Tribunale federale
Tribunal federal

{T 0/2}
2A.546/2003 /kil

Urteil vom 14. März 2005
II. Öffentlichrechtliche Abteilung

Besetzung
Bundesrichter Merkli, Präsident,
Bundesrichter Wurzburger, Bundesrichter Müller, Bundesrichterin Yersin, Ersatzrichter Camenzind,
Gerichtsschreiber Küng.

Parteien
X._____ Management AG,
Beschwerdeführerin,
vertreten durch Ernst & Young AG,

gegen

Eidgenössische Steuerverwaltung, Hauptabteilung Mehrwertsteuer, Schwarztorstrasse 50, 3003 Bern,
Eidgenössische Steuerrekurskommission,
Avenue Tissot 8, 1006 Lausanne.

Gegenstand
Mehrwertsteuer / Dienstleistungsexport (Nachweis) / "Management Fees",

Verwaltungsgerichtsbeschwerde gegen den Entscheid der Eidgenössischen Steuerrekurskommission vom 8. Oktober 2003.

Sachverhalt:
A.
Die X._____ Management AG ist seit dem 11.6.1993 im Handelsregister des Kantons Basel-Stadt eingetragen. Sie bezweckt das Erbringen von Dienstleistungen im Bereich von Führungs-, Verwaltungs- und Beratungsfunktionen für die Beteiligungsgesellschaften der X._____-Gruppe und der X._____ Holding AG, sowie die Entwicklung und den Handel mit Informatikprojekten und Software-Lösungen inklusive der damit zusammenhängenden Dienstleistungen. Die Gesellschaft ist seit dem 1. Januar 1995 im Register der Eidgenössischen Steuerverwaltung für Mehrwertsteuerpflichtige eingetragen.

In den Monaten Juni sowie August/September 1998 führte die Eidgenössische Steuerverwaltung bei der Steuerpflichtigen eine Kontrolle durch. Geprüft wurde der Zeitraum vom 1. Januar 1995 bis zum 30. Juni 1998. In der Folge erliess die Eidgenössische Steuerverwaltung eine Ergänzungsabrechnung, mit welcher sie einen Mehrwertsteuerbetrag von Fr. 6'029.896.00 zuzüglich Verzugszinsen in Rechnung stellte. Die Nachforderung ergab sich zum grössten Teil aus nicht genügend nachgewiesenen Dienstleistungsexporten. Nach Abzug eines angerechneten Betrages von Fr. 16'210.– verblieb schliesslich eine Steuerforderung von Fr. 6'013'686.–.

Am 7. September 2000 bestätigte die Eidgenössische Steuerverwaltung die Nachforderung. Die dagegen gerichtete Einsprache wurde am 29. November 2002 im Umfang von Fr. 14'711.– gutgeheissen, im Übrigen abgewiesen. Gleichzeitig wurde festgestellt, der Entscheid der Eidgenössischen Steuerverwaltung vom 7. September 2000 sei im Umfang von Fr. 233'040.75 in Rechtskraft erwachsen; somit schulde die X._____ Management AG der Eidgenössischen Steuerverwaltung noch einen Mehrwertsteuerbetrag von Fr. 5'765'934.75 zuzüglich 5% Verzugszins seit dem 30. April 1997.

B.
Gegen diesen Einspracheentscheid wandte sich die X._____ Management AG an die Eidgenössische Steuerrekurskommission, die am 8. Oktober 2003 die Beschwerde abwies und den Einspracheentscheid vom 29. November 2002 bestätigte.
C.
Mit Verwaltungsgerichtsbeschwerde vom 10. November 2003 beantragt die X._____ Management AG dem Bundesgericht, die Entscheide der Eidgenössischen Steuerrekurskommission vom 8. Oktober 2003 und der Eidgenössischen Steuerverwaltung vom 29. November 2002 aufzuheben. Im Hauptantrag verlangt sie die Aufhebung von Ziffer 3 des Dispositivs des Einspracheentscheides und die Herabsetzung der Mehrwertsteuernachforderung auf Fr. 167'692.– nebst Verzugszins von 5 % seit dem 30. April 1997. Eventualiter sei die Sache an die Vorinstanz zurückzuweisen.

Die Eidgenössische Steuerverwaltung beantragt, die Beschwerde abzuweisen.

Die Eidgenössische Steuerrekurskommission hat auf eine Stellungnahme verzichtet.

Das Bundesgericht zieht in Erwägung:
1.
1.1 Beschwerdeentscheide der Eidgenössischen Steuerrekurskommission können nach den Artikeln 97 ff. OG mit Verwaltungsgerichtsbeschwerde beim Bundesgericht angefochten werden (Art. 54 Abs. 1 der Verordnung vom 22. Juni 1994 über die Mehrwertsteuer [MWSTV]; vgl. auch Art. 66 Abs. 1 des Bundesgesetzes vom 2. September 1999 über die Mehrwertsteuer [MWSTG; SR 641.20]. Der Beschwerdeführer ist nach Art. 103 lit. a OG zur Beschwerde legitimiert. Auf die form- und fristgerecht eingereichte Beschwerde ist deshalb grundsätzlich einzutreten.
1.2 Nicht einzutreten ist auf die Beschwerde, soweit die Beschwerdeführerin auch den Einspracheentscheid anficht, da im vorliegenden Verfahren ausschliesslich der Entscheid der Steuerrekurskommission Anfechtungsobjekt bilden kann (vgl. BGE 125 II 29 E. 1c, mit Hinweisen).
1.3 Streitgegenstand ist das im Beschwerdeverfahren noch streitige Rechtsverhältnis (Fritz Gygi, Bundesverwaltungsrechtspflege, 2. Aufl., Bern 1983, § 4, S. 46). Im vorliegenden Fall ist davon auszugehen, dass die Beschwerdeführerin vor der Eidgenössischen Steuerrekurskommission neben der grundsätzlichen Bestreitung der Nachforderung auch deren Bemessung und Höhe angefochten hat. Diese Frage ist vor Bundesgericht nicht mehr strittig, nachdem die Beschwerdeführerin auf die Beurteilung dieser Frage ausdrücklich verzichtet.

Unbestritten und in Rechtskraft erwachsen ist im Übrigen auch ein Betrag von insgesamt Fr. 167'692.–, der Managementleistungen an ausländische Tochtergesellschaften betrifft, für die keine schriftlichen Verträge vorhanden sind.

Zu beurteilen bleibt somit allein die Frage, welche Anforderungen an den Nachweis für den Export von Management-Dienstleistungen zu stellen sind, und ob diese im konkreten Fall erfüllt sind oder nicht.
1.4 Mit Verwaltungsgerichtsbeschwerde können nach Art. 104 lit. a und b OG die Verletzung von Bundesrecht, einschliesslich Überschreitung oder Missbrauch des Ermessens, und die unrichtige oder unvollständige Feststellung des rechtserheblichen Sachverhalts gerügt werden. Das Bundesgericht wendet das Bundesrecht im Verfahren der Verwaltungsgerichtsbeschwerde von Amtes wegen an, ohne an die Begründung der Parteibegehren gebunden zu sein (vgl. Art. 114 Abs. 1 OG). An die Sachverhaltsfeststellung ist es gebunden, wenn - wie hier - eine richterliche Behörde als Vorinstanz entschieden und den Sachverhalt nicht offensichtlich unrichtig, unvollständig oder unter Verletzung wesentlicher Verfahrensbestimmungen festgestellt hat (Art. 105 Abs. 2 OG).
1.5 Die hier zur Beurteilung stehenden Sachverhalte wurden alle vor Inkrafttreten des Mehrwertsteuergesetzes (am 1. Januar 2001) verwirklicht. Auf das vorliegende Verfahren sind deshalb noch die Bestimmungen der Mehrwertsteuerverordnung (MWSTV) anwendbar (vgl. Art. 93 und 94 MWSTG).
2.
2.1 Nach Art. 15 Abs. 2 MWSTV ist - dem im grenzüberschreitenden Waren- und Dienstleistungsverkehr geltenden Bestimmungslandprinzip (Urteil 2A.467/2000 vom 6. März 2001 E. 4b) folgend - der Export von

Lieferungen und Dienstleistungen von der Steuer befreit, d.h. er berechtigt zum entsprechenden Vorsteuerabzug (Art. 15 Abs. 1 MWSTV). Die Vorschrift konkretisiert den von der Verfassung vorgegebenen Grundsatz der Exportbefreiung (Art. 8 Abs. 2 lit. c Ziff. 1 und 2 aÜB-BV [Art. 196 Ziff. 14 Abs. 1 BV]).
2.2 Die Steuerbefreiung setzt einen genügenden zollamtlichen Nachweis voraus (Art. 16 Abs. 1, 1. Satz MWSTV). Für Dienstleistungen, welche ins Ausland erbracht werden, muss der Exportnachweis buch- und belegmässig erbracht werden (Art. 16 Abs. 1, 2. Satz MWSTV). Wie dieser Nachweis zu erfolgen hat, bestimmt das Eidgenössische Finanzdepartement (Art. 16 Abs. 2 MWSTV). Von dieser Befugnis hat das Departement zumindest für den Dienstleistungsnachweis keinen Gebrauch gemacht. Hingegen hat die Eidgenössische Steuerverwaltung entsprechende Weisungen erlassen und die Anforderungen an den Nachweis von ins Ausland erbrachten Dienstleistungen zunächst in der Wegleitung für Mehrwertsteuerpflichtige (1994) und sodann in der Wegleitung 1997 für Mehrwertsteuerpflichtige (jeweils Rz 567) - nahezu wörtlich gleich - festgelegt. Danach werden verlangt: "Schriftliche Aufträge oder schriftliche Verträge oder eine schriftliche Vollmacht (Treuhänder, Rechtsanwälte, Notare usw.) und Fakturakopien sowie Zahlungsbelege, woraus Name/Firma, Adresse sowie Wohnsitz/ Sitz des Abnehmers oder Kunden (Klienten), ferner detaillierte Angaben über die Art und Nutzung der erbrachten Leistungen zweifelsfrei hervorgehen." Im gleichen Sinne kommen nach dem Kommentar des Eidgenössischen Finanzdepartements zur Verordnung über die Mehrwertsteuer vom 22. Juni 1994 als Belege "vor allem Bestellungen oder Auftragsbestätigungen, weitere Korrespondenzen und Fakturen in Frage, aus denen klar hervorgeht, an wen und zu welchem Zweck eine bestimmte Dienstleistung erbracht worden ist" (zu Art. 16 Abs. 1 MWSTV, S. 21). Darüber hinaus kann die Eidgenössische Steuerverwaltung zusätzliche Belege, wie z.B. eine amtliche Bescheinigung des ausländischen Ansässigkeitsstaates verlangen, wenn Zweifel daran bestehen, ob der Leistungsempfänger tatsächlich einen ausländischen Geschäfts- oder Wohnsitz hat, oder ob die Leistung wirklich zur Nutzung oder Auswertung im Ausland bestimmt ist (Wegleitung 1994 Rz 568). In weiteren Verwaltungsanweisungen werden diese Anforderungen im Wesentlichen wiederholt und bestätigt (vgl. z.B. die Branchenbroschüre Banken und Finanzgesellschaften, 610.507-3, S. 8 Ziff. 2.2).
2.3 Mit Bezug auf "Management-Dienstleistungen" hat die Eidgenössische Steuerverwaltung im Merkblatt Nr. 13, S. 5 (610.549-13; Fassung vom 31. Januar 1997) festgelegt, dass auch für diese das Empfängerortsprinzip gilt; dies ausdrücklich weitgehend in Übereinstimmung mit Art. 9 der 6. Richtlinie des EU-Rates vom 17. Mai 1977 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern (vgl. auch § 3a Abs. 10 Ziff. 3 UStG/A oder § 3a (4) Ziff. 3 UStG/D). International scheint allgemein das Empfängerortsprinzip anerkannt zu sein (Peter Haunold, Mehrwertsteuer bei sonstigen Leistungen, Die Besteuerung grenzüberschreitender Dienstleistungen, Wien 1997, S. 179; Johann Bunjes/Reinhold Geist, Umsatzsteuergesetz, Kommentar, 7. Auflage, München 2003, Rz 111 zu § 3 UStG/D, S. 182).

Für die Steuerbefreiung von Managementdienstleistungen verlangt die Eidgenössische Steuerverwaltung, dass a) entweder in der Rechnung detailliert aufgelistet wird, um welche Art von Dienstleistung es sich handelt, oder b) auf der Rechnung nur die Formulierung "Management fees" verwendet werden kann; in diesem Fall ist aber in der Rechnung ein Hinweis auf den zugrunde liegenden Vertrag anzubringen, mit dem die Erbringung solcher Dienstleistungen im Einzelnen vereinbart wurde. Im Weiteren wird eine Abgrenzung zu den Dienstleistungen verlangt, welche als im Inland genutzt gelten.
2.4 Das Bundesgericht hat sich erstmals im Urteil 2A.507/2002 vom 31. März 2004 allgemein mit der Frage der konkreten Anforderungen an den Exportnachweis von Management-Dienstleistungen befasst. Ein früheres Urteil (2A.247/2000 vom 20. April 2001) betraf lediglich den buch- und belegmässigen Nachweis des Exportes von Dienstleistungen, die vom Anwaltsgeheimnis erfasst werden. Im Urteil 2A.507/ 2002 vom 31. März 2004 hat es festgestellt, vor Erlass des Merkblattes Nr. 13 in der Fassung vom 31. Januar 1997 hätten sich die Anforderungen an den Nachweis des Exportes von Management-Dienstleistungen sowohl aus den allgemeinen Bestimmungen von Art. 16 Abs. 1 2. Satz und Art. 47 f. MWSTV sowie den (insoweit übereinstimmenden) Wegleitungen 1994 und 1997 ergeben, wobei nach letzteren in der Rechnung, auf dem Zahlungsbeleg sowie in den allfälligen Verträgen die Art der erbrachten Dienstleistungen detailliert anzugeben sei. Dies entspreche der im Steuerrecht generell gültigen Regel, wonach der Beweis für steueraufhebende oder steuermindernde Tatsachen grundsätzlich dem Steuerpflichtigen obliegt, der diese Tatsachen nicht nur zu behaupten, sondern auch zu belegen hat. Mit dem Merkblatt Nr. 13 in der Fassung vom 31. Januar 1997 seien insoweit keine neuen Anforderungen gestellt, sondern lediglich die bereits zuvor bestehende Regelung dahingehend liberalisiert worden, als in der Rechnung anstelle der detaillierten Aufstellung der erbrachten Leistungen - neben

dem Vermerk "management fees", der allein nicht genüge - ein spezieller Verweis auf den diesen zu Grunde liegenden Vertrag angebracht werden könne. Diese Regelung stehe im Einklang mit den Grundsätzen der Mehrwertsteuerverordnung und könne sich im Besonderen auf die sich aus Art. 47 f. MWSTV ergebende Kompetenz der Eidgenössischen Steuerverwaltung zum Erlass näherer Bestimmungen über Buchführung stützen (E. 4). Das Erfordernis, dass sich der Exportnachweis gemäss dem Merkblatt Nr. 13 aus schriftlichen Unterlagen, insbesondere aus den Rechnungen oder den Verträgen, auf welche diese ausdrücklich Bezug nehmen, ergeben muss, stelle weder einen überspitzten Formalismus dar, noch sei es unverhältnismässig. Denn sobald die Rechnung keinen ausdrücklichen Hinweis auf den zu Grunde liegenden Vertrag enthalte, sei nicht sicher, ob sie die tatsächlich exportierte Dienstleistung erfasse (E. 5).

2.5 Soweit sich die Doktrin zur Nachweispflicht äussert, geht sie ebenfalls davon aus, dass der Nachweis grundsätzlich und (soweit vorhanden) "mit schriftlichen Aufträgen, Bestellungen oder schriftlichen Verträgen, mit schriftlichen Vollmachten, weiteren Korrespondenzen, Fakturakopien sowie Zahlungsbelegen, woraus Name/Firma, Adresse sowie Wohnsitz oder Sitz des Abnehmers oder Kunden, ferner detaillierte Angaben über die Art und Nutzung der erbrachten Leistungen zweifelsfrei hervorgehen, erbracht werden" kann (Heinz Keller, in: Schweizerisches Steuerlexikon, Hrsg. Klaus A. Vallender/Heinz Keller/ Felix Richner/Conrad Stocker, Band 2 Bundessteuern, Zürich 1999, S. 92 Ziff. 2.9.11.3). Für "Management-Fees" wird unter Hinweis auf die Praxis der Eidgenössischen Steuerrekurskommission ein Verweis auf das der Rechnung zugrunde liegende Vertragsverhältnis als unabdingbar erachtet (Alois Camenzind/Niklaus Honauer/Klaus A. Vallender, Handbuch zum Mehrwertsteuergesetz, Bern/Stuttgart/Wien 2003, 2. Aufl., Rz 991).

2.6 Was die Beschwerdeführerin vorbringt, ist nicht geeignet, auf das Urteil 2A.507/2002 vom 31. März 2004 zurückzukommen. Denn schon aus Gesetz und Materialien geht hervor, dass mit dem buch- und belegmässigen Nachweis zweifelsfrei erstellt werden muss, dass die Dienstleistung ins Ausland erbracht wurde (Art. 15 Abs. 2 Bst. l MWSTV). Dazu erweist es sich als sachgerecht, bei Management-Dienstleistungen, die in der Rechnung nicht einzeln detailliert aufgeführt werden, im Sinne der Erhebungswirtschaftlichkeit sowie aus Gründen der Rechtssicherheit einen ausdrücklichen Verweis auf das der Rechnung zugrunde liegende Vertragsverhältnis zu verlangen. Nur damit kann bereits im Zeitpunkt der Rechnungsstellung (auf der der Steuerpflichtige wegen der Massgeblichkeit der kaufmännischen Buchführung in der Regel behaftet wird) mit ausreichender Sicherheit der Zusammenhang zwischen Faktura und Vertrag festgestellt werden. Denn das Erfordernis des genügenden Nachweises ist offensichtlich nicht erfüllt, wenn zu einem beliebigen späteren Zeitpunkt, je nach Bedarf, noch ein Vertrag beigebracht werden kann, der unter Umständen zuvor noch gar nicht bestanden hat.

3.

3.1 Die X._____-Gruppe ist ein weltweit aktiver Konzern, der in den Bereichen Transport, Spedition und Logistik tätig ist. Die Beschwerdeführerin, die X._____ Management AG, ist eine Tochtergesellschaft der X._____ Holding AG. Beide Gesellschaften haben Sitz in A._____. Die Beschwerdeführerin bezweckt das Erbringen von Dienstleistungen für andere Beteiligungsgesellschaften der X._____-Gruppe und der X._____ Holding AG. Mit Vertrag vom 11. Juni 1993 wurde ihr die Geschäftsführung und Verwaltung für die Holding und alle operativen Gesellschaften übertragen. In der Folge wurden mit den betroffenen Gesellschaften die für das Erbringen der Management-Dienstleistungen erforderlichen Verträge abgeschlossen, welche als "COST ALLOCATION CONTRACT", bzw. "TECHNICAL SERVICE CONTRACT", "CONTRAT D'ASSISTANCE TECHNIQUE", "AREA MANAGEMENT CONTRACT", bezeichnet sind. Mit diesen Verträgen wurde für die verschiedenen Gruppengesellschaften das Erbringen von Beratungs-, Informationstechnologie- und Marketingleistungen vereinbart, die im jeweils beiliegenden Dienstleistungskatalog oder im Vertrag im Detail umschrieben sind. Im Einzelnen handelt es sich um typische Management-Dienstleistungen, die allesamt dem Empfängerortsprinzip

folgen und die den von der Eidgenössischen Steuerverwaltung im Merkblatt Nr. 13 aufgeführten, steuerbefreiten Dienstleistungen entsprechen. Die aufgrund dieser Verträge erbrachten Leistungen wurden den Gesellschaften in der Regel quartalsweise fakturiert. Die bezahlten "Management-fees" wurden erfolgswirksam in den Büchern der X._____ Management AG verbucht und in der Jahresrechnung ausgewiesen.

3.2 Aus den vorliegenden, schriftlich abgefassten Verträgen ist die Art und Nutzung der Dienstleistung zweifelsfrei ersichtlich. Insbesondere geht daraus klar hervor, dass es sich um Dienstleistungen handelt, welche als Managementleistungen gegenüber den einzelnen Gesellschaften oder für gewisse Regionen erbracht wurden. Angaben über den Leistungsempfänger, d.h. Name/Firma, Adresse und Sitz des Abnehmers ergeben sich sowohl aus den einzelnen Rechnungen als auch aus den massgebenden Verträgen. Verbuchung und Zahlungsein-

gang sind buchhalterisch klar nachgewiesen. Aufgrund dieser Unterlagen könnte somit der von Gesetz und Materialien geforderte buch- und belegmässige Nachweis für die Erbringung der genannten Management-Dienstleistungen ins Ausland ohne weiteres erbracht werden. Dies gilt grundsätzlich auch für die gegenüber den deutschen Gesellschaften fakturierten Leistungen, welche einheitlich der X._____ Holding GmbH fakturiert und dann von dieser den einzelnen Gesellschaften weiterbelastet wurden. Dass demnach ein Dienstleistungsexport vorliegt, ist in grundsätzlicher Hinsicht weder von der Eidgenössischen Steuerverwaltung noch von der Vorinstanz bestritten.
3.3 Von den Voraussetzungen für die Steuerbefreiung von Management-Dienstleistungen fehlt indessen der ausdrückliche Hinweis auf den der Rechnung zugrunde liegenden Vertrag auf der Rechnung selber. Zu Recht weist die Eidgenössische Steuerverwaltung darauf hin, dass damit nicht mit Sicherheit ausgeschlossen werden könne, dass neben den schriftlichen Verträgen auch noch mündliche Verträge bestünden. So wurden denn auch tatsächlich mit einzelnen Ländern mündliche Verträge geschlossen; hier anerkennt die Beschwerdeführerin - zu Recht - mangels Schriftlichkeit die geschuldeten Steuern. Für die übrigen, hier zu beurteilenden Tochtergesellschaften liegen zwar schriftliche Verträge vor. Mangels entsprechendem Vermerk ist für diese indessen der Nachweis für den Dienstleistungsexport nicht erbracht. Daran ändert nichts, dass dies allenfalls nachgeholt werden könnte: Gerade im Bereich der steuerbefreiten Exporte, die einen Anspruch auf Vorsteuerabzug begründen, sind sehr strenge Anforderungen an den Nachweis des Exports zu stellen, weil beim Empfänger der Leistung im Ausland - und erst recht im Nachhinein - in der Regel keine Kontrolle möglich ist. Es hat sich denn auch gezeigt, dass zu Unrecht (oft betrügerisch) steuerfrei erfolgte Exporte
im europäischen Waren- und Dienstleistungsverkehr Anlass zu zahlreichen Problemen geboten haben. Zusammenfassend ist deshalb davon auszugehen, dass die von der Eidgenössischen Steuerverwaltung - in Anwendung und Auslegung von Art. 16 Abs. 1 MWSTV - gestellten Anforderungen, wonach eine Rechnung mit dem blossen Vermerk "management fees" ohne Verweis auf das zugrunde liegende Vertragsverhältnis die Verweigerung der Exportbefreiung für die entsprechende Management-Dienstleistung nach sich zieht, bundesrechtlich nicht zu beanstanden ist.
4.
Die Verwaltungsgerichtsbeschwerde ist aus diesen Gründen abzuweisen. Bei diesem Ausgang des Verfahrens hat die Beschwerdeführerin die Kosten des Verfahrens vor Bundesgericht zu tragen (Art. 156 Abs. 1 OG).

Demnach erkennt das Bundesgericht:
1.
Die Verwaltungsgerichtsbeschwerde wird abgewiesen.
2.
Die Gerichtsgebühr von Fr. 40'000.– wird der Beschwerdeführerin auferlegt.
3.
Dieses Urteil wird der Beschwerdeführerin, der Eidgenössischen Steuerverwaltung und der Eidgenössischen Steuerrekurskommission schriftlich mitgeteilt.
Lausanne, 14. März 2005
Im Namen der II. öffentlichrechtlichen Abteilung
des Schweizerischen Bundesgerichts
Der Präsident: Der Gerichtsschreiber: