

# **BGer 2C 614/2007 vom 17. März 2008**

Bundesgericht, 2008-03-17, DE

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bger\\_2C\\_614\\_2007](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bger_2C_614_2007)

FR: TF 2C 614/2007 du 17 mars 2008

IT: TF 2C 614/2007 del 17 marzo 2008

## **Regeste**

Mehrwertsteuer (1. bis 4. Quartal 2002); Rückerstattung MWST; Nachweis Erbringung Dienstleistung ins Ausland | Öffentliche Finanzen & Abgaberecht

## **Erwägungen**

### **E. 1.1**

Am 1. Januar 2001 sind das Bundesgesetz vom 2. September 1999 über die Mehrwertsteuer (Mehrwertsteuergesetz, MWSTG; SR 641.20) sowie die zugehörige Verordnung vom 29. März 2000 (MWSTGV; SR 641.201) in Kraft getreten. Umsätze, die ab diesem Zeitpunkt getätigt wurden, unterliegen dem neuen Recht ( Art. 94 Abs. 1 MWSTG ). Der angefochtene Entscheid betrifft die in der Abrechnungsperiode 2002 geltend gemachte Rückerstattung der Mehrwertsteuer; er kann mit Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten beim Bundesgericht angefochten werden (Art. 82 lit. a und 86 Abs. 1 lit. a BGG). Auf die frist- und formgerecht eingereichte Beschwerde ist einzutreten.

### **E. 1.2**

Im Zusammenhang mit dem streitigen Anspruch auf Rückerstattung im Jahr 2002 stellt sich die (Vor-)Frage, ob die diesem zu Grunde liegenden Dienstleistungen der Beschwerdeführerin an eine Kundin in Österreich von der Steuer befreit sind und somit fälschlicherweise mit der Eidgenössischen Steuerverwaltung abgerechnet worden sind. Die fraglichen Dienstleistungen wurden in den Jahren 1999 bis 2001 erbracht. Auf die Leistungen vor dem 1. Januar 2001 kommt damit noch 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 hingegen das Mehrwertsteuergesetz anwendbar.

### **E. 2**

Die in Frage stehenden Dienstleistungen an die österreichische Kundin, die auch eine Filiale in Zürich führt, umfassen nach eigenen Angaben der Beschwerdeführerin Werbedienstleistungen ("Idee, Konzept und Realisation"); die entsprechenden Werbekampagnen mit Inseraten werden "europaweit, inkl. Schweiz, gestreut" (Beschwerdebeilage 2).

### **E. 3.1**

Der Mehrwertsteuer unterliegen unter anderem im Inland gegen Entgelt erbrachte Dienstleistungen, sofern sie nicht ausdrücklich von der Steuer ausgenommen sind ( Art. 4 lit. b MWSTV , Art. 5 lit. b MWSTG ).

### **E. 3.2**

Als Ort einer Dienstleistung gilt grundsätzlich der Ort, an dem der Dienstleistende seinen Geschäftssitz oder eine Betriebsstätte hat, von wo aus die Dienstleistung erbracht wird ( Art. 12 Abs. 1 MWSTV , Art. 14 Abs. 1 MWSTG ; Erbringerortsprinzip).

### **E. 3.2.1**

Bestimmte steuerbare Dienstleistungen (wie u.a. solche auf dem Gebiet der Werbung [lit. I]: Merkblatt Nr. 13 der Eidgenössischen Steuerverwaltung [610.549-13; Fassung vom 31. Januar 1997; S. 3]; BGE 133 II 153 E. 4.2) sind gemäss Art. 15 Abs. 2 MWSTV - dem im grenzüberschreitenden Waren- und Dienstleistungsverkehr geltenden Bestimmungslandprinzip folgend - von der Steuer befreit, wenn sie an Empfänger mit Geschäfts- oder Wohnsitz im Ausland erbracht (Empfängerortsprinzip) und sofern sie dort zur Nutzung oder Auswertung verwendet werden, d.h. sie berechtigen zum entsprechenden Vorsteuerabzug ( BGE 133 II 153 E. 3 und 4.1).

### **E. 3.2.2**

Zum selben Ergebnis führt Art. 14 Abs. 3 MWSTG für die in dieser Bestimmung aufgeführten Fälle (darunter auch Leistungen auf dem Gebiet der Werbung [lit. b]), in welchen als Ort der Dienstleistung der Ort gilt, an dem der Empfänger seinen Geschäftssitz oder eine Betriebsstätte hat, für welche die Dienstleistungen erbracht werden ( BGE 133 II 153 E. 3 und 5.1).

### **E. 3.3**

Für Dienstleistungen, welche ins Ausland erbracht werden, muss der Exportnachweis - vom Steuerpflichtigen (BGE 133 II E. 4.3) - buch- und belegmässig erbracht werden ( Art. 16 Abs. 1 MWSTV , Art. 20 Abs. 1 MWSTG ). Wie dieser Nachweis zu erfolgen hat, bestimmt das Eidgenössische Finanzdepartement ( Art. 16 Abs. 2 MWSTV , Art. 20 Abs. 2 MWSTG ). 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). Diese Praxis gilt ebenso in Bezug auf Art. 20 Abs. 1 MWSTG ( BGE 133 II 153 E. 5.2).

### **E. 3.4**

Das Bundesgericht hat diese Verwaltungspraxis wiederholt geschützt und bestätigt, dass insbesondere die Art der Dienstleistung detailliert (schriftlich) nachzuweisen ist (vgl. Urteile 2A.478/2005 vom 8. Mai 2006 E. 4.4, 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). Dabei wurde stets betont, dass an den Exportnachweis sehr strenge Anforderungen zu stellen und nachträglich erstellte Dokumente grundsätzlich ungeeignet sind, den geforderten zweifelsfreien Nachweis zu erbringen (Urteil 2A.546/2003 vom 14. März 2005 E. 2.6 und 3.3).

### **E. 3.5**

Der am 1. Juli 2006 in Kraft getretene Art. 45a MWSTGV ist zwar rückwirkend sowohl für das Mehrwertsteuergesetz als auch die Mehrwertsteuerverordnung anwendbar. Die Bestimmung kann indessen nach den Ausführungen der Vorinstanz, auf die verwiesen werden kann, nicht gesetzliche Vorschriften aufheben. Die Beschwerdeführerin erhebt denn auch zu Recht keine entsprechende Rüge.

### **E. 4.1**

Die Vorinstanz hat zutreffend ausgeführt, die Beschwerdeführerin hätte zum Nachweis der Ausfuhr der in Frage stehenden Dienstleistungen insbesondere die Art der Leistung und den Sitz des Leistungsempfängers buch- und belegmässig nachweisen müssen; dies schon wegen der Schweizer Niederlassung der Kundin. Als Beweismittel habe die Beschwerdeführerin jedoch - trotz entsprechender Aufforderung der Eidgenössischen Steuerverwaltung (u.a. zur Einreichung der massgebenden Rechnungen) - bloss die Kontoblätter der Jahre 1999 bis 2001 mit Verbuchungen von Einnahmen von der österreichischen Kundin und eine zu deren Gunsten lautende Belastungsanzeige der Bank vom 25. Februar 2002 eingereicht. Dies wird von der Beschwerdeführerin nicht bestritten.

### **E. 4.2**

Es liegt auf der Hand, dass diese Beweismittel in keiner Weise den rechtsgenügenden, das heisst zweifelsfreien Nachweis für den Leistungsexport zu erbringen vermögen. Mit den entsprechenden Ausführungen der Vorinstanz setzt sich die Beschwerdeführerin - abgesehen vom Vorwurf, dies sei absurd - nicht auseinander (vgl. Art. 42 Abs. 2 BGG). Es kann daher auf die zutreffenden Ausführungen im angefochtenen Entscheid verwiesen werden (E. 5), denen nichts beizufügen ist. Die weiteren Vorbringen der Beschwerdeführerin (frühere Kontrolle, doppelte Besteuerung) führen zu keiner anderen Beurteilung. Insbesondere wurde sie im Schreiben der Eidgenössischen Steuerverwaltung vom 16. November 2001, auf welches sie sich selber beruft, ausdrücklich darauf hingewiesen, dass die Steuerbefreiung den buch- und belegmässigen Exportnachweis für den vollen Wert der Leistung voraussetze (Beschwerdebeilage 3); von einer Verletzung des Gebotes von Treu und Glauben kann unter diesen Umständen keine Rede sein. Im Übrigen ist die Mehrwertsteuer eine Selbstveranlagungssteuer, die hohe Anforderungen an den Steuerpflichtigen stellt, welcher dafür verantwortlich ist, dass er diese korrekt abrechnet. Die Beschwerdeführerin ist daher auf ihrer Korrekturabrechnung für das Jahr 2002 zu behaften (vgl. Vernehmlassung der Eidgenössischen Steuerverwaltung S. 8 f.; Urteil 2A.320/2002 vom 2. Juni 2003 E. 3.4.3, in: ASA 74 S. 671 f.).

### **E. 5**

Die Beschwerde ist aus diesen Gründen abzuweisen. Bei diesem Ausgang hat die Beschwerdeführerin die Kosten des Verfahrens vor Bundesgericht zu tragen ( Art. 66 Abs. 1 BGG ).

Export aus OpenCaseLaw (CC0). Verbindlich ist allein der vom erlassenden Gericht veröffentlichte Originaltext. Quellen-URL siehe oben.