

**Bundesverwaltungsgericht**  
**Tribunal administratif fédéral**  
**Tribunale amministrativo federale**  
**Tribunal administrativ federal**



---

Abteilung I  
A-1374/2006  
{T 0/2}

## **Urteil vom 21. Januar 2008**

---

Besetzung

Richter Markus Metz (Vorsitz), Richter Pascal Mollard,  
Richter Daniel Riedo,  
Gerichtsschreiber Johannes Schöpf.

---

Parteien

**X.**\_\_\_\_\_, ...,  
vertreten durch ...,  
Beschwerdeführerin,

gegen

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

---

Gegenstand

Mehrwertsteuer (MWSTV / 1. Januar 1996 bis  
31. Dezember 2000, Stellvertretung, Schätzung,  
Vorsteuerabzug).

**Sachverhalt:****A.**

Die A.\_\_\_\_\_ meldete sich am 19. Januar 1995 als Mehrwertsteuerpflichtige bei der Eidgenössischen Steuerverwaltung (ESTV) an und wurde gemäss Art. 17 der Verordnung vom 22. Juni 1994 über die Mehrwertsteuer (MWSTV, AS 1994 1464) unter der Mehrwertsteuernummer ... in das Register der Mehrwertsteuerpflichtigen eingetragen. Die Gesellschaft änderte ihre Firma am 25. Juni 1998 in B.\_\_\_\_\_. Mit der Fusion vom 31. März 1999 wurde die B.\_\_\_\_\_ mit Aktiven und Passiven durch die C.\_\_\_\_\_ übernommen. Diese wiederum wurde am 8. Juni 2005 durch die D.\_\_\_\_\_ durch Fusion übernommen. Die D.\_\_\_\_\_ änderte ihre Firma am 10. Juni 2005 in E.\_\_\_\_\_ und diese wiederum am 22. Februar 2006 in X.\_\_\_\_\_. Alle Gesellschaften hatten gemäss dem Handelsregisterauszug im Wesentlichen denselben Zweck: Vertrieb von Computer-Software, Erbringen von Netzwerkdienstleistungen, Übernahme von Kundendienstleistungen und Marketingaufgaben für die US-Muttergesellschaft sowie Erbringen aller mit den vorgenannten Aktivitäten zusammenhängenden Leistungen (A.\_\_\_\_\_) bzw. Erbringen und Anbieten von Netzwerk- und On-line-Dienstleistungen für Datenübertragungen und weiteren damit direkt und indirekt verbundenen Dienstleistungen (C.\_\_\_\_\_). Das Online Service Geschäft wurde auf den 31. Januar 1998 an die Y.\_\_\_\_\_ (ab 23. Juni 2000 Z.\_\_\_\_\_) ausgelagert, während das Geschäft mit den Netzwerkdienstleistungen bei der (damaligen) A.\_\_\_\_\_ verblieb.

**B.**

Am 14. März 1995 wurde der A.\_\_\_\_\_ von der ESTV die Abrechnung nach vereinnahmten Entgelten bewilligt. Ab dem 1. April 1996 rechnete die Gesellschaft nach vereinbarten Entgelten ab. Zwischen dem 22. und dem 28. August 2001 wurde die damalige C.\_\_\_\_\_ einer Kontrolle durch die ESTV bezüglich der Steuerperioden 1. Januar 1996 bis 31. Dezember 2000 unterzogen (Kontrollbericht vom 28. August 2001).

Aufgrund dieser Kontrolle stellte die ESTV wegen Umsatzdifferenzen, Steuersatzdifferenzen und nicht verbuchten bzw. nicht deklarierten Leistungen an Konzerngesellschaften die Ergänzungsabrechnung (EA) Nr. ... vom 28. August 2001 über Fr. ... (zuzüglich Verzugszins von 5% seit dem 30. März 1999) aus. Bezüglich dieser EA erhielt die

Beschwerdeführerin eine Gutschrift (GS) Nr. ... vom 15. November 2002 über Fr. .... Die EA Nr. ... vom 28. August 2001 enthielt Belastungen von Fr. ... (zuzüglich Verzugszins von 5% seit dem 31. August 1998) für nicht anerkannte Vorsteuern, da anlässlich der Kontrolle bei der C.\_\_\_\_\_ die Kreditorenbelege der Vorsteuerabzüge nicht verfügbar waren und damit eine Kontrolle unterbleiben musste. Die ESTV wies darauf hin, eine Gutschrift werde geprüft, wenn die für den Vorsteuerabzug relevanten Originalbelege bis am 30. September 2001 eingereicht würden. Bezüglich dieser EA erhielt die C.\_\_\_\_\_ nach der Vorlage entsprechender Kreditorenbelege eine Gutschrift (GS) Nr. ... vom 15. November 2002 über Fr. .... Mit der EA Nr. ... vom 6. September 2001 forderte die ESTV nach einer Umsatzschätzung Fr. ... (zuzüglich Verzugszins von 5% seit dem 31. August 1998) für Online-Gebühren, die die Beschwerdeführerin für die F.\_\_\_\_\_ (ihre amerikanische Muttergesellschaft) vom 1. Januar 1996 bis zum 31. Januar 1998 fakturiert hatte. Die ESTV anerkannte eine direkte Stellvertretung nicht, da die Adresse der vertretenen F.\_\_\_\_\_ auf der Faktura der Beschwerdeführerin nicht aufgeführt sei. Die Schweizer Kunden hätten die von der F.\_\_\_\_\_ bezogenen Dienstleistungen nach Massgabe von Art. 9 und Art. 18 MWSTV als Bezug von Dienstleistungen aus dem Ausland zu versteuern, weshalb erhöhte Anforderungen an die Rechnungstellung gestellt werden müssten; aus der Faktura gehe nicht hervor, dass die F.\_\_\_\_\_ im Ausland domiziliert sei. Mit der EA Nr. ... vom 15. November 2002 forderte die ESTV Fr. ... mit Verfalldatum vom 6. Dezember 1999 für unberechtigte Vorsteuerabzüge. Schliesslich erhielt die Mehrwertsteuerpflichtige aufgrund nachgereichter Belege die GS Nr. ... über Fr. ... für Vorsteuerguthaben aus den Jahren 1998 und 1999.

### **C.**

Da die Beschwerdeführerin mit den EA nicht einverstanden war, erliess die ESTV am 12. Dezember 2001 einen formellen Entscheid, gegen den die Beschwerdeführerin Einsprache einreichen liess. Im Einspracheentscheid vom 7. Juli 2004 erkannte die ESTV wie folgt:

"1. Die Einsprache wird teilweise gutgeheissen.

2. Die Einsprecherin schuldet der ESTV für die Steuerperioden 1. Quartal 1996 bis 1. Quartal 1998 (Zeit vom 1. Januar 1995 – 31. März 1998) noch und hat zu bezahlen:

a) Fr. ... Mehrwertsteuer zuzüglich Verzugszins ab 4. November 1998;

b) Fr. ... Mehrwertsteuer zuzüglich Verzugszins ab 1. März 1998

(Mittlerer Verfall);

Fr. ... Mehrwertsteuer zuzüglich Verzugszins ab 7. Dezember 1999;

Fr. ... Mehrwertsteuer zuzüglich Verzugszins ab 1. September 1998."

Die ESTV machte im Wesentlichen unverändert geltend, betreffend die EA Nr. ... (Forderung über Fr. ...) habe die Beschwerdeführerin trotz mehrfacher Gelegenheit (Fristansetzung bis 30. September 2001 nach der Kontrolle vom August 2001, bis zur Verbuchung der Nachbelastung am 18. Oktober 2001, Ablauf der der Beschwerdeführerin gewährten Fristerstreckung am 30. April 2002) die Vorsteuerbelege nicht eingereicht, weshalb die ESTV an der Nachbelastung festhalte. Betreffend die EA Nr. ... (Forderung über Fr. ...) lägen keine genügenden Belege für die Annahme einer direkten Stellvertretung der Beschwerdeführerin in Bezug auf ihre Muttergesellschaft, F.\_\_\_\_\_, vor; die Verwaltung anerkenne deshalb die direkte Stellvertretung der Beschwerdeführerin nicht.

#### **D.**

Am 8. September 2004 liess die X.\_\_\_\_\_, (Beschwerdeführerin) bezüglich der EA Nr. ... über Fr. ... und der EA Nr. ... von Fr. ... (nicht aber bezüglich der EA Nr. ..., die damit in Rechtskraft erwachsen ist) bei der Eidgenössischen Steuerrekurskommission (SRK) Beschwerde einreichen mit den Anträgen, die Mehrwertsteuerforderungen basierend auf den EA Nr. ... und Nr. ... seien aufzuheben; eventuell sei der Einspracheentscheid aufzuheben und die Rechtssache zur Abklärung des Sachverhalts und zur Neuurteilung an die ESTV zurückzuweisen, alles unter Kosten- und Entschädigungsfolge zu Lasten des Staates.

Zur Begründung führte die Beschwerdeführerin insbesondere aus, bezüglich der EA Nr. ... seien die entscheiderelevanten Kriterien des gegen aussen erkennbaren Handelns in fremdem Namen und auf fremde Rechnung berücksichtigt worden; es sei von einer direkten Stellvertretung auszugehen. Es habe weder heute noch zum damaligen Zeitpunkt eine "F.\_\_\_\_\_" in der Schweiz gegeben; die Abkürzung "..." stehe für "..." bzw. "...", welche es in der Schweiz nicht gebe. Die zusätzliche – von der ESTV geforderte – Adresse der F.\_\_\_\_\_ auf den Rechnungen sei schlichtweg überflüssig gewesen und hätte keinem eigenständigen Zweck gedient.

Bezüglich der EA Nr. ... habe bedauerlicherweise der mehrmalige Eigentümerwechsel zum Verlust der Kreditorenbelege geführt. Aus

diesem Grund sei es unverhältnismässig, die gesamten getätigten Vorsteuern (mit Ausnahme der nachträglich auf Grund von Belegen gutgeheissenen Posten) zu verweigern. Es müssten gestützt auf die Besonderheiten des Einzelfalls andere Belege – so Bank- und Postauszüge – anerkannt und eine Schätzung auf der Basis dieser Belege durchgeführt werden.

Eventuell habe eine Rückweisung an die ESTV zu erfolgen, weil die Verwaltung den Sachverhalt zur direkten Stellvertretung unvollständig abgeklärt habe.

#### **E.**

In der Vernehmlassung vom 24. November 2004 schliesst die ESTV auf kostenpflichtige Abweisung der Beschwerde und weist darauf hin, sie habe alle erforderlichen Abklärungen gemacht; es bestehe deshalb kein Grund zur Rückweisung der Sache an sie. Betreffend die Online-Geschäfte habe die Beschwerdeführerin keine Unterlagen vorgelegt, welche Anhaltspunkte für die Art der Geschäftsabwicklung in Bezug auf eine direkte Stellvertretung geliefert hätten. Die Verwaltung habe deshalb aufgrund einer einzigen Rechnung, ausgestellt durch die Rechtsvorgängerin der Beschwerdeführerin und aufgefunden bei der Mehrwertsteuerkontrolle einer ihrer Online-Kunden, die Online-Geschäfte rekonstruiert und mehrwertsteuerlich gewürdigt. Die ESTV hielt an ihrer Ansicht fest, es handle sich um einen Fall der indirekten Stellvertretung. Ebenfalls hielt sie an der Schätzungsmethode und am Schätzungsergebnis fest, da Vorsteuerabzüge nur bei Vorhandensein der entsprechenden Belege gestattet werden könnten.

#### **F.**

In der Replik vom 10. März 2005 beharrte die Beschwerdeführerin auf ihrem Standpunkt. Ebenfalls hielt die ESTV in der Duplik vom 18. April 2005 an ihren Anträgen auf Abweisung der Beschwerde fest.

#### **G.**

Das Bundesverwaltungsgericht orientierte die Verfahrensparteien am 6. Februar 2007 über die Übernahme des Verfahrens und forderte am 16. Mai 2007 die ESTV auf, zu allfälligen Konsequenzen der Art. 15a und 45a der Verordnung vom 29. März 2000 zum Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer (MWSTGV, SR 641.201, in Kraft seit 1. Juli 2006) Stellung zu nehmen. Die ESTV führte dazu mit der Eingabe vom 18. Juni 2007 aus, dass es sich vorliegend nicht nur um einen formellen Mangel auf einer Rechnung, sondern um den insgesamt feh-

lenden Nachweis einer direkten Stellvertretung handle; die Anwendung des Art. 45a MWSTGV sei damit ausgeschlossen. Auf der Rechnung sei bezüglich der Leistungserbringerseite einzig die Rechtsvorgängerin (der Beschwerdeführerin) identifizierbar, welche mit Namen und vollständiger Adresse aufgeführt sei. Auch die Nachbelastung der geltend gemachten Vorsteuern sei nicht aufgrund eines formellen Mangels bei den Vorsteuerbelegen erfolgt, sondern deshalb, weil und soweit gar keine Vorsteuerbelege hätten vorgelegt werden können.

#### **H.**

Die Beschwerdeführerin antwortete darauf mit ihrer Stellungnahme vom 7. September 2007. Sie legte nun erstmals das Muster der Mitgliedsvereinbarung zwischen der F.\_\_\_\_\_ und deren Kunden ins Recht und machte geltend, es dürfe unter Berücksichtigung von Art. 45a MWSTGV keine Steuerforderung erhoben bzw. aufrechterhalten werden, da durch die Rechnungstellung im Namen und für Rechnung des Leistungserbringers (F.\_\_\_\_\_) für den Bund kein Steuerausfall entstanden sei.

Wenn die Verwaltung eine Schätzung vornehme, seien Vorsteuern zu berücksichtigen, sofern die Mehrwertsteuerpflichtige dies geltend mache und deren Berücksichtigung offensichtlich der materiellen Wahrheit der Besteuerung eher entspreche als deren Nichtberücksichtigung.

#### **I.**

Schliesslich liess sich die ESTV dazu am 12. November 2007 noch einmal vernehmen. Auf Grund des nun eingereichten Vertrags anerkannte die ESTV, dass die Beschwerdeführerin im Verhältnis zur F.\_\_\_\_\_ als direkte Stellvertreterin gehandelt hatte und beantragte entsprechend, die Nachbelastung von Fr. ... (EA Nr. ...) zuzüglich Verzugszins ab 1. September 1998 gemäss dem Einspracheentscheid Ziff. 2b aufzuheben.

Die ESTV hielt hingegen an der Rückbelastung der geltend gemachten Vorsteuern fest, weil für die streitbetroffenen Steuerperioden keine (weiteren) Vorsteuerbelege, nicht einmal Kopien solcher, vorgelegt worden seien.

Bezüglich der Verfahrenskosten stellte sich die ESTV auf den Standpunkt, dass diese auch bei der teilweisen Gutheissung der Beschwerde vollumfänglich der Beschwerdeführerin aufzuerlegen seien,

da diese die zur teilweisen Gutheissung der Beschwerde führenden Unterlagen erst gut drei Jahre nach Ablauf der Beschwerdefrist eingereicht habe. Die Beweisführungslast betreffend die direkte Stellvertretung obliege eindeutig der Beschwerdeführerin.

#### **J.**

Die Beschwerdeführerin liess sich ein letztes mal am 17. Dezember 2007 vernehmen, ohne neue relevante Tatsachen vorzubringen.

Auf die weiteren Begründungen der Eingaben wird – soweit entscheidungswesentlich – im Rahmen der nachstehenden Erwägungen eingegangen.

### **Das Bundesverwaltungsgericht zieht in Erwägung:**

#### **1.**

**1.1** Bis zum 31. Dezember 2006 konnten Einspracheentscheide der ESTV auf dem Gebiet der Mehrwertsteuer nach Art. 44 ff. des Bundesgesetzes vom 20. Dezember 1968 über das Verwaltungsverfahren (VwVG, SR 172.021) innert 30 Tagen nach Eröffnung mit Beschwerde bei der SRK angefochten werden (Art. 65 des Bundesgesetzes vom 2. September 1999 über die Mehrwertsteuer [MWSTG, SR 641.201], in der Fassung vom 1. Januar 2001 [AS 2000 1300]; aufgehoben per 31. Dezember 2006). Das Bundesverwaltungsgericht übernimmt, sofern es zuständig ist, die am 1. Januar 2007 bei der SRK hängigen Rechtsmittel. Die Beurteilung erfolgt nach neuem Verfahrensrecht (Art. 53 des Bundesgesetzes vom 17. Juni 2005 über das Bundesverwaltungsgericht [Verwaltungsgerichtsgesetz, VGG, SR 172.32]). Das Verfahren richtet sich nach dem VwVG, soweit das VGG nichts anderes bestimmt (Art. 37 VGG). Das Bundesverwaltungsgericht ist zur Behandlung der Beschwerde sachlich wie funktionell zuständig (Art. 31, 32 und 33 Bst. d VGG).

**1.2** Das Bundesverwaltungsgericht kann den angefochtenen Einspracheentscheid grundsätzlich in vollem Umfang überprüfen. Die Beschwerdeführerin kann neben der Verletzung von Bundesrecht (Art. 49 Bst. a VwVG) und der unrichtigen oder unvollständigen Feststellung des rechtserheblichen Sachverhalts (Art. 49 Bst. b VwVG) auch die Rüge der Unangemessenheit erheben (Art. 49 Bst. c VwVG; ANDRÉ

MOSEER, in ANDRÉ MOSEER/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** Der zu beurteilende Sachverhalt verwirklichte sich in den Jahren 1996 bis 2000. Die Bestimmungen Mehrwertsteuerverordnung bleiben im vorliegenden Fall anwendbar (Art. 93 und 94 MWSTG).

**1.4** Völlig verfehlt ist der Eventualstandpunkt der Beschwerdeführerin, die Sache sei wegen ungenügender Sachverhaltsabklärung durch die ESTV an diese zurückzuweisen (Art. 49 Bst. b und Art. 61 Abs. 1 VwVG). Es gibt keinerlei Anzeichen dafür, dass die ESTV den Sachverhalt – soweit sie dazu zur Feststellung steuerbegründender und steuerermehrender Tatsachen verpflichtet war – während ihrer Kontrolle vom 21. bis 28. August 2001 nicht umfassend geklärt hat (statt vieler Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-1379/2006 vom 10. September 2007 E. 1.4 mit Hinweisen). Wenn die Beschwerdeführerin trotz mehrfacher Fristansetzung der ESTV nicht in der Lage ist, Vorsteuerbelege einzureichen oder über das rechtliche und wirtschaftliche Verhältnis zwischen der Mutter- und der Tochtergesellschaft beweiskräftige Belege und Rechnungskopien vorzuweisen, ist der Vorwurf daraus ihr und nicht der Verwaltung zu machen. Die Beschwerdeführerin hat ihre Mitwirkungspflichten bei der Klärung des Sachverhalts missachtet und ihre Beweispflichten in Bezug auf steuermindernde Tatsachen (vgl. nachfolgend E. 2.7.3) weitgehend nicht wahrgenommen; die Folgen daraus hat sie selber zu tragen (FRITZ GYGI, Bundesverwaltungsrechtspflege, 2. Aufl., Bern 1983, S. 279 f.; MARTIN ZWEIFEL, Die Sachverhaltsermittlung im Steuerveranlagungsverfahren, Zürich 1989, S. 109f.).

## **2.**

**2.1** Der Mehrwertsteuer unterliegen unter anderem die im Inland gegen Entgelt erbrachten Lieferungen von Gegenständen und Dienstleistungen (Art. 4 Bst. a und b MWSTV). Als Dienstleistung gilt jede Leistung, die keine Lieferung eines Gegenstandes ist (Art. 6 Abs. 1 MWSTV).

**2.2** Lieferungen und Dienstleistungen, die durch Steuerpflichtige im Inland gegen Entgelt erbracht werden, unterliegen der Mehrwertsteuer, wenn sie nicht ausdrücklich davon ausgenommen sind (Art. 4

Bst. a und Bst. b MWSTV). Wer Lieferungen oder Dienstleistungen ausdrücklich im Namen und für Rechnung des Vertretenen tätigt, so dass das Umsatzgeschäft direkt zwischen dem Vertretenen und dem Dritten zustande kommt, gilt gemäss Art. 10 Abs. 1 MWSTV diesbezüglich als blosser Vermittler (direkte Stellvertretung). Handelt bei einer Leistung der Vertreter zwar für fremde Rechnung, tritt er aber nicht ausdrücklich im Namen des Vertretenen auf, so liegt sowohl zwischen dem Vertretenen und dem Vertreter als auch zwischen dem Vertreter und dem Dritten eine mehrwertsteuerrechtlich relevante Leistung vor (indirekte Stellvertretung, Art. 10 Abs. 2 MWSTV; Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-1427/2006 vom 23. November 2007 E. 2.3).

**2.3** Allein aufgrund von Formmängeln soll nach neuem Verwaltungsrecht keine Steuernachforderung an Mehrwertsteuer erhoben werden, 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 wurde durch das Bundesverwaltungsgericht in konkreten Anwendungsakten als rechtmässig bestätigt. Ebenso schützte dieses Gericht die Praxis der ESTV, wonach diese Bestimmung auch rückwirkend sowohl für den zeitlichen Anwendungsbereich des Mehrwertsteuergesetzes als auch der alten Mehrwertsteuerverordnung Anwendung findet (zum Ganzen: Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-1352/2006 vom 25. April 2007 E. 4.2, A-1365/2006 vom 19. März 2007 E. 2.3). 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. Materielles Recht oder materiellrechtliche Mängel bleiben von Art. 45a MWSTGV indes unberührt (Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-1427/2006 vom 23. November 2007 E. 2.5.4, A-1388/2006 vom 11. Oktober 2007 E. 2.8, A-1379/2006 vom 10. September 2007 E. 2.3, A-1438/2006 vom 11. Juni 2006 E. 3.3 und 4.2, mit Hinweisen, A-1352/2006 vom 25. April 2007 E. 6).

**2.4** Die mehrwertsteuerliche Qualifikation von Vorgängen hat nicht in erster Linie aus einer zivil-, sprich vertragsrechtlichen Sicht, sondern nach wirtschaftlichen, tatsächlichen Kriterien zu erfolgen (Urteil des Bundesgerichts 2A.304/2003 vom 14. November 2003 E. 3.6.1, mit

Hinweisen; Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-1392/2006 vom 29. Oktober 2007 E. 3.5, A-1434/2006 vom 14. Mai 2007 E. 2.3; Entscheide der SRK vom 5. Juli 2005, veröffentlicht in Verwaltungspraxis der Bundesbehörden [VPB] 70.7 E. 2a, vom 18. November 2002, veröffentlicht in VPB 67.49 E. 3c/aa; ausführlich: DANIEL RIEDO, Vom Wesen der Mehrwertsteuer als allgemeine Verbrauchsteuer und von den entsprechenden Wirkungen auf das schweizerische Recht, Bern 1999, S. 112).

**2.5** Die Veranlagung und Entrichtung der Mehrwertsteuer erfolgt nach dem Selbstveranlagungsprinzip (Art. 37 f. MWSTV; vgl. ERNST BLUMENSTEIN/PETER LOCHER, System Schweizerischen des Steuerrechts, 6. Aufl., Zürich 2002, S. 421 ff.). Dies bedeutet, dass der Mehrwertsteuerpflichtige selbst und unaufgefordert über seine Umsätze und Vorsteuern abzurechnen und innerhalb von 60 Tagen nach Ablauf der Abrechnungsperiode den geschuldeten Mehrwertsteuerbetrag (Steuer vom Umsatz abzüglich Vorsteuern) an die ESTV abzuliefern hat. Die Verwaltung ermittelt die Höhe des geschuldeten Mehrwertsteuerbetrags nur dann an Stelle des Mehrwertsteuerpflichtigen, wenn dieser seinen Pflichten nicht nachkommt (Art. 48 MWSTV, Ermessenseinschätzung; vgl. ALOIS CAMENZIND/NIKLAUS HONAUER/KLAUS A. VALLENDER, Handbuch zum Mehrwertsteuergesetz [MWSTG], Bern 2003, 2. Aufl., Rz. 1680 ff.). Ein Verstoß des Mehrwertsteuerpflichtigen gegen diesen Grundsatz ist als schwerwiegend anzusehen, da durch die Nichteinhaltung dieser Vorschrift der Mehrwertsteuerpflichtige die ordnungsgemässe Erhebung der Mehrwertsteuer und damit das Steuersystem als solches gefährdet (vgl. Entscheide der SRK vom 18. September 1998, veröffentlicht in VPB 63.80 E. 2a, vom 25. August 1998, veröffentlicht in VPB 63.27 E. 3a; vgl. auch den Entscheid der SRK [zum MWSTG] vom 19. Mai 2004, veröffentlicht in VPB 68.131 E. 2b).

**2.6** Gemäss Art. 47 Abs. 1 MWSTV hat der Mehrwertsteuerpflichtige seine Geschäftsbücher ordnungsgemäss zu führen und so einzurichten, dass sich aus ihnen die für die Feststellung der Mehrwertsteuerpflicht sowie für die Berechnung der Steuer und der abziehbaren Vorsteuern massgebenden Tatsachen leicht und zuverlässig ermitteln lassen. Die ESTV kann hierüber nähere Bestimmungen aufstellen. Von dieser Befugnis hat sie mit dem Erlass der Wegleitung für Mehrwertsteuerpflichtige (in erster Auflage erschienen im Herbst 1994 [Wegleitung 1994]; im Frühling 1997 als Wegleitung 1997 neu heraus-

gegeben) Gebrauch gemacht. In der Wegleitung 1997 (wie auch unter den entsprechenden Ziffern der Wegleitung 1994) sind genauere Angaben enthalten, wie eine Buchhaltung auszugestaltet ist (Rz. 870 ff.). Die Geschäftsbücher müssen der Eigenart und Bedeutung des Unternehmens angepasst sein (Rz. 873), alle Geschäftsfälle müssen fortlaufend, chronologisch und lückenlos aufgezeichnet werden (Rz. 874) und alle Eintragungen haben sich auf entsprechende Belege zu stützen, so dass die einzelnen Geschäftsvorfälle von der Eintragung in die Hilfs- und Grundbücher bis zur Steuerabrechnung und bis zum Jahresabschluss sowie umgekehrt leicht und genau verfolgt werden können ("Prüfspur"; vgl. Rz. 879 der Wegleitung 1997).

## **2.7**

**2.7.1** Der Vorsteuerabzug nach Art. 29 ff. MWSTV ist ein wesentliches Element der schweizerischen Mehrwertsteuer, welche von ihrem System her als Nettoallphasensteuer ausgestaltet ist. Er ermöglicht es, dass der Unternehmer nur seinen effektiven "Mehrwert" zu versteuern hat. Praktisch funktioniert der Vorsteuerabzug so, dass der Mehrwertsteuerpflichtige – bei gegebenen (insbesondere formellen) Voraussetzungen – von der Mehrwertsteuer auf seinem Ausgangsumsatz (= Ausgangsumsatzsteuer) diejenigen Mehrwertsteuern abziehen darf, welche ihm von seinen Lieferanten und Auftragnehmern überwältzt wurden. Damit reduziert die Vorsteuer seine Zahllast gegenüber der ESTV. Der Vorsteuerabzug ist das Gegenstück zur Ausgangsumsatzsteuer. Beide Bereiche sind deshalb auseinanderzuhalten und es ist die Mehrwertsteuer auf dem Ausgangsumsatz von der Vorsteuer getrennt zu ermitteln (vgl. so schon ALOIS CAMENZIND/NIKLAUS HONAUER, Handbuch zur neuen Mehrwertsteuer, Bern 1994, S. 237 ff., Rz. 866 ff.).

**2.7.2** Damit ein Vorsteuerabzug geltend gemacht werden kann, ist grundsätzlich vorausgesetzt, dass die bezogene Lieferung oder Dienstleistung für Zwecke gemäss Art. 29 Abs. 2 Bst. a-d MWSTV verwendet wird (vgl. STEPHAN KUHN/PETER SPINLER, Mehrwertsteuer, Muri/Bern 1994, S. 100). Die Durchführung des Vorsteuerabzugs verlangt insbesondere auf der Seite der Verwaltung nach Belegen, die eine rasche, einfache und effiziente Kontrolle der Selbstveranlagung zulassen und Missbräuche ausschliessen. Art. 29 Abs. 1 Bst. a MWSTV sieht daher vor, dass zum Vorsteuerabzug nur berechtigt ist, wer die geltend gemachten Beträge mit Belegen nach Art. 28 Abs. 1

MWSTV nachweisen kann (Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-1554/2006 vom 26. September 2007 E. 2.6, A-1454/2006 vom 26. September 2007 E. 2.4.2).

Demnach muss ein Mehrwertsteuerpflichtiger, um die ihm von einem anderen Mehrwertsteuerpflichtigen in Rechnung gestellte Steuer von seiner Ausgangsumsatzsteuer abziehen zu dürfen, Belege beibringen können, welche den Namen, die Adresse und die Mehrwertsteuer Nummer des Lieferers (Art. 28 Abs. 1 Bst. a MWSTV), den Namen und die Adresse des Empfängers (Bst. b) sowie Datum oder Zeitraum der Lieferung oder Dienstleistung enthalten (Bst. c). Ferner müssen auf diesen Belegen Art, Gegenstand und Umfang der Lieferung oder Dienstleistung umschrieben sein (Bst. d) sowie das hierfür zu bezahlende Entgelt (Bst. e) und der darauf geschuldete Steuerbetrag bzw. für den Fall, dass das Entgelt die Steuer einschliesst, der Steuersatz (Bst. f).

**2.7.3** Da es sich bei den Vorsteuern um steuermindernde Tatsachen handelt, obliegt der formgerechte Beweis (vgl. Art. 29 Abs. 1 Bst. a in Verbindung mit Art. 28 Abs. 1 MWSTV) für deren Vorliegen dem Steuerpflichtigen (BLUMENSTEIN/LOCHER, a.a.O., S. 416). Zwar muss die ESTV den Grundsatz der Neutralität der Mehrwertsteuer respektieren. Dies kann indes nur dann gelten, wenn der Mehrwertsteuerpflichtige seinen aus dem Selbstveranlagungsprinzip fließenden Pflichten nachkommt. Es ist dem Mehrwertsteuerpflichtigen indes unbenommen, sogar noch im Rahmen einer Beschwerde gegen eine Schätzung mittels Belegen den Nachweis für angefallene Vorsteuern zu erbringen (vgl. Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-1454/2006 vom 26. September 2007 E. 2.4.3; Entscheide der SRK vom 3. Dezember 2003, a.a.O., E. 3b mit Hinweisen, vom 25. März 2002, a.a.O., E. 4d/aa).

### **3.**

**3.1** Im vorliegenden Fall hat die ESTV zunächst gestützt auf eine einzige Rechnung der A.\_\_\_\_\_ vom 10. Dezember 1997 an einen Dritten dafür gehalten, dass deren Vertretungsverhältnis (im Sinn der direkten Stellvertretung) für die F.\_\_\_\_\_ mit Sitz in den USA nicht ausgewiesen sei und hat damit den gesamten Umsatz der A.\_\_\_\_\_ in der Zeit vom 1. Januar 1996 bis am 31. Januar 1998 geschätzt und dieser zugerechnet.

Die besagte Rechnung enthält oben links die (offenbar) eingetragene Marke ... und darunter den Vermerk "F.\_\_\_\_\_", wiederum darunter den Text "vertreten durch: A.\_\_\_\_\_, ... (Adresse in der Schweiz)". Als Kontakt werden Telefonnummern und die Faxnummer der A.\_\_\_\_\_ angegeben. Die Rechnung selbst enthält den Hinweis: "Namens und im Auftrag unserer Muttergesellschaft, der F.\_\_\_\_\_, dürfen wir Ihnen für den Monat November 1997 folgende Online-Gebühren in Rechnung stellen: ...". Es werden die UserID Nummern, der Name (offenbar des "users"), der Rechnungsbetrag in USD, der Umrechnungskurs in Schweizer Franken und der gesamte Rechnungsbetrag in Schweizer Franken angegeben. Schliesslich wird die Zahlung auf das Konto der A.\_\_\_\_\_ erbeten. Eine Mehrwertsteuer wird nicht belastet. Erst in der Eingabe vom 7. September 2007 weist die Beschwerdeführerin darauf hin, dass die Klienten der F.\_\_\_\_\_ jeweils eine CD-ROM bei der US-amerikanischen Muttergesellschaft oder über die A.\_\_\_\_\_ anforderten und anschliessend – um Mitglied zu werden – über das Internet eine Mitgliedsvereinbarung mit der US-amerikanischen F.\_\_\_\_\_ mit Sitz in den USA abschlossen. Solche CD-ROM seien auch mit zahlreichen Werbemitteln von F.\_\_\_\_\_ unentgeltlich abgegeben worden. Diese CD-ROM habe in einen PC eingelegt werden müssen; der Nutzer habe dann eine Anmeldeprozedur absolviert. Wenn der Nutzer eine Mitgliedschaft beantragen wollte, seien auf dem Bildschirm die Allgemeinen Geschäftsbedingungen der F.\_\_\_\_\_ erschienen. Diese musste der Nutzer akzeptieren, um den Anmeldevorgang weiterzuführen. Der Anmeldevorgang führte den Nutzer zur vertraglichen Vereinbarung. In der Mitgliedsvereinbarung werde die A.\_\_\_\_\_ nicht erwähnt. Mit dem Akzept der Vereinbarung erklärte ein Mitglied das Einverständnis mit der Zahlung der monatlichen Mitgliedsgebühr, bestehend aus den Registrierungs- und monatlichen Gebühren, den Gebühren für die Verbindungszeit, Mindestgebühren und sonstigen Gebühren in der Höhe der Tarife, die zum Zeitpunkt gültig gewesen wären, als die Gebühren verursacht worden seien (Ziff. 4.1 und 4.2 der Mitgliedsvereinbarung). Die Mitgliedsvereinbarung habe US-amerikanischem Recht unterstanden. Die A.\_\_\_\_\_ habe sich erst nach dem Vertragsschluss eingeschaltet.

In der Tat schlossen die Nutzer nur mit der amerikanischen F.\_\_\_\_\_ eine Mitgliedsvereinbarung, nachdem sie deren Allgemeine Geschäftsbedingungen und den Vertrag selbst durch anklicken im PC ausdrücklich anerkannt hatten. Sie konnten damit Zugriff auf das "...

Information Service" nehmen. Sie wussten damit auch und akzeptierten, dass sie der F.\_\_\_\_\_ Nutzungsgebühren bezahlen mussten, die monatlich fällig wurden (Ziff. 4.1 und 4.2 der Mitgliedsvereinbarung). Diese Gebühren umfassten alle Registrierungs- und monatlichen Gebühren, Gebühren für Verbindungszeit, Mindestgebühren und sonstigen Gebühren, die vom Mitglied oder seinen Benutzern verursacht wurden, in der Höhe der Tarife, die zum Zeitpunkt gültig waren, als die Gebühren verursacht wurden (Ziff. 4.1 der Mitgliedsvereinbarung). Es gibt keinen Hinweis darauf, dass die F.\_\_\_\_\_ ihre Forderungen an die A.\_\_\_\_\_ abgetreten hätte. Die Nutzer hatten die Mitgliedsvereinbarung ausdrücklich zu genehmigen, da sie sonst ihre Anmeldung nicht vollziehen konnten. In der Mitgliedsvereinbarung wurde die A.\_\_\_\_\_ nicht genannt. Damit kam allein zwischen den Nutzern und der US-amerikanischen F.\_\_\_\_\_ – nicht aber mit der schweizerischen A.\_\_\_\_\_ – ein Vertrag zustande. In der Rechnung der A.\_\_\_\_\_ wurde ausdrücklich auf das Stellvertretungsverhältnis hingewiesen; der Vermerk "Namens und im Auftrag" der Muttergesellschaft, die durch den Mitgliedsvertrag eindeutig identifiziert war, zu handeln, diente dem Anzeigen eines Stellvertretungsverhältnisses im Sinn der direkten Stellvertretung. Entsprechend enthielt die Rechnung der A.\_\_\_\_\_ keine Belastung für Mehrwertsteuern; die entsprechende Rechnung konnte deshalb von den Kunden der F.\_\_\_\_\_ auch nicht als Vorsteuerbeleg verwendet werden. Es wurde in der Rechnung auch der Grund der Rechnungstellung, nämlich die Bezahlung der mit der F.\_\_\_\_\_ vertraglich vereinbarten Online-Gebühren angegeben. Der Klarheit halber wurden diese Gebühren in USD angegeben. Sie nahmen Bezug auf die jeweils gültigen Tarife der F.\_\_\_\_\_, nicht auf solche der A.\_\_\_\_\_.

Zusammengefasst ist die A.\_\_\_\_\_ in casu ausdrücklich im Namen und im Auftrag und damit für Rechnung der F.\_\_\_\_\_ aufgetreten (E. 2.2) und hat die Identität der Vertretenen bekannt gegeben bzw. war diese den Nutzern nach dem Akzept und dem Abschluss der Mitgliedsvereinbarung völlig klar. Es erschien auch der Umfang der Tätigkeit der Vertreterin für die Vertretene auf der entsprechenden Rechnung (Rechnung für Online-Gebühren). Der Vertrag kam nur zwischen dem Nutzer und der F.\_\_\_\_\_ zustande. Nach der Mitgliedsvereinbarung hat die A.\_\_\_\_\_ den Nutzern keine Leistungen zu erbringen und für die Leistungen der F.\_\_\_\_\_ auch nicht einzustehen, sodass das entsprechende Umsatzgeschäft direkt

zwischen der F.\_\_\_\_\_ und den Nutzern zustande kam. Das Bundesverwaltungsgericht teilt deshalb die Ansicht der Verwaltung, dass die A.\_\_\_\_\_ blosse Vermittlerin nach Art. 10 Abs. 1 MWSTV war. Damit ist die Beschwerde – auch entsprechend dem Antrag der ESTV – in dieser Hinsicht gutzuheissen, womit es sich erübrigt, näher auf die Frage der korrekten Umsatzschätzung in diesem Punkt durch die Verwaltung einzugehen.

**3.2** Die ESTV hat die Vorsteuerguthaben der Beschwerdeführerin soweit anerkannt, als diese Vorsteuerbelege vorweisen konnte. Eine darüber hinaus gehende Schätzung der Vorsteuern ist nach der vom Bundesverwaltungsgericht geschützten Praxis der Verwaltung nur in Ausnahmefällen möglich, wenn beispielsweise ein Mehrwertsteuerpflichtiger rückwirkend im Register eingetragen wird, er für diese frühere Kontrollperiode nicht unbedingt davon ausgehen musste, mehrwertsteuerpflichtig zu sein und aus diesem Grund keine Vorsteuerbelege aufbewahrt hat (vgl. Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-1553/2006 vom 26. September 2007 E. 3.1). Die Beschwerdeführerin war seit dem 1. Januar 1995 nach ihrer eigenen Anmeldung im Register der Mehrwertsteuerpflichtigen eingetragen und konnte dennoch anlässlich der Kontrolle der ESTV keine (bzw. nur ganz wenige) Vorsteuerbelege vorweisen. Sie ist für steuermindernde Tatsachen – und damit auch für das Beibringen von Vorsteuerbelegen – beweispflichtig und hat die Folgen der Beweislosigkeit zu tragen (E. 1.4, 2.7.3). Der Umstand ihrer mehrmaligen Umstrukturierungen und Fusionen kann keinen Grund bilden, von dieser Beweisregel Abstand zu nehmen. Der Beschwerdeführerin ist auch darin nicht zuzustimmen, aus dem in Art. 15a und Art. 45a MWSTGV niedergelegten Willen des Verordnungsgebers, die materielle Sachlage in den Vordergrund zu stellen und in Bezug auf die formellen Anforderungen an den Vorsteuerabzug ein Übermassverbot zu kodifizieren, folge, dass die von der Beschwerdeführerin angebotenen Beweismittel (Bank- und Postbelege) als Nachweis der geltend gemachten Vorsteuern zuzulassen bzw. die Vorsteuern auf Grundlage dieser Beweismittel zu schätzen seien. Post- und Bankauszüge stellen keine Rechnungen im Sinne von Art. 28 MWSTV dar, weshalb nicht lediglich Formvorschriften verletzt sind (E. 2.7.2). Es liegt deshalb auch kein Fall von Art. 45a MWSTGV vor (E. 2.3). Die Beschwerdeführerin hat durch den von ihr selbst verursachten Verlust der meisten Vorsteuerbelege gegen das Prinzip der Selbstveranlagung verstossen (E. 2.5) und hat ausserdem ihre Geschäftsbücher nicht ordnungsgemäss geführt (E. 2.6); ihre

zahlreichen Umstrukturierungen können dafür weder Begründung noch Entschuldigung bieten. Für eine Schätzung der Vorsteuerabzüge besteht nach der konstanten Praxis des Bundesverwaltungsgerichts deshalb kein Grund. Die Beschwerde ist in dieser Hinsicht abzuweisen.

Der ESTV ist beizupflichten, dass der Beschwerdeführerin auch der Verweis auf die Saldosteuermethode nicht hilft, die vorgeblich zu einer Schätzung des Vorsteuerabzugs führen müsse. Die Saldosteuermethode war (zum damaligen Zeitpunkt) einem bestimmten Kreis von Mehrwertsteuerpflichtigen mit einem Umsatz bis Fr. 1,5 Mio. und einer jährlichen Steuerzahllast von höchstens Fr. 30'000.-- vorbehalten (Ziff. 1.1 und 4 der Spezialbroschüre Saldosteuerersätze, gültig ab 1. Januar 1997 [Spezialbroschüre Saldosteuerersätze]). Ausserdem war die Unterstellungserklärung spätestens mit der ersten Mehrwertsteuerabrechnung einzureichen (Ziff. 5.1 Spezialbroschüre Saldosteuerersätze). Schliesslich sind auch bei der Abrechnung nach der Saldosteuerersatzmethode die Buchführungsvorschriften nach Art. 47 MWSTV einzuhalten (Ziff. 13 Spezialbroschüre Saldosteuerersätze). Trotz des grundsätzlichen Anspruchs auf Abrechnung nach der Saldosteuerersatzmethode kann die ESTV die Bedingungen regeln, wie dabei vorzugehen ist (Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-1403/2006 vom 5. Juli 2007 E. 2.1 mit Hinweisen).

#### 4.

Die Beschwerdeführerin vermag im Umfang von ungefähr zwei Dritteln ihrer Begehren durchzudringen. Einer obsiegenden Partei dürfen nur Verfahrenskosten auferlegt werden, die sie durch Verletzung von Verfahrenspflichten verursacht hat. Die Beschwerdeführerin hat zwar das Recht, auch noch im Beschwerdeverfahren Beweisunterlagen nachzureichen (MOSER, a.a.O., Rz. 2.80 ff., oben E. 2.7.3). Entsprechend sind selbst verspätete Parteivorbringen zu berücksichtigen, wenn sie ausschlaggebend erscheinen (Art. 32 Abs. 2 VwVG). Auch einer obsiegenden Beschwerdeführerin können im Bereich der Mehrwertsteuer, einer Selbstveranlagungssteuer (E. 2.5), die Verfahrenskosten indes zur Gänze auferlegt werden, wenn sie verspätet Beweismittel einreicht, die das Beschwerdeverfahren zu ihren Gunsten beeinflussen. Die Beschwerdeführerin hätte bereits anlässlich der Kontrolle durch die ESTV (bzw. später im Entscheid- oder im Einspracheverfahren) die Beweismittel vorlegen müssen, die zur teilweisen Gutheissung der Beschwerde führen (vgl. statt vieler Entscheide der SRK vom 13. Novem-

ber 1998, veröffentlicht in VPB 63.79 E. 4, vom 18. September 1998, veröffentlicht in VPB 63.80 E. 2c, 4). Dementsprechend gehen auch im vorliegenden Fall die Verfahrenskosten zu Lasten der Beschwerdeführerin. Sie betragen Fr. ... (vgl. Art. 4 des Reglements vom 11. Dezember 2006 über die Kosten und Entschädigungen vor dem Bundesverwaltungsgericht [VGKE, SR 173.320.2]) und werden mit dem Kostenvorschuss in gleicher Höhe verrechnet.

Die Parteientschädigung nach Art. 64 Abs. 1 VwVG bemisst sich nach den der obsiegenden Partei erwachsenen notwendigen Kosten (Art. 7 Abs. 1 VGKE). Es ist zu berücksichtigen, dass diese notwendigen Kosten für die Parteivertretung nicht entstanden wären, wenn die Beschwerdeführerin die Mitgliedsvereinbarung der ESTV (Sachverhalt H. und E. 3.1) schon anlässlich der Kontrolle im August 2001 oder spätestens im Rahmen des Einspracheverfahrens der ESTV vorgewiesen hätte, wozu sie als Beweisbelastete allen Anlass hatte (E. 2.7.2) und dazu auch in der Lage gewesen wäre (E. 2.5). Es rechtfertigt sich deshalb nicht, ihr eine Parteientschädigung zuzusprechen.

### **Demnach erkennt das Bundesverwaltungsgericht:**

#### **1.**

Die Beschwerde wird teilweise gutgeheissen, und Ziff. 2b des Einspracheentscheids vom 7. Juli 2004 wird im Umfang von Fr. ... (nebst Verzugszins) aufgehoben. Im Übrigen wird die Beschwerde abgewiesen.

#### **2.**

Die Verfahrenskosten von Fr. ... werden der Beschwerdeführerin auferlegt und mit dem geleisteten Kostenvorschuss von Fr. ... verrechnet.

#### **3.**

Eine Parteientschädigung wird nicht zugesprochen.

#### **4.**

Dieses Urteil geht an:

- die Beschwerdeführerin (Gerichtsurkunde)
- die Vorinstanz (Gerichtsurkunde)

Der vorsitzende Richter:

Der Gerichtsschreiber:

Markus Metz

Johannes Schöpf

**Rechtsmittelbelehrung:**

Gegen diesen Entscheid kann innert 30 Tagen nach Eröffnung beim Bundesgericht, 1000 Lausanne 14, Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten geführt werden (Art. 82 ff., 90 ff. und 100 des Bundesgerichtsgesetzes vom 17. Juni 2005 [BGG, SR 173.110]). Die Rechtsschrift ist in einer Amtssprache abzufassen und hat die Begehren, deren Begründung mit Angabe der Beweismittel und die Unterschrift zu enthalten. Der angefochtene Entscheid und die Beweismittel sind, soweit sie die Beschwerdeführerin in Händen hat, beizulegen (vgl. Art. 42 BGG).

Versand: