Hiervon haben unter anderem Frankreich und Deutschland bezüglich des Vermietens von Beförderungsmitteln Gebrauch gemacht, indem sie teilweise auch darauf abstellen, wo das Beförderungsmittel (überwiegend) genutzt wird (für Frankreich: Art. 259a des Code général des impôts, L. no 92-677 vom 17. Juli 1997 und no 94-1163 vom 29. Dezember 1994; für Deutschland: § 1 der Umsatzsteuer-Durchführungsverordnung vom 27. April 1993, Bundesgesetzblatt 1993 I S. 600 und 1161, mit Änderungen vom 4. Juni und 12. Dezember 1996, Bundesgesetzblatt 1996 I S. 789 und 1851). Demzufolge kann nicht ein Gebot abgeleitet werden, die inländischen Regelungen im Sinne der EU-Richtlinie anzupassen.

h) Nach dem Gesagten greifen auch die Bedenken der Steuerverwaltung bezüglich eines Anreizes für nur schwer nachweisbare Umgehungsgeschäfte nicht mehr. Die Steuerverwaltung übersieht, dass als Auslandsgeschäfte zu wertende Vorgänge deswegen nicht völlig steuerfrei bleiben müssen. Auch wenn bei Vermietung von im Ausland befindlichen Eisenbahnwagen keine inländische Steuer anfallen mag, ist damit nicht ausgeschlossen, dass der Vorgang einer entsprechenden Steuer eines anderen Staates untersteht (vgl. E. 5g). Im umgekehrten Fall der Verbringung nicht ausfuhrverzollter Eisenbahnwagen aus dem Ausland in die Schweiz ist die inländische Mehrwertsteuer auf hier anschliessend stattfindende Vermietungen zu erheben.
Neben der Sache liegt der Vergleich der Steuerverwaltung, soweit sie ausführt, ein inländischer Verkäufer, der seine Ware direkt ins Ausland befördere, komme bei Ausfuhr ünter Umgehung der Zollvorschriftenñicht in den Genuss der Steuerbefreiung nach Art. 15 Abs. 2 lit. a MWSTV, während der Verkäufer, dessen Ware sich bereits im Ausland befinde, keine schweizerische Mehrwertsteuer zu entrichten habe. Hierbei übersieht sie zum einen, dass Letzterer dann in der Regel der ausländischen Mehrwertsteuer unterliegen wird, und dass zum anderen derjenige, der unter Umgehung zollrechtlicher Vorschriften handelt, ohnehin keinen Schutz verdient. Nicht zuletzt geht es vorliegend auch nur um das Vermieten von Eisenbahnwagen und nicht um Kaufgeschäfte.

i) Abschliessend sei noch bemerkt, dass sich verschiedene Autoren im Sinne der Rekurskommission geäus-

sert haben, während die vorliegend vertretene Ansicht der Steuerverwaltung keine Stütze in der Literatur findet (vgl. Heinz Keller, Grenzüberschreitende Umsätze von Waren und Dienstleistungen, Der Schweizer Treuhänder 1995 S. 373 ff., insbes. S. 376; Jörg R. Bühlmann, Das Schweizer Mehrwertsteuer-Handbuch, 1994, S. 70 f.; Alois Camenzind, Internationale Aspekte bei der Mehrwertsteuer, ASA 63 367 ff., insbes. S. 385; Helmut Friedl, Ursprungsortsprinzip und Grenzausgleich auf Dienstleistungen unter besonderer Berücksichtigung der Werkleistungen an beweglichen körperlichen Gegenständen und deren Vermietung, MWSt-Journal 1997 S. 173 ;ff., insbes. S. 183 f.).

Lausanne, 10. November 2000