

BVGer A-1344/2006 vom 11. September 2007

Bundesverwaltungsgericht, 2007-09-11, DE

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bvger_A-1344_2006

FR: TAF A-1344/2006 du 11 septembre 2007

IT: TAF A-1344/2006 del 11 settembre 2007

Regeste

Mehrwertsteuer

Erwägungen

E. 1.1

Gemäss Art. 31 VGG beurteilt das BVGer 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 BVGer ist daher für die Beurteilung der vorliegenden Beschwerde zuständig. Es übernimmt die Beurteilung des am 1. Januar 2007 bei der SRK hängigen Rechtsmittels und wendet das neue Verfahrensrecht an (Art. 53 Abs. 2 VGG).

E. 1.2

Die Adressatin des Einspracheentscheides vom 30. Januar 2004 war die A. _____ AG. Gemäss Art. 23 Abs. 2 MWSTV tritt, wer eine Unternehmung mit Aktiven und Passiven übernimmt, in die steuerlichen Rechte und Pflichten der übernommenen Unternehmung ein. Vorliegend erfolgte eine mehrfache Steuernachfolge im Sinne von Art. 23 Abs. 2 MWSTV. Einerseits trat die B. _____ GmbH die Steuernachfolge der A. _____ AG, andererseits die C. _____ GmbH die Steuernachfolge der B. _____ GmbH an. Aufgrund der Umfirmierung der C. _____ GmbH in X. _____ GmbH ist die letztgenannte folglich zur Beschwerde berechtigt (Art. 48 VwVG).

E. 1.3

Das BVGer kann den angefochtenen Einspracheentscheid grundsätzlich in vollem Umfange überprüfen. Die Beschwerdeführerin kann neben der Verletzung von Bundesrecht (Art. 49 lit. a VwVG) und der unrichtigen oder unvollständigen Feststellung des rechtserheblichen Sachverhaltes (Art. 49 lit. b VwVG) auch die Rüge der Unangemessenheit erheben (Art. 49 lit. 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.).

E. 1.4

Am 1. Januar 2001 sind das Bundesgesetz vom 2. September 1999 über die Mehrwertsteuer (MWSTG) sowie die zugehörige Verordnung (MWSTGV) in Kraft getreten. Der zu beurteilende Sachverhalt hat sich indessen in den Jahren 1995 bis 1998 zugetragen. Auf die vorliegende Beschwerde ist damit grundsätzlich noch bisheriges Recht anwendbar (Art. 93 und 94 MWSTG).

E. 2

In Verwirklichung des im grenzüberschreitenden Waren- und Dienstleistungsverkehrs geltenden Bestimmungslandprinzips (Urteil des Bundesgerichts 2A.546/2003 vom 14. März 2005 E. 2.1; Urteil des BVGer A 1361/2006 vom 19. Februar 2007 E. 5.4) legt Art. 15 Abs. 2 lit I. 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 sind somit zwei Voraussetzungen kumulativ zu erfüllen. Erstens muss der Empfänger seinen Geschäfts- oder Wohnsitz im Ausland haben und zweitens muss die Leistung im Ausland genutzt oder ausgewertet werden (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 ist dabei als gewichtiges Indiz für den Verbrauch der Dienstleistung im Ausland zu werten (Entscheid der SRK vom 29. Mai 2000, veröffentlicht in Verwaltungspraxis der Bundesbehörden [VPB] 64.112 E. 3e).

E. 2.1

Nach der Verwaltungspraxis erfolgt die Nutzung oder Auswertung bei sog. Managementdienstleistungen am Ort, an dem der Empfänger seinen Geschäfts- oder Wohnsitz hat. Als Managementdienstleistungen gelten dabei: "gegen Entgelt ("Management-fees") erbrachte Dienstleistungen in den Bereichen Werbung, Informationsüberlassung oder Informationsverschaffung, Datenverarbeitung, Buchprüfungen, Revisionen, Controlling, rechtliche, wirtschaftliche und technische Beratung oder ähnliche Dienstleistungen" (Merkblatt Nr. 13 der ESTV über die Steuerbefreiung von bestimmten ins Ausland erbrachten oder aus dem Ausland bezogenen Dienstleistungen vom 31. Januar 1997, Seite 4; Urteil des Bundesgerichtes 2A.507/2002 vom 31. März 2004 E. 3.4).

E. 3

Bei ins Ausland erbrachten Dienstleistungen muss der Anspruch auf Steuerbefreiung buch- und belegmässig nachgewiesen werden. Das Eidgenössische Finanzdepartement (EFD) bestimmt, wie der Steuerpflichtige den Nachweis zu führen hat (Art. 16 Abs. 1 und 2 MWSTV). 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.

E. 3.1

Die ESTV hat 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: "Fakturakopien, Zahlungsbelege und schriftliche Vollmachten (Treuhand, 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 Nutzung 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 und ob die Leistung wirklich zur Nutzung oder Auswertung im Ausland bestimmt ist (Wegleitung 1997, Rz. 568).

E. 3.2

Betreffend den Nachweis der Steuerbefreiung von Managementdienstleistungen hat die ESTV im Merkblatt Nr. 13 in der Fassung vom 31. Januar 1997 im Speziellen festgehalten, dass a) entweder in den Rechnungen detailliert aufgelistet werden muss, um welche Arten von Dienstleistungen es sich handelt, oder b) auf der Rechnung nur die Formulierung "Management-fee" verwendet werden kann, in diesem Fall aber auf jeden Fall in der Rechnung ein Hinweis auf den zugrunde liegenden Vertrag, in dem diese Dienstleistungen im einzelnen umschrieben sind, anzubringen ist (Merkblatt Nr. 13, a.a.O., Seite 5).

E. 3.2.1

Die ESTV lockerte mit dem Merkblatt Nr. 13 ihre Praxis für den Nachweis der Steuerbefreiung im Fall von Managementdienstleistungen somit insoweit, als die Steuerbefreiung auch dann geltend gemacht werden kann, wenn auf der Faktura bloss "Management-fees" ohne nähere Umschreibung der Arten der hierfür erbrachten Dienstleistungen vermerkt wird, sofern in der Rechnung ein Hinweis auf den zugrundeliegenden Vertrag angebracht ist, in welchem solche Dienstleistungen im Einzelnen umschrieben sind.

E. 3.2.2

Das Bundesgericht bestätigte in seinen Urteilen vom 31. März 2004 (2A.507/2002) und vom 14. März 2005 (2A.546/2003) die im Merkblatt Nr. 13 dargelegte Verwaltungspraxis betreffend den Nachweis der Steuerbefreiung bei Managementdienstleistungen. Mit dem Merkblatt Nr. 13 seien keine neuen Anforderungen gestellt worden, 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 die Buchführung stützen. 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 müsse, 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 (Urteil des Bundesgerichts 2A.546/2003 vom 14. März 2005 E. 2.4). Es sei somit sachgerecht, bei Managementdienstleistungen, die in der Rechnung nicht einzeln detailliert aufgeführt werden, im Sinn der Erhebungswirtschaftlichkeit sowie aus Gründen der Rechtssicherheit einen ausdrücklichen Verweis auf das der Rechnung zugrunde liegende Vertragsverhältnis zu verlangen. Nur damit könne bereits im Zeitpunkt

der Rechnungsstellung mit ausreichender Sicherheit der Zusammenhang zwischen Faktura und Vertrag festgestellt werden. Denn das Erfordernis des genügenden Nachweises sei offensichtlich nicht erfüllt, wenn zu einem beliebigen späteren Zeitpunkt, je nach Bedarf, noch ein Vertrag beigebracht werden könne, der unter Umständen zuvor gar nicht bestanden habe (Urteil des Bundesgerichts vom 14. März 2005 a.a.O. E. 2.6). Das Bundesgericht bestätigte somit auch die allgemeine Regel, dass nachträglich erstellte Dokumente für den Nachweis der Steuerbefreiung untauglich sind (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, bestätigt durch Urteil des Bundesgerichts 2A.507/2002 vom 31. März 2004).

E. 3.3.1

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 BVGer 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 BVGer 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).

E. 3.3.2

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 BVGer A-1438/2006 vom 11. Juni 2007 E. 3.3, A-1352 vom 25. April 2007 E. 6).

E. 3.3.3

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. Ungenügend sei beispielsweise die Bezeichnung der erbrachten Dienstleistung mit "Managementdienstleistung" gewesen, falls keine nähere Beschreibung der konkret erbrachten Leistung in der Rechnung oder zumindest mittels Verweis in der selben auf einen Vertrag (dem Näheres hätte entnommen werden können) erfolgt sei. 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). Die

ESTV lockerte somit ihre Praxis betreffend den Nachweis der Steuerbefreiung bei Managementdienstleistungen - nach dem Erlass des Merkblattes Nr. 13 (vgl. E. 3.2.1) - ein zweites Mal.

E. 3.3.4

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 als materiellrechtliche Bestimmung nicht aufzuheben (E. 3.3.2). Der Steuerpflichtige hat beim Dienstleistungsexport die Steuerbefreiung buch- und belegmässig nachzuweisen. Dies heisst insbesondere auch, dass er die Natur der Leistung zu belegen hat. Bei der Prüfung, ob der belegmässige Nachweis der Art der Leistung 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...").

E. 4

Vorliegend hat die Beschwerdeführerin bzw. ihre Rechtsvorgängerinnen in den Jahren 1995 bis 1998 Dienstleistungen an ihre Gruppengesellschaften in Deutschland, USA, Portugal, Deutschland, Frankreich und Singapur in Rechnung gestellt. Die im Streit liegenden Rechnungen beschreiben die fakturierte Leistung dabei wie folgt: - "As per Management and Administrative Services Agreement for fiscal year 1995" (Rechnung Nr. 7744 an D._____Inc.) - "Management fees for fiscal year 1996 as per signed agreement" (Rechnung Nr. 7847 an D._____Inc.) - "Management fees for fiscal year 1997 as per signed agreement" (Rechnung Nr. 7961 an D._____Inc.) - "Management fees for Jan. + Feb. 1998" (Rechnung Nr. 8074 an D._____Inc.) - "Reimbursement Prof. fees 1997" (Nr. 2830 von D._____Inc.) - "Management fees January - June 1995" (Rechnung Nr. 7698 an Gruppengesellschaft in Portugal) - "Management fees July - December 1995" (Rechnung Nr. 7724 an Gruppengesellschaft in Portugal) - "Management fee Jan. - June 1995" (Rechnung Nr. 7692 an Gruppengesellschaft in Deutschland) - "Management fee July - December 1995" (Rechnung Nr. 7716 an Gruppengesellschaft in Deutschland) - "Management fee 1996" (Rechnung Nr. 7816 an Gruppengesellschaft in Deutschland) - "Management fees 1997" (Rechnung Nr. 7979 an Gruppengesellschaft in Frankreich) - "Management fees for fiscal year 1997 as per signed agreement" (Rechnung Nr. 7964 an Gruppengesellschaft in Singapur) :- Unbestritten ist, dass die Leistungsempfänger ihren Geschäftssitz im Ausland haben. Strittig ist, ob die Beschwerdeführerin den buch- und belegmässigen Nachweis gemäss Art. 16 Abs. 1 Satz 2 MWSTV erbringen konnte, dass die

entsprechenden Dienstleistungen dort (im Ausland) zur Nutzung oder Auswertung verwendet wurden und damit gemäss Art. 15 Abs. 2 lit. 1 MWSTV von der Steuer befreit sind. Dabei reduziert sich die Frage vorliegend darauf, ob die Beschwerdeführerin den erforderlichen Nachweis erbracht hat, dass es sich bei den in Rechnung gestellten Leistungen um Managementdienstleistungen im Sinn der Verwaltungspraxis handelt, denn bei diesen erfolgt die Nutzung oder Auswertung am Ort, an dem der Empfänger seinen Wohnsitz hat (E. 2.1).

E. 4.1.1

Die Beschwerdeführerin reichte mit ihrer Beschwerde erstmals zwei Verträge ein, welche zwischen der A. _____ AG (= Rechtsvorgängerin der Beschwerdeführerin) und der D. _____ Inc., USA, abgeschlossen worden waren. Es sind dies (a) das "Management and Administrative Services Agreement" vom 20./29. Februar 1996 sowie (b) das "Distribution Agreement and Agreement for Sharing Research and Development Costs" vom 20./29. Februar 1996. Beim ersten Vertrag wurde vereinbart, dass die A. _____ AG der D. _____ Inc. Management- und Verwaltungsleistungen für die Herstellung, Verkauf und den Vertrieb der (...) Produkte erbringe. Mit dem zweiten Vertrag vereinbarten die Parteien, dass die A. _____ AG der D. _____ Inc. die anteiligen Forschungs- und Entwicklungskosten weiterverrechne. Die ESTV stimmt in ihrer Vernehmlassung vom 21. April 2004 der Beschwerdeführerin zu, dass mit dem erstgenannten Vertrag die Erbringung von Managementdienstleistungen im Sinn der Verwaltungspraxis vereinbart worden ist. Eine Zuordnung der in Frage stehenden Rechnungen zum "Management and Administrative Services Agreement" vom 20./29. Februar 1996 könne jedoch nur hinsichtlich der folgenden Rechnungen erfolgen: 1) Rechnung Nr. 7744 der A. _____ AG vom 18. März 1996 an die D. _____ Inc., USA, im Betrage von \$ 850'000.-- (Kurs: 1,15): Fr. 977'500.-- 2) Rechnung Nr. 7847 der A. _____ AG vom 31. Dezember 1996 an die D. _____ Inc., USA, im Betrage von \$ 1'196'000.-- (Kurs: 1.35): Fr. 1'614'600.-- 3) Rechnung Nr. 7961 der A. _____ AG vom 31. Dezember 1997 an die D. _____ Inc., USA, im Betrage von \$ 924'000.-- (Kurs: 1,4553): Fr. 1'334'697.20 Total: Fr. 3'926'797.20 Bezüglich dieser Umsätze erachtet die ESTV den Nachweis der Steuerbefreiung gemäss Art. 16 Abs. 1 Satz 2 MWSTV als erbracht. Sie stellt in der Folge in ihrer Vernehmlassung vom 21. April 2004 den Antrag, die Beschwerde in der Höhe von Fr. 239'663.70 (6,5% von Fr. 3'926'797.20 brutto) gutzuheissen.

E. 4.1.2

Es ist zutreffend, dass das "Management and Administrative Services Agreement" vom 20./29. Februar 1996 die Erbringung von Managementdienstleistungen im Sinn der rechtmässigen Verwaltungspraxis regelt und die oben aufgeführten drei Rechnungen dieser Vereinbarung zugeordnet werden können. Bei den betreffenden Umsätzen handelt es sich somit um Leistungen die an Empfänger mit Geschäftssitz im Ausland erbracht und dort zur Nutzung oder Auswertung verwendet wurden. Sie sind deshalb von der Steuer befreit (Art. 15 Abs. 2 lit. 1 MWSTV). Die Beschwerde ist somit insoweit - entsprechend dem Antrag der ESTV - gutzuheissen. Die ESTV hat (soweit bereits bezahlt oder verrechnet) gemäss Art. 39 Abs. 4 MWSTV einen Vergütungszins zu 5% auszurichten.

E. 4.2

Die Beschwerdeführerin macht geltend, dass auch die Rechnung Nr. 8074 vom 28. Februar 1998 der C. _____ GmbH an die D. _____ Inc. über \$ 200'000.-- dem "Management and

Administrative Services Agreement" vom 20./29. Februar 1996 zugeordnet werden könne, auch wenn sie lediglich den Vermerk "Management fees for Jan. + Feb. 1998" enthalte. Im Weiteren sei die Gutschrift Nr. 2830 vom 4. Dezember 1997 der D. _____ Inc. an die A. _____ AG über \$ 101'048.20 dem "Distribution Agreement and Agreement for Sharing Research and Development Costs" vom 20./29. Februar 1996 zuordenbar.

E. 4.2.1

Wie die ESTV zu Recht in ihrer Vernehmlassung vom 21. April 2004 ausführt, kann die Rechnung Nr. 8074 dem "Management and Administrative Service Agreement" insbesondere deshalb nicht zugeordnet werden, da diese Vereinbarung zwischen der A. _____ AG und der D. _____ Inc. abgeschlossen wurde, die Rechnung dagegen von der C. _____ GmbH stammt und kein Hinweis dahingehend besteht, dass die letztgenannte in die Vereinbarung eingetreten wäre. Die Beschwerdeführerin vermag hier somit die Art der in Rechnung gestellten Leistung nicht klar nachzuweisen.

E. 4.2.2

Ebenfalls kann die Gutschrift Nr. 2830 vom 4. Dezember 1997 mit dem Vermerk "Reimbursement Prof. fees 1997" dem "Distribution Agreement and Agreement for Sharing Research and Development Costs" vom 20./29. Februar 1996 nicht klar zugeordnet werden. Hier liegt zwar eine Gutschrift der D. _____ Inc. an die A. _____ AG und somit eine solche unter den Vertragsparteien vor, doch gibt es sonst keinen Hinweis dafür, dass mit dieser Gutschrift anteilige Forschungs- und Entwicklungskosten hätten weiterverrechnet werden sollen. Zudem sieht die betreffende Vereinbarung keine Gutschriften, sondern Rechnungsstellung der A. _____ AG an die D. _____ Inc. vor (vgl. Seite 6 der Vereinbarung). Auch die Ausführungen der Beschwerdeführerin in ihrem Schreiben vom 31. Mai 2007, dass sie diese Gutschrift auf dem Konto Nr. 54410 "Agenten/Berater/Lawyer" verbucht habe, also auf einem Konto, welches Dienstleistungen umfasse, die dem Domizilprinzip unterständen, helfen ihr nicht weiter. Ein Buchhaltungsbeleg kann als rein interner Beleg den verlangten belegmässigen Nachweis für die Art der Leistung nicht erbringen, er zeigt nur die Verbuchung auf. Art. 16 Abs. 1 Satz 2 MWSTV verlangt denn auch einen buch- und belegmässigen Nachweis. Im Übrigen erscheint zudem unklar, wieso die anteilmässige Verrechnung von Forschungs- und Entwicklungskosten auf einem Konto "Agenten/Berater/Lawyer" verbucht werden sollte. Auch hier konnte die Beschwerdeführerin somit den eindeutigen Nachweis der Art der Leistung nicht erbringen.

E. 4.3

Die Beschwerdeführerin bringt hinsichtlich der Rechnungen der A. _____ AG an die Gruppengesellschaft in Portugal vor, dass es sich um Dienstleistungen im Bereich der technischen Unterstützung bzw. Marketing und Finanzen gehandelt habe. Belege für ihre Behauptungen reichte die Beschwerdeführerin keine ein. Auch hier vermochte sie somit den verlangten Nachweis, der die Natur der Leistung klar bestimmen würde, nicht zu erbringen. Das gleiche gilt für die Rechnungen der A. _____ AG an die Gruppengesellschaft in Frankreich bzw. Singapur sowie an diejenige in Deutschland. Der Umstand, dass in den Rechnungen an die Gruppengesellschaft in Deutschland die deutsche Umsatzsteuer ausgewiesen wurde, kann entgegen der Ansicht der Beschwerdeführerin für die Steuerbarkeit der Leistung in der Schweiz keine Rolle spielen. Hinsichtlich der mit Schreiben vom 31. Mai 2007 von der Beschwerdeführerin eingereichten Buchungsbelege

muss wiederum darauf hingewiesen werden, dass diese Belege nur die Verbuchung aufzeigen und somit keinen genügenden Nachweis für die Art der Leistung erbringen können.

E. 4.4

Die Beschwerdeführerin wendet in ihrer Beschwerde vom 1. März 2004 allgemein ein, es sei zuzulassen, dass sie den Exportnachweis für erbrachte Dienstleistungen neben dem Text auf den gestellten Rechnungen auch durch andere sachdienliche Angaben erbringen könne. Zudem ergänzt sie in ihrem Schreiben vom 31. Mai 2007 in diesem Zusammenhang, dass die objektive Würdigung des Sachverhalts unter Berücksichtigung der Gesamtheit der vorliegenden Unterlagen es zumindest als glaubhaft, wenn nicht als erwiesen erscheinen lasse, dass es sich bei den im Verfahren streitigen Dienstleistungen um solche handle, die als Dienstleistungsexport im Ausland zu besteuern seien. Bei dieser Sachlage bleibe gestützt auf Art. 45a MWSTGV kein Raum für ein Festhalten an den angefochtenen Aufrechnungen. Was Art. 45a MWSTGV betrifft, ist unter Verweis auf BGE 133 II 153 festzuhalten (E. 3.3.4), dass diese Bestimmung nichts an der Vorschrift von Art. 16 Abs. 1 Satz 2 MWSTV ändert. Der Steuerpflichtige hat beim Dienstleistungsexport die Steuerbefreiung buch- und belegmässig nachzuweisen. Dies heisst insbesondere auch, dass er die Natur der Leistung zu belegen hat. Vorliegend wurden bei der Prüfung, ob der erforderliche Nachweis erstellt worden ist, sämtliche vorhandenen Belege gewürdigt (E. 4.1 bis E. 4.3). Die Beschwerdeführerin vermochte jedoch den buch- und belegmässigen Nachweis nur hinsichtlich der in E. 4.1 aufgeführten Leistungen zu erbringen. Zusammenfassend sind somit die Voraussetzungen für die Steuerbefreiung nach Art. 15 Abs. 2 lit. 1 MWSTV vorliegend nur bei den Leistungen gemäss E. 4.1 erfüllt.

E. 5.1

Dem Gesagten zufolge ist die Beschwerde teilweise, im Umfang von Fr. 239'663.70.--, gutzuheissen. Gemäss Art. 63 Abs. 1 VwVG sind die Verfahrenskosten in der Regel der unterliegenden Partei aufzuerlegen. Unterliegt diese nur teilweise, so werden die Verfahrenskosten ermässigt. Nach Art. 63 Abs. 3 VwVG dürfen einer obsiegenden Partei die Kosten des Beschwerdeverfahrens auferlegt werden, sofern sie diese durch Verletzung von Verfahrenspflichten verursacht hat. Dabei muss als unnötigerweise verursacht ein Verfahren insbesondere dann gelten, wenn ein Beschwerdeführer seinen Mitwirkungspflichten nicht nachgekommen ist und beispielsweise ein Beweismittel spät eingereicht hat (Entscheide der SRK vom 6. Januar 2006, veröffentlicht in VPB 70.58 E. 6b, vom 12. Dezember 2000, veröffentlicht in VPB 65.85 E. 7b).

E. 5.2

Im vorliegenden Fall hat die Beschwerdeführerin die Vereinbarung, welche zur teilweisen Gutheissung der Beschwerde führte, erst im Beschwerdeverfahren eingereicht; dies obwohl die ESTV die Beschwerdeführerin bereits im Einspracheverfahren zumindest mit Schreiben vom 11. November 2003 explizit aufforderte, die entsprechenden Verträge nachzureichen. Sie ist folglich ihren Mitwirkungspflichten nicht rechtsgenügend nachgekommen. Der Einwand der Beschwerdeführerin, dass sie kein Verschulden treffe, da die Beschaffung der Verträge Zeit beanspruchte, was in internationalen Konzernen durchaus üblich sei, kann nicht gehört werden. Obwohl die Beschwerdeführerin Teil eines internationalen Konzerns ist, unterliegt sie als Steuerpflichtige in der Schweiz den Aufzeichnungs- und Aufbewahrungsvorschriften gemäss Art. 47 Abs. 1 und 2 MWSTV. Sie hat somit

insbesondere ihre Geschäftsbücher, Belege, Geschäftspapiere und sonstigen Aufzeichnungen während mindestens sechs Jahren bzw. bis zur Verjährung der Steuerforderung, auf welche sich die Unterlagen beziehen, ordnungsgemäss aufzubewahren (Art. 47 Abs. 2 MWSTV). Aus dem Umstand, dass sie dieser Pflicht offenbar ungenügend nachgekommen ist, kann sie keine Rechte ableiten. Trotz der teilweisen Gutheissung der Beschwerde ist es deshalb gerechtfertigt, die Verfahrenskosten, welche auf Fr. 6000.-- festgesetzt werden, ohne Ermässigung im Sinne von Art. 63 Abs. 1 VwVG der Beschwerdeführerin aufzuerlegen. Eine Parteientschädigung ist aus dem gleichen Grund nicht auszurichten.

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