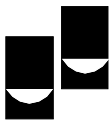
Bundesverwaltungsgericht
Tribunal administratif fédéral
Tribunale amministrativo federale
Tribunal administrativ federal



Abteilung I
A-1480/2006
{T 0/2}

Urteil vom 11. Juli 2007

Mitwirkung: Richter Markus Metz (Vorsitz), Michael Beusch, Daniel Riedo; Gerichtsschreiber Jürg Steiger.

A._____
Beschwerdeführerin,

gegen

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

betreffend
MWST; Export, Ausfuhrbelege (1. Quartal 1997 bis 4. Quartal 2000)

Sachverhalt:

A. Die A._____ bezweckt im Wesentlichen die Konstruktion, die Erstellung und den Betrieb von Sport- und Freizeitanlagen aller Art, die Erbringung von Dienstleistungen im Zusammenhang mit der Erstellung und dem Betrieb von Anlagen und Handel mit einschlägigen Waren. Sie ist seit dem 1. Januar 1995 im Register der Mehrwertsteuerpflichtigen bei der Eidgenössischen Steuerverwaltung (ESTV) unter der Nr. (...) eingetragen.

B. Anlässlich einer Revision bei der A._____ im Oktober 2002 für die Zeit vom 1. Januar 1997 bis 30. Juni 2002 (1. Quartal 1997 bis 2. Quartal 2002) stellte die ESTV fest, dass für eine Lieferung von zwei Dieselmotoren ins Ausland im Wert von Fr. 670'291.-- kein zollamtlicher Ausfuhrbeleg vorhanden war. Unter Berücksichtigung von weiteren Belastungen und Gutschriften erliess die ESTV am 31. Oktober 2002 die Ergänzungsabrechnung (EA) Nr. (...) in der Höhe von Fr. 32'038.-- und gab der A._____ ebenfalls am 31. Oktober 2002 bis zum 2. Dezember 2002 Frist, den fehlenden Ausfuhrbeleg nachzureichen.

C. Am 6. Dezember 2002 reichte die A._____ diverse Unterlagen – nicht aber den zollamtlichen Ausfuhrbeleg – ein, die den Export der beiden Dieselmotoren belegen sollten. Am 19. Dezember 2002 forderte die ESTV die A._____ auf, die zollamtlichen Einfuhrbelege des Importlands USA einzureichen. Im Schreiben vom 3. Januar 2003 teilte die A._____ mit, die Ware sei in den USA lediglich in einem Zollfreilager gewesen, Endbestimmungsland der Dieselmotoren sei Aegypten gewesen; für dieses Land gebe es keinen Einfuhrbeleg.

D. Die ESTV erliess am 10. Februar 2003 einen formellen Entscheid und hielt an der Steuerforderung fest. Gegen diesen Entscheid erhob die A._____ Einsprache, die am 21. Juni 2005 abgewiesen wurde. Dagegen richtet sich die Beschwerde der A._____ vom 23. August 2005 an die Eidgenössische Steuerrekurskommission (SRK) mit dem Begehren, es sei festzustellen, dass die A._____ den Betrag von Fr. 40'909.80 für das vierte Quartal 1998 (Lieferung von zwei Caterpillar-Dieselmotoren mit Zubehör, Freifall-simulator) samt Zins nicht schulde. Die A._____ (Beschwerdeführerin) machte insbesondere geltend, ihre Schwestergesellschaft, die B._____, Las Vegas, habe der ägyptischen Regierung am 12. November 1996 einen Freifallsimulator verkauft. Die Beschwerdeführerin habe teilweise Komponenten der Anlage gebaut und dafür die C._____ in Langenthal eingesetzt. Am 18. Mai 1998 habe sie der D._____AG den Auftrag erteilt, das Material in das Zollfreilager in Harmans, Maryland/USA, zu transportieren. Am 1. Juni 1998 habe die D._____Inc., Harmans/USA, den Empfang der Ware bestätigt. Am 23. Juli 1998 habe die B._____ der ägyptischen Regierung Rechnung für die Lieferung gestellt. Vom Zollfreilager in Harmans/USA sei die Ware schliesslich nach Aegypten gelangt und dort ohne Einfuhrformalitäten übernommen worden. Die Beschwerdeführerin dokumentierte ihre Behauptungen im Einzelnen; es wird darauf im Zuge der Erwägungen

zurückgekommen.

E. In der Vernehmlassung vom 14. Oktober 2005 hielt die ESTV an ihrer Forderung fest im Wesentlichen mit der Begründung, die Beschwerdeführerin habe den zollamtlichen Nachweis der Ausfuhr nicht belegen können und habe die ESTV nicht unverzüglich über das Fehlen von Ausfuhrbelegen orientiert. Am 31. Oktober 2005 ergänzte die Beschwerdeführerin, sie habe im Sinn der Wegleitung 1997 die ESTV unverzüglich auf das Fehlen von Ausfuhrdokumenten hingewiesen.

F. Das Bundesverwaltungsgericht teilte den Parteien am 6. Februar 2007 die Übernahme des Verfahrens mit und forderte die ESTV am 13. April 2007 auf, zur Frage der Behandlung von Formmängeln Stellung zu nehmen. Die ESTV liess sich dazu am 24. Mai 2007 vernehmen und führte aus, die weiterhin bestehenden Formvorschriften seien nicht überspitzt formalistisch, sondern (bloss) pragmatisch auf die materielle Sachlage anzuwenden. Die im vorliegenden Fall beigebrachten Dokumente stellten keine zollamtlichen Papiere des Ausfuhrstaates bzw. des jeweiligen Einfuhrstaates dar; es handle sich vielmehr eher um die private Bestätigung eines Leistungsempfängers. Die ESTV hielt deshalb an ihrem Antrag auf Abweisung der Beschwerde fest.

G. Die Beschwerdeführerin ihrerseits nahm zur entsprechenden Frage am 29. Juni 2007 Stellung. Der Schweiz entstehe kein Steuerausfall, wenn auf die materielle Sachlage abgestellt werde. Der Export werde durch offizielle Dokumente nachgewiesen und der relevante Sachverhalt ergebe sich aus den mit der Beschwerdeschrift eingereichten Dokumenten. Die rein formalistische Betrachtungsweise der ESTV, wonach aus dem Fehlen von zollamtlichen Dokumenten auf eine Steuerpflicht geschlossen werden könne, sei überholt. Im vorliegenden Fall sei die Beibringung eines zollamtlichen Einfuhrdokuments gar nicht möglich gewesen. Auf die weiteren Einwendungen der Beschwerdeführerin wird soweit notwendig in den Erwägungen eingegangen.

Das Bundesverwaltungsgericht zieht in Erwägung:

1.

1.1 Auf dem Gebiet der Mehrwertsteuer konnten Einspracheentscheide der ESTV nach (dem inzwischen aufgehobenen) Art. 65 des Bundesgesetzes vom 2. September 1999 über die Mehrwertsteuer in der Fassung vom 25. Juni 2002 (MWSTG, SR 641.20) bzw. Art. 53 der Verordnung vom 22. Juni 1994 über die Mehrwertsteuer (MWSTV, AS 1994 1464) mit Beschwerde bei der SRK angefochten werden. Die SRK ist per 31. Dezember 2006 aufgelöst worden und das Bundesverwaltungsgericht hat am 1. Januar 2007 seine Tätigkeit aufgenommen. Gemäss Art. 31 des Bundesgesetzes vom 17. Juni 2005 über das Bundesverwaltungsgericht (VGG, SR 173.32) beurteilt dieses Beschwerden gegen Verfügungen nach Art. 5 des Bundesgesetzes vom 20. Dezember 1968 über das Verwaltungsverfahren (VwVG, SR 172.021), sofern keine Ausnahme nach Art. 32 VGG gegeben

ist. Im Bereich der Mehrwertsteuer liegt eine solche Ausnahme nicht vor. Ebenfalls ist die ESTV Vorinstanz im Sinne von Art. 33 VGG. Das Bundesverwaltungsgericht ist daher für die Beurteilung der vorliegenden Beschwerde zuständig. Es übernimmt am 1. Januar 2007 die Beurteilung des vorher bei der SRK hängigen Rechtsmittels und wendet das neue Verfahrensrecht an (Art. 53 Abs. 2 VGG).

1.2 Am 1. Januar 2001 sind das MWSTG sowie die zugehörige Verordnung vom 29. März 2000 (MWSTGV; SR 641.201) in Kraft getreten. Der zu beurteilende Sachverhalt bezieht sich auf das Jahr 1998, so dass auf die vorliegende Beschwerde noch das alte Recht der MWSTV anwendbar ist (Art. 93 und 94 MWSTG).

2.

2.1 Die Lieferung von Gegenständen, die aus dem Inland direkt ins Ausland versandt werden, gelten nach Art. 11 Bst. a MWSTV grundsätzlich als im Inland erbracht (Ziffer 528 f. der Wegleitung 1997 für Mehrwertsteuerpflichtige [Wegleitung 1997]; Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-1455/2006 vom 25. April 2007 E. 3.1.2). Von der Steuer sind solche Lieferungen von Gegenständen nur befreit, wenn sie direkt mit zollamtlichem Nachweis ins Ausland befördert oder versandt werden (Art. 15 Abs. 2 Bst. a MWSTV; Ziffer 532 f. Wegleitung 1997; Urteil des Bundesgerichts 2A.546/2003 vom 14. März 2005 E. 2.2; ALOIS CAMENZIND/NIKLAUS HONAUER, Handbuch zur neuen Mehrwertsteuer, Bern Stuttgart Wien 1995, Rz. 582 ff.). 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 noch im Inland im Rahmen eines Liefergeschäfts einem Dritten übergeben wurde (Art. 15 Abs. 3 MWSTV; Urteil des Bundesverwaltungsgerichts vom 25. April 2007 a.a.O. E. 3.1.3, 3.2).

2.2 Die Ausfuhr von Gegenständen hat aber nur dann steuerbefreiende Wirkung, wenn sie mit bestimmten *zollamtlichen* Dokumenten gemäss einer vom Eidgenössischen Finanzdepartement herausgegebenen Liste nachgewiesen ist (Art. 16 Abs. 1 und 2 MWSTV; Urteil des Bundsverwaltungsgerichts vom 25. April 2007 a.a.O. E. 4.1; Entscheide der SRK vom 20. Februar 2006, veröffentlicht in Verwaltungspraxis der Bundesbehörden [VPB] 70.76 E. 4b, vom 2. November 2004, veröffentlicht in VPB 69.64 E. 2b, vom 18. Juli 2003, veröffentlicht in VPB 68.19 E. 3d, vom 29. Mai 2002, veröffentlicht in VPB 66.98 E. 6; Kommentar zur Verordnung über die Mehrwertsteuer vom 22. Juni 1994 [Kommentar EFD] S. 20 f.). Nicht das Eidgenössische Finanzdepartement, aber die ESTV hat die als Nachweis geltenden zollamtlichen Dokumente kraft der Delegation von Art. 16 Abs. 2 MWSTV im Einzelnen in Ziffer 533 Wegleitung 1997 aufgeführt. Gemäss Ziffer 2.3.2 Praxismitteilung der ESTV über die „Behandlung von Formmängeln“ vom 26. Oktober 2006 (Praxismitteilung), die als Ausfluss des Art. 45*a* MWSTGV auch rückwirkende Geltung hat (vgl. dazu Urteile des Bundes-verwaltungsgerichts vom 25. April 2007

a.a.O. E. 4.3, A-1365/2006 vom 19. März 2007 E. 2.3), wird die Steuerbefreiung auch gewährt, wenn in Einzelfällen ein falsches Formular verwendet wurde oder wenn die Ausfuhr anhand anderer zollamtlicher Dokumente (z. B. des Bestimmungslandes) einwandfrei nachgewiesen werden kann. Die Bestätigung der Leistungsempfängerin vermag einen solchen von Art. 16 Abs. 1 MWSTV (und auch Art. 20 Abs. 1 MWSTG) geforderten in- oder ausländischen zollamtlichen Nachweis jedoch nicht zu ersetzen.

2.3 Können zollamtliche Ausfuhrbescheinigungen wegen des Ablaufs der zollamtlichen Aufbewahrungsfrist von zwei Jahren nicht mehr beim zuständigen Zollamt nachgefordert werden, kann die ESTV andere Beweismittel für die unter Beachtung der Zollvorschriften erfolgte Ausfuhr zulassen (z.B. Einfuhrzollbeleg des Bestimmungslandes), wenn der Steuerpflichtige solche Vorkommnisse unverzüglich meldet, nachdem er das Fehlen der zollamtlichen Ausfuhrbescheinigung bemerkt hat (Ziffer 542 Wegleitung 1997).

2.4 Während es der Steuerverwaltung obliegt, die steuerbegründenden oder steuererhöhenden Tatsachen zu beweisen, hat der Steuerpflichtige den Beweis für die steuermindernden oder die steuerbefreienden Tatsachen zu erbringen (vgl. statt vieler Urteil des Bundesverwaltungsgerichts vom 25. April 2007 a.a.O. E. 4.1). Es obliegt daher der Beschwerdeführerin, im vorliegenden Fall den Nachweis durch zollamtliche schweizerische oder zollamtliche ausländische Dokumente zu erbringen, dass der Freifall-simulator durch sie oder von ihrem nicht steuerpflichtigen Abnehmer direkt ins Ausland befördert oder versandt worden ist, ohne dass dieser vorher im Inland in Gebrauch genommen oder im Inland im Rahmen eines Liefergeschäfts einem Dritten übergeben wurde. Der Export muss durch zollamtliche Papiere einwandfrei nachgewiesen sein. An diesen zwingenden Vorgaben von Art. 16 Abs. 1 MWSTV (bzw. Art. 20 Abs. 1 MWSTG) vermag auch Art. 45*a* MWSTGV nichts zu ändern (Urteil des Bundesverwaltungsgerichts vom 25. April 2007 a.a.O. E. 5.4). Für den Nachweis der Ausfuhr bildet nach der zitierten Rechtsprechung das Vorhandensein eines zollamtlichen Dokuments unabdingbar materielle Voraussetzung.

3.

3.1

3.1.1 Im vorliegenden Fall ist erwiesen, dass die B._____ am 25. Oktober 1995 der ägyptischen Regierung eine Offerte für einen Freifallsimulator unterbreitet hat, den anschliessend die Beschwerdeführerin für die B._____ in der Schweiz teilweise baute bzw. durch einen Dritten auf ihre Rechnung bauen liess. Dafür stellte die C._____ am 15. Juni 1998 der Beschwerdeführerin Rechnung im Umfang von Fr. 713'859.55. Es ist auch erwiesen, dass die B._____ am 12. November 1996 mit der ägyptischen Regierung einen Liefervertrag über einen solchen Freifallsimulator abschloss und am 23. Juli 1998 dafür der ägyptischen Regierung Rechnung stellte. Nicht nachgewiesen hingegen ist der Ort und der

Zeitpunkt des Verkaufs bzw. der Lieferung des Freifallsimulators von der Beschwerdeführerin an die B._____.

3.1.2 Gemäss dem Speditionsauftrag der Beschwerdeführerin vom 18. Mai 1998 wurden bei der C._____, Langenthal, mit Bestimmungsland USA „2 ''Shippers own'' 40' Container komplette Antriebseinheit für Freifallsimulator inkl. Zubehör 2 Dieselmotoren, Winkelgetriebe, elektr. Steuerung, Tank, Auspuffrohre“ abgeholt. Es ist damit erstellt, dass es sich um den von der oder für die Beschwerdeführerin gebauten Freifall-simulator handelte. Am 25. Mai 1998 bestätigte die D._____AG der Beschwerdeführerin den Versand der beiden Container ab Rotterdam am selben Tag. Als Absender war die B._____, Las Vegas, c/o Beschwerdeführerin, vermerkt und am 29. Mai 1998 stellte die D._____AG der Beschwerdeführerin Rechnung für die Versendung der beiden Container.

3.1.3 Die D._____Inc. (USA) wiederum bestätigte, „2 40'shipper owned containers s.t.c 263 pieces“ am 1. Juni 1998 in Harmans/USA erhalten zu haben. Von den USA wurden die beiden Container offensichtlich nach Aegypten verschifft. Die Beschwerdeführerin liess den Freifallsimulator in Aegypten aufstellen und hat daran in der Folge u.a. Garantie- und Unterhaltsarbeiten vorgenommen.

3.2 Es ist damit zwar wahrscheinlich, dass die Beschwerdeführerin die zwei Caterpillar-Dieselmotoren ins Ausland transportiert hat bzw. transportieren liess. Sie kann jedoch trotz allem den von Art. 15 Abs. 2 Bst. a und Abs. 3 i.V.m. Art. 16 Abs. 1 MWSTV ausdrücklich geforderten *zollamtlichen* Nachweis für die direkte Ausfuhr nicht erbringen. Weder verfügt sie über ein zollamtliches Ausfuhrdokument einer schweizerischen noch über ein zollamtliches Einfuhrdokument einer ausländischen Behörde (vgl. E. 2.2 – 2.4 hiervor). Die vorgelegten Bestätigungen, seien sie auch von einem fremden Staat ausgestellt, sind privatrechtliche Bestätigungen des Leistungsempfängers und keine zollamtlichen Papiere im Sinn von Art. 16 Abs. 1 MWSTV. Daran ändert auch nichts, falls – wie vorliegend vorgebracht – überhaupt keine Einfuhrzolldokumente existieren können. Insbesondere hat damit die Beschwerdeführerin, wie erwähnt, den Ort und den Zeitpunkt ihrer Lieferung an die B._____ nicht rechtsgenügend bewiesen. Die Beschwerdeführerin ist damit ihrer Beweispflicht einer steuerbefreienden Tatsache nicht nachgekommen. Art. 45*a* MWSTGV bedeutet überdies nicht, dass die klaren Formvorschriften, wie sie Art. 16 Abs. 1 MWSTV für die Ausfuhr durch zollamtliche Papiere festhält, nicht mehr anwendbar wären. Es können diese zollamtlichen Ausfuhrpapiere lediglich durch solche des Einfuhrstaates, nicht aber durch beliebige privatrechtliche Bestätigungen, ersetzt werden (vgl. E. 2.4 hiervor). Die Beschwerde ist aus diesen Gründen abzuweisen.

Es kann mithin auch offen bleiben, ob die Beschwerdeführerin im Sinn der Ziffer 542 Wegleitung 1997 der ESTV unverzüglich das Fehlen des zollamtlichen Ausfuhrdokuments meldete, als sie dessen Fehlen bemerkte. Die unverzügliche Meldung ist – soweit nicht Art. 45*a* MWSTGV angerufen

wird – Voraussetzung dafür, dass die ESTV z.B. den Einfuhrzollbeleg des Bestimmungslandes zulassen kann. Auch diesen hat die Beschwerdeführerin nicht beschaffen können. Weshalb dies nicht der Fall war, muss für das vorliegende Verfahren ebenso unerheblich bleiben wie die Beantwortung der Frage, weshalb die schweizerischen zollamtlichen Ausfuhrdokumente fehlen und wer hierfür gegebenenfalls einzustehen hat.

4. Bei diesem Ausgang des Verfahrens hat die Beschwerdeführerin die Verfahrenskosten zu tragen (Art. 63 Abs. 1 VwVG). Sie werden gemäss Art. 4 des Reglements vom 11. Dezember 2006 über die Kosten und Entschädigungen vor dem Bundesverwaltungsgericht (VGKE, SR 173.320.2) auf Fr. 3'000.-- festgesetzt und mit dem Kostenvorschuss gleicher Höhe verrechnet. Eine Parteientschädigung wird unter diesen Umständen nicht ausgerichtet (Art. 64 Abs. 1 VwVG e contrario).

Demnach erkennt das Bundesverwaltungsgericht:

1. Die Beschwerde wird abgewiesen.
2. Die Verfahrenskosten von Fr. 3'000.-- werden der Beschwerdeführerin auferlegt und mit dem Kostenvorschuss gleicher Höhe verrechnet.
3. Es wird keine Parteientschädigung zugesprochen.
4. Dieses Urteil wird eröffnet:
   - der Beschwerdeführerin (mit Gerichtsurkunde)
   - der Vorinstanz (mit Gerichtsurkunde)

Der vorsitzende Richter:	Der Gerichtsschreiber:
Markus Metz	Jürg Steiger

Rechtsmittelbelehrung
Urteile des Bundesverwaltungsgerichts können innert 30 Tagen seit Eröffnung beim Schweizerischen Bundesgericht in Lausanne angefochten werden. Die Beschwerde ist unzulässig gegen Entscheide über die Zollveranlagung, wenn diese aufgrund der Tarifierung oder des Gewichts der Ware erfolgt, sowie gegen Entscheide über die Stundung oder den Erlass von Abgaben. Die Rechtsschrift ist in einer Amtssprache abzufassen und hat die Begehren, deren Begründung mit Angabe der Beweismittel und die Unterschrift zu enthalten. Sie muss spätestens am letzten Tag der Frist beim Bundesgericht eingereicht oder zu dessen Handen der Schweizerischen Post oder einer schweizerischen diplomatischen oder konsularischen Vertretung übergeben werden (vgl. Art. 42, 48, 54, 83 Bst. l und m sowie 100 des Bundesgesetzes vom 17. Juni 2005 über das Bundesgericht [Bundesgerichtsgesetz, BGG, SR 173.110]).

Versand am: