Bundesverwaltungsgericht
Tribunal administratif fédéral
Tribunale amministrativo federale
Tribunal administrativ federal

Abteilung I
A-1416/2006
{T 0/2}

Urteil vom 27. September 2007

Mitwirkung: Richter Pascal Mollard (Vorsitz), Thomas Stadelmann (Kammerpräsident), Lorenz Kneubühler (Abteilungspräsident) Gerichtsschreiber Jürg Steiger.

X._____AG,
Beschwerdeführerin,

gegen

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

betreffend

Mehrwertsteuer (1. bis 4. Quartal 2002); Rückerstattung MWST; Nachweis Erbringung Dienstleistung ins Ausland

Sachverhalt:

A. Die X._____AG (vormals A._____AG) ist seit dem 1. Januar 1995 im Register der Mehrwertsteuerpflichtigen bei der Eidgenössischen Steuerverwaltung (ESTV) eingetragen. Ihr Zweck bestand in der vorliegend relevanten Zeit in der Werbeberatung mit allen damit zusammenhängenden Dienstleistungen (gemäss Auszug aus dem Handelsregister des Kantons Basel-Stadt vom 15. August 2007).

B. Mit dem Schreiben vom 13. November 2001 teilte die Steuerpflichtige der ESTV mit, dass sie ihrem Kunden, der B._____GmbH in Österreich, fälschlicherweise seit dem Jahr 1999 Mehrwertsteuer in Rechnung gestellt habe. Diese Mehrwertsteuer habe sie abgerechnet und der ESTV bezahlt. Sie verlangte deshalb deren Rückerstattung. Ihrem Schreiben legte sie eine Aufstellung der der B._____GmbH, Österreich, von 1999 bis 2001 fakturierten und der ESTV abgelieferten MWST bei.

   Am 19. November 2001 nahm gemäss Telefonnotiz der ESTV ein Mitarbeiter derselben telefonisch mit der Steuerpflichtigen Kontakt auf und orientierte diese, dass sie dem Kunden (B._____GmbH in Österreich) eine entsprechende Gutschrift zustellen müsse.

C. Die Steuerpflichtige reichte der ESTV am 12. Juni 2002 das Abrechnungsformular des 4. Quartals 2001 ein, in welchem sie einen Betrag von Fr. 96'235.06 als Vorsteuern geltend machte. Zudem reichte sie eine Belastungsanzeige ihres Bankkontos vom 25. Februar 2002 über die genannte Summe zugunsten der B._____GmbH, Österreich, ein. Die ESTV akzeptierte diesen Vorsteuerabzug jedoch nicht und forderte deshalb von der Steuerpflichtigen mit der Ergänzungsabrechnung (EA) Nr. 388606 vom 2. Juli 2002 Fr. 96'235.-- nach. Ihre Nachforderung begründete sie damit, dass der Anspruch auf Vorsteuerabzug erst in derjenigen Periode entstehe, in welcher der fälschlicherweise in Rechnung gestellte Betrag dem Kunden zurückerstattet worden sei. Dies sei vorliegend gemäss der von der Steuerpflichtigen eingereichten Belastungsanzeige vom 25. Februar 2002 somit im 1. Quartal 2002 erfolgt.

   In der Folge reichte die Steuerpflichtige am 22. Juli 2002 das Abrechnungsformular des 1. Quartals 2002 ein, in welchem sie den Betrag von Fr. 96'235.06 erneut als Vorsteuer in Abzug brachte. Für das 1. Quartal 2002 resultierte dadurch ein Vorsteuerüberschuss von Fr. 62'864.79. Die ESTV bezahlte diesen sodann am 18. September 2002 der Steuerpflichtigen aus.

D. Nachdem die Steuerpflichtige die Abrechnungsformulare des 2. bis 4. Quartals 2002 eingereicht hatte, stellte sie der ESTV am 10. November 2003 per Fax eine selber erstellte Abrechnung für das gesamte Jahr 2002 zu. Im Vergleich zu den (addierten) Quartalsabrechnungen des Jahres

2002 wies diese selber erstellte Abrechnung 2002 eine um Fr. 5'297.47 tiefere Steuer auf dem Umsatz und um Fr. 96'235.06 tiefere Vorsteuern aus. Die ESTV nahm diese Abrechnung für das ganze Jahr 2002 als Korrekturabrechnung entgegen und forderte folglich mit der EA Nr. 389535 vom 17. November 2003 von der Steuerpflichtigen (gerundet) Fr. 90'936.-- zuzüglich Verzugszins zu 5% nach. Am 30. Juni 2004 erliess die ESTV einen anfechtbaren Entscheid, worin sie ihre Nachforderung bestätigte.

E. Am 13. August 2004 erhob die Steuerpflichtige gegen den Entscheid der ESTV vom 30. Juni 2004 Einsprache und beantragte dessen Aufhebung. Sie begründete ihre Einsprache im Wesentlichen damit, dass bei der Nachforderung gemäss EA Nr. 389535 vom 17. November 2003 die von ihr zuviel bezahlten Mehrwertsteuern auf dem Auslandumsatz nicht berücksichtig worden seien.

F. Die ESTV forderte die Einsprecherin in der Folge mit dem Schreiben vom 5. November 2004 auf, verschiedene Unterlagen, insbesondere auch die Rechnungen an die B._____GmbH in Österreich und die Grundlage für die Rückzahlung vom 25. Februar 2002 an dieselbe, nachzureichen. Die Einsprecherin liess die ihr von der ESTV angesetzte Frist zur Einreichung der Unterlagen jedoch unbenutzt verstreichen.

G. Mit dem Einspracheentscheid vom 3. Januar 2005 wies die ESTV die Einsprache ab und erkannte, dass die Einsprecherin für das 1. Quartal 2002 bis 4. Quartal 2002 noch Fr. 90'936.-- Mehrwertsteuer zuzüglich Verzugszins zu 5% seit dem 16. Oktober 2002 zu bezahlen habe. Zur Begründung legte die ESTV insbesondere dar, dass die Einsprecherin die relevanten Unterlagen zur Überprüfung ihres Anspruches trotz Aufforderung nicht eingereicht habe. Im Weiteren stütze sich die Nachforderung auf die eigenen Angaben der Einsprecherin vom 10. November 2003.

H. Die X._____AG (Beschwerdeführerin) führte mit Eingabe vom 3. Februar 2005 Beschwerde an die Eidgenössische Steuerrekurskommission (SRK) mit dem folgenden Antrag: "Es sei der Einspracheentscheid aufzuheben und die Einsprache vom 13. August 2004 gutzuheissen. Die Schuld gegenüber der ESTV gemäss EA Nr. 389'535 vom 17. November 2003 sei vollständig aufzuheben, alles unter Kosten- und Entschädigung zulasten der ESTV". Die Beschwerdeführerin brachte im Wesentlichen vor, dass sie in den Jahren 1999 bis 2001 fälschlicherweise Auslandumsätze mit Mehrwertsteuer abgerechnet habe. Die dem Kunden in Österreich zu Unrecht in Rechnung gestellte Mehrwertsteuer in der Höhe von Fr. 96'235.-- habe sie diesem zurückerstattet. Den gleichen Betrag habe sie sodann in der MWST-Abrechnung des 1. Quartals 2002 als Vorsteuer in Abzug gebracht. Dies habe in jenem Quartal einen Vorsteuerüberschuss von Fr. 62'864.79 ergeben, der auch von der ESTV ausbezahlt worden sei. Damit sei die ganze Angelegenheit beendet, alles richtig deklariert und abgerechnet worden. Die nun erfolgte Aufrechnung mit der EA Nr. 389535 vom 17. November 2003 in der Höhe von Fr. 90'936.-- sei deshalb nicht richtig.

Im Weiteren führte die Beschwerdeführerin aus, dass sie der ESTV mehrmals mitgeteilt habe, dass sie den zuviel abgerechneten Umsatz in der Buchhaltung nie storniert habe, sondern einfach den Betrag in der MWST-Abrechnung des 1. Quartals 2002 als zusätzliches Guthaben in die Vorsteuer miteingerechnet und auch so deklariert habe.

I. In ihrer Vernehmlassung vom 3. Mai 2005 beantragte die ESTV die vollumfängliche Abweisung der Beschwerde unter Kostenfolge zulasten der Beschwerdeführerin. Die ESTV hielt insbesondere zunächst fest, die Beschwerdeführerin habe bis heute nicht nachgewiesen, dass es sich bei den von ihr geltend gemachten Beträgen um Mehrwertsteuerbeträge handle, die sie zu Unrecht fakturiert habe. Im Weiteren sei eine Rückerstattung der Mehrwertsteuer von vornherein nicht möglich, wenn der Leistungsempfänger sich im Ausland befinde, denn in diesem Fall habe die ESTV keinerlei Möglichkeit, eine diesem allenfalls vergütete Mehrwertsteuer zurückzufordern. Doch selbst wenn man die Rückerstattung grundsätzlich auch in diesem Fall bejahen würde, seien vorliegend die Voraussetzungen gemäss der Verwaltungspraxis (vgl. Wegleitung 2001 zur Mehrwertsteuer, Rz. 808) nicht erfüllt. Weder habe die Beschwerdeführerin die Erstellung einer Gutschrift nachgewiesen noch – gemäss eigenen Angaben – eine Verbuchung derselben vorgenommen.

J. Mit Schreiben vom 27. November 2006 teilte die SRK den Parteien mit, dass das Bundesverwaltungsgericht das hängige Beschwerdeverfahren gemäss Art. 53 Abs. 2 des Bundesgesetzes vom 17. Juni 2005 über das Bundesverwaltungsgericht (Verwaltungsgerichtsgesetz [VGG]; SR 173.32) übernehme.

K. Am 29. Juni 2007 forderte das Bundesverwaltungsgericht die ESTV und die Beschwerdeführerin auf, über allfällige Auswirkungen im Zusammenhang mit Art. 45a der Verordnung vom 29. März 2000 zum Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer (MWSTGV; SR 641.201) und der entsprechenden Praxismitteilung der ESTV vom 27. Oktober 2006 auf das vorliegende Verfahren Stellung zu nehmen.

Die ESTV kam der Aufforderung am 11. Juli 2007 nach. Sie führte aus, dass im vorliegenden Verfahren Art. 45a MWSTGV in keiner Weise betroffen sei, da bereits die Belege, welche allenfalls auf eine Anwendung von Art. 45a MWSTGV hin hätten überprüft werden können, ihr nicht eingereicht worden seien. Die Beschwerdeführerin liess die ihr angesetzte Frist zur Stellungnahme unbenutzt verstreichen.

Das Bundesverwaltungsgericht zieht in Erwägung:

1.

1.1 Gemäss Art. 31 VGG beurteilt das Bundesverwaltungsgericht 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. Eine solche liegt nicht vor und die Vorinstanz ist eine Behörde im Sinne von Art. 33 VGG. Das Bundesverwaltungsgericht ist daher für die Beurteilung der vorliegenden Beschwerde zuständig. Es übernimmt die Beurteilung der am 1. Januar 2007 bei der SRK hängigen Beschwerde und wendet das neue Verfahrensrecht an (Art. 53 Abs. 2 VGG).

1.2 Das Bundesverwaltungsgericht kann den angefochtenen Einspracheentscheid grundsätzlich in vollem Umfange überprüfen. Die Beschwerdeführerin kann neben der Verletzung von Bundesrecht (Art. 49 Bst. a VwVG) und der unrichtigen oder unvollständigen Feststellung des rechtserheblichen Sachverhaltes (Art. 49 Bst. b VwVG) auch die Rüge der Unangemessenheit erheben (Art. 49 Bst. c VwVG; ANDRÉ MOSER, in ANDRÉ MOSER/PETER UEBERSAX, Prozessieren vor eidgenössischen Rekurskommissionen, Basel und Frankfurt am Main 1998, Rz. 2.59; ULRICH HÄFELIN/GEORG MÜLLER/FELIX UHLMANN, Allgemeines Verwaltungsrecht, 5. Aufl., Zürich 2006, Rz. 1758 ff.).

1.3 Am 1. Januar 2001 sind das Bundesgesetz vom 2. September 1999 über die Mehrwertsteuer (MWSTG, SR 641.20) sowie die zugehörige Verordnung (MWSTGV) in Kraft getreten. Umsätze, die ab diesem Zeitpunkt getätigt wurden, unterliegen dem neuen Recht (Art. 94 Abs. 1 MWSTG). Zur Beurteilung des im Streit liegenden Anspruchs auf Rückerstattung im Jahr 2002 ist vorliegend als Vorfrage zu beantworten, ob die von der Beschwerdeführerin dargelegten Dienstleistungen an einen Kunden in Österreich von der Steuer befreit sind und somit fälschlicherweise mit der ESTV abgerechnet worden sind, denn eine Rückerstattung ist von vornherein nur möglich, wenn eine abgelieferte Steuer nicht geschuldet war. Die fraglichen Dienstleistungen wurden dabei in den Jahren 1999 bis 2001 erbracht. Auf die Leistungen vor dem 1. Januar 2001 kommt damit noch bisheriges Recht, d.h. die Verordnung über die Mehrwertsteuer vom 22. Juni 1994 (MWSTV, AS 1994 1464), zur Anwendung. Auf die nach dem 1. Januar 2001 erbrachten Dienstleistungen ist das MWSTG anwendbar.

2.

2.1 Der Mehrwertsteuer unterliegen u.a. im Inland gegen Entgelt erbrachte Lieferungen und Dienstleistungen (Art. 4 Bst. a und b MWSTV, Art. 5 Bst. a und b MWSTG). Dabei gilt jede Leistung, die keine Lieferung eines Gegenstandes ist, als Dienstleistung (Art. 6 Abs. 1 MWSTV, Art. 7 Abs. 1 MWSTG). Ob eine Dienstleistung im Inland erbracht wird oder nicht, regeln die Vorschriften über den Dienstleistungsort. Die MWSTV und das MWSTG regeln den Ort der Dienstleistung dabei unterschiedlich.

2.2

2.2.1 Gemäss Art. 14 MWSTG gilt als Ort einer Dienstleistung unter dem Vorbehalt der Absätze 2 und 3 der Ort, an dem die Dienst leistende Person den Sitz ihrer wirtschaftlichen Tätigkeit oder eine Betriebsstätte hat, von wo aus die Dienstleistung erbracht wird, oder in Ermangelung

eines solchen Sitzes oder einer solchen Betriebsstätte ihr Wohnort oder der Ort, von dem aus sie tätig wird. In Abs. 2 des Art. 14 MWSTG werden Spezialfälle aufgelistet, bei denen für die Bestimmung des Ortes der Dienstleistungen u.a. auf den Ort der gelegenen Sache abgestellt wird oder der Tätigkeitsort massgebend ist. Die in Art. 14 Abs. 3 MWSTG unter den Bst. a-h aufgezählten Dienstleistungen werden hingegen am Ort ausgeführt, an dem der Empfänger den Sitz seiner wirtschaftlichen Tätigkeit oder eine Betriebsstätte hat, für welche die Dienstleistungen erbracht werden, oder in Ermangelung eines solchen Sitzes oder einer solchen Betriebsstätte am Wohnort oder am Ort, von dem aus er tätig wird. Im Gegensatz zu Art. 14 Abs. 1 MWSTG wird somit nicht auf den Sitzort des Dienstleistungserbringers, sondern des Dienstleistungsempfängers abgestellt (Empfängerortsprinzip). Dies deshalb, da bei den in diesem Absatz aufgeführten Dienstleistungen der Ort des Verbrauchs im Normalfall mit dem Empfängerort zusammenfällt (Alois Camenzind/Niklaus Honauer/Klaus A. Vallender, Handbuch zum Mehrwertsteuergesetz, Bern 2003, 2. Aufl., Rz. 600; Dieter Metzger, Kurzkommentar zum Mehrwertsteuergesetz, Bern 2000, S. 44 Rz. 10). Zu den Dienstleistungen, welche am Ort des Empfängers erbracht werden, gehören insbesondere auch die Leistungen auf dem Gebiet der Werbung (Art. 14 Abs. 3 Bst. b MWSTG). Art. 14 MWSTG entspricht im Übrigen inhaltlich weitgehend Art. 9 der Sechsten Richtlinie des Rates der Europäischen Gemeinschaften zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern vom 17. Mai 1977 (6. EU-Richtlinie; 77/388/EWG; vgl. Urteil der SRK vom 31. Mai 2001, veröffentlicht in Verwaltungspraxis der Bundesbehörden [VPB] 65.105 E. 5d/bb).

2.2.2 Art. 14 Abs. 3 MWSTG verwirklicht das im grenzüberschreitenden Waren- und Diensleistungsverkehr geltende Bestimmungslandprinzip. Dieses Prinzip besagt, dass eine Leistung dort besteuert wird, wo sie konsumiert und verbraucht wird (Jörg R. Bühlmann, in mwst.com, Basel/Genf/München 2000, Vorbemerkung zu Art. 19 N 1; Daniel Riedo, Vom Wesen der Mehrwersteuer als allgemeine Verbrauchsteuer und von den entsprechenden Wirkungen auf das schweizerische Recht, Bern 1999, S. 62; Urteil des Bundesverwaltungsgerichts 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). Das Bestimmungslandprinzip, das die Befreiung der Exporte und die Belastung der Importe resp. die Verlagerung des Orts der Leistung in das Bestimmungsland verlangt, kann als Ausfluss des Grundsatzes der Wettbewerbsneutralität bewertet werden (Camenzind/Honauer/Vallender, a.a.O., Rz. 68; Xavier Oberson, Les principes directeurs et constitutionnels régissant la taxe sur la valeur ajoutée, veröffentlicht in Revue de droit administratif et de droit fiscal et Revue genevoise de droit public [RDAF] 1997 II S. 38).

2.3

2.3.1 Unter der Aegide der MWSTV galt als Ort der Dienstleistung grundsätzlich der Ort, an dem der Dienstleistende seinen Geschäftssitz oder eine

Betriebsstätte hatte, von wo aus die Dienstleistung erbracht wurde bzw. - in Ermangelung eines solchen Sitzes oder einer solchen Betriebsstätte - sein Wohnort oder der Ort, von wo aus er tätig wurde (Art. 12 Abs. 1 MWSTV). Art. 12 Abs. 2 Bst. a-c MWSTV regelten für bestimmte Arten von Dienstleistungen (Leistungen im Zusammenhang mit Bauleistungen, Beförderungsleistungen sowie Nebentätigkeiten des Transportgewerbes) Abweichungen von dieser Grundregel.

2.3.2 Im Gegensatz zum MWSTG fehlte in der MWSTV insbesondere der Katalog von Art. 14 Abs. 3 MWSTG. Die in diesem Absatz aufgeführten Dienstleistungen wurden gemäss Art. 12 Abs. 1 MWSTV am Ort des Leistungserbringers und nicht – wie gemäss Art. 14 Abs. 3 MWSTG – an demjenigen des Leistungsempfängers erbracht. Zur Verwirklichung des Bestimmungslandprinzips legte deshalb Art. 15 Abs. 2 Bst. l MWSTV fest, dass andere [als die in Art. 15 Abs. 2 MWSTV vorgängig aufgezählten] steuerbare Dienstleistungen, die an Empfänger mit Geschäfts- oder Wohnsitz im Ausland erbracht werden, sofern sie dort zur Nutzung oder Auswertung verwendet werden, echt von der Steuer befreit sind. Für die Steuerbefreiung waren somit zwei Voraussetzungen kumulativ zu erfüllen. Erstens musste der Empfänger seinen Geschäfts- oder Wohnsitz im Ausland haben und zweitens musste die Leistung im Ausland genutzt oder ausgewertet werden (BGE 133 II 153 E. 4.1, Urteile des Bundesgerichts 2A.534/2004 vom 18. Februar 2005 E. 4.1, 2A.507/2002 vom 31. März 2004 E. 3.3, 2A.193/2001 vom 27. Februar 2002 E. 4; Entscheid der SRK vom 10. Oktober 2006 [CRC 2005-074] E. 3a/cc; XAVIER OBERSON, Questions controversées en matière d'application de la taxe sur la valeur ajoutée aux exportations de prestations de services, veröffentlicht in Archiv für Schweizerisches Abgaberecht [ASA] 64 S. 435 und 441). Der ausländische Geschäfts- oder Wohnsitz des Leistungsempfängers war dabei als gewichtiges Indiz für den Verbrauch der Dienstleistung im Ausland zu werten (Entscheid der SRK vom 29. Mai 2000, veröffentlicht in VPB 64.112 E. 3e). Nach der Verwaltungspraxis erfolgte die Nutzung oder Auswertung bei Dienstleistungen auf dem Gebiet der Werbung am Ort, an dem der Empfänger seinen Geschäfts- oder Wohnsitz hat (Merkblatt Nr. 13 der ESTV über die Steuerbefreiung von bestimmten ins Ausland erbrachten oder aus dem Ausland bezogenen Dienstleistungen vom 31. Januar 1997, Seite 3).

2.4 Unter anderem bei Leisungen im Bereich der Werbung an Empfänger im Ausland weisen die MWSTV und das MWSTG zur Verwirklichung des Bestimmungslandprinzips somit zwei unterschiedliche Konzepte auf. Die MWSTV ging davon aus, dass die betreffenden Leistungen im Inland erbracht werden und damit der Mehrwertsteuer unterliegen, sie aber gemäss Art. 15 Abs. 2 Bst. l MWSTV echt von der Steuer befreit werden können. Das MWSTG weist hingegen gemäss Art. 14 Abs. 3 Bst. b MWSTG den Ort der Werbeleistung dem Bestimmungsland zu mit der Folge, dass sie im Inland der Steuer nicht unterliegen (vgl. BGE 133 II 153 E. 3 und 5.1).

3.

3.1 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 gestützt auf die freie Beweiswürdigung zur Überzeugung gelangt ist, dass sich der rechtserhebliche Sachumstand verwirklicht hat. Gelangt der Richter aufgrund der Beweiswürdigung nicht zur Überzeugung, die feststellungsbedürftige Tatsache habe sich verwirklicht, so fragt es sich, ob zum Nachteil der Steuerbehörde oder des Steuerpflichtigen 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 Steuerbehörde trägt die Beweislast für Tatsachen, welche die Steuerpflicht als solche begründen oder die Steuerforderung erhöhen, das heisst für die steuerbegründenden und -mehrenden Tatsachen. Demgegenüber ist der Steuerpflichtige für die steueraufhebenden und -mindernden Tatsachen beweisbelastet, das heisst für solche Tatsachen, welche Steuerbefreiung oder Steuerbegünstigung bewirken (vgl. Entscheid der SRK vom 18. November 2002, veröffentlicht in VPB 67.49 E. 3b/bb; ASA 60 S. 416, 59 S. 634, 55 S. 627; BGE 92 I 255 ff.; ERNST BLUMENSTEIN/PETER LOCHER, System des Steuerrechts, 6. Aufl., Zürich 2002, S. 454; ZWEIFEL, a.a.O., S. 110).

3.2 Macht ein Steuerpflichtiger geltend, die erbrachte Dienstleistung sei gemäss Art. 15 Abs. 2 Bst. l MWSTV von der Steuer befreit bzw. der Ort der Dienstleistung befinde sich gemäss Art. 14 Abs. 3 MWSTG im Ausland, hat er somit die Beweislast für diese steuerbefreiende Tatsache zu tragen. Art. 16 Abs. 1 Satz 2 MWSTV bzw. Art. 20 Abs. 1 Satz 3 MWSTG konkretisieren diese allgemeine Regel, indem sie identisch festhalten, dass der Anspruch auf Steuerbefreiung bei ins Ausland erbrachten Dienstleistungen buch- und belegmässig nachgewiesen werden muss. Das Eidgenössische Finanzdepartement bestimmt dabei, wie die steuerpflichtige Person den Nachweis zu führen hat (Art. 16 Abs. 2 MWSTV, Art. 20 Abs. 2 MWSTG). Laut Kommentar des EFD zur MWSTV vom 22. Juni 1994 (S. 21) kommen als Beleg für den Nachweis von Dienstleistungen, welche ins Ausland erbracht werden, 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.

3.3 Die ESTV hat entsprechende Weisungen erlassen und die Anforderungen an den Nachweis betreffend Art. 16 Abs. 1 Satz 2 MWSTV in der Wegleitung 1997 für Mehrwertsteuerpflichtige (Rz. 567) und betreffend Art. 20 Abs. 1 Satz 3 MWSTG in der Wegleitung 2001 zur Mehrwertsteuer (Rz. 388) nahezu identisch festgelegt. Danach werden verlangt: Fakturakopien, Zahlungsbelege und schriftliche Vollmachten (Treuhänder, Rechtsanwälte, Notare etc.) sowie Verträge und Aufträge, sofern solche

erstellt oder abgeschlossen wurden. Aus diesen Unterlagen muss folgendes zweifelsfrei hervorgehen: Name/Firma, Adresse sowie Wohnsitz/Sitz des Abnehmers oder Kunden (Klienten), ferner detaillierte Angaben über die Art und Verwendung der erbrachten Leistungen. Darüber hinaus kann die ESTV 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 (WL 1997 Rz. 568 bzw. WL 2001 Rz. 389) und ob die Leistung wirklich zur Nutzung oder Auswertung im Ausland bestimmt ist (WL 1997 Rz. 568).

3.4 Das Bundesgericht hat sich verschiedentlich mit dem Nachweis gemäss Art. 16 Abs. 1 Satz 2 MWSTV bzw. Art. 20 Abs. 1 Satz 3 MWSTG befasst. Es bestätigte dabei mehrfach die aufgezeigte Verwaltungspraxis der ESTV (E. 3.3), insbesondere dass der Steuerpflichtige die Art der Dienstleistung detailliert (schriftlich) nachzuweisen hat (Urteile des Bundesgerichts 2A.478/2005 vom 8. Mai 2006 E. 4.4, 2A.546/2003 vom 14. März 2005 E. 2.2, 2A.534/2004 vom 18. Februar 2005 E. 4.2, 2A.507/2002 vom 31. März 2004 E. 3.4; BGE 133 II 153 E. 5.2). Im Weiteren hielt das Bundesgericht fest, dass nachträglich erstellte Dokumente für den Nachweis untauglich sind. Denn das Erfordernis des genügenden Nachweises sei offensichtlich nicht erfüllt, wenn zu einem beliebigen späteren Zeitpunkt, je nach Bedarf, noch ein Dokument beigebracht werden könne, das unter Umständen zuvor gar nicht bestanden habe (Urteil des Bundesgerichts 2A.546/2003 vom 14. März 2005 E. 2.6; vgl. dazu auch Entscheide der SRK vom 10. Oktober 2006 [CRC 2005-074] E. 4c und vom 12. September 2002 [CRC 2001-183] E. 5a).

4.

4.1 Am 1. Juli 2006 ist Art. 45a MWSTGV in Kraft getreten, welcher wie folgt lautet: "Allein aufgrund von Formmängeln wird 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 stellt materiell eine sogenannte Verwaltungsverordnung mit Aussenwirkung dar. Art. 45a MWSTGV wurde durch das Bundesverwaltungsgericht in konkreten Anwendungsakten als rechtmässig bestätigt. Ebenso schützte das Gericht die Praxis der ESTV, wonach diese Bestimmung auch rückwirkend sowohl für den zeitlichen Anwendungsbereich des Mehrwertsteuergesetzes als auch der alten Mehrwertsteuerverordnung zur Anwendung gelange (Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-1438/2006 vom 11. Juni 2007 E. 3.3, A-1365/2006 vom 19. März 2007 E. 2.3, A-1352/2006 vom 25. April 2007 E. 4.2).

4.2 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 Steuerpflichtigen zu beachten. Materiellrechtliche Vorschriften oder materiellrechtliche Mängel bleiben folglich von Art. 45a MWSTGV unberührt (Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-1438/2006 vom 11. Juni 2007 E. 3.3, A-1352 vom 25. April 2007 E. 6).

4.3 Die ESTV legte in ihrer Praxismitteilung vom 27. Oktober 2006 hinsichtlich des Nachweises des Dienstleistungsexportes dar, dass bis anhin die Steuerbefreiung zum Vornherein nicht anerkannt worden sei, wenn in einer Rechnung die Leistung nicht präzise genug bezeichnet wurde. Inskünftig sei die Steuerbefreiung auch bei unpräziser Bezeichnung der Leistung in der Rechnung möglich, wenn aufgrund der gesamten Umstände (bspw. Korrespondenz, Verträge, Aufträge, Abrechnungen, Vollmachten usw.) glaubhaft gemacht werden könne, dass es sich bei der ins Ausland fakturierten Leistung um eine Dienstleistung nach Art. 14 Abs. 3 MWSTG handle (Praxismitteilung der ESTV vom 27. Oktober 2006 E. 2.3.1).

4.4 Das Bundesgericht befasste sich in BGE 133 II 153, d.h. nach Inkrafttreten von Art. 45a MWSTGV, mit dem Nachweis des Dienstleistungsexports. Es hielt dabei fest, Art. 45a MWSTGV ändere nichts daran, dass für den Nachweis der Steuerbefreiung die Natur der Dienstleistung klar nachgewiesen sein müsse und der Steuerpflichtige die Beweislast für die Steuerbefreiung trage (BGE 133 II 153 E. 7.2 und 7.4). Die Ausführungen in der Praxismitteilung der ESTV vom 27. Oktober 2006, wonach inskünftig die Steuerbefreiung auch bei unpräziser Bezeichnung der Leistung in der Rechnung möglich sei, wenn aufgrund der gesamten Umstände "glaubhaft" gemacht werden könne, dass es sich bei der ins Ausland fakturierten Leistung um eine Dienstleistung nach Art. 14 Abs. 3 MWSTG handle, gehen im Lichte dieser Rechtsprechung somit zu weit. Die blosse "Glaubhaftmachung" der Art der Leistung ist nicht ausreichend, denn Art. 20 Abs. 1 Satz 3 MWSTG bzw. Art. 16 Abs. 1 Satz 2 MWSTV unter der Aegide der MWSTV verlangt diesbezüglich den klaren "Nachweis". Der Steuerpflichtige ist somit vom entsprechenden Beweis nicht entbunden (BGE 133 II 153 E. 7.4). Art. 45a MWSTGV vermag Art. 16 Abs. 1 Satz 2 MWSTV bzw. Art. 20 Abs. 1 Satz 3 MWSTG als materiellrechtliche Bestimmungen nicht aufzuheben (E. 4.2). Der Steuerpflichtige hat beim Dienstleistungsexport die Steuerbefreiung buch- und belegmässig nachzuweisen. Dies heisst insbesondere, dass er die Natur der Leistung und den Sitz des Leistungsempfängers zu belegen hat. Bei der Prüfung, ob der belegmässige Nachweis erbracht worden ist, sind jedoch sämtliche vorhandenen Belege, insbesondere Korrespondenz, Verträge, Aufträge, Abrechnungen, Vollmachten etc., zu würdigen (vgl. Praxismitteilung der ESTV vom 27. Oktober 2006 E. 2.3.1 und auch BGE 133 II 153 E. 7.4: "à la lumière de l'ensemble des pièces du dossier..." sowie noch nicht rechtskräftiges Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-1344/2006 vom 11. September 2007 E. 3.3.4).

5.

5.1 Im vorliegenden Fall macht die Beschwerdeführerin geltend, dass sie in den Jahren 1999 bis 2001 ihrem Kunden, der B._____GmbH in Österreich, fälschlicherweise Mehrwertsteuer in der Höhe von Fr. 96'235.-- in Rechnung gestellt und mit der ESTV abgerechnet habe. Den entsprechenden Betrag habe sie sodann der B._____GmbH, Österreich, zurückerstattet. Die zuviel abgerechneten Mehrwertsteuern habe sie folglich in der Abrechnung des 1. Quartals 2002 als Vorsteuerguthaben in Abzug gebracht, was zu einem Vorsteuerüberschuss von Fr. 62'864.79 geführt habe, der ihr von der ESTV ausbezahlt worden sei. Die von der ESTV mit der EA Nr. 389535 nun vorgenommene Aufrechnung der fälschlicherweise mit Mehrwertsteuer fakturierten Auslandumsätze sei nicht richtig.

Die ESTV wendet dagegen in ihrer Vernehmlassung vom 3. Mai 2005 primär ein, dass die Beschwerdeführerin bis heute nicht nachgewiesen habe, dass es sich bei den von ihr geltend gemachten Beträgen um solche handle, die sie zu Unrecht fakturiert habe.

5.2 Die Beschwerdeführerin hat vorliegend nachzuweisen, dass die fraglichen Dienstleistungen gemäss Art. 15 Abs. 2 Bst. l MWSTV von der Steuer befreit sind bzw. der Ort der Dienstleistung sich gemäss Art. 14 Abs. 3 Bst. b MWSTG im Ausland befindet. Sie hat folglich insbesondere die Art der Leistung und den Sitz des Leistungsempfängers buch- und belegmässig nachzuweisen (E. 3.2-3.4). Als Beweismittel reichte die Beschwerdeführerin – trotz der Aufforderung der ESTV vom 5. November 2004 u.a. zur Einreichung der massgebenden Rechnungen – jedoch bloss Folgendes ein:
- Kontoblätter der Jahre 1999 bis 2001 mit Verbuchungen von Einnahmen von der B._____GmbH, A-Dornbirn,
- eine Belastungsanzeige vom 25. Februar 2002 der Crédit Suisse über Fr. 96'245.06 zugunsten der B._____GmbH, A-Dornbirn (mit dem Vermerk "Zahlungsgrund: MWST gemäss unserem Schreiben"), welche gemäss Ausführungen der Beschwerdeführerin die Rückerstattung der MWST an ihre Kundin aufzeigen soll.

Diese Beweismittel vermögen jedoch in keiner Art und Weise die Natur der erbrachten Leistung nachzuweisen oder zu belegen, dass sich der Leistungsempfänger im Ausland befand. Buchungsbelege können als rein interne Belege den verlangten belegmässigen Nachweis nicht erbringen, sie zeigen nur die Verbuchung auf. Art. 16 Abs. 1 Satz 2 MWSTV bzw. Art. 20 Abs. 1 Satz 3 MWSTG verlangt denn auch einen buch- und belegmässigen Nachweis. Vorliegend kommt im Übrigen dem Nachweis, dass sich der Leistungsempfänger im Ausland befand, eine umso grössere Bedeutung zu, da der behauptete Abnehmer der Leistung, die B._____GmbH, Österreich, über mehrere Filialen in der Schweiz verfügt.

5.3 An diesem Resultat vermag Art. 45a MWSTGV nichts zu ändern. Als

materiellrechtliche Bestimmung bleibt Art. 16 Abs. 1 Satz 2 MWSTV bzw. Art. 20 Abs. 1 Satz 3 MWSTG von Art. 45a MWSTGV unberührt (E. 4.2). Der Steuerpflichtige hat die Steuerbefreiung buch- und belegmässig nachzuweisen. Dies ist der Beschwerdeführerin vorliegend nicht gelungen. Die eingangs gestellte Vorfrage (E. 1.3), ob die Beschwerdeführerin die von ihr dargelegten Dienstleistungen fälschlicherweise mit der ESTV abgerechnet hat, ist somit zu verneinen und die Steuer folglich geschuldet. Die ESTV hat deshalb zu Recht die Rückerstattung der Mehrwertsteuer verweigert resp. den bereits ausbezahlten Betrag mit der EA Nr. 389'535 vom 17. November 2003 zurückgefordert.

6.

6.1 Im Übrigen, auch wenn die Beschwerdeführerin den Nachweis der Steuerbefreiung erbracht hätte, d.h. sie nachgewiesen hätte, dass sie Werbeleistungen an einen Empfänger im Ausland tätigte, wäre vorliegend die Steuer grundsätzlich trotzdem geschuldet, da sie diese unbestrittenermassen in Rechnung stellte (Grundsatz: fakturierte Steuer = geschuldete Steuer; vgl. 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.). Zu prüfen bliebe in diesem Fall einzig, ob die Beschwerdeführerin die Voraussetzungen für eine nachträgliche Korrektur der Rechnung gemäss Verwaltungspraxis erfüllt hätte.

6.2

6.2.1 Stellt sich nachträglich heraus, dass die dem Kunden fakturierte MWST zu hoch oder zu niedrig berechnet wurde (Rechenfehler, Anwendung eines falschen Steuersatzes, unrichtige Berechnungsgrundlage usw.), so ist eine Korrektur durch eine formell richtige Nachbelastung resp. Gutschrift möglich, welche einen neuen Zahlungsfluss oder eine Verrechnung bewirkt. In der Nachbelastung oder Gutschrift ist auf den ursprünglichen Beleg hinzuweisen (Wegleitung 2001 Rz. 808; bestätigt durch Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-1438/2006 vom 11. Juni 2007 E. 4.3; Urteil des Bundesgerichts 2A.406/2002 vom 31. März 2003 E. 4.3.1; BGE 131 II 185 E. 5).

6.2.2 Die Voraussetzungen für eine nachträgliche Korrektur der Rechnung im Sinn der Verwaltungspraxis (E. 6.2.1) wären vorliegend jedoch von vornherein nicht erfüllt, da die Beschwerdeführerin den Nachweis einer formell korrekten Gutschrift nicht erbracht hat. Der von ihr eingereichte Bankbeleg vom 25. Februar 2002 über eine Zahlung von Fr. 96'235.06 an die B._____GmbH, Österreich, stellt offensichtlich keine solche Gutschrift, sondern nur den Beleg der erfolgten Banküberweisung bzw. des Zahlungsflusses dar.

7. Dem Gesagten zufolge ist die Beschwerde abzuweisen. Bei diesem Verfahrensausgang sind der Beschwerdeführerin als unterliegender Partei sämtliche Kosten für das Beschwerdeverfahren vor dem Bundesverwaltungsgericht aufzuerlegen (vgl. Art. 63 Abs. 1 VwVG). Die

Verfahrenskosten werden mit Fr. 2'000.-- festgesetzt und der Beschwerdeführerin zur Zahlung auferlegt. Eine Parteientschädigung ist nicht zuzusprechen (Art. 64 Abs. 1 VwVG).

Demnach erkennt das Bundesverwaltungsgericht:

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

Der Abteilungspräsident: Der Gerichtsschreiber:

Lorenz Kneubühler Jürg Steiger

Rechtsmittelbelehrung
Urteile des Bundesverwaltungsgerichts können innert 30 Tagen seit der Eröffnung beim Schweizerischen Bundesgericht in Lausanne angefochten werden. Die Beschwerde ist unzulässig 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 100 des Bundesgesetzes vom 17. Juni 2005 über das Bundesgericht [BGG]; SR 173.110).

Versand am: