Tribunale federale
Tribunal federal

{T 0/2}
2A.541/2006 /ble

Urteil vom 21. Februar 2007
II. öffentlich-rechtliche Abteilung

Besetzung
Bundesrichter Merkli, Präsident,
Bundesrichterin Yersin, Ersatzrichter Camenzind,
Gerichtsschreiber Wyssmann.

Parteien
X._____ AG,
Beschwerdeführerin,
vertreten durch Tax Partner AG,

gegen

Eidgenössische Steuerverwaltung, Hauptabteilung Mehrwertsteuer, Schwarztorstrasse 50, 3003 Bern,
Eidgenössische Steuerrekurskommission,
p.A. Bundesverwaltungsgericht, Postfach, 3000 Bern 14.

Gegenstand
Mehrwertsteuer, Bezug von Dienstleistungen aus dem Ausland,

Verwaltungsgerichtsbeschwerde gegen den Entscheid der Eidgenössischen Steuerrekurskommission vom 27. Juli 2006.

Sachverhalt:
A.
Die X._____ AG mit Sitz in A._____ ist im Bereich der Unternehmensberatung tätig. Sie erbringt zur Hauptsache Ingenieursleistungen und verfügt über spezielles Wissen auf dem Gebiet der Erstellung biochemischer Anlagen und von Recyclingverfahren. Sie ist im Register der Eidgenössischen Steuerverwaltung für Mehrwertsteuerpflichtige eingetragen.
Gemäss Kontrollbericht vom 29. August 2002 des Inspektorats der Hauptabteilung Mehrwertsteuer der Eidgenössischen Steuerverwaltung bezog die Steuerpflichtige im Jahre 1997 Dienstleistungen aus dem Ausland, die sie zum Normalsatz hätte versteuern müssen. Mit Ergänzungsabrechnung Nr. 304'412 vom 29. August 2002, bestätigt mit förmlichem Entscheid vom 24. März 2003, auferlegte die Eidgenössische Steuerverwaltung der Steuerpflichtigen hierfür eine Nachforderung für Mehrwertsteuern in der Höhe von Fr. 23'404.10 zuzüglich Verzugszins. (Die Position Privatanteil auf Auto ist vorliegend nicht mehr umstritten.)
Im Einspracheverfahren wendete die Steuerpflichtige in Bezug auf die fragliche Steuernachforderung ein, sie habe als Generalunternehmerin für die deutsche Firma Y._____ GmbH die Planung und Bauüberwachung für die Erstellung einer Anlage zur Herstellung von biologischem Diesel übernommen. Die von den ausländischen Unternehmen bezogenen Leistungen stünden ausnahmslos mit der Planung und Ausführung dieser Anlage im Zusammenhang. Dienstleistungen für die Vorbereitung und Koordinierung von Bauleistungen würden am Ort, wo das Bauwerk gelegen sei, erbracht (Art. 12 Abs. 2 lit. a der hier noch anwendbaren Verordnung über die Mehrwertsteuer vom 22. Juni 1994, MWSTV, AS 1994 1464). Der Ort der fraglichen Dienstleistungen befinde sich folglich in Deutschland, was die Besteuerung im Inland ausschliesse.
Mit Entscheid vom 15. Dezember 2003 wies die Eidgenössische Steuerverwaltung die Einsprache ab.
B.

Gegen den Einspracheentscheid vom 15. Dezember 2003 führte die Mehrwertsteuerpflichtige Beschwerde bei der Eidgenössischen Steuerrekurskommission. Diese wies mit Urteil vom 27. Juli 2006 die Beschwerde ab.
C.
Mit Verwaltungsgerichtsbeschwerde beantragt die X._____ AG dem Bundesgericht, der Entscheid der Eidgenössischen Steuerrekurskommission vom 27. Juli 2006 sei aufzuheben.
Die Eidgenössische Steuerverwaltung beantragt Abweisung der Beschwerde. Die Vorinstanz verzichtete auf eine Vernehmlassung.

Das Bundesgericht zieht in Erwägung:
1.
1.1 Da der angefochtene Entscheid vor dem Inkrafttreten des Bundesgesetzes vom 17. Juni 2005 über das Bundesgericht (Bundesgerichtsgesetz, BGG; SR 173.110) ergangen ist, sind vorliegend in prozessualer Hinsicht die altrechtlichen Vorschriften gemäss dem Bundesgesetz vom 16. Dezember 1943 über die Organisation der Bundesrechtspflege (Bundesrechtspflegegesetz, OG) in dessen zuletzt gültiger Fassung anwendbar (Art. 132 Abs. 1 BGG).
1.2 Entscheide der Eidgenössischen Steuerrekurskommission in Mehrwertsteuersachen können mit Verwaltungsgerichtsbeschwerde beim Bundesgericht angefochten werden (Art. 97 Abs. 1 und 98 lit. e OG in Verbindung mit Art. 66 Abs. 1 des Bundesgesetzes über die Mehrwertsteuer vom 2. September 1999 [MWSTG, SR.641.20]). Die Beschwerdeführerin ist gemäss Art. 103 lit. a OG zur Beschwerde legitimiert.
1.3 Mit der Verwaltungsgerichtsbeschwerde kann die Verletzung von Bundesrecht einschliesslich Überschreitung oder Missbrauch des Ermessens gerügt werden (Art. 104 lit. a OG). Hingegen ist das Bundesgericht an den von der Eidgenössischen Steuerrekurskommission festgestellten Sachverhalt gebunden, soweit diese ihn nicht offensichtlich unrichtig, unvollständig oder unter Verletzung wesentlicher Verfahrensbestimmungen festgestellt hat (Art. 105 Abs. 2 OG).
1.4 In materieller Hinsicht sind im vorliegenden Fall noch die Bestimmungen der Verordnung über die Mehrwertsteuer vom 22. Juni 1994 (MWSTV; AS 1994 1464) anwendbar, da es ausschliesslich um Umsätze des Jahres 1997 geht. Das Mehrwertsteuergesetz vom 2. September 1999 findet erst auf Steuersachverhalte Anwendung, die den Zeitraum ab dem 1. Januar 2001 betreffen (vgl. Art. 93 f. MWSTG).
2.
2.1 Gemäss Art. 4 MWSTV unterliegt der Inlandsteuer unter anderem (lit. d): der Bezug von Dienstleistungen gegen Entgelt aus dem Ausland. Steuersubjekt ist nach Art. 9 MWSTV der inländische Leistungsempfänger. Dieser hat den Bezug von Dienstleistungen aus dem Ausland zu versteuern, wenn er die Dienstleistungen zur Nutzung oder Auswertung im Inland verwendet und sofern er nach Art. 18 MWSTV steuerpflichtig ist. Art. 9 MWSTV stellt somit für die Besteuerung von Dienstleistungen aus dem Ausland eine subjektive und zwei objektive Bedingungen auf: (1) Die subjektive Steuerpflicht, die sich nach Art. 18 MWSTV bestimmt, sowie (2) eine Dienstleistung aus dem Ausland, (3) die im Inland zur Verwertung oder Nutzung gelangt.
2.1.1 Gemäss Art. 18 MWSTV ist steuerpflichtig, wer im Kalenderjahr für mehr als Fr. 10'000.– Dienstleistungen aus dem Ausland bezieht. Die subjektive Steuerpflicht beschränkt sich allein auf diese Dienstleistungsbezüge, wenn der Dienstleistungsempfänger nicht bereits nach Art. 17 Abs. 1 MWSTV der allgemeinen Steuerpflicht unterliegt. Ist der Dienstleistungsbezüger - wie hier die Beschwerdeführerin - bereits nach Art. 17 Abs. 1 MWSTV steuerpflichtig, so gilt für Bezüge von Dienstleistungen aus dem Ausland ebenfalls die Mindestgrenze von Fr. 10'000.–, doch hat der Steuerpflichtige jeden Bezug zu deklarieren (Art. 18 Satz 3 MWSTV). Der Vorsteuerabzug richtet sich nach Art. 29 Abs. 1 lit. b und Abs. 2 MWSTV. Diese subjektive Steuerpflicht ist vorliegend nicht umstritten.
2.1.2 Mit dem Erfordernis des Bezuges einer Dienstleistung aus dem Ausland (Art. 9 MWSTV) stellt sich die Frage nach dem Ort der Dienstleistung. Als Ort der Dienstleistung gilt gemäss Art. 12 Abs. 1 MWSTV unter Vorbehalt von Absatz 2 der Ort, an dem der Dienstleistende seinen Geschäftssitz oder eine Betriebsstätte hat, von wo aus die Dienstleistung erbracht wird. Absatz 1 statuiert somit den Grundsatz des Erbringerorts. Nach Absatz 2 lit. a werden Dienstleistungen, die im Zusammenhang mit der Vorbereitung oder Koordination von Bauleistungen wie Architektur- und Ingenieurarbeiten stehen, am Ort erbracht, wo das Bauwerk gelegen ist. Kann die Dienstleistung nicht der Bestimmung von Absatz 2 zugeordnet werden, ist auf Absatz 1 (Erbringerortprinzip) abzustellen.
2.1.3 Art. 9 MWSTV verlangt schliesslich, dass die Dienstleistung zur Nutzung oder Auswertung im Inland

verwendet wird. Insofern besteht Kongruenz zwischen Dienstleistungsimport und Dienstleistungsexport. Ein Dienstleistungsexport liegt nach Art. 15 Abs. 2 lit. l MWSTV dann vor, wenn steuerbare Dienstleistungen an Empfänger mit Geschäfts- oder Wohnsitz im Ausland erbracht werden, sofern sie dort "zur Nutzung oder Auswertung verwendet werden". Entscheidend ist die tatsächliche Verwendung der Dienstleistung.
2.2 Wie gesehen statuiert Art. 12 Abs. 2 lit. a MWSTV für Dienstleistungen im Zusammenhang mit Bauwerken eine Ausnahme vom Erbringerortprinzip gemäss Absatz 1 (E. 2.1.2 hiervor). Von der Regelung des Art. 12 Abs. 2 lit. a MWSTV werden alle Dienstleistungen erfasst, welche im Zusammenhang mit der Vorbereitung oder Koordination von Bauleistungen stehen. Dazu zählen auch die Architektur- und Ingenieurleistungen bei der Ausarbeitung von Projekten und Plänen, Modellen und Kostenvoranschlägen im Hinblick auf die Erstellung eines konkreten Bauwerks (vgl. dazu Kommentar des Eidg. Finanzdepartements zur MWSTV vom 22. Juni 1994, ad Art. 12 Abs. 2 lit. a MWSTV; im gleichen Sinn der Bericht der Kommission für Wirtschaft und Abgaben des Nationalrates [WAK-N]vom 28. August 1996, ad Art. 13 Abs. 2 E-MWSTG, BBl 1996 V 740; Alois Camenzind, in: Kompetenzzentrum MWST der Treuhand-Kammer [Hrsg.], mwst.com, Kommentar zum MWSTG, Basel 2000, Art. 14 N 54 und 55). Das entspricht auch der Verwaltungspraxis (vgl. Wegleitung 1997 für Mehrwertsteuerpflichtige, Rz. 557b; Merkblatt Nr. 13 über die Steuerbefreiung von bestimmten ins Ausland erbrachten oder aus dem Ausland bezogenen Dienstleistungen, Ziff. 2a).
Was als Bauwerk zu gelten hat, ergibt sich weder aus der MWSTV noch aus den Materialien. Doch zählen auch Maschinen und Anlagen dazu, wenn sie mit dem Grundstück eng verbunden sind (s. auch Camenzind/Honauer/Vallender, Handbuch zum Mehrwertsteuergesetz, 2. Aufl. 2003, N 547). In dieser Hinsicht ist die vom schweizerischen Mehrwertsteuerrecht getroffene Ordnung mit der Regelung der Europäischen Gemeinschaft (EG) vergleichbar. Gemäss dieser Regelung liegt der Ort für Dienstleistungen zur Vorbereitung und Koordination von Bauleistungen am Ort, an dem das Grundstück gelegen ist (Art. 9 Abs. 2 lit. a der Sechsten Richtlinie des Rates vom 17. Mai 1977 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern, 77/388/EWG; vgl. dazu Michael Langer, in: Reiß/ Kraeusel/Langer, Umsatzsteuergesetz, Band 3, EG-RL Art. 9, Rz. 27 S. 16). Zu den Leistungen, die der Vorbereitung oder Koordination von Bauleistungen dienen, zählen nach Lehre und Praxis in den einzelnen Staaten u.a. die Leistungen der Architekten, Bauingenieure, Vermessungsingenieure, Bauträgergesellschaften, die im Hinblick auf die Errichtung eines konkreten Bauwerks erbracht werden ebenso wie alle Leistungen, die der Baubetreuung zuzurechnen sind (für Deutschland, vgl. Langer, a.a.O., Band 1, UStG § 3a, Rz. 55 S. 34; Axel Leonard, in: Bunjes/Geist, Umsatzsteuergesetz, 8. Aufl. 2005, § 3a Rz. 14; für Österreich, vgl. Hans Georg Ruppe, Umsatzsteuergesetz, 3. Aufl. 2005, § 3a Abs. 6 lit. b UStG, Rz. 33).
2.3 Sinn und Zweck der Besteuerung von Dienstleistungsimporten ist eine umfassende und rechtsgleiche Erfassung von Leistungen im Inland und damit auch die Vermeidung ungerechtfertigter Wettbewerbsvorteile ausländischer Anbieter (Bericht WAK-N, a.a.O., S. 25; Camenzind/Honauer/Vallender, a.a.O., Rz. 1101). Es ist deshalb folgerichtig, wenn beim Dienstleistungsimport wie auch beim Dienstleistungsexport auf den Sitz des Leistungsempfängers als gewichtiges Indiz für den Verbrauch der Dienstleistung abgestellt wird. Auch wenn die Eidgenössische Steuerverwaltung für Dienstleistungen im Zusammenhang mit Immobilien davon ausgeht, dass diese grundsätzlich am Ort der gelegenen Sache erbracht werden (Ort der Dienstleistung), ist doch im Einzelfall zu prüfen, wo die Dienstleistungen tatsächlich genutzt werden. Das ergibt sich für Bezug von Dienstleistungen aus dem Ausland aus dem klaren Wortlaut von Art. 9 MWSTV, wonach diese "zur Nutzung oder Auswertung im Inland verwendet" werden müssen.
3.
3.1 Die Beschwerdeführerin war als Generalunternehmerin mit der Planung und Ausführung (Oberaufsicht) einer Anlage in Deutschland für die Produktion von Biodiesel und anderer Produkte aus Pflanzenölen beauftragt worden. Gemäss Angebot vom 4. Oktober 1996 und Auftragsbestätigung vom 8. November 1996 hatte die Beschwerdeführerin folgende Leistungen zu erbringen:
- -:-
- Projektmanagement
- Know-how-Transfer und Basic-Engineering
- Planung der verfahrenstechnischen Anlagen und Ausschreibung
- Bauplanung
- Ausführung, einschliesslich Bauüberwachung (Oberaufsicht)
- Betriebsorganisation und Betriebsführung, Personaleinstellung

Damit dieser Auftrag vereinbarungsgemäss ausgeführt werden konnte, war die Beschwerdeführerin auf den Bezug verschiedener Dienstleistungen angewiesen. Gemäss den von der Beschwerdeführerin eingereichten Rechnungen handelte es sich um folgende - von der Eidgenössischen Steuerverwaltung nachbesteuerten - Leistungen ausländischer Leistungserbringer:
- -:-
- Leistungen Q._____ (I), umfassend "prestazioni professionali per la partecipazione alle riunioni del gruppo di studio Progetto Y._____";
- Leistungen des Ingenieurbüros R._____ (D), für die Erstellung eines Gutachtens zum Brandschutzkonzept;
- Leistungen der Ingenieurgruppe S._____ für Leistungen zur Tragwerksplanung;
- Leistungen der T._____Management B.V. (NL), für Know-how-Transfer, Planung und Festlegung von Verfahren und Abläufen usw.;
- Leistungen des Studio d'Ingegneria U._____ (I) für das Projekt Y._____.

3.2 Es steht fest, dass die Beschwerdeführerin im Rahmen ihres Auftrags für die Y._____ GmbH eine Gesamtleistung offerierte und ausführte. Für dieses Leistungspaket war die Beschwerdeführerin auf die Mitarbeit der erwähnten im Ausland ansässigen Spezialisten und Unternehmer angewiesen. Aus den Vertragsunterlagen geht hervor, dass deren Leistungen teilweise direkt in die Projektarbeiten integriert wurden (Q._____) oder diese Leistungen durch die Beschwerdeführerin im Rahmen des Gesamtauftrags zu einem Leistungspaket verarbeitet wurden. Das bedingte deren Nutzung und Auswertung in der Schweiz. Eine direkte Verwertung der von den ausländischen Unternehmern erbrachten Leistungen im Ausland ist nicht erstellt, obschon die Beschwerdeführerin im Einspracheverfahren aufgefordert wurde nachzuweisen, dass die Leistungen im Ausland verwertet wurden. Die von der Beschwerdeführerin vorgelegten Rechnungen genügten hierfür nicht. Es geht daraus nicht hervor, auf welche Art und wo die Leistungen genutzt bzw. verwertet wurden. Der Nachweis wäre der Beschwerdeführerin durch Vorlage von Verträgen, Plänen, Beschreibungen usw. zweifellos möglich und im Rahmen ihrer Mitwirkungspflichten zumutbar gewesen. Das Fehlen solcher Beweismittel muss
dahingehend interpretiert werden, dass die Dienstleistungen effektiv in der Schweiz verwertet oder genutzt wurden. Wären Nutzung oder Verwertung in Deutschland erfolgt, so hätte dies zu entsprechenden Steuerfolgen im Ausland geführt. Der Beweis hätte somit auch mit einem Besteuerungsnachweis aus Deutschland erbracht werden können.

3.3 Was die Beschwerdeführerin vorbringt, legt keine andere Lösung nahe. Unzutreffend ist der Einwand, dass die fraglichen Dienstleistungen, weil sie die Vorbereitung von Bauleistungen betreffen, am Ort des Bauwerkes erbracht worden seien (Art. 12 Abs. 2 lit. a MWSTV). Trotz der Sondernorm des Art. 12 Abs. 2 lit. a MWSTV ist nicht ausgeschlossen, dass Bauleistungen wie namentlich Projektierungs- und Planungsarbeiten für einen anderen Planer (hier die Beschwerdeführerin) nur indirekt über die definitive Leistung ins Bauwerk einfliessen. In diesem Fall werden sie nach dem Erbringerortprinzip erfasst (Art. 12 Abs. 1 MWSTV) oder - beim Dienstleistungsbezug aus dem Ausland - am Ort, wo sie tatsächlich genutzt oder ausgewertet werden (Art. 9 MWSTV).

Der Beschwerdeführerin hilft auch der Hinweis auf das Urteil der Eidgenössischen Steuerrekurskommission vom 31. Mai 2001 i.S. Bundesamt für Zivilluftfahrt nicht. Da im Falle der Beschwerdeführerin die tatsächliche Nutzung und Verwertung der Leistungen der ausländischen Leistungserbringer direkt am Bauwerk nicht nachgewiesen ist, muss von einer Nutzung oder Verwertung durch die Beschwerdeführerin im Inland ausgegangen werden. Darin unterscheidet sich der vorliegende Fall vom Fall, wie er dem zitierten Entscheid der Eidgenössischen Steuerrekurskommission zugrunde lag. In jenem Fall erfolgten die fraglichen Flugsicherungsleistungen der inländischen Leistungserbringerin (Swisscontrol) tatsächlich über französischem Staatsgebiet, womit sie "unmittelbar im Ausland genutzt und ausgewertet" wurden (vgl. VPB 2001 IV 65.105 E. 5a). Die Beschwerdeführerin kann daher aus jenem Urteil von Vornherein nichts zu ihren Gunsten ableiten.

Da die Mehrwertsteuerverordnung keine (gesetzliche) Vermutung für den Dienstleistungsort im Ausland aufstellt und zudem die Verwertung oder Nutzung der in Frage stehenden Dienstleistungen aus dem Ausland durch die Beschwerdeführerin nachgewiesen ist (im Gegensatz zur angeblichen direkten Nutzung oder Verwertung am Ort der gelegenen Sache), liegt darin auch keine unzulässige Umkehrung der Beweislast, wie die Beschwerdeführerin geltend macht.

4.

Nach dem Gesagten unterliegen die fraglichen Dienstleistungen nach Massgabe von Art. 4 Abs. 1 lit. d, 9, 12

Abs. 1 und Art. 18 MWSTV der Steuer. Für die Dienstleistungsbezüge aus dem Ausland kann aber der Vorsteuerabzug geltend gemacht werden. Für die Beschwerdeführerin galt das System der Abrechnung mit Saldosteuersätzen (Art. 47 Abs. 3 MWSTV), weshalb kein weiterer Vorsteuerabzug zulässig ist. Die Beschwerdeführerin ist aber für ihre ins Ausland erbrachten Leistungen, soweit sie dort zur Nutzung oder Auswertung gelangen, von der Steuer befreit (Art. 15 Abs. 1 und 2 lit. l MWSTV).
5.
Bei diesem Verfahrensausgang hat die Beschwerdeführerin die bundesgerichtlichen Kosten zu tragen (Art. 156 in Verbindung mit Art. 153 und 153a OG). Eine Parteientschädigung ist nicht geschuldet (Art. 159 Abs. 1 und 2 OG).

Demnach erkennt das Bundesgericht:
1.
Die Verwaltungsgerichtsbeschwerde wird abgewiesen.
2.
Die Gerichtsgebühr von Fr. 3'000.– wird der Beschwerdeführerin auferlegt.
3.
Dieses Urteil wird der Beschwerdeführerin, der Eidgenössischen Steuerverwaltung und der Eidgenössischen Steuerrekurskommission schriftlich mitgeteilt.

Lausanne, 21. Februar 2007
Im Namen der II. öffentlich-rechtlichen Abteilung
des Schweizerischen Bundesgerichts
Der Präsident: Der Gerichtsschreiber: